

Această lucrare poate fi vizualizată și online

RENTROP & STRATON **PRO**

[www.rspro.ro](http://www.rspro.ro)

# Revista Română de Contabilitate și Monografii Contabile

Nr. 28, Februarie 2018

## SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

Fuziunea societăților comerciale – metodă de optimizare fiscală  
Regimul fiscal aplicat salariilor 2018



### MONOGRAFII CONTABILE

- Creare programe calculator
- Venituri din servicii și din drepturi de autor obținute de către un nerezident
- Activitate de exploatare în comun a jocurilor de noroc în baza unui contract de asociere în participațiune
- Utilizare de vouchere în magazine. Gift card

# Regimul fiscal aplicat salariilor în 2018

– analiza regimului de impozitare a veniturilor din salarii, precum și a contribuțiilor sociale corespunzătoare acestora aferente anului 2018 –

expert contabil  
și consultant fiscal  
Dani CUCU

SPECIALISTUL  
COMENTEAZĂ

***Dacă unele măsuri legislative sunt determinate de constrângeri exterioare, altele sunt rodul exclusiv al strategiei administrației fiscale în anumite domenii. Dacă unele facilitează activitatea contribuabililor, altele impun costuri suplimentare pentru aceștia.***

În acest context tumultos în care se îmbină soluții care revoluționează regulile fiscale cu obișnuitele reformulări ale textelor imprecise existente anterior sau corelări ale textului cu noile prevederi, recente modificări încalcă principiul predictibilității și din perspectiva modului de stabilire a obligațiilor de plată privind veniturile care fac obiectul impozitelor, taxelor sau contribuțiilor.

În această linie se înscrie și O.U.G. nr. 79/2017 care a modificat întregul sistem al contribuțiilor sociale obligatorii cu implicații majore asupra stabilității sistemului de stabilire și de impunere a veniturilor din salarii, iar evoluțiile legislative recente confirmă faptul că **anul 2018 va mai aduce multe schimbări.**

În materie de impozit pe salarii, modificarea principală a fost **diminuarea cotei de impunere de la 16% la 10%** și **modificarea nivelului deducerilor personale.** O.U.G. nr. 79/2017 majorează începând cu 1 ianuarie 2018 nivelul deducerilor personale și nivelul venitului lunar brut din salarii la funcția de bază, în funcție de care se stabilește deducerea personală de la 1.500 lei lunar, respectiv 3.000 lei lunar, la 1.950 lei lunar, respectiv 3.600 lei lunar.

De asemenea, **se majorează și nivelul deducerilor personale acordate în sumă fixă, în funcție de numărul persoanelor aflate în întreținere**, iar cele degresive se stabilesc potrivit tabelului din cuprinsul Codului fiscal.

În domeniul contribuțiilor sociale obligatorii datorate în raport cu veniturile din salarii, după modificările succesive produse în anul 2017, O.U.G. nr. 79/2017 generează schimbări începând cu 1 ianuarie 2018. Cea mai mediatizată măsură, corespunzător amplorii consecințelor, 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.

**O primă problemă** cu care se confruntă angajatorii este modalitatea de punere în aplicare a prevederilor O.U.G. nr. 79/2017 prin stabilirea noului nivel al salariilor în 2018 pentru a împiedica diminuarea veniturilor salariale plătite angajaților în limita suportabilității fiecărui angajator la nivelul costurilor salariale.

Măsura fiscală de transfer al contribuțiilor sociale obligatorii de la angajator la angajat nu a implicat și obligația angajatorului de a majora venitul brut al salariatului.

Acesta a avut însă posibilitatea să majoreze salariul de bază brut sau să acorde bonusuri ori prime la salariu, sporind astfel venitul brut din salarii supus impozitului pe salarii și contribuțiilor de asigurări sociale și de asigurări sociale de sănătate, pentru a diminua efectele majorării contribuțiilor datorate de angajat începând cu 1 ianuarie 2018, potrivit O.U.G. nr. 79/2017, de la 16,5% la 35%.

Potrivit **art. 129 alin. (1) din Legea nr. 62/2011, negocierea colectivă** este obligatorie numai la nivel de unitate, cu excepția cazului în care unitatea are mai puțin de 21 de angajați. Prin derogare de la aceste prevederi, **art. VII alin. (1) din O.U.G. nr. 82/2017** a impus obligativitatea inițierii negocierii colective, în perioada 20 noiembrie – 20 decembrie 2017, și în unitățile fără contract/acord colectiv de muncă încheiat, pentru punerea în aplicare a prevederilor O.U.G. nr. 79/2017.

De asemenea, pentru punerea în aplicare a prevederilor O.U.G. nr. 79/2017, în aceeași perioadă 20 noiembrie – 20 decembrie 2017 a fost obligatorie, potrivit **art. VII alin. (2) din O.U.G. nr. 82/2017**, și negocierea colectivă a actelor adiționale la contractele și acordurile colective de muncă în vigoare.

Măsura a reprezentat o derogare de la prevederile art. 129 alin. (3) și (5) din Legea nr. 62/2011, prin care negocierea colectivă se inițiază cu cel puțin 45 de zile calendaristice înaintea expirării contractelor colective de muncă sau a expirării perioadei de aplicabilitate a clauzelor stipulate în actele adiționale la contractele colective de muncă, iar durata negocierii colective nu poate depăși 60 de zile calendaristice decât prin acordul părților.

În situația în care s-a convenit majorarea salariului de bază brut prin act adițional la contractul individual de muncă sau la contractul colectiv de muncă, după caz, sau prin încheierea unui contract colectiv de muncă, măsura nu poate fi reversibilă decât în urma unei noi negocieri. Astfel, în cazul intenției de diminuare ulterioare a salariului astfel majorat, angajatorul trebuie să aibă în vedere faptul că drepturile și obligațiile privind relațiile de muncă dintre angajator și salariat se stabilesc prin negociere, în cadrul contractelor colective de muncă și contractelor individuale de muncă.

Potrivit **art. 17 alin. (2) din Codul muncii**, angajatorul are obligația de informare a salariatului cu privire la elementele care fac obiectul modificării, această obligație considerându-se îndeplinită de către angajator la momentul semnării actului adițional. În aceste condiții, diminuarea salariului se poate realiza numai în urma unor negocieri între angajator și salariat.

Întrucât modalitatea de punere în aplicare a prevederilor O.U.G. nr. 79/2017, respectiv de atenuare a consecințelor transferului contribuțiilor de la angajator la angajat nu este impusă de prevederile O.U.G. nr. 82/2011, angajatorul are posibilitatea să păstreze salariul de bază din decembrie 2017 și să compenseze diminuarea salariului net (câștigului salarial) prin acordarea unor sume sub formă de prime sau bonusuri la salariu, măsură care poate fi dispusă, spre exemplu, pe durată determinată până la aprobarea prin lege a O.U.G. nr. 79/2017 sau până la respingerea acesteia.

Degrevarea fiscală a angajatorului prin reducerea numărului contribuțiilor sociale obligatorii este una aparentă în măsura în care calculul, reținerea, virarea și declararea impozitului pe salarii și al noilor contribuții sociale obligatorii, dar și toate consecințele pentru neplată și nedeclarare cad tot în sarcina acestuia. Astfel, începând cu 1 ianuarie 2018, angajatul va suporta contribuțiile de asigurări sociale și de asigurări sociale de sănătate stabilite în cotele de 25% și de 10%, în timp ce angajatorul va datora contribuția asiguratorie pentru muncă în cotă de 2,25% și suplimentar, pentru locurile deosebite și speciale de muncă, o cotă de 4% sau de 8% în contul contribuției de asigurări sociale.

Din noua contribuție asiguratorie pentru muncă încasată la bugetul de stat se distribuie lunar, până la sfârșitul lunii în curs, cote către Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, bugetul asigurărilor pentru șomaj, sistemul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru plata concediilor medicale și către bugetul de stat.

Distribuirea sumelor se va realiza însă de către organul fiscal competent desemnat, angajatorul neavând obligația de a evidenția în contabilitatea proprie o astfel de defalcare a acestei contribuții pe destinațiile menționate mai sus, având însă obligația de a calcula contribuția asiguratorie pentru muncă și de a o plăti la bugetul de stat, într-un cont distinct, **consecința directă pentru angajator fiind așadar necesitatea întocmirii, lunar sau trimestrial, a unui ordin de plată suplimentar.**

Ca urmare a modificărilor legislative, în domeniul contribuțiilor sociale a fost adaptat în mod corespunzător prin **OMFP nr. 1.209/2018 formularul 112 „Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”**.

În contextul eliminării reținerilor la sursă a contribuțiilor pentru celelalte categorii de venituri, precum drepturile de autor sau veniturile plătite ca urmare a încheierii de contracte civile ocazionale, formularul 112 este dedicat, începând cu 1 ianuarie 2018, numai creanțelor fiscale datorate în raport cu veniturile din salarii.

Pe cale de consecință, declararea impozitului pe venit cu reținere la sursă pentru venituri precum drepturile de proprietate intelectuală, veniturile din alte surse sau din arendă este preluată de **formularul 100 Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat**, care și el a suferit modificări recente, în contextul în care eventualele obligații de plată sau declarative privind contribuțiile sociale pentru aceste venituri cad numai în sarcina persoanelor fizice începând cu 1 ianuarie 2018.

În acest context, schimbarea procedurilor și a aplicațiilor informatice va fi o veritabilă provocare ce va diminua potențialul inițial favorabil al măsurilor de unificare a cotelor de contribuții sociale.

Și din punct de vedere contabil, au fost introduse prin **O.M.F.P. nr. 1.243/2018** în planul de conturi cuprins în reglementările contabile conturi distincte în care să se evidențieze noile contribuții datorate, pentru veniturile realizate începând cu data de 1 ianuarie 2018. Noile conturi sunt **4315 „Contribuția de asigurări sociale (P)”**, **4316 „Contribuția de asigurări sociale de sănătate (P)”**, **436 „Contribuția asiguratorie pentru muncă (P)”** și **646 „Cheltuieli privind contribuția asiguratorie pentru muncă”**, urmând ca înregistrările contabile folosite în trecut să fie adaptate în mod corespunzător.

După introducerea în august 2017, prin **O.G. nr. 4/2017**, a plafonului minim pentru baza de calcul al contribuției de asigurări sociale și pentru baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate, datorate de angajator, în cazul câștigului din salarii lunar brut al cărui nivel este sub nivelul salariului minim brut pe țară garantat în plată, această măsură a fost transferată, începând cu 1 ianuarie 2018, la nivelul salariaților, afectând dur o formă de raporturi de muncă legală reglementată de însuși Codul muncii. Încheierea contractelor individuale de muncă pentru fracțiuni de normă își are dedicat un întreg capitol în Codul muncii, permițând unei mari categorii de persoane să aibă acces în mod legal pe piața forței de muncă.

**Măsura „part-time”** vine însă să sancționeze fiscal încheierea unor astfel de contracte sub nivelul salariului minim brut pe țară, astfel că, în cazul unui salariu brut de 475 lei, începând cu 1 ianuarie 2018, cotele celor două contribuții datorate de către persoanele fizice, de 25% și 10%, urmează a fi aplicate la salariul minim brut aplicabil începând cu 1 ianuarie 2018, de 1.900 lei, rezultând contribuții de plată de 665 lei, mai mari decât venitul brut din salarii din care aceasta ar trebui să se deducă.

Măsura constituirii unor obligații fiscale superioare venitului realizat este susceptibilă de neconstituționalitate în condițiile în care art. 56 alin. (2) din Constituția României consacră principiul potrivit căruia sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale.

Așadar, deși există ipoteza potrivit căreia venitul total va fi prelevat cu titlu de obligații fiscale sub justificarea unor contraprestații, nu se va putea pune problema realizării unui venit negativ care să inducă o obligație de plată suplimentară din partea salariatului. În concluzie, nu este întemeiată stabilirea de obligații fiscale, în ipoteza analizată mai sus, de o manieră superioară în sarcina persoanelor care nu realizează venituri de un anumit nivel, o astfel de interpretare ar conduce la concluzia că activitatea generatoare de venit este mai impozitată decât inactivitatea, ceea ce contravine flagrant principiului constituțional enunțat.

Cu toate acestea, în loc să fie eliminată o astfel de măsură care vine să încurajeze munca la negru pentru acele sarcini care nu necesită timp complet de muncă, soluția oferită de Codul fiscal, prin recenta **O.U.G. nr. 3/2018**, afectează tot costurile angajatorilor și sensibilizează în continuare încheierea de astfel de contracte de muncă. O.U.G. nr. 3/2018 obligă angajatorul să suporte diferența dintre contribuțiile calculate în funcție de salariul brut conform contractului part-time și cele calculate în funcție de salariul minim.

Într-o astfel de soluție legislativă va fi însă, necesară și reglementarea tratamentului fiscal al acelor diferențe de contribuții suportate de angajator pentru angajații proprii, acestea riscând, în formularea legislativă aleasă, să fie interpretate drept **avantaje la nivelul salariilor**.

O asemenea reformă nu putea viza doar modificarea prevederilor Codului fiscal, ci au trebuit corelate toate actele normative care reglementează aplicarea legislației muncii, sistemul prestațiilor de asigurări sociale, generând schimbări majore în obligațiile de plată, declarative și procedurale care revin angajatorilor. În aceste condiții, sporește dificultatea de adaptare pentru toate persoanele implicate: contribuabili, angajatori și autoritățile implicate.

Un exemplu în acest sens îl constituie modul de recuperare a indemnizațiilor de asigurări sociale de sănătate. Astfel, pentru perioada anterioară, sumele reprezentând indemnizații care se plăteau asiguraților și care se suportau din bugetul FNUASS se rețineau de către plătitor din contribuțiile pentru concedii și indemnizații datorate pentru luna respectivă, urmând ca indemnizațiile plătite de către angajatori asiguraților, care depășeau suma contribuțiilor datorate de aceștia în luna respectivă, se fie recuperate din bugetul FNUASS din creditele bugetare prevăzute cu această destinație.

Începând cu 1 ianuarie 2018, indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate plătite asiguraților care se suportă din bugetul FNUASS urmează a se recupera în totalitate din bugetul FNUASS din creditele bugetare prevăzute cu această destinație. Un alt exemplu îl constituie modul de plată a ajutoarelor de deces suportate din bugetul asigurărilor sociale de stat pentru propriii angajați. Acesta va fi solicitat, începând cu 1 ianuarie 2018, doar de la casele teritoriale de pensii, angajatorul nemaifiind implicat în achitarea acestuia.

În concluzie, și în următoarea perioadă, întreaga atenție va trebui îndreptată asupra modului în care administrația fiscală va corecta efectele reglementărilor intrate în vigoare începând cu 1 ianuarie 2018 și cum va clarifica modul de aplicare a acestor prevederi prin legislația secundară adoptată în vederea îndeplinirii obligațiilor fiscale în termenele prevăzute de lege.

**- Ori de câte ori se anunță un control ANAF,  
îmi pun rochița mea norocoasă...**



# Activitate de exploatare în comun a jocurilor de noroc în baza unui contract de asociere în participațiune

expert contabil  
Olga CREVELESCU

MONOGRAFII  
CONTABILE

## Organizarea și exploatarea jocurilor de noroc

Cadrul legal care reglementează organizarea și exploatarea jocurilor de noroc este dat de **Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 77 din 2009** privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc (actualizată), coroborată cu **prevederile Hotărârii Guvernului nr. 111 din 24 februarie 2016** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.U.G. nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc.

Având în vedere prevederile **art. 3 alin. (2) din Normele metodologice ale O.U.G. nr. 77/2009**, aprobate prin H.G. nr. 111/2016, societatea este obligată să solicite licența de organizare a jocurilor de noroc și autorizație de exploatare a jocurilor de noroc, pentru fiecare activitate în parte, documente emise de Oficiul Național pentru Jocuri de Noroc, în condițiile legii.

Activitatea de jocuri de noroc poate fi exploatată în mod direct de organizatorul de jocuri de noroc sau în comun, de organizatorul de jocuri de noroc și unul sau mai mulți operatori economici sau persoane fizice, în temeiul unui contract, care se va comunica la ONJN în termen de 5 zile de la data încheierii.

Prin exploatarea în mod direct a activităților pentru care operatorii economici dețin licență de organizare a jocurilor de noroc și una sau mai multe autorizații de exploatare a jocurilor de noroc se înțelege că desfășurarea activității constând în următoarele acțiuni: operarea mijloacelor de joc, evidențierea încasărilor și plăților și completarea documentelor aferente activității curente, precum și altele asemenea se realizează numai de personalul propriu angajat, în condițiile legii, al organizatorului de jocuri de noroc.

Prin exploatarea în comun a activităților de jocuri de noroc între doi sau mai mulți operatori economici, dintre care cel puțin unul deține licență de organizare și autorizație de exploatare a activității, se înțelege ansamblul acțiunilor desfășurate în temeiul contractului încheiat în formă scrisă, care să prevadă îndeplinirea a cel puțin uneia dintre activitățile specifice jocurilor de noroc constând în operarea mijloacelor de joc, evidențierea încasărilor și plăților și completarea documentelor aferente activității curente, precum și altele asemenea, de către partenerul contractual, în numele și pe seama organizatorului de jocuri de noroc.

Răspunderea pentru respectarea condițiilor de organizare și exploatare a jocurilor de noroc desfășurate aparține organizatorului de jocuri de noroc și partenerului contractual.

Evidența contabilă a operațiunilor economico-financiare specifice jocurilor

de noroc se consemnează în documente specifice acestei activități, aprobate prin **Ordinul nr. 135 din 13 iunie 2016** privind aprobarea Normelor generale de întocmire și utilizare a registrelor și formularelor obligatorii specifice în domeniul jocurilor de noroc, a Normelor specifice de completare și utilizare a registrelor și formularelor obligatorii specifice în domeniul jocurilor de noroc, precum și a modelelor acestora, pe tipuri de jocuri de noroc.

Potrivit ordinului, documentele specifice prevăzute în acesta stau la baza înregistrărilor în evidențele financiar-contabile ale fiecărui operator economic, distinct, pe fiecare categorie de joc de noroc, în funcție de natura acestuia.

Modelele documentelor specifice sunt prezentate în ordin pentru fiecare categorie de joc de noroc în parte.

Din aceste prevederi rezultă faptul că activitatea de exploatare a jocurilor de noroc se poate realiza și în comun, de către doi sau mai mulți operatori economici, dintre care cel puțin unul deține licența de organizare și autorizație de exploatare a activității.

Astfel, pentru desfășurarea activității de exploatare a jocurilor de noroc în comun (în baza unui contract de asociere în participațiune), toate societățile participante trebuie să aibă înscris în obiectul de activitate codul CAEN 9200.

Așadar, veniturile obținute de către fiecare societate în parte reprezintă venituri din exploatarea jocurilor de noroc.

Din prevederile **art. 5 alin. (3) din Norme** se observă că activitatea specifică jocurilor de noroc constă, între altele, și în evidența încasărilor și plăților.

Din analiza modelelor specifice jocurilor de noroc stabilite de Ordinul nr. 135/2016 rezultă că se ține distinct evidența încasărilor și plăților efectuate către jucători, zilnic și lunar.

Potrivit **art. 79 alin. (2) din Normele din 2016 de aplicare a O.U.G. nr. 77/2009**, evidența contabilă primară a operațiunilor desfășurate se ține zilnic, pentru fiecare joc de tip slot machine și sistem de joc de tip jackpot, prin completarea registrului special, denumit „Situția zilnică a veniturilor”.

Potrivit CAPITOLULUI 4: D. Jocurile de noroc slot machine din Ordinul nr. 135/2016, evidența operațiunilor desfășurate de organizator se ține zilnic pentru fiecare mijloc de joc slot machine, prin completarea registrului special „Situția veniturilor zilnice”.

**Registrul special „Situția veniturilor zilnice”** va cuprinde:

- a) taxa de participare colectată zilnic;
- b) total plăți efectuate zilnic către jucători;
- c) încasările (veniturile) obținute zilnic de către organizator, din exploatarea mijloacelor de joc slot machine.

Registrul special „Situția veniturilor zilnice” este documentul justificativ în care se înregistrează operațiunile economico-financiare zilnice, la nivel de locație și organizator, în care se consemnează veniturile (încasările) zilnice ale organizatorului din activitatea de exploatare a mijloacelor de joc slot-machine, ca diferență între valoarea taxei de participare colectate și valoarea plăților efectuate către jucători (inclusiv plățile câștigurilor jackpot acordate jucătorilor în cursul zilei).

Registrul special „Situția veniturilor lunare” este documentul de verificare și control al operațiunilor economico-financiare lunare, pentru fiecare mijloc de joc de slot-machine, la nivel de locație și organizator. Registrul special „Situția veniturilor lunare” stă la baza înregistrărilor în evidențele financiar-contabile ale operatorului economic și se completează în baza registrului special „Situția veniturilor zilnice”, astfel:

- a) total taxă de participare colectată în cursul lunii de raportare;
- b) totalul plăților efectuate către jucători, inclusiv plățile câștigurilor jackpot acordate jucătorilor, în cursul lunii de raportare;
- c) venitul (încasările) lunar al organizatorului din activitatea de exploatare a mijloacelor de joc slot machine, ce se calculează ca diferență între valoarea taxei de participare colectate lunar și valoarea totală a plăților efectuate către jucători în cursul lunii de raportare.

Din modelul celor două documente, prevăzute în ordin, se observă că încasările totale, menționate la coloana 18, sunt formate din totalul taxei de participare colectate de la jucători (coloana 16) minus totalul plăților efectuate către jucători (coloana 17).

În baza totalului coloanei 18 din Situația veniturilor zilnice, se întocmește Registrul de casă și se înregistrează în contabilitate încasările (veniturile) obținute de către organizatorul jocurilor de noroc de tip slot machine.

Situația veniturilor lunare este centralizatorul veniturilor zilnice din luna respectivă care cumulează totalul taxei de participare încasate în cursul lunii, totalul plăților efectuate către jucători în cursul lunii și totalul venitului (încasărilor) din cursul lunii, ca diferență între totalul taxei de participare încasate și totalul plăților efectuate către jucători.

Este evident că aceste venituri (încasări) obținute de către organizator, în funcție de cota de participare, trebuie transmise și coparticipanului, deoarece acestea reprezintă la coparticipant venituri din activitatea de jocuri de noroc.

### **Contractul de asociere în participațiune**

Referitor la contractul de asociere în participațiune, facem următoarele precizări cu caracter general:

Din punct de vedere juridic, asocierea în participațiune este reglementată la art. 1949 – 1954 din noul Cod civil.

Potrivit acestor prevederi, asocierea în participațiune nu dobândește personalitate juridică și nu constituie față de terți o persoană distinctă de persoana asociaților.

Din punct de vedere contabil, evidența contabilă a unei asocieri în participațiune este tratată la **punctele 424-425 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014**.

Potrivit acestora, evidența asocierii în participațiune se organizează atât la nivelul asocierii, cât și în contabilitatea fiecărui coparticipant cu ajutorul contului 458 „Decontări din operațiuni în participație”, analitic distinct pe fiecare coparticipant.

Evidența decontărilor din operațiuni în asocieri în participațiune, respectiv a decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din operațiuni în asocieri în participație, precum și a sumelor virate între coparticipanți, se realizează cu ajutorul contului 458 „Decontări din operațiuni în participație”.

Societatea care conduce evidența asocierii în participațiune ține evidența și întocmește balanța de verificare distincte de cele corespunzătoare activității proprii.

În ceea ce privește imobilizările corporale și necorporale puse la dispoziția asocierii, acestea sunt cuprinse în evidența contabilă a celui care le deține în proprietate.

Cheltuielile și veniturile determinate de operațiunile asocierilor în participație se contabilizează distinct de către unul dintre asociați, conform prevederilor contractului de asociere, cu respectarea prevederilor pct. 6 din anexa 1 a Ordinului nr. 1.802/2014 privind reglementările contabile referitoare la situațiile financiare anuale individuale și la situațiile financiare anuale consolidate.

La sfârșitul perioadei de raportare, cheltuielile și veniturile înregistrate pe naturi se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie.

La data bilanțului, bunurile de natura stocurilor, creanțelor, disponibilităților, precum și a datoriilor asocierii în participație, se înscriu în situațiile financiare anuale ale asociatului care conduce evidența asocierii.

Cu ajutorul contului 458 „Decontări din operațiuni în participație” se ține evidența decontărilor din operațiuni în participațiune, respectiv a decontării cheltuielilor și veniturilor realizate din operațiuni în participațiune, precum și a sumelor virate între coparticipanți.

Contul 458 „Decontări din operațiuni în participație” este un cont bifuncțional.



În creditul contului 458 „Decontări din operațiuni în participație” se înregistrează:

- veniturile realizate din operațiuni în participațiune transferate coparticipanților, conform contractului de asociere (701 la 781);
- cheltuielile primite prin transfer din operațiuni în participațiune, inclusiv amortizarea calculată de proprietarul imobilizării (601 la 681);
- sumele primite de la coparticipanți (512, 531).

În debitul contului 458 „Decontări din operațiuni în participațiune” se înregistrează:

- veniturile primite prin transfer din operațiuni în participațiune (701 la 781);
- cheltuielile transferate din operațiuni în participațiune, inclusiv amortizarea calculată de proprietarul imobilizării, ce se transmite coparticipanțului care ține evidența operațiunilor în participațiune conform contractelor (601 la 681);
- sumele achitate coparticipanților sau virate ca rezultat al operațiunilor în participațiune (512, 531).

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate coparticipanților ca rezultat favorabil (profit) din operațiuni în participație, precum și sumele datorate de coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operațiuni în participațiune.

Soldul debitor al contului reprezintă sumele de încasat de la coparticipanți pentru acoperirea eventualelor pierderi înregistrate din operațiuni în participațiune, precum și sumele ce urmează a fi încasate de coparticipanți din operațiuni în participațiune ca rezultat favorabil (profit).

Din punct de vedere tehnico-operativ, documentul cu ajutorul căruia se efectuează transmiterea veniturilor și cheltuielilor, în funcție de cota de participațiune în asociere, între coparticipanți, este decontul pentru operații în participațiune (cod 14-4-14), documentul reglementat de O.M.F.P. nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile:

Acesta servește ca document pe baza căruia se decontează cheltuielile și veniturile realizate din operațiuni în participație, precum și sumele virate între asociați.

Se întocmește de către entitatea care ține contabilitatea asocierii în participațiune, lunar, pe fiecare asociat, cu veniturile și cheltuielile ce revin acestuia, pentru înregistrarea în contabilitatea proprie, potrivit cotelor prevăzute în contractele de asociere încheiate.

Cheltuielile și veniturile vor fi grupate pe conturi din clasele de conturi de cheltuieli și venituri, potrivit planului de conturi aplicabil.

În decont se înscriu și alte transferuri, reprezentând valoarea mijloacelor bănești, a profitului realizat, amortizarea mijloacelor fixe și alte sume rezultate din operațiunile în participație.

Din punct de vedere fiscal, potrivit **art. 34 alin. (1) și (2) din Codul fiscal**, într-o asociere fără personalitate juridică între două sau mai multe persoane juridice române, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, conform prevederilor contractului de asociere.

Veniturile și cheltuielile determinate de operațiunile asocierii, transmise pe bază de decont fiecărui asociat, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, se iau în calcul pentru determinarea profitului impozabil al fiecărui asociat. Documentele justificative aferente operațiunilor asocierii sunt cele care au stat la baza înregistrării în evidența contabilă de către persoana desemnată de asociați, conform prevederilor contractului de asociere.

## EXEMPLU

**Societatea ABC S.R.L. este înregistrată în scop de TVA și încheie un contract de asociere în participațiune cu o firmă NOROC S.R.L. (organizator de jocuri de noroc) în vederea desfășurării în comun a activității de jocuri de noroc.**

Societatea ABC S.R.L. participă la asociere cu următoarele:

- spațiul comercial în care urmează a se desfășura activitatea, spațiu pentru care plătește chirie;

- salariații care exploatează aparatele;
- utilitățile aferente spațiului în care se desfășoară activitatea de jocuri de noroc.

Societatea NOROC S.R.L. nu este înregistrată în scop de TVA, iar evidența asocierii este responsabilitatea firmei NOROC S.R.L.

Împărțirea profitului asocierii se efectuează în cote egale.

Se vor analiza următoarele aspecte:

1. Care este modalitatea de transmitere a veniturilor și cheltuielilor între coparticipanți;
2. Dacă din punctul de vedere al TVA, se consideră că societatea ABC S.R.L. este societate cu regim mixt și dacă trebuie să calculeze pro-rata?
3. Dacă se întrunesc condițiile pentru ca activitatea să fie considerată ca fiind desfășurată în asociere în participațiune?
4. Societatea ABC S.R.L. a efectuat modernizări la spațiul închiriat care este folosit parțial și pentru activitatea de jocuri de noroc. Se va stabili tratamentul TVA în această situație.
5. Care este monografia contabilă pentru operațiunile generate de asocierea în participațiune?

1) Potrivit Codului fiscal, transmiterea sumelor între coparticipanți se realizează conform reglementărilor contabile aplicabile, respectiv fiecare coparticipant va transfera către liderul asociației aportul său în asociere.

În cazul societății ABC S.R.L., aceasta va trebui să întocmească decont pentru operațiuni în participare și să-i transfere liderului (societății NOROC S.R.L.) cheltuielile înregistrate în contabilitatea sa, în procent de 100%, dar care sunt aferente asocierii, respectiv cele cu utilitățile aferente activității de jocuri de noroc și cu personalul care este utilizat pentru activitatea de jocuri de noroc.

Societatea ABC S.R.L. va primi înapoi, de la lider, prin decont, cota-parte din cheltuielile pe care i le-a transmis, împreună cu procent din alte cheltuieli înregistrate de lider pentru jocurile de noroc și cota-parte din veniturile înregistrate de lider din exploatarea jocurilor de noroc.

Deci societatea ABC S.R.L. trebuie să-i transfere liderului toate cheltuielile aferente asocierii.

La finalul lunii, ABC S.R.L. va primi de la lider venituri și cheltuieli în cota-parte stabilită în contract.

Dacă X nu-i transmite liderului cheltuielile aferente asocierii, acestea nu pot fi deductibile, integral, la calculul impozitului pe profit.

Activitatea de jocuri de noroc este o activitate scutită fără drept de deducere a TVA, potrivit art. 292 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, deci TVA aferentă cheltuielilor destinate jocurilor de noroc nu se deduce, potrivit art. 300 alin. (4) din Codul fiscal.

2) Societatea ABC S.R.L. este considerată persoană impozabilă cu regim mixt, potrivit art. 300 alin. (1) din Codul fiscal.

### **ATENȚIE!**

Începând cu data intrării în vigoare a Legii nr. 227/2015, prevederea conform căreia se pot ține jurnale de cumpărări distincte nu mai este menționată în noua formă a Codului fiscal. Așadar, nu se mai pune problema ținerii de jurnale de cumpărări distincte.

Ca urmare, TVA aferentă achizițiilor pentru care nu se poate determina destinația se deduce sub formă de prorată, dacă în același spațiu se mai desfășoară o activitate, pe lângă cea de jocuri de noroc.

Deci, TVA aferentă unor achiziții comune se deduce pe bază de pro-rată (gen telefoane, consum apă – dacă nu se poate diferenția pe cele două activități) etc.

3) În contabilitatea societății ABC S.R.L. nu se pot înregistra venituri și cheltuieli din asociere, primite de la lider în funcție de cota de participare, decât pe baza acestui decont – care este document justificativ obligatoriu. De altfel, Codul fiscal stabilește că, la calculul profitului impozabil, se iau în calcul veniturile și cheltuielile transmise pe bază de decont.

Dacă nu există acest document justificativ, cheltuielile vor fi considerate nedeductibile.

Decontul trebuie întocmit, pe de-o parte, de către societatea ABC S.R.L. către lider, prin care acestuia i se transmite cheltuielile cu utilitățile și cu salariile care sunt direct atribuibile activității de jocuri de noroc – după cum este specificat în contractul de asociere.

Apoi, decontul se întocmește de lider către ABC S.R.L., în care trebuie să înscrie: veniturile din activitatea de jocuri de noroc (cont 708), în cota de 50% din totalul veniturilor înregistrate în asociere (50% din veniturile totale lunare înregistrate de lider în baza coloanei 18 din situația veniturilor zilnice).

Cheltuielile din activitatea de jocuri de noroc sunt în cotă de 50% din totalul cheltuielilor înregistrate în asociere (50% din cheltuielile cu taxele de autorizație, cu utilitățile, cu salariile, cu premiile etc.).

Practic, în societatea ABC S.R.L. se vor întoarce cheltuielile cu utilitățile și cu salariile, dar în procent de 50%.

TVA nu se colectează, deoarece activitatea de jocuri de noroc este scutită fără drept de deducere, iar societatea ABC S.R.L. îi transferă cheltuiala cu utilitățile care s-a înregistrat și TVA deductibilă care nu s-a dedus.

Trebuie reținut că, în cazul unei asocieri, nu se transmite profit sau pierdere, ci se transmit venituri și cheltuieli, în cota cu care fiecare coparticipant contribuie în asociere, potrivit contractului.

4) În ceea ce privește TVA aferentă modernizărilor și altor lucrări/servicii efectuate de ABC S.R.L. asupra spațiului în care se desfășoară și activitatea de jocuri de noroc – scutită fără drept de deducere –, se pune problema ajustării acestuia, potrivit art. 300 și 305 din Codul fiscal și punctului 79 alin. (16) din Normele de aplicare, cu exemplul elocvent aferent.

5)

**a) Societatea ABC S.R.L. înregistrează cheltuiala cu utilitățile:**

605	=	401
„Cheltuieli privind energia și apa”		„Furnizori”

4426	=	401
„TVA deductibilă”		„Furnizori”

– și nededucerea TVA aferente utilităților, dacă acestea sunt destinate activității de jocuri de noroc

605	=	4426
„Cheltuieli privind energia și apa”		„TVA deductibilă”

**b) societatea ABC S.R.L. înregistrează salariile personalului care se ocupă de activitatea de jocuri de noroc:**

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