

Această lucrare poate fi vizualizată și online

RENTROP & STRATON PRO

[www.rspro.ro](http://www.rspro.ro)

# Revista Română de Contabilitate și Monografii Contabile

Nr. 1 /  
Noiembrie 2015

**NOU ÎN LEGISLAȚIE!**

**O.M.F.P. nr. 1.198/2015. Exercițiul  
financiar diferit de anul calendaristic**



## SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

- Urmările inspecției fiscale. Atenționări și recomandări

## MONOGRAFII CONTABILE

- Reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune și divizare a societăților. Conform O.M.F.P. nr. 897/2015

## CODUL FISCAL 2016

- Impozitul pe dividende în 2015 și 2016
- Impozitarea clădirilor aflate în proprietatea persoanelor fizice, în care își au sediul diverse entități
- Impozit microîntreprinderi 2016

# Revista Română de CONTABILITATE ȘI MONOGRAFII CONTABILE®

Consiliul științific: expert contabil Anca Ivanov, expert contabil Otilia-Mihaela Roman, expert contabil Carmen Ion-Bujor, expert contabil Marilena Gughea, expert contabil Irina Coma, consultant fiscal Mariana Toma, consultant fiscal Domnica Vasiliu, expert contabil Violeta Spiridon

## CUPRINS – NOIEMBRIE 2015

### ✓ NOU ÎN LEGISLAȚIE

- O.M.F.P. nr. 1.198/2015. Exercițiul financiar diferit de anul calendaristic  
consultant fiscal Mariana TOMA ..... 3

### ✓ SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

- Inspecția fiscală efectuată cu ocazia controlului pe linie de TVA  
expert contabil Otilia-Mihaela ROMAN ..... 8
- Ținta inspectorilor. Câștigurile din cesionarea de părți sociale  
expert contabil Marilena RĂDULESCU ..... 16

### ✓ MONOGRAFII CONTABILE

- Fuziunea în cazul societății absorbite cu capitaluri proprii negative  
consultant fiscal Mariana TOMA ..... 20
- Divizarea societăților comerciale. Conform O.M.F.P. nr. 897/2015 - partea I  
expert contabil Anca IVANOV ..... 26

### ✓ CAZURI PRACTICE

- Impozitul pe dividende în 2015 și 2016 ..... 34
- Impozitarea clădirilor aflate în proprietatea persoanelor fizice, în care își au sediul diverse entități ..... 35
- Întocmirea dosarului prețurilor de transfer ..... 38
- Abonamente medicale pentru rudele angajaților. Implicații fiscale ..... 39
- Impozit microîntreprinderi 2016 ..... 40



Așteptăm sugestiile dvs. pe adresa [revistadecontabilitate@rs.ro](mailto:revistadecontabilitate@rs.ro)



Publicație lunară editată de:  
RENTROP & STRATON – [www.rs.ro](http://www.rs.ro)  
ISSN: 2457-9688

Preț: abonament pentru 12 ediții: 449,08 lei;  
e-mail: [comenzi@rs.ro](mailto:comenzi@rs.ro); [www.revistadecontabilitate.contabilul.ro](http://www.revistadecontabilitate.contabilul.ro).

Director Divizie Editorială: David Trușcă  
Redactor-șef: Carmen Avădănoaei  
Tehnoredactare: Dana Segărceanu  
Corectură: Elvira Panaitescu



**RENTROP & STRATON**  
Informații Specializate

este recunoscută CNC SIS conform deciziei nr. 284/11.09.2007

Bdul Națiunile Unite nr. 4, Gemenii Center, sector 5, București  
Tel./Fax: 021.317.25.87

Președinte: George Straton  
Director General: Octavian Breban  
Director Economic: Mariana Nețoiu  
Director Creație-Producție: Cristina Straton  
Director Financiar: Antoaneta Paraschiv

# Singura facilitate fiscală!



Pentru scurta perioadă ce a mai rămas din anul fiscal 2015, analizăm singura situație existentă în Codul fiscal în care se permite amortizarea fiscală integrală a unor active imobilizate corporale la data recepției.

Facilitatea fiscală este prevăzută de art. 24 alin. (16) din Codul fiscal, conform căruia: „(16) Contribuabilii care investesc în mijloace fixe destinate prevenirii accidentelor de muncă și bolilor profesionale, precum și înființării și funcționării cabinetelor medicale, pot deduce integral valoarea acestora la calculul profitului impozabil la data punerii în funcțiune sau pot recupera aceste cheltuieli prin deduceri de amortizare, potrivit prevederilor prezentului articol.”

Pot beneficia de această facilitate cabinetele medicale care sunt plătitoare de impozit pe profit, fiind organizate sub forma unei societăți sau cabinetele medicale organizate sub forma unor cabinete medicale individuale, profesie liberă plătitoare de impozit pe venit conform Titlului III din Codul fiscal.

Dacă din punctul de vedere al unei societăți, aplicarea reglementărilor privind amortizarea sunt mai cunoscute, din punctul de vedere al persoanei fizice care practică o profesie liberă, respectarea aceluiași proceduri de amortizare, prevăzută de art. 24 din Codul fiscal, este obligatorie, conform art. 48 alin. (4) lit. c) și lit. c') din Codul fiscal.

Din punct de vedere procedural, legiuitorul nu a impus o anumită procedură; prin urmare, în momentul în care una dintre aceste entități efectuează o astfel de achiziție poate ca în luna următoare să deducă la calculul impozitului întreaga valoare a amortizării fiscale. Desigur, se presupune că fiecare dintre aceste entități efectuează recepția activului și efectuează punerea în funcțiune conform procedurilor aplicabile mijloacelor fixe.

Se va ține cont de modul în care fiecare dintre aceste entități conduce contabilitatea, respectiv:

- societatea va înregistra amortizarea fiscală la punerea în funcțiune când calculează impozitul pe profit și când va depune declarația 101 privind impozitul pe profit, înregistrând în evidența contabilă amortizarea contabilă;
- cabinetul medical individual va înregistra activele în Registrul activelor imobilizate, iar amortizarea o va înregistra într-o fișă de amortizare fiscală. Desigur, la depunerea declarației 200 privind impozitul pe venit va ține cont și de această cheltuială deductibilă.

