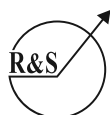


Consilier Contabilitate Explicată

Consilier

- ✓ **Contabilitatea activelor și pasivelor**
- ✓ **Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor**
- ✓ **Contabilitatea creanțelor și datoriilor**
- ✓ **Contabilitatea taxelor și impozitelor**
- ✓ **Studii de caz pe domenii de activitate**
- ✓ **Situații financiare anuale**
- ✓ **Contabilitatea operațiunilor în afara bilanțului**



Jocuri de noroc – formular de înștiințare pentru plata contribuției anuale

În Monitorul Oficial nr. 897 din 6 noiembrie 2019 s-a publicat Ordinul nr. 400 din 29 octombrie 2019, emis de către Președintele Oficiului Național pentru Jocuri de Noroc, cu privire la:

- aprobarea modelului de decizie referitoare la obligațiile bugetare accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere;
- procedura privind modalitatea de notificare a operatorilor economici – organizatori de jocuri de noroc licențiați;
- modelul de înștiințare de plată pentru contribuția anuală prevăzută la art. 10 alin. (4) din O.U.G. nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc.

Contribuțiile sunt următoarele:

- pentru organizatorii de jocuri de noroc la distanță licențiați din clasa I – 5.000 euro/an;
- pentru persoanele juridice implicate direct în domeniul jocurilor de noroc tradiționale și la distanță licențiate din clasa II – 1.000 euro/an;
- pentru organizatorii de jocuri de noroc la distanță monopol de stat clasa III – 5.000 euro/an;
- pentru organizatorii de jocuri de noroc tradiționale licențiați – 1.000 euro/an.

Înștiințarea de plată cu privire la contribuția anuală datorată pentru activitatea din perioada 2019 – 2020 urmează a fi comunicată fiecărui operator economic licențiat în domeniul jocurilor de noroc printr-un formular tipizat care conține următoarele informații:

- ✓ datele de identificare ale Oficiului Național pentru Jocuri de Noroc;
- ✓ denumirea operatorului, domiciliul fiscal/sediul social, codul de identificare fiscală, denumirea contribuției, tipul de organizator;
- ✓ suma datorată în euro;
- ✓ scadența;
- ✓ contul în care urmează a se vira contribuția datorată RO47TREZ70020E160112XXXX.

Contribuția anuală se achită în lei, prin transformarea sumei exprimate în moneda euro, la cursul de schimb valutar stabilit în prima zi lucrătoare a lunii octombrie din anul precedent, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, valabil la data achitării.

Pentru primul an de valabilitate a licenței, termenul de plată este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care documentația a fost aprobată. În cazul licențelor a căror valabilitate este în perioada 2019 – 2020, data scadenței pentru contribuția anuală este 15 decembrie 2019. Începând cu anul 2020, contribuția anuală urmează a se achita cu minimum 10 zile înainte de expirarea anului precedent de licență.

Atenție!

În cazul neachitării contribuției anuale la termen și în cuantumul stabilit, înștiințarea de plată devine titlu executoriu și se execută conform dispozițiilor Codului de procedură fiscală.



Registrul național de franciză

Ca urmare a adoptării Legii nr. 179/2019 pentru modificarea și completarea O.U.G. nr. 52/1997 privind regimul juridic al francizei, prin Ordinul nr. 1.478 din 21 octombrie 2019, emis de către ministrul pentru mediul de afaceri, comerț și antreprenoriat, s-a aprobat înființarea Registrului național de franciză. Ordinul s-a publicat în Monitorul Oficial nr. 892 din 5 noiembrie 2019.

Conform acestui act normativ, responsabilitatea privind gestionarea registrului revine exclusiv Asociației Române de Franciză.

Registrului național de franciză (RNF) este un registru în format electronic în care se regăsesc informații referitoare la:

- notificările documentului de dezvăluire de informații cu privire la deschiderea de noi unități francizate;
- identitatea managementului francizei (numele rețelei de franciză, logo rețea de franciză, număr de francize, număr de angajați în rețeaua de franciză, localitățile unităților francizate, anul și locația unității-pilot);
- istoricul de litigii al francizorului/master francizatului și al conducerii acestuia;
- suma inițială pe care trebuie să o investească francizatului;
- obligațiile reciproce ale părților;
- rezultatului financiar al francizorului din ultimul an;
- unitatea-pilot.

Registrul național de franciză (RNF)

francizorul

Conform normelor metodologice de organizare și funcționare a acestui registru, RNF este instrumentul unitar de evidență a informațiilor furnizate de către francizori/master francizați. Francizorul este profesionistul care:

- ✗ este titular al drepturilor asupra unei mărci înregistrate sau a oricărui alt drept de proprietate intelectuală sau industrială. Drepturile trebuie să fie exercitate pe o durată cel puțin egală cu durata contractului de franciză;
- ✗ conferă dreptul de a exploata ori de a dezvolta o afacere, un produs, o tehnologie sau un serviciu;
- ✗ asigură francizatului o pregătire inițială pentru exploatarea mărcii înregistrate;
- ✗ utilizează personal și mijloace financiare pentru promovarea mărcii sale, cercetării și inovației, asigurând dezvoltarea și viabilitatea produsului;
- ✗ demonstrează aplicarea concretă a cunoștințelor pe care le deține, în cadrul unei unități-pilot. Obiectivele principale ale unității-pilot sunt testarea și definitivarea formulei de afaceri.

Informațiile înscrise în registru pot fi modificate, actualizate sau radiate RNF în cadrul actualizărilor periodice efectuate de către Asociația Română de Franciză, conform regulilor reglementate prin Ordinul nr. 1.478/2019.

