CONTABILITATE ȘI GESTIUNE FISCALĂ

– Suport de curs –

Lect.univ.dr. TRANDAFIR ADINA
Cuprins

INTRODUCERE ........................................................................................................... 4

CAPITOLUL I. GESTIUNEA FISCALĂ A UNEI ENTITATI ECONOMICE. CONVERGENTE SI DIVERGENTE ............................................................................................................. 6

ÎNTRE CONTABILITATE SI FISCALITATE ........................................................................ 6

1.1 Obiectul si rolul gestiunii fiscale în conducerea entitatilor economice ................ 6
    1.1.1 Gestiunea fiscala, eficacitatea fiscala si strategia entitatii economice ............ 8
    1.1.2 Gestiunea fiscala si riscul fiscal .................................................................. 10

1.2 Sursele de drept fiscal ale entitatilor economice ................................................. 11

1.3 Sistemul fiscal ........................................................................................................ 12
    1.3.1. Noțiuni generale privind sistemul fiscal .................................................. 12
    1.3.2. Conceptul de impozite, taxe, contribuții ................................................. 14
    1.3.3. Elementele impozitului ......................................................................... 15
    1.3.4. Principii de echitatea fiscală ................................................................ 16
    1.3.5. Principii de politică financiară ............................................................... 19
    1.3.6. Principii de politică economică .............................................................. 19
    1.3.7. Principii social-politice ..................................................................... 20
    1.3.8. Așezarea și perceperea impozitelor ....................................................... 20

CAPITOLUL II. CONTABILITATEA IMPOZITULUI PE PROFIT .................................. 23

2.1 Rezultatul contabil si rezultatul fiscal ................................................................. 23
    2.1.1 Rezultatul contabil .............................................................................. 24
    2.1.2 Determinarea profitului impozabil ......................................................... 24

2.2 Impozitul pe profit ............................................................................................... 30
    2.2.1 Reglementari fiscale ............................................................................ 30
    2.2.2 Calculul impozitului pe profit ............................................................... 31

2.3. Contabilitatea între impozitele curente și impozitele amânate privind profitul ........ 39

CAPITOLUL III. GESTIUNEA CAPITALULUI FIX CA STRUCTURA A CICLULUI DE INVESTIRE .................................................................................................................. 50

3.1 Capitalul fix si dezvoltarea întreprinderii ............................................................. 50

3.2 Modificari si completari la dispozitiile legislative privind clasificarea si codificarea mijloacelor fixe ........................................................................................................... 51
    3.2.1 Documentele primare si evidenta operativa a mijloacelor fixe .................. 51
    3.2.2 Contabilitatea analitica a mijloacelor fixe .............................................. 52

3.3 Organizarea contabilitatii sintetice si analitice a mijloacelor fixe ......................... 53

3.4 Contabilitatea si fiscalitatea operatiilor privind intrarile de mijloace fixe ............ 53
3.4.1 Achizitii cu titlu oneros ................................................................. 53
3.4.2 Mijloace fixe din productia proprie de imobilizari.......................... 53
CAPITOLUL 4. CONTABILITATEA SI FISCALITATEA........................................ 56
PRIVIND T.V.A................................................................. 56
  4.1. Aspecte generale................................................................. 56
  4.2 TVA si circuitele economice ................................................ 56
  4.3 Evidenta TVA....................................................................... 57
  4.4. Cotele TVA ........................................................................ 60
  4.5. Scutiri acordate................................................................. 61
  4.6. Deducerea TVA................................................................. 61
  4.7. Obligațiile de raportare privind TVA..................................... 64
CAPITOLUL 5. ACCIZELE ................................................................. 66
  5.1. Produse accizabile armonizate ............................................. 66
  5.2 Alte produse accizabile .......................................................... 67
BIBLIOGRAFIE................................................................................. 69
INTRODUCERE

Obiectivele cursului

Obiectivul general avut în vedere prin cuprinderea în Planul de învățământ a disciplinei CONTABILITATE ȘI GESTIUNE FISCALĂ este de a transmite studentilor cunostinte teoretice si practice legate de aspectele fiscale vis-a-vis de reglementarile contabile.

