

EVOLUȚIA REGLEMENTĂRII IMPOZITULUI PE PROFIT ÎN ROMÂNIA (II)

ANCA GEOROCEANU*

Resume. L'impôt sur le profit, réglementé en Roumanie par une succession d'actes normatifs, constitue une grande partie de la charge fiscale que la société doit supporter. Cet impôt est apparu plus tard que l'impôt sur les revenus des personnes physiques dans la majorité des États. Cet article aborde la réglementation de l'impôt sur le profit dans la période post-communiste, depuis le commencement du processus de transformation des entreprises d'État en entreprises commerciales et régies autonomes.

Analysé à la lumière de nombreuses modifications législatives, l'impôt sur le profit est une charge fiscale importante qui concerne les bénéfices réalisés par une grande catégorie de contribuables.

Mots clés: Impôt sur le profit, profit, entreprise commerciale, réforme fiscale.

Reguli generale privind impozitarea profitului în România stabilite prin prevederile Codului fiscal

Impozitul pe profit este cel mai important impozit direct care face parte din "grupul" principalelor impozite și taxe instituite și reglementate într-un cadru legal unitar, în țara noastră, și anume Codul Fiscal Român. Acest act normativ complex a fost și este considerat un demers pozitiv în cadrul activității fiscale la nivel național, având ca scop principal stabilirea reglementărilor prin care se asigură resursele financiare publice. Totuși, Codul Fiscal aprobat prin Legea 571/2003¹ a suferit de la intrarea sa în vigoare și până în prezent o serie de modificări și completări², unele

* Lect. univ. dr., Facultatea de Drept din Cluj-Napoca, Universitatea Creștină „Dimitrie Cantemir” București.

¹ Publicată în M.Of. nr. 927 din 23 decembrie 2003.

² De la intrarea în vigoare – 01.01.2005, adică pe parcursul a trei ani și jumătate Codul Fiscal a suferit aproximativ 20 de modificări și completări.

dintre ele privind impozitarea profitului care se află încă în curs de armonizare cu legislația comunitară³.

Reglementările referitoare la impozitul pe profit sunt cuprinse în 25 de articole din Codul fiscal, acestea trebuind – de multe ori – interpretate și aplicate în corelație cu Convențiile pentru evitarea dublei impuneri pe care România le-a încheiat cu 77 de state și care – potrivit Constituției și regulilor internaționale – prevalează în raport cu prevederile interne.

Contribuabilii și sfera de cuprindere a impozitului

În conformitate cu dispozițiile art. 13 – 14 C. fisc., prevede în vigoare fără modificări încă de la apariția Codului, în România subiectele de drept debitoare ale impozitului pe profit – generic denumite “contribuabili” – pot fi grupate în trei mari categorii⁴:

a. persoanele juridice române, care datorează impozit pentru profitul impozabil obținut din orice sursă, atât din România, cât și din străinătate; în cazul acestora ne aflăm - practic - în prezența unei obligații fiscale nelimitate (în sensul că întinderea obligației de plată este raportată la întreg beneficiul realizat la nivel mondial, într-un an fiscal). Codul fiscal definește persoanele juridice române ca fiind „orice persoană juridică care a fost înființată în conformitate cu legislația României sau care are locul de exercitare a conducerii efective în România”, stabilindu-se astfel competența teritorială alternativ cu cea materială. Normele Metodologice (elaborate și adoptate în aplicarea prevederilor Codului fiscal), pentru a detalia această categorie de contribuabili, enumeră persoanele juridice și totodată precizează că în cazul persoanelor juridice române care dețin participații la capitalul altor societăți comerciale și care întocmesc situații financiare consolidate⁵ calculul și plata impozitului pe profit se face la nivelul fiecărei persoane juridice din grup, deoarece această operațiune de consolidare nu are efecte fiscale.

³ Pentru unele comentarii asupra celor mai importante modificări aduse Codului Fiscal a se vedea C. F. Costaș, Principalele modificări aduse Codului Fiscal în cursul anului 2004, în Revista Română de Drept al Afacerilor nr. 1/2005, p. 9-35 și C. F. Costaș, Modificări de ultimă oră aduse Codului Fiscal în vigoare de la 1 ianuarie 2007 prin OUG nr. 110/2006, în Revista Română de Drept al Afacerilor nr. 6/2006, p. 13-17.

⁴ Codul fiscal clasifică contribuabilii acestui impozit în 5 categorii, a se vedea art. 13 lit. a-e

⁵ Conform Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 1752/2005 prin care se preiau prevederile Directivei a VII-a a UE societățile comerciale afiliate pot întocmi situații financiare consolidate la nivelul grupului care oferă imaginea întregului grup prin eliminarea efectelor operațiunilor dintre societățile grupului

b. persoanele juridice străine, care datorează impozit pe profit în România doar pentru anumite categorii de profit, expres și limitativ determinate de lege, și anume în trei ipoteze:

- profitul net (impozabil) care poate fi atribuit unui sediu permanent din România;
- veniturile din transferul proprietăților imobiliare situate în România;
- profitul impozabil aferent vânzării/cesionării titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română.

Practic, persoanele juridice străine au o obligație fiscală limitată în principiu doar la profitul pe care îl obțin de pe teritoriul României.

c. asocierile fără personalitate juridică, mai precis entitățile componente ale unei asemenea asocieri care cuprinde cel puțin o persoană juridică (persoane juridice străine, persoane fizice rezidente și persoane fizice nerezidente), datorează de asemenea impozit pentru profitul impozabil obținut din respectiva asocierie, după cum urmează:

în cazul asocierii dintre persoane juridice străine și persoane fizice nerezidente, pentru profitul impozabil obținut din România;

în cazul asocierilor dintre persoane fizice rezidente și persoane juridice române, pentru beneficiul mondial⁶.

Pentru înțelegerea imediată și exactă a noțiunilor folosite de legiuitor („persoană juridică română”, „persoană juridică străină”, „sediul permanent” și „asocierie fără personalitate juridică”) apreciem că sunt necesare următoarele explicații:

Potrivit art. 7 alin. 1 pct. 24 C. fisc., o persoană juridică poate fi calificată drept „persoană juridică română” dacă îndeplinește cel puțin unul din cele două criterii menționate de lege:

- persoana juridică a fost înființată în conformitate cu legea română;
- persoana juridică are locul de exercitare a conducerii efective în România.

Locul de exercitare a conducerii efective este o noțiune determinată de dreptul internațional privat, pe baza teoriei sediului social real. Potrivit acestei teorii, naționalitatea societății este determinată de cea a persoanelor care dispun de o anumită putere la nivelul societății (asociații,

⁶ Regimul impozitării veniturilor obținute în cadrul unei asocieri fără personalitate juridică (fie că este formată numai din persoane juridice ori din persoane juridice și persoane fizice) este stabilit prin disp. art. 28 C. fisc.

membrii organelor de gestiune sau de supraveghere, persoanele care dețin capitalul social). Astfel, se poate identifica, alături de sediul statutar, un sediu real al societății⁷, unde persoanele menționate se întâlnesc de regulă pentru a conduce societatea⁸. Sau, altfel spus, managementul societății se realizează din România, pentru că aici se află conducătorii persoanei juridice, care iau deciziile de afaceri privitoare la activitatea acesteia⁹.

Printr-o interpretare per a contrario, orice persoană juridică care nu îndeplinește condițiile prevăzute de lege pentru a fi considerată persoană juridică română va fi considerată o persoană juridică străină.

Noțiunea de sediu permanent¹⁰ este explicitată de dispozițiile art. 8 C. fisc. Ea semnaleză existența unei minime legături a unei persoane juridice străine cu teritoriul național, adică existența unui loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea generatoare de venituri a unui nerezident (persoană fizică sau persoană juridică), fie direct, fie printr-un agent dependent.

Potrivit art. 8 alin. 2 – 3 C. fisc., un sediu permanent presupune existența unui loc de conducere, a unei sucursale, a unui birou, magazin, a unei fabrici, a unei mine, cariere sau a unui alt loc de extracție a resurselor naturale, a unui șantier sau proiect de construcție a cărui activitate durează cel puțin 6 luni. Practic, acestea sunt exemple de sedii permanente în cadrul cărora persoana juridică străină își exercită direct activitatea.

Definiția din Codul Fiscal a sediului permanent este foarte apropiată de cea utilizată în Convenția Model OCDE care presupune că un loc fix de afaceri prin intermediul căruia activitatea economică a unei întreprinderi se desfășoară integral sau parțial desemnează un sediu permanent.

Printr-o ficțiune, în scopul aplicării normelor fiscale, se consideră că o persoană juridică străină are un sediu permanent în România și atunci

⁷ Sediul social real este similar cu noțiunile de sediu efectiv de conducere sau administrație centrală.

⁸ Conform Legii nr. 105/1992 privind reglementarea raporturilor de drept internațional privat (M. Of. nr. 245 din 1 octombrie 1992), #prin “sediul real” se înțelege locul unde se afla centrul principal de conducere și de gestiune a activității statutare, chiar dacă hotărârile organului respectiv sunt adoptate potrivit directivelor transmise de acționari sau asociați din alte state.

⁹ A se vedea E. Duca, CODUL FISCAL COMENTAT, Edit. ”Rosetti”, București, 2005, p. 32.

¹⁰ Pentru detalii și explicații privind un sediu permanent a se vedea R. Bufan, M. Șt. Minea (coord.), CODUL FISCAL COMENTAT, Edit. ”Wolters Kluwer Romania”, București, 2008, p. 157-163.

când:

o altă persoană acționează în România în numele nerezidentului;
această persoană este autorizată să încheie contracte în numele nerezidentului sau să livreze bunuri și produse în numele nerezidentului (art. 8 alin. 5 C. fisc.).

Potrivit art. 7 alin. 1 pct. 5 C. fisc., asocierea fără personalitate juridică reprezintă orice asociere în participațiune¹¹, grup de interes economic¹², societate civilă sau altă entitate care nu este o persoană impozabilă distinctă, în sensul impozitului pe profit sau a impozitului pe venit. Practic, pentru o asemenea asociere, în materia care ne interesează, regulile privind impozitul pe profit se vor aplica distinct fiecărei entități componente a asocierii.

Sunt scutiți – potrivit art. 15 – de la plata impozitului pe profit o serie de contribuabili, dintre care ne vom referi pe scurt doar la câteva categorii care comportă un interes deosebit:

- trezoreria statului și Banca Națională a României¹³;
- instituțiile publice, pentru fondurile publice constituite în conformitate cu prevederile legilor privind finanțelor publice (Legea nr. 500/2002 și Legea nr. 273/2006)¹⁴;
- persoanele juridice române care plătesc impozitul pe veniturile microîntreprinderilor. În ceea ce privește această scutire, trebuie menționat că în lumina modificărilor intrate în vigoare la 1 ianuarie 2007 este posibil ca în cursul unui an financiar, o societate comercială să devină plătitoare de impozit pe profit după ce a început anul ca plătitoare

¹¹ Asocierea în participațiune presupune situația în care un comerciant, o societate comercială sau uneori chiar un necomerciant acordă uneia sau mai multor persoane ori unei societăți o participațiune la beneficiile și pierderile unei anumite operațiuni sau chiar a întregului comerț (a se vedea art. 251 – 256 C. com.).

¹² Grupul de interes economic, reglementat de dispozițiile Legii nr. 161/2003 (M. Of. nr. 279 din 21 aprilie 2003, cu modificările ulterioare) are personalitate juridică. Printr-o ficțiune, în vederea aplicării dispozițiilor legale referitoare la impozitul pe profit, această entitate este considerată însă o asociere fără personalitate juridică.

¹³ Pentru banca centrală, scutirea de la plata impozitului pe profit se aplică cu începere de la 1 ianuarie 2005. Anterior, profitul realizat de Banca Națională a României era impozitat cu 80%.

¹⁴ Instituțiile publice au fost considerate subieci impozabile o scurtă perioadă de timp, pe parcursul aplicării OG 70/1994

de impozit pe venit¹⁵. Așadar, orice persoană juridică cu capital integral privat, care are ca domeniul de activitate producția, prestările de servicii și comerțul, care nu are mai mult de 9 salariați și care are cifra de afaceri sub limita prevăzută de lege poate opta între a plăti impozit pe profit sau impozit pe veniturile brute realizate¹⁶.

Opțiunea se exercită fie la începutul anului fiscal, până la data de 31 ianuarie, pentru persoanele juridice plătitoare de impozit pe profit, respectiv prin cererea de înregistrare în registrul comerțului, pentru persoanele juridice nou înființate (art. 109 C. fisc.)¹⁷.

- cultele religioase, pentru veniturile utilizate cu scop caritabil, pentru veniturile obținute din comercializarea obiectelor de cult și pentru veniturile din chirii folosite în scop religios sau educativ¹⁸;

- instituțiile de învățământ particular acreditate sau autorizate;

- organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și patronale, pentru anumite categorii de venituri etc.

Pentru această ultimă categorie de contribuabili, scutirea de la plata impozitului pe profit trebuie circumstanțiată:

¹⁵ A se vedea R. Bufan, M. Șt. Minea, CODUL FISCAL COMENTAT, *op cit.*, p. 211.

¹⁶ Microîntreprinderile plătitoare de impozit pe profit pot opta pentru plata impozitului pe venitul brut începând cu anul fiscal următor, dacă îndeplinesc condițiile prevăzute de lege, iar o persoană juridică română nou înființată poate opta să plătească acest impozit începând cu primul an fiscal dacă sunt întrunite condițiile legale la data înregistrării ei la registrul comerțului (conform art. 104 alin. 2 și 3 din C. fisc.).

Anterior, regimul plății acestui impozit înceta începând cu anul fiscal următor aceleia în care nu se mai întruneau condițiile prevăzute de lege (art. 107¹ C. fisc. introdus la data de 01.01.2007).

¹⁷ Posibilitatea de a opta pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în locul impozitului pe profit a fost acordată anterior Codului fiscal prin Ordonanța Guvernului nr. 24/2001 (M. Of. nr. 472 din 17 august 2001, aprobată prin Legea nr. 111/2003, publicată în M. Of. nr. 243 din 9 aprilie 2003, abrogată de Codul Fiscal, publicat în M. Of. nr. 927 din 23 decembrie 2003). În practică, s-a apreciat judicios că facilitatea fiscală astfel acordată era de imediată aplicare, astfel încât societăților comerciale trebuia să li se permită să opteze pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în detrimentul impozitului pe profit chiar din primul an de activitate (C. Ap. Alba-Iulia, s. com., decizia nr. 684/2004).

¹⁸ În context, trebuie menționat faptul că *de lege lata* cultele religioase sunt scutite de impozitare și pentru veniturile din despăgubiri obținute ca urmare a măsurilor reparatorii vizând fostele proprietăți confiscate. În ipoteza restituirii în natură însă, urmată de valorificarea acestor proprietăți, sumele astfel obținute vor reprezenta un profit ce va fi luat în calcul.

- nu se datorează impozit pentru categoriile de venituri menționate expres de art. 15 alin. 2 C. fisc. (cotizații, taxe de înscriere, contribuții ale membrilor; veniturile obținute din vize, taxe și penalități sportive; donațiile și sponsorizările primite; dividendele, dobânzile și veniturile obținute din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare obținute din plasarea veniturilor scutite etc.) și pentru veniturile din activități economice realizate peste nivelul echivalentului în lei a 15. 000 euro anual (dar nu mai mult de 10% din totalul veniturilor scutite);

- se datorează impozit pe profit pentru sumele care depășesc plafonul menționat (art. 15 alin. 3 C. fisc.), inclusiv veniturile obținute de organizațiile non-profit din transferul sportivilor.

