

Regimul contabil și fiscal al dividendelor în anul 2023

Prof. univ. dr. Lucian CERNUȘCA

Universitatea „Aurel Vlaicu” din Arad

Abstract

The Government Ordinance No. 16/2022 has some novelties with regard to the tax treatment of dividends. Thus, starting with the 1st of January 2023, the dividend tax rate increases from 5% to 8% for the dividends paid to legal persons and to resident/non-resident natural persons, as well as to privately administered pension funds and to the optional pension funds. As an element of novelty, the Government Ordinance No. 16/2022 brings a series of clarifications regarding the conditions that must be fulfilled in view of applying the exemption of dividend payments made by a Romanian legal person to another one, with regard to the form of organisation and the application of the profit tax or of another tax which replaces it, without the possibility of an option or exemption.

Besides the increase of the tax rate, the Government Ordinance No. 16/2022 also brings changes with regard to the health contribution rules for the dividend incomes. Thus, starting with the incomes corresponding to 2023, the payment obligation of the health contribution for the dividends collected by the natural persons appears from the six minimum salaries ceiling, compared to the 12 salaries ceiling in the previous year. While the dividend tax is applied according to the year of their distribution, the health insurance contribution is applied by taking into account their actual collection date.

If the dividends are distributed during 2022, but are paid in 2023, the taxation rate is kept at 5%, but the health insurance contribution falls within the rules from the year of their collection. The distribution of dividends can be made annually, after the approval of the annual financial statements corresponding to the ended financial year, or quarterly, throughout the year, after the approval of the interim financial statements. Law No. 370/2022 clarifies the fact that, in case the company decided to distribute dividends based on the interim financial statements prepared during 2022, the 5% taxation rate is kept, without recalculating the tax on the respective dividends after their regularisation based on the annual financial statements corresponding to the financial year 2022, approved according to the legal regulations.

Key terms: dividends, income tax, taxation rate, health insurance contribution, interim dividends, Government Ordinance No. 16/2022

Termeni-cheie: dividende, impozit pe venit, cotă de impozitare, CASS, dividende interimare, OG nr. 16/2022

Clasificare JEL: M41, K34

To cite this article: Lucian Cernușca, *Regimul contabil și fiscal al dividendelor în anul 2023*, *CECCAR Business Review*, N° 1/2023, pp. 30-41, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2023.01.04>

➔ Introducere

Dividendul reprezintă cota-parte din profitul unei persoane juridice care îi revine fiecărui asociat/acționar drept consecință a deținerii unor titluri de participare la aceasta. Regulile privind distribuirea profitului sub formă de dividende se regăsesc în Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările

ulterioare, Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ordinele de aplicare a acestor acte normative date de Ministerul Finanțelor.

Distribuirea dividendelor se poate face anual, după aprobarea situațiilor financiare anuale aferente exercițiului financiar încheiat, sau trimestrial, în timpul anului, după aprobarea situațiilor financiare interimare. Plata lor se realizează în termenul stabilit de AGA, dar nu mai târziu de șase luni de la data aprobării situațiilor financiare anuale aferente exercițiului financiar încheiat, în caz contrar societatea plătind daune-interese pentru perioada de întârziere. Este interzisă distribuirea de dividende din profituri fictive sau în cazul în care compania înregistrează pierdere. Legea nr. 31/1990 prevede că termenul de prescriere pentru dividendele neridicate este de trei ani.

⇒ **Obligații declarative și de plată**

■ **Impozitul pe veniturile din dividende**

Ordonanța Guvernului nr. 16/2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, abrogarea unor acte normative și alte măsuri financiar-fiscale, aprobată și modificată prin Legea nr. 370/2022, aduce o serie de modificări în ce privește regimul fiscal al dividendelor. Ca element de noutate, începând cu dividendele distribuite ulterior datei de 1 ianuarie 2023, cota de impozit se majorează de la 5% la 8% atât pentru dividendele plătite către alte persoane juridice, cât și pentru cele plătite către persoane fizice rezidente/nerezidente. Măsura se aplică pentru dividendele distribuite ulterior datei de 1 ianuarie 2023, indiferent din ce an provine profitul distribuit. Cota de impozit de 8% este valabilă și pentru dividendele distribuite/plătite fondurilor de pensii administrate privat și/sau fondurilor de pensii facultative.

Până la apariția OG nr. 16/2022, Codul fiscal prevedea că impozitul pe dividende și celelalte reguli de la art. 43 nu se aplică în cazul dividendelor plătite de o persoană juridică română unei alte persoane juridice române dacă cea din urmă deține, la data plății lor, minimum 10% din titlurile de participare ale celeilalte persoane juridice pe o perioadă de un an împlinit până la data plății acestora inclusiv. Ordonanța menționată modifică această excepție în sensul că, pentru a nu se aplica impozitarea în cotă de 8%, la data plății dividendelor, fiecare dintre persoanele juridice trebuie să îndeplinească în mod cumulativ următoarele condiții:

a) **persoana juridică beneficiară a dividendelor:**

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

b) **persoana juridică ce plătește dividendele:**

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

Noile condiții referitoare la dividendele distribuite persoanelor juridice enumerate mai sus se aplică începând cu data de 18 iulie 2022.

Pentru dividendele distribuite în 2022 fără să fie achitate acționarilor/asociaților în acest an, impozitul trebuie declarat și plătit până la data de 25 ianuarie 2023. Prin distribuirea dividendelor până la finalul anului

2022 și plata efectivă a acestora în anul următor se evită temporar cota de impozit majorată la 8%. Ordonanța Guvernului nr. 8/2021 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal a stabilit faptul că regula plății impozitului pe dividende până la data de 25 ianuarie a anului următor distribuirii lor se aplică și pentru cele interimare distribuite în baza situațiilor financiare interimare, dar neplătite în anul distribuirii.

■ Contribuția de asigurări sociale de sănătate

În ceea ce privește contribuțiile sociale obligatorii, veniturile din dividende sunt cuprinse în baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate, dar **nu și în cea de calcul al contribuției de asigurări sociale**.

OG nr. 16/2022 aduce în anul 2023 schimbări semnificative referitoare la contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru contribuabilii persoane fizice care obțin venituri din dividende, respectiv înlocuirea plafonului de 12 salarii minime brute pe țară garantate în plată cu trei plafoane noi.

Astfel, începând cu veniturile aferente anului 2023, obligația de plată a CASS va apărea de la plafonul de șase salarii minime, iar în cazul persoanelor care realizează venituri din dividende cumulativ cu cele prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. b)-h) din Codul fiscal, baza anuală de calcul al acestei contribuții o reprezintă:

Venituri realizate	Baza anuală de calcul al CASS
Din dividende cumulativ cu cele prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. b)-h) din Codul fiscal, cuprinse între șase și 12 salarii minime brute pe țară	✓ Nivelul a șase salarii minime brute pe țară în vigoare la termenul de depunere a declarației unice
Din dividende cumulativ cu cele prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. b)-h) din Codul fiscal, cuprinse între 12 și 24 de salarii minime brute pe țară	✓ Nivelul a 12 salarii minime brute pe țară în vigoare la termenul de depunere a declarației unice
Din dividende cumulativ cu cele prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. b)-h) din Codul fiscal, de peste 24 de salarii minime brute pe țară	✓ Nivelul a 24 de salarii minime brute pe țară în vigoare la termenul de depunere a declarației unice

CASS se calculează prin aplicarea cotei de 10% la baza anuală de calcul menționată mai sus. Dacă un contribuabil persoană fizică, cetățean român, cu domiciliul sau reședința în România, obține atât venituri din salarii și asimilate salariilor din activități desfășurate în țara noastră, cât și alte venituri decât cele de natură salarială, cum ar fi veniturile din dividende care depășesc plafonul de șase salarii minime brute, acesta intră sub incidența plății CASS pentru ambele surse de venit. În cazul în care dividendele sunt distribuite în cursul anului 2022, dar sunt achitate în 2023, cota de impozitare este de 5%, dar contribuția la sănătate se încadrează în regulile din anul ridicării acestora.

■ Depunerea declarației unice

În conformitate cu art. 122 alin. (4) din Codul fiscal, „nu se depune Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice – cap. I pentru următoarele categorii de venituri: (...) e) venituri din investiții, a căror impunere este finală”.

Impozitul pe dividende intră în categoria impozitelor pe veniturile din investiții. Astfel, deducem că nu se depune declarația unică (formularul 212) pentru declararea impozitului pe veniturile din dividende reținut la sursă. În schimb, începând cu anul 2023, contribuabilii persoane fizice care încasează dividende peste plafonul de șase salarii minime brute vor avea obligația transmiterii formularului în vederea declarării contribuției de asigurări sociale de sănătate în termen de 30 de zile de la producerea evenimentului, potrivit art. 174 alin. (10) din Codul fiscal. Ei vor înscrie în capitolul II datele privind CASS estimată după cum urmează:

Venituri realizate	Calculul CASS
Între șase salarii minime brute inclusiv și 12 salarii minime brute	CASS = (3.000 lei x 6 salarii) x 10% = 1.800 lei
Între 12 salarii minime brute inclusiv și 24 de salarii minime brute	CASS = (3.000 lei x 12 salarii) x 10% = 3.600 lei
Cel puțin egale cu 24 de salarii minime brute	CASS = (3.000 lei x 24 salarii) x 10% = 7.200 lei

Contribuabilii care în anul 2022 au obținut venituri din străinătate conform art. 130 alin. (1) din Codul fiscal au obligația să le declare în formularul 212 și să efectueze calculul și plata impozitului datorat până la data de 25 mai 2023 inclusiv, cu luarea în considerare a metodei de evitare a dublei impuneri prevăzute în convenția în domeniu.

Exemplul 1

O companie românească plătitoare de impozit pe profit înregistrează în exercițiul financiar 2022 un profit net în sumă de 800.000 lei. În anul 2023, societatea repartizează dividende către cei patru acționari:

- A este o persoană fizică rezidentă în România și deține 55% din capitalul companiei autohtone.
- B este o persoană juridică rezidentă în țara X, membră a UE, și are una dintre formele de organizare prevăzute la art. 43 alin. (4) lit. a) pct. (ii) din Codul fiscal. Acesta deține de peste 3 ani 20% din capitalul social al companiei românești.
- C este o persoană fizică rezidentă în țara Y, membră a UE, și deține de peste 3 ani 10% din capitalul social al companiei românești.
- D este o persoană juridică rezidentă în țara Z, din afara UE, și deține de peste 3 ani 15% din capitalul social al companiei românești.

În convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și țările X și Z sunt prevăzute o cotă de impozit de 10% și metoda creditului fiscal. B și D îi prezintă plătitorului dividendelor la momentul plății lor certificatele de rezidență fiscală eliberate de autoritatea competentă din țara de rezidență. Există o astfel de convenție și între România și țara Y, dar C nu prezintă certificatul de rezidență fiscală la momentul plății dividendelor și nici în primele 60 de zile calendaristice ale anului următor celui în care s-a obținut profitul distribuibil. Documentul va fi adus de acționarul C ulterior, în limita termenului de prescripție de 5 ani. În convenția de evitare a dublei impuneri dintre România și țara Y sunt prevăzute o cotă de impozit de 5% și metoda creditului fiscal. Acționarii ridică dividendele la 20.06.2023.

Ne propunem să determinăm:

- obligațiile declarative și de plată aferente persoanei fizice rezidente în România;*
- obligațiile declarative și de plată aferente acționarilor nerezidenți B, C și D.*

a) Obligațiile declarative și de plată aferente persoanei fizice rezidente în România

Obligații de plată		Obligații declarative
Impozit pe venit	CASS	
Dividende brute distribuite = $800.000 \text{ lei} \times 55\% = 440.000 \text{ lei}$ Impozit pe venit = $440.000 \text{ lei} \times 8\% = 35.200 \text{ lei}$ Dividende nete = $440.000 \text{ lei} - 35.200 \text{ lei} = 404.800 \text{ lei}$	Dividendele nete încasate depășesc plafonul de 24 de salarii minime brute (72.000 lei). CASS = $72.000 \text{ lei} \times 10\% = 7.200 \text{ lei}$	Societatea depune: <ul style="list-style-type: none"> • formularul 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat” până la 25.07.2023; • formularul 205 „Declarație informativă privind impozitul reținut la sursă, veniturile din jocuri de noroc și câștigurile/pierderile din investiții, pe beneficiari de venit” până la 29.02.2024.

Obligații de plată		Obligații declarative
Impozit pe venit	CASS	
		Contribuabilul depune declarația unică (capitolul II) în termen de 30 de zile de la ridicarea dividendelor.

b) Obligațiile declarative și de plată aferente acționarilor nerezidenți B, C și D

✓ Acționarul B

Dividendele achitate acționarului B sunt scutite de impozit în condițiile în care îndeplinesc prevederile art. 229 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal. B îi prezintă societății românești certificatul de rezidență fiscală emis de organul fiscal competent din statul de rezidență. Acesta beneficiază de scutire de impozit deoarece:

- este o persoană juridică rezidentă într-un stat membru al Uniunii Europene și are una dintre formele de organizare prevăzute la art. 43 alin. (4) lit. a) pct. (ii) din Codul fiscal;
- deține minimum 10% din capitalul social al societății românești pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an care se încheie la data plății dividendelor.

Obligații de plată (impozit pe venit)	Obligații declarative
Dividende brute distribuite = 800.000 lei x 20% = 160.000 lei Impozit pe venit = 0 lei Dividende nete = 160.000 lei	Societatea depune: <ul style="list-style-type: none"> • formularul 100 până la 25.07.2023; • formularul 207 „Declarație informativă privind impozitul reținut la sursă/veniturile scutite, pe beneficiari de venit nerezidenți” până la 29.02.2024.

✓ Acționarul C

În situația în care certificatul de rezidență fiscală nu îi este prezentat plătitorului de venit în momentul plății acestuia, dividendele brute repartizate se impozitează în conformitate cu prevederile din legislația românească, prin aplicarea cotei de 8% la venitul brut obținut de acționar.

Obligații de plată (impozit pe venit)	Obligații declarative
Dividende brute distribuite = 800.000 lei x 10% = 80.000 lei Impozit pe venit = 80.000 lei x 8% = 6.400 lei Dividende nete = 80.000 lei – 6.400 lei = 73.600 lei	Societatea depune: <ul style="list-style-type: none"> • formularul 100 până la 25.07.2023; • formularul 207 până la 29.02.2024.

Pentru a putea beneficia de prevederile mai favorabile ale convențiilor de evitare a dublei impuneri, certificatul de rezidență fiscală trebuie să fie disponibil:

- la momentul efectuării plății către beneficiarul nerezident;
- în primele 60 de zile calendaristice ale anului următor, cu excepția situației în care se schimbă condițiile de rezidență; sau
- ulterior, în limita termenului legal de prescripție de 5 ani, caz în care nerezidentul poate solicita prin intermediul societății din România rambursarea impozitului pe veniturile nerezidenților plătit în plus față de cota prevăzută în convenția de evitare a dublei impuneri (Popa *et al.*, 2022, pp. 235-236).

Astfel, dacă se fac rețineri de impozit ce depășesc cota din convenția de evitare a dublei impuneri, impozitul plătit în plus poate fi restituit la cererea beneficiarului.

✓ Acționarul D

Acționarul D, persoană juridică rezidentă în țara Z, din afara UE, îi prezintă societății românești certificatul de rezidență fiscală emis de organul fiscal competent din țara de rezidență. Cota de impozit aplicabilă este cea prevăzută în Codul fiscal, de 8%, fiind mai favorabilă. D nu beneficiază de scutire de impozit pe veniturile din dividende întrucât nu îndeplinește prevederile art. 229 alin. (1) lit. c) pct. 1(i) din Codul fiscal, respectiv nu este persoană juridică rezidentă într-un alt stat membru al Uniunii Europene, chiar dacă sunt respectate condițiile de deținere a minimum 10% din capitalul social al companiei românești pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an.

Obligații de plată (impozit pe venit)	Obligații declarative
Dividende brute distribuite = 800.000 lei x 15% = 120.000 lei Impozit pe venit = 120.000 lei x 8% = 9.600 lei Dividende nete = 120.000 lei – 9.600 lei = 110.400 lei	Societatea depune: <ul style="list-style-type: none">● formularul 100 până la 25.07.2023;● formularul 207 până la 29.02.2024. Contribuabilul are obligația să declare veniturile din străinătate în formularul 212 până la data de 25.05.2023 inclusiv.

Exemplul 2

O persoană fizică rezidentă în România obține în anul 2022 venituri de natura dividendelor în sumă de 5.000 euro din țara X, membră a UE. Cota de impozitare a dividendelor în țara X este de 3%. În convenția de evitare a dublei impunerii încheiată între România și țara X sunt prevăzute o cotă de impozit de 10% și metoda creditului fiscal. La data de 29.01.2023, contribuabilul depune declarația unică online și completează în cuprinsul capitolului I secțiunea destinată impozitului pe veniturile realizate din străinătate. Cursul de schimb mediu anual al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din 2022 este de 4,9315 lei/euro.

Ne propunem să determinăm impozitul datorat în România de persoana fizică.

Impozitul achitat în țara X, atestat de autoritatea competentă din acel stat, este de 150 euro (5.000 euro x 3%).

Dacă venitul de natura dividendelor ar fi fost obținut în România, impozitul datorat ar fi fost de 1.233 lei ((5.000 euro x 4,9315 lei/euro) x 5%).

Impozitul pe dividende achitat în țara X este de 740 lei (150 euro x 4,9315 lei/euro). Astfel, s-a ținut seama de prevederile art. 131 alin. (6) din Codul fiscal, potrivit cărora, „în vederea calculului creditului fiscal, sumele în valută se transformă la cursul de schimb mediu anual al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din anul de realizare a venitului. Veniturile din străinătate realizate de persoanele fizice rezidente, precum și impozitul aferent, exprimate în unități monetare proprii statului respectiv, dar care nu sunt cotate de Banca Națională a României, se vor transforma astfel:

a) din moneda statului de sursă într-o valută de circulație internațională, cum ar fi dolari SUA sau euro, folosindu-se cursul de schimb din țara de sursă;

b) din valuta de circulație internațională în lei, folosindu-se cursul de schimb mediu anual al acesteia, comunicat de Banca Națională a României, din anul de realizare a venitului respectiv.”

Întrucât echivalentul în lei al impozitului achitat în țara X este sub cel datorat în România, persoanei fizice rezidente în țara noastră i se va recunoaște suma reprezentând creditul fiscal extern la nivelul celui datorat în România, astfel că datorează în țara noastră impozit în sumă de 493 lei (1.233 lei – 740 lei).

Contribuabilul depune declarația unică online la 29.01.2023 și completează capitolul I astfel:

CAPITOLUL I. DATE PRIVIND IMPOZITUL PE VENITURILE REALIZATE ȘI CONTRIBUȚIILE SOCIALE DATORATE PENTRU ANUL 2022

SECȚIUNEA I.2. Date privind impozitul pe veniturile realizate din străinătate

SUBSECȚIUNEA I.2.1. Date privind impozitul pe veniturile din străinătate

I.2.1.A. DATE PRIVIND ACTIVITATEA DESFĂȘURATĂ

I.2.1.A.1. Țara în care s-a realizat venitul

I.2.1.A.2. Categoria de venit

I.2.1.A.3. Metoda de evitare a dublei impuneri

I.2.1.B. DATE PRIVIND IMPOZITUL ANUAL DATORAT

1. Venit brut	24.658 lei
2. Cheltuieli deductibile/alte sume deductibile	0 lei
3. Venit net (rd. 1 – rd. 2)/Câștig net anual	24.658 lei
4. Pierdere fiscală anuală (rd. 2 – rd. 1)/Pierdere netă anuală	0 lei
5. Pierderi fiscale/nete reportate din anii precedenți	0 lei
6. Venit/câștig net anual impozabil (rd. 3 – rd. 5)	24.658 lei
7. Impozit pe venit datorat în România	1.233 lei
8. Impozit pe venit plătit în străinătate	740 lei
9. Credit fiscal	740 lei
10. Diferență de impozit de plată (rd. 7 – rd. 9)	493 lei

SECȚIUNEA 8. SUMARUL OBLIGAȚIILOR PRIVIND IMPOZITUL PE VENITUL REALIZAT ȘI CONTRIBUȚIILE SOCIALE DATORATE, STABILITE PRIN DECLARAȚIA CURENTĂ

I. Obligații privind impozitul pe venitul realizat, stabilite prin declarația curentă

1. Impozit pe venitul anual	493 lei
-----------------------------	---------

Societățile ar trebui să analizeze impactul distribuirii dividendelor asupra bonificației pe care o pot obține în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 153/2020 pentru instituirea unor măsuri fiscale de stimulare a menținerii/creșterii capitalurilor proprii, precum și pentru completarea unor acte normative.

Exemplul de mai jos aduce în atenție aspecte legate de oportunitatea de a distribui și ridica dividende în acest an sau de a păstra rezultatul reportat în societate, aceasta beneficiind astfel de o bonificație care poate ajunge la maximum 15% din impozitul pe profit/veniturile microîntreprinderilor.

Exemplul 3

O societate plătoare de impozit pe profit prezintă următorii indicatori conform situațiilor financiare:

- lei -

Cont	An	2020	2021	2022
1012 „Capital subscris vărsat”		10.000	10.000	10.000
1068 „Alte rezerve” (repartizări din profitul net)		75.000	75.000	75.000
117 „Rezultatul reportat”		-	45.000	97.500
121 „Profit sau pierdere”		40.000	52.000	60.000

Ne propunem să determinăm reducerile de care poate beneficia societatea în anul 2022 la calculul impozitului pe profit, din perspectiva a două situații:

- cazul i): în anul 2023, după aprobarea situațiilor financiare anuale aferente exercițiului financiar încheiat, compania decide să nu distribuie dividende;
- cazul ii): în anul 2023, după aprobarea situațiilor financiare anuale aferente exercițiului financiar încheiat, compania distribuie dividende în sumă de 97.500 lei din rezultatul reportat.

✓ **Cazul i)**

- lei -

Cont	An	2020	2021	2022
1012		10.000	10.000	10.000
1068 (repartizări din profitul net)		75.000	75.000	75.000
117 (sold creditor)		-	45.000	97.500
121		40.000	52.000	60.000
Capital propriu ajustat		10.000 + 75.000 = 85.000	10.000 + 75.000 + 45.000 = 130.000	10.000 + 75.000 + 97.500 = 182.500
Creșterea capitalului propriu ajustat față de anul precedent			$[(130.000 - 85.000) / 85.000] \times 100 = 52,94\%$	$[(182.500 - 130.000) / 130.000] \times 100 = 40,38\%$
Creșterea capitalului propriu ajustat față de anul 2020				$[(182.500 - 85.000) / 85.000] \times 100 = 114,7\%$
Procentul de reducere a impozitului pe profit anual			2% + 10% = 12%	2% + 10% + 3% = 15%

Prin păstrarea rezultatului reportat în societate, aceasta poate beneficia de o bonificație la calculul impozitului pe profit, care ajunge la 15%.

✓ **Cazul ii)**

- lei -

Cont	An	2020	2021	2022
1012		10.000	10.000	10.000
1068 (repartizări din profitul net)		75.000	75.000	75.000
117 (sold creditor)		-	45.000	97.500
117 (dividende distribuite)				-97.500
121		40.000	52.000	60.000
Capital propriu ajustat		10.000 + 75.000 = 85.000	10.000 + 75.000 + 45.000 = 130.000	10.000 + 75.000 = 85.000
Creșterea capitalului propriu ajustat față de anul precedent			$[(130.000 - 85.000) / 85.000] \times 100 = 52,94\%$	-

Cont	An	2020	2021	2022
Creșterea capitalului propriu ajustat față de anul 2020				-
Procentul de reducere a impozitului pe profit anual			2% + 10% = 12%	2%

Ca urmare a faptului că în anul 2023, după aprobarea situațiilor financiare anuale aferente exercițiului financiar încheiat, societatea distribuie dividende în sumă de 97.500 lei din rezultatul reportat, aceasta pierde bonificația de 13% (15% – 2%).

➔ Dividende interimare

Legea nr. 163/2018 pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991, modificarea și completarea Legii societăților nr. 31/1990, precum și modificarea Legii nr. 1/2005 privind organizarea și funcționarea cooperăției oferă companiilor posibilitatea de a acorda dividende în avans pe baza situațiilor financiare interimare, înainte de întocmirea situațiilor financiare anuale. Repartizarea trimestrială a dividendelor este opțională și poate fi făcută în cursul exercițiului financiar, în limita profitului contabil net realizat trimestrial, după acoperirea pierderilor contabile.

Ca element de noutate, Ordinul ministrului finanțelor nr. 4.291/2022 pentru reglementarea unor aspecte contabile vine cu completări privind contabilizarea dividendelor interimare la entitățile care le primesc. Astfel, societățile care intră în perimetrul de aplicare al Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, și al Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, cu modificările și completările ulterioare, vor avea la dispoziție contul de pasiv 467 „Datorii aferente distribuirilor interimare de dividende”. Entitățile care primesc dividende în urma repartizărilor efectuate în cursul exercițiului financiar și care urmează să le regularizeze ulterior comunicării dividendelor stabilite în baza situațiilor financiare anuale evidențiază sumele corespunzătoare acestora pe seama datoriilor. Funcțiunea acestui cont este următoarea:

Debit cont 467	Credit cont 467
Se înregistrează sumele primite ca urmare a repartizărilor interimare de dividende și regularizate pe seama dividendelor cuvenite în baza situațiilor financiare anuale (461).	Se înregistrează suma dividendelor primite în urma repartizărilor interimare de dividende (461).
Soldul contului reprezintă sumele primite în urma repartizărilor interimare de dividende efectuate, conform legii, în cursul exercițiului financiar.	

În cazul în care din regularizarea anuală a dividendelor achitate ca urmare a distribuirii parțiale a acestora în cursul anului rezultă sume de restituit de la bugetul de stat, plătitorul dividendelor poate solicita restituirea lor. În cazul în care constată că sumele distribuite au fost mai mari decât dividendele datorate, acesta corectează debitele reprezentând impozit pe dividende declarate la organul fiscal central competent în administrarea obligațiilor sale fiscale prin depunerea unei declarații rectificative în care evidențiază suma reprezentând impozit pe dividende rezultată ca fiind plătită în plus ca urmare a regularizării lor anuale, după restituirea de către asociați/acționari a celor în plus, conform pct. 3 din Procedura stabilită prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 765/2022. Ulterior transmiterii declarației rectificative și restituirii de

către asociați/acționari a dividendelor distribuite în plus, plătitorul lor depune la organul fiscal competent o declarație de regularizare/cerere de restituire a impozitului pe dividende.

Conform pct. 17 din Legea nr. 370/2022, în situația în care societățile au decis să distribuie dividende în baza situațiilor financiare interimare întocmite în cursul anului 2022, cota de impozit pe dividende este de 5%, fără recalcularea impozitului pentru acestea după regularizarea lor pe baza situațiilor financiare anuale aferente exercițiului financiar 2022, aprobate potrivit legii.

Exemplul 4

O societate decide să acorde celor doi asociați ai săi, A și B, persoane fizice rezidente, dividende în sumă de 430.000 lei în trimestrul III al anului 2022. Asociatul A deține 70% din capitalul social, iar asociatul B, 30%. Dividendele se achită la data de 20.10.2022. La sfârșitul exercițiului financiar 2022, compania obține un rezultat net anual de 400.000 lei, care, potrivit hotărârii AGA, va fi repartizat integral la dividende. Diferența de 30.000 lei se înregistrează în contabilitate și se recuperează de la cei doi asociați la data de 20.07.2023. Suma de 430.000 lei constituind soldul contului 463 „Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar” figurează în situațiile financiare interimare ale trimestrului III din 2022.

Ne propunem să prezentăm tratamentul contabil și fiscal privind regularizarea dividendelor în anul 2023.

Înregistrările contabile sunt următoarele:

– Pe baza hotărârii AGA, repartizarea la dividende a profitului contabil net anual, în sumă de 400.000 lei:

400.000 lei	1171	=	%	400.000 lei
	„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”		457.A „Dividende de plată” 457.B „Dividende de plată”	280.000 lei 120.000 lei

– Compensarea dividendelor distribuite pentru exercițiul financiar 2022 cu cele interimare:

280.000 lei	457.A	=	463.A	280.000 lei
	„Dividende de plată”		„Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar”	
120.000 lei	457.B	=	463.B	120.000 lei
	„Dividende de plată”		„Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar”	

În acest moment, în debitul contului 463 se află suma de 30.000 lei, respectiv diferența dintre dividendele distribuite interimar și cele convenite pentru întregul exercițiu financiar, recent finalizat. Cei doi asociați sunt obligați să restituie dividendele primite în plus.

Astfel, dividendele brute achitate în plus sunt de 30.000 lei, din care:

- 1.500 lei – impozitul pe dividende reținut;
- 28.500 lei – dividendele nete plătite în plus.

– Corectarea valorii dividendelor distribuite trimestrial:

(21.000 lei)	463.A	=	456.A	(21.000 lei)
	„Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	

(9.000 lei)	463.B	=	456.B	(9.000 lei)
	„Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	

– Corectarea impozitului achitat pentru dividendele distribuite trimestrial:

(1.500 lei)	%	=	446	(1.500 lei)
(1.050 lei)	456.A		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	
	„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”			
(450 lei)	456.B		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	

– Încasarea în contul de la bancă a sumelor primite în plus de către asociați:

28.500 lei	5121	=	%	<u>28.500 lei</u>
	„Conturi la bănci în lei”		456.A	19.950 lei
			„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	
			456.B	8.550 lei
			„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”	

Prezentăm mai jos un extras din declarația de regularizare/cererea de restituire a impozitului pe dividende:

B. Date privind creanța fiscală			
Nr. crt.	Denumire creanță fiscală	Suma (lei)	
1.	Impozit pe dividende	1. Impozit pe dividende declarat în cursul anului pentru care se face regularizarea	21.500
		2. Impozit pe dividende rezultat ca urmare a regularizării anuale a dividendelor	20.000
		3. Diferență solicitată la restituire (rd. 1 – rd. 2)	1.500

C. Restituirea dividendelor de către acționari/asociați		
Nr. crt.	Numele și prenumele acționarilor/asociaților	Suma (lei)
1.	A	19.950
2.	B	8.550

Bibliografie

1. Popa, A.F., Păunescu, M., Ciobanu, R. (2022), *Fiscalitate*, ediția a V-a, Editura CECCAR, București.
2. Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 22/13.01.2016, cu modificările și completările ulterioare.
3. Hotărârea Guvernului nr. 1.447/2022 pentru stabilirea salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată, publicată în Monitorul Oficial nr. 1.186/09.12.2022.
4. Legea societăților nr. 31/1990, republicată în Monitorul Oficial nr. 1.066/17.11.2004, cu modificările și completările ulterioare.
5. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial nr. 454/18.06.2008, cu modificările și completările ulterioare.
6. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
7. Legea nr. 163/2018 pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991, modificarea și completarea Legii societăților nr. 31/1990, precum și modificarea Legii nr. 1/2005 privind organizarea și funcționarea cooperăției, publicată în Monitorul Oficial nr. 595/12.07.2018.
8. Legea nr. 370/2022 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 16/2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, abrogarea unor acte normative și alte măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial nr. 1.228/20.12.2022.
9. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.
10. Ordinul ministrului finanțelor nr. 4.291/2022 pentru reglementarea unor aspecte contabile, publicat în Monitorul Oficial nr. 18/06.01.2023.
11. Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 765/2022 privind Procedura de restituire a impozitului pe dividende rezultat din regularizarea anuală a dividendelor distribuite parțial în cursul anului, publicat în Monitorul Oficial nr. 402/27.04.2022.
12. Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2.541/2022 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a formularului 212 „Declarație unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice”, publicat în Monitorul Oficial nr. 1.246/23.12.2022.
13. Ordonanța Guvernului nr. 8/2021 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 832/31.08.2021, cu modificările și completările ulterioare.
14. Ordonanța Guvernului nr. 16/2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, abrogarea unor acte normative și alte măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial nr. 716/15.07.2022, cu modificările și completările ulterioare.
15. www.cursbnr.ro