Foarte important: dacă aceste echipamente se regăsesc în grupa 2.1 din catalogul mijloacelor fixe, pentru acestea, suplimentar, plătitorii de impozit pe profit pot beneficia și de aplicarea facilității profitului reinvestit.

Consultant fiscal,  
Adrian BENTA  
Editorialist

# O.M.F.P. nr. 1.198/2015. Exercițiul financiar diferit de anul calendaristic

consultant fiscal  
Mariana Toma

NOU ÎN LEGISLAȚIE

***Persoanele care optează pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic au obligații precum: raportări contabile anuale la unitățile teritoriale, comparabilitatea informațiilor referitoare la solduri, rulaje și alte informații, depunerea situațiilor financiare anuale la data aleasă ca fiind data la care se încheie exercițiul financiar.***

***Dar care sunt regulile pe care le aplicați pentru primul an modificat?***

În **Legea contabilității nr. 82/1991**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a fost introdusă prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 79/2014 posibilitatea opțiunii pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic.

Anterior acestei modificări a articolului 27 din legea menționată, posibilitatea optării pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic era limitată pentru sucursalele cu sediul în România, care aparțin unei persoane juridice cu sediul în străinătate, pentru filialele consolidate ale unei societăți-mamă cu sediul în străinătate, precum și pentru filialele filialelor.

Astfel, **pot opta pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic și persoanele juridice cu sediul în România.**

Nu pot opta pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, următoarele categorii de entități:

- instituțiile de credit;
- instituțiile financiare nebancare;
- instituțiile de plată;
- instituțiile emitente de monedă electronică;
- entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare;
- societățile de asigurare, asigurare – reasigurare și de reasigurare;
- entităților autorizate, reglementate și supravegheate de Comisia de Supraveghere a Sistemului de Pensii Private.

## **DE REȚINUT!**

Persoanele care optează pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic au următoarele obligații:

- Să întocmească și să depună raportări contabile anuale la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice.

Pentru asigurarea informațiilor destinate sistemului instituțional al statului, Ministerul Finanțelor Publice poate solicita depunerea, în termen de 150 de zile de la încheierea exercițiului financiar, respectiv a anului calendaristic, la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, a unei raportări contabile anuale, al cărei conținut se stabilește prin ordin al ministrului finanțelor publice.

Astfel, pentru data de **31 decembrie a fiecărui an**, societățile care au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic vor depune **o raportare contabilă** în formatul stabilit prin ordin al ministrului finanțelor publice. Termenul pentru depunerea acestei raportări este de 150 de zile (în general, 31 mai).

Aceste raportări contabile anuale la 31 decembrie se întocmesc distinct de situațiile financiare anuale încheiate la data aleasă pentru acestea, cu respectarea prevederilor Legii contabilității.

Aceste societăți întocmesc și depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice raportări contabile anuale la 31 decembrie, care cuprind:

- Situația activelor, datoriilor și capitalurilor proprii (cod 10);
- Situația veniturilor și cheltuielilor (cod 20);
- Date informative (cod 30);
- Situația activelor imobilizate (cod 40).

Formularele „Situația activelor, datoriilor și capitalurilor proprii”, „Situația veniturilor și cheltuielilor”, „Date informative” și „Situația activelor imobilizate”, cuprinse în raportarea contabilă anuală la 31 decembrie, sunt întocmite pe baza bilanțelor de verificare a conturilor sintetice la data de 31 decembrie.

Raportările contabile anuale la 31 decembrie se semnează de persoanele abilitate, potrivit legii, precum și de către administratorul sau persoana care are obligația gestionării entității.

Raportările contabile anuale la 31 decembrie se depun în format hârtie și în format electronic sau numai în formă electronică pe portalul **www.e-guvernare.ro**, având atașată o semnătură electronică extinsă.

Nedepunerea raportărilor contabile anuale la 31 decembrie se sancționează conform prevederilor art. 42 din Legea nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

- **Să înștiințeze în scris unitatea teritorială a Ministerului Finanțelor Publice despre exercițiul financiar ales, cu cel puțin 30 de zile calendaristice înainte de începutul exercițiului financiar ales.**

Cu excepția cazurilor în care persoana juridică străină sau societatea-mamă străină își schimbă data de raportare ori au loc operațiuni de reorganizare, potrivit legii, data aleasă pentru întocmirea de situații financiare anuale nu poate fi modificată de la un exercițiu financiar la altul.

- **Să asigure comparabilitatea informațiilor referitoare la solduri, rulaje și alte informații cuprinse în situațiile financiare anuale întocmite pentru primul exercițiu financiar diferit de anul calendaristic.**

În acest scop, informațiile respective trebuie să acopere întotdeauna o perioadă de 12 luni, respectiv 365 de zile, cu excepția entităților înființate în cursul exercițiului financiar.

- **Să depună situații financiare anuale la data aleasă ca fiind data la care se încheie exercițiul financiar.**

De asemenea, la întocmirea bilanțului, respectiv a bilanțului prescurtat, pe lângă sumele corespunzătoare celor două perioade consecutive se vor înscrie și soldurile la data de 1 ianuarie a exercițiului financiar precedent celui la care se referă situațiile financiare anuale, potrivit structurii formularului de bilanț, respectiv bilanț prescurtat.

Situațiile financiare anuale sunt semnate de persoanele în drept, cuprinzând: numele și prenumele persoanei care le-a întocmit, înscrise în clar, calitatea acesteia (directorul economic, contabilul-șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție, potrivit legii, persoană autorizată potrivit legii, membră a Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România) și numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul.

Pentru situațiile financiare întocmite începând cu al doilea exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, se va respecta formatul prevăzut pentru acestea în reglementările contabile aplicabile.

Prin **Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.198/2015** s-a precizat că, deși prevederile **Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014** intră în vigoare de la data de 1 ianuarie 2015, ca excepție, entitățile care au ales un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic aplică prevederile acestui ordin de la începutul primului exercițiu financiar astfel ales, care începe ulterior datei de 1 ianuarie 2015.

Astfel, societățile care optează pentru schimbarea exercițiului financiar după data de 1 ianuarie 2015 vor aplica prevederile **O.M.F.P. nr. 1.802/2014** de la începutul exercițiului financiar ales, nu de la 1 ianuarie 2015.

