

## ASPECTELE CONTABILE ȘI FISCALE AFERENTE PROFITULUI UTILIZAT

**Anatol GRAUR , dr., conf. univ., ASEM,**

e-mail: [contprof@yahoo.com](mailto:contprof@yahoo.com)

**Ion MAXIM, masterand, ASEM,**

e-mail: [im01061995@gmail.com](mailto:im01061995@gmail.com)

**Abstract.** În urma desfășurării activităților economice, entitățile au tendința de a genera profit net. Acest scop este urmărit de proprietarii entităților, care investesc elemente de capital în business cu scopul de a obține o plus-valoare (venituri). După închiderea exercițiului anual, acționarii și/sau asociații pot lua diferite decizii privind destinația utilizării profitului net. Unele decizii atrag după sine o serie de aspecte problematice sub aspect fiscal și contabil care necesită o perfecționare legislativă. Aceste probleme apar cel mai des în două situații. Prima problemă este legată de achitarea dividendelor în avans peste posibilitatea financiară a entității de a efectua această operațiune și anume achitarea acestora din contul activelor nete. O altă problemă actuală este situația în care profitul net este impozitat în cazul majorării cotei părți a asociaților sau a valorii nominale a acțiunilor. Problema constă în faptul că experții contabili și investitorii tratează această operațiune ca o tranzacție de capital, fără consecințe fiscale, în timp ce funcționarii fiscali interpretează majorarea capitalului social pe seama profitului ca o operațiune de achitare a dividendelor, cu consecințe fiscale de rigoare.

**Cuvinte cheie:** Profit net, dividende, impozit pe venit, acționar, asociat, fiscalitate.

**JEL classification** M40, M41

### Introducere.

Ca rezultat al desfășurării activităților economice, orice agent economic, indiferent de forma organizatorică-juridică, ar putea înregistra profit net în urma închiderii conturilor de venituri și cheltuieli.

Odată ce este obținut, acționarii (asociații), în cadrul adunărilor generale iau decizii vis-à-vis de profitul net: fie este lăsat în calitate de profit al anilor precedenți, fie este folosit pentru acoperirea pierderilor anilor precedenți, pentru majorarea capitalului propriu, fondurilor sau rezervelor, fie este distribuit între acționari (asociați).

Unele decizii de utilizare a profitului net atrag după sine consecințe fiscale impuse de legislație, legate de reținerea și achitarea impozitului pe venit la sursa de plată. Există situații în care organele fiscale și agenții economici tratează diferit aspectele fiscale care stau la baza repartizării profitului din cauza stipulării în sens restrâns a acestor prevederi în Codul fiscal.

În prezentul articol urmează a fi expuse aspectele contabile și fiscale problematice ce apar în urma utilizării profitului și metodele de soluționare ale acestora.

### Descrierea situației în domeniu și identificarea problemelor cercetării

Profitul net, fiind partea rămasă a veniturilor după deducerea tuturor cheltuielilor, inclusiv a cheltuielilor privind impozitului pe venit, poate fi folosit în diferite direcții. Unele direcții de folosire a profitului net sînt legate de reținerea impozitului pe venit la sursa de plată.

Pentru început, sunt necesare de a fi delimitate direcțiile de utilizare a profitului net după cum urmează:

- pentru acoperirea pierderilor anilor precedenți;
- pentru achitarea dividendelor anuale sau intermediare;
- pentru autofinanțarea entității (majorarea valorii nominale a acțiunilor sau majorarea cotei de participație);
- pentru formarea rezervelor prevăzute de statut, stabilite de legislație sau a altor rezerve.

Direcția de utilizare a profitului net se stabilește în urma deciziei adunării generale a acționarilor (asociaților) sau de către proprietar (când este o singură persoană) într-un proces verbal în acest sens.

Modalitatea prin care proprietarii entităților beneficiază de câștigul generat de investiția făcută este încasarea dividendelor. **Dividendul** este un venit obținut din repartizarea profitului net între acționari (asociați) în conformitate cu cota de participație depusă în capitalul social, cu excepția venitului obținut în cazurile lichidării complete a agentului economic [1].