În plus, în lumina dispozițiilor speciale, derogatorii ale art. 38 C. fisc., unele categorii de persoane juridice au beneficiat sau mai beneficiază încă de scutirea – în anumite condiții – de la plata impozitului pe profit, în principiu până la data de 31 decembrie 2006¹⁹.

Prin excepție, în urma negocierilor purtate de România cu Uniunea Europeană, Societatea Națională „Nuclearelectrica” S. A. va beneficia în continuare de scutirea de la plata impozitului pe profit pentru profitul reinvestit pentru finanțarea lucrărilor de investiții la Centrala Nuclearoelectrică Cernavodă – Unitatea 2, până la data de 31 decembrie 2010.

În prezent, în România cota de impozitare a profitului este de 16% (art. 17 C. fisc.). Ea a fost redusă drastic la finalul anului 2004 (de la 25%)²⁰, în contextul unui trend de reducere a fiscalității societăților în zona din centrul și sud-estul Europei, cu scopul explicit de a atrage investiții străine cu impact semnificativ în economie. Anterior datei de 1

¹⁹ Astfel, de pildă, persoanele juridice care au obținut înainte de 1 iulie 2003 certificatul de investitor într-o zonă defavorizată au beneficiat de scutirea de la plata impozitului pe profit pe toată durata existenței unei asemenea zone; contribuabilii licențiați să desfășoare activități în zonele libere, care au investit până la data de 1 iulie 2002 cel puțin 1. 000. 000 dolari în active corporale amortizabile utilizate în industria prelucrătoare, au fost scutiți de la plata impozitului pe profit până la data de 31 decembrie 2006; unitățile protejate destinate persoanelor cu handicap în situația în care minimum 75% din sumele obținute prin scutire se folosesc pentru investiții în re tehnologizare și amenajarea locurilor de muncă protejate, au fost scutite de impozit pe profit până la 31 decembrie 2006 etc. Urmare aderării României la Uniunea Europeană, asemenea măsuri incitative (considerate măsuri din arealul competiției fiscale dăunătoare) au fost înlăturate.

²⁰ Printr-o modificare adusă Codului fiscal prin OUG 138/2004

mai 2005 a fost în vigoare - conform Codului fiscal – o excepție referitoare la cota de impunere care prevedea reguli speciale aplicabile vânzării – cesionării proprietăților imobiliare situate în România și titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română²¹.

Din punct de vedere al cotelor de impunere, România se situează în prezent printre statele Uniunii Europene cu cote reduse de impozitare, alături de Cipru (10%), Bulgaria (10% începând cu 1 ianuarie 2008), Irlanda (12,5%), Lituania și Letonia (15%) și Ungaria (16%)²².

Această politică de reducere a fiscalității societăților în scopul atragerii de noi investiții ar putea însă pune probleme, pentru toate statele, sub aspectul concordanței cu recentul Cod de conduită privind impozitarea afacerilor. Documentul este rezultatul preocupărilor instituțiilor europene, inaugurate la reuniunea ECOFIN de la Verona din 1996, de a lupta împotriva concurenței fiscale dăunătoare care există între statele membre.

Codul de conduită identifică o serie de măsuri care țin de domeniul fiscalității societăților și care pot avea o influență sensibilă asupra localizării activităților economice în interiorul Uniunii Europene. Este vorba de măsuri de ordin legislativ, reglementar sau administrativ care stabilesc un nivel de impozitare efectivă net inferior celui practicat de regulă în statul membru vizat, ținând cont de cota de impunere sau de baza de impozitare. Aceste măsuri sunt vizate de Cod dacă sunt "dăunătoare", aprecierea făcându-se în funcție de criterii precum: faptul că nu se aplică decât nerezidenților sau tranzacțiilor încheiate cu nerezidenți; faptul că aceste măsuri nu sunt conectate în nici un fel cu activitatea economică efectivă sau cu prezența economică substanțială în interiorul unui stat; faptul că ele contravin principiilor internaționale; faptul că asemenea măsuri sunt lipsite de transparență²³.

²¹ Impozitul pe profit se stabilea prin aplicarea cotei de 10% la diferența de valoare rezultată în urma vânzării cesionării proprietăților imobiliare și a titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română, în cazul în care câștigurile rezultate depășeau pierderile rezultate dintr-o astfel de tranzacție. Art. 33 din Codul fiscal abrogat prin art. 1 pct. 7 din OUG nr. 24/2005

²² A se vedea pentru detalii, Mircea Ștefan Minea, Cosmin Flavius Coștaș, FISCALITATEA ÎN EUROPA..., *op.cit.supra*.

²³ Grupul de lucru la nivel înalt constituit pentru a da substanță acestui cod a identificat, la nivelul primelor 15 state membre ale Uniunii Europene un număr de 66 de măsuri "dăunătoare". Printre acestea se numără, de pildă, regimul centrelor de coordonare, a centrelor de distribuție și a centrelor de servicii din Belgia; regimul

Acest Cod de Conduită nu este un document cu forță juridică obligatorie, dar este cu siguranță un document cu forță politică. Prin adoptarea lui, statele membre se angajează să elimine impozitele și taxele existente ce conduc la o competiție fiscală²⁴ dăunătoare și să se abțină de la a mai promova asemenea măsuri pe viitor. Deocamdată, statele membre și teritoriile dependente sau asociate au fost rugate să ia măsurile necesare pentru a elimina acele măsuri dăunătoare deja identificate, termenul limită fiind 31 decembrie 2005. După această dată, Consiliul va lua măsurile necesare pentru a elimina măsurile care nu au fost anihilate²⁵.

centrelor de servicii financiare și de asigurări al Italiei de la Trieste; regimul centrelor de servicii financiare de la Dublin; regimul zonelor libere portugheze din insulele Madeira și Santa Maria etc. (a se vedea B. Gouthière, *op. cit.*, pp. 1003-1004)

²⁴ Așa cum se poate lesne observa, datorită diferențelor semnificative între sistemele fiscale ale statelor membre, regimurile fiscale diferă. Prin urmare, atunci când o companie ia decizii cu privire la locul unde va stabili baza unei afaceri, activitățile angajate, slujbele pe care le poate oferi, nivelul salariilor și estimarea profiturilor, unul din factorii-cheie luați în considerare este tocmai regimul fiscal. Unele țări din Comunitate își adaptează politica fiscală tocmai pentru a atrage asemenea investitori, oferindu-le un tratament fiscal deosebit de favorabil. Această "competiție" între statele membre, angajată pe criteriul celor mai reduse taxe, crește presiunea asupra nivelului taxelor și contribuțiilor și subminează echitatea și eficiența generală a sistemelor fiscale.

²⁵ Competiția fiscală onestă este în esență considerată acea formă de competiție fiscală bazată pe sarcina fiscală generală existentă la nivelul unui stat. Statele membre dispun de libertatea de a decide dacă încurajează investițiile autohtone sau pe cele străine, dacă oferă o serie de bunuri de larg consum prin intermediul producătorilor din sectorul public sau dacă oferă mai mult spațiu sectorului privat. În esență, fiecare stat membru este liber să-și construiască un sistem fiscal adoptat cerințelor propriilor alegători. În schimb, competiția fiscală dăunătoare nu poate fi acceptată. Ea se caracterizează în principal prin atragerea unor fonduri din străinătate (atât de la persoanele fizice, cât și de la persoanele juridice) și prin protejarea fondurilor propriilor rezidenți. Tot în categoria măsurilor dăunătoare pot fi înscrise și activitățile din regimurile fiscale „opace” (paradisurile fiscale) sau aranjamentele fiscale *ad hoc* cu anumiți contribuabili promovate în unele state membre. Acest tip de competiție fiscală conduce la o pierdere globală și indezirabilă de venituri pentru unele jurisdicții (cu consecința firească a creșterii veniturilor în jurisdicțiile care oferă impozite scăzute și facilități consistente), poate afecta structura sistemelor fiscale și poate avea consecințe negative asupra angajării forței de muncă (pentru dezvoltări asupra conceptelor, M. Șt. Minea, C. F. Costaș, *op. cit.*, pp. 336-339; de asemenea, pentru distincția dintre competiția fiscală și armonizarea fiscală, a se vedea L. Donath, V. Șeulean, *Competiție fiscală și armonizare fiscală*, în ”Curierul Fiscal” nr. 2/2006, p. 13-16).

Prin derogare de la dispozițiile art. 17 C. fisc., art. 18 instituie un impozit pe profit minimal. Astfel, contribuabilii care desfășoară activități specifice barurilor și cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive (inclusiv persoanele juridice care realizează astfel de venituri în baza unor contracte de asociere), la care – prin ipoteză – impozitul pe profit datorat pentru activitățile menționate ar fi mai mic de 5% din veniturile respective datorează un impozit de 5 % din veniturile realizate.

Soluția este întâlnită și în legislațiile altor state. De pildă, în Austria, independent de profitul pe care îl realizează, societățile pe acțiuni supuse impozitului pe profit trebuie să plătească un impozit minimal determinat în funcție de forma sub care este constituită societatea și care reprezintă aproximativ 5% din capitalul social minimal pentru constituirea respectivei societăți²⁶.

Determinarea venitului impozabil și a impozitului pe profit datorat

Determinarea venitului impozabil se face pornind de la regula de principiu prevăzută de art. 19 C. fisc., care poate fi sintetizată astfel: Profitul este diferența dintre veniturile și cheltuielile aceluiași contribuabil, realizate/efectuate într-un exercițiu fiscal. În acest sens, bineînțeles că ne referim la veniturile realizate din activitatea economică și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora, ceea ce înseamnă că nu toate veniturile sunt impozabile și nu toate cheltuielile contabilizate sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

Pentru determinarea în concret a venitului net (impozabil), este necesară explicitarea câtorva dintre noțiunile folosite de lege, prin raportare la textele Codului fiscal.

Astfel, veniturile impozabile sunt totalitatea veniturilor în bani sau în natură pe care legea nu le califică expres ca venituri neimpozabile. În prezent noțiunea de venit nu corespunde celei de sumă încasată (pe care am întâlnit-o la prezentarea legislațiilor anterioare), ci se referă la toate sumele care iau naștere în momentul livrării sau facturării, oferind o bază de impozitare mai mare.

²⁶ Pentru societățile cu răspundere limitată (*Gesellschaft mit beschränkter Haftung - GmbH*) impozitul minimal este de 1090 € pentru primul exercițiu fiscal și de 1750 € pentru următoarele. Pentru societățile pe acțiuni (*Aktiengesellschaft - AG*), impozitul minimal este de 1090 € pentru primul exercițiu fiscal și de 3500 € pentru următoarele, iar pentru bănci și societăți de asigurare, de 5452 € (M. Șt. Minea, C. F. Costaș, *op. cit.*, p. 83).

Potrivit art. 20 C. fisc., reprezintă venituri neimpozabile: dividendele primite de la o persoană juridică română²⁷; diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare, precum și diferențele de evaluare a investițiilor financiare pe termen lung; veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere (inclusiv recuperarea cheltuielilor nedeductibile); veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere; alte venituri neimpozabile prevăzute expres de lege.

După aderarea României la Uniunea Europeană sunt, potrivit art.20¹ C. fisc.²⁸, venituri neimpozabile și dividendele primite de o persoană juridică română - societate mamă, de la o filială a sa situată într-un stat membru, precum și 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 membre²⁹; sunt, de asemenea, neimpozabile și dividendele primite de o persoană juridică română prin intermediul sediului său permanent situat într-un stat membru³⁰.

²⁷ Cu începere de la data aderării României la Uniunea Europeană, au devenit venituri neimpozabile și dividendele primite de la o persoană juridică străină, la care persoana juridică română deține cel puțin 25% din titlurile de participare, pe o perioadă neîntreruptă de doi ani, care se încheie la data plății dividendului.

²⁸ Art. 20¹ Cod fiscal constituie reflectarea/transpunerea în dreptul intern a Dispozițiilor Directivei nr. 90/345/CEE privind impozitarea societăților mamă și filialelor (Directiva filialelor) Uniunii Europene. Astfel se încurajează crearea de noi filiale și extinderea spre Europa a unor societăți naționale, creșterea cooperării comerciale și eliminarea barierelor fiscale în fața liberei concurențe la nivelul Uniunii Europene. A se vedea pentru mai multe comentarii R. Bufan, M. Șt. Minea (coord.), CODUL FISCAL COMENTAT, *op. cit.*, p. 231-237.

²⁹ Potrivit C. fisc., "stat membru" este orice stat din componența Uniunii Europene; "filială dintr-un stat membru" este orice persoană juridică străină al cărei capital social include și participația minimă (pretinsă de lege) deținută de o persoană juridică română, respectiv de un sediu permanent din România al unei persoane juridice străine dintr-un stat membru; în fine, "stat terț" este orice alt stat care nu este membru al Uniunii Europene.

³⁰ Această înlesnire este acordată numai dacă sunt întrunite cumulativ următoarele condiții: a) beneficiarul plătește impozit pe profit, fără posibilitatea unei opțiuni sau excepții; b) deține minimum 15% din capitalul social al unei persoane juridice dintr-un stat membru, respectiv minimum 10% începând cu anul 2009; c) la data înregistrării venitului din dividende deține participația minimă susmenționată de cel puțin 2 ani.

În ceea ce privește cheltuielile, potrivit art. 21 C. fisc., sunt considerate deductibile toate cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile. Pentru prima dată legea fiscală și normele de aplicare folosesc același termen pentru a face legătura dintre venituri și cheltuielile alocate acestora, în vederea determinării profitului. Așadar, se folosește expresia de „cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri”, renunțându-se la noțiunea de „cheltuieli aferente veniturilor”. Noua terminologie este adecvată în condițiile actuale, permițând contribuabilului să efectueze acele cheltuieli pe care le consideră utile, astfel că putem recunoaște de această dată importanța principiului libertății de gestiune³¹, de management, care are la bază interesul întreprinzătorului³².

Codul fiscal menționează, cu titlu exemplificativ, atât cheltuielile deductibile integral, cât și pe cele deductibile limitat:

a) cheltuieli deductibile integral (art. 21 alin. 2 C. fisc.): cheltuielile cu achiziționarea ambalajelor; cheltuielile efectuate pentru protecția muncii și pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale; cheltuielile de reclamă și publicitate; cheltuielile de transport și cazare efectuate de către contribuabil/salariații acestuia, dacă societatea realizează profit; cheltuielile pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat; cheltuielile de cercetare; cheltuielile pentru protejarea mediului și conservarea resurselor etc.

b) cheltuieli cu deductibilitate limitată (art. 21 alin. 3 C. fisc.):

- cheltuielile de protocol, în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit;

- indemnizația de deplasare, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice, dacă contribuabilul realizează profit³³;

³¹ Adaptat după modelul francez, acest principiu conferă contribuabilului dreptul de a efectua acele cheltuieli pe care le consideră necesare pentru reușita afacerii sale, având totuși și o limită și anume „actele anormale de gestiune”. A se vedea pentru mai multe comentarii, R. Bufan, Regimul deductibilității cheltuielilor în scopul determinării profitului impozabil. Principii”, în ”Curierul Fiscal” nr. 5/2006, p. 10-11.

³² În virtutea acestui principiu, vor fi prezumate a fi cheltuieli deductibile toate cheltuielile care nu figurează ca fiind nedeductibile sau deductibile limitat

³³ În cazul deplasării în străinătate, pentru ca diurna să poată fi considerată o cheltuială deductibilă, trebuie să se facă dovada realității deplasării, prin prezentarea unor documente justificative (documente de ieșire din țară, documente de cazare și de transport etc.) - C. S. J., s. cont. adm., decizia nr. 230/2003.

- cheltuielile reprezentând tichetele de masă acordate de angajatori, în limita valorică stabilită de lege;
- cheltuielile cu locuințele de serviciu, a căror deductibilitate este limitată corespunzător suprafețelor construite, prevăzute de Legea locuinței nr. 114/1996, majorate cu 10%³⁴;
- cheltuielile de sponsorizare/mecenat, cu condiția ca acestea să se plaseze în limita a 3% din cifra de afaceri și să nu depășească 20% din impozitul pe profit datorat; etc.

Cheltuielile nedeductibile, adică acele cheltuieli care nu au fost efectuate în scopul realizării efective de venituri impozabile, sunt prezentate exemplificativ de art. 21 alin. 4 C. fisc.: cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat; majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere; cheltuielile înregistrate în contabilitate fără a avea la bază un document justificativ³⁵; cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile; cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte etc.

În concluzie, cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor impozabile și care nu figurează ca fiind nedeductibile sau deductibile limitat, vor fi considerate deductibile. Această regulă instituită prin Legea 12/1991, reluată apoi prin OG 70/1994 și Legea 414/2002, este în continuare în vigoare și o regăsim în prevederile Codului fiscal din a căror interpretare rezultă că dacă cheltuielile nedeductibile au fost nominalizate prin lege, extinderea lor nu poate fi admisă (considerându-se că există riscul adăugării la lege).

Reguli speciale privind anumite categorii de cheltuieli deductibile

Potrivit art. 21 alin.3 lit.g-i C. fisc., provizioanele și rezervele,

³⁴ Pentru o soluție nouă, de natură a conduce la o mai largă accepțiune a noțiunii de „locuință de serviciu”, R. Bufan, *Deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu locuințele de serviciu*, în *Curierul Fiscal* nr. 2/2006, p. 4-5.

³⁵ În practica judiciară s-a decis că folosirea unor formulare tipizate cu regim special procurate din alte surse decât cele legale nu le conferă acestora caracterul unor documente justificative și prin urmare cheltuielile efectuate nu pot avea caracterul unor cheltuieli deductibile (Curtea de Apel Alba-Iulia, s. com. și de cont. adm., decizia nr. 542/2004, citată de M. Șt. Minea, C. F. Costaș, *op.cit.*, p.114).

cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar, respectiv amortizarea fiscală reprezintă cheltuieli cu deductibilitate limitată, a căror aplicabilitate este circumstanțiată de dispozițiile art. 22 – 24 C. fisc. Deoarece tema noastră se referă la evoluția reglementării impozitului pe profit, considerăm potrivit să nu intrăm în prea multe detalii tehnice-contabile în ceea ce privește aceste aspecte – întrucât ele nu s-au modificat în mare măsură de la intrarea în vigoare a Codului fiscal – astfel că în cele ce urmează, vom face doar o scurtă prezentare/analiză.

În ipoteza în care anumite sume de bani sunt indisponibilizate, în temeiul legii sau a unei decizii a contribuabilului fundamentată pe o dispoziție a legii, cu scopul de a acoperi producerea unor riscuri de natură financiară, Codul fiscal consideră aceste sume ca fiind cheltuieli deductibile. Instrumentele economico-financiare prin intermediul cărora se realizează asemenea operațiuni poartă denumirea de provizioane sau rezerve. Câteva exemple se pot dovedi mai elocvente:

- rezerva legală, deductibilă în principiu în limita a 5% din profitul contabil, până la concurența a 1/5 din capitalul social subscris și vărsat³⁶;
- provizioanele pentru garanții de bună-execuție acordate clienților (pentru perioadele de garanție acordate);
- provizioanele pentru creanțele neîncasate³⁷, care au fost introduse prin Codul fiscal la intrarea sa în vigoare;
- provizioanele specifice constituite de societățile bancare/instituțiile de credit;
- rezervele tehnice constituite de societățile de asigurare și reasigurare etc.

Potrivit dispozițiilor art. 23 C. fisc., cheltuielile cu dobânzile și pierderile de diferențe de curs valutar reprezintă cheltuieli deductibile în ipoteza în care gradul de îndatorare a capitalului pentru respectivul contribuabil este mai mic decât trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare de peste un an și capitalul propriu³⁸.

Dobânzile deductibile sunt totuși limitate la:

³⁶ Rezerva legală se poate deduce o singură dată la constituire; reconstituirea acesteia fiind impozabilă.

³⁷ A se vedea dispozițiile art. 22 alin. 1 lit. c C. fisc.

³⁸ Pentru detalii și exemple de calcul, E. Duca, *op. cit.*, pp. 79 – 82.

nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei;
nivelul ratei dobânzii anuale pentru împrumuturile în valută (art. 23 alin. 5 C. fisc.), care a fost de 9% în 2004 și respectiv de 7% în 2005³⁹.

Amortizarea fiscală reprezintă procedeul tehnico-financiar de recuperare a cheltuielilor aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii unor mijloace fixe amortizabile⁴⁰. Recuperarea, din punct de vedere fiscal, a acestor cheltuieli se face prin deducerea amortizării, în condițiile strict reglementate de lege, pentru o perioadă mai mare decât anul fiscal în care aceste cheltuieli ar fi fost în mod normal deductibile.

Amortizarea reprezintă uzura (atât morală, cât și fizică) a bunurilor amortizabile care în urma trecerii timpului și a utilizării lor își pierd din valoare, scopul amortizării fiind acele de a reface capitalul investit, până la sfârșitul duratei de viață a activelor imobilizate.

Amortizarea este contabilă⁴¹ și fiscală, aceasta din urmă reprezentând amortizarea deductibilă din punct de vedere fiscal la calculul profitului impozabil.

Din punct de vedere fiscal, amortizarea aferentă unui mijloc fix se deduce la calculul profitului impozabil numai dacă respectivul mijloc fix este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative⁴².

Nu pot fi amortizate o serie de active determinate expres și limitativ

³⁹ Pentru un exemplu de calcul și alte considerații pertinente, a se vedea L. Țătu, *Deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile în cazul societăților comerciale*, în "Curierul Fiscal" nr. 1/2006, p. 5-6.

⁴⁰ Mijlocul fix amortizabil este reprezentat de orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții: a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative; b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului (în prezent, 1. 500 RON); c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an (art. 24 alin. 2 C. fisc.).

⁴¹ Amortizarea calculată conform principiilor contabile adoptate de companie, cu respectarea prevederilor legale în vigoare.

⁴² A se vedea V. Marinescu, S. Fiț, *Implicațiile amortizării în determinarea profitului impozabil. Analiza critică a unor texte legislative din Codul fiscal (I)*, în "Curierul Fiscal", nr. 7/2006.

de art. 24 alin. 4 C. fisc. : terenurile; tablourile și operele de artă; fondul comercial; casele de odihnă proprii, aeronavele și vasele de croazieră care nu sunt destinate realizării de venituri etc.

Amortizarea se poate face printr-una din următoarele metode de amortizare:

- amortizarea liniară: presupune aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea de intrare⁴³ a mijlocului fix amortizabil; cota de amortizare liniară se calculează raportând numărul 100 la durata normală de amortizare a mijlocului fix⁴⁴;

- amortizarea degresivă este aceea în care calculul amortizării se face prin multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu anumiți coeficienți⁴⁵, în funcție de durata normată de utilizare a mijlocului fix;

- în fine, amortizarea accelerată impune următorul calcul: pentru primul an de utilizare, amortizarea nu poate depăși 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix, iar pentru următorii ani de utilizare amortizarea se va calcula prin raportarea valorii rămase de amortizare a mijlocului fix la durata normală de utilizare rămasă a acestuia⁴⁶.

Regimul pierderilor fiscale

Potrivit dispozițiilor art. 26 C. fisc., pierderea fiscală anuală, determinată prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile ce se vor realiza în următorii cinci ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora (deci, începând cu cea mai veche pierdere înregistrată), la fiecare termen de plată a impozitului pe profit și în acord cu prevederile legale în vigoare din anul înregistrării acestora⁴⁷.

⁴³ Valoarea de intrare este dată de costul de achiziție, costul de producție sau valoarea de piață, după caz (art. 24 alin. 5 C. fisc.).

⁴⁴ De pildă, pentru un mijloc fix cu durata normală de utilizare de 5 ani, cota de amortizare liniară este de 20%.

⁴⁵ Coeficienții folosiți pentru metoda de amortizare degresivă sunt: **1,5** – dacă durata normală de utilizare este de 2 – 5 ani; **2** – pentru durată normală de utilizare de 5 – 10 ani; **2,5** – durată normală de utilizare mai mare de 10 ani.

⁴⁶ Regimul de amortizare ales se face ținând cont de dispozițiile art. 24 alin. 6 C. fisc.: a) pentru construcții, se aplică cota de amortizare liniară; b) pentru echipamente tehnologice, mașini, unelte, instalații, computere și echipamente periferice ale acestora, se poate opta pentru oricare dintre metodele de amortizare; c) pentru celelalte mijloace fixe amortizabile, se poate recurge doar la amortizarea liniară sau degresivă.

⁴⁷ A se vedea și R. Bufan, M. Șt. Minea (coord.), CODUL FISCAL

Există două sisteme de reportare a pierderilor fiscale: sistemul carry forward, care presupune imputarea pierderilor fiscale asupra beneficiilor ulterioare și sistemul carry back, care permite imputarea pierderilor fiscale și asupra profitului din exercițiile anterioare. Codul fiscal român a optat pentru prima variantă, majoritară la nivel european⁴⁸, pierderea fiscală urmând să se recupereze în următorii 5 ani⁴⁹.

Recuperarea pierderii se face în măsura în care anii următori se va înregistra profit care va fi absorbit de pierderea reportată.

Pierderea fiscală netă⁵⁰ înregistrată în perioada în care contribuabilul a fost scutit de la plata impozitului pe profit se poate recupera din profiturile impozabile viitoare doar dacă cumulând întreaga perioadă de scutire s-a înregistrat pierdere.

Considerăm necesare câteva comentarii privind regimul pierderilor fiscale care se reportează, deși în principiu reglementarea legală este simplă și destul de clară, în ceea ce privește o persoană juridică ce înregistrează pierdere și are dreptul și posibilitatea de a-și recupera acea pierdere.

Un caz particular este atunci când o societate comercială înregistrează pierdere și anterior recuperării acesteia optează pentru plata impozitului pe venitul microîntreprinderilor. Este evident că pe parcursul perioadei în care va plăti impozit pe venit nu se vor mai putea recupera pierderile, deoarece acestea sunt de esența profitului. Însă în cazul în care societatea comercială revine la regimul de plată a impozitului pe profit va putea recupera pierderea anterioară opțiunii menționate doar în cadrul termenului de 5 ani care va curge la înregistrarea pierderii fiscale fără a fi susceptibil de vreo suspendare sau întrerupere, astfel că se va diminua perioada de timp de recuperare a pierderilor cu perioada de timp cât s-a plătit impozitul pe venit⁵¹.

COMENTAT, *op.cit.*, pp.532-533.

⁴⁸ Irlanda, Regatul Unit, Olanda și Germania sunt statele care au optat pentru sistemul *carry back* al pierderilor fiscale.

⁴⁹ Singura excepție privind termenul limită de reportarea pierderilor este prevăzut de o lege specială (Legea 85/2006) care dispune că pierderea unei persoane juridice intrate în faliment se recuperează pe toată durata procedurii falimentului, adică poate depăși termenul de 5 ani.

⁵⁰ Pierderea fiscală netă este – potrivit disp. art. 37 din C. fisc. – diferența dintre pierderile fiscale totale înregistrate pe perioada de scutire și profitul impozabil total realizat în aceeași perioadă (A se vedea și R. Bufan, M. Șt. Minea (coord.), *op.cit.*, pp. 396-397).

⁵¹ Un argument în acest sens este faptul că societatea având opțiunea de a alege

Un aspect de actualitate este cel privind societățile comerciale plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor, în ipoteza în care care pe parcursul unui an fiscal nu mai îndeplinesc condițiile prevăzute de Codul Fiscal⁵² pentru a plăti impozit pe venit și care – ulterior introducerii art. 107¹ Cod Fiscal- vor reveni la regimul impozitului pe profit și vor plăti impozit pe profit luând în calcul veniturile și cheltuielile de la începutul anului fiscal. În acest caz considerăm că aceste societăți comerciale vor putea beneficia de regimul de reportare a pierderilor fiscale.

Un alt aspect particular vizează pierderea fiscală înregistrată de contribuabilii care își încetează existența prin divizare sau fuziune, pierdere care nu se recuperează de către contribuabilii nou-înființați sau de către cei care preiau patrimoniul societății absorbite, după caz. Această prevedere se dorește să împiedice evaziunea fiscală „legală” prin care s-ar putea încerca evitarea plății impozitului pe profit prin cumpărarea unei societăți comerciale care a înregistrat pierderi fiscale masive de către o societate profitabilă⁵³.

Pierderile fiscale înregistrate printr-un sediu permanent din străinătate sunt deductibile numai din veniturile obținute în străinătate, recuperarea lor făcându-se separat, pe fiecare sursă de venit⁵⁴.

Situații speciale determinate de reorganizări, lichidări și alte transferuri de active și titluri de participare

În cazul în care capitalul social al unei persoane juridice se majorează prin aportul unor active (aduse în schimbul unor titluri de participare la acea persoană juridică)⁵⁵ sunt aplicabile următoarele reguli:

un anumit regim fiscal, alegând impunerea asupra veniturilor realizate renunță la orice avantaj oferit de regimul de plătitor de impozit pe profit.

⁵² Condițiile la care ne referim sunt cele privind plafonul venituri de 100.00 euro și ponderea veniturilor din consultanță și management de maxim 50% din totalul veniturilor.

⁵³ Totuși legiuitorul lasă o porțiță deschisă acestei forme de evaziune fiscală legală, în sensul că nu prevede în mod expres ce se va întâmpla în situația în care societatea cu pierdere achiziționează o societate profitabilă. A se vedea pentru detalii, R. Bufan, M. Șt. Minea, CODUL FISCAL COMENTAT, *op cit.*, p. 348 .

⁵⁴ A se vedea dispozițiile art. 26 și 32 C. fisc..

⁵⁵ Este vorba despre: fuziunea între două sau mai multe persoane juridice române (în cazul când participanții la persoana juridică care fuzionează primesc titluri de participare la persoana juridică succesoare; divizarea unei persoane juridice române, în cazul în care participanții la persoana juridică inițială beneficiază de o distribuire

contribuțiile (aporturile) nu sunt considerate transferuri impozabile; valoarea fiscală a activelor sau a titlurilor de participare primite de persoana juridică este egală cu valoarea fiscală a acelor active sau titluri de participare (valori înregistrate la persoana contribuatoare). Acest aport nu are efecte fiscale deoarece provine din patrimoniul unui asociat sau acționar, care a suportat o sarcină fiscală în legătură cu activele respective.

Distribuirea de active de către o persoană juridică română către participanții săi (fie sub formă de dividend, fie ca urmare a unei operațiuni de lichidare) se tratează ca transfer impozabil, în condițiile legii⁵⁶.

În fine, în cazul operațiunilor de reorganizare a persoanei juridice, trebuie aplicate următoarele reguli: transferul activelor și pasivelor precum și schimbul unor titluri de participare deținute la o persoană juridică română (care are titluri de participare la o altă persoană juridică română) nu sunt considerate transfer impozabil; distribuirea de titluri de participare în legătură cu divizarea unei persoane juridice române nu se tratează ca dividend; valoarea fiscală a unui activ sau pasiv⁵⁷ este egală (pentru persoana care primește un astfel de activ) cu valoarea fiscală pe care respectivul activ a avut-o la persoana care l-a transferat; valoarea fiscală a titlurilor de participare care sunt primite de o persoană trebuie să fie egală cu valoarea fiscală a titlurilor de participare care sunt transferate de către acea persoană, iar valoarea fiscală a titlurilor de participare care au fost deținute înainte de a fi distribuite se alocă între aceste titluri de participare și titlurile de participare distribuite, proporțional cu prețul de piață al titlurilor, imediat după distribuire.

proporțională a titlurilor de participare la persoanele succesoare; achiziționarea de către o persoană juridică română a tuturor activelor și pasivelor (aparținând uneia sau mai multor activități economice ale altei persoane juridice române) în schimbul unor titluri de participare sau a minimum 50% din titlurile de participare la altă persoană juridică română în schimbul unor titluri de participare la persoana juridică achizițoare, respectiv a unei plăți în numerar care nu depășește 10% din valoarea nominală a titlurilor de participare emise în schimb (conform. disp.art. 27 alin.3 C. fisc.).

⁵⁶ A se vedea disp.art. 27 alin.3 C. fisc.

⁵⁷ Potrivit disp.art.27 C. fisc., valoarea fiscală reprezintă o formă de estimare care este utilizată pentru calcularea veniturilor sau pierderilor, în scopul determinării venitului impozabil ori aportului de capital al unui participant al societății; valoarea fiscală a unui activ, a unui pasiv ori a unui titlu de participare este valoarea utilizată pentru calculul amortizării și al câștigului sau pierderii, în înțelesul impozitului pe profit sau a impozitului pe venit.

La data de 1 ianuarie 2007, prin preluarea prevederilor Directivei nr. 90/435/CEE, amendată prin Directiva 2003/123/CE, s-a modificat regimul transferului titlurilor de participare între persoanele juridice române în vederea alinierii țării noastre la normele comunitare în ceea ce privește acet transfer.

Regimul fiscal comun aplicabil fuziunilor, divizărilor, divizărilor parțiale, transferurilor de active și schimburilor de acțiuni între societăți din diferite state membre ale Uniunii Europene a fost introdus în legislația noastră fiscală începând cu 1 ianuarie 2007, precizându-se în mod expres că va fi în vigoare după data aderării României la Uniunea Europeană. Acest regim comun se aplică tuturor tranzacțiilor care implică societăți din state membre ale UE și totodată societăți din același stat membru, astfel că pentru motive de egalitate în fața legii fiscale toate societățile beneficiază de același regim.

Operațiunile de fuziune, divizare, divizare parțială, transfer de active și schimburi de acțiuni în care sunt implicate societăți comerciale din două sau mai multe state membre se supun unor reguli speciale, potrivit cărora: operațiunile de fuziune sau de divizare nu sunt transferuri impozabile pentru diferența dintre prețul de piață al elementelor din activ și pasiv transferate și valoarea lor fiscală; atribuirea (în cazul fuziunii, al divizării sau al unui schimb de acțiuni) titlurilor de participare (reprezentând capitalul societății beneficiare ori achizitoare) unui participant al societății cedente sau achizitoare, în schimbul unor titluri reprezentând capitalul acestei societăți, nu reprezintă transferuri impozabile⁵⁸.

Este evident că această prevedere nu se aplică asupra operațiunilor menționate anterior începute înainte de 1 ianuarie 2007 și finalizate tot înainte de această dată, și tot atât de evident este că se va aplica asupra tuturor operațiunilor începute în anul 2007, însă nu se prevede în mod expres care va fi regimul aplicabil tranzacțiilor începute înaintea intrării în vigoare a acestei dispoziții și nefinalizate până la finele anului 2006. Considerăm că în acest caz special se vor aplica noile dispoziții fiscale

⁵⁸ Rezolvarea situațiilor descrise mai sus este statuată prin disp. art. 27¹ C. fisc. (care transpun - în fapt - prevederile Directivei 90/434/CEE privind impunerea fuziunilor, divizărilor și transferului activelor și schimburilor de valori mobiliare între companii ale unor state membre diferite, amendată prin Directiva 2005/19/CE).

care au efect imediat, legea veche neputând ultraactiva, chiar și în contextul în care efectele ar fi negative asupra participanților la acele operațiuni.

De îndată ce a fost determinat profitul impozabil, impozitul pe profit datorat se calculează prin aplicarea cotei de impunere de 16% asupra profitului net (impozabil), determinându-se astfel obligația fiscală care ia naștere în sarcina contribuabilului și care se va vărsa în contul bugetului de stat.

În ceea ce privește plata impozitului pe profit, aceasta trebuie efectuată – potrivit legii – în principiu, trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor aceluia pentru care se face plata. De la această regulă au fost și sunt reglementate unele excepții:

- după data de 1 ianuarie 2007, societățile comerciale bancare (persoane juridice române) și sucursalele din România ale băncilor (persoane juridice străine) - care trebuiau să verse în contul bugetului de stat lunar sumele reprezentând impozitul pe profit legal datorat, plata putând fi făcută până la data de 25 inclusiv a lunii următoare aceleia pentru care s-a calculat impozitul – au obligația de a plăti impozit pe profit anual până la 15 aprilie a anului următor, cu plăți anticipate efectuate trimestrial;

- organizațiile nonprofit, precum și contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și plantelor tehnice, pomicultură și viticultură au obligația de a plăti impozitul pe profit anual, până la data de 15 februarie inclusiv a anului următor celui pentru care se calculează impozitul.

Începând cu anul 2010 plata impozitului pe profit sub forma plăților anticipate se va extinde la toți contribuabilii plătitori de impozit pe profit, mai puțin cei care au ca obiect de activitate cultura cerealelor și alte plante și pomi.

Contribuabilii sunt datori să depună – la organul fiscal teritorial competent – o declarație anuală de impozit pe profit, precum și – atunci când este cazul – o declarație privind plățile și angajamentele de plată către persoanele nerezidente⁵⁹ sau persoanele fizice rezidente, atunci când realizează profit împreună cu acestea printr-o asocierie fără personalitate juridică.

⁵⁹ A se vedea și dispozițiile art. 34 - 35 C. fisc.

Asocierile fără personalitate juridică sunt reprezentate de toate formele de asocieri cu caracter comercial, reglementate în principal de Codul Comercial și Codul Civil care nu întrunesc condițiile dobândirii personalității juridice referitoare la denumire, sediu, capital social, etc. și, în consecință, nu au personalitate juridică. Asociațiunea în participațiune reprezintă o formă improprie de societate în care o persoană participă la afacerile comerciale ale alteia în scopul de a împărți câștigurile și pierderile.

Într-o asociere fără personalitate juridică realizată între două sau mai multe persoane juridice române, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat corespunzător cotei de participare din asociere, iar atunci când asocierea se realizează cu o persoană fizică rezidentă sau nerezidentă, persoana juridică română va îndeplini toate obligațiile ce revin fiecărui asociat privind calcularea, reținerea și vărsarea impozitului pe profit la bugetul statului. Așadar, profitul realizat dintr-o astfel de asociere va fi supus impozitării conform regulilor stabilite de către Codul Fiscal privind profitul impozabil⁶⁰.

În practică instanțele judecătorești s-au confruntat cu multe cazuri în care contracte aparente de asociere în participațiune erau de fapt contracte de închiriere deghizate, atunci când legea sau o altă înțelegere interzicea încheierea unui contract de închiriere sau subînchiriere⁶¹.

În general, problemele de fiscalitate internațională și de evitarea dublei impuneri își găsesc soluția în Convențiile pentru evitarea dublei impuneri, încheiate de țara noastră cu diferite alte state. Legea română

⁶⁰ Contabilitatea asocierii se ține în mod centralizat, cheltuielile și veniturile se contabilizează distinct de către unul din asociați, conform prevederilor contractului de asociere, iar la sfârșitul perioadei de reportare, acestea se transmit pe bază de decont fiecărui asociat în vederea înregistrării în contabilitatea proprie, atunci când asociații sunt persoane juridice.

⁶¹ Astfel de cazuri apar de cele mai multe ori atunci când o societate comercială deține un bun proprietatea statului, iar prin contractul de concesiune prin care îl deține s-a obligat să nu cedeze în vreun fel posesia bunului respectiv printr-un contract de subînchiriere. În aceste cazuri se încheie contracte de asociere în participațiune deghizate care au ca scop realizarea unui profit, părțile având prestații total diferite și anume una dintre părți va pune la dispoziția asocierii folosința spațiului iar cealaltă parte va plăti lunar o sumă de bani, care de fapt ar reprezenta chiria. Instanțele noastre au decis că indiferent de natura juridică a contractelor menționate anterior, veniturile obținute de partea care a pus la dispoziția partenerilor spațiul comercial, trebuie incluse în baza de calcul a profitului impozabil.

pretinde ca persoanele juridice române să plătească în România impozit și asupra profitului obținut în străinătate. Acest text de lege coroborat și cu prevederile Convenției Model OCDE conduc la concluzia că persoanele juridice române care obțin venituri în străinătate prin intermediul unui sediu permanent, sau venituri supuse impozitului cu reținere la sursă beneficiază de creditul fiscal extern⁶², dacă respectivele venituri sunt – potrivit legislațiilor statelor implicate – impozitate atât în România cât și în statul străin (art. 31 C. fisc.)⁶³.

Aceasta înseamnă că impozitul plătit către statul străin (fie direct, fie indirect prin reținerea și virarea de către o altă persoană) se deduce – la cerere și numai dacă s-a făcut dovada plății în străinătate a impozitului – din impozitul pe profit determinat potrivit legii române și datorat bugetului de stat⁶⁴. Deducerea este însă plafonată la nivelul impozitului pe profit datorat în România (art. 31 alin. 2 C. fisc.)⁶⁵.

Persoanele juridice străine care obțin venituri din și în România devin contribuabili ai bugetului general consolidat al statului nostru. Așa cum precizăm în secțiunea dedicată contribuabililor și sferei de cuprindere a impozitului, obligațiile fiscale ale persoanelor juridice străine sunt limitate la anumite categorii de venituri expres și limitativ prevăzute de lege:

Sunt impozabile, în primul rând, veniturile obținute prin intermediul unui sediu permanent plasat în România. În acest sens, potrivit textului art. 29 alin. 2 C. fisc., la determinarea profitului

⁶² Creditul fiscal extern este mecanismul juridico-fiscal în temeiul căruia persoana juridică română care a obținut dintr-un stat străin - prin intermediul unui sediu permanent - venituri supuse impozitului cu reținere la sursă (iar respectivele venituri sunt impozitate atât în România, cât și în statul străin), este îndreptățită să ceară (organului fiscal competent) și să obțină deducerea - din impozitul datorat în România (și calculat conform prevederilor Codului fiscal) - impozitului plătit în străinătate pentru profitul acolo realizat (a se vedea disp. art. 31 C. fisc.).

⁶³ Aplicabilitatea acestui mecanism de evitare a dublei impuneri este firește condiționată de inexistența unei convenții de evitare a dublei impuneri în materia impozitului pe profit. În caz contrar, se vor aplica dispozițiile acestei convenții.

⁶⁴ Depunerea cu întârziere a certificatului de rezidență fiscală antrenează aplicarea cotelor de impunere prevăzute de legea română (a se vedea Înalta Curte de Casație și Justiție, s. cont. adm. și fisc., decizia nr. 3629/2005, în Revista de Drept Comercial nr. 12/2005, pp. 147-150).

⁶⁵ Mai precis, în cazul în care cota de impunere din străinătate este mai mare decât cea din România (de pildă, 28%), contribuabilul nu va beneficia de restituirea impozitului plătit în plus față de ceea ce datora conform legii române.

impozabil aferent sediului permanent vor fi avute în vedere numai veniturile ce sunt atribuibile sediului permanent, respectiv cheltuielile aferente obținerii acestor venituri.

De asemenea, pentru eventualele transferuri făcute între persoana juridică străină și sediul său permanent, la determinarea prețului de piață vor fi avute în vedere dispozițiile privind prețul de transfer cuprinse în art. 11 C. fisc. și în liniile directoare privind prețul de transfer emise de OCDE; pentru transfer pricing folosindu-se una din următoarele metode: compararea prețurilor, metoda cost-plus sau metoda prețului de revânzare. Transfer pricing se referă la tranzacțiile de materie impozabilă între societăți afiliate, fiind operațiunea prin care societățile înrudite își stabilesc prețul la care tranzacționează între ele bunuri și servicii.

Actuala formulare a noțiunii de transfer pricing diferă substanțial de cea anterioară stabilită prin Legea 414/2002, care prevedea doar un sistem de descriere detaliată a tranzacțiilor și dreptul organului fiscal de a recalcula materia impozabilă. Actuala reglementare prevede în primul rând dreptul autorității fiscale de a reconsidera orice tranzacție, iar apoi prevede mai multe modalități de stabilire a prețurilor de transfer.

În acest sens menționăm aplicabilitatea principiului „arm's length”, principiu unanim recunoscut și care ghidează aceste reglementări la care ne-am referit impunând ca toate tranzacțiile dintre societăți afiliate să fie făcute la un preț real de piață, preț la care aceiași tranzacție s-ar fi realizat între entități independente⁶⁶.

A doua categorie de venituri impozabile a persoanelor juridice străine care își desfășoară o parte din activitate pe teritoriul României o reprezintă veniturile din proprietăți imobiliare și din vânzarea - cesionarea titlurilor de participare.

Conform dispozițiilor Convenției Model OCDE și a convențiilor de evitare a dublei impuneri semnate de România, este recunoscut că statul în care sunt situate imobilele are competența exclusivă de a reține impozitul pe profiturile obținute de pe urma acestora.

Veniturile din proprietățile imobiliare⁶⁷, de asemenea impozabile, sunt determinate expres de art. 30 alin. 2 C. fisc.: veniturile din cedarea folosinței unei proprietăți imobiliare situate în România; câștigul din

⁶⁶ Pentru detalii și comentarii a se vedea în acest sens R. Bufan, M. Șt. Minea (coord.), CODUL FISCAL COMENTAT, *op. cit.* p. 167-195.

⁶⁷ Prin „proprietate imobiliară” se înțelege – potrivit art. 7 alin. 1, pct. 27 C. Fisc. – orice teren, clădire sau altă construcție ridicată ori încorporată într-un teren.

vânzarea-cesionarea drepturilor de proprietate sau al oricăror drepturi legate de proprietatea imobiliară situată în România; câștigul din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică, dacă minimum 50% din valoarea mijloacelor fixe ale persoanei juridice sunt, fie direct, fie prin intermediul mai multor persoane juridice, proprietăți imobiliare situate în România; etc. Este evident că orice câștig obținut din exploatarea sau vânzarea unei proprietăți imobiliare situate în România este impozabil, iar dreptul suveran de impunere aparține în toate situațiile statului român. Legiuitorul român asimilează tranzacțiilor imobiliare acele tranzacții cu titluri de participare la societăți care au în patrimoniu în proporție de peste 50% proprietăți imobiliare situate în România, și în consecință se supun aceluiași regim de impunere menționat anterior.

Veniturile din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română se iau în calcul la determinarea profitului impozabil, stabilindu-se direct în sarcina persoanei juridice străine care obține câștigurile obligația de a declara și a plăti acest impozit în România.

Regulile privind calculul profitului impozabil, plata impozitului pe profit și obligațiile declarative sunt de asemenea aplicabile în cazul persoanelor juridice străine, în condițiile prezentate mai sus în contextul impozitării persoanelor juridice române, astfel că nu vom mai analiza aceste aspecte.