Ca urmare, acestea efectuează transpunerea soldurilor conturilor din bilanța de verificare pe baza căreia se întocmesc primele situații financiare anuale încheiate la o dată ulterioară datei de 1 ianuarie 2015.

Prin urmare, având în vedere cerința de comparabilitate a situațiilor financiare anuale pentru entitățile care optează pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, acestea aplică **Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.055/2009**, până la începerea noului exercițiu financiar în anul 2015.

► **Din punct de vedere fiscal**, potrivit **art. 16 din Codul fiscal actual**, contribuabilii care au optat, în conformitate cu legislația contabilă în vigoare, pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic pot opta ca anul fiscal să corespundă exercițiului financiar.

Primul an fiscal modificat include și perioada anterioară din anul calendaristic cuprinsă între 1 ianuarie și ziua anterioară primei zile a anului fiscal modificat, acesta reprezentând un singur an fiscal.

#### ◆ Reguli pentru primul an modificat

##### ● Contribuabilii care declară și plătesc impozitul pe profit trimestrial:

- în cazul în care anul fiscal modificat începe în a doua lună a trimestrului calendaristic, prima lună a trimestrului calendaristic respectiv va constitui un trimestru, pentru care contribuabilul are obligația declarării și plății impozitului pe profit până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrului calendaristic respectiv;
- în cazul în care anul fiscal modificat începe în a treia lună a trimestrului calendaristic, primele două luni ale trimestrului calendaristic respectiv vor constitui un trimestru, pentru care contribuabilul are obligația declarării și plății impozitului pe profit până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrului calendaristic respectiv.

Aceste prevederi trebuie aplicate și în cazul în care anul fiscal modificat începe în a doua, respectiv în a treia lună a trimestrului IV al anului calendaristic.

##### ● Contribuabilii care declară și plătesc impozitul pe profit anual, cu plăți anticipate:

- în cazul în care anul fiscal modificat începe în a doua lună a trimestrului calendaristic, prima lună a trimestrului calendaristic respectiv va constitui un trimestru, pentru care contribuabilul are obligația declarării și efectuării plăților anticipate, în sumă de 1/12 din impozitul pe profit datorat pentru anul precedent, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrului calendaristic respectiv;
- în cazul în care anul fiscal modificat începe în a treia lună a trimestrului calendaristic, primele două luni ale trimestrului calendaristic respectiv vor constitui un trimestru, pentru care contribuabilul are obligația declarării și efectuării plăților anticipate, în sumă de 1/12 din impozitul pe profit datorat pentru anul precedent, pentru fiecare lună a trimestrului, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrului calendaristic respectiv.

În ceea ce privește declararea și plata impozitului pe profit, se depune **Declarația 100** – privind obligațiile de plată la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrului din anul fiscal modificat în cazul impozitului pe profit datorat de contribuabilii care au optat, în conformitate cu legislația contabilă în vigoare, pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic.

# Inspecția fiscală efectuată cu ocazia controlului pe linie de TVA

expert contabil  
Otilia-Mihaela Roman

SPECIALISTUL  
COMENTEAZĂ

*La finalul unei inspecții fiscale se stabilesc, după cum rezultă din însăși definiția acestora, eventuale diferențe privind obligațiile de plată datorate bugetului de stat și, mai cu seamă, accesoriile aferente. Mai jos, două exemple în care au avut loc inspecții fiscale, soldate cu stabilirea unor diferențe de plată și accesorii aferente. Cât a fost de plată? Câtă dreptate au avut inspectorii?*

## EXEMPLUL 1

*O societate comercială cu activitate de producție din cadrul industriei grele, pentru a-și dezvolta activitatea, demarează lucrările de construcție a unei noi hale de producție pe un teren al său, pe care l-a achiziționat anterior.*

*Relocarea activității în noul sediu trebuie făcută într-un termen foarte scurt, respectiv 5 luni de la începerea lucrărilor, astfel încât comenzile primite de la clienți să fie onorate la scadență.*

Pentru realizarea halei de producție, dar și pentru relocarea unor utilaje din sediul actual în noul sediu, societatea încheie un număr de 5 contracte cu diverși furnizori din domeniul construcțiilor și al serviciilor specifice acestor lucrări.

Toate contractele dețin o clauză conform căreia, la semnarea acestora, furnizorii vor emite facturi de avansuri în procent de 80 – 100% din valoarea lucrărilor, iar beneficiarul va achita, până la data de 25 a lunii următoare celei în care au fost emise facturile de avans, o sumă egală cu valoarea TVA.

Facturarea avansurilor de către furnizori are drept scop antamarea lucrărilor și fixarea prețurilor și tarifelor, precum și a termenelor de execuție la cele stabilite în contract, având în vedere termenul scurt al realizării noii construcții.

Așadar, în luna iulie 2010, societatea primește 5 facturi de avans de la furnizorii săi, de pe care achită, până la data de 25 august, valoarea TVA înscrisă în acestea.

Furnizorii își îndeplinesc obligațiile contractuale și finalizează lucrările la termenele prevăzute în contract. La terminarea lucrărilor, aceștia emit factura finală, care cuprinde valoarea prestației și stornarea avansului. Societatea beneficiară achită diferența de pe facturile finale primite de la furnizorii săi.

Însă între cele 5 contracte semnate în luna iulie 2010 se află un contract cu un partener care nu se încheie odată cu celelalte, rămânând nefinalizat.

În anul 2014, societatea a fost supusă unui control ulterior, pe linie de TVA, deoarece a beneficiat de compensări între suma de TVA de rambursat și alte impozite datorate bugetului de stat.

Între timp, în anul 2012, societatea furnizoare al cărei contract nu se finalizase împreună cu celelalte contracte, și-a suspendat activitatea la O.N.R.C. fără a anunța societatea beneficiară.

Controlul ulterior a cuprins perioada 2010 – 2013. La data inspecției fiscale, în contabilitatea societății supuse controlului figurau următoarele solduri aferente furnizorului cu care nu s-a închis contractul:

- sold creditor cont 404 = 1.000 lei
- sold debitor cont 232 = 800 lei.

