

# Consilierul Verde al Contabilului

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**



## 1.5. Sistemul RO e-Factura

O.U.G. nr. 120 din 4 octombrie 2021 privind administrarea, funcționarea și implementarea sistemului național privind factura electronică RO e-Factura și factura electronică în România, precum și pentru completarea O.G. nr. 78/2000 privind omologarea, eliberarea cărții de identitate a vehiculului și certificarea autenticității vehiculelor rutiere în vederea introducerii pe piață, punerii la dispoziție pe piață, înmatriculării sau înregistrării în România, precum și supravegherea pieței pentru acestea.

Prin O.U.G. nr. 120/2021 au fost reglementate principalele aspecte privind facturarea electronică.

Motivele care au impus aceste reglementări:

- necesitatea instituirii unor reguli clare și suficiente cu privire la facturarea electronică, cu rol determinant în stabilitatea și eficiența legislativă națională, inclusiv prin înlăturarea unor insuficiențe legislative care nu permit aplicarea prevederilor Directivei 2014/55/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 aprilie 2014 privind facturarea electronică în domeniul achizițiilor publice;
- nereglementarea legislativă a mecanismului prin care România se asigură că autoritățile și entitățile contractante primesc și prelucrează facturi electronice conforme cu standardul european privind facturarea electronică îngrădește dreptul operatorilor economici în procesul de achiziție publică;
- adoptarea acestui act normativ corespunde politicii publice în domeniul e-guvernării și a obiectivelor asumate prin Raportul privind situația macroeconomică pe anul 2021 și proiecția acesteia pe anii 2022-2024, elaborat de Ministerul Finanțelor în baza art. 35 alin. (2) din Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare;
- reglementările asigură instituirea unui mecanism eficient de gestionare a resurselor bugetare alocate instituțiilor și autorităților publice și contribuie la întărirea capacității administrative și la creșterea gradului de colectare a impozitelor și taxelor prin redefinirea proceselor și folosirea tehnologiei;
- necesitatea concentrării materiei la care face referire, respectiv reglementarea unică a facturării electronice, cu luarea în considerare a unui nivel de predictibilitate față de mediul de afaceri și comensurarea beneficiilor viitoare;
- cadrul intern și internațional puternic marcat de criza pandemică impune o viziune adaptată realităților și nevoilor curente, determinând facilitarea accesării serviciilor publice printr-o digitalizare extinsă a interacțiunilor cu administrația publică, respectiv o tranziție din forma actuală la o formă electronică ce va permite reducerea sarcinilor administrative și a impactului asupra mediului;
- alinierea la dezideratele Uniunii Europene privind strategia în domeniul e-guvernării și adoptarea de către Guvernul României a politicii publice în domeniul e-guvernării;

privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare, precum și pentru înregistrarea în contabilitate a operațiunilor la nivelul autorităților contractante, entităților contractante sau unității de achiziții centralizate cu atribuții în acest sens potrivit legii, dobândind calitatea de document justificativ.

#### Notă:

Operatorii economici înregistrați în Registrul RO e-Factura care nu dispun de o aplicație de conversie pot utiliza aplicația informatică pusă la dispoziție de Ministerul Finanțelor, prin Centrul Național pentru Informații Financiare, la momentul operaționalizării sistemului național privind factura electronică RO e-Factura.

### Facturarea electronică în domeniul achizițiilor publice

Potrivit articolului II din Legea nr. 139/2022, începând cu data de 1 iulie 2022, operatorii economici stabiliți în România conform art. 266 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au obligația, în relația B2G, definită conform art. 2 alin. (1) lit. m) din O.U.G. nr. 120/2021 privind administrarea, funcționarea și implementarea sistemului național privind factura electronică RO e-Factura și factura electronică în România, precum și pentru completarea Ordonanței Guvernului nr. 78/2000 privind omologarea, eliberarea cărții de identitate a vehiculului și certificarea autenticității vehiculelor rutiere în vederea introducerii pe piață, punerii la dispoziție pe piață, înmatriculării sau înregistrării în România, precum și supravegherea pieței pentru acestea, să emită facturi electronice și să le transmită prin sistemul național privind factura electronică RO e-Factura.

#### Important!

Conform art. 2 alin. (1) lit. m) din O.U.G. nr. 120/2021, relația dintre un operator economic și autorități contractante, respectiv entități contractante – B2G – tranzacția dintre un operator economic care are calitatea de contractant sau subcontractant/subantreprenor în temeiul Legii nr. 98/2016, cu modificările și completările ulterioare, Legii nr. 99/2016, cu modificările și completările ulterioare, Legii nr. 100/2016, cu modificările și completările ulterioare, și al O.U.G. nr. 114/2011 privind atribuirea anumitor contracte de achiziții publice în domeniile apărării și securității, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 195/2012, cu modificările și completările ulterioare, și autorități contractante sau entități contractante care primesc și prelucrează facturi electronice.



#### Atenție!

În situația în care operatorul economic a optat pentru utilizarea sistemului național privind factura electronică RO e-Factura în conformitate cu prevederile art. 5 din O.U.G. nr. 120/2021, acesta are obligația de a emite doar facturi electronice și de a utiliza acest sistem pentru transmiterea acestora către toți destinatarii definiți la art. 2 alin. (1) lit. p) din O.U.G. nr. 120/2021.



Art. 2 alin. (1) lit. p) din O.U.G. nr. 120/2021 definește destinatarul unei facturi electronice emise în relația B2G drept autoritatea contractantă, entitatea contractantă sau uni-

În vederea utilizării prin opțiune a sistemului național privind factura electronică RO e-Factura, emitentul și destinatarul trebuie să fie înregistrați în Registrul RO e-Factura.

În cazul în care emitentul și destinatarul facturii electronice sunt înregistrați în Registrul RO e-Factura, utilizarea facturii electronice este considerată acceptată la data comunicării în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura.

Pentru facturile emise de către operatorii economici înscrși în Registrul RO e-Factura către destinatari care nu sunt înscrși în Registrul RO e-Factura se aplică prevederile art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

### **Facturarea electronică în relația B2B obligatorie**

Pentru produsele cu risc fiscal ridicat, comercializate în relația B2B sunt aplicabile prevederile O.U.G. nr. 130/2021 și prevederile Ordinului nr. 12/2022.

Potrivit art. XXXVII din O.U.G. nr. 130/2021, prin derogare de la prevederile art. 10-12 din O.U.G. nr. 120/2021 privind administrarea, funcționarea și implementarea sistemului național privind factura electronică RO e-Factura și factura electronică în România, precum și pentru completarea O.G. nr. 78/2000 privind omologarea, eliberarea cărții de identitate a vehiculului și certificarea autenticității vehiculelor rutiere în vederea introducerii pe piață, punerii la dispoziție pe piață, înmatriculării sau înregistrării în România, precum și supravegherea pieței pentru acestea, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 960 din 7 octombrie 2021, pentru produsele cu risc fiscal ridicat stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală (Ordinul nr. 12/2022), comercializate în relația B2B:

- a) furnizorii pot, în perioada 1 aprilie – 30 iunie 2022, să transmită facturile emise în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura, indiferent dacă destinatarii sunt sau nu înregistrați în Registrul RO e-Factura;
- b) furnizorii sunt obligați, începând cu data de 1 iulie 2022, să transmită facturile emise în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura, indiferent dacă destinatarii sunt sau nu înregistrați în Registrul RO e-Factura.

Furnizorii sunt obligați să transmită facturile emise către destinatari conform prevederilor art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În Ordinul nr. 12/2022, Agenția Națională de Administrare Fiscală justifică temeinic pentru fiecare produs încadrarea în categoria produselor cu risc fiscal ridicat. Prin produs cu risc fiscal ridicat se înțelege produsul la a cărui comercializare există risc ridicat de fraudă și evaziune fiscală.

### **Atenție!**

Lista produselor încadrate în această categorie se reevaluează periodic.

Produsele cu risc fiscal ridicat, comercializate în relația B2B, pentru care se transmit facturile emise în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura, reglementat



prin O.U.G. nr. 120/2021, și justificarea încadrării produselor în această categorie sunt prevăzute în anexa care face parte integrantă din Ordinul nr. 12/2022.

### De reținut!



Folosirea sistemului de stat pentru facturarea electronică în relația B2B se va face în două etape, de la 1 aprilie 2022 până la 30 iunie a fost opțională, urmând ca după 1 iulie 2022 să fie obligatorie.

Prin O.U.G. nr. 130/2021 s-a reglementat faptul că prin ordin al președintelui ANAF sunt stabilite produsele cu risc fiscal ridicat, comercializate în relația B2B, pentru care furnizorii urmează să transmită facturile emise în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura, indiferent dacă destinatarii sunt sau nu înregistrați în Registrul RO e-Factura.

Prin Ordinul nr. 12/2022 au fost stabilite cinci categorii de produse considerate cu risc fiscal ridicat, fiind totodată precizate, pentru fiecare produs în parte, motivațiile încadrării în categoria de risc fiscal ridicat. Prin produs cu risc fiscal ridicat se înțelege produsul la a cărui comercializare există risc ridicat de fraudă și evaziune fiscală. Lista produselor încadrate în această categorie se reevaluează periodic.

### Produsele cu risc fiscal ridicat pentru care se aplică e-Factura

1. Legume, fructe, rădăcini și tuberculi alimentari, alte plante comestibile:

- COD NC de la 0701 – 0714 inclusiv Legume comestibile și anumite rădăcini și tuberculi.
- COD NC de la 0801 – 0814 inclusiv Fructe comestibile și fructe cu coajă lemnoasă; coaja de citrice sau de pepeni.

2. Băuturi alcoolice:

- COD NC de la 2203 – 2208 inclusiv Băuturi, băuturi spirtoase.

3. Construcții noi:

Construcțiile noi sunt cele menționate la art. 292 alin. (2) lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

4. Produse minerale (apă minerală naturală, nisip și pietriș):

- COD NC de la 2201 – 2202 inclusiv ape, inclusiv ape minerale naturale sau artificiale și ape gazeificate care nu conțin zahăr sau alți îndulcitori și mici aromatizanți.
- COD NC 2505 – Nisipuri naturale de orice fel, chiar colorate.
- COD NC 2517 – Prundis, pietriș, pietre concasate, din cele folosite în general ca agregate pentru betoane sau pietruirea drumurilor, pentru căile ferate sau alt balast, pietriș și silex, chiar tratate termic; macadam de zgură, de zgură metalurgică, de deșeuri industriale similare, care conține chiar materiale cuprinse în prima parte a

**Stat de salarii și contribuții aferente**

Veniturile brute din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate și/sau contravaloarea veniturilor în natură primite ca urmare a unei relații contractuale de muncă, raport de serviciu, act de detașare, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor statute speciale prevăzute de lege, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din:

- a) sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire:
  - (i) salariile de bază;
  - (ii) sporurile și adaosurile de orice fel;
  - (iii) indemnizații pentru trecerea temporară în altă muncă, pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și alte indemnizații de orice fel, altele decât cele menționate la pct. 3 alin. (1), având aceeași natură;
  - (iv) recompensele și premiile de orice fel;
  - (v) sumele reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice, cele reprezentând stimulentele acordate salariaților agenților economici;
  - (vi) sumele primite pentru concediul de odihnă, cu excepția sumelor primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă;
  - (vii) sumele primite în caz de incapacitate temporară de muncă;
  - (viii) valoarea nominală a tichetelor de masă, tichetelor de creșă, voucherelor de vacanță, acordate potrivit legii;
  - (ix) orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor;
- b) indemnizațiile, precum și orice alte drepturi acordate persoanelor din cadrul organelor autorității publice, alese sau numite în funcție, potrivit legii, precum și altele asimilate cu funcțiile de demnitate publică, determinate potrivit sistemului de stabilire a indemnizațiilor pentru persoane care ocupă funcții de demnitate publică;
- c) drepturile personalului militar în activitate, polițiștilor și funcționarilor publici cu statut special din sistemul administrației penitenciare reprezentând solda lunară/salariul lunar acordat potrivit legii;
- d) sumele reprezentând plățile compensatorii acordate personalului militar trecut în rezervă sau al cărui contract încetează ca urmare a nevoilor de reducere și de restructurare, ajutoarele acordate acestuia la trecerea în rezervă sau direct în retragere, cu drept de pensie, precum și ajutoarele sau plățile compensatorii primite de polițiști și funcționari publici cu statut special din sistemul administrației penitenciare aflați în situații similare, acordate potrivit legislației în materie.

nouă angajare sau până la prestarea unei activități autorizate aducătoare de venituri, dar nu mai mult de 9 luni de la data mutării cadrului militar;

q) orice alte sume sau avantaje în bani ori în natură.

### **Contabilitatea decontărilor cu personalul**

Contabilitatea decontărilor cu personalul cuprinde drepturile salariale, sporurile, adaosurile, premiile din fondul de salarii, indemnizațiile pentru concediile de odihnă, precum și cele pentru incapacitate temporară de muncă, plătite din fondul de salarii, primele reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii, și alte drepturi în bani și/sau în natură datorate de entitate personalului pentru munca prestată.

#### **Important!**

Reținerile din salariile personalului pentru cumpărări cu plata în rate, chirii sau pentru alte obligații ale salariaților, datorate terților (popriri, pensii alimentare și altele), se efectuează numai în baza unor titluri executorii sau ca urmare a unor relații contractuale.



Sumele datorate și neachitate personalului până la sfârșitul exercițiului financiar (concediile de odihnă și alte drepturi de personal), respectiv eventualele sume care urmează să fie încasate de la acesta, aferente exercițiului în curs, dar care urmează a fi plătite/încasate în exercițiul financiar următor, se înregistrează ca alte datorii și creanțe în legătură cu personalul.

Concediile de odihnă se înregistrează pe seama datoriilor atunci când suma lor este comensurată în baza statelor de salarii sau a altor documente care să justifice suma respectivă. În lipsa acestora, sumele reprezentând concedii de odihnă se recunosc pe seama provizioanelor. Prevederile prezentului alineat referitoare la recunoașterea unor obligații față de salariați, pe seama datoriilor sau a provizioanelor, se aplică și în cazul bonurilor acordate angajaților.

La înregistrarea în contabilitate a concediilor de odihnă sunt avute în vedere prevederile legislației în vigoare, referitoare la modalitatea de efectuare a acestora.

Debitele provenite din avansuri de trezorerie nedecontate, din distribuiri de uniforme și echipamente de lucru, precum și debitele provenite din pagube materiale, amenzile și penalitățile stabilite în baza unor hotărâri ale instanțelor judecătorești, și alte creanțe față de personalul entității se înregistrează ca alte creanțe în legătură cu personalul.

### **Contabilitatea decontărilor privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale**

Contabilitatea decontărilor privind contribuțiile sociale cuprinde obligațiile pentru contribuția la asigurări sociale, contribuția la asigurări sociale de sănătate și la constituirea fondului pentru ajutorul de șomaj.

**Contribuțiile sociale datorate de angajat și reținute la sursă de angajator sunt:**

1. **CAS** – contribuția de asigurări sociale, care se calculează aplicând procentul de 25% asupra bazei lunare de calcul.

Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, o reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor, în țară și în alte state, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte.

2. **CASS** – contribuția de asigurări sociale de sănătate, care se calculează aplicând procentul de 10% asupra bazei lunare de calcul

Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate, în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, o reprezintă câștigul brut realizat din salarii și venituri asimilate salariilor.

3. **Contribuția asiguratorie pentru muncă** – Contribuția asiguratorie pentru muncă se datorează de către angajator pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor, definite la art. 76 alin. (1)-(3) din Codul fiscal, acordate lunar.

Cota contribuției asiguratorii pentru muncă este de 2,25%.

**Important!**

Persoanele fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor, care desfășoară activități în sectoarele construcției, agricultura și în industria alimentară, și care se încadrează în condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5 și 7 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal beneficiază de facilități.

**Contracte cu timp parțial**

Potrivit pct. 68 din Ordonanța Guvernului nr. 16/2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, abrogarea unor acte normative și alte măsuri financiar-fiscale, contribuția de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor, în baza unui contract individual de muncă cu normă întreagă sau cu timp parțial, nu poate fi mai mică decât nivelul contribuției de asigurări sociale calculate prin aplicarea cotei prevăzute la art. 138 lit. a), art. 138<sup>1</sup> alin. (1) și (2), art. 138<sup>2</sup> alin. (1) sau art. 138<sup>3</sup> alin. (1), după caz, asupra salariului de bază minim brut pe țară în vigoare în luna pentru care se datorează contribuția de asigurări sociale, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din luna în care contractul a fost activ.

**Excepții:**

Sunt aplicabile excepții în cazul persoanelor fizice aflate în una dintre următoarele situații:

- a) sunt elevi sau studenți, cu vârsta până la 26 de ani, aflați într-o formă de școlarizare;
- b) sunt ucenici, potrivit legii, în vârstă de până la 18 ani;
- c) sunt persoane cu dizabilități sau alte categorii de persoane cărora prin lege li se recunoaște posibilitatea de a lucra mai puțin de 8 ore pe zi;
- d) au calitatea de pensionari pentru limită de vârstă în sistemul public de pensii, cu excepția pensionarilor pentru limită de vârstă care beneficiază de pensii de serviciu în baza unor legi/statute speciale, precum și a celor care cumulează pensia pentru limită de vârstă din sistemul public de pensii cu pensia stabilită în unul dintre sistemele de pensii neintegrate sistemului public de pensii;
- e) realizează în cursul aceleiași luni venituri din salarii sau asimilate salariilor în baza a două sau mai multe contracte individuale de muncă, iar baza lunară de calcul cumulată aferentă acestora este cel puțin egală cu salariul de bază minim brut pe țară.

**Important!**

Angajatorul solicită documente justificative persoanelor fizice aflate în situațiile prevăzute la lit. a), c) și d) menționate mai sus, iar în cazul situației prevăzute la lit. e), procedura de aplicare se stabilește prin ordin al ministrului finanțelor.

**Atenție!**

În cazul în care contribuția de asigurări sociale calculată este mai mică decât contribuția de asigurări sociale calculată asupra salariului de bază minim brut pe țară în vigoare în luna pentru care se datorează contribuția de asigurări sociale, diferența se suportă de către angajator/plătitorul de venit în numele angajatului/beneficiarului de venit.

Aceste prevederi se aplică în mod corespunzător și pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate (CASS).

**Monografia contabilă generală** pentru înregistrarea statului de salarii este următoarea:

- Evidențierea cheltuielilor salariale pe baza statelor de salarii întocmite:

641	=	421
„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal – salarii datorate”

- Reținerile aferente:

421	=	%
„Personal – salarii datorate”		4315
		„Contribuția de asigurări sociale”
		4316
		„Contribuția de asigurări sociale de sănătate”
		444
		„Impozitul pe venituri de natura salariilor”

## Avantaje în natură impozabile

În contabilitate se înregistrează distinct alte drepturi și avantaje care, potrivit legislației în vigoare, nu se suportă din fondul de salarii (masă caldă, alimente antidot etc.), precum și alte drepturi acordate potrivit legii.

%	=	401
6xx/3xx		„Furnizori”
„Conturi de cheltuieli” /		
„Conturi de stocuri”		
4426		
„TVA deductibilă”		

- TVA este nedeductibilă, conform art. 297 alin. (4) din Codul fiscal (achiziția nu este efectuată în scopul unei operațiuni taxabile):

6xx/3xx	=	4426
„Conturi de cheltuieli” /		„TVA deductibilă”
„Conturi de stocuri”		

- Plata furnizorului:

401	=	5311/5121
„Furnizori”		„Casa în lei” / „Conturi la bănci în lei”

Se va introduce pe stat suma avantajului, se rețin salariatului contribuții și impozit pe salarii și se calculează contribuțiile societății.

- Înregistrarea avantajului în momentul acordării:

4282	=	7588	suma brută
„Alte creanțe în legătură cu personalul”		„Alte venituri din exploatare”	

- Și recunoașterea cheltuielii cu avantajul în natură:

6421	=	421	suma brută
„Cheltuieli cu avantajele în natură acordate salariaților”		„Personal – salarii datorate”	

- Evidențierea cheltuielilor salariale pe baza statelor de salarii întocmite:

641	=	421
„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal – salarii datorate”

**Drepturi de personal neridicate**

Drepturile de personal neridicate în termenul legal se înregistrează într-un cont distinct, pe persoane. Salariile neridicate se regăsesc în contul 421 „Personal – salarii datorate”.

- La sfârșitul primului an se înregistrează neridicarea drepturilor de personal:

421	=	426
„Personal – salarii datorate”		„Drepturi de personal neridicate”

- Drepturile de personal neridicate, prescrise potrivit legii:

426	=	7588
„Drepturi de personal neridicate”		„Alte venituri din exploatare”

**Participarea salariaților la profit**

În vederea înregistrării primelor reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii, o entitate recunoaște ca provizion costul previzionat al acestora atunci și numai atunci când:

- entitatea are o obligație legală sau implicită de a face astfel de plăți ca rezultat al evenimentelor anterioare; și
- poate fi făcută o estimare certă a obligației.

O obligație curentă există atunci, și numai atunci, când entitatea nu are o altă alternativă realistă decât să efectueze aceste plăți.

În situațiile financiare ale exercițiului pentru care se propun prime reprezentând participarea personalului la profit, contravaloarea acestora se reflectă sub formă de provizion, cheltuiala rezultând din serviciul angajatului. Provizionul urmează a fi reluat la venituri în exercițiul financiar în care se acordă aceste prime.

- Constituirea provizionului pentru primele datorate salariaților:

6812	=	1518
„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”		„Alte provizioane”

- Acordarea efectivă a primelor:

644	=	424
„Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit”		„Prime reprezentând participarea personalului la profit”

## ● Înregistrarea reținerilor:

424	=	%
„Prime reprezentând participarea personalului la profit”		4315
		„Contribuția de asigurări sociale”
		4316
		„Contribuția de asigurări sociale de sănătate”
		444
		„Impozitul pe venituri de natura salariilor”

## ● Plata efectivă a primelor:

424	=	5121
„Prime reprezentând participarea personalului la profit”		„Conturi la bănci în lei”

## ● Anularea provizionului:

1518	=	7812
„Alte provizioane”		„Venituri din provizioane”

**Beneficiile sub forma acțiunilor proprii**

Beneficiile sub forma acțiunilor proprii ale entității (sau alte instrumente de capitaluri proprii) acordate angajaților sunt înregistrate distinct (contul 643 „Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii”), în contrapartida conturilor de capitaluri proprii (1031 „Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii”), la valoarea justă a respectivelor instrumente de capitaluri proprii, de la data acordării acelor beneficii. Recunoașterea cheltuielilor aferente muncii prestate de angajați are loc în momentul prestării acesteia.

Data acordării beneficiilor reprezintă data la care entitatea și angajații beneficiari ai respectivelor instrumente înțeleg și acceptă termenii și condițiile tranzacției, cu mențiunea că, dacă respectivul acord face obiectul unui proces de aprobare ulterioară (de exemplu, de către acționari), data acordării beneficiilor este data la care este obținută respectiva aprobare.

Pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate care intră în drepturi imediat, la data acordării beneficiilor, angajaților nu li se cere să finalizeze o perioadă specificată de servicii înainte de a avea dreptul necondiționat asupra respectivelor instrumente de capitaluri proprii și, în absența unei dovezi privind contrariul, entitatea va considera că serviciile prestate în schimbul instrumentelor de capitaluri proprii au fost deja primite. În acest caz, cheltuielile aferente se înregistrează integral, la momentul respectiv, în contrapartidă cu conturile de capitaluri proprii.

## **Aplicarea facilităților acordate pentru salariile din construcții și agricultură**

Persoanele fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor, care desfășoară activități în sectoarele construcții, agricultură și în industria alimentară și care se încadrează în condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5 și 7 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal beneficiază de facilități.

### **Facilități acordate**

Facilitățile fiscale pentru domeniul construcțiilor prevăzute la art. 60 pct. 5, art. 138<sup>1</sup>, art. 154 alin. (1) lit. r) și art. 220<sup>3</sup> alin. (2) din Codul fiscal constau în:

- a) scutirea de la plata impozitului pe venit, pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- b) reducerea cotei de contribuție de asigurări sociale, pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- c) exceptarea de la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate, pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- d) reducerea cotei contribuției asiguratorii pentru muncă la nivelul cotei care se face venit la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale constituit în baza Legii nr. 200/2006 privind constituirea și utilizarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale, cu modificările ulterioare;
- e) scutirea de la plata contribuțiilor de asigurări sociale datorate de angajatori, în cazul condițiilor deosebite de muncă sau speciale de muncă.

Persoanele fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor la angajatori care desfășoară activități în domeniul construcțiilor care se încadrează în condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5 din Codul fiscal pot opta pentru plata cotei de 3,75% datorate la fondul de pensii administrat privat. Opțiunea se depune în scris, la angajator, acesta reținând contribuția aferentă potrivit prevederilor legale începând cu veniturile lunii următoare celei în care s-a înregistrat opțiunea.

Facilitățile fiscale se acordă pentru activitatea desfășurată în România, inclusiv persoanelor fizice detașate pe teritoriul României, dacă plătitorul de venituri la care sunt detașate desfășoară activități în domeniul construcțiilor și îndeplinește condițiile prevăzute la art. 60 pct. 5 din Codul fiscal.

### **Atenție!**

Facilitățile fiscale nu se acordă persoanelor fizice care sunt detașate în afara României.

Facilitățile fiscale pentru sectorul agricol și industria alimentară prevăzute la art. 60 pct. 7, art. 138<sup>2</sup>, art. 154 alin. (1) lit. s) și art. 220<sup>3</sup> alin. (3) din Codul fiscal constau în:

- a) scutirea de la plata impozitului pe venit, pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- b) reducerea cotei de contribuție de asigurări sociale, pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor;



**De reținut!**

Pentru angajatorii existenți la data de 1 ianuarie a fiecărui an, cifra de afaceri se calculează cumulat pentru perioada corespunzătoare din anul curent, inclusiv luna în care se aplică scutirea.

Această prevedere intră în vigoare în 3 zile de la data publicării în Monitorul Oficial al României, Partea I, a prezentei ordonanțe, deci începând cu 19 iulie 2022, conform art. IX lit. b) din Ordonanța Guvernului nr. 16/2022. Anterior lunii iulie, angajatorii existenți la data de 1 ianuarie a fiecărui an aplicau facilitățile pe tot anul în curs dacă în anul precedent au avut o cifră de afaceri din construcții de cel puțin 80% din cifra de afaceri totală.

**De reținut!**

Scutirea se aplică pentru sumele din venitul brut lunar de până la 10.000 lei inclusiv. Această prevedere intră în vigoare începând cu luna august 2022, conform art. IX lit. g) din Ordonanța Guvernului nr. 16/2022

**Important!**

Condiția prevăzută la art. 60 pct. 5 lit. c) din Codul fiscal, privind salariul brut de încadrare, se consideră îndeplinită după cum urmează:

- a) în cazul contractelor individuale de muncă cu normă întreagă, încheiate potrivit legii, veniturile brute lunare din salarii și asimilate salariilor sunt calculate la un salariu brut de încadrare pentru 8 ore de muncă/zi de minimum 3.000 de lei lunar. Salariul minim brut pe țară de 3.000 de lei lunar este stabilit proporțional cu câștigul salarial brut de bază pentru un program de lucru în medie de 167,333 de ore pe lună. Pentru salariații care au contracte de muncă cu timp parțial, încheiate potrivit legii, facilitățile fiscale se acordă numai dacă câștigul salarial brut de bază este stabilit proporțional cu câștigul brut de bază pentru un program de lucru normal de 8 ore/zi;
- b) în cazul raporturilor juridice generatoare de venituri din salarii și asimilate salariilor, altele decât contractele individuale de muncă, respectiv contract de administrare, de mandat și altele, încheiate potrivit legii, pentru care venitul brut lunar nu este calculat la un salariu brut de încadrare pentru 8 ore de muncă/zi de minimum 3.000 de lei lunar, facilitățile fiscale se acordă numai dacă este îndeplinită condiția ca venitul brut lunar realizat să fie cel puțin egal cu 3.000 de lei;
- c) în cazul contractelor de internship, încheiate potrivit Legii nr. 176/2018 privind internshipul, cu completările ulterioare, facilitățile fiscale se acordă numai dacă indemnizația pentru internship este stabilită proporțional la un salariu brut de încadrare pentru 8 ore de muncă/zi de minimum 3.000 de lei lunar;
- d) în cazul contractelor de ucenicie, încheiate potrivit legii, facilitățile fiscale se acordă numai dacă salariul de bază lunar, prevăzut în contractul de ucenicie, este stabilit proporțional la un salariu brut de încadrare pentru 8 ore de muncă/zi de minimum 3.000 de lei lunar;

Cifra de afaceri se calculează în luna de raportare, în condițiile în care angajatorii care desfășoară una sau mai multe activități între care se regăsesc și codurile CAEN prevăzute la art. 60 pct. 7 din Codul fiscal realizează efectiv activități aferente codurilor CAEN prevăzute la art. 60 pct. 7 din Codul fiscal.

În vederea aplicării facilităților fiscale în sectorul agricol și în industria alimentară, angajatorii care desfășoară activitățile aferente cel puțin unuia din codurile CAEN prevăzute la art. 60 pct. 7 lit. a) din Codul fiscal procedează după cum urmează:

- În cazul angajatorilor nou-înființați, înregistrați la registrul comerțului/înregistrați fiscal începând cu luna iunie 2022:
  - (i) indicatorii „Cifra de afaceri realizată efectiv din activitatea în sectorul agricol și în industria alimentară” și „Cifra de afaceri totală”, determinați conform art. 4, se calculează cumulativ de la data înregistrării până la luna în care se aplică scutirea inclusiv;
  - (ii) pentru a beneficia de facilitățile fiscale, raportul între „Cifra de afaceri realizată efectiv din activitatea în sectorul agricol și în industria alimentară” și „Cifra de afaceri totală”, determinate conform subpct. (i), trebuie să fie în procent de cel puțin 80%.
  
- În cazul angajatorilor existenți la 1 iunie 2022:
  - (i) indicatorii „Cifra de afaceri realizată efectiv din activitatea în sectorul agricol și în industria alimentară” și „Cifra de afaceri totală”, determinați conform art. 4, se calculează cumulativ de la începutul anului/data înregistrării în cazul celor constituiți/înregistrați în perioada cuprinsă între începutul anului și data de 1 iunie 2022 până la luna în care se aplică scutirea inclusiv;
  - (ii) pentru a beneficia de facilitățile fiscale, raportul între „Cifra de afaceri realizată efectiv din activitatea în sectorul agricol și în industria alimentară” și „Cifra de afaceri totală”, determinate conform subpct. (i), trebuie să fie în procent de cel puțin 80%.

### Exemplu:

Societatea Gusto SRL care desfășoară activități exclusiv în baza codurilor CAEN menționate la art. 60 pct. 7 din Codul fiscal, are încadrat cu contract de muncă un salariat cu normă întreagă cu un salariu brut de încadrare de 3.000 lei și un salariat cu timp parțial (contabil) cu un salariu brut de încadrare de 375 lei pentru 1 oră/zi.



Pentru determinarea cifrei de afaceri în vederea aplicării facilităților se extrag următoarele elemente din bilanțul de verificare:

- suma veniturilor cumulate de la începutul anului până la sfârșitul lunii de raportare, realizate din vânzarea de produse și mărfuri:
  - cont 701: 45.000 lei
  - cont 707: 5.000 lei
  - total venituri: 50.000 lei
- soldurile lunare creditoare înainte de transferul în contul de profit cont 711:
  - cont 711: 4.000 lei.

## 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.



O persoană juridică română care plătește dividende către o persoană juridică română are obligația să rețină, să declare și să plătească impozitul pe dividende reținut către bugetul de stat, astfel cum se prevede în articolul 43 din Codul fiscal.

Impozitul pe dividende se stabilește prin aplicarea unei cote de impozit de 5% asupra dividendului brut plătit unei persoane juridice române. Impozitul pe dividende se declară și se plătește la bugetul de stat, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se plătește dividendul.

Prevederile articolului 43 din Codul fiscal nu se aplică în cazul dividendelor plătite de o persoană juridică română unei alte persoane juridice române, dacă, la data plății dividendelor, fiecare dintre aceste persoane îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) persoana juridică beneficiară a dividendelor:

- (i) deține minimum 10% din titlurile de participare ale persoanei juridice române care plătește dividendele, pe o perioadă de un an împlinit până la data plății acestora inclusiv;
- (ii) este constituită ca o «societate pe acțiuni», «societate în comandită pe acțiuni», «societate cu răspundere limitată», «societate în nume colectiv», «societate în comandită simplă» sau are forma de organizare a unei alte persoane juridice aflate sub incidența legislației române;
- (iii) plătește, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări, impozit pe profit sau orice alt impozit care substituie impozitul pe profit;

b) persoana juridică care plătește dividendele:

- (i) este constituită ca o «societate pe acțiuni», «societate în comandită pe acțiuni», «societate cu răspundere limitată», «societate în nume colectiv», «societate în comandită simplă» sau are forma de organizare a unei alte persoane juridice aflate sub incidența legislației române;
- (ii) plătește, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări, impozit pe profit sau orice alt impozit care substituie impozitul pe profit.

Veniturile sub formă de dividende, inclusiv câștigul obținut ca urmare a deținerii de titluri de participare definite de legislația în materie la organisme de plasament colectiv 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.

Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata.

În cazul dividendelor/câștigurilor obținute ca urmare a deținerii de titluri de participare, distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor/asociaților/investitorilor până la sfârșitul anului în care s-a aprobat distribuirea acestora, impozitul pe dividende/câștig se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor distribuirii. Impozitul datorat se virează integral la bugetul de stat.

### Monografia contabilă pentru distribuirea și impozitarea dividendelor

- Decizia de repartizare a dividendelor:

117	=	457
„Rezultatul reportat”		„Dividende de plată”



- Reținerea impozitului pe dividende:

457	=	446
„Dividende de plată”		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”

- Plata impozitului pe dividende:

446	=	5121/5311
„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Conturi curente la bănci” / „Casa în lei”

- Plata dividendelor către asociați:

457	=	5121/5311	după caz
„Dividende de plată”		„Conturi curente la bănci” / „Casa în lei”	

## 2. Calcularea și reținerea impozitului pe dividende

Impozitul pe dividende se reține la sursă și este un impozit final.

Pentru dividendele distribuite în cursul unui an, impozitul se calculează:

- la data plății dividendelor, dacă aceasta are loc în același an ca cel de distribuire;

## 6. Contribuția pentru sănătate (CASS) în cazul dividendelor distribuite persoanelor fizice din România

CASS pentru veniturile din dividende nu se calculează și nu se reține de către societatea care distribuie dividende. Contribuția a fost calculată de ANAF pe baza informațiilor preluate din declarația 205, depusă de societate pentru ultima dată pentru dividendele distribuite în anul 2017.

Începând din anul 2018, persoana fizică beneficiară a dividendelor are obligația depunerii Declarației Unice și datorează CASS dacă veniturile din dividende depășesc plafonul de 12 salarii minime brute pe țară.

Indiferent de valoarea dividendelor, odată depășit plafonul, CASS datorată este de  $10\% \times (12 \times \text{salariul minim brut pe țară})$ .

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

A (plătitoare de impozit) și B (microîntreprindere) sunt două societăți, persoane juridice impozabile în România, care dețin fiecare în proporție de 50% părțile sociale ale societății C, 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 C 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 C 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 A și de 8 luni, în cazul societății B.

- Se înregistrează distribuirea dividendelor aferente anului N-2:

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

Persoana juridică română care primește dividendele trebuie să dețină:

- certificatul de atestare a rezidenței fiscale a persoanei juridice străine, emis de autoritatea competentă din statul terț al cărui rezident fiscal este;
- declarația pe propria răspundere a persoanei juridice străine din care să rezulte că aceasta este plătitoare de impozit pe profit sau a unui impozit similar impozitului pe profit în statul terț respectiv;
- documente prin care să facă dovada îndeplinirii condiției de deținere, pe o perioadă neîntreruptă de 1 an, a minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice care distribuie dividende.

#### Notă:

Veniturile din dividende intră în baza de calcul al impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.



#### Monografie contabilă la societatea B:

- La data la care societatea B este informată despre hotărârea privind repartizarea dividendelor, înregistrează recunoașterea lor:

453	=	761	14.250 lei
„Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun”		„Venituri din imobilizări financiare”	

- Încasarea dividendelor se înregistrează:

5121	=	453	14.250 lei
„Conturi la bănci în lei”		„Decontări cu entitățile asociate și entitățile controlate în comun”	

#### Monografie contabilă și implicații fiscale distribuie dividende către persoane fizice

Alexandru Ionescu și Ioana Popescu sunt două persoane fizice din România, care dețin, fiecare, părțile sociale ale societății A, 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 A 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, efectuate la data de 10 martie anul N+1, s-a stabilit repartizarea la dividende a sumei de 30.000 lei din profitul net nerepartizat aferent anului N-2 și a sumei de 20.000 lei din profitul nerepartizat al anului N-1, în mod egal între cei doi asociați.

- Se înregistrează repartizarea dividendelor către cei doi asociați, pe conturi analitice distincte:

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