De exemplu, pentru înscriere, trebuie respectate următoarele reguli:

- 1) înscrierea francizorilor/master francizaților se realizează la notificarea persoanelor fizice și/sau juridice supuse obligației de înscriere;
- 2) înscrierea francizorilor/master francizaților se face electronic;
- 3) atribuirea numărului curent pentru fiecare operațiune se face consecutiv, pe parcursul unui an calendaristic, începând cu 001;
- 4) francizorul înscris în RNF trebuie să facă public numărul de înregistrare în RNF.

**Norme de aplicare a prevederilor O.U.G. nr. 77/1999
privind unele măsuri pentru prevenirea incapacității de plată**

– compensarea datoriilor reciproce între partenerii de afaceri –

Prin H.G. nr. 773 din 28 octombrie 2019, publicată în Monitorul Oficial nr. 881 din 1 noiembrie 2019, s-au aprobat normele metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie.

Acest act normativ a fost emis în baza prevederilor art. III din O.G. nr. 22/2016 pentru modificarea O.U.G. nr. 77/1999 privind unele măsuri pentru prevenirea incapacității de plată, aprobată cu modificări prin Legea nr. 155/2017.

Prin art. III s-a reglementat adoptarea unei hotărâri pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.U.G. nr. 77/1999, aprobată cu modificări prin Legea nr. 211/2001.

Prin același act normativ, respectiv prin O.G. nr. 22/2006, la art. V, s-a reglementat faptul că ordinele de compensare reglementate prin H.G. nr. 685/1999 pentru aprobarea Normelor metodologice privind monitorizarea datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, în vederea diminuării blocajului financiar și a pierderilor din economie, și a Regulamentului de compensare a datoriilor nerambursate la scadență ale contribuabililor, persoane juridice, cu modificările și completările ulterioare, sunt numerotate unic, evidența acestora fiind de competența Structurii de compensare a datoriilor din cadrul Sucursalei București a Centrului de Pregătire pentru Personalul din Industrie – **CPPI Bușteni**.

Prin art. 3 din H.G. nr. 773 din 28 octombrie 2019 se abrogă prevederile H.G. nr. 685/1999. Totuși, operațiunile de compensare începute înainte de data intrării în vigoare a acestei hotărâri (60 de zile de la data publicării în Monitorul Oficial):

- ⇒ se vor realiza conform procedurii prevăzute în H.G. nr. 685/1999;
- ⇒ vor fi înregistrate în „Registrul electronic de evidență a operațiunilor de compensare” gestionat de **CPPI Bușteni** – Sucursala București;
- ⇒ vor reprezenta documente justificative de înregistrare în contabilitate a stingerii creanțelor și a datoriilor care au făcut obiectul compensării. Aceste documente trebuie atașate ca atare la nota contabilă de înregistrare a compensării.

Pe scurt, prin H.G. nr. 773/2019 s-au reglementat următoarele aspecte privind compensarea datoriilor reciproce:

- ☒ Centrul de Pregătire pentru Personalul din Industrie Bușteni – Sucursala București (CPPI), gestionează unitar:
 - administrarea la nivel național a sistemului de compensare datorii și creanțe;
 - Sistemul informatic de compensare (SIC);
 - toate informațiile primite de la persoanele juridice, conform O.U.G. nr. 77/1999, cu modificările ulterioare;
- ☒ compensarea se realizează prin stingerea datoriilor reciproce, neplătite/neîncasate reflectate în contabilitatea persoanelor juridice participante, până la concurența celei mai mici dintre obligații, pe baza ordinelor de compensare;
- ☒ pentru realizarea operațiunilor de compensare, persoanele juridice cu capital inte-

K

Taxe și impozite

Impozitul specific – exemple de aplicare	K 1.1/001
Impozitul pe profitul reinvestit	K 1.2/001
Impozit pe profit – sponsorizări	K 1.3/001
Modificări asupra impozitului pe profit	K 1.4/001
Impozit pe venitul microîntreprinderilor – sponsorizări	K 1.5/001
Impozit pe dividende	K 1.6/001
Repartizarea interimară de dividende în cursul exercițiului financiar	K 1.7/001
Contabilitatea și fiscalitatea provizioanelor	K 1.8/001

Summary

Impozitul specific – exemple de aplicare

Impozitul specific unor activități, aplicabil începând cu 1 ianuarie 2017, este reglementat de Legea nr. 170/2016 privind impozitul specific unor activități.

Persoanele juridice române obligate la plata impozitului specific unor activități reglementat de această lege sunt persoanele juridice plătitoare de impozit pe profit, care desfășoară ca activitate principală sau secundară activitatea/activitățile corespunzătoare următoarelor coduri CAEN, prevăzute la art. 1 din lege:

5510 – „Hoteluri și alte facilități de cazare similare”

5520 – „Facilități de cazare pentru vacanțe și perioade de scurtă durată”

5530 – „Parcuri pentru rulote, campinguri și tabere”

5590 – „Alte servicii de cazare”

5610 – „Restaurante”

5621 – „Activități de alimentație (catering) pentru evenimente”

5629 – „Alte servicii de alimentație n.c.a.”

5630 – „Baruri și alte activități de servire a băuturilor”,

sunt obligate la plata impozitului specific unor activități.

Aceste prevederi se aplică și persoanelor juridice române care au devenit plătitoare de impozit pe profit prin opțiune, ca urmare a îndeplinirii condițiilor prevăzute la art. 48 din Codul fiscal.

Astfel, prin derogare de la prevederile titlului II din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, sunt obligate la plata impozitului specific societățile care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții la data de 31 decembrie a anului precedent:

- au fost plătitoare de impozit pe profit prin efectul legii sau prin opțiune și nu se încadrează la microîntreprinderi;
- au înscrisă în actele constitutive, potrivit legii, ca activitate principală sau secundară, una dintre activitățile corespunzătoare codurilor CAEN menționate anterior;
- nu se află în lichidare, potrivit legii.

Atenție!

Nu sunt obligate la plata impozitului specific următoarele categorii de societăți:

- persoanele juridice române plătitoare de impozit pe profit, care au înscrisă în actele constitutive, potrivit legii, ca activitate principală sau secundară una dintre activitățile corespunzătoare codurilor CAEN prevăzute la art. 1 din Legea nr. 170/2016 privind impozitul specific unor activități, dar nu desfășoară efectiv activitate în domeniile respective;
- microîntreprinderile care aplică prevederile titlului III „Impozitul pe venitul microîntreprinderilor” din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.



Important!

Contribuabilii care se înființează în cursul anului, inclusiv contribuabilii nou înființați ca efect al unor operațiuni de reorganizare efectuate potrivit legii, și care au înscrisă în actele constitutive, ca activitate principală sau secundară, una dintre acti-



Important!

Îndeplinirea condițiilor de încadrare la impozit specific se verifică la începutul fiecărui an fiscal, pe baza situației existente la data de 31 decembrie a anului precedent. Comunicarea către organul fiscal teritorial se efectuează până la data de 31 martie inclusiv a anului următor.

**Exemplu:**

O societate plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor realizează în cursul anului N-1 o cifră de afaceri de 800.000 euro. Codul principal de activitate este 5610 – „Restaurante”.

La 31 decembrie anul N-1, societatea este microîntreprindere, se încadrează în plafonul cifrei de afaceri prevăzut pentru menținerea ca plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor.

La 1 ianuarie anul N, societatea rămâne microîntreprindere și nu va aplica impozitul specific.



Pentru anul N, persoanele juridice române plătitoare de impozit pe profit care la data de 31 decembrie anul N-1 îndeplinesc condițiile specifice pentru trecerea la impozitarea veniturilor microîntreprinderilor sunt obligate la plata acestui impozit începând cu 1 ianuarie anul N.

Dacă la data de 31 decembrie anul N-1 societatea este plătitoare de impozit pe profit și are ca activitate principală sau secundară unul din codurile CAEN specificate de Legea nr. 170/2016, la data de 1 ianuarie anul N, în anul N-1 aceasta a datorat și a plătit impozitul specific.

De la data de 1 ianuarie anul N, societatea devine plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor dacă veniturile înregistrate în anul N-1 se situează sub plafonul de 1.000.000 euro, potrivit art. 47 din Codul fiscal.

Pentru această modificare, societatea depune declarația 010 cu privire la vectorul fiscal.

Exemplu:

O societate plătitoare de impozit pe profit la 31.12 anul N-1 a realizat o cifră de afaceri de 950.000 euro în cursul anului N-1 și desfășoară activitate potrivit codului CAEN 5621 – „Activități de alimentație (catering) pentru evenimente”.



În anul N:

Deoarece în anul N-1 a realizat o cifră de afaceri sub plafonul de 1.000.000 euro, societatea devine, potrivit art. 48 alin. (2) din Codul fiscal, microîntreprindere, plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor de la 1 ianuarie anul N.

În concluzie:

- societatea devine plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor de la 1 ianuarie anul N;

Impozit pe profitul reinvestit

Baza legală:

Pentru determinarea sumelor scutite din cadrul profitului, a perioadei în care se aplică scutirea și pentru determinarea sumei ce se repartizează la rezerva legală la finele anului se au în vedere prevederile art. 22 din Codul fiscal.

Din punct de vedere contabil sunt luate în considerare prevederile pct. 420 – 423 referitoare la rezultatul exercițiului financiar, rezultatul reportat, repartizarea profitului și acoperirea pierderii contabile din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

Principalele prevederi legale referitoare la calcularea sumelor scutite de impozit a profitului reinvestit vizează următoarele aspecte:

- ☞ la calculul profitului reinvestit este luat în calcul profitul brut contabil, soldul contului 121– Profit sau pierdere calculat cumulativ de la începutul anului obținut până în trimestrul sau în anul punerii în funcțiune a activelor. Scutirea acordată este suma cea mai mică dintre impozitul pe profit datorat în perioada respectivă și impozitul aferent profitului reinvestit;
- ☞ pentru contribuabilii care au obligația de a plăti impozit pe profit trimestrial, în situația în care se efectuează investiții în trimestrele anterioare, din profitul contabil brut cumulativ de la începutul anului se scade suma profitului investit anterior pentru care s-a aplicat scutirea;
- ☞ scutirile acordate nu se cumulează și nu se „reportează” de la o perioadă de raportare la alta. În cazul în care în trimestrul în care se pun în funcțiune activele se înregistrează pierdere contabilă, iar în trimestrul următor sau la sfârșitul anului se înregistrează profit contabil, impozitul pe profit aferent profitului investit nu se recalculează;
- ☞ scutirea se calculează trimestrial sau anual, după caz;
- ☞ profitul pentru care s-a beneficiat de scutirea de impozit pe profit, mai puțin partea aferentă rezervei legale, se repartizează la sfârșitul exercițiului financiar, cu prioritate pentru constituirea rezervelor, până la concurența profitului contabil înregistrat la sfârșitul exercițiului financiar;
- ☞ în cazul în care la sfârșitul exercițiului financiar se realizează pierdere contabilă, nu se efectuează recalcularea impozitului pe profit aferent profitului investit, iar contribuabilul nu repartizează la rezerve suma profitului investit.

Atenție!

Pentru aceste echipamente tehnologice nu se poate opta pentru metoda de amortizare accelerată.



Înregistrarea în contabilitate a repartizării la „Alte rezerve” la finele anului N:

129	=	1068 /analitic profit reinvestit	482.888 lei
„Repartizarea profitului”		„Alte rezerve”	

În declarația privind impozitul pe profit aferentă anului N (cod 101) – la rândul *Impozit pe profit scutit și Impozit pe profit scutit, potrivit art. 22 din Codul fiscal* se raportează impozitul pe profit total, scutit în anul N, în sumă de 78.182 lei:

$$10.472 \text{ lei} + 27.069 \text{ lei} + 31.161 \text{ lei} + 9.480 \text{ lei} = 78.182 \text{ lei}$$

Pentru a beneficia de scutirea de impozit a profitului reinvestit, una din condițiile prevăzute de Codul fiscal este păstrarea în patrimoniu a activelor respective cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata de utilizare economică, stabilită.

În cazul nerespectării acestei condiții, pentru sumele respective se recalculează impozitul pe profit și se percep creanțe fiscale accesorii potrivit Codului de procedură fiscală, de la data aplicării facilității, potrivit legii.

Exemplul 2:

O societate realizează în cursul anului N investiții în instalații de pasteurizare în sumă de 425.000 lei. Investiția a fost realizată în trimestrul III și pusă în funcțiune în luna noiembrie a anului N. Durata de viață stabilită pentru instalațiile achiziționate este de 10 ani.

Profitul contabil înregistrat în contul 121 *Profit și pierdere* la 31 decembrie anul N este în sumă de 2.350.000 lei.

Profitul impozabil înregistrat în anul N este de 2.925.600 lei.

Profitul impozabil aferent trimestrului IV este în sumă de 856.300 lei.

Societatea beneficiază în anul N de scutirea de impozit pe profit reinvestit, potrivit legii.

În anul N+2, în luna iunie, societatea vinde o parte din activele sale, inclusiv mijloace fixe pentru care s-a beneficiat de scutirea de impozit pe profit ca urmare a reducerii activității.

Mijloacele fixe sunt vândute pentru suma de 390.000 lei, plus TVA.

Valoarea contabilă a imobilizărilor înregistrată în contabilitate este:

Sold cont 213 /instalația 1	–	250.000 lei
Sold cont 2813/instalația 1	–	39.583,33 lei

Având în vedere că prin vânzarea activului după o perioadă de 19 luni societatea nu îndeplinește condiția menținerii imobilizării în patrimoniu pe o perioadă egală cu jumătate din durata de utilizare, respectiv de 5 ani, este necesară recalcularea impozitului pe profit aferent anului N, anul în care s-a beneficiat de scutire.

De asemenea, se calculează creanțe fiscale accesorii potrivit Codului de procedură fiscală, de la data aplicării facilității, potrivit legii.



Impozit pe profit – Sponsorizări/mecenat/burse private

Contribuabilii români beneficiază de facilități fiscale în cazul în care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat sau înregistrează cheltuieli privind bursele private, acordate potrivit legii.

Legislația aplicabilă sponsorizărilor, mecenatului și burselor private este:

Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, pentru încadrarea operațiunilor la sponsorizare, mecenat sau donație;

Legea nr. 376/2004 privind bursele private, pentru condițiile de acordare a burselor private;

Codul fiscal – pentru aplicarea facilităților în funcție de regimul de impozitare.

În primul rând, sponsorizările, mecenatul și acordarea de burse private trebuie efectuate potrivit legii. În afara legii, sumele acordate vor fi considerate donații, iar pentru donații nu se aplică facilitățile fiscale.

Legea care stabilește condițiile în care acordarea de bunuri sau mijloace financiare este considerată sponsorizare sau mecenat este Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea.

Sponsorizarea, în înțelesul Legii nr. 32/1994, este actul juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării.

sponsorizare

Contractul de sponsorizare se încheie în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei sponsorizării, precum și a drepturilor și obligațiilor părților.

În cazul sponsorizării constând în bunuri materiale, acestea vor fi evaluate, prin actul juridic încheiat, la valoarea lor reală din momentul predării către beneficiar.

Este considerat **sponsor** orice persoană fizică sau juridică din România sau din străinătate care efectuează o sponsorizare în condițiile legii.

Notă:

Persoanele fizice sau juridice din România nu pot efectua activități de sponsorizare sau de mecenat din surse obținute de la buget.

Instituțiile și autoritățile publice, societățile comerciale cu capital majoritar de stat și regiile autonome nu pot efectua activități de sponsorizare având ca beneficiari persoane fizice și asociații familiale care își desfășoară activitatea conform Legii nr. 300/2004 privind autorizarea persoanelor fizice și a asociațiilor familiale care desfășoară activități economice în mod independent, precum și societăți comerciale cu capital privat.



Tratamentul contabil

Sponsorizările efectuate de către persoanele juridice se înregistrează în conturile de cheltuieli de exploatare aferente, în corespondență cu creditul conturilor de active corespunzătoare, în funcție de natura sponsorizării.

În debitul contului 6584 „Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări” se înregistrează sponsorizările, actele de mecenat, bursele private sau donațiile acordate, în contrapartidă cu un cont de stocuri sau mijloace financiare, după caz.



Recomandăm definirea de analitice distincte astfel încât să poată fi identificate cu ușurință sponsorizările efectuate pentru care societatea poate beneficia de facilități fiscale. În cazul societăților plătitoare de impozit pe profit este necesar să se evidențieze distinct donațiile efectuate (pentru care nu se aplică facilitățile fiscale).

Exemplu:



Societatea ProCor SRL, plătitoare de impozit pe profit și înregistrată în scopuri de TVA conform art. 316 din Codul fiscal, care comercializează electrocasnice, încheie în luna octombrie anul curent un contract de sponsorizare cu o fundație care la data încheierii contractului este înscrisă în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale.

Potrivit contractului de sponsorizare încheiat cu fundația, se acordă acesteia electrocasnice în valoare de 20.000 lei fără TVA.

Tot în luna octombrie, societatea încheie un contract privind acordarea unei burse private cu un elev al Liceului Vocațional de Muzică „Tudor Ciortea” din Brașov, cu respectarea prevederilor Legii nr. 376/2004. Cuantumul bursei private stabilit la momentul încheierii contractului este de 3.000 lei/lună.

Ținând cont de faptul că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată la momentul achiziției bunurilor care fac obiectul contractului de sponsorizare, stabilim care este monografia contabilă, dacă sumele eferente sponsorizărilor și bursei acordate pot fi deduse din impozitul pe profit și care este tratamentul TVA în cazul prezentat.

Bunurile care fac obiectul contractului de sponsorizare se livrează fără factură, pe timpul transportului fiind însoțite de Aviz de expediție pe care se face următoarea mențiune „nu urmează factura – bunuri livrate în baza contractului de sponsorizare nr. .../.....”.

→ Trecerea pe cheltuieli a marfurilor acordate gratuit fundației, reprezentând cheltuieli de sponsorizare se evidențiază în contabilitate astfel:

6584	=	371	5.000 lei
„Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări”		„Mărfuri”	

Reguli privind deducerea cheltuielilor cu dobânda

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost modificată în mod succesiv în anul 2019.

În ceea ce privește impozitul pe profit prin Legea nr. 30/2019 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 25/2018 privind modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru aprobarea unor măsuri fiscal-bugetare au fost aduse modificări și asupra regulilor privind deducerea cheltuielilor cu dobânda.

Din punctul de vedere al dreptului de a deduce dobânda, noile reglementări împart contribuabilii în două categorii:

- contribuabili independenți, care nu fac parte din grupuri ce au obligația consolidării, nu au întreprinderi asociate și nici sedii permanente; și
- contribuabili care au fie întreprinderi asociate, fie sedii permanente, fie fac parte din grupuri supuse consolidării.

Contribuabilii din prima categorie, respectiv **contribuabilii independenți**, pot deduce integral costurile excedentare ale îndatorării, în perioada fiscală în care acestea sunt suportate.

Aceștia nu au plafoane privind deducerea cheltuielilor cu dobânda.

În ceea ce privește a doua categorie de contribuabili, **contribuabilii care fac parte din grupuri**, potrivit art. 40² din Codul fiscal, pot deduce costurile excedentare ale îndatorării, astfel:

- în limita unui plafon deductibil de 1.000.000 euro, calculat la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, valabil pentru ultima zi a trimestrului/anului fiscal;
- limitat, pentru sumele ce depășesc plafonul de 1.000.000 euro în perioada fiscală în care sunt suportate, până la nivelul a 30% din baza de calcul determinată astfel:

Baza de calcul = diferența dintre veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, în perioada fiscală de referință, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit, costurile excedentare ale îndatorării, precum și sumele deductibile reprezentând amortizarea fiscală.

Dacă baza de calcul are o valoare negativă sau egală cu zero, diferența dintre costurile excedentare ale îndatorării și plafonul deductibil este nedeductibilă în perioada fiscală de referință și se reportează fără limită de timp, în anii fiscali următori în aceleași condiții de deducere.

Costurile îndatorării este cheltuiala reprezentând dobânda aferentă tuturor formelor de datorii, alte costuri echivalente din punct de vedere economic cu dobânzile, inclusiv alte cheltuieli suportate în legătură cu obținerea de finanțare potrivit reglementărilor legale în vigoare, cum ar fi, dar fără a se limita la acestea: plăți în cadrul împrumuturilor cu participare la profit, dobânzi imputate la instrumente cum ar fi obligațiunile convertibile și obligațiunile cu cupon zero, sume în cadrul unor mecanisme de finanțare

Impozit pe venitul microîntreprinderilor – Sponsorizări

Cheltuielile de sponsorizare sunt prevăzute ca fiind cheltuieli nedeductibile la art. 25 alin. (4) lit. i) din Codul fiscal. În cazul unei microîntreprinderi, cheltuielile cu sponsorizări nu afectează rezultatul fiscal, acesta fiind calculat exclusiv pe baza veniturilor obținute.

Totuși, începând cu anul 2018, se acordă și microîntreprinderilor facilități pentru sponsorizări.

Având în vedere necesitatea asigurării finanțării activității entităților non-profit și a unităților de cult, prin stimularea microîntreprinderilor de a efectua sponsorizări, prin O.U.G. nr. 25/2018 se permite microîntreprinderilor care efectuează sponsorizări **pentru susținerea entităților non-profit și a unităților de cult**, care sunt furnizori de servicii sociale acreditați cu cel puțin un serviciu social licențiat, să scadă sumele aferente din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor până la nivelul valorii reprezentând 20% din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat pentru trimestrul în care au înregistrat cheltuielile respective.

Prin Legea nr. 30/2019 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 25/2018 s-au introdus noi modificări. Astfel, începând cu 1 aprilie 2019, microîntreprinderile care efectuează sponsorizări, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994, cu modificările și completările ulterioare, pentru susținerea entităților non-profit și a unităților de cult, care la data încheierii contractului sunt înscrise în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale potrivit art. 25 alin. (4¹), să scadă sumele aferente din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor până la nivelul valorii reprezentând 20% din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat pentru trimestrul în care au înregistrat cheltuielile respective.

Persoanele juridice fără scop patrimonial înființate în baza legislației din România sunt asociații, fundații, federații sau alte organizații de acest fel cu personalitate juridică, partide politice, patronate, organizații sindicale, culte religioase, precum și alte persoane juridice înființate în baza unor acte normative speciale, în scopul desfășurării de activități fără scop patrimonial.

De reținut!

Dacă în cazul plătitorilor de impozit pe profit se pot deduce sumele acordate în cadrul contractelor de sponsorizare către orice persoană ce poate fi beneficiar al sponsorizării conform Legii nr. 32/1994, precum și sumele acordate în baza actelor de mecenat sau bursele private, în cazul microîntreprinderilor se pot deduce doar sponsorizările efectuate pentru susținerea entităților nonprofit și a unităților de cult, care la data încheierii contractului sunt înscrise în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale potrivit art. 25 alin. (4¹).



Acest aspect rezultă din prevederile art. 56 alin. (1¹) din Codul fiscal. Potrivit acestor prevederi, microîntreprinderile care efectuează sponsorizări, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994, cu modificările și completările ulterioare, pentru susținerea entităților non-

Important!

Încadrarea în plafon se determină pe baza datelor raportate prin deconturile de taxă depuse pentru un an calendaristic, respectiv cifra de afaceri în sensul TVA, nu cifra de afaceri stabilită potrivit reglementărilor contabile.



Nu se iau în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările și acțiunile de mecenat, acordate în numerar, și nici bunurile pentru care taxa nu a fost dedusă.

Depășirea plafoanelor constituie livrare de bunuri cu plată, respectiv se colectează taxa. Taxa colectată aferentă depășirii se include în decontul întocmit pentru ultima perioadă fiscală a anului respectiv.

Tratamentul contabil

Sponsorizările efectuate de către persoanele juridice se înregistrează în conturile de cheltuieli de exploatare aferente, în corespondență cu creditul conturilor de active corespunzătoare, în funcție de natura sponsorizării.

În debitul contului 6584 „Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări” se înregistrează sponsorizările, actele de mecenat, bursele private sau donațiile acordate, în contrapartidă cu un cont de stocuri sau mijloace financiare, după caz.

Recomandăm definirea de analitice distincte astfel încât să poată fi identificate cu ușurință sponsorizările efectuate pentru care societatea poate beneficia de facilități fiscale. În cazul societăților plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor este necesar să se evidențieze distinct sponsorizările efectuate pentru susținerea entităților non-profit și a unităților de cult, care la data încheierii contractului sunt înscrise în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale (singurele entități pentru care se aplică facilitățile fiscale).

Exemplu: Cheltuieli cu sponsorizări efectuate de o microîntreprindere

Societatea ECOSTAR SRL, microîntreprindere înregistrată ca plătitor de TVA, care comercializează aparate de aer condiționat, efectuează în luna decembrie anul curent sponsorizări în bunuri în valoare totală de 13.000 lei către un spital și către o fundație care la data încheierii contractului este înscrisă în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale.



Potrivit contractului de sponsorizare încheiat cu spitalul, se acordă acestuia aparate de aer condiționat în valoare de 8.000 lei fără TVA.

Potrivit contractului de sponsorizare încheiat cu fundația, se acordă acesteia aparate de aer condiționat în valoare de 5.000 lei fără TVA.

Ținând cont de faptul că societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată la momentul achiziției bunurilor care fac obiectul contractelor de sponsorizare, stabilim care este monografia contabilă, dacă sponsorizările pot fi deduse din impozitul pe veniturile microîntreprinderii și care este tratamentul TVA în cazul prezentat.

Impozit pe dividende

Dividendele reprezintă distribuiri în bani sau în natură, efectuate de o persoană juridică unui participant la capitalul social, drepturi obținute ca urmare a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică. Sunt considerate dividende câștigurile obținute de persoanele fizice din deținerea titlurilor de participare, la organisme de plasament colectiv și veniturile în bani și în natură distribuite de societățile agricole, cu personalitate juridică, constituite potrivit legislației în materie, unui participant la societatea respectivă.



Veniturile sub formă de dividende, inclusiv câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare la organisme de plasament colectiv se impun cu o cotă de 5% din suma acestora, impozitul fiind final conform prevederilor art. 97 „Reținerea impozitului din veniturile din investiții” alin. (7) din Codul fiscal.

Rețineți!

Nu se calculează impozit pe dividende în cazul sumelor plătite cu această destinație de o persoană juridică română fondurilor de pensii administrate privat, fondurilor de pensii facultative și organelor administrației publice care exercită, prin lege, drepturile și obligațiile ce decurg din calitatea de acționar al statului/unității administrativ-teritoriale la acea persoană juridică română.



Nu se consideră dividende:

- o 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, potrivit legii;
- o distribuire efectuată în legătură cu dobândirea/răscumpărarea titlurilor de participare proprii de către persoana juridică;
- o distribuire în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice;
- o distribuire în bani sau în natură, efectuată cu ocazia reducerii capitalului social, potrivit legii;
- o distribuire de prime de emisiune, proporțional cu partea ce îi revine fiecărui participant;
- o distribuire de titluri de participare în legătură cu operațiuni de reorganizare, reglementate în Codul fiscal prin:
 - art. 32 „Regimul fiscal care se aplică fuziunilor, divizărilor totale, divizărilor parțiale, transferurilor de active și achizițiilor de titluri de participare între persoane juridice române”;
 - art. 33 „Regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, divizărilor totale, divizărilor parțiale, transferurilor de active și schimburilor de acțiuni între societăți din România și societăți din alte state membre ale Uniunii Europene”.



În cazul cesiunilor de părți sociale, persoana căreia i se cuvin dividendele distribuite după data cesiunii este noul deținător al părților sociale, în afară de cazul în care părțile au convenit altfel, aspect reglementat prin art. 67 alin. (6) din Legea nr. 31/1990.

Monografie 1: Monografie contabilă comparată și implicații fiscale în cazul dividendelor plătite societăților afiliate

ADE S.R.L. și ELA S.R.L. sunt două societăți, persoane juridice impozabile în România, care dețin fiecare în proporție de 50% părțile sociale ale societății ADELA S.R.L., persoană juridică română, înregistrată în scopuri de TVA și plătitoare de impozit pe profit.



În situațiile financiare, la data de 31.12.anul N, ale societății ADELA S.R.L. se cunosc:

- profit nerepartizat din anul N-2, 30.000 lei;
- profit nerepartizat din anul N-1, 80.000 lei.

Cu ocazia aprobării situațiilor financiare pentru anul N efectuată la data de 10 martie anul N+1, asociații ADELA S.R.L. au decis repartizarea la dividende a sumei de 30.000 lei.

La data distribuirii dividendelor, perioada de deținere a părților sociale este de 18 luni, în cazul societății ADE S.R.L. și de 8 luni, în cazul societății ELA S.R.L.

Se înregistrează distribuirea dividendelor aferente anului N-2:

117.anul N-2 „Rezultatul reportat”	=	457.ADE „Dividende de plată”	15.000 lei
117.anul N-2 „Rezultatul reportat”	=	457.ELA „Dividende de plată”	15.000 lei

Plata dividendelor se înregistrează concomitent cu reținerea la sursă a impozitului pe dividende.

Veniturile sub formă de dividende se impun cu o cotă de 5% din suma acestora, impozitul fiind final. Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor/sumelor reprezentând câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare de către acționari/asociați/investitori.

În data de 10 martie anul N+1 are loc plata dividendelor către asociatul ADE S.R.L. după analizarea obligației de reținere la sursă a impozitului aferent. Se cunoaște faptul că impozitul pe dividende se stabilește prin aplicarea unei cote de impozit de 5% asupra dividendului brut plătit. Dacă persoana juridică română care primește dividendele deține, la data plății dividendelor, minimum 10% din titlurile de participare ale celeilalte persoane juridice, pe o perioadă de un an împlinit până la data plății acestora inclusiv, nu se reține și nu se plătește impozit pe dividende conform art. 43 alin. (4) din Codul fiscal. Din informațiile existente rezultă că ADE SRL deține părțile sociale de mai mult de 12 luni, motiv pentru care nu se efectuează reținerea la sursă a impozitului pe dividende la momentul plății acestora.

În situația prezentată nu se reține impozit pe dividende:

457.ADE „Dividende de plată”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	15.000 lei
---------------------------------	---	-----------------------------------	------------

Repartizarea interimară de dividende în cursul exercițiului financiar

Repartizarea interimară de dividende în cursul exercițiului financiar este permisă – teoretic – de la 15 iulie 2018, odată cu intrarea în vigoare a **Legii nr. 163/2018** pentru modificarea Legii contabilității nr. 82/1991, modificarea și completarea Legii societăților nr. 31/1990, precum și modificarea Legii nr. 1/2005 privind organizarea și funcționarea cooperăției.

Practic, repartizarea interimară de dividende a fost posibilă numai din octombrie 2018 pentru că, până la acest moment, nu au existat instrumentele necesare – respectiv metodologia de aplicare a modificărilor aduse de **Legea nr. 163/2018** (O.M.F.P. nr. 3.067/2018 pentru completarea unor reglementări contabile) și, mai ales, formularele pentru Situațiile financiare interimare.



Ce aduce nou Legea nr. 163/2018:

- posibilitatea ca profitul curent să poată fi repartizat către acționari sau asociați în cursul exercițiului financiar, trimestrial, dacă acționarii/asociații doresc acest lucru;
- introduce noțiunea de „situații financiare interimare”.

Până la apariția acestei legi, o asemenea distribuie a profitului curent constituia infracțiune și se pedepsea cu închisoarea de la 1 la 5 ani, pentru fondatorul, administratorul, directorul general, directorul, membrul consiliului de supraveghere sau al directoratului ori reprezentantul legal al societății care încasa sau plătea dividende, „sub orice formă, din profituri fictive ori care nu puteau fi distribuite, în lipsa situației financiare anuale sau contrar celor rezultate din aceasta”.



Cum se realizează repartizarea interimară de dividende:

1) Situațiile financiare interimare și obligațiile conexe (inventarierea și auditarea)

Se poate opta pentru repartizarea profitului curent trimestrial, pe baza situațiilor financiare interimare și a deciziei Adunării Generale a Asociaților/ Acționarilor.

Situațiile financiare interimare sunt situații financiare cu scop special, fiind destinate exclusiv repartizării de dividende în cursul exercițiului financiar. În vederea întocmirii acestora este obligatoriu să se efectueze inventarierea patrimoniului conform **O.M.F.P. nr. 2.861/2009**, iar rezultatele inventarierii și ale evaluărilor efectuate cu această ocazie se înregistrează în contabilitate și sunt cuprinse în bilanța de verificare trimestrială pe baza căreia se întocmesc situațiile financiare interimare.

**bilanța de
verificare
trimestrială**

În cazul în care societățile care întocmesc situații financiare interimare au obligația de auditare statutară sau optează pentru auditarea situațiilor financiare potrivit legii, vor supune auditului și situațiile financiare interimare. De asemenea, în cazul în care situațiile financiare anuale fac obiectul verificării de către cenzori potrivit legii, și situațiile financiare interimare vor fi supuse acestei verificări.

457	=	%
„Dividende de plată”		446.analitic impozit pe dividende „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate.analitic” 512/5311 „Conturi curente la bănci” / „Casa în lei”

Cum se calculează suma maximă ce se poate repartiza ca dividende interimare:

Suma maximă din profitul curent ce se poate repartiza trimestrial se stabilește astfel:

- profitul contabil net realizat până la închiderea trimestrului + sume ce se pot scădea din rezervele disponibile în acest scop – orice pierderi reportate – sume din care urmează să se constituie rezervele în conformitate cu cerințele legale sau statutare.

Exemplul 1:



Societatea Classic S.R.L., microîntreprindere înființată în anul N, prezintă în bilanța de verificare întocmită la data de 30 septembrie anul N+1 următoarea situație:

- capital social (contul 1012): 200 lei
- pierdere reportată din 2017 (contul 1171): 15.000 lei
- profit curent (contul 121): 30.000 lei

Suma maximă ce se poate repartiza ca dividende interimare – în cazul în care prin statut nu se prevede altfel – se calculează astfel:

profitul curent (30.000 lei) – pierderea reportată (15.000 lei) – suma ce trebuie repartizată la sfârșitul anului la rezerva legală (20% x capitalul social de 200 de lei) = 30.000 lei – 15.000 lei – 40 lei = 14.960 lei.

Exemplul 2:



Societatea Vintage S.R.L., înființată în anul N, prezintă în bilanța de verificare întocmită în septembrie anul N+3 următoarea situație:

- capital social (contul 1012): 1.000 lei
- rezerva legală (contul 1061): 200 lei
- rezerve statutare (contul 1063): 500 lei
- alte rezerve (contul 1068): 14.000 lei – nu reprezintă facilități fiscale
- rezultat reportat – pierdere neacoperită (contul 1171): 1.500 lei
- rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile – pierdere (contul 1174): 1.000 lei
- rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (contul 1175): 15.000 lei
- profitul curent (contul 121): 35.000 lei

Suma maximă ce se poate repartiza ca dividende interimare – în cazul în care prin statut nu se prevede altfel – se calculează astfel:

Contabilitatea și fiscalitatea provizioanelor

Provizioanele sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită și care la data bilanțului este probabil să existe sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce privește valoarea sau data la care vor apărea.

La data bilanțului, valoarea unui provizion reprezintă cea mai bună estimare a cheltuielilor probabile sau, în cazul unei obligații, a sumei necesare pentru stingerea acestora. Ca urmare, provizioanele nu pot depăși din punct de vedere valoric sumele care sunt necesare stingerii obligației curente la data bilanțului.

Pentru stabilirea existenței unei obligații curente la data bilanțului, trebuie luate în considerare toate informațiile disponibile.

Atenție!

Exercitarea prudenței nu permite constituirea de provizioane excesive.

Provizioanele trebuie să fie strict corelate cu riscurile și cheltuielile estimate.

Provizioanele nu pot fi utilizate pentru ajustarea valorilor activelor.

Nu se recunosc provizioane pentru pierderile viitoare din exploatare deoarece aceste pierderi viitoare nu corespund definiției unei datorii și nu sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere a provizioanelor.



Previzionarea unor pierderi viitoare din exploatare indică faptul că anumite active de exploatare ar putea fi depreciate. Ca urmare, entitatea testează aceste active pentru depreciere.

Un provizion este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă.

Un provizion va fi recunoscut numai în momentul în care:

- o entitate are o obligație curentă generată de un eveniment anterior;
- este probabil ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația respectivă;

și

- poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației. Dacă aceste condiții nu sunt îndeplinite, nu va fi recunoscut un provizion.

O obligație curentă este o obligație legală sau implicită.

În înțelesul prezentelor reglementări:

a) o obligație legală este obligația care rezultă:

- dintr-un contract (în mod explicit sau implicit);
- din legislație; sau
- din alt efect al legii;

b) o obligație implicită (de exemplu, obligația prin care o entitate se angajează să efectueze plăți compensatorii personalului disponibilizat) este obligația care rezultă din acțiunile unei entități în cazul în care:

- h) prime ce urmează a se acorda personalului în funcție de profitul realizat, potrivit prevederilor legale sau contractuale;
- i) provizioane în legătură cu acorduri de concesiune;
- j) provizioane pentru contracte cu titlu oneros;
- k) alte provizioane.

Aspecte fiscale referitoare la provizioane

Provizioanele deductibile fiscal sunt numai acele provizioane prevăzute la art. 26 din Codul fiscal.

Spre exemplu, provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților se deduc trimestrial/anual numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul trimestrului/anului respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevăzute în convențiile încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzute în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate.

Pentru lucrările de construcții care necesită garanții de bună execuție, conform prevederilor din contractele încheiate, astfel de provizioane se constituie trimestrial, în limita cotelor prevăzute în contracte, cu condiția reflectării integrale la venituri a valorii lucrărilor executate și confirmate de beneficiar pe baza situațiilor de lucrări.

Înregistrarea la venituri a provizioanelor constituite pentru garanțiile de bună execuție se face pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanție înscrise în contract.

Alte provizioane constituite de către societățile comerciale nu sunt cheltuieli deductibile.

> *Provizioane deductibile:*

Exemplu: provizioane pentru garanții de bună execuție



O societate execută lucrări de construcție către un beneficiar. Valoarea totală a contractului este de 250.000 lei, fără TVA. Lucrările sunt facturate pe baza situațiilor de lucrări întocmite și acceptate de beneficiar în perioada mai – septembrie anul N, astfel:

- în data de 20 mai anul N: factura în valoare totală de 119.000 lei, din care bază de impozitare TVA 100.000 lei și TVA 19.000 lei;
- în data de 10 septembrie anul N: factura în valoare totală de 178.500 lei, din care bază de impozitare TVA 150.000 lei și TVA 28.500 lei, pe baza situațiilor de lucrări acceptate de beneficiar.

Perioada de garanție a lucrărilor executate este de 3 ani. Conform prevederilor contractuale, un procent de 10% din suma reprezentând contravaloarea lucrărilor este reținută ca garanție și se va încasa la expirarea perioadei de 3 ani.

Pe perioada de 3 ani a garanției, furnizorul efectuează lucrări de reparații în sumă de 15.000 lei.