

Consilierul Verde al Contabilului îți pune la dispoziție:

# Sfatul Consilierului

noiembrie 2019

## Dividende

- Repartizare profit pentru dividende – Cote diferite față de participarea la capital
- Distribuie dividende – Situația financiară interimară la 30 iunie diferită de raportarea contabilă semestrială
- Surplusul din reevaluare supus impozitului pe profit – Repartizare pentru dividende
- Sumele de plată aferente dividendelor încasate pentru anul 2018
- Compensare dividende asociați cu activele societății – Lipsă disponibilități bănești
- Cumul venituri din dividende și indemnizația pentru creșterea copilului



**GRATUIT!**

Recomandări și atenționări  
ale specialiștilor EXCLUSIV  
pentru abonați!

## Repartizare profit pentru dividende Cote diferite față de participarea la capital

### SPETA:

O microîntreprindere membră CECCAR a avut la înființare 4 asociați cu contribuții egale la capitalul social. Între timp, doi dintre asociați s-au retras, în sensul că nu au mai prestat servicii în cadrul societății, obținând viza individual, dar nu s-a făcut mențiunea la Registrul Comerțului.

Veniturile preponderente 90% sunt obținute în prezent de către unul din asociați.

În această situație, ce implicații fiscale sau de altă natură sunt atât pentru SRL, cât și pentru persoana fizică beneficiară a dividendelor, dacă se distribuie dividende doar către un asociat (prin hotărârea AGA, ceilalți asociați sunt de acord cu această distribuire)?

### SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Conform art. 67 alin. (2) din Legea societăților nr. 31/1990, republicată, 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.

De asemenea, potrivit art. 1.902 alin. (2)-(5) Cod civil, partea fiecărui asociat la profituri și pierderi este proporțională cu aportul său la capitalul social, dacă nu s-a convenit altfel.

Partea la profituri și pierderi a asociatului al cărui raport constă în prestații sau cunoștințe specifice este egală cu cea a asociatului care a contribuit cu aportul cel mai mic, dacă nu s-a convenit altfel.

Asociații pot participa la câștig în proporție diferită de contribuția la pierderi, cu condiția ca astfel de diferențe să fie rezonabile potrivit cu împrejurările și să fie expres prevăzute în contract.

Când contractul stabilește numai partea de câștig, aceeași proporție are loc și cât privește pierderile.

Orice clauză prin care un asociat este exclus de la împărțirea beneficiilor sau de la participarea la pierderi este considerată nescrisă.

Rezultă că prin actul constitutiv al unei societăți comerciale părțile pot stabili, prin liberul lor acord de voință, repartizarea dividendelor în alte cote decât cele de participare a lor la capitalul social, însă nu se poate stabili ca profitul să fie distribuit pentru dividende în procent de 100% doar pentru unul dintre asociați.

Prin urmare, dacă ceilalți asociați nu se retrag din societate, este nevoie să se stabilească anumite cote de participare și pentru aceștia, chiar dacă acestea sunt mult mai mici față de cotele de participare la capitalul social.

De asemenea, hotărârea AGA nu este suficientă, este nevoie de modificarea actului constitutiv.

Nu există implicații fiscale anume, obligațiile fiscale fiind stabilite pentru fiecare asociat în funcție de dividendele repartizate conform celor stabilite prin actul constitutiv modificat.

## **Distribuire dividende Situția financiară interimară la 30 iunie diferită de raportarea contabilă semestrială**

### **SPETA:**

S-a depus bilanțul la 30.06.2019. Firma a încheiat cu profit și poate să distribuie dividende. AGA pentru distribuirea dividendelor valabile la 30.06.2019 se ține în 07.10.2019.

Firma poate distribui aceste dividende?

Mai trebuie să facă un bilanț interimar la 30.09.2019?

### **SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:**

Conform art. 67 alin. (3) coroborat cu alin. (2) din Legea societăților, se pot distribui dividende doar din profituri determinate potrivit legii, adică anual, pe bază de situații financiare anuale, ori opțional trimestrial, pe baza situațiilor financiare interimare, cu obligativitatea regularizării anuale.

Mai mult, încasarea ori plata de dividende, sub orice formă, din profituri fictive ori care nu puteau fi distribuite, în lipsa situației financiare interimare/anuale sau contrar celor rezultate din aceasta reprezintă infracțiune pedepsită cu închisoarea de la un an la 5 ani (art. 272<sup>1</sup> lit. b) din legea amintită).

De asemenea, potrivit art. 28 alin. (8<sup>1</sup>) din Legea contabilității nr. 82/1991, așa cum a fost modificată prin art. I pct. 3 din Legea nr. 163/2018, obligativitatea întocmirii situațiilor financiare interimare intervine în situația în care se optează pentru repartizarea trimestrială a dividendelor, respectiv atunci când se optează, în cursul exercițiului financiar, pentru repartizarea trimestrială a profitului către acționari sau asociați, în limita

profitului contabil net realizat trimestrial, urmând ca regularizarea sumelor repartizate în cursul anului să aibă loc pe baza situațiilor financiare anuale aprobate.

Această prevedere acoperă situațiile în care se dorește repartizarea de dividende din profitul exercițiului financiar în curs, nedefinitivat.

La întocmirea situațiilor financiare interimare se vor avea în vedere prevederile art. III-V din O.M.F.P. nr. 3.067/2018 conform cărora situațiile financiare interimare reprezintă situații financiare cu scop special, fiind destinate repartizării de dividende în cursul exercițiului financiar și trebuie depuse la organul fiscal, în termen de 30 de zile de la aprobarea lor de către AGA.

Cu alte cuvinte, mai întâi trebuie să existe întocmite situații financiare (anuale sau interimare) aprobate, din care să reiasă profitul contabil distribuit pentru dividende și mai apoi se poate trece la plata/ridicarea dividendelor.

De menționat că raportarea contabilă semestrială („bilanțul la 30.06.2019”) de tip S1027-S1050 nu este aceeași cu situația financiară interimară de tip S1120-S1121-S1122, fiind vorba de documentații contabile separate și, în măsura în care nu s-a întocmit și depus o astfel de situație financiară interimară la 30.06.2019, pentru distribuirea de dividende din profitul anului current, 2019, va fi nevoie obligatoriu să se întocmească o situație financiară interimară la 30.09.2019.

## **Surplusul din reevaluare supus impozitului pe profit Repartizare pentru dividende**

### **SPETA:**

O societate plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor a fost plătitoare de impozit pe profit până la data de 31.12.2016.

Din anul 2004 deține un imobil, reevaluat de-a lungul timpului, pentru care a optat la înregistrarea amortizării la valoarea reevaluată, concomitent cu recunoașterea surplusului din reevaluare (105 = 1065/1175) și recunoașterea ca elemente similare veniturilor.

Suma cumulată până la momentul trecerii la impozitarea venitului microîntreprinderilor în contul 1065/1175 fiind considerată impozitată, a fost repartizată în baza HAGA la dividende și impozitată cu impozit pe dividende, la momentul plății.

Deși a trecut la micro, societatea a recunoscut lunar în continuare realizarea câștigului (105 = 1175), înregistrând contabil amortizarea calculată la valoarea reevaluării (mai mare).

În registrul de evidență fiscală am recunoscut elemente similare veniturilor sumele transferate în contul 1175, impozitându-se practic cu impozit pe venitul microîntreprinderilor.

S-a procedat corect?

Se poate repartiza pe dividende suma cumulată în contul 1175, fără altă impozitare decât cea a impozitului pe dividende?

### **SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:**

Conform art. 53 alin. (1) din Codul fiscal și pct. 5 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare, în baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor se cuprind veniturile din orice sursă, adică totalul veniturilor care sunt înregistrate în creditul conturilor din clasa a 7-a Conturi de venituri, potrivit reglementărilor contabile, din care se scad veniturile menționate la lit. a)-m) ale art. 53 alin. (1) din Codul fiscal și se adaugă elementele menționate la art. 53 alin. (2) din Codul fiscal.

În acest sens, conform art. 53 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, în categoria elementelor de adăugat la baza de calcul al impozitului pe veniturile microîntreprinderilor intră și rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, care au fost deduse la calculul profitului impozabil și nu au fost impozitate în perioada în care microîntreprinderile au fost și plătitoare de impozit pe profit, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației rezervei, distribuirii acesteia către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui altui motiv.

Din cele prezentate reiese că societatea a impozitat ca element similar veniturilor surplusul din reevaluare pe perioada cât a fost plătitoare de impozit pe profit.

În aceste condiții, societatea nu trebuia să ia în calculul impozitului pe veniturile microîntreprinderilor acel surplus din reevaluare, realizat și înregistrat în contabilitate după trecerea în categoria microîntreprinderilor, întrucât nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 53 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal.

În ceea ce privește posibilitatea distribuirii surplusului înregistrat în contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”, din cele prezentate reiese că societatea a uzat deja de această posibilitate, având în vedere că sumele înregistrate în soldul creditor al contului 1175 se consideră „câștig realizat” pe măsura amortizării conform pct. 109 alin. (1)-(2) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 și nici reglementările contabile, nici alte reglementări nu interzic distribuirea acestor sume pentru dividende.

Ca atare, sumele înregistrate în soldul creditor al contului 1175 vor putea fi utilizate pentru distribuirea de dividende, fiind supuse numai impozitului pe dividende.

## Sumele de plată aferente dividendelor încasate pentru anul 2018

### SPETA:

Administratorul societății, care este pensionar, a încasat în luna octombrie 2019 dividende aferente anului 2018 în sumă de 50.000 lei.

Cum se face calculul sumelor pe care le are de plată? La numărul de luni rămase sau pentru întregul an?

Care sunt sumele de plată aferente acestor dividende ridicate?

### SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Veniturile obținute de asociații societăților comerciale sub formă de dividende se impozitează cu o cotă de 5% din valoarea brută a acestora, impozitul fiind final, conform Codului fiscal.

Obligația de a calcula, de a reține și de a plăti impozitul datorat pentru veniturile din dividende revine persoanelor juridice care alocă profitul obținut la finalul exercițiului financiar către remunerarea asociaților.

Prin urmare, investitorii beneficiază de o cotă-parte din profit.

Administratorul societății a încasat în luna octombrie 2019 dividende aferente anului 2018 în sumă de 50.000 lei ca urmare a hotărârii Adunării Generale a Asociaților pentru aprobarea situațiilor financiare anuale la 31.12.2018.

Acest venit trebuie calculat, declarat și plătit de societate, evidențiindu-se dividendul brut, impozitul pe dividende calculat cu cota de 5% la dividendul brut și dividendul net care se plătește asociațului.

Pentru a calcula dividendul brut și impozitul pe dividende, se folosește metoda sutei micșorate, înmulțind valoarea netă cu 100 și împărțind la  $100 - 5$ , adică la 95.

Se obține valoarea brută a dividendului în sumă de 52.631,58 lei, astfel:  
 $50.000 \times 100 / 95 = 52.631,58$  lei.

Verificarea calculului este următoarea:

Impozitul pe dividende este:  
 $52.631,58 \text{ lei} \times 5\% = 2.631,58$  lei

Dividendul net plătit asociatului este:  
 $52.631,58 \text{ lei} - 2.631,58 \text{ lei} = 50.000$  lei.

Impozitul pe dividende nu este, așadar, în sarcina acționarului care primește cotă-parte din dividende.

De principiu, impozitul trebuie achitat până la data de 25 a lunii următoare celei în care se face plata dividendelor.

În 2018 a fost introdusă contribuția la sănătate (CASS), în procent de 10%, care trebuie plătită de persoanele care încasează dividendele.

Cota de 10% pentru sănătate plătită de persoanele fizice are loc doar în cazul în care acestea obțin într-un an din dividende și alte activități independente venituri cu valoare cel puțin egală cu 12 salarii de bază minime brute:

(12 luni x 2.080 lei salariul brut minim pe economie în 2019 = 24.960 lei).

Așadar, vorbim de CASS de 2.496 de lei pentru întreg anul 2019, adică 208 lei pe lună.

Nu a fost 10% din 50.000 lei, ci 10% din 24.960 lei.

## Compensare dividende asociați cu activele societății

### Lipsă disponibilități bănești

#### SPETA:

Un SRL cu doi acționari (soț și soție) au:

- nerepartizat din anul 2017;
- dividende repartizate, dar neridicate în anul 2016 (impozit pentru dividende plătit);
- împrumut societate asociați contul 4551.

Societatea, de la jumătatea anului 2018, nu mai are activitate și ar dori să o închidă. Ca active, societatea are două imobile și o mașină.

Cum se pot repartiza dividendele, respectiv restituirea împrumutului, dacă nu există bani nici în bancă și nici în casă?

Se vând bunurile și își ia dividendele și împrumutul?

Există vreo posibilitate ca dividendele să fie sub formă de bunuri?

#### SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Ați intuit soluția corectă aferentă cazului expus. Valorificarea prin vânzare a celor două imobile și a mașinii este soluția premergătoare închiderii societății.

Închiderea societății în varianta cea mai simplă presupune parcurgerea etapelor lichidării voluntare.

**Etapă de dizolvare și lichidare**, în care societățile comerciale își încetează practic activitatea, iar asociații decid cu privire la modul de împărțire a activului proporțional cu cota de capital social deținută de fiecare.

Astfel, dizolvarea și lichidarea au loc simul-

tan, deoarece asociații s-au înțeles asupra modului de împărțire a bunurilor rămase în urma lichidării firmei, fără a fi necesară intervenția unui lichidator.

Se plătesc toate datoriile către toți creditorii, inclusiv către ANAF.

În această etapă are loc și publicarea hotărârii AGA în Monitorul Oficial al României cu privire la lichidare.

**Etapă de radiere**, inițiată la minimum 30 de zile de la finalizarea primei etape la ONRC, va avea ca efect radierea societății din evidențele Registrului Comerțului.

În perioada celor 30 de zile, orice creditor, inclusiv ANAF, își poate exercita dreptul de opoziție cu privire la dizolvarea societății.

Microîntreprinderile plătitoare de impozit pe venit în cotă de 1% sau 3%, care intră în lichidare voluntară fără numirea unui lichidator (conform

art. 235 din Legea nr. 31/1990), devin plătitoare de impozit pe profit 16%, dacă etapa I a lichidării voluntare se realizează într-un an calendaristic, iar cea de-a doua etapă a lichidării societății se realizează într-un an calendaristic diferit.

Dacă livrați imobilul în regim de taxare (prin efectul legii sau prin opțiune), factura se va întocmi cu TVA:

461	=	%
„Debitori diverși”		7583
		„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”
		4427
		„TVA colectată”

Venitul astfel obținut este venit impozabil, deci societatea datorează impozit 1% (pentru că are încadrat un salariat cu normă întreagă) pentru această tranzacție.

Impozitul se declară prin formularul 100 depus pentru trimestrul respectiv.

Potrivit principiului valorii de piață, enunțat la art. 7 pct. 33 din Codul fiscal, 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.

**Deci valoarea de vânzare a imobilului trebuie stabilită printr-un raport de evaluare pentru a reflecta prețul pieței.**

Se scoate din evidență imobilul, autoturismul:

% 6583,2812 = 212

% 6583,2813 = 2133

Se compensează datoria cu valoarea livrării:

457	=	461
„Dividende de plată”		„Debitori diverși”

4551	=	461
„Acționari/Asociați – conturi curente”		„Debitori diverși”

Impozitul reținut se declară în formularul 100 până pe data de 25 a lunii următoare și prin formularul 205, anul următor.

Persoana fizică beneficiară a dividendelor depune Declarația unică și plătește contribuția pentru sănătate 10%, dacă realizează venituri mai mari de 12 salarii minime, în 30 de zile de la data încasării dividendelor. Compensarea este o formă de încasare a acestora.

## Cumul venituri din dividende și indemnizația pentru creșterea copilului

### SPETA:

Un asociat care este și salariat în cadrul firmei solicită concediu pentru îngrijire copil în vârstă de până la 2 ani. Concediul îi este acordat și-l efectuează. În paralel, societatea își desfășoară activitatea și la sfârșitul anului repartizează dividende.

Dacă asociatul ridică dividende în paralel cu indemnizația pentru creșterea copilului este corect sau i se anulează acest drept?

### SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Conform art. 16 alin. (2) lit. i) din O.U.G. nr. 111/2010 privind concediul și indemnizația pentru creșterea copilului, indemnizația pentru creșterea copilului se suspendă începând cu ziua următoare celei în care beneficiarul realizează venituri supuse impozitului și copilul nu a împlinit vârsta de un an, 2 ani, respectiv 3 ani în cazul copilului cu handicap.

Astfel cum se menționează la art. 2 alin. (1) al ordonanței, veniturile din salarii, veniturile din activități independente, veniturile din drepturi de proprietate intelectuală și veniturile din activități agricole supuse impozitului pe venit potrivit prevederilor Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt „denumite în continuare venituri supuse impozitului”.

Astfel, veniturile din investiții (dividende) nu reprezintă „venituri supuse impozitului” în sensul art. 16 alin. (2) lit. i) din OUG nr. 111/2010 fapt pentru care, apreciez că, plata indemnizației nu se suspendă dacă beneficiarul indemnizației pentru creșterea copilului realizează venituri din dividende și venituri din chirii astfel încât aceste venituri pot fi realizate în perioada de concediu pentru creșterea copilului.