Obiective specifice

- familiarizarea viitorului specialist cu notiunile reprezentative din domeniul fiscalitatii, la nivelul entitatilor economice, domeniul aflat în continuă modificare legislativa, punând în evidență, pe de o parte sistemul fiscal prin care statul realizează funcția bugetară, iar pe de alta parte ansamblul drepturilor și obligațiilor contribuabililor;
- asigurarea fondului de cunostinte necesar pentru înțelegerea și utilizarea de către studenți a conceptelor de baza din domeniul fiscalitatii; dezvoltarea capacității de înțelegere a fenomenelor, proceselor și aplicatiilor din acest domeniu atât de vast;
- prezentarea notiunilor de baza și a proceselor legate de sistemul fiscal, structura impozitelor si taxelor care cuprind sistemul fiscal; determinarea corectă a indicatorilor fiscale în vederea interpretării comportamentului fiscal coerct din partea contribuabililor fata de societate;
- insușirea de către studenți a cunostintelor obligatorii referitoare la indeplinirea tuturor obligațiilor cuprinse în legile fiscale, punându-se accent pe modul de evidentiere, calculul, declararea și plata impozitelor si taxelor datorate bugetului consolidat al statului si bugetelor locale.

Competențe specifice

- aprofundarea cunostintelor, conceptelor și principiilor de baza privind fiscalitatea, cunoașterea relatei care exista între contabilitate si fiscalitate;
- insușirea cunostintelor referitoare la locul si rolul impozitului pe profit in cadrul sistemului fiscal si informatii referitoare la determinarea profitului impozabil al agentilor economici, conform normelor legale din Romania;
- identificarea veniturilor totale corespunzătoare cheltuielilor efectuate, a volumului de cheltuieli cu deductibilitate limitată și a cheltuielilor neductibile, ca și a masei de profit impozabil asupra careia se va stabili impozitul pe profit datorat de agentii economici;
- explicarea metodelor, tehnicilor și instrumentelor de stabilire corectă a impozitului pe profit la nivelul agentilor economici care să conducă la obținerea de profit;
- insusirea cunoștințelor referitoare la locul și rolul impozitelor indirecte, respectiv taxele de consumări, taxa pe valoare adăugată, accize, în cadrul sistemului fiscal și a metodelor și tehnicilor privind stabilirea acestora și gestionarea eficientă a resurselor aflate la dispoziția statului.
1.1 Obiectul si rolul gestiunii fiscale în conducerea entitatilor economice

Contabilitatea si fiscalitatea constituie doua discipline adesea independente una de alta, or societatile comerciale, regiile autonome si alte institutii de stat prezinta un ansamblu de documente contabile si fiscale care trebuie analizate in ansamblu si nu independent unul de altul.

Contabilitatea raspunde in plan informational si decizional la problematica gestiunii valorilor economice separate patrimonial. Entitatile patrimoniale au constituit spatiul de reprezentare si actiune al contabilitatii.

Unul din interesele informationale onorate de contabilitate, considerat de unii autori principal, este cel fiscal. Din totdeauna pentru contabilitate a existat problema conciliarii sale cu fiscalitatea. Cauza perpetua a unei asemenea situatii a fost generata de faptul ca nu in toate cazurilor principiile contabile privind evaluarea si calculul economic sunt convergente cu cele fiscale, care nu se subordoneaza prezentarii unei imagini fidele a operatiilor ce au loc in intreprindere. Principiile fiscale urmaresc fie stimularea, fie inhibarea unor activitati.

Prin Directiva a IV-a a C.E.E. a stabilit interactivitatea dintre dreptul contabil si dreptul fiscal. Aceasta este realizata prin Gestiunea fisca a intreprinderii.

Objectul de studiu al Gestiunii fiscale il constituie analiza distorsiunilor sau abaterilor prin incompatibilitatea intre regula fiscala si contabila, convergentele dintre ele, precum si stabilirea, pe baza analizei, a strategiei, a riscului fiscal si eficientei fiscale a entitatii economice. A gestiona efficient resursele economice si financiare ale intreprinderii inseamna a lua in calcul si dimensiunea fiscala a afacerilor. Pe baza analizei financiare, din documentele de sinteza, se pot stabili performantele trecute si estimarea viitorului probabil, riscului si eficacitatii fiscale.

Gestiunea fisca se adreseaza tuturor entitatilor economice care au in obiectul de activitate acte de comert, operatiile economice si financiare destinate obtinerii de profit. Pentru acest motiv trebuie respectate principalele mecanisme ale fiscalitatii, fara ca profesionistul contabil sa se abata de la objectivul fundamental al contabilitatii, obtinerea unei imagini clare, complete si reale (o imagine fidelă) a patrimonului, a situatiei financiare si a rezultatelor.