Conform prevederilor actuale ale Codului fiscal al Republicii Moldova, la repartizarea dividendelor anuale (din profitul net) contribuabilii sunt obligați să rețină și achite la buget un impozit pe venit în cuantum de 6%, cu excepția repartizării dividendelor din contul profitului obținut în anii 2008 – 2011, din care se reține 15%. În perioada crizei economice din anii 2008 – 2011, politica fiscală a Republicii Moldova „încuraja” agenții economice să-și păstreze profiturile în circuitul entității prin stabilirea cotei impozitului pe venit din activitatea de întreprinzător de 0% și a cotei majorate a impozitului pe venit reținut la sursa de plată din suma dividendelor îndreptate spre plată – 15%.

Deoarece în Republica Moldova sistemul fiscal are o presiune fiscală asupra rezultatelor entității mai mică comparativ cu alte state, unii investitori străini preferă să introducă în RM numerar sub forma achitării unor servicii entităților conexe, de la care ulterior beneficiază de încasarea dividendelor. Astfel, impozitarea veniturilor are lor în Republica Moldova și nu în statul de origine a antreprenorilor străini. Dacă am considera că antreprenorii străini achită impozite pentru repartizarea profitului „tranzitând” Republica Moldova în mărime de 18 % (12 % pentru impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător și 6% pentru impozitul pe venit din dividende), această cotă este foarte mică în comparație cu unele cote din statele membre ale Uniunii Europene (UE). Spre exemplu, un studiu asupra cotelor impozitului pe profit în statele membre ale UE, efectuat de către compania internațională de audit Deloitte, arată că cele mai mari cote ale impozitului pe profit sunt Malta (35%), Franța (33,33%), Grecia (29%), Belgia (29%), Spania (25%), Olanda (25%) fiind cu mult mai mari decât în Republica Moldova.

### **Rezultate și discuții.**

În practică, au loc achitări de dividende intermediare (în avans), din profitul brut al anului curent. În astfel de situații, pentru a considera achitarea dividendelor din profit net, contribuabilii sunt obligați să calculeze și să achite impozit pe venit aferent profitului repartizat, în cuantum de 12% în raportul cu suma dividendelor îndreptate spre plată. La entitățile rezidente ale parcurilor pentru tehnologia informației, precum și la entitățile ce aplică regimul de impozitarea a venitului din activitatea operațională (IVAIO), achitarea în prealabil a impozitului pe venit la momentul achitării dividendelor nu este obligatorie.

*Spre exemplu, dacă s-a decis achitarea dividendelor intermediare pentru anul 2019, în sumă de 50000 lei net, se vor determina impozitele ce trebuie achitate concomitent conform calculelor:*

- 1) *Impozitul pe venit din dividende = 6% : 94% x 50000 lei = 3191,49 lei;*
- 2) *Impozitul pe venit din activitatea de întreprinzător = 12% : 88% x (50000 + 3191,49) lei = 7253,38 lei [6].*

Astfel, pentru achitarea a 50000 lei dividende nete, entitatea trebuie să dispună de un profit pînă la impozitare în mărime de 60344,87 lei (50000 + 3191,49 + 7253,38).

De asemenea, în practică pot apărea situații în care suma dividendelor intermediare, achitate în timpul anului depășește suma dividendelor care ar fi fost posibilă de achitat din profitul obținut,

după achitarea impozitelor aferente. În conformitate cu SNC „Capital propriu și datorii”, chiar dacă pe parcursul anului de gestiune entitatea a înregistrat profit net, după prezentarea Situațiilor financiare, la reformarea a Bilanțului, este necesar de a deconta suma dividendelor achitate în exces la pierderile anilor precedenți [5]. În acest caz apare întrebarea legată de necesitatea acoperirii acestor pierderi. În unele condiții stipulate de Legea nr. 135 din 14.06.2007 privind societățile cu răspundere limitată și Legea nr. 1134 din 02.04.1997 privind societățile pe acțiuni, pierderile cauzate de plata în exces a dividendelor pot fi acoperite prin:

- rambursarea de către beneficiarii a dividendelor achitate în exces;
- autofinanțarea entității pe seama profitului net.

**Rambursarea dividendelor achitate în exces.** Rambursarea dividendelor achitate în exces este condiționată de forma organizatorico-juridică a entității. Astfel, în cazul Societăților cu Răspundere Limitată, conform Legii nr.135 din 2007, asociații sunt obligați să ramburseze dividendele primite în plus în cazul în care valoarea activelor nete este mai mică decât suma capitalului social și a capitalului de rezervă [2]. Dacă valoarea activelor nete este mai mare decât suma capitalului social și a capitalului de rezervă, pierderea entității rezultată din achitarea în exces a dividendelor poate fi decontată din contul profitului anilor precedenți.

În cazul Societăților pe Acțiuni nu este prevăzută în mod expres obligativitatea rambursării dividendelor achitate în exces, însă, în situația în care valoarea activelor este mai mică decât capitalul social, acționarii pot cere, în cadrul adunării generale anuale a acționarilor, reducerea capitalului social, majorarea valorii nominale a acțiunilor prin intermediul aporturilor suplimentare ale acționarilor, dizolvarea societății sau schimbarea formei organizatorico-juridice [3].

După luarea deciziei de rambursare a dividendelor, în evidența contabilă pentru perioada ulterioară perioadei de distribuire a dividendelor în exces, se va înregistra majorarea concomitentă a capitalului nevăsat în corespondență cu diminuarea pierderilor anilor precedenți cauzate de distribuirea în exces dividendelor. Nemijlocit în momentul rambursării dividendelor, se va înregistra majorarea activelor în corespondență cu micșorarea capitalului nevăsat, cu stornarea impozitului pe venit reținut din suma dividendelor achitate în plus și rambursate [7].

Este de remarcat faptul că unii practicieni înregistrează dividendele ce urmează a fi rambursate ca **majorarea a creanțelor curente și diminuare a profitului utilizat** în cursul anului (pînă la prezentarea situațiilor financiare) sau **diminuarea pierderilor anilor precedenți** (după prezentarea Situațiilor financiare) însă astfel de înregistrări nu sunt prevăzute atît de SNC „Prezentarea situațiilor financiare”, cît și de Planul general de conturi contabile.

Problematica distribuirii dividendelor intermediare relatată mai sus este specifică entităților care aplică impozitarea conform regimului general stabilit. Entitățile care aplică regimul de impozitarea a venitului operațional (IVAIO) nu se confruntă cu dificultăți la distribuirea dividendelor intermediare. Acest avantaj al regimului IVAIO se datorează faptului că rezultatul financiar poate fi determinat cu o exactitate mai înaltă în timpul anului.

În cazul Întreprinderilor individuale, fondatorul nu este acționar sau asociat. Respectiv, luînd în vedere art. 80 (1) și definiția de dividend din Codul fiscal, venitul rămas după impozitare, îndreptat fondatorului nu constituie dividend, prin urmare, nu se supune impozitării conform art. 90<sup>1</sup>, alin. (3<sup>1</sup>) al Codului fiscal [1].

**Autofinanțarea entității pe seama profitului net.** Autofinanțarea entității este o formă de finanțare foarte răspîndită și presupune că entitatea își asigură dezvoltarea prin forțe proprii, folosind drept surse o parte din profitul net. În termeni contabili, operațiunea de autofinanțare constă în recunoașterea capitalului social în corespondență cu diminuarea profitului net al anilor

precedenți. În practică există o problemă actuală legată de această operațiune. Problema constă în faptul că autoritățile de administrare fiscală tratează majorarea capitalului social din contul profitului net ca o achitare de dividende, în urma căreia contribuabilul ar trebui să rețină și să achite bugetului impozit pe venit. Această tratare este reclamată de antreprenori și investitori deoarece nu este stipulat prompt în niciun act normative că **„la majorarea valorii nominale a acțiunilor, numărului de acțiuni sau a cotelor de participație pe seama profitului net, contribuabilul trebuie să rețină și să achite impozit pe venit la fel ca în cazul dividendelor”**.

În conformitate cu art. 90<sup>1</sup> al Codului fiscal **„persoanele specificate la art.90**, adică orice persoană care desfășoară activitate de întreprinzător, cu excepția deținătorilor de patente de întreprinzător și persoanelor care desfășoară activități independente, etc., **rețin și achită la buget un impozit în mărime de 6% din dividende, inclusiv sub formă de acțiuni sau cote-părți” [1]**. Interpretarea acestui articol de către contribuabili conduc la două întrebări:

- I. Din care dividende? Din dividendele îndreptate spre plată?
- II. Ce înseamnă „inclusiv sub formă de cote-părți”? Se are în vedere cotele părți retrase de proprietari?

În încercarea de a da un răspuns la problema analizată, nu se întâlnește vreo tangentă între achitarea unui venit (a dividendelor) proprietarilor, care este o ieșire de resurse financiare, și operațiunea de capital efectuată în bilanțul entității (Debit Profit nerepartizat / Credit Capital social), care nu este achitare de venit și pentru care nu are loc ieșirea resurselor financiare.

Dacă totuși autoritățile susțin suplینerea bugetului de stat din orice sursă posibilă de venit, ar trebui să pretindă la achitarea impozitului pe venit reținut la sursa de plată **la momentul retragerii autofinanțării** (acțiunilor și a cotelor părți din capitalul social al entității, formate în cadrul autofinanțării), și nu **la momentul executării autofinanțării**.

Într-un final, răspunsul la întrebarea *„majorarea capitalului social pe seama profitului nerepartizat este o repartizare de dividende din care trebuie reținut impozit pe venit?”* trebuie să fie: *„Nu este repartizare de dividende și nu trebuie de reținut impozit pe venit deoarece nu este achitarea a unui venit către proprietari”*.

### **Concluzii.**

În pofida numeroaselor reforme efectuate atât în actele normative contabile, cât și în actele legislative fiscale, mai sunt rezerve privind perfecționarea acestora. În acest context considerăm că majorarea capitalului social pe seama profitului nerepartizat poate fi impozitată doar la momentul retragerii de către proprietari a cotei – părți în capital.

În contextul existenței opiniilor diferite, este necesară stabilirea expresă în Standardele Naționale de Contabilitate a modului de tratare contabilă a operațiunilor legate restituirea dividendelor achitate în plus și selectarea corepondenței corecte de conturi pentru această operațiune. În ceea ce privește sistemul fiscal al Republicii Moldova, este nevoie de completarea acestuia cu interpretări exprese, clare, bazate pe logică și definiții statutare, scopul cărora ar trebui să fie eliminarea dilemelor privind operațiunile de autofinanțare a entității.

### **Referințe bibliografice:**

1. Codul fiscal nr. 1163-XIII din 24.04.1997. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 08.02.2007, Ediție specială, pag.4, cu modificările și completările ulterioare;
2. Legea nr. 135 din 14.06.2007 privind societățile cu răspundere limitată. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 17.08.2007, Nr. 127-130, art nr. 48;

3. Legea nr. 1134 din 02.04.1997 privind societățile pe acțiuni. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 01.01.2008, art. Nr. 1-4;
4. Standardul Național de Contabilitate „Prezentarea situațiilor financiare” aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.118 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 20.10.2013, nr. 177-181, art. 1224, cu modificările și completările ulterioare.
5. Standardul Național de Contabilitate „Capital propriu și datorii” aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.118 din 06.08.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova din 20.10.2013, nr. 177-181, art. 1224, cu modificările și completările ulterioare.
6. BUCUR, V., GRAUR, A., Contabilitatea impozitelor, teorie și practică. Chișinău: ASEM, 2016. 618 p. ISBN 978-9975-75-830-7.
7. NEDERIȚA, A., APOSTU, A., Aspecte problematice privind contabilizarea și impozitarea dividendelor intermediare achitate în plus. Contabilitate și audit, 2017, nr. 4, p. 66. ISSN 1813-4408