Inspectorii fiscali au stabilit în sarcina societății un debit de TVA de plată de 194 lei, reprezentând TVA aferentă soldului contului 404 de 1.000 lei neachitat (1.000 lei x 24/124), precum și accesoriile corespunzătoare acestui debit.

Societatea a făcut contestație la raportul de inspecție fiscală și la decizia de impunere, însă a pierdut.

Argumentul organului fiscal a fost că operațiunea este artificială, în conformitate cu **art. 11 alin. (1) din Codul fiscal**, avansul respectiv nefiind închis în termen de 1 an.

Evident, societatea a depus contestație și la Tribunal, unde a pierdut la fond, pe aceleași considerente. În prezent, cauza se află spre soluționare în apel, de unde se așteaptă un răspuns favorabil.

### ***Sunt corecte deciziile organului fiscal investit cu soluționarea contestației și ale instanței de judecată?***

Concret, în luna iulie 2010, societatea a încheiat un contract de furnizare diverse servicii cu acest partener. Între serviciile stipulate în contract, se numărau și servicii privind demontarea unor utilaje din vechea locație și mutarea, montarea și punerea în funcțiune a acestora în noua hală de producție.

Valoarea integrală a contractului a fost stabilită la suma de 1.000 lei plus TVA, respectiv de 1.240 lei.

Furnizorul a emis factura de avans 100% în luna iulie 2010, din care societatea beneficiară a achitat suma de 240 lei până la data de 25 august 2010.

Tot până la data de 25 august 2010, furnizorul a achitat, către bugetul de stat, TVA rezultată din această factură și din activitatea sa curentă.

În luna noiembrie 2010, furnizorul a prestat doar serviciile privind mutarea utilajelor, situație pentru care a emis factura privind contravaloarea acestor servicii, de 200 lei plus TVA, concomitent cu stornarea avansului corespunzător serviciilor efectuate.

Societatea în cauză a dedus integral TVA de pe factura de avans.

Operațiunile derulate s-au evidențiat în contabilitatea societății beneficiare astfel:

#### **1) În luna iulie 2010, înregistrarea facturii de avans:**

232	=	404	1.000 lei
„Avansuri acordate”		„Furnizori de imobilizări”	

4426	=	404	240 lei
„TVA deductibilă”		„Furnizori de imobilizări”	

#### **2) În luna august 2010, înregistrarea plății parțiale a facturii, în valoare de 240 lei:**

404	=	5121	240 lei
„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”	

#### **3) În luna noiembrie 2010, înregistrarea facturii primite privind serviciile prestate, în valoare de 200 lei plus TVA de 24%, concomitent cu stornarea avansului aferent:**

231	=	404	200 lei
„Imobilizări corporale în curs de execuție”		„Furnizori de imobilizări”	

232 „Avansuri acordate pentru imobilizări corporale”	=	404 „Furnizori de imobilizări”	-200 lei
4426 „TVA deductibilă”	=	404 „Furnizori de imobilizări”	0 lei

După efectuarea acestor operațiuni, în contabilitatea societății beneficiare (supuse inspecției fiscale), sunt reflectate următoarele solduri, existente și la data controlului:

- sold creditor cont 404 Furnizori de imobilizări = 1.000 lei
- sold debitor cont 232 Avansuri acordate pentru imobilizări corporale = 800 lei.

Se observă că societatea supusă insecției fiscale a dedus integral TVA în sumă de 240 lei de pe factura de avans de 100% primită de la furnizorul de servicii privind demontarea și montarea utilajelor.

Din această factură, societatea a achitat furnizorului său suma de 240 lei.

Deși la data controlului avansul nu era închis, societatea a făcut dovada intenției de a-și extinde activitatea prin cedarea spre închiriere a unei părți din hala de producție, fapt ce a generat o suită de intervenții la Primăria în raza căreia aceasta are sediul social.

Demersul de a ceda o parte din hală se baza pe reorganizarea activității societății, prin reamplasarea unor utilaje, fapt ce necesită serviciile firmei care s-a ocupat cu mutarea și montarea acestora în noua hală de producție.

Față de cele prezentate, la momentul finalizării inspecției, organele de control nu au ținut cont de argumentele legale și de ordin economic ale societății și au decis că operațiunea derulată de societatea în cauză cu furnizorul său este de natură artificială și, ca urmare, societatea supusă controlului nu avea dreptul de a deduce integral TVA din factura de avans, de 240 lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea avea drept de deducere a TVA aferente doar sumei achitate furnizorului său, respectiv avea drept de a deduce TVA doar de 46 lei (240 lei x 24/124), ajustând, astfel, TVA dedusă de societate de la 240 lei la 194 lei.

Pentru suma de 194 lei au fost stabilite accesorii de plată de 80 lei.

În drept, societatea a dedus TVA de pe factura de avans 100% în conformitate cu următoarele articole din Codul fiscal, valabil în luna iulie 2010:

- art. 145: „Sfera de aplicare a dreptului de deducere” alin. (1) și (2);
- art. 146: „Condiții de exercitare a dreptului de deducere” alin. (1);
- art. 134<sup>2</sup>: „Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii” alin. (2) lit. a);
- punctul 16<sup>1</sup> alin. (1) din Normele de aplicare a art. 134<sup>2</sup>.

De asemenea, în relația comercială dintre societatea supusă controlului și partenerul său au fost respectate prevederile art. 151<sup>2</sup> „Răspunderea individuală și în solidar pentru plata taxei” alin. (2) din Codul fiscal.

Din analiza textelor de lege prezentate și aplicate de către societate, se rețin următoarele:

- a) taxa poate fi dedusă la momentul exigibilității acesteia, dacă a fost emisă o factură înainte de momentul faptului generator, chiar dacă aceasta nu este plătită integral;
- b) societatea a respectat atât condițiile de formă pentru deducerea taxei, respectiv deținerea originalului facturii, cât și condițiile de fond, respectiv intenția acesteia de a desfășura operațiuni taxabile (societatea își dezvoltă activitatea economică);
- c) furnizorul a achitat TVA către bugetul de stat, de pe factura emisă către societate, astfel încât bugetul nu a fost afectat.

# Fuziunea în cazul societății absorbite cu capitaluri proprii negative

consultant fiscal  
Mariana Toma

MONOGRAFII  
CONTABILE

***Din fuziunea unor societăți se ivesc în contabilitate etape obligatorii: întocmirea de situații financiare anuale, evaluări, schimbul acțiunilor sau al părților sociale, majorarea capitalului social, calcularea primei de fuziune. Care sunt înregistrările în cazul unei societăți cu capitaluri pe minus?***

În conformitate cu prevederile **art. 28 alin. (1<sup>1</sup>) din Legea contabilității nr. 82/1991**, republicată, cu modificările și completările ulterioare, fiecare societate are obligația să întocmească situații financiare cu ocazia fuziunii, divizării sau lichidării acestora, în condițiile acestei legi, precum și în conformitate cu prevederile legii societăților.

Aceste situații financiare anuale sunt întocmite la data stabilită potrivit legii societăților comerciale, cu respectarea reglementărilor contabile aplicabile, și se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în termen de 30 de zile de la aprobarea acestora de către adunarea generală a acționarilor/asociaților.

Aceste situații financiare reprezintă situații financiare cu scop special, fiind destinate operațiunilor de fuziune, divizare și lichidare a societăților.

În vederea întocmirii acestor situații financiare, se efectuează inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, conform prevederilor **Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii**, și a evaluării acestor elemente, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Rezultatele inventarierii și ale evaluării efectuate cu această ocazie se înregistrează în contabilitatea societăților, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Situațiile financiare sunt supuse auditului statutar.

Înregistrarea în contabilitate a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii primite ca aport și preluate pe baza balanței de verificare sintetice, de către societatea comercială absorbantă se poate face fie prin metoda activului net contabil, fie prin metoda evaluării globale.

În cazul metodei evaluării globale, când valoarea activului net contabil nu este egală cu valoarea aportului net de fuziune, diferențele rezultate din evaluarea cu ocazia fuziunii a societății absorbite se recunosc în contabilitatea societății absorbante pe seama elementelor bilanțiere cărora le corespund.

Eventuala diferență nealocată reprezintă fond comercial.

Diferențele rezultate din evaluarea cu ocazia fuziunii a societății absorbante nu se înregistrează în contabilitatea acesteia.

În protocolul de predare-primire se precizează soldurile conturilor pentru societatea absorbită/societățile care își încetează existența, conform bilanței de verificare pe baza căreia s-au întocmit situațiile financiare, precum și orice informații pe care societățile le consideră necesare pentru evidențierea în contabilitate a elementelor preluate.

În contabilitatea societății absorbite, în situația în care valoarea aportului net de fuziune este egală cu valoarea activului net contabil, elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii sunt scoase din evidența acesteia/ acestora la valoarea existentă în contabilitate.

În cazul în care valoarea activului net contabil nu este egală cu valoarea aportului net de fuziune, diferențele rezultate sunt recunoscute în contabilitate ca elemente de câștiguri sau pierderi din fuziune.

#### ✓ Etapele operațiunii de fuziune sunt:

- **inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților comerciale care fuzionează**, precum și înregistrarea rezultatelor inventarierii și ale evaluării efectuate cu această ocazie;
- **întocmirea de către societățile participante, a situațiilor financiare anuale;**
- **determinarea, pe baza bilanțului a activului net contabil**, potrivit formulei:  
Activ net contabil = Total active – Total datorii = Capitaluri proprii
- **evaluarea societăților comerciale, reterminarea aportului net;**
- **determinarea raportului de schimb al acțiunilor sau al părților sociale**, pentru a remunera capitalul societății comerciale absorbite;
- **determinarea numărului de acțiuni sau de părți sociale de emis pentru remunerarea activului net contabil/aportului net de fuziune**, fie prin raportarea capitalului propriu aportat al societății comerciale absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni/părți sociale a societății comerciale absorbante, fie prin înmulțirea numărului de acțiuni/părți sociale ale societății comerciale absorbite cu raportul de schimb;
- **majorarea capitalului social la societatea comercială absorbantă**, cu suma rezultată din înmulțirea numărului de acțiuni/părți sociale care trebuie emise de societatea comercială absorbantă cu valoarea nominală a unei acțiuni/părți sociale de la această societate comercială;
- **calcularea primei de fuziune**, ca diferență între valoarea aportului rezultat din fuziune și valoarea cu care a crescut capitalul social al societății comerciale absorbante (valoarea nominală a acțiunilor/părților sociale).

Societățile comerciale absorbante sau absorbite, care dețin acțiuni sau părți sociale între ele, le anulează la valoarea contabilă, prin diminuarea rezultatului reportat, a altor rezerve, a primei de fuziune sau a capitalului social, în cantumuri aprobate de către adunarea generală a asociaților.

- **Din punct de vedere fiscal, potrivit art. 22 alin. (5) din actualul Cod fiscal**, prevedere preluată și în **Legea nr. 227 pentru aprobarea Codului fiscal în vigoare de la 1 ianuarie 2016, la art. 26 alin. (5)**, reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă se include în veniturile impozabile, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv.

Nu se includ în venituri impozabile rezervele preluate de un alt contribuabil în legătură cu o divizare sau fuziune, deducerea rezervei aplicându-se în continuare aceluși provizion sau rezervă.

#### Calculul gradului de îndatorare

În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este **peste trei**, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar, aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare, sunt nedeductibile.

**Dreptul de reportare a cheltuielilor cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar al contribuabililor** care își încetează existența ca efect al unei operațiuni de fuziune sau divizare se **transferă contribuabililor nou-înființați**, respectiv celor care preiau patrimoniul societății absorbite sau divizate, după caz, proporțional cu activele și pasivele transferate persoanelor juridice beneficiare, potrivit proiectului de fuziune/divizare.

**Pierderea fiscală înregistrată de contribuabilii care își încetează existența** ca efect al unei operațiuni de fuziune sau divizare se recuperează de către contribuabilii nou-înființați ori de către cei care preiau patrimoniul societății absorbite sau divizate, după caz, proporțional cu activele și pasivele transferate persoanelor juridice beneficiare, potrivit proiectului de fuziune/divizare.

**Pierderea fiscală înregistrată de contribuabilii care nu își încetează existența** ca efect al unei operațiuni de desprindere a unei părți din patrimoniul acestora, transferată ca întreg, se recuperează de acești contribuabili și de cei care preiau parțial patrimoniul societății cedente, după caz, proporțional cu activele și pasivele transferate persoanelor juridice beneficiare, potrivit proiectului de divizare, respectiv cu cele menținute de persoana juridică cedentă.

Persoana absorbantă recuperează pierderea fiscală într-o perioadă de 7 ani.

Pierderile fiscale anuale din anii precedenți anului operațiunilor de fuziune, divizare sau desprindere a unei părți din patrimoniul acestuia, nerecuperate de contribuabilul cedent și transmise contribuabilului beneficiar, se recuperează, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit care urmează datei la care aceste operațiuni produc efecte, potrivit legii, pe perioada de recuperare rămasă din perioada inițială de 7 ani, în ordinea în care au fost înregistrate acestea de către contribuabilul cedent.

## EXEMPLU

*Societatea Brau S.A. absoarbe prin fuziune societatea Clanul S.R.L. În urma operațiunii de fuziune, societatea Clanul își încetează existența.*

*Din evaluarea și inventarierea efectuate cu ocazia operațiunilor de fuziune rezultă următoarea situație a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii a societății absorbite:*

### Societatea Clanul S.R.L.

– Imobilizări corporale:	8.500 lei
– amortizări cumulate:	1.400 lei
– Imobilizări necorporale:	3.400 lei
– amortizări cumulate:	800 lei
– Stocuri:	4.890 lei
– Creanțe:	3.200 lei
– Disponibilități:	300 lei
– Datorii:	26.800 lei
– Capital social:	200 lei
– Rezerve:	400 lei
– Rezerve legale:	40 lei
– Rezerve reevaluare:	1.000 lei
– Pierdere reportată:	6.480 lei
– Pierdere curentă:	1.670 lei

Având în vedere că societatea absorbită prezintă capitaluri proprii negative în sumă de (8.500 lei + 3.400 lei + 4.890 lei + 3.200 lei + 300 lei – 26.800 lei) = -6.510 lei, societatea absorbantă nu își va majora capitalul social și nu va emite acțiuni noi.

Pentru societatea absorbită nu se va determina valoarea contabilă a unei acțiuni.

Pentru efectuarea fuziunii evaluatorii au stabilit o valoare globală a societății de -2.540 lei.

Plusul de valoare este de 6.510 lei – 2.540 lei = 3.970 lei

## ✓ La societatea absorbită Clanul S.R.L

## ● evidențierea valorii elementelor de natura activelor transferate, reprezentând active identificate în bilanț plus creșterea de valoare: 20.290 lei + 3.970 lei = 24.260 lei

461	=	7583	24.260 lei
„Debitori diverși”		„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”	

## ● scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate: amortizarea cumulată

2814	=	214	1.400 lei
„Amortizarea altor imobilizări corporale”		„Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”	

2808	=	208	800 lei
„Amortizarea altor imobilizări necorporale”		„Alte imobilizări necorporale”	

6583	=	%	20.290 lei
„Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”		214	8.500 lei
		„Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale”	
		208	3.400 lei
		„Alte imobilizări necorporale”	
		371	4.890 lei
		„Mărfuri”	
		411	3.200 lei
		„Clienți”	
		5121	300 lei
		„Conturi la bănci în lei”	

## ● închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

121	=	6583	20.290 lei
„Profit sau pierdere”		„Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”	

7583	=	121	24.260 lei
„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”		„Profit sau pierdere”	

## ● scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor:

401	=	461	26.800 lei
„Furnizori”		„Debitori diverși”	

Soldul creditor al contului 461 este: 26.800 lei – 24.260 lei = 2.540 lei

## ● scoaterea din evidență a elementelor de natura capitalurilor proprii:

%	=	456	1.640 lei
		„Decontări cu asociații privind capitalul”	

# Noul Cod fiscal 2016.

## Întrebări și răspunsuri

*Mai țineți minte numărul noutăților legislative din ultima perioadă? V-ați obișnuit cu modificarea unei modificări, adăugiri în lege, întrebări ce apar în practica zilnică? Se impozitează cu 5% orice dividend distribuit? Impozitarea diferențiată se aplică și în cazul microîntreprinderilor înființate înainte de 1 ianuarie 2016? Ce ipoteze s-au lansat în lipsa normelor de aplicare privind baza legală de aplicare a impozitului pe clădiri aflate în proprietatea persoanelor fizice?*

*Specialiștii au propus soluții.*

### Impozitul pe dividende în 2015 și 2016

#### ÎNTREBARE CONTABILĂ

Cum se interpretează impozitarea cu 5% valabilă începând cu 1 ianuarie 2016? Se impozitează cu această cotă orice dividend distribuit? De exemplu, s-a distribuit în 2014 o sumă de 20.000 lei la dividende, dar plata se va face în 15.01.2016. Ce impozit trebuie să se plătească și ce declarații se depun?

#### SOLUȚIE CONTABILĂ

Începând cu data de 01.01.2016 se micșorează substanțial impozitul pentru dividende, care va scădea de la 16% la 5%, conform prevederilor din **O.U.G. nr. 50/2015** pentru modificarea și completarea **Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal** și a **Legii nr. 207/2015** privind Codul de procedură fiscală, care modifică **art. 97 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal**.

Potrivit **art. 133 alin. (8) din Legea nr. 227/2015 privind noul Cod fiscal**, care va intra în vigoare începând cu data de 01.01.2016, cota de impozit de 5% se aplică asupra veniturilor din dividende distribuite începând cu data de 1 ianuarie 2016. Prin urmare, pentru profiturile nerepartizate din anii precedenți, care vor fi repartizate în anul 2016, cota de impozit pe dividende va fi 5%.

Conform **art. 176 alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind noul Cod fiscal**, în anul 2016, persoanele care realizează venituri din investiții (de exemplu, dividende) nu datorează contribuție de asigurări sociale de sănătate pentru aceste venituri, dacă realizează venituri de natura celor menționate la art. 155 alin. (1) lit. a)-d), g), i)-l), cum ar fi, de exemplu, venituri din salarii, pensii, activități independente etc., cu excepția veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală.

Pentru distribuirea dividendelor în anul 2015, impozitul este 16%, indiferent dacă plata se va face în 2016, potrivit **art. 67 alin. (1) din Codul fiscal (valabil în 2015)**.

În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor și se vor declara prin **formularul 100**.

Pentru veniturile de natura dividendelor datorate persoanelor fizice pentru care plătitorul de venit are obligația reținerii impozitului, conform prevederilor Titlului III din Codul fiscal, până la data de 28 februarie 2016 societatea are obligația depunerii și a **formularului 205 „Declarație informativă privind impozitul reținut la sursă și câștigurile/pierderile realizate, pe beneficiari de venit”**, cod 14.13.01.13/I.

## Impozitarea clădirilor aflate în proprietatea persoanelor fizice, în care își au sediul diverse entități

### ÎNTREBARE CONTABILĂ

Este cunoscut faptul că nu există o bază legală de aplicare a impozitului pe clădiri aflate în proprietatea persoanelor fizice, și, în special, a clădirilor nerezidențiale și a clădirilor mixte. Dar s-au creionat ipoteze de lucru în ceea ce privește acest impozit.

În acest context, există următoarele cazuri:

#### A. O societate are domiciliul fiscal într-o cameră dintr-un apartament.

Pentru această cameră s-a încheiat un contract de comodat în care proprietarii, în speță părinții, reprezentantului legal al societății, pune la dispoziție o cameră, fără a se preciza decontarea într-un anume fel a utilităților, în consecință, societatea nu suportă cheltuielile cu utilitățile.

La rândul său, societatea, prin obiectul său de activitate se deplasează la sediile potențialilor clienți pentru serviciile care le prestează (notă: domiciliul fiscal, care este același cu sediul, este declarat nelucrativ).

Întrebări:

- 1) Speța prezentată se încadrează la art. 453 lit. a)?
- 2) Persoana fizică, proprietarul apartamentului, este considerat a deține o clădire cu destinație mixtă (pentru calculul impozitului pe clădiri cu destinație mixtă)?

#### B. Pentru clădiri nerezidențiale aflate în proprietatea persoanelor fizice:

- 1) Cum se declară a fi nerezidențială, prin contractul de închiriere? Care va fi documentul care atestă această destinație?
- 2) Trebuie, în mod obligatoriu, efectuată evaluarea clădirii o dată la 5 ani? Rezultă că persoanele fizice care au clădiri nerezidențiale să-și efectueze evaluarea lor până la 31.12.2015? Ce înseamnă art. 458 alin. (4), că valoarea nu poate fi calculată? Nu are evaluarea efectuată? Și se aplică 2%.
- 3) În cazul în care se schimbă destinația (persoana fizică are în proprietate un apartament și îl închiriază unei persoane juridice), care este procedura de înștiințare a A.N.A.F.? Există următoarele două posibilități:
  - a. Din nerezidențială în rezidențială, rezilierea contractului de închiriere, cum se procedează?
  - b. Din nerezidențială în mixtă, precizarea în contractul de închiriere a mp închiriați din clădirea/spațiul respectiv, cum se procedează?
- 4) Cu contract de comodat care poate preciza că toate cheltuielile cu utilitățile sunt înregistrate în sarcina persoanei care desfășoară activitatea economică?

#### C. Pentru clădiri mixte aflate în proprietatea persoanelor fizice:

- 1) Cum se declară a fi mixtă, prin contractul de închiriere a mp închiriați din clădirea respectivă? Care va fi documentul care atestă această destinație?

- 2) Ce se întâmplă dacă există contracte de comodat, astfel:
  - a. Cu contract de comodat care poate preciza că toate cheltuielile cu utilitățile sunt înregistrate în sarcina persoanei care desfășoară activitatea economică, proporțional cu mp închiriați sau după anumite criterii?
  - b. Cu contract de comodat în care nu se precizează că utilitățile sunt suportate de persoana care desfășoară activitate economică, și persoana juridică nu decontează utilitățile?
- 3) Cum demonstrează o persoană fizică faptul că utilitățile cad sau nu în sarcina persoanei care desfășoară activitatea economică, atâta timp cât facturile privind utilitățile se emit pe persoana fizică?
- 4) În aplicarea art. 459 alin. (2) lit. b), cheltuielile cu utilitățile trebuie să le suporte în totalitate persoana care desfășoară activitatea economică sau /și parțial?

## SOLUȚIE CONTABILĂ

Într-adevăr, este prematur la ora actuală să vorbim despre aplicabilitatea concretă a prevederilor referitoare la impozitarea clădirilor nerezidențiale și mixte, aflate în proprietatea persoanelor fizice, mai cu seamă că nici specialiștii din administrațiile locale sau fiscale nu cunosc amănunte, însă vom încerca să elaborăm răspunsurile pe baza legii existente în acest moment.

- A) 1. Speța prezentată se încadrează la **art. 153 lit. a) corelat cu lit. d)** a acestui articol și cu **art. 459 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 227/2015**.
  2. Conform articolelor prezentate anterior, locuința aparținând proprietarului se consideră cu destinație mixtă.
- B) 1. Da, orice contract privind utilizarea apartamentului (unei părți din apartament) de către societate ca sediu social poate fi documentul prin care se atestă acest fapt, la care se poate adăuga un certificat constatator de la O.N.R.C., din care reiese adresa sediului social al firmei.
  2. Nu există obligativitatea reevaluării clădirilor nerezidențiale deținute de persoanele fizice (după cum nici până acum nu există obligativitatea efectuării reevaluărilor de către societăți, aceasta fiind, de fapt, o metodă de optimizare fiscală privind impozitul pe clădiri, în sensul de a nu se aplica acea cotă majorată).

Metoda reevaluării clădirilor nerezidențiale aflate în proprietatea persoanelor fizice este doar o metodă mai facilă propusă de legiuitor pentru stabilirea valorii de impozitare corecte a acestor clădiri.

Dacă persoana fizică nu dorește să efectueze reevaluarea clădirii o dată la 5 ani și acum la data de 31.12.2015, atunci impozitul datorat pentru clădirile nerezidențiale se calculează prin aplicarea procentului de 2% aplicat la o bază impozabilă a clădirii determinată conform art. 457 – ca pentru clădirile rezidențiale.

Însă, în funcție de procentul aprobat de către Consiliul Municipiului București, din intervalul de 0,2 - 1,03%, se poate ajunge la situația în care, pentru clădirile nerezidențiale, să fie mai optim ca valoarea impozabilă să fie stabilită ca pentru clădirile rezidențiale, conform art. 257, și să se aplice procentul fix de 2%, decât să fie reevaluate și să se aplice procentul stabilit de către Consiliul local.

Trebuie urmărită decizia Consiliului Municipiului București pentru stabilirea cotei de impozit și abia apoi se poate face o analiză rezonabilă.

**Alin. (4) al art. 458** se referă la faptul că: fie nu s-a efectuat reevaluarea, fie din diverse motive nu se cunoaște valoarea finală a lucrărilor de construcții, în cazul clădirilor noi, construite în ultimii 5 ani anteriori anului de referință; fie nu se cunoaște, din varii motive, valoarea clădirilor care rezultă din actul prin care se transferă dreptul de proprietate, în cazul clădirilor dobândite în ultimii 5 ani anteriori anului de referință.

Dacă valorile acestea nu se pot raporta la Direcția de Taxe Locale în vederea impunerii clădirilor nerezidențiale, atunci, ca variantă, este dată cea prevăzută la alin. (4) al art. 458, și anume impozitarea acestora pe baza valorii stabilite ca pentru clădirile rezidențiale, însă prin aplicarea procentului de 2%.

- 3) Răspunsul la această speță îl găsim la **art. 461 alin. (8) din Legea nr. 227/2015** astfel:

„(8) Dacă încadrarea clădirii, în funcție de rangul localității și zona se modifică în cursul unui an sau în cursul anului, intervine un eveniment care conduce la modificarea impozitului pe clădiri, impozitul se calculează conform noii situații începând cu data de 1 ianuarie a anului următor.”

De aici rezultă că orice modificare din timpul anului a destinației unei clădiri care conduce la modificarea impozitului pe clădiri, determină depunerea la Direcția de Taxe Locale a unei declarații în acest sens la începutul anului următor, la care se vor anexa documente justificative (contract, actul de reziliere, certificat constatator de la O.N.R.C. etc.) pentru recalcularea impozitului conform noii situații, începând cu data de 01 ianuarie a anului următor, pentru anul curent menținându-se impozitarea existentă la începutul anului.

#### **4) ATENȚIE!**

Dacă într-un contract de comodat se specifică faptul că „utilitățile sunt înregistrate în sarcina persoanei care desfășoară activitatea economică”, nu este o condiție necesară și suficientă ca societatea (comodatarul) să-și înregistreze în contabilitatea sa facturile de utilități emise pe numele proprietarului.

Acest aspect poate desemna faptul că proprietarul clădirii îi acordă dreptul comodatarului să depună diligențele pentru a încheia contracte cu furnizorii de utilități direct pe numele său.

C) 1. Declararea clădirii ca fiind mixtă poate avea ca **documente justificative:** contractul de proprietate al proprietarilor, contractul de comodat cu societatea, din care rezultă suprafața acordată acestora spre folosință și certificat constatator de la O.N.R.C.

2. Părerea noastră este că suportarea sau nu a utilităților de către firmă nu este o condiție sine qua non pentru stabilirea impozitului pe clădirile mixte, ci și declarația la O.N.R.C. a sediului firmei cu activitate (fie ea și de birou) sau fără activitate.

a) Dacă din contractul de comodat se poate distinge suprafața acordată firmei, atunci impozitul se determină prin însumarea impozitului calculat pentru suprafața rezidențială – a cărei bază se stabilește conform **art. 457** – cu impozitul calculat pentru suprafața nerezidențială (din comodat) – a cărei bază se stabilește conform **art. 458** –, așa cum este prevăzut la **art. 459 alin. (1)**.

b) Dacă în contractul de comodat nu se specifică suportarea utilităților de către firmă, considerăm că, atâta timp cât la sediul respectiv societatea are declarat sediul cu activitate, impozitarea se face ca pentru o clădire mixtă.

Se pune problema dacă în contractul de comodat nu este specificată suprafața utilizată de societate, deoarece, dacă în contract se menționează această suprafață, impozitul se determină conform celor prezentate la lit. a) de mai sus (conform art. 459 alin. (1)).

Dacă în contract nu este specificată suprafața utilizată de către societate, chiar dacă prin contract societatea nu suportă utilitățile, atunci impozitul se determină ca pentru o clădire mixtă, conform **art. 459 alin. (3) lit. b)**:

„(3) Dacă suprafețele folosite în scop rezidențial și cele folosite în scop nerezidențial nu pot fi evidențiate distinct, se aplică următoarele reguli:

b) în cazul în care la adresa clădirii este înregistrat un domiciliu fiscal la care se desfășoară activitatea economică, iar cheltuielile cu utilitățile sunt înregistrate în sarcina persoanei care desfășoară activitatea economică, impozitul pe clădiri se calculează conform prevederilor art. 458.”

Așadar, dacă prin contractul de comodat nu s-a prevăzut suprafața alocată firmei din întreaga proprietate, impozitul pentru întreaga clădire se determină ca pentru clădirile nerezidențiale.

Rezultă că ar fi indicat să se întocmească un act adițional la contractul de comodat prin care să se specifice suprafața utilizată de către firmă.

3) Actul justificativ este contractul de comodat – care, dacă este valabil încheiat (adică, dacă respectă legislația), are putere de lege între părțile contractante.

Este posibil ca Direcțiile de taxe locale să solicite, eventual, și o declarație pe propria răspundere în acest sens.

4) Așa cum s-a menționat la începutul articolului la punctului 2) al lit. C) de mai sus, nu credem că suportarea utilităților integral sau parțial de către societate este condiție esențială pentru stabilirea impozitului pentru clădirile mixte, în condițiile în care suprafețele în scop rezidențial și nerezidențial nu sunt departajate printr-un contract.

Considerăm că, dacă, în clădirea respectivă, societatea are declarat sediu cu activitate, indiferent de suportarea utilităților, atunci se aplică prevederile **art. 459 alin. (3) lit. b)**, conform cărora impozitul pentru clădirea integrală se stabilește ca pentru o clădire nerezidențială.