

Această lucrare poate fi vizualizată și online



www.rsonline.ro

Revista Română de Contabilitate și Monografii Contabile

Nr. 112, februarie 2025

SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

Cedare de active către asociați, în schimbul dividendelor.
Tratament contabil și fiscal

MONOGRAFIE CONTABILĂ

Vânzarea intracomunitară de bunuri de la distanță

CAZURI PRACTICE

Sponsorizare bunuri. Regim fiscal și contabil

Livrare bunuri. Client din UE. Locul de livrare în
România. TVA

Auditare situații financiare



www.rs.ro

Revista Română de CONTABILITATE ȘI MONOGRAFII CONTABILE®

Consiliul științific: consultant fiscal Adrian Bența, expert contabil Anca Ivanov, expert contabil Otilia-Mihaela Roman, consultant fiscal Ionuț Jinga, expert contabil Marilena Gughea, expert contabil Irina Coma, consultant fiscal Mariana Toma, consultant fiscal Domnica Vasiliu, expert contabil Violeta Spiridon, economist Olga Crevelescu, consultant fiscal Dani Cucu

CUPRINS – FEBRUARIE 2025

✓ SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

- Cedare de active către asociați, în schimbul dividendelor. Tratamente contabil și fiscal 3
consultant fiscal Ionuț JINGA

✓ MONOGRAFIE CONTABILĂ

- Vânzarea intracomunitară de bunuri de la distanță 15
expert contabil Gabi POPESCU

✓ CAZURI PRACTICE

- Cesiune marcă. Regim TVA 24
- Sponsorizare bunuri. Regim fiscal și contabil 26
- Livrare bunuri. Client din UE. Locul de livrare în România. TVA 28
- Regularizare dividende distribuite în plus 30
- Cesiune contract de leasing financiar. Monografie contabilă 32
- Înregistrare pierdere. Dividende interimare nerestituite 34
- Auditare situații financiare 36
- Redevențe plătite pentru o societate din India. Tratamente fiscale 38



Așteptăm sugestiile dvs. pe adresa revistadecontabilitate@rs.ro



Publicație lunară editată de:

RENTROP & STRATON – www.rs.ro

ISSN: 2457-9688

e-mail: comenzi@rs.ro; www.revistadecontabilitate.contabilul.ro.

Director Divizie Editorială: David Trușcă

Redactor-șef: Georgiana Stoica

Tehnoredactare: Daniela Segărceanu

Corectură: Anca Totoescu



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

este recunoscută CNCIS conform deciziei nr. 284/11.09.2007

Bdul Națiunile Unite nr. 4, Gemenii Center, sector 5, București

Tel.: 021.317.25.87

Senior Editor: George Straton

Director General: Octavian Breban

Director Economic: Daniela Militaru

Director Creație-Producție: Cristina Straton

Director Financiar: Antoaneta Paraschiv

Cedare de active către asociați, în schimbul dividendelor. Tratament contabil și fiscal

consultant fiscal
Ionuț JINGA

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

I. Cadrul juridic pentru operațiunea de compensare a creanțelor societății cu obligațiile față de asociați sub formă de dividende

Potrivit Legii societăților comerciale nr. 31/1990 (art. 67), cota-parte din profit ce se plătește fiecărui asociat constituie dividend.

Dividendele se distribuie asociaților proporțional cu cota de participare la capitalul social vărsat, opțional trimestrial, pe baza situațiilor financiare interimare, și anual, după regularizarea efectuată prin situațiile financiare anuale, dacă prin actul constitutiv nu se prevede altfel.

Potrivit art. 7 pct. 11 din Codul fiscal, dividendul reprezintă o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică.

Prin urmare, deși Legea societăților nu prevede acordarea de dividende în natură, reglementările fiscale în vigoare, aprobate prin Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, permit distribuirea și în natură a dividendelor.

Așadar, în baza hotărârii AGA, asociații pot primi bunuri din patrimoniu, compensând valoarea dividendelor nete cuvenite. Actul prin care se poate realiza operațiunea este **Contractul de dare în plată**.

II. Reglementări contabile și fiscale privind operațiunea de compensare a creanțelor reciproce

Principiul necompensării

Potrivit pct. 56 din **Reglementările contabile** aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014:

„Principiul necompensării. Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.

Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe bază de documente justificative.

Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate, efectuate cu respectarea prevederilor legale, pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanțelor și veniturilor, respectiv a datoriilor și cheltuielilor corespunzătoare.”

Prin urmare, având în vedere acest principiu fundamental, compensarea

operează numai după ce sunt recunoscute în contabilitate atât datoriile față de asociat (dividendele), cât și veniturile din cedarea activelor respective. Acestea sunt operațiuni contabile distincte care se înregistrează conform reglementărilor contabile în vigoare.

Din punct de vedere fiscal, potrivit art. 272 din Codul fiscal:

„În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.

Fiecare operațiune din cadrul schimbului este tratată separat, aplicându-se prevederile prezentului titlu în funcție de calitatea persoanei care realizează operațiunea, cotele și regulile aplicabile fiecărei operațiuni în parte.”

(pct. 9 alin. (2) din Normele metodologice date în aplicarea art. 272 din Codul fiscal)

Așadar, și din punct de vedere fiscal, fiecare operațiune implicată în actul de dare în plată trebuie tratată separat, aplicând regulile fiscale specifice:

- pentru dividende – distribuirea, adică constituirea datoriei și reținerea impozitului;
- pentru cedarea activelor – înregistrarea veniturilor, constituirea creanței și aplicarea regulilor specifice privind TVA.

III. Tratatamentul fiscal al cedării activelor către asociați

Conform art. 268 alin. (1) din Codul fiscal, din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată, sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) operațiunile care, în sensul art. 270 - 272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor trebuie să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2).

Potrivit art. 270 alin. (5) din Codul fiscal:

„Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.”

Prin urmare, dacă TVA a fost dedusă la achiziție (inclusiv prin mecanismul taxării inverse), distribuirea de active către asociat este asimilată cu o livrare de bunuri efectuată cu plată, drept urmare sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 268 din Codul fiscal, astfel că operațiunea este impozabilă din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Potrivit art. 11 alin. (4) din Codul fiscal:

„Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, su-

ma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal al oricăreia dintre părțile afiliate, pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.

Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală.

La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

- a) metoda comparării prețurilor;
- b) metoda cost plus;
- c) metoda prețului de revânzare;
- d) metoda marjei nete;
- e) metoda împărțirii profitului;
- f) orice altă metodă recunoscută în Liniile directe privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare."

Așadar, părțile implicate în tranzacțiile de schimb fiind persoane afiliate, este obligatoriu ca acestea să fie efectuate la nivelul prețurilor de piață (se recomandă Raport de evaluare întocmit de un evaluator independent autorizat ANEVAR).

Definiția valorii de piață și a principiului valorii de piață este reglementată prin Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, capitolul III, articolul 7 „Definiții ale termenilor comuni”, pct. 32 și 33:

32. preț de piață – suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială;

33. principiul valorii de piață – atunci când condițiile stabilite sau impuse în relațiile comerciale sau financiare între două persoane afiliate diferă de acelea care ar fi existat între persoane independente, orice profituri care, în absența condițiilor respective, ar fi fost realizate de una dintre persoane, dar nu au fost realizate de aceasta din cauza condițiilor respective, pot fi incluse în profiturile acelei persoane și impozitate corespunzător.

Câteva reguli de evaluare

Prin derogare de la evaluarea pe baza principiului costului de achiziție sau al costului de producție, entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situațiile financiare întocmite pentru acel exercițiu.

Amortizarea calculată pentru imobilizările corporale astfel reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu exercițiul financiar următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea.

Dacă o imobilizare corporală complet amortizată mai poate fi folosită, entitatea poate proceda la reevaluarea acesteia. Cu ocazia reevaluării imobilizării corporale, acestea i se stabilesc o nouă valoare și o nouă durată de utilizare economică, corespunzătoare perioadei estimate a se folosi în continuare.

Evaluările efectuate cu ocazia reorganizărilor de întreprinderi (fuziuni, divizări) nu constituie reevaluare în sensul prezentelor reglementări contabile, aceste evaluări efectuându-se în scopul stabilirii raportului de schimb, pentru toate elementele de bilanț. Fac excepție cazurile în care data situațiilor financiare care stau la baza reorganizării coincide cu data situațiilor financiare anuale.

Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluatori autorizați, potrivit legii.

Vânzarea intracomunitară de bunuri de la distanță

expert contabil
Gabi POPESCU

MONOGRAFIE
CONTABILĂ

Potrivit definiției din Legea nr. 227/2014 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, vânzarea intracomunitară de bunuri la distanță înseamnă o livrare de bunuri expediate sau transportate de furnizor sau în numele acestuia dintr-un alt stat membru decât cel în care se încheie expedierea sau transportul bunurilor către client, cu îndeplinirea următoarelor condiții:

- Livrarea de bunuri este efectuată pentru:
 - o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă ale cărei achiziții intracomunitare de bunuri nu sunt considerate operațiuni impozabile în România;
 - orice altă persoană neimpozabilă.
- Bunurile livrate nu sunt mijloace de transport noi sau bunuri livrate după asamblare ori instalare, cu sau fără funcționare de probă, de către furnizor sau în numele acestuia.

Locul livrării

Regula generală:

Locul livrării este acolo unde se află bunurile în momentul în care se încheie expedierea sau transportul acestora către client.

Derogare de la regula generală:

Locul livrării este la sediul expeditorului dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- Furnizorul este stabilit într-un singur stat membru.
- Bunurile sunt expediate sau transportate către un stat membru, altul decât statul membru în care este stabilit furnizorul.
- Valoarea totală, fără TVA, a operațiunilor reprezentând vânzări la distanță de bunuri, dar și contravaloarea serviciilor furnizate pe cale electronică, a serviciilor de telecomunicații și a serviciilor de radiodifuziune și televiziune prestate către persoane neimpozabile, nu depășește, în anul calendaristic curent, 10.000 euro, respectiv suma de 46.337 lei, și nici nu a depășit aceas-tă sumă în cursul anului calendaristic precedent.

ATENȚIE!

Plafonul de 10.000 euro se determină prin cumularea veniturilor realizate

din vânzări intracomunitare de bunuri la distanță și a veniturilor din serviciile prestate pe cale electronică, de radiodifuziune și telecomunicații către persoane neimpozabile.

Ce se întâmplă la depășirea plafonului?

Persoana care efectuează livrări intracomunitare de bunuri la distanță poate:

- să se înregistreze ca plătitor de TVA în fiecare stat membru care este loc al livrării și să îndeplinească obligațiile ce îi revin în materie de declarare și plată a TVA datorate în fiecare stat; sau
- să opteze pentru aplicarea regimului special.

Regimul special este prevăzut la art. 315 din Codul fiscal.

ATENȚIE!

Acest regim special se poate utiliza doar dacă furnizorul din România este înregistrat în scopuri de TVA în România, fie conform art. 316, fie conform art. 317 din Codul fiscal.

Condiții care trebuie îndeplinite de persoana juridică pentru aplicarea regimului special de TVA:

- să fie înregistrată în scopuri de TVA în România, conform art. 316 sau art. 317;
- să nu fie deja înregistrată pentru utilizarea aceluși regim special într-un alt stat membru;
- să nu se afle în perioada în care i s-a interzis să utilizeze regimurile speciale.

În ce constă aplicarea regimului special

- Pentru aplicarea regimului special, persoana juridică depune o declarație la organul fiscal competent.
- Pentru persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România conform prevederilor art. 316 sau 317 din Codul fiscal și pentru care s-a acceptat utilizarea regimului UE, informația privind calitatea de persoană impozabilă care utilizează acest regim se menționează în Registrul contribuabililor.
- Persoanele juridice care desfășoară activitate în România și optează pentru aplicarea regimului special întocmesc facturile de vânzare a bunurilor la distanță cu colectarea TVA în cota corespunzătoare statului membru de consum.
- Persoana impozabilă va utiliza doar codul de TVA atribuit conform art. 316.
- Persoana juridică nu are obligația de a se înregistra în scopuri de TVA în alte state.
- Persoana impozabilă va depune în România o singură declarație – Declarația specială de TVA 398 – pentru fiecare perioadă de declarare, indiferent dacă au fost sau nu efectuate operațiuni în perioada de raportare, până la sfârșitul următoarei luni după încheierea fiecărui trimestru calendaristic.

ATENȚIE!

Sfârșitul următoarei luni după încheierea fiecărui trimestru calendaristic se consideră a fi ultima zi calendaristică a respectivei luni, chiar dacă aceasta este o zi nelucrătoare.

De când se poate aplica regimul special:

- Persoana aplică regimul special începând cu prima zi a trimestrului calendaristic următor transmiterii declarației de începere a activității, corect completate.
- În cazul în care prima prestare de servicii sau prima livrare de bunuri, care ar putea face obiectul aplicării regimului special, este efectuată înainte de prima zi a trimestrului calendaristic următor transmiterii declarației de începere a activității, regimul special se aplică începând cu data primei prestări/livrări, cu condiția ca persoana impozabilă să notifice organul fiscal cu privire la începerea activităților sale care pot face obiectul regimului special, până pe data de 10 a lunii următoare primei prestări sau livrări.

Informațiile furnizate prin Declarația 398:

- Codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit conform art. 316 sau 317 din Codul fiscal, în cazul persoanelor impozabile care utilizează regimul UE.
- Valoarea totală, exclusiv taxa, a operațiunilor supuse fiecărui regim special efectuate în cursul perioadei fiscale de raportare, cotele taxei aplicabile și valoarea totală a taxei corespunzătoare subdivizată pe cote, datorată fiecărui stat membru de consum în care taxa este exigibilă.

Informațiile se completează pentru fiecare stat membru de consum în care este datorată taxa pe valoarea adăugată.

- Valoarea totală a taxei datorate în statele membre de consum.

Sumele din declarațiile speciale de TVA se înscriu cu valoarea exactă, fără a se rotunji în plus sau în minus la cel mai apropiat număr întreg.

În situația în care, în statul membru de consum, a fost modificată cota de TVA aplicabilă în cursul perioadei de raportare, în declarația specială de TVA se completează separat, pentru același stat de consum, informațiile aferente fiecărei cote de TVA aplicabile în acea perioadă.

Declarația specială de TVA se întocmește în euro.

Furnizorul va achita suma totală a taxei datorate în statele membre de consum, făcând referire la declarația de TVA corespunzătoare, într-un cont special, în euro, indicat de organul fiscal competent, până la data la care are obligația depunerii declarației speciale.

Furnizorul va păstra o evidență a operațiunilor pentru care se aplică acest regim special, care să permită organelor fiscale competente din statele membre de consum să determine dacă declarația este corectă.

Aceste evidențe se păstrează pe o perioadă de 10 ani de la încheierea anului în care s-au efectuat operațiuni și se pun la dispoziție electronic, la solicitarea organului fiscal competent, precum și a statelor membre de consum.

În cazul în care persoana juridică optează pentru aplicarea regimului special și este acceptată la aplicarea acestui regim, va aplica acest regim special pentru toate operațiunile, precum:

- vânzări intracomunitare la distanță de bunuri;
- servicii furnizate pe cale electronică, de telecomunicații, de radiodifuziune și de televiziune (TBE), prestate către persoane neimpozabile stabilite într-un alt stat membru decât furnizorul;
- alte servicii decât cele de mai sus, prestate de persoane impozabile către persoane neimpozabile, care au locul prestării într-un alt stat membru, conform art. 278 din Codul fiscal;
- unele livrări interne prin interfețele electronice.

Cesiune marcă. Regim TVA

ÎNTREBARE:

Societatea a achiziționat mărci și domenii, care sunt utilizate de alte firme, urmând să le vândă beneficiarilor, respectiv să le cesioneze la OSIM. Conform Codului fiscal, cesiunea bunurilor necorporale intră în sfera TVA, fiind asimilată prestărilor de servicii. Acest lucru înseamnă că societatea trebuie să întocmească facturi fiscale cu TVA de 19%.

Pot fi vândute la valoarea de intrare, și nu la valoarea rămasă neamortizată? Din punctul de vedere al înregistrării cesiunii la OSIM, este necesară întocmirea unui contract de cesiune între părți?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

După cum ați menționat, din punctul de vedere al TVA, această operațiune este considerată prestare de servicii. Având în vedere că nu se regăsește printre operațiunile scutite de TVA fără drept de deducere, conform art. 292 din Codul fiscal, cesiunea mărcii respective este considerată o operațiune impozabilă, iar TVA se colectează cu cota standard de 19%.

Valoarea de vânzare este cea convenită între părți, putând fi mai mare sau mai mică decât valoarea de înregistrare ori valoarea rămasă neamortizată.

Totuși, dacă vânzarea se efectuează între părți afiliate, tranzacția trebuie realizată la valoarea de piață, conform art. 11 alin. (4) din Codul fiscal. Aceste dispoziții prevăd că:

(4) Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții sau al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate respectă acest principiu, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal al oricărei dintre părțile afiliate, pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.

Potrivit prevederilor **Legii nr. 84/1998** privind mărcile și indicațiile geografice, republicate în 2020, drepturile asupra unei mărci pot fi transmise în baza unui contract semnat de ambele părți.

Art. 46

(1) Drepturile asupra mărcii se pot transmite prin cesiune, licență, fuziune, pe cale succesorală, în baza unei hotărâri judecătorești sau prin orice altă modalitate prevăzută de lege pentru transferul dreptului de proprietate.

(2) Este considerată transmitere de drepturi și executarea silită a debitorului, titular al mărcii, efectuată în condițiile legii.

(3) Înscrisura transiterii de drepturi asupra mărcilor aflate în litigiu se suspendă până la data rămânerii definitive a hotărârilor judecătorești cu privire la acestea.

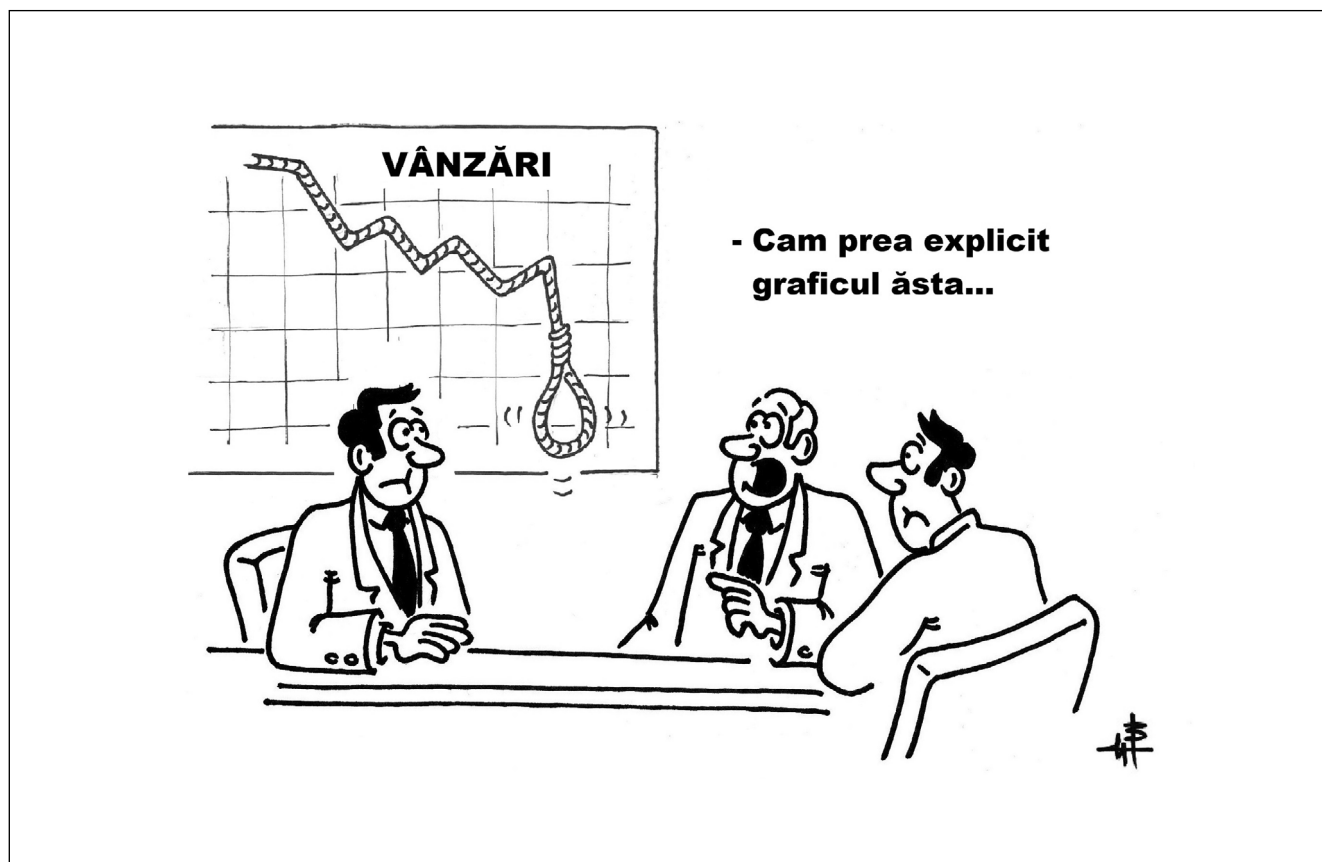
Art. 47

(1) Drepturile asupra unei mărcii pot fi transmise prin cesiune, independent de transmiterea fondului de comerț în care aceasta este incorporată. Cesiunea trebuie făcută în scris și semnată de părțile contractante, sub sancțiunea nulității, cu excepția cazului în care rezultă dintr-o hotărâre judecătorească sau în urma executării unor obligații contractuale.

(2) Transmiterea prin cesiune a drepturilor asupra mărcii se poate face pentru toate produsele sau serviciile pentru care marca este înregistrată sau numai pentru o parte dintre acestea; cesiunea, chiar și parțială, nu poate limita teritorial folosirea mărcii pentru produsele sau serviciile la care se referă.

(3) În cazul în care patrimoniul titularului mărcii este transmis în totalitatea sa, această transmitere are ca efect și transferul drepturilor asupra mărcii, cu excepția cazurilor în care există o convenție contrară sau aceasta rezultă în mod evident din împrejurări. Transmiterea unor elemente din patrimoniul titularului nu afectează calitatea de titular al dreptului la marcă.

(4) Mărcile identice sau similare, aparținând aceluiași titular și utilizate pentru produse sau servicii identice ori similare, nu pot fi transmise prin cesiune decât în totalitate și numai către o singură persoană, sub sancțiunea nulității actului de transmitere.



Regularizare dividende distribuite în plus

ÎNTREBARE:

Se întocmește AGA pentru bilanțul interimar la trimestrul 3, 2024. Se plătește impozitul de 8% până la 25 ianuarie 2025, dar nu se ridică dividendele. După închiderea trimestrului 4, se constată că profitul pentru decembrie este mai mic decât cel din septembrie.

Când se fac înregistrările și corectările în contabilitate ale sumelor rezultate la sfârșitul anului: la începutul lunii ianuarie sau după depunerea situațiilor financiare anuale?

(Exemplu: dividende repartizate la trimestrul 3 în sumă de 210.000 lei, impozit plătit de 16.800 lei în ianuarie 2025, iar în trimestrul 4 profitul rezultat ar fi de 190.000 lei, fiind microîntreprindere). Care sunt obligațiile pentru corecție?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Conform art. 423¹ și 423² din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014:

423¹ – Entitățile care au optat, potrivit legii, să repartizeze dividende în cursul exercițiului financiar evidențiază acea repartizare în contul 463 «Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar» (articol contabil 463 «Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar» = 456 «Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul»).

423² – Dividendele repartizate conform pct. 423¹ se regularizează pe seama dividendelor distribuite pe baza situațiilor financiare anuale aprobate potrivit legii (articol contabil 457 «Dividende de plată» = 463 «Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar»).

Prin urmare, regularizarea dividendelor repartizate în baza situațiilor financiare interimare se face în baza situațiilor financiare anuale aprobate de AGA.

Potrivit art. 19 alin. (3²) din Legea contabilității nr. 82/1991:

(3²) Regularizarea sumelor repartizate în cursul exercițiului financiar, potrivit alin. (3¹), trebuie să aibă loc după aprobarea situațiilor financiare anuale, iar dividendele repartizate și plătite în plus în cursul exercițiului financiar se restituie în termen de 60 de zile de la data aprobării situațiilor financiare anuale. Obligația de restituire intervine pentru persoanele care au încasat dividende trimestrial, iar conducerea societății are obligația de a urmări recuperarea acestor sume și de a dispune măsurile necesare în acest scop.

Note contabile privind regularizarea dividendelor distribuite în plus

● Regularizare dividende distribuite în plus:

463	=	456	– 20.000 lei
„Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	

Înregistrare pierdere. Dividende interimare nerestituite

ÎNTREBARE:

O societate comercială, plătitoare de TVA și impozit pe profit, în cursul anului 2023, a distribuit dividende interimare. Totuși, la sfârșitul anului 2023 a înregistrat pierdere. Conform legislației, asociatul unic ar fi trebuit să restituie dividendele în termen de 60 de zile de la întocmirea situațiilor financiare anuale. Problema este că, în anul 2024, societatea continuă să înregistreze pierdere, iar asociatul unic nu are posibilitatea de a restitui suma încasată anterior.

1. Cum se poate trata contabil soldul contului 463 (Creanțe asociați/acționari privind capitalul) în această situație? Există obligația de a menține această sumă ca o creanță asupra asociatului unic până la o eventuală compensare?
2. Care sunt implicațiile fiscale ale acestui sold?
3. Există alternative legale pentru a regla această situație, având în vedere lipsa disponibilităților financiare ale asociatului unic?

Menționez că s-a declarat și s-a achitat impozitul pe dividende aferent anului 2023.

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

La art. 67 alin. (2) din Legea nr. 31/1990 se precizează că:

(2) Dividendele se distribuie asociaților proporțional cu cota de participare la capitalul social vărsat, opțional trimestrial pe baza situațiilor financiare interimare și anual, după regularizarea efectuată prin situațiile financiare anuale, dacă prin actul constitutiv nu se prevede altfel. Acestea se pot plăti în mod opțional trimestrial, în termenul stabilit de adunarea generală a asociaților sau, după caz, prin legile speciale, regularizarea diferențelor rezultate din distribuirea dividendelor în timpul anului urmând să se facă prin situațiile financiare anuale. Plata diferențelor rezultate din regularizare se face în termen de 60 de zile de la data aprobării situațiilor financiare anuale aferente exercițiului financiar încheiat. În caz contrar, societatea datorează, după acest termen, dobândă penalizatoare calculată conform art. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 13/2011 privind dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale în domeniul bancar, aprobată prin Legea nr. 43/2012, cu completările ulterioare, dacă prin actul constitutiv sau prin hotărârea adunării generale a acționarilor care a aprobat situațiile financiare aferente exercițiului financiar încheiat nu s-a stabilit o dobândă mai mare.

Potrivit prevederilor de la alin. (2^a), în cazul în care asociații sau acționarii datorează restituiri de dividende, în urma regularizării operate în situațiile financiare anuale, acestea se achită societății în termen de 60 de zile de la data aprobării situațiilor financiare anuale. În caz contrar, asociații sau acționarii datorează, după acest termen, dobândă penalizatoare calculată conform art. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 13/2011, aprobată prin Legea nr. 43/2012, cu completările ulterioare, dacă prin actul constitutiv sau prin hotărârea adunării generale a acționarilor care a aprobat situațiile financiare aferente exercițiului financiar încheiat nu s-a stabilit o dobândă mai mare.

Potrivit prevederilor art. 3 din O.U.G. nr. 13/2011: art. 3. – (1) Rata dobânzii legale remuneratorii se stabilește la nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, care este rata dobânzii de politică monetară stabilită prin hotărâre a Consiliului de administrație al Băncii Naționale a României. (2) Rata dobânzii legale penalizatoare se sta-

Auditare situații financiare

ÎNTREBARE:

Care sunt criteriile de mărime pentru auditul situațiilor financiare aferente anului 2024? Ce criterii de mărime se aplică pentru auditul situațiilor financiare aferente anului 2023?

Vă rugăm să menționați și reglementările în vigoare pentru fiecare an, respectiv 2023 și 2024.

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Pentru anul 2023

La pct. 9 alin. (1) din Reglementările contabile se precizează că, în funcție de criteriile de mărime, entitățile prevăzute de prezentele reglementări se grupează în trei categorii, astfel: microentități; entități mici; entități mijlocii și mari.

La alin. (4) se arată că entitățile mijlocii și mari sunt entitățile care, la data bilanțului, depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii:

- a) totalul activelor: 17.500.000 lei (echivalentul a 3.946.953 euro);
- b) cifra de afaceri netă: 35.000.000 lei (echivalentul a 7.893.906 euro);
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50.

La pct. 12 se precizează că atunci când, la data bilanțului, o entitate depășește sau încetează să mai depășească limitele a două dintre cele trei criterii menționate la pct. 9, acest fapt afectează aplicarea derogărilor prevăzute de prezentele reglementări numai dacă acest lucru are loc în două exerciții financiare consecutive.

La pct. 13 se precizează că:

O entitate analizează permanent, pentru fiecare dată a bilanțului, dacă a depășit, respectiv a încetat să depășească criteriile de mărime corespunzătoare.

Entitatea schimbă categoria în care se încadrează doar dacă, în două exerciții financiare consecutive, depășește sau încetează să depășească criteriile de mărime. Ca urmare, modificarea criteriilor de mărime nu determină automat încadrarea entității într-o nouă categorie.

Prin două exerciții financiare consecutive se înțelege exercițiul financiar precedent celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale și exercițiul financiar curent, pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale.

În ceea ce privește obligația de auditare, aceasta este reglementată în O.M.F.P. nr. 1.802/2014, la punctul 563:

563 – (1) Situațiile financiare anuale ale entităților mijlocii și mari, precum și ale societăților/companiilor naționale, societăților cu capital integral sau majoritar de stat și regiilor autonome sunt auditate de unul sau mai mulți auditori statutari sau firme de audit.