

CONSIDERAȚII PRIVIND IMPOZITUL PE PROFIT

Lect.univ.dr. Anișoara Băbălău
Universitatea din Craiova

The tax on income is part of the direct tax category owned to the state budget. The taxed turnover is determined by the difference between the earned income from any source and the expenditure effected end aimed at profit making, part of a fiscal year minus the untaxed income at which the undeductible expenses are added.

1. Subiecții impunerii. Impozitul pe profit face parte din categoria impozitelor directe, datorate bugetului de stat. În funcție de forma de organizare și forma de proprietate, de sursa de venit sau de rezidență, Codul fiscal a grupat subiecții impunerii în cinci categorii. Mai întâi, *persoane juridice române*, categorie de contribuabili din care fac parte companiile naționale, societățile naționale, regiile autonome, indiferent de subordonare, societățile comerciale, indiferent de forma de organizare și de forma de proprietate, inclusiv cele cu participare sau cu capital străin sau cu capital integral străin, societățile agricole și alte forme de asociere agricolă cu personalitate juridică, organizațiile cooperatiste, instituțiile financiare și instituțiile de credit, fundațiile, asociațiile, organizațiile, precum și orice altă entitate care are statutul legal de persoană juridică constituită potrivit legislației române. Pentru persoanele juridice care dețin titluri de participare în capitalul altor societăți comerciale și care întocmesc situații financiare consolidate, calculul și plata impozitului pe profit se fac la nivelul fiecărei persoane juridice din grup.

Persoanele juridice străine care desfășoară activități prin intermediul unui sediu permanent în România. Persoanele juridice străine sunt acele persoane constituite ca atare, potrivit legislației altui stat și care pot să desfășoare activități aducătoare de profit pe teritoriul țării noastre, după recunoașterea lor ca persoane juridice străine, în condițiile stabilite de dreptul român. O dată recunoaștute, persoanele juridice străine (companiile, fundațiile, asociațiile, organizațiile și orice entități similare) pot deveni subiect al impunerii pe profit, atunci când își desfășoară activitatea integral sau parțial prin intermediul unui sediu permanent în România. Potrivit Codului fiscal, prin *sediul permanent* se înțelege un loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea unui nerezident, fie direct, fie printr-un agent dependent. Acesta include un loc de conducere, o sucursală, birou, fabrică, magazin, atelier, precum și o mină, un puț de țigăi sau gaze, o carieră sau alte locuri de extracție a resurselor naturale. De asemenea, un sediu permanent presupune și un șantier în construcție, un proiect de construcție, ansamblu sau montaj ori activități de supraveghere legate de acestea, numai dacă toate acestea funcționează mai mult de 6 luni. Un sediu permanent *nu include* folosirea de instalații pentru depozitarea sau expunerea produselor; menținerea unor stocuri de produse sau bunuri numai pentru a fi depozitate sau expuse; menținerea unor stocuri cu scopul de a fi procesate de o altă persoană; participarea la un târg sau expoziție, dacă produsele sunt vândute nu mai târziu de o lună după închiderea târgului sau expoziției; păstrarea unui loc fix de activități în scopul achiziționării de produse; culegeri de informații, necesare desfășurării de activități cu caracter pregătitor sau auxiliar ori o combinație a acestora, cu condiția ca întreaga activitate desfășurată pe locul fix să fie de natură preparatorie sau auxiliară.

Persoanele juridice străine și persoanele fizice nerezidente care desfășoară activitate în România într-o asociere fără personalitate juridică. Astfel de asocieri fără

personalitate juridică pot fi, spre exemplu, asociația în participațiune, reglementată de Codul comercial, sau societatea de drept civil, reglementată de Codul civil.

Persoanele juridice străine care realizează venituri din sau în legătură cu proprietăți imobiliare situate în România sau din vânzarea ori cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română.

Persoanele fizice rezidente asociate cu persoane juridice române, pentru veniturile realizate în România și străinătate, din asocieri fără personalitate juridică. În aceste situații, impozitul datorat de persoana fizică se calculează, se reține și se virează de persoanele juridice române.

2. Baza impozabilă. În cazul acestui impozit, baza impozabilă o constituie *profitul* impozabil ca suma asupra căreia se aplică o cotă de impunere în vederea determinării impozitului datorat de subiectul impozabil. Astfel, potrivit Codului fiscal, impozitul pe profit se aplică după cum urmează: a) în cazul persoanelor juridice române, asupra profitului impozabil obținut din orice sursă din România și din străinătate; b) în cazul persoanelor juridice care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent în România, asupra profitului impozabil atribuibil sediului permanent; c) în cazul persoanelor juridice străine și al persoanelor fizice nerezidente care desfășoară activități în România, într-o asocierie fără personalitate juridică, asupra veniturilor atribuibile fiecărei persoane.

Pentru persoanele fizice rezidente asociate cu persoanele fizice române care realizează venituri atât în România, cât și în străinătate, din asocieri fără personalitate juridică, impozitele se aplică asupra părții din profitul impozabil al asocierii atribuibile persoanei fizice rezidente. În cazul persoanelor juridice străine care realizează *venituri* din vânzarea sau cesionarea titlurilor de proprietate deținute la o persoană juridică română, impozitul se aplică asupra profitului impozabil aferent acestor venituri. De asemenea, dacă aceleași persoane menționate mai sus realizează venituri din sau în legătură cu proprietăți imobiliare situate în România, datorează un impozit aplicat profitului impozabil aferent acestor venituri. Profitul impozabil, de care am amintit mereu până acum, se determină ca *diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri*, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele pe care le regăsim în contabilitatea agenților economici, la care se adaugă alte *elemente similare veniturilor și cheltuielilor*. Cu titlu de exemplu, putem menționa câteva elemente similare veniturilor: diferențele de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută; rezervele din reevaluare la cedarea activelor, în situația în care au fost deductibile din profitul impozabil. La rândul lor, elemente similare cheltuielilor putem aminti: diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută; cheltuielile cu valoarea neamortizată a cheltuielilor de cercetare și dezvoltare și a mijloacelor fixe de natura obiectelor de inventar, care a fost înregistrată în rezultatul reportat.

Pentru determinarea profitului impozabil, contribuabilii sunt obligați să întocmească un registru de evidență fiscală, într-un singur exemplar, alcătuit din cel puțin 100 de file, ținut în formă scrisă sau electronică. Completarea se face în ordine cronologică, iar datele înregistrate trebuie să corespundă cu informațiile cuprinse în declarațiile de impunere. Registrul de evidență fiscală se completează de fiecare contribuabil, în funcție de specificul activității și de nevoile proprii, referitoare la calculul dobânzilor și al diferențelor de curs valutar deductibile fiscal, reducerea și scutirea de impozit pe profit, amortizarea fiscală,

evidență fiscală a vânzărilor cu plata în rate etc. Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat se corectează prin mărirea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În acest sens, se depune o declarație rectificativă pentru anul fiscal respectiv. Metodele de evaluare a stocurilor utilizate în contabilitate nu trebuie să se modifice în cursul anului fiscal. O situație aparte o regăsim în cazul contribuabililor care au ca obiect de activitate anumite servicii internaționale (de exemplu serviciile poștale, telecomunicațiile, transporturile internaționale). În cazul acestora, se aplică regulile de evidență și decontare a veniturilor și cheltuielilor stabilite prin regulamente de aplicare a convenției la care România este parte.

3. Venituri neimpozabile. În determinarea profitului impozabil sunt considerate neimpozabile următoarele venituri: a) dividendele primite de la o persoană juridică română. În această categorie de venituri sunt incluse și dividendele primite de o persoană juridică română de la o persoană juridică străină din Comunitatea Europeană, cu respectarea a două condiții, care trebuie îndeplinite cumulativ: persoanele juridice române dețin minimum 25% din titlurile de participare la persoana juridică străină; perioada de deținere este de 2 ani neîntrerupți, care se încheie la data plății dividendului.

b) veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile, cum ar fi: rambursările de impozit pe profit, plătit în perioadele anterioare; restituirea unor dobânzi sau penalități de întârziere; venituri din anularea unor provizioane, care au fost considerate cheltuieli nedeductibile la data constituirii lor; veniturile rezultate din înregistrarea în evidența contabilă a creanțelor privind impozitul pe profit amânat.

c) diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor sau beneficiilor la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare, precum și diferențele de evaluare a investițiilor financiare pe termen lung.

d) veniturile neimpozabile, prevăzute expres în acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative. Într-o astfel de situație, contribuabilii sunt obligați să organizeze și să conducă evidența contabilă pentru determinarea profitului neimpozabil.

4. Cheltuielile deductibile. *Regula generală* se referă la faptul că în vederea determinării profitului impozabil *sunt deductibile* numai cheltuielile aferente realizării de venituri impozabile. Astfel de cheltuieli sunt cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, executarea lucrărilor sau prestarea serviciilor. În normele metodologice de aplicare a Codului fiscal sunt stabilite și următoarele cheltuieli, considerate a fi efectuate în vederea realizării de venituri impozabile: cheltuieli efectuate cu editarea publicațiilor; cheltuielile reprezentând valoarea creanțelor comerciale înstrăinate potrivit legii; cheltuielile generate de TVA ca urmare a aplicării prevederilor Codului fiscal, dacă aceasta este aferentă unor bunuri sau servicii achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile; penalitățile de întârziere și daunele-interese, stabilite potrivit legii, în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane rezidente; cheltuielile efectuate, potrivit legii, pentru protecția muncii și prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale; cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale; cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea de riscuri profesionale; cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris; cheltuielile de transport și cazare în țară și în străinătate efectuate de către salariați și administratori, dacă contribuabilul

realizează profit; contribuția la depozitul de garantare a casei centrale a cooperativeor de credit; taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile obligatorii, precum și contribuțiile pentru fondul destinat negocierii contractului colectiv de muncă; cheltuielile pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat; cheltuielile pentru marketing, studiul pieței etc.; cheltuielile pentru protejarea mediului și conservarea resurselor; taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către Camerele de comerț și industrie, organizațiile sindicale și organizațiile patronale.

În reglementările legale actuale, sunt cuprinse și cheltuielile cu deductibilitate limitată, cum ar fi: cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței dintre totalul veniturilor și cheltuielilor înregistrate potrivit reglementărilor contabile, la care se adaugă ajustările fiscale; cheltuielile sociale în limita unei cote de până la 2% aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului; cheltuielile cu indemnizațiile de deplasare acordate salariaților pentru deplasările în România și în străinătate în limita a 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, dacă contribuabilul realizează profit. Dacă înregistrează pierderi, cheltuielile sunt limitate la nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice; cheltuielile reprezentând tichetele de masă acordate de angajatori, potrivit legii; cheltuielile efectuate în numele unui angajator, la schemele facultative de pensii ocupaționale, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 200 de euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant; cheltuielile cu primele de asigurare private de sănătate în limita sumei de 200 de euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant; cheltuielile de funcționare, întreținere și reparație aferente autoturismelor folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrare ai persoanei juridice, deductibile doar la un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice, care îndeplinește astfel de atribuții.

5. Rezervele și provizioanele se pot deduce și ele în anumite limite, prevăzute de lege după cum urmează:- rezervă legală este deductibilă în limita unei cote de 5% aplicată asupra profitului înainte de determinarea impozitului pe profit, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile aferente acestor venituri neimpozabile până ce acesta va ajunge la a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat sau din patrimoniu, după caz potrivit legilor de organizare și funcționare; provizioanele constituite, în limitele procentuale amintite, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili și care îndeplinesc cumulativ anumite condiții: sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004, perioada de încasare a trecut peste 270 de zile de la data scadenței, nu au constituit garanții, fac parte din veniturile impozabile ale contribuabilului și sunt datorate de o persoană care nu este afiliată.

Provizioanele se anulează sau se diminuează prin trecerea acestora pe venituri în vazul încasării creanței, proporțional cu valoarea încasată sau înregistrarea acesteia pe cheltuieli. Din categoria provizioanelor și rezervelor deductibile se cuvine să amintim: provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților. Astfel de provizioane se constituie trimestrial numai pentru bunurile livrate, bunurile executate și serviciile prestate în cursul trimestrului respectiv, pentru care se acordă garanție în perioadele următoare. Înregistrarea la venituri a provizioanelor menționate mai sus se face la expirarea perioadei de garanție înscrisă în contract; provizioanele și rezervele constituite în cazul unei societăți bancare sau al unei instituții de credit autorizate, societăți de credit ipotecar și societăți de servicii financiare.