

Dividende. Tratatament fiscal și noutăți privind plata trimestrială

consultant fiscal
Ionuț JINGA

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

Obiectivul oricărui acționar sau asociat atunci când investește bani sau bunuri într-o societate comercială este acela ca firma să obțină profit, din care să primească dividende, adică partea din profitul societății care revine fiecărui acționar sau asociat în raport cu numărul acțiunilor sau părților sociale pe care le deține.

Vești bune pentru contribuabilii care repartizează dividende în anul 2018, întrucât acestea se pot plăti și în avans, adică în fiecare trimestru în care au realizat profit, ci nu doar o dată pe an. De asemenea, se menține cota de 5% a impozitului care trebuie reținut la sursă.

Ce sunt dividendele

Veniturile din dividende sunt venituri din investiții. Potrivit Codului fiscal, veniturile din investiții mai cuprind veniturile din dobânzi, câștiguri din transferul titlurilor de valoare și orice alte operațiuni cu instrumente financiare, precum și veniturile din lichidarea unei persoane juridice.

Dividendele sunt distribuirii în bani sau în natură efectuate de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică, exceptând următoarele:

- distribuire de titluri de participare noi sau majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, ca urmare a unei operațiuni de majorare a capitalului social;
- distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către o persoană juridică;
- distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;
- distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social;
- distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea care îi revine fiecărui participant;
- distribuire de titluri de participare în legătură cu operațiuni de reorganizare.

Se consideră dividende din punct de vedere fiscal și se supun aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

- câștigurile obținute de persoanele fizice din deținerea de titluri de participare, definite de legislația în materie, la organisme de plasament colectiv;
- veniturile în bani și în natură distribuite de societățile agricole cu personalitate juridică, constituite potrivit legislației în materie, unui participant la societatea respectivă, drept consecință a deținerii părților sociale.

Ordinul M.F.P nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, precum și Legea societăților nr. 31/1990 definesc dividendul ca fiind cota-parte din profitul ce se plătește, potrivit legii, fiecărui asociat.

Noi modificări în Planul de conturi general

expert contabil
Olga CREVELESCU

MONOGRAFII
CONTABILE

Ordinul M.F.P. nr. 2.531/2018 din 11 iulie 2018 pentru aprobarea Sistemului de raportare contabilă la 30 iunie 2018 a operatorilor economici, precum și pentru modificarea și completarea unor reglementări contabile aduce noi modificări în Planul de conturi general.

Considerăm că introducerea în planul de conturi cuprins în reglementările contabile a unor conturi distincte în care să se evidențieze impozitul specific unor activități, prevăzut de Legea nr. 170/2016, era necesară. Introducerea contului 4415 „Impozitul specific unor activități” în corespondență cu 695 „Cheltuieli cu impozitul specific unor activități” permite evidențierea distinctă în contabilitate a impozitului specific unor activități reglementat separat.

Tratamentul fiscal diferit al cheltuielilor de reclamă și publicitate față de cheltuielile de protocol impunea până în prezent definirea de conturi analitice deoarece ambele tipuri de cheltuieli se înregistrează în contul 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”. Prin introducerea de conturi sintetice de gradul 2 (6231 „Cheltuieli de protocol” și 6232 „Cheltuieli de reclamă și publicitate”), acest aspect este rezolvat.

În Planul de conturi general cuprins la punctul 594 din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30 decembrie 2014, cu modificările și completările ulterioare și în tot cuprinsul reglementărilor, denumirea contului 441 „Impozitul pe profit/venit” se modifică și va avea următorul cuprins: „Impozitul pe profit și alte impozite”.

În Planul de conturi general cuprins la punctul 594 din aceleași reglementări se introduc conturile:

- 4415 „Impozitul specific unor activități” (P);
- 6231 „Cheltuieli de protocol”;
- 6232 „Cheltuieli de reclamă și publicitate”; și
- 695 „Cheltuieli cu impozitul specific unor activități” (se utilizează pentru evidențierea impozitului specific unor activități, definit potrivit legii).

În Planul de conturi cuprins la punctul 196 din Reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1.020 și 1.020 bis din 19 decembrie 2016, cu modificările și completările ulterioare și în tot cuprinsul reglementărilor, denumirea contului 441 „Impozitul pe profit” se modifică și va avea următorul cuprins: „Impozitul pe profit și alte impozite”.

În Planul de conturi cuprins la punctul 196 din aceleași reglementări se introduc conturile:

Încadrare creanțe nerecuperate

ÎNTREBARE:

În anul 2009, un operator regional din domeniul serviciilor de alimentare cu apă a dat pe costuri creanțe pentru care la acea dată a parcurs toate căile legale de recuperare, dar fără succes. Conform reglementărilor contabile, aceste creanțe au fost urmărite în continuare extracontabil în contul 8034 „Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare”. În foarte puține cazuri, creanțele care au putut fi încasate au fost reactivate. Care este perioada de timp după care pot fi scoase din evidența contului 8034?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Contul extracontabil 8034 „Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare” este folosit pentru evidența debitorilor care au fost scoși din activul unității, ca insolvari sau dispăruți, dar care, în conformitate cu dispozițiile legale, trebuie urmăriți în continuare până la reactivare sau împlinirea termenului de prescripție.

În debitul contului 8034 „Debitori scoși din activ, urmăriți în continuare” se înregistrează sumele datorate de debitorii insolvari sau dispăruți, scoși din activ, iar în credit, sumele reactivate ca urmare a revenirii debitorilor la starea de solvabilitate sau sumele ale căror termene de urmărire s-au prescris.

Soldul contului reprezintă sumele datorate de debitorii insolvari sau dispăruți scoși din activ, nereactivate.

De exemplu, o societate comercială scoate din evidență debitorul X insolvaribil, în sumă de 30.000 lei.

Notele contabile efectuate în contabilitatea financiară și în conturile extracontabile sunt:

654	=	461	30.000 lei
„Pierderi din creanțe și debitori diverși”		„Debitori diverși”	

Concomitent, dacă se decide urmărirea în continuare a debitorului, se înregistrează în afara bilanțului:

- 8034 „Debitori scoși din activ urmăriți în continuare” – 30.000 lei

Debitorii trebuie urmăriți în continuare extracontabil până ce expiră termenul de prescripție sau până când se reactivează.

Reactivarea debitorului:

461	=	754	30.000 lei
„Debitori diverși”		„Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși”	

Și, concomitent, scoaterea din conturile din afara bilanțului:

- 8034 „Debitori scoși din activ urmăriți în continuare” – 30.000 lei

Sumele de încasat de la client/debitori pot fi scoase din evidență dacă:

– Suma este prescrisă sau anulată.

Termenul de prescriere este, potrivit prevederilor din Codul civil, de 3 ani; acest termen poate fi întrerupt (de exemplu, dacă s-au primit confirmări de sold sau au fost încasate sume parțiale).

– Există certitudinea că sumele de încasat de la client nu mai pot fi încasate; de exemplu, societatea-client este radiată de la Registrul Comerțului sau este deschisă procedura insolvenței.

În concluzie, în situația descrisă, pentru debitorii aflați în evidență din anul 2009, termenul de prescriere este depășit, deci aceștia pot fi scoși din evidența contului extracontabil 8034.

Revânzarea bunurilor second-hand achiziționate. Tratament fiscal TVA

ÎNTREBARE:

O societate neplătitoare de TVA achiziționează bunuri second-hand din România și din UE și le vinde în România. Care este plafonul de TVA și cum se calculează acesta? Ce obligații declarative are societatea? Care este regimul special și cum trebuie să arate jurnalele?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Referitor la bunurile care urmează a fi cumpărate din UE, trebuie să se verifice, în primul rând, dacă furnizorul acestora este persoana impozabilă din punctul de vedere al TVA și dacă aplică regimul special second-hand, colectând TVA în statul său membru, doar la marja sa de profit. În acest caz, persoana impozabilă este un revânzător, caz în care achiziția intracomunitară a bunurilor nu este impozabilă în România.

În acest sens, sunt relevante prevederile **art. 268 alin. (8) lit. c)**: „(8) Nu sunt considerate operațiuni impozabile în România:c) achizițiile intracomunitare de bunuri second-hand,, în sensul prevederilor art. 312, atunci când vânzătorul este o persoană impozabilă revanzatoare, care acționează în această calitate, iar bunurile au fost taxate în statul membru de unde sunt furnizate, conform regimului special pentru intermediarii persoane impozabile, în sensul **art. 313 și 326 din Directiva 112**, sau vânzătorul este organizator de vânzări prin licitație publică, care acționează în această calitate, iar bunurile au fost taxate în statul membru furnizor, conform regimului special, în sensul art. 333 din Directiva 112;”

Nu este impozabilă în România nici achiziția din UE a bunurilor second-hand vândute de către:

- o persoană fizică, tratată drept persoană neimpozabilă din punctul de vedere al TVA;
- o persoană impozabilă care se află în regimul special de scutire, similar prevederilor art. 310 din Codul fiscal aplicabil în România. În acest sens, am în vedere prevederile **art. 268 alin. (3)**: „(3). Sunt, de asemenea, operațiuni impozabile și următoarele operațiuni efectuate cu plată, pentru care locul este considerat a fi în România, potrivit art. 276:

- a) o achiziție intracomunitară de bunuri, altele decât mijloace de transport noi sau produse accizabile, efectuată de o persoană impozabilă ce acționează ca atare, care urmează unei livrări intracomunitare efectuate în afara Româ-

bunul de la început ca și cum ar fi al său și îl amortizează ca atare. La sfârșitul contractului, cumpărătorul poate achiziționa bunul (teoretic, atunci când optează pentru leasing financiar, cumpărătorul dorește achiziționarea bunului în final).

- În cazul leasingului operațional vorbim despre închirierea unui bun, în care bunul rămâne în contabilitatea proprietarului care îl amortizează în continuare și înregistrează venituri din chirii, iar utilizatorul înregistrează cheltuieli cu închirierea unui bun. La sfârșitul contractului, utilizatorul nu poate opta pentru achiziția bunului și trebuie să îl returneze.

Lichidare microîntreprindere cu asociat unic

ÎNTREBARE:

Societatea A plătitoare de TVA (TVA la încasare), microîntreprindere, deține un imobil construit cu o vechime de 4 ani pentru care a dedus TVA aferentă. Asociatul unic hotărăște dizolvarea cu lichidarea societății. În urma lichidării, imobilul revine asociatului unic. Ce impozite va plăti societatea în cazul acestei lichidări și ce declarații se depun?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Din punct de vedere juridic, potrivit prevederilor **Legii societăților nr. 31/1990**, cu modificările ulterioare (art. 233 și următoarele) ca urmare a operațiunii de dizolvare, societatea intră în lichidare în vederea valorificării activului și obținerea lichidităților pentru plata pasivului.

Actul normativ invocat stabilește că destinația bunurilor rămase după lichidare este cea prevăzută în actul de constituire a societății sau în statut.

Din informațiile prezentate în întrebare se reține că societatea nu are (până la momentul respectiv) datorii către bugetul de stat, furnizori sau asociat.

În acest caz, lichidarea presupune că asociatul unic a decis modul de repartizare și valorificare a activelor, iar dizolvarea se poate realiza concomitent cu lichidarea.

Referitor la întrebarea privind datoriile fiscale care rezultă din aceste operațiuni se are în vedere în primul rând taxa pe valoarea adăugată.

La **art. 270 alin. (5) din Legea nr. 227/2015** privind **Codul fiscal**, cu modificările ulterioare, se prevede că: „Orice distribuție de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuție de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.”

Așa cum este specificat, a fost dedusă TVA aferentă imobilului atunci când a fost achiziționat și de aceea trebuie colectată taxa la data scoaterii din evidență, prin aplicarea procentului de 19% asupra valorii rămase de amortizat a acestuia.

Dacă la data scoaterii din evidență valoarea rămasă de amortizat este zero, atunci nu se mai colectează TVA.

Înregistrarea TVA colectate se face pe baza unei autofacturi întocmite de societate, în condițiile prevăzute la **art. 319 alin. (8) din Codul fiscal**.

Nota contabilă:

635	=	4427	valoarea rămasă
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„TVA colectată”	clădire * 19%

Autofactura are doar rol în colectarea TVA și nu generează venituri, creanțe sau datorii.

TVA colectată se declară în decontul de TVA depus pentru perioada fiscală în care se efectuează aceste înregistrări contabile, pe rândul aferent livrărilor de bunuri și servicii.

Scoaterea din evidență a imobilului se înregistrează:

● **când valoarea este amortizată:**

281	=	212
„Amortizarea”		„Construcții”

● **când valoarea este neamortizată:**

6583	=	212
„Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital”		„Construcții”

Închiderea conturilor de cheltuieli și venituri se efectuează cu ajutorul contului de profit și pierdere.

Venitul rezultat din preluarea bunului imobil este venit impozabil pentru asociatul unic astfel cum rezultă din prevederile **art. 91 lit. e) din Codul fiscal**.

Venitul impozabil obținut din lichidarea unei persoane juridice de către acționarul unic se impune cu o cotă de 10%, impozitul fiind final. Obligația calculării, reținerii și plății impozitului revine reprezentantului legal al persoanei juridice. Impozitul calculat și reținut la sursă în cazul lichidării persoanei juridice se plătește până la data depunerii situației financiare finale la oficiul registrului comerțului.

Din punct de vedere fiscal, venitul din lichidare reprezintă „suma excedentului distribuțiilor în bani sau în natură care depășește aportul la capitalul social al persoanei fizice beneficiare”.

Pentru stabilirea valorii juste a clădirii pe care asociatul unic o primește este necesară evaluarea acesteia de către un evaluator autorizat pentru stabilirea valorii de piață. Transmiterea clădirii de la societate către asociat (persoane afiliate) trebuie să țină cont de prevederile **art. 11 alin. (4) din Codul fiscal**, potrivit cărora „tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață”.

Datorită faptului că nu este specificat dacă imobilul a fost reevaluat (în plus), de reamintit este faptul că numai microîntreprinderile care își încetează existența în urma unei operațiuni de lichidare, și care pe parcursul perioadei de funcționare au fost și plătitoare de impozit pe profit, includ în baza impozabilă și rezervele reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe, care au fost deduse la calculul profitului impozabil și nu au fost impozitate în perioada în care au fost plătitoare de impozit pe profit.

Dacă este cazul, impozitul se declară prin formularul 100 și se achită până la data depunerii situațiilor financiare la registrul comerțului unde a fost înregistrată societatea. Cota de impunere este de 1% sau 3% în funcție de faptul că societatea a avut sau nu angajați.

Baza impozabilă o constituie, potrivit prevederilor **art. 53 din Codul fiscal**, veniturile din orice sursă din care se scad cele prevăzute la alin. (1) și la care se adună cele prevăzute la alin. (2), după caz.

Nota contabilă privind impozitul pe veniturile microîntreprinderilor este:

698	=	4418
„Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite”		„Impozitul pe venit”

și

4418 „Impozitul pe venit”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”
------------------------------	---	-----------------------------------

Stabilire preț de vânzare în tranzacțiile comerciale desfășurate cu companii de stat

ÎNTREBARE:

În România, în tranzacțiile comerciale ale furnizorilor cu firme cu capital majoritar de stat sau filiale ale acestora este permis sau nu adaosul comercial? Dacă da, peste ce nivel este considerat acest adaos ca fiind neserios conform art. 1.660 alin. (2) din Legea nr. 287/2009?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Nu există nicio reglementare legală care să interzică agenților economici că în relațiile comerciale cu firme cu capital majoritar de stat sau filiale ale acestora să-și vândă produsele fără să-și acopere cheltuielile aferente și să-și stabilească și un profit. Pentru anumite domenii de activitate sunt reglementate practici comerciale, iar nerespectarea acestora se sancționează conform prevederilor legale.

Limitarea expresă a vânzării în pierdere, cu excepția unor situații precis determinate, este impusă de **O.G. nr. 99/2000** privind comercializarea produselor și serviciilor de piață, a cărei aplicabilitate asupra societății este stabilită prin raportarea obiectului principal de activitate înscris în actul constitutiv la Anexa O.G. nr. 99/2000 care conține Tabelul cu clasificarea activităților din economia națională pentru care acesta este aplicabil conform art. 3 alin. (2). Activitatea comercială, în sensul prezentei ordonanțe, se exercită cu referire la produsele alimentare, nealimentare și la serviciile de piață prevăzute în anexa la prezenta ordonanță.

Potrivit prevederilor art. 17, este interzis oricărui comerciant să ofere sau să vândă produse în pierdere, cu excepția situațiilor prevăzute la art. 16 lit. a)-c), e)-i), precum și în cazul produselor aflate în pachete de servicii. Prin vânzare în pierdere, în sensul prezentei ordonanțe, se înțelege orice vânzare la un preț egal sau inferior costului de achiziție, astfel cum acesta este definit în reglementările legale în vigoare.

La art. 16 se stabilesc o serie de excepții, care prevăd vânzarea cu preț redus, excepții care privesc strict produsele, și nu ansamblul operațiunilor desfășurate de către societate.

De asemenea, sunt stabilite și mijloace pentru împiedicarea folosirii în mod abuziv a unei poziții dominante pe piață, stabilite prin legislație (a se vedea **Legea nr. 21/1996** a concurenței, **Legea nr. 11/1991** privind combaterea concurenței neloiale).

Potrivit prevederilor **art. 4 din Legea nr. 21/1996**, prețurile produselor și tarifele serviciilor și lucrărilor se determină în mod liber prin concurență, pe baza cererii și ofertei.

Prețurile și tarifele practicate în cadrul unor activități cu caracter de monopol natural sau al unor activități economice prevăzute prin lege se stabilesc și se ajustează cu avizul Ministerului Finanțelor Publice, cu excepția celor pentru care, prin legi speciale, sunt prevăzute alte competente.

Mai mult, companiile cu capital de stat au anumite reguli privind sistemul de achiziții (licitații, oferte etc.). În concluzie, produsele se comercializează cu adaos comercial indiferent de beneficiar.

Calcul dobândă legală

ÎNTREBARE:

O societate a achitat contravaloarea a 30% din chiria prevăzută într-un contract care nu a mai fost dus la îndeplinire. Componenta facturii primite este următoarea: baza 70.425,29 lei, TVA 13.380,81, total 83.806,10 lei. Factura este emisă în data de 23.02.2017, cu scadența în 01.03.2017, însă a fost achitată în dată de 24.02.2017. Pe factură sunt menționate penalizări de întârziere 0,01%/zi, dobândă de întârziere 0,02%/zi.

Părțile se află acum în litigiu, iar instanța a solicitat să se calculeze dobânda legală aferentă între data plății și data efectuării raportului de expertiză. Care este baza legală și modalitatea de calcul privind dobânda legală, dacă ne raportăm la data plății, 24.02.2017, și eventual, la data raportului august 2018?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

La **art. 3 din Legea nr. 72** din 28 martie 2013 privind măsurile pentru combaterea întârzierii în executarea obligațiilor de plată a unor sume de bani rezultând din contracte încheiate între profesioniști și între aceștia și autorități contractante, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

„Art. 3: Determinarea dobânzii

(1) În raporturile dintre profesioniști, creanța constând în prețul bunurilor livrate sau tariful serviciilor prestate produce dobânzi penalizatoare în cazul în care:

- a) creditorul, inclusiv subcontractații acestuia, și-au îndeplinit obligațiile contractuale;
- b) creditorul nu a primit suma datorată la scadență, cu excepția cazului în care debitorului nu îi este imputabilă întârzierea.

(2) Dobânda penalizatoare curge de la scadență până la momentul plății, în condițiile dispozițiilor art. 1.535 din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările ulterioare.

(3) Dacă termenul de plată nu a fost prevăzut în contract, dobânda penalizatoare curge de la următoarele termene:

- a) după 30 de zile calendaristice de la data primirii de către debitor a facturii sau a oricărei alte asemenea cereri echivalente de plată;
- b) dacă data primirii facturii ori a unei cereri echivalente de plată este incertă sau anterioară primirii bunurilor sau prestării serviciilor, după 30 de zile calendaristice de la recepția mărfurilor sau prestarea serviciilor;
- c) dacă legea sau contractul stabilește o procedură de recepție ori de verificare, permițând certificarea conformității mărfurilor sau serviciilor, iar debitorul a primit factura ori cererea echivalentă de plată la data recepției sau verificării ori anterior acestei date, după 30 de zile calendaristice de la această dată.

În ceea ce privește dobânda penalizatoare, la art. 8 din aceeași lege se prevede că:

„(1) În raporturile dintre autoritățile contractante și profesioniști, creanța de plată constând în prețul bunurilor livrate sau tariful serviciilor prestate produce dobânzi penalizatoare dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 3 alin. (1).

(2) Dobânda penalizatoare pentru plata cu întârziere curge de la termenul stipulat în contract sau, în cazul în care nu a fost stipulat în contract, de la expirarea termenelor prevăzute la art. 6 alin. (1), în condițiile dispozițiilor art. 1.535 din Legea nr. 287/2009, republicată, cu modificările ulterioare. Prevederile art. 4 se aplică în mod corespunzător.”