

CATEGORII DE SUBIEȚI PLĂTITORI AI IMPOZITULUI PE PROFIT ȘI DREPTURILE ȘI OBLIGAȚIILE ACESTORA

**Asist. univ. drd. Găină Alexandru-Mihnea
Universitatea din Craiova**

The contributors obliged to the payment of income taxes are physical and juridical persons. The payment obligation is not compulsory for all persons and is not generated by all the existing kinds of activity. In the framework that ensures the payment and determining of the taxes' level, the contributors benefit from certain rights and have certain obligations recognized by the law.

1. Preliminarii. Persoanele obligate la plata impozitului pe profit, denumite și contribuabili, sunt determinate în Codul fiscal în următoarele categorii: persoane juridice române; persoane juridice străine; persoane fizice nerezidente; persoane fizice rezidente.

2. Persoane juridice române. Cu privire la contribuabilii persoane juridice române, Codul fiscal atribuie această calitate de subiecți ai impozitului pe profit, tuturor persoanelor juridice române care obțin profit din activitățile efectuate pe teritoriul României sau în străinătate (art. 13, lit. a). În contextul unei asemenea determinări generice considerăm că sunt obligate la plata impozitului pe profit următoarele categorii de persoane juridice dacă nu sunt scutite prin lege: a) regiile autonome; b) societățile naționale; c) companiile naționale; d) societățile comerciale cu personalitate juridică; e) societățile agricole cu personalitate juridică; f) societățile cooperative cu personalitate juridică; g) grupurile de interes economic; h) societățile de investiții financiare; i) instituțiile bancare și de credit; j) asociațiile; k) fundațiile; l) orice alte persoane juridice.

3. Persoane juridice străine. În privința persoanelor juridice străine, Codul fiscal stabilește patru situații în care acestea devin subiecți ai impozitului pe profit și anume: când acestea desfășoară activitățile prin intermediul unui sediu permanent¹ în România (art. 13, lit. b); când acestea desfășoară în România activitate într-o asocieră fără personalitate juridică (art. 13, lit. c); când acestea realizează venituri din sau în legătură cu proprietăți imobiliare situate în România (art. 13, lit. d); când acestea realizează venituri din vânzarea sau cesionarea titlurilor de participație deținute la o persoană juridică română (art. 13, lit. d).

Pentru prima situație calitatea de subiect al impozitului pe profit este condiționată de obținerea veniturilor dintr-o activitate desfășurată în România printr-un sediu permanent așa cum este acesta definit în Codul fiscal. Pentru cea de-a doua situație calitatea de subiect al impozitului pe profit este condiționată de obținerea veniturilor din desfășurarea unei activități într-o asocieră fără personalitate juridică (exemplu în acest sens este asocieră în participație). În cea de-a treia situație legea condiționează calitatea de subiect al impozitului pe profit de realizarea veniturilor din proprietăți imobiliare situate în România sau în legătură cu acestea, precum: a) cumpărarea și revânzarea de imobile; b) închirierea de imobile; c) construirea de imobile. Cea de-a patra situație impune ca obținerea calității

¹ Prin **sediul permanent** în România se înțelege acel loc unde se desfășoară integral sau parțial activitatea unui nerezident, fie direct, fie printr-un agent permanent. Pentru detalii privind noțiunea de sediu permanent, a se vedea art. 8 din Codul fiscal.

de subiect de impozit pe profit să fie consecința realizării de venituri din vânzarea sau cesionarea titlurilor de participație deținute la o persoană juridică română adică: a) vânzarea sau cesionarea de acțiuni; b) vânzarea sau cesionarea de părți de interes; c) vânzarea sau cesionarea de părți sociale; d) vânzarea sau cesionarea de obligațiuni.

4. Persoane fizice nerezidente. Persoanele fizice nerezidente sunt subiecți plători de impozit pe profit pentru veniturile realizate din activități desfășurate în cadrul unor asocieri fără personalitate juridică (art. 13, lit. c din Codul fiscal). O problemă care s-ar putea ridica pentru această situație este cu privire la părțile contractului de asociere, adică dacă: asocierea poate avea ca părți o persoană juridică străină și o persoană fizică nerezidentă; asocierea poate avea ca părți o persoană fizică nerezidentă și o persoană fizică română și/sau o persoană juridică română; asocierea poate avea ca părți o persoană fizică nerezidentă și o persoană fizică rezidentă; asocierea poate avea ca părți persoane fizice nerezidente.

Considerăm că, indiferent de variantă, persoana fizică nerezidentă este subiect al impozitului pe profit. O altă problemă care se poate ridica se referă la ce tipuri de asocieri fără personalitate juridică pot avea ca parte o persoană fizică nerezidentă. Apreciem că persoanele fizice nerezidente pot fi parte în asocieri în participațiune, asociații familiale, etc.

5. Persoane fizice rezidente. Persoanele fizice rezidente sunt subiecți de impozit pe profit pentru veniturile realizate din activități desfășurate în România și în străinătate în forma asocierilor fără personalitate juridică cu persoane juridice române (art. 13, lit. e din Codul fiscal). În acest scop impozitul datorat de persoana fizică se calculează, se restituie și se varsă de către persoana juridică română.

6. Contribuabili scutiți de la plata impozitului pe profit. Scutirile de la plata impozitului pe profit pot fi totale sau parțiale. Sunt scutiți total, indiferent de natura și cuantumul veniturilor, următoarele categorii de contribuabili: trezoreria statului pentru veniturile obținute din operațiunile de derulare a fondurilor publice (art. 15 (1), lit. a din Codul fiscal); instituțiile publice, pentru fondurile publice, inclusiv pentru veniturile proprii și disponibilitățile realizate și utilizate potrivit Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările ulterioare și Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 45/2003 privind finanțele publice locale, dacă legea nu prevede altfel (art. 15 (1), lit. b din Codul fiscal); persoanele juridice române care plătesc impozitul pe veniturile microîntreprinderilor (art. 15 (1), lit. c din Codul fiscal); fundațiile române constituite ca urmare a unui legat (art. 15 (1), lit. d din Codul fiscal); cultele religioase pentru veniturile obținute din activități economice care sunt utilizate pentru susținerea activităților cu scop contabil (art. 15 (1), lit. 3 din Codul fiscal); cultele religioase, pentru veniturile obținute din producerea și valorificarea obiectelor și produselor necesare activității de cult potrivit legii și pentru veniturile obținute din chirii cu condiția ca sumele respective să fie utilizate în anul curent sau în anii următori pentru întreținerea și funcționarea unităților de cult, pentru lucrările de construcție, de reparație și de consolidare a lăcașurilor de cult și a clădirilor eclesiastice, pentru învățământ și pentru acțiuni specifice cultelor religioase, inclusiv veniturile din despăgubiri sub formă bănească obținute ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate (art. 15 (1), lit. f din Codul fiscal); instituțiile de învățământ particular acreditate, precum și cele autorizate pentru veniturile utilizate, în anul curent sau în anii următori, potrivit Legii învățământului nr. 84/1995, republicată, cu modificările și completările ulterioare și Ordonanței de urgență a

Guvernului nr. 174/2001 privind unele măsuri pentru îmbunătățirea finanțării învățământului superior cu modificările ulterioare (art. 15 (1), lit. g din Codul fiscal); asociațiile de proprietari constituite ca persoane juridice și asociațiile de locatari recunoscute ca asociații de proprietari, potrivit Legii locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru veniturile obținute din activități economice și care sunt sau urmează a fi utilizate pentru îmbunătățirea utilităților și a eficienței clădirilor, pentru întreținerea și repararea proprietății comune (art. 15 (1), lit. h din Codul fiscal); fondul de garantare a depozitelor din sistemul bancar (art. 15 (1), lit. i din Codul fiscal); fondul de compensare a investițiilor (art. 15 (1), lit. j din Codul fiscal); Banca Națională a României (art. 15 (1), lit. k din Codul fiscal); Fondul de garantare a pensiilor private, înființat potrivit legii.

O altă categorie de contribuabili beneficiază de scutiri parțiale, determinate de natura veniturilor, de plata impozitului pe profit și anume, organizațiile non-profit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale, pentru următoarele tipuri de venituri: a) cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor; b) contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților; c) taxele de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare; d) veniturile obținute din vize, taxe și penalități sportive sau din participarea la competiții și demonstrații sportive; e) donațiile și banii sau bunurile provenite prin sponsorizare; f) dividendele și dobânzile obținute din plasarea disponibilităților rezultate din venituri scutite; g) veniturile pentru care se datorează impozit pe spectacole; h) resursele obținute din fonduri publice sau din finanțări nerambursabile; i) veniturile realizate din acțiuni ocazionale precum: evenimente de strângere de fonduri cu taxa de participare, serbări, tombola, conferințe utilizate în scop social sau profesional, potrivit statutului acestora; j) veniturile excepționale rezultate din cedarea activelor corporale aflate în proprietatea organizațiilor nonprofit altele decât cele care sunt sau au fost folosite într-o activitate economică; k) veniturile obținute din reclamă și publicitate, realizate de organizațiile nonprofit de utilitate publică, potrivit legilor de organizare și funcționare din domeniul culturii, cercetării științifice, învățământului, sportului, sănătății precum și de camerele de comerț și industrie, organizațiile sindicale și organizațiile patronale. De asemenea sunt scutite parțial de la plata impozitului pe profit, dar în raport de o anumită limită a veniturilor realizate din activități economice organizațiile non-profit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale, pentru venituri până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro, într-un an fiscal, dar nu mai mult de 10% din veniturile totale scutite de la plata impozitului pe profit determinată de natura veniturilor.

7. Drepturile și obligațiile contribuabililor. Subiecții plătitori ai impozitului pe profit au următoarele drepturi: dreptul de a beneficia de metoda legală de evaluare a patrimoniului și de determinare a profitului impozabil în cadrul unei expertize financiare și de la un exercițiu financiar la altul (art. 19 (1) din Codul fiscal); dreptul de deducere a cheltuielilor la determinarea profitului impozabil (art. 21-25 din Codul fiscal); dreptul de beneficia de facilități fiscale (art. 38 din Codul fiscal); dreptul la compensarea cu alte obligații sau la restituirea impozitului pe profit plătit fără temei legal, din eroare sau în alt mod (art. 111-112 din Codul de procedură fiscală); dreptul de a formula contestații sau acțiuni în justiție împotriva actelor administrativ fiscale (art. 174 și urm. din Codul de procedură fiscală și art. 8 din Legea nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ).

Dreptul de a beneficia de metoda legală de evaluare. Profitul impozabil se calculează 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 la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul

Drept public

și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor. Metodele contabile de evaluare a patrimoniului stabilite prin reglementările legale în vigoare privind ieșirea din gestiune a stocurilor, precum și alte elemente de impunere pentru care au optat contribuabilii trebuie menționate și avute în vedere pentru întregul an fiscal pentru care se determină profitul impozabil. În acest context, contribuabilul are consacrat, prin art. 19 din Codul fiscal, dreptul de a beneficia de aceeași metodă legală de evaluare a patrimoniului și de determinare a profitului impozabil în cadrul aceleiași operații financiare.

Dreptul de deducere a cheltuielilor. Pentru realizarea de venituri contribuabilii efectuează cheltuieli care pot fi cheltuieli deductibile fiscal sau cheltuieli nedeductibile fiscal. Sunt considerate cheltuieli deductibile fiscal numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și numai pentru acestea contribuabilul plătitor de impozit pe profit beneficiază de dreptul de deducere. Categoriile de cheltuieli pentru care este consacrat dreptul de deducere sunt: cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri² (art. 21 din Codul fiscal); provizioanele³ și rezervele⁴ (art. 22 din Codul fiscal); cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar⁵ (art. 23 din Codul fiscal); cheltuielile cu amortizarea fiscală⁶

Dreptul de a beneficia de facilități fiscale. Contribuabilul plătitor de impozit pe profit are consacrat prin lege dreptul de a beneficia de facilități fiscale determinate fie în raport de domeniul în care exercită activități comerciale, fie de regimul specific al unor zone în care exercită activitățile menționate, fie în raport de sursa veniturilor obținute. Facilitățile fiscale constând în scutiri de impozitul pe profit sau în reduceri ale impozitului pe profit sunt acordate contribuabililor în modalități diferite precum: a) pentru persoanele juridice care au certificat de investitor în zonele defavorizate obținut înainte de 01.07.2003

² Pentru exemplificare: a) cheltuieli deductibile total: 1) cheltuieli cu achiziționarea ambalajelor; 2) cheltuieli pentru protecția muncii și prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale; 3) cheltuieli de transport și cazare în țară și străinătate efectuate de către salariat și administrator în cazul în care contribuabilul realizează profit; 4) cheltuieli pentru protejarea mediului; 5) alte cheltuieli prevăzute de lege; b) cheltuieli deductibile parțial: 1) cheltuieli de protocol în limita unei cote de 2% din profitul impozabil; 2) cheltuielile reprezentând primele de asigurare private de sănătate în limita a 200 EURO, într-un an fiscal pentru fiecare participant; 3) alte cheltuieli prevăzute de lege.

³ Provizioanele reprezintă constatarea contabilă a unei pierderi suferite de un activ circulant. Exemplu de provizioane deductibile: provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților; provizioanele de risc pentru operațiunile pe piețele financiare.

⁴ Rezervele legale sunt acele rezerve pe care contribuabilul este obligat să le constituie potrivit diverselor acte normative.

Exemplu de rezerve: 1) rezervele legale, în limita a 5% din profit; 2) rezervele constituite de societățile bancare; 3) rezervele constituite de societățile de asigurare și reasigurare.

⁵ Dobânda reprezintă prețul plătit de către contribuabil pentru împrumuturile de sume de bani de la persoane fizice sau juridice. Cheltuielile cu plata dobânzilor sunt deductibile integral în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. (A se vedea pentru detalii art. 23(1)(2) din Codul fiscal)

Diferențele de curs valutar ca și cheltuieli sunt pierderi ca urmare a schimbării cursului valutar la împrumuturile în valută prin efectuarea restituirilor la împrumuturi la un curs mai mare decât cel de la momentul contractării împrumutului. Aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal (A se vedea pentru detalii art. 23(3)(4) din Codul fiscal).

⁶ Cheltuielile aferente achiziționării, producției, construirii, asamblării, instalării mijloacelor fixe amortizabile se recuperează prin deducerea amortizării (a se vedea art. 24 din Codul fiscal).

În cazul contractelor de leasing deducerea cheltuielilor cu amortizarea se face desfășurat adică: a) în cazul leasingului financiar utilizatorul deduce dobânda; b) în cazul leasingului operațional locatorul deduce chiria (rata de leasing). (A se vedea art. 25 din Codul fiscal).

pentru profitul aferent investițiilor noi⁷; b) pentru contribuabilii care desfășoară activitate în zona liberă pe bază de licență și care până la 01.07.2002 au realizat investiții de cel puțin 1.000.000 dolari USA în active corporabile utilizabile în industria prelucrătoare pentru profitul obținut până la 31.12.2006⁸; c) pentru contribuabilii direct implicați în producția de filme cinematografice, înscriși ca atare în registrul cinematografic pentru cota – parte din profitul brut reinvestit în domeniul cinematografic, până la 31.12.2006⁹; d) pentru unitățile protejate destinate persoanelor cu handicap pentru reinvestirea profitului în vederea achiziționării de echipament tehnologic, materii, utilaje, instalații pentru amenajarea de locuri de muncă protejate¹⁰; e) pentru anumiți contribuabili¹¹ care au beneficiat de facilități fiscale prin legi speciale precum: 1) SC Automobile Dacia SA, până la 31.12.2006; 2) Compania Națională „Aeroportul Internațional Henri Coandă - Otopeni” SA până la 31.12.2006; 3) Societatea Națională „Nuclearelectrica” SA până la 31.12.2010 pentru profitul utilizat exclusiv pentru finanțarea lucrărilor de investiții la obiectivul Centrala Nucleoelectrică Cernavodă Unitatea 2.

Dreptul la compensarea sau restituirea impozitului pe profit. Compensarea este modul de stingere a obligațiilor care constă în stingerea a două obligații reciproce până la concurența celei mai mici dintre ele. Prin art. 111 din Codul de procedură fiscală a fost consacrat dreptul contribuabilului de a beneficia de compensarea¹² obligației sale în materie de impozit pe profit cu o creanță pe care acesta o avea împotriva bugetului sau compensarea unei alte obligații a contribuabilului cu o creanță a sa față de buget prin plata în plus de impozit pe profit. Restituirea este modalitatea de remitere de către organul fiscal către contribuabil a sumelor plătite nedatorat sau în excedent de către contribuabil. În art. 112 din Codul de procedură fiscală este determinat dreptul la restituire și categoriile de sume care pot fi restituite¹³.

Dreptul de a formula contestații sau acțiuni în justiție împotriva actelor administrative fiscale. Împotriva titlurilor de creanță, precum și împotriva actelor administrative fiscale, contribuabilii plătitori de impozit pe profit pot formula contestație administrativă sau pot formula acțiuni în justiție. Dreptul de a formula contestație sau acțiune în justiție împotriva actelor administrative fiscale este consacrat juridic de prevederile Codului de procedură fiscală (art. 174) și de prevederile Legii nr. 554/2004 privind contenciosul administrativ (art. 8). Forma și conținutul contestației, termenul de depunere și soluționare, precum și forma și conținutul acțiunii în contencios administrativ sunt reglementate de legile speciale menționate.

Obligații. Obligațiile¹⁴ pe care le au contribuabilii plătitori de impozit pe profit sunt: obligația de plată a impozitului pe profit la termenele legale (art. 34(1) din Codul fiscal); obligația de a depune declarație anuală de impozit pe profit (art. 31(1) din Codul fiscal); obligația de a depune declarația privind plățile și angajamentele de plată către persoanele nerezidente (art. 35(2) din Codul fiscal); obligația de a calcula corect impozitul pe profit și a-l înregistra în contabilitate (art. 35(3) din Codul fiscal și art. 22, lit. e din Codul de procedură fiscală); obligația de a permite organelor fiscale accesul și de a colabora pentru efectuarea inspecției fiscale (art. 103 din Codul de procedură fiscală).

⁷ A se vedea art. 38(1) din Codul fiscal.

⁸ A se vedea art. 38(3) din Codul fiscal.

⁹ A se vedea art. 38(7) din Codul fiscal.

¹⁰ A se vedea art. 38(6) din Codul fiscal.

¹¹ A se vedea art. 38(8)(9)(11) din Codul fiscal.

¹² Art. 111 din Codul de procedură fiscală.

¹³ Art. 112 din Codul de procedură fiscală.

¹⁴ D. D. Șaguna, *Tratat de drept financiar și fiscal*, Ed. All Beck, București, 2001, p. 737.

Drept public

Obligația de plată a impozitului pe profit la termen. Contribuabilii au obligația de a plăti impozitul pe profit, de regulă până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare termenului pentru care se calculează impozitul cu excepția situațiilor când prin lege sunt acordate alte termene de plată¹⁵. Pentru neplata la termenul scadent de către contribuabili a obligațiilor bănești privind impozitul pe profit acesta datorează dobânzi și penalități de întârziere¹⁶.

Obligația de a depune declarația anuală de impozit pe profit. Contribuabilii au obligația să depună o declarație anuală de impozit pe profit până la termenul prevăzut pentru depunerea situațiilor financiare, cu excepția anumitor categorii de contribuabili care depun declarația anuală de impozit pe profit până la 15 februarie inclusiv a anului următor. Nedepunerea la termenele prevăzute de lege a declarațiilor fiscale constituie contravenție și se sancționează cu amendă (art. 189 din Codul de procedură fiscală).

Obligația de a depune declarație privind plățile și angajamentele de plată către persoanele nerezidente. Potrivit art. 35(2) din Codul fiscal contribuabilii au obligația de a depune odată cu declarația de impozit pe profit anual și o declarație privind plățile și angajamentele de plată către persoanele nerezidente, care cuprinde scopul și suma fiecărei plăți, numele și adresa beneficiarului. În această declarație nu se cuprind sumele angajate sau plătite pentru bunurile importate sau pentru transportul internațional.

Obligația de a calcula corect impozitul pe profit și de a-l înregistra în contabilitate. Contribuabilii plătitori de impozit pe profit au obligația de a calcula corect impozitul pe profit (art. 35 (3) din Codul fiscal). Ei au obligația de a-l înregistra în evidențele contabile și de plată a acestuia la termenele legale (art. 22, lit. e din Codul de procedură fiscală).

Obligația de a permite organelor fiscale accesul și de a colabora pentru efectuarea inspecției fiscale. Contribuabilul plătitor de impozit pe profit are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. El este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele financiar-contabile, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal (art. 103 din Codul de procedură fiscală).

¹⁵ Prin art. 34 (2) (3) din Codul fiscal sunt stabilite pentru anumiți contribuabili alte termene: pentru organizațiile non-profit termenul este 15 februarie a anului următor celui pentru care se calculează impozitul.

¹⁶ A se vedea Codul de Procedură Fiscală, art. 114.