Fiscalitatea are la baza dreptul contabil pentru a determina regimul de impozitare privind beneficiile, TVA, impozitele si taxele locale, contributiile pentru asigurari sociale etc. Contabilitatea, in cadrul obiectivelor de imagine fidelă, are un rol esential în economie pentru a furniza situatii financiare. Aceste situatii prezinta credibilitate daca sunt:
- inteligibile (intelege de diversi utilizatori);
- relevante (în raport cu necesitatea luarii de decizii);
- corecte (sa inspire incredere în fidelitatea informatiilor);
- sa fie comparabile în timp si spațiu.

Imaginea tradițională a fiscalitatii ca instrument de constrângere este înlocuita cu cea de gestiune fiscală a întreprinderii.

Comportamentul fiscal al întreprinderii nu este o simpla norma cantonată în domeniul imperativului si litigiului. În aceasta optica, entitatea economica are un anumit demers în suportarea impozitelor si taxelor, dominat de criteriul securitatii si eficienței. Ea se doteaza cu o gestiune fiscală care penduleaza între interesul microeconomic si cel macroeconomic.
Situatia semnalata mai sus se explica prin cresterea progresiva a impactului fiscal asupra activitatii intreprinderii si incitarea fisala a acesteia. Odata cu dezvoltarea afacerilor, fiecare operatie este generatoare de un element fiscal. Impozitul penetreaza tot ce este tranzactie, intersectie intre intreprindere si mediul economico-social, acumulare si distribuire de resurse.

Dezvoltarea fiscalitatii genereaza necesitatea crearii unui sistem informational pentru a tine cont multtimii regulilor fiscale, cu complementul penalitatilor aplicabile in momentul punerii in evidenta a neregulilor.

Obligatiile, riscul, controlul si sanctiuniile au fost de-a lungul timpului asociate fiscalitatii, conferindu-i o imagine de constrangere greu acceptata atat de conducerele intreprinderilor, cat si de cetateni.

Entitatea economica a fost mental orientata sa acorde mai multa atentie parametrului fiscal. Aceasta se explica prin convergenta dintre fiscalitate si aplicabilitatea teoriei contabile in viata intreprinderii. Fiecare tranzactie economica de cele mai multe ori genereaza impozite. Din acest motiv trebuie sa se tina cont de numarul mare de reguli aplicabile, de evolutia lor constanta in timp si spatiu, de problemele de armonizare ale fiscalitatii cu contabilitatea.

Greutatile financiare parcurs de intreprinderi intr-o societate care doreste trecerea de la o economie supracentralizata, la una de piata pot constitui ameliorari dar si penalitati aplicabile in momentul punerii in evidenta a neregulilor, atat in domeniul contabilitatii cat si al fiscalitatii.

Aceasta metoda de securitate constituie primul deziderat al gestiunii fiscale al intreprinderii.

Apropierea intreprinderii de parametrul fiscal poate fi justificata din cel putin doua puncte de vedere. O prima justificare rezida din importanta punerii fata in fata a fiscalitatii in viata intreprinderii cu partea practica. A doua justificare isi gaseste ratiunea in faptul ca intreprinderile si parteneri lor de afaceri sunt din ce in ce mai recepтивi la ideea ca in multe domenii fiscalitatea nu este imperativa, dar lasa intreprinderii posibilitatea de a alege ceea ce poate utiliza mai bine in interesul sau. Mai mult, fiscalitatea a fost adesea utilizata de legiulor ca un factor de incitare al intreprinderii.

Ea poate sa adopte un comportament mai dinamic fata de parametrul fiscal, exercitand drepturile fisale si analizand consecintele pentru a modela obligatia fisala pe care o suporta in interesul sau. Progressul tehnic, dezvoltarea societatii in general si apropierea de parametrul fiscal a facut posibila ca fiscalitatea sa faca parte din previziunile intreprinderii. Un obiectiv fiscal nu trebuie atins numai prin optiuni fiscale. Orizontul trebuie largit si prin intermedierea variantelor juridice, ale caror efecte fiscale pot raspunde mai bine doleantelor entitatilor economice.

Exemplul clasic in acest sens il constituie Franta, care a imbina armonios aspectele fisale si juridice, ce au dat posibilitatea societatilor comerciale de a opta pentru una din formele imposizarii: impozitul pe societati, varianta continuta in Codul general de impozite, sau sa adopte forma unei societati supusa dreptului impozitului real ca efect al unei alegeri juridice. Dupa 1998 in tara noastra sistemul fiscal a fost in permanenta supus reorganizarii, concentrandu-se atentia pe termen scurt asupra atingerii obiectivului major, acela de incasare a veniturilor fisale la buget. Entitatile economice romanesti nu au beneficiat de optiuni fiscale juridice, decat in mica masura. Lipsa unui management fiscal, atat la nivel executiv cat si parlamentar, s-a rasfrat ca un „bumerang” asupra bugetului de stat, facilitand frauda si evaziunea fisala. Pe de alta parte, conducerea societatii comerciale a transformat contabilitatea ca principala sursa de informatii pentru administratiile fisale. Or, obiectivul situatiilor financiare este acela de a furniza informatii despre pozitia financiar, performantele si modificarile pozitiei financiare ce sunt utile in luarea deciziilor economice unei game largi de utilizatori: investitori, salariati, furnizori si creditorii comerciali, clienti, guvernul si institutiile sale, public.
Reusita reformei contabile realizata în tara noastra s-a facut cu eforturi considerabile, vizând în principal calitatea produsului contabilitatii: o informatie contabila care sa satisfaca în egala masura pe toti utilizatorii acesteia: investitori, creditori, salariali, stat, banci etc.

Obtinerea unei informatii corecte reprezinta temelia jocului decizional în viitorul firmei, pusa la dispozitie de profesionistii contabili fiind „doctorii financiari” ai firmei în prevenirea si combaterea insolubilitatii si falimentului.

Politicile contabile pe care le adopta un profesionist în domeniul urmareste decizia de investire sau dezinvestire. Fiscalitatea nu trebuie sa intervină contabil, orice divergenta între politica contabil contabila adoptata de o întreprindere si cea fiscala trebuie ameliorata extracontabil.

Statul primeste informatia contabila de la profesionistii în domeniul iar recunoasterea unei informatii fiabile, bazata pe norme, principii, regulii si postulate înmanunchiate în Normele Nationale si Reglementarile arminizate cu Directivele Europene si Standardele Internationale de Contabilitate constituie un pas important în realizarea unui drept contabil autonom, ce trebuie respectat si de catre fiscalitate.

Modelul de contabilitate continental este bazat pe macroeconomie, unde predomină intervenția guvernamentală și influența regulilor fiscale în materie de normalizare contabilă. Informatia contabilă trebuie utilizată în deciziile de perspectiva ale firmei. Or documentele de sinteză în conceptia de astazi raspunde în mare masura statului și mai puțin investitorului de capital. Conceptia se vrea schimbata pe acelasi model în care informatia contabila sa devina credibila ,iar conturile anuale sa raspunda în primul rând investitorilor de capital. Aceasta presupune ca impozitul sa devina neutru asupra contabilitatii, iar normalizarea si dezvoltarea conceptuala a contabilitatii sa fie realizata numai de profesionisti contabili cu o bogata experienta atât în tara, cât și în strainatate.

O stabilitate a regulii fiscale fara a polua conturile anuale, face posibila reorientarea conducerii economice a firmei de a veghea atât asupra parametrului fiscal dar, mai ales asupra dezvoltarii afacerilor, rentabilizarii lor, cresterii profitului, analiza valorii adaugate, a capacitatii de autofinantare .

1.1.1 Gestiunea fiscala, eficacitatea fiscale si strategia entitatii economice

Reglementarile de natura fiscale vin sa influenteze direct sau indirect activitatea unei unități economice ce are calitatea de contribuabil. În domeniul fiscal se operează cu notiunii de fisc, fiscal. Specialistii definesc fiscul ca administratorul ce are în atribuțiile sale calculul, perceperea, urmărirea platii, impozitelor și contribuțiilor datorate de contribuabil statului. Fiscal este termenul ce privesc fiscul și competentele ce îl revin.

Obiectivele fiscalității constau în calculul, perceptarea, așezarea, urmărirea platii impozitelor ,taxelor și contribuțiilor datorate de unitățile economice, statului. Ele sunt îndeplinite de componența sistemului fiscal - aparatul fiscal.

Obiectivele gestiunii fiscale ale entitatii economice au în vedere asigurarea securitatii si eficacitii fiscale, prin intermediul cercetarii prescriptiilor de forma si fond; amâneri, esalonari, scutiri, impuse de dreptul fiscal. Se evita astfel sanctiunile și penalitatile fiscale și se procedează la o mai buna alocare a resurselor sale financiare. Unitățile economice trebuie să optimizeze în plan financiar și economic raporturile sale cu fiscalitatea.

Acest comportament poate fi posibil în condițiile în care sistemul de impozite, taxe si contributii ofera modalitati de antrenare a impozitelor pe linia cresterii profitabilitatii sale. Cercetarea securitatii fiscale trebuie sa ramana in atentia conducerii economice a întreprinderii. Aceasta reprezinta unul dintre aspectele clasice in relatiile intre predii cu fiscalitatea.
Entitatea economica trebuie sa respecte regulile de baza si de termen care ii sunt impuse prin dreptul fiscal. Ea este intr-adevar expusa riscului controlului fiscal, control susceptibil de a pune in evidenta neregulile comise.

Miza financiara a controlului fiscal este rareori neglijata in masura in care redresarile facute sunt insotite de sanctiuni si penalitati de o importanta variabila, dar deseori determinanta. Literatura de specialitate a controlului fiscal este abundenta si descrie adesea adesea cu exces puterile reprezentantilor aparatului fiscal. Consecintele financiare ale unei proceduri de verificare pot fi extrem de dificile pentru o intreprindere, conducand la o imagine nefavorabila sa, sau la compromiterea echilibrului financiar. Pentru acest motiv intreprinderile sunt tentate a se indrepta spre un comportament mai putin curativ fata de fiscalitate, mai mult orientate spre depistarea si mai ales prevenirea riscului fiscal.

In afara activitatii curente a intreprinderii, realizarea de operatii importante, unele accidentale, impuse mai ales de dezvoltarea sa – fuziuni, consolidari, relatii internationale, solicita punerea in aplicare a regulilor financiare pe care entitatea economica nu le practiceaza pana atunci. Aceasta confrunta cu noi reguli fiscale implica neaparat un anumit risc fiscal. Din acest motiv se impune aplicarea unor proceduri de control intern specifice regulilor fiscale. Aceste tehnici trebuie luate in considerare pe cat posibil dupa eliminarea riscului fiscal. Chiar daca entitatea economica nu poate elimina riscul fiscal, ea poate sa-l limiteze. Ea are posibilitatea sa-1 depisteze in multe faze ale controlului fiscal si sa promoveze o gestiune eficienta a resurselor financiare, evitand pierderi ca urmare a penalitatilor, sanctiunilor etc.

Eficacitatea fiscale constituie un element esential al gestiunii fiscale. Entitatea economica trebuie sa-si conceapa o politica fiscala autonoma, detasata de restul intreprinderii, cu un obiectiv unic si independent: cercetarea cailor legale, cele mai putin imposibile. Gestiunea fiscale, ca si gestiunea comerciala sau cea de productie, se integreaza in gestiunea intreprinderii si trebuie deci definita in functie de obiectivele politicii generale ale intreprinderii, sau in raport de strategia adoptata. Eficacitatea fiscale a intreprinderii poate fi atinsa direct sau indirect. Cea directa poate fi realizata prin intermediul dreptului fiscal ce cuprinde masuri de ajutor sau incitare fiscale. Este cert ca entitatea economica care utilizeaza optim masurile de incitare sau favorurile de care ea poate beneficia, atrage un avantaaj financiar imediat. Acesta este cel mai important in cercetarea eficacitatii fiscale.

Obtinerea de avantaje fiscale legale presupune ca entitatea economica cunoaste bine ansamblul de reguli in vigoare, ceea ce nu tine de caracterul temporar al regulii fiscale, de frecventele modificari legislative si de publicitate care reuneste traditional masurile cele mai speculative, lasand in umbra celelalte dispozitii mai exacte, dar uneori la fel de avantajoase.

Eficacitatea fiscale indirecta este posibila in conditiile in care sistemul de impozite, taxe si contributii ofera o serie de limite pentru contribuabil (utilizarea in cadrul unitatii economice a mai multor regimuri de amortizare; optiunea de a fi platiator sau nu de taxa pe valoarea adaugata sub nivelul legal al cifrei de afaceri scutite; evaluarea stocurilor la iesire prin metoda LIFO). Acestor optiuni continua in regula fiscale se alatura o parte din multiplele optiuni acordate de administratie in instructiunile si comentariile sale. La cererea intreprinderii: administratia financiara poate sa acorde neevidentierea taxei pe valoarea adaugata pentru avansuri incasate cu regularitate; aprobarea de catre Ministerul Finantelor pe baza documentatiei prezentate de intreprindere, utilizarea amortizarii accelerate pentru anumite mijloace fixe. Solutiile celor doua forme de eficacitate fiscale sunt plasate in calculul raporturilor intre gestiunea fisala a intreprinderii si strategia intreprinderii, riscul fiscal si contabilitate.

Practica a dovedit ca cea mai buna solutie fiscala este aceea care tine seama de obiectivele si strategiile intreprinderii. Eficacitatea fisala nu e intotdeauna identica cu gasirea unor cai de actiune diferite de cele impuse de regulile fiscale. Ea trebuie sa fie intelesa de unitatea economica ca un sacrificiu fiscal. Strategia fisala a intreprinderii trebuie privita ca o
sub-strategie a dezvoltării de ansamblu a firmei. Astfel, unitățile economice trebuie să faca posibilitatea încadrarea deciziilor fiscale în cadrul celor de gestiune.

Aplicarea unei asemenea măsurători este concentrata pe identificarea mijloacelor eficacității fiscale, condițiilor și linii ale acestei eficacități. Eficacitatea fiscală poate fi directă si indirectă. Dintre mijloacele eficacității fiscale pot fi menționate:

- utilizarea de o maniera optima a masurilor de ajutor si incitare fiscala. Este o eficacitate fiscală directă care poate fi exemplificată, prin folosirea unor metode de amortizare accelerare, utilizarea metodelor de evaluare a stocurilor la iesire funcție de inflație (LIFO);
- aportul de capital social în natura și dezvoltarea firmei prin reutilizarea profitului pentru investiții productive cu consecinte favorabile asupra diminuării imposibilor sau scutirii totale de a fi achitare;
- reducerea profitului impozabil cu 10% din pretul de achizitie ale echipamentelor tehnologice.

Eficacitatea fiscală indirecta este posibilă în condițiile în care sistemul de impozite, taxe și contribuții ofera o serie de deduceri fiscale a unor cheltuieli, acoperirea pierderilor în exercițiile anterioare, limita unor cheltuieli deductibile funcție de masa bruta a profitului. Eficacitatea fiscală constituie un element motor al gestiunii fiscale a întreprinderii. Trebuie conceputa o politica fiscala autonomă, detasată de restul întreprinderii și dotată cu un obiectiv unic și independent: cercetarea și atingerea unui cost fiscal optim care convine aspirațiilor firmei.

1.1.2 Gestiunea fiscală și riscul fiscal

Un alt factor cheie al succesului în materie de gestiune fiscală constă în aptitudinea entitatii economice de a îmbina strategia fiscală cu riscul fiscal.

Daca administratia financiara admite o anumita abilitate fiscala a întreprinderii în nici un caz nu va permite în schimb sa o faca cu exces. O ingenuitate prea mare poate fi acuzată de administratie care va invoca abuzul de drept. Chiar daca exista argumente, aceasta perspectiva constituie una din limitele gestiunii fiscale, limita care nu este mereu blocată, separând abilitatea fiscala admisa de cea excesiva si deci interzisa, fiind departe de a fi stabilita. Aceasta delimitare a gestiunii fiscale nu antrenează abuzul de drept fiscal. Astfel, unitățile economice care operează pe pietele internaționale cunosc ca utilizarea abuzivă a convențiilor internaționale se intersectează cu clauzele de contractare (cumpărări, vânzări), fapt ce conduce la evitarea utilizării abuzive a acestor convenții.

Decizia fiscală trebuie să se încadreze organic în deciziile entității economice. Astfel, unitățile economice care operează pe pietele internaționale cunosc ca utilizarea abuzivă a acestor convenții se intersectează cu clauzele de contractare (cumpărări, vânzări), fapt ce conduce la evitarea utilizării abuzive a acestor convenții.

Decizia fiscală trebuie să se încadreze organic în deciziile entității economice. Astfel, unitățile economice care operează pe pietele internaționale cunosc ca utilizarea abuzivă a acestor convenții se intersectează cu clauzele de contractare (cumpărări, vânzări), fapt ce conduce la evitarea utilizării abuzive a acestor convenții.
Rezolvarea acestor aspecte, deloc de neglijat privind Gestiunea fiscala, marcheaza trecerea de la o **fiscalitate subiectiva** la una **obiectiva**.

Fiscalitatea accepta si recunoaste o anumita abilitate in raport cu reglementarile fiscale, dar nu permite abuzul de drept fiscal. Aceasta abilitate impune asumarea unui risc fiscal ce poate conduce entitatea economica in starea de **evaziune fiscala**.

Din acest punct de vedere, gestiunea fiscala este considerata ca o frontier ca separa **fiscalitatea admise** de cele **exagerate**. Ea nu antreneaza abuzul de drept fiscal. Decizia fiscala trebuie sa se incadreze organic in deciziile intreprinderii si trebuie sa prezinte o diminuare de risc si incertitudine.

Aceasta presupune gestionarea **parametrelor fiscale** in dubla perspectiva de **securitate si eficacitate fiscala**. Responsabilitii entitatii economice au obligatia de a trata fiscalitatea ca o variabila a gestiunii in toate etapele de viata ale firmei. Astfel, gestiunea fiscala marcheaza trecerea de la un cost fiscal excesiv la unul optimizat, prin includerea in decizia de perspectiva a firmei, riscul si eficacitatea fiscala, optimizarea tuturor cheltuielilor cu impozite taxe, contributii si fonduri speciale. In fiscalitate este utilizat termenul de „decizie de gestiune” care desemneaza totalitatea variantelor alese de o intreprindere. Decizia de gestiune este atat asumarea responsabilitatii cat si o atentie asupra securitatii afacerii unei firme.

Gestiunea fiscala a firmei trebuie sa fie corecta, alegerele facute trebuie sa corespunda regulilor de drept fiscal. Încalcarea acestora conduce la o gestiune fiscala incorecta, sau la evaziune fiscala.

Dreptul fiscal defineste evaziunea fiscala ca o sustragere de la impunere a materiei impozabile. Aceasta sustragere de la indeplinirea obligatiilor bugetare se poate realiza fie prin aplicarea corecta a legilor fiscale in favoarea contribuabilului – situatie in care evaziunea fiscala este legala, fie prin savarsirea voluntara si in cunostinta de cauza a unor contraventii care constituie evaziunea fiscala frauduloasa. Consideram necesare cativa exemple din tarile Uniunii Europene cu privire la faptele care au in vedere interpretarea favorabila a legislatiei fiscale sau fapte de evaziune fiscala legala:

- constituirea fondurilor de amortizare sau de rezerva intr-un quantum mai mare decat cel ce se justifica din punct de vedere economic, diminuandu-se profitul imposabil;
- investirea unei parti din profitul contabil realizat in utilaje si echipamente menite sa modernizeze entitatea economica sau pentru protectia mediului inconjurator, investitii pentru care statul acorda reduceri a imposizitului pe venit, masura menita sa stimuleze acumularea;
- facilitati cu privire la deductibilitatea cheltuielilor legate de pregatirea profesionala si practica in productie a salariatilor, sumele achitate pentru contractele de cercetare care au ca obiect programele prioritare de interes national etc.

Evaiziiunea fiscala frauduloasa face obiectul intocmirii de declaratii false, documente de plati fictive si de registre contabile neconforme cu realitatea, nedeclararea materiei impozabile, declararea veniturilor impozabile inferioare celor reale, tinerea registrelor duble, inregistrarea de cheltuieli neefectuate in realitate, falsificarea bilantului, vanzarile fara documente, precum si emiterea de facturi fara vanzare efectiva, care ascund operatiunile reale supuse imposizitarii etc.

### 1.2 Sursele de drept fiscal ale entitatilor economice

Dreptul fiscal s-a creat si corespunde textelor de origine variata. Din ratiuni de legitimitate si de consimtamant la impozit, legea a fost mult timp privilegiata de crearea dreptului fiscal, consolidand supremația legii in sursele reglementare. Principalele surse ale dreptului fiscal sunt:

- a) surse legislative;
b) sursele conventionale;
c) sursele reglementare;
d) sursele jurisprudentiale.

a) **Sursele legislative** constituie sursa principală a dreptului fiscal. Si Constitutia României precizează ca impozitele si taxele sunt instituite prin lege. Deci legea reprezinta actul legislativ care detine autoritatea principala în materie fiscala.

Anumite dispozitii fiscale pot fi date prin ordonante guvernamentale, daca Parlamentul ablitieaza guvernul sa le emita.

b) **Sursele conventionale** sunt stabilite prin acorduri, tratate si conventii internationale. Se disting:

1. conventii internationale. Stabilite între doua state în scopul de a regla situatia fiscala a persoanelor fizice sau juridice aflate în situatia de a le fi impozitat venitul într- unul din cele doua state. Aceste conventii conduc cel mai adesea la impozitarea într-unul din cele doua state si exonerarea în celalalt stat, în conditiile în care afacerile sunt extinse în afara granitelor tarii de origine.

2. dispozitii comunitare. Sunt rezultatul tratatului de la Roma si care functioneaza în cadrul Uniunii Europene. Aceste dispozitii au consecinte în dreptul fiscal intern al fiecarui stat membru. Consiliul Uniunii Europene fixeaza directive destinate sa permita armonizarea legislatiilor nationale si de a compara dispozitii legislative reglementare si administrative in perspectiva unei piete unice europene.

c) **Sursele reglementare** constituie doctrina administrativa prin care legile sunt completate în vederea punerii lor în aplicare prin decrete sau ordine ministeriale la nivel ierarhic inferior legilor. Aceasta putere reglementara în executarea legilor fiscale este autonoma.

Normele, instructiunile si circularele privind aplicarea legilor revine Ministerului Finantelor.

d) **Sursele jurisprudentiale** reprezinta rationamente de natura fiscala prin jurisdictii litigioase si care se refera cel mai adesea la contestatiile contribuabililor cu privire la interpretarea legilor de catre administratie (norme de aplicare, instructiuni sau circulare ale Ministerului Finantelor).

Jurisprudenta vine sa interpreteze corect legea si implicit normele sale de aplicare si sa completeze notiunile pe care legea nu le-a definit cu precizie. Atunci cand administratia constata ca judecatorul adopta o orientare care se opune propriii sale doctrine poate interveni pentru a obtine prin Parlament votul unei legi confirmand propriile analize. In practica, tribunalele administrative intervin in materie de imposite directe si indirecte, atunci cand competenta tribunalelor judiciare se refera la venituri ale statului, precum dreptul de inregistrare.

**1.3 Sistemul fiscal**

**1.3.1. Noțiuni generale privind sistemul fiscal**

Rolul primordial al sistemului fiscal este acela de a asigura finanțarea economiei publice pe calea prelevărilor fiscale, alături de alte mijloace care să permită statului intervenții în economia națională pentru corectarea unor fluctuații negative ale ciclului economic.

Conceptele utilizate sunt diverse, iar încercările de a stabili definiții au scos în evidență o serie de sarcini de sistematizare. Astfel, în general, conceptul de fiscalitate este explicat ca fiind un sistem de percepere a impozitelor, însă, într-o abordare juridică, acesta poate fi definit ca un sistem de legi referitoare la fisc sau la perceperea impozitelor.
Din cele prezentate mai sus desprindem două concepte distincte, și anume:

1. imposițul și definițiile sale
2. fiscal, adică administrația care percepe imposițele.

Analiza aspectelor fiscale trebuie să aibă în vedere definirea procedeelor specifice teoriei și practicii fiscale care să reunească ansamblul elementelor de natură economică, tehnică și administrativă referitoare la activitatea de impunere.

În abordarea sistemului fiscal trebuie avute în vedere următoarele aspecte:

1 sistemul de impozite și taxe directe și indirecte care funcționează în cadrul unei economii naționale. Acest sistem trebuie conceput prin acte normative elaborate de puterea legislativă, prin care să se poată așeza, previzia, pretinde și încasa veniturile bugetare respective.

2 metode și procedee utilizate atât pentru determinarea, așezarea, dar și pentru urmărirea și încasarea veniturilor cu venite statului.

3 aparatul fiscal care să reunească cele două elemente, să le pună în mișcare, să urmărească evaluarea, încasarea și vărsarea lor în contul bugetului. Acest aparat este factorul determinant, fiind un veritabil motor al punerii în mișcare a modelor și procedeelor folosite pentru încasarea veniturilor.

Pentru ca sistemul fiscal să răspundă unor cerințe el trebuie să îndeplinească patru funcții:

1. funcția de instrument de mobilizare a resurselor la dispoziție statului;
2. funcția stimulativă;
3. funcția socială;
4. funcția de control.

Prima funcție a sistemului fiscal este realizată prin canalele fiscale aflate în economie, statul asigurându-și prin intermediul imposițelor și taxelor resursele bănești mobilizate la dispoziția bugetului de stat. Statul trebuie să constitui o serie de canale prin care să-și asigure alimentarea fondurilor sale centralizate care au legătură directă cu bugetul de stat, întrucât fondurile extrabugetare se constituie în afara bugetului însă preiau în exercițiu o parte din sarcinile bugetului de stat.

A doua funcție a sistemului fiscal este legată de interesul statului ca activitatea economică să se dezvolte continuu și cu eficiență, pentru că statul își procură veniturile pentru buget în marea lor majoritate de la agenții economici. Stimularea se realizează și prin sistemul fiscal, prin largirea activității aparatului financiar din economie. Se au în vedere unele facilități pentru societățile comerciale cu capital privat care îmbracă forma reducerilor sau scutirilor de plată, precum și o serie de facilități pentru sumele reinvestite din profitul întreprinderilor.

Prin a treia funcție trebuie să se asigure și protecția socială a anumitor categorii de cetățeni, pe de o parte prin facilități de impunere, iar pe de altă parte, prin stimularea angajatorilor să folosