

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, expert contabil Olga Crevelescu, consultant fiscal Dani Cucu

CUPRINS – DECEMBRIE 2017

✓ SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

■ Retrospectiva fiscală a anului 2017.

Impozitul pe salarii, contribuțiile sociale și perspectiva acestora în 2018 3
consultant fiscal, expert contabil Dani CUCU

■ Retrospectiva fiscal-contabilă a anului 2017.

O.U.G. nr. 84/2016, O.U.G. nr. 3/2017, O.G. nr. 23/2017, O.U.G. nr. 79/2017 7
consultant fiscal Ionuț JINGA

Previziunile fiscal-contabile ale anului 2018 17
consultant fiscal Gabi Popescu

✓ MONOGRAFII CONTABILE

Stimulente pentru un contract de închiriere 24
consultant fiscal Amelia Dumitraș

Prestare servicii UBER 26
expert contabil Anca Ivanov

Achiziție servicii de reparații de la o firmă din Republica Moldova 28
consultant fiscal Ionuț Jinga

Operațiuni de sponsorizare 30
auditor financiar Gabi Popescu

✓ CAZURI PRACTICE

Firmă cu activități mixte și cifră de afaceri sub 1 milion euro. Regim fiscal 2018 32

Masă festivă pentru salariați 33

Achiziții servicii online. Impozit pe venitul nerezidenților 34

Societate nou-înființată. Tratat fiscal și declarativ 36

PFA. Venituri din activități independente. Impozit pe venit și contribuții de asigurări în anul 2018 38



Așteptăm sugestiile dvs. pe adresa revistadecontabilitate@rs.ro



Publicație lunară editată de:

RENTROP & STRATON – www.rs.ro

ISSN: 2457-9688

Preț: abonament pentru 12 ediții: 696.15 lei;

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

Director Divizie Editorială: David Trușcă

Redactor-șef: Carmen Avădănoaei

Tehnoredactare: Dana Segărceanu

Corectură: Elvira Panaitescu



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

este recunoscută CNCSIS conform deciziei nr. 284/11.09.2007

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

Tel./Fax: 021.317.25.87

Președinte: George Straton

Director General: Octavian Breban

Director Economic: Mariana Nețoiu

Director Creație-Producție: Cristina Straton

Director Financiar: Antoaneta Paraschiv

Retrospectiva fiscală a anului 2017. Impozitul pe salarii, contribuțiile sociale și perspectiva acestora în 2018

consultant fiscal, expert
contabil Dani CUCU

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

Anul 2017 a reprezentat o perioadă fără precedent în evoluția legislației privind impozitul pe salarii și contribuțiile sociale obligatorii, culminând cu recente modificări care revoluționează, începând cu 1 ianuarie 2018, obligațiile privind contribuțiile sociale obligatorii datorate de angajați și angajatori, dar și de celelalte categorii de persoane fizice supuse acestora.

Începutul acestui an avea toate premisele să genereze o scădere a fiscalității contribuțiilor, mai ales că de la 1 ianuarie 2017, urma să între în vigoare **mult așteptata plafonare a contribuției de asigurări sociale de sănătate aplicată la veniturile din salarii** și asimilate acestora. Aceasta și în contextul în care salariul minim brut pe țară a rămas pentru prima lună a anului 2017 la nivelul de 1.250 lei, fiind majorat la nivelul de 1.450 lei începând cu luna februarie. Astfel, pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor realizate începând cu data de 1 ianuarie 2017, în situația în care totalul veniturilor lunare realizate era mai mare decât valoarea a de 5 ori câștigul salarial mediu brut, contribuția de asigurări sociale de sănătate urma să se calculeze în limita acestui plafon.

- Limitarea contribuției de asigurări sociale de sănătate la acest nivel, a de 5 ori câștigul salarial mediu brut nu s-a aplicat însă decât pentru luna ianuarie 2017, prevederea din Codul fiscal fiind abrogată prin **O.U.G. nr. 3/2017** începând cu veniturile aferente lunii februarie 2017.

Eliminarea plafonării contribuțiilor s-a realizat prin același act normativ și începând cu aceeași dată și în raport cu obligațiile privind contribuția de asigurări sociale datorată pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor, atât pentru componenta individuală, cât și pentru componenta ce revine angajatorului. Aplicată deja pentru anii anteriori, plafonarea contribuției de asigurări sociale la valoarea a de 5 ori câștigul salarial mediu brut este păstrată așadar, în anul 2017, doar pentru veniturile aferente lunii ianuarie.

- Tot pe aceeași linie se numără și măsura care a eliminat, începând cu veniturile aferente lunii februarie 2017, plafonarea contribuției de asigurări sociale de sănătate proaspăt intrată în vigoare la 1 ianuarie 2017 în raport cu veniturile din investiții – dividendele și câștigurile din transferul titlurilor de valoare – și cu veniturile din alte surse.

Aceste prime măsuri ale anului 2017, cu impact asupra nivelului contribuțiilor datorate au condus la eliminarea plafonării bazei lunare de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale, în cazul persoanelor care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor. La aceasta se adaugă și plafonarea bazei de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate, de această dată, în cazul veniturilor din salarii și asimilate salariilor, veniturilor din investiții și din alte surse. Se confirmă încă o dată lipsa de predictibilitate a legislației fiscale, dar mai ales **necorelarea ei cu reglementările din domeniul prestațiilor de asi-**

gurări sociale. Cu privire la acest aspect, considerăm că tocmai introducerea unor limitări ar fi fost necesară pentru adaptarea prestațiilor acordate la riscurile asigurate. Acestea sunt venituri de înlocuire acordate la intervenirea riscurilor asigurate sub formă de pensii, ajutoare sau alte tipuri de prestații, iar în domeniul asigurărilor sociale de sănătate, toți asigurații au dreptul la un pachet de servicii nediferențiat, în funcție de nivelul contributivității.

- O altă categorie de modificări introduse în anul 2017 vizează dispozițiile privind impozitul pe salarii. Este mai întâi de **subliniat introducerea unei noi categorii de persoane scutite de la plata impozitului pe salarii.**

Beneficiază de scutire persoanele angajate pe bază de contract individual de muncă încheiat pe o perioadă de 12 luni, cu persoane juridice române care desfășoară activități sezoniere, dintre cele prevăzute la **art. 1 al Legii nr. 170/2016** privind impozitul specific unor activități, în cursul unui an. Dacă scutirea se aplică începând cu veniturile aferente lunii februarie 2017, conform **O.U.G. nr. 3/2017**, legislația secundară care clarifică modul de aplicare a fost publicată doar în cursul lunii mai, odată cu aprobarea **H.G. nr. 284/2017**, îngreunând aplicarea pentru situații precum cea în care persoana fizică desfășoară activitate în baza unui contract de muncă cu timp parțial. În decursul anilor este cunoscut faptul că legislația secundară a introdus limitări ale aplicării unor dispoziții ale actelor normative în temeiul cărora au fost adoptate.

- Nu este de uitat nici succesiunea modificărilor privind conturarea **tratamentului fiscal aplicat serviciilor medicale furnizate sub formă de abonament**, fie ele suportate de salariați sau de angajator.

Într-o primă etapă, prin **O.U.G. nr. 3/2017** au fost incluse drept deductibile la calculul impozitului pe salarii, serviciile medicale furnizate sub formă de abonament suportate de angajați, în limita echivalentului în lei al sumei de 400 euro anual. **Legea nr. 177/2017** a extins această facilitate și pentru persoanele aflate în întreținerea salariatului. Tot acest act normativ a cuprins printre veniturile neimpozabile, din punctul de vedere al impozitului pe salarii, servicii medicale furnizate sub formă de abonament, dar suportate de angajator pentru angajații proprii, în limita echivalentului în lei al sumei de 400 euro anual, fără să coreleze însă tratamentul fiscal și în raport cu obligațiile privind contribuțiile sociale aplicabile, lucru realizat abia ulterior prin **O.G. nr. 25/2017**.

După introducerea, în a doua parte a anului 2017, prin **O.G. nr. 4/2017**, a plafonului minim pentru bazele de calcul al contribuției de asigurări sociale și al contribuției de asigurări sociale de sănătate, datorate de angajator, în cazul câștigului din salariul lunar brut al cărui nivel este sub nivelul salariului minim brut pe țară garantat în plată, au fost adoptate noi modificări începând cu 1 ianuarie 2018.

- Cea mai mediatizată, dar și cea cu cele mai mari consecințe vizează **preluarea de către angajat a contribuțiilor de asigurări sociale și de asigurări sociale de sănătate datorate de angajator**, în contextul eliminării celorlalte 4 contribuții sociale obligatorii existente în anul 2017, respectiv a contribuției pentru concedii și indemnizații, contribuției asigurărilor pentru șomaj, contribuției de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale și contribuției la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

Contribuția de asigurări sociale – în cotă de 25% – și contribuția de asigurări sociale de sănătate – în cotă de 10% – urmează să fie suportate, începând cu 1 ianuarie 2018, doar de angajat, degrevând aparent angajatorul. În paralel, sunt eliminate și toate celelalte contribuții sociale obligatorii, dar este introdusă o nouă contribuție, denumită asigurătorie pentru muncă și datorată exclusiv de angajator.

Tot în sacina angajatorului vor fi, suplimentar celor suportate din veniturile angajaților, **contribuția de asigurări sociale datorată în cazul condițiilor deosebite – în cotă de 4% – și speciale de muncă – în cotă de 8%.** Prin menținerea actualului sistem de reținere la sursă, plată și declarare efectuate de către angajator rămân însă aplicabile toate consecințele pentru neplată și nedeclarare în sarcina angajatorului.

Așadar, începând cu veniturile aferente lunii ianuarie 2018, angajații vor suporta contribuții în cotă de 35%, în timp ce angajatorul va suporta o contribuție de 2,25%, și suplimentar de 4% și de 8% pentru locurile de muncă în condiții deosebite și speciale. Transferul contribuțiilor sociale obligatorii de la angajator la angajat nu implică obligația angajatorului de a majora salariul de bază brut al salariatului, însă are această posibilitate, pentru a diminua efectele majorării contribuțiilor datorate de angajat începând cu 1 ianuarie 2018, potrivit **O.U.G. nr. 79/2017**.

- Această preluare a contribuțiilor sociale obligatorii la nivelul angajatului a determinat și **transferul măsurilor introduse de O.G. nr. 4/2017 la nivelul noilor contribuții suportate de angajat.**

Astfel, în măsura în care venitul brut din salarii sau asimilate salariilor, realizat în baza unui contract individual de muncă cu normă întreagă sau cu timp parțial se situează sub nivelul salariului lunar minim brut, angajatorul stabilește baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale și al contribuției de asigurări sociale de sănătate la nivelul salariului minim brut pe țară corespunzător numărului zilelor lucrătoare din luna în care contractul a fost activ.

Totodată, angajatorii au obligația de a calcula și de a reține la sursă contribuțiile datorate de persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor și de a le plăti. Aplicând cotele celor două contribuții datorate de către persoanele fizice, de 25% și 10%, la nivelul salariului minim brut pe țară de 1.900 lei, poate rezulta o sumă mai mare decât venitul brut din salarii din care aceasta ar trebui să se deducă. În aceste condiții, lipsa unei plafonări la nivelul venitului brut este de neconceput. În mod sigur, plafonul minim al contribuțiilor va genera efecte nu numai în ceea ce privește imposibilitatea acoperirii sumelor datorate în cazul salariilor mici, dar și în ceea ce privește câștigul salariatului.

- Și ritmul intens de modificare a Codului fiscal nu se oprește aici. În ceea ce ce privește **celelalte venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale și de asigurări sociale de sănătate, O.U.G. nr. 79/2017 elimină stabilirea contribuției în raport cu veniturile realizate și introduce salariul minim drept bază de calcul.**

În acest sens, în cazul persoanelor care realizează venituri din activități independente, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale o reprezintă venitul ales de contribuabil, dar nu mai mic decât nivelul salariului de bază minim brut pe țară în vigoare în luna pentru care se datorează contribuția. Sistemul aplicat anterior este de principiu păstrat prin raportare însă la nivelul salariului minim. Persoanele care, în anul precedent au realizat un venit lunar cel puțin egal cu nivelul salariului de bază minim brut pe țară în vigoare în luna ianuarie a anului pentru care se stabilește contribuția sunt obligate la depunerea unei declarații până la data de 31 ianuarie inclusiv a anului pentru care se stabilește contribuția și la plata acesteia la nivelul unui venit ales și declarat, dar nu mai mic decât salariul minim.

- În raport cu obligațiile privind contribuția de asigurări sociale de sănătate, **O.U.G. nr. 79/2017 grupează persoanele care datorează contribuția în două categorii.**

Acestea sunt, în primul rând, persoanele fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor. În al doilea rând, contribuția va fi datorată și de persoanele fizice care realizează venituri anuale cumulate, cel puțin egale cu 12 salarii de bază minime brute pe țară, din una sau mai multe surse de venituri din activități independente, din asocierea cu o persoană juridică, contribuabil potrivit titlurilor II, III sau Legii nr. 170/2016, din cedarea folosinței bunurilor, din investiții, din activități agricole, silvicultură și piscicultură, din alte surse.

Pentru această a doua categorie de venituri, persoana fizică va datora o singură contribuție de asigurări sociale de sănătate, calculată în funcție de salariul minim, dacă veniturile anuale cumulate sunt cel puțin egale cu 12 salarii de bază minime brute pe țară din una sau mai multe surse de venituri din categoriile enumerate mai sus. Totodată, încadrarea în plafonul anual de 12 salarii de bază minime brute pe țară se efectuează prin însumarea veniturilor anuale realizate în anul fiscal precedent. Prin urmare, se compară veniturile anuale sus-menționate, realizate în anul fiscal precedent cu nivelul a 12 salarii de bază minime brute pe țară. Și în cazul contribuției de asigurări sociale de sănătate, persoanele fizice obligate la plată vor trebui să depună, până la data de 31 ianuarie inclusiv a anului pentru care se stabilește contribuția, o declarație cu privire la încadrarea veniturilor realizate în plafonul lunar.

În aceste condiții, din textul astfel modificat se poate înțelege că, pentru a stabili calitatea de persoană obligată la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate, se vor însuma veniturile enumerate anterior realizate în anul 2017 și doar în situația în care veniturile anuale cumulate sunt cel puțin egale cu 12 salarii de bază minime brute pe țară din una sau mai multe surse de venituri, persoana va datora contribuția de asigurări sociale de sănătate în anul 2018, urmând să depună declarația privind încadrarea veniturilor realizate în plafonul lunar în ianuarie 2018.

Într-o altă abordare, fundamentată pe interpretarea **art. II alin. (2) din O.U.G. nr. 79/2017**, potrivit căruia „prevederile Titlului V Contribuții sociale obligatorii se vor aplica veniturilor realizate începând cu data de 1 ianuarie 2018”, întregul mecanism introdus prin O.U.G. nr. 79/2017 ar urma să se aplice din 2018.

În aceste condiții, în contextul noului cadru legislativ, clarificarea modului de aplicare al acestor prevederi urmează să fie realizată de autoritatea fiscală prin legislația secundară adoptată în vederea îndeplinirii obligațiilor fiscale în termenele prevăzute de lege.

- Întregul sistem de contribuții sociale obligatorii introdus prin O.U.G. nr. 79/2017 se completează cu diminuarea cotei de impozit pe venit/salarii de la 16% la 10% și redefinirea nivelului deducerilor personale. Prin excepție, vor fi păstrate și pentru anul 2018 cotele de impozit pe venit de 5% la dividende și cele specifice aplicate veniturilor din transferul proprietăților și din jocuri de noroc.

În concluzie, dacă unele măsuri legislative sunt determinate de constrângeri exterioare, altele sunt rodul exclusiv al strategiei administrației fiscale în anumite domenii. În timp ce unele facilitează activitatea contribuabililor, altele cu siguranță impun costuri suplimentare pentru aceștia. În acest context tumultuos care revoluționează regulile fiscale, se încheie anul 2017 cu modificări importante care vor produce consecințe semnificative în anul următor, timpul rămas la dispoziție nefiind deloc încurajator pentru profesioniștii din domeniu care trebuie să le înțeleagă și, mai ales, să le pună riguros în aplicare.

- Sunt așa de emoționată! Horoscopul meu spune că azi voi întâlni un bărbat care îmi va da palpitații...



Prestare servicii UBER

expert contabil
Anca IVANOV

MONOGRAFII
CONTABILE

O societate comercială, având capital privat românesc, alege să facă, prin șoferul angajat, și servicii Uber. Acesta face curse interne către diverși clienți, persoane fizice, emițându-se câte o factură cu TVA fiecărei persoane fizice. Încasarea se face de la Uber și se face o factură de comision.

Societatea nu prestează și, prin urmare, nu facturează un serviciu către Uber.

- Aceasta prestează un serviciu de transport către persoane fizice în România și întocmește facturi cu TVA către acestea:

4111	=	%
„Clienți”		704
		„Venituri din servicii prestate”
		4427
		„TVA colectată”

Facturile astfel întocmite se declară în D394 și D300.

- Uber prestează societății un serviciu (de găsim clienți, prezentare pe platformă, încasare curse etc.) pe care i-l facturează:

628	=	401
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori”

4426	=	4427
„TVA deductibilă”		„TVA colectată”

Se aplică taxarea inversă pentru că, pentru societate, aceasta este o achiziție intracomunitară de servicii pentru care datorează TVA. Factura primită de la Uber se declară în D390 și D300.

- Societatea știe că i-au fost achitate cursele și urmează să primească banii în cont:

5125	=	4111
„Sume în curs de decontare”		„Clienți”

● Uber își reține comisionul din sumele pe care trebuie să le vireze societății:

401	=	5125
„Furnizori”		„Sume în curs de decontare”

● Încasarea:

512	=	5125	27.000 euro
„Conturi curente la bănci”		„Sume în curs de decontare”	

Sau direct:

● Compensare:

401	=	4111	comisionul facturat de Uber
„Furnizori”		„Clienți”	

● Încasare:

512	=	4111
„Conturi curente la bănci”		„Clienți”

Achiziție servicii de reparații de la o firmă din Republica Moldova

consultant fiscal
Ionuț JINGA

MONOGRAFII
CONTABILE

O firmă din România, plătitoare de TVA, efectuează transport internațional de mărfuri. Societatea are încheiat un contract de service cu o firmă din Republica Moldova pentru camioanele cu care își desfășoară activitatea. Este afiliată cu această societate prin prisma faptului că ambele firme au același acționar unic și administrator.

Firma din Republica Moldova emite către firma din România facturi de reparații pentru camioanele firmei din România, de exemplu, în valoare de 120.490 MDL. Toate facturile au data de 31.10.2017. Pe data de 06.11.2017, firma din Republica Moldova emite și un invoice cu valoarea în euro a facturilor de reparații în lei moldovenești, respectiv în valoare de 5.923,27 euro. Firma din Republica Moldova vrea ca plata să se facă în euro.

Potrivit **art. 278 alin. (5) lit. d) pct. 2 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:**

„Prin excepție de la prevederile alin. (3), locul următoarelor servicii este considerat a fi:

- d) locul în care se prestează efectiv serviciile către persoane neimpozabile, în cazul următoarelor: ... 2. servicii constând în lucrări asupra bunurilor mobile corporale”.

Așadar, locul prestării serviciilor de reparații este locul în care se prestează efectiv serviciile (Republica Moldova), drept urmare operațiunea nu este impozabilă în România, obligația plății taxei pe valoarea adăugată nerevenindu-i firmei din România.

Conform **art. 3 alin. (1) din Regulamentul BNR nr. 4/2005 privind regimul valutar:**

„(1) Plățile, încasările, transferurile și orice alte asemenea operațiuni care decurg din vânzări de bunuri și prestări de servicii între rezidenți, indiferent de raportul juridic care le reglementează, se realizează numai în moneda națională (leu), cu excepția operațiunilor prevăzute în anexa nr. 2 «Categorii de rezidenți care pot efectua operațiuni în valută», care se pot efectua și în valută”.

În anexa 2 „CATEGORII DE REZIDENȚI care pot efectua operațiuni în valută” sunt prezentate la lit. a):

„Persoanele juridice care efectuează plăți și încasări nemijlocite decurgând din contracte de comerț exterior și prestări de servicii externe (export-import de bunuri și servicii), pe baza contractelor de comision încheiate între comisionar și comitent sau între comisionarul unui nerezident și beneficiarul rezident, precum și a contractelor de comerț exterior respective”.

Prin urmare, societatea din România poate efectua plata în euro către furnizorul din Republica Moldova. În contabilitate se va înregistra factura în euro, iar plata se va face în euro.

✓ Monografie contabilă:

● Înregistrarea facturii:

611	=	401	– valoarea în euro *
„Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”		„Furnizori”	cursul de la data facturii

Evaluarea datoriilor în valută se face la finele fiecărei luni, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar.

● Plata facturii:

401	=	5124	– valoarea în euro *
„Furnizori”		„Conturi la bănci în valută”	cursul de la data plății

Diferențele de curs rezultate nefavorabile/favorabile se înregistrează prin conturile 665/765.



Operațiuni de sponsorizare

consultant fiscal
Gabi POPESCU

MONOGRAFII
CONTABILE

- ✓ *Care este monografia contabilă referitoare la sponsorizare cu lucrări executate?*
- ✓ *Care sunt documentele necesare?*
- ✓ *Care sunt implicațiile privind TVA și impozitul pe profit?*

Operațiunile de sponsorizare și mecenat sunt reglementate prin **Legea nr. 32/1994**, cu modificările și completările ulterioare.

În cazul în care obiectul activității de sponsorizare îl constituie prestarea de servicii, în evidența contabilă se înregistrează drept cheltuială de sponsorizare valoarea efectivă a lucrării executate sau a serviciului prestat, fără a lua în considerare o cotă de profit.

Ca document justificativ se întocmește **contractul de sponsorizare**, cu menționarea serviciilor ce fac obiectul sponsorizării, situațiile de lucrări sau devizul care trebuie să conțină informațiile solicitate de beneficiari, fără a fi necesară emiterea facturii.

Astfel, cheltuielile efectuate cu scopul prestării serviciilor se vor înregistra în contul 6582, în analitice, după felul cheltuielilor – cheltuieli cu combustibilul, cheltuieli cu colaboratorii, materie primă, manoperă etc.

6582	=	%
„Donații acordate”		3022
		„Combustibili”
		401
		„Furnizori” (Colaboratori, utilități)
		301
		„Materii prime”
		421
		„Personal – salarii datorate”
		(manopera)

Potrivit prevederilor **art. 25 alin. (4) lit. i) din Codul fiscal**, sunt nedeductibile cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Contribuabilii care efectuează sponsorizări scad sumele aferente din impozitul pe profit datorat la nivelul valorii minime dintre următoarele: