

CAPITOLUL I

IMPOZITUL PE PROFIT ȘI IMPOZITUL PE DIVIDENDE DATORAT DE PERSOANELE JURIDICE ROMÂNE

1.1. IMPOZITUL PE PROFIT

1.1.1. Contribuabilii și sfera de cuprindere a impozitului pe profit

Contribuabilii sunt persoanele juridice a căror activitate este generatoare de profit. Aceștia datorează impozit pentru profitul impozabil obținut, după cum se prezintă în tabelul următor:

Contribuabilul	Impozitul pe profit se aplică asupra:
Persoanele juridice române	⇒ profitului impozabil obținut din orice sursă, atât din România, cât și din străinătate
Persoanele juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România	
Persoanele juridice cu sediul social în România ¹ , înființate potrivit legislației europene	
Persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent ² / mai multor sedii permanente în România	⇒ profitului impozabil atribuibil sediului permanent / profitului impozabil la nivelul sediului permanent desemnat să îndeplinească obligațiile fiscale
Persoanele juridice străine care obțin venituri din: - transferul proprietăților imobiliare situate în România sau al oricăror drepturi legate de acestea ; - închirierea (cedarea folosinței bunurilor) proprietății imobiliare situate în România; - exploatarea resurselor naturale situate în România; - vânzarea - cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română.	⇒ profitului impozabil aferent veniturilor obținute

¹ Sunt societăți pe acțiuni constituite în baza Regulamentului Consiliului Uniunii Europene nr. 2157/2001, având ca acționari societăți comerciale din state membre ale Uniunii Europene.

² În înțelesul Codului fiscal, *sediul permanent* este un loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea unui nerezident, fie direct, fie printr-un agent dependent, ca de exemplu, un loc de conducere, sucursală, birou, fabrică, magazin etc. Codul fiscal precizează excepțiile și situațiile particulare.

Cea mai importantă categorie a contribuabililor o reprezintă persoanele juridice române. Acestea sunt entități care dețin statutul legal de persoană juridică constituită potrivit legislației din România, precum:

- societățile, indiferent de forma juridică de organizare și de forma de proprietate, inclusiv cele cu participare cu capital străin sau cu capital integral străin;

- societățile și companiile naționale, regiile autonome, indiferent de subordonare;

- cooperativele agricole și societățile cooperative;

- instituțiile financiare și instituțiile de credit;

- fundațiile, asociațiile, organizațiile.

Persoana juridică română care plătește impozitul pe veniturile microîntreprinderilor sau impozitul specific unor activități, conform Legii nr. 170/2016, nu este plătitoare de impozit pe profit. Din categoria persoanelor juridice care nu intră sub incidența impozitului pe profit mai fac parte:

- Trezoreria Statului;

- Banca Națională a României;

- Fondul de compensare a investitorilor, Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar, Fondul de garantare a pensiilor private, Fondul de garantare a asiguraților, toate înființate potrivit legii;

- instituția publică, înființată potrivit legii¹, cu excepția activităților economice desfășurate de aceasta.

De asemenea, începând cu luna ianuarie 2017, potrivit prevederilor OUG nr. 3/2017, sunt scutiți de impozit pe profit (cu respectarea reglementărilor din domeniul ajutorului de stat), în primii 10 ani de activitate, contribuabilii care desfășoară exclusiv activitate de inovare, cercetare-dezvoltare, precum și activități conexe acesteia². De această facilitate beneficiază și contribuabilii deja înființați, pe o perioadă de 10 ani de la data intrării în vigoare a prevederilor respective.

1.1.2. Reguli speciale de impozitare

A. Pentru anumite persoane juridice române, la calculul rezultatului fiscal sunt considerate venituri neimpozabile unele tipuri de venituri, cu condiția ca acestea să fie utilizate în scopuri expres menționate în Codul fiscal. Spre exemplu:

- veniturile obținute de *asociațiile de proprietari constituite ca persoane juridice și asociațiile de locatari recunoscute ca asociații de proprietari* sunt

¹ Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare; Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, cu modificările și completările ulterioare.

² Activități definite potrivit Ordonanței Guvernului nr. 57 din 16 august 2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 643 din 30 august 2002, aprobată cu modificări prin Legea nr. 324/2003, cu modificările și completările ulterioare.

considerate venituri neimpozabile, cu condiția ca acestea să fie utilizate, în anul curent sau în anii următori, pentru îmbunătățirea utilităților și a eficienței clădirii, întreținerea și repararea proprietății comune, potrivit legii;

- veniturile obținute de către *unitățile de învățământ preuniversitar și instituțiile de învățământ superior*, particulare, acreditate, precum și cele autorizate, sunt neimpozabile, cu condiția de a fi utilizate, în anul curent sau în anii următori, potrivit reglementărilor legale din domeniul educației naționale.

B. Pentru *organizațiile nonprofit¹, organizațiile sindicale și organizațiile patronale*, în Codul fiscal sunt prevăzute tipurile de venituri neimpozabile la calculul rezultatului fiscal. Dintre acestea fac parte:

- taxele de înscriere și cotizațiile membrilor;
- taxele de înregistrare stabilite potrivit legislației în vigoare;
- contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizanților;
- donațiile, precum și banii sau bunurile primite prin sponsorizare sau mecenat;
- sumele primite din impozitul pe venit datorat de persoanele fizice, potrivit prevederilor Codului fiscal cu privire la impozitul pe venit;
- veniturile din dividende, dobânzi, precum și din diferențele de curs valutar aferente disponibilităților și veniturilor neimpozabile.

În cazul acestor organizații, pentru determinarea rezultatului fiscal, sunt considerate *venituri neimpozabile* și alte venituri realizate, până la nivelul echivalentului în lei a 15.000 euro², într-un an fiscal, cu condiția ca aceste venituri să nu depășească 10% din veniturile totale neimpozabile menționate expres în Codul fiscal ca fiind neimpozabile. Pentru profitul impozabil corespunzător veniturilor ce depășesc această limită, se plătește impozit pe profit.

Exemplu: În anul 2016, veniturile din activitatea economică realizate de o organizație nonprofit sunt de 200.000 lei, în timp ce veniturile obținute din cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor sunt în sumă de 3.000 lei.

Cursul mediu de schimb comunicat de BNR pentru anul fiscal 2016 este de 4,4908 lei/euro.

Veniturile, în sumă de 3.000 lei, obținute din cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor sunt venituri neimpozabile la calculul rezultatului fiscal.

În vederea stabilirii veniturilor din activitatea economică pentru care nu se datorează impozit pe profit, este necesar să se determine minimul dintre

¹ Conform art. 7 lit. 24 din Codul fiscal, o organizație nonprofit reprezintă orice asociație, fundație, casă de ajutor reciproc sau federație înființată în România, în conformitate cu legislația în vigoare, numai dacă veniturile și activele asociației, fundației, casei de ajutor reciproc sau federației sunt utilizate pentru o activitate de interes general, comunitar sau non-patrimonial.

² Transformarea euro în lei se realizează la cursul mediu de schimb valutar EUR/RON comunicat de BNR pentru anul fiscal respectiv.

echivalentul în lei a 15.000 euro și 10% din veniturile neimpozabile în sumă de 3.000 lei:

$$15.000 \text{ euro} \times 4,4908 \text{ lei/euro} = 67.362 \text{ lei}$$

$$10\% \times 3.000 \text{ lei} = 300 \text{ lei.}$$

Organizația nonprofit datorează impozit pe profit pentru profitul impozabil care corespunde veniturilor în sumă de 199.700 lei realizate din activitatea economică, respectiv 200.000 lei – 300 lei.

1.1.3. Perioada impozabilă

Perioada impozabilă se consideră *anul fiscal*, care coincide cu anul calendaristic. În cazul *înființării* sau *încetării existenței unui contribuabil într-un an fiscal*, perioada impozabilă corespunde perioadei din anul calendaristic pentru care contribuabilul a existat.

Ca excepție, contribuabilii care, în conformitate cu legislația contabilă în vigoare, au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, pot să opteze ca anul fiscal să corespundă exercițiului financiar.

1.1.4. Cota de impozitare

Cota de impozit pe profit este de 16%. Art. 18 din Codul fiscal prevede și o cotă de 5%, aplicabilă asupra *veniturilor contribuabililor care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor și cazinourilor* (inclusiv persoanelor juridice care realizează aceste venituri în baza unui contract de asociere), atunci când impozitul pe profit datorat pentru aceste activități este mai mic decât 5% din veniturile respective.

Exemplu: O societate comercială obține un profit impozabil de 16.500 lei din activitatea unui club de noapte. Veniturile societății comerciale aferente acestei activități sunt de 24.700 lei.

Impozitul pe profit calculat prin aplicarea cotei de impozitare de 16% asupra profitului impozabil = $16.500 \text{ lei} \times 16\% = 2.640 \text{ lei}$.

Se determină cât reprezintă 5% din veniturile clubului de noapte:

$$24.700 \text{ lei} \times 5\% = 1.235 \text{ lei.}$$

Deoarece impozitul obținut prin aplicarea cotei de impozitare de 16% este mai mare decât 5% din veniturile aferente clubului de noapte, impozitul pe profit datorat de societatea comercială este de 2.640 lei.

Dacă, în aceeași perioadă fiscală, contribuabilul ar fi realizat din activitatea clubului de noapte venituri în sumă de 65.000 lei, iar profitul impozabil aferent acestei activități ar fi fost de 16.500 lei, impozitul pe profit datorat de societate ar fi fost de 3.250 lei ($65.000 \text{ lei} \times 5\%$).

1.1.5. Calculul rezultatului fiscal

1.1.5.1. Reguli generale

Rezultatul fiscal se calculează ca diferența dintre veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile¹, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Pentru a determina rezultatul fiscal vor fi luate în considerare atât pierderile fiscale², cât și elemente asimilate veniturilor și cheltuielilor³.

Pe baza acestor reguli, se poate formula următoarea relație de calcul:

$$\mathbf{RF = VT - CT + Esv - Esc - Vn + CN - D - Pf}$$

RF = rezultatul fiscal;

VT = venituri înregistrate conform reglementărilor contabile;

CT = cheltuieli înregistrate conform reglementărilor contabile;

Esv = elemente similare veniturilor;

Esc = elemente similare cheltuielilor;

Vn = venituri neimpozabile;

CN = cheltuieli nedeductibile;

D = deduceri fiscale;

Pf = pierderea fiscală recuperată (din anii precedenți).

Rezultatul fiscal îmbracă două forme:

Profit impozabil dacă Rezultat fiscal > 0	Pierdere fiscală dacă Rezultat fiscal < 0
---	---

Rezultatul fiscal se calculează trimestrial/anual, cumulat de la începutul anului fiscal.

Pentru determinarea rezultatului fiscal contribuabilii au obligația să întocmească un *Registru de evidență fiscală*. În registrul de evidență fiscală se înscriu veniturile și cheltuielile, înregistrate conform reglementărilor contabile, veniturile neimpozabile, deducerile fiscale, elementele similare veniturilor, elementele similare cheltuielilor, cheltuielile nedeductibile, precum și orice informație cuprinsă în declarația fiscală⁴. Evidențierea veniturilor și a cheltuielilor aferente se efectuează pe natură economică, prin totalizarea acestora pe trimestru și/sau an fiscal, după caz.

¹ În baza Legii contabilității nr. 82 din 24 decembrie 1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454 din 18 iunie 2008, cu modificările și completările ulterioare.

² Care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31 din Codul fiscal.

³ Sunt prevăzute în HGR nr. 1/2016.

⁴ A se vedea OPANAF nr. 3386/2016.

Metodele contabile, stabilite prin reglementări legale în vigoare, privind ieșirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul rezultatului fiscal.

Ca *elemente similare veniturilor* exemplificăm:

- rezerva legală și rezervele reprezentând facilități fiscale¹;
- rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe și a imobilizărilor necorporale²;
- câștigurile legate de vânzarea sau anularea titlurilor de participare proprii dobândite/răscumpărate.

Ca *elemente similare cheltuielilor* pot fi exemplificate:

- valoarea neamortizată a cheltuielilor de dezvoltare care a fost înregistrată în rezultatul reportat; această valoare este deductibilă fiscal pe perioada rămasă de amortizat a acestor imobilizări (pe durata inițială stabilită conform legii, mai puțin perioada pentru care s-a calculat amortizarea);
- pierderea înregistrată la data vânzării titlurilor de participare proprii reprezentând diferența dintre prețul de vânzare al titlurilor de participare proprii și valoarea lor de dobândire/răscumpărare.

La determinarea rezultatului fiscal, erorile contabile se corectează astfel:

▪ în situația <i>erorilor care se corectează pe seama rezultatului reportat</i>	corecția se realizează prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative
▪ în situația <i>erorilor care se corectează pe seama contului de profit și pierdere</i>	erorile sunt luate în calcul, în vederea determinării rezultatului fiscal, în anul în care se efectuează corectarea acestora.

Codul fiscal conține și prevederi referitoare la contribuabilii care aplică Standardele internaționale de raportare financiară.

1.1.5.2. Venituri neimpozabile

Conform prevederilor Codului fiscal, *dividendele*³ se consideră venituri neimpozabile, în următoarele situații:

- dividendele primite de la o persoană juridică română;
- dividendele primite de la o persoană juridică străină plătitoare de impozit pe profit sau a unui impozit similar impozitului pe profit, situată într-un stat terț⁴, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

¹ Conform prevederilor art. 26 alin. (8) și (9) din Codul fiscal.

² Conform prevederilor art. 26 alin. (6) și (7) din Codul fiscal.

³ Dividendul este considerat o distribuție în bani sau în natură, efectuată de o societate către o altă persoană, juridică sau fizică, ca urmare a deținerii unor titluri de participare la acea societate; titlurile de participare reprezintă acțiunile sau părțile sociale, așa cum sunt definite acestea de Legea societăților comerciale nr. 31/1990, republicată cu modificările și completările ulterioare.

⁴ Stat care nu este membru al Uniunii Europene.

- între România și statul terț respectiv există încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri;

- persoana juridică română care primește dividendele deține la persoana juridică străină, la data înregistrării dividendelor, minimum 10% din capitalul social, pe o perioadă neîntreruptă de un an;

➤ dividendele distribuite unei persoane juridice române, societate-mamă, de o filială a sa situată într-un stat membru al Uniunii Europene¹, dacă persoana juridică română întrunește cumulativ următoarele condiții:

- are una dintre următoarele forme de organizare: societate în nume colectiv, societate în comandită simplă, societate pe acțiuni, societate în comandită pe acțiuni, societate cu răspundere limitată;

- plătește impozit pe profit, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări;

- deține minim 10% din capitalul social al filialei pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an, la data înregistrării venitului din dividende.

➤ dividendele primite de sediile permanente din România ale unor persoane juridice străine din alte state membre, societăți-mamă, care sunt distribuite de filialele acestora situate în state membre, dacă persoana juridică străină întrunește, cumulativ, următoarele condiții:

- are una dintre formele de organizare prevăzute în Codul fiscal;

- în conformitate cu legislația fiscală a statului membru, este considerată a fi rezident al statului membru respectiv și, în temeiul unei convenții privind evitarea dublei impuneri încheiate cu un stat terț, nu se consideră ca are sediul fiscal în afara Uniunii Europene;

- plătește, în conformitate cu legislația fiscală a unui stat membru, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări, impozit pe profit sau un impozit similar acestuia;

- deține minimum 10% din capitalul social al filialei situate într-un alt stat membru, care distribuie dividendele, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an, la data înregistrării venitului din dividende de către sediul permanent din România.

În situația în care dividendele distribuite persoanelor juridice române, respectiv sediilor permanente din România ale unor persoane juridice străine dintr-un stat membru sunt deductibile la nivelul filialei din statul membru, veniturile din dividende nu reprezintă venituri neimpozabile. De asemenea, nu reprezintă venituri neimpozabile profiturile repartizate persoanelor juridice române, respectiv sediilor permanente din România ale unor persoane juridice străine dintr-un stat membru, în legătură cu lichidarea unei filiale dintr-un stat membru.

¹ Inclusiv cele distribuite sediului său permanent situat într-un alt stat membru decât cel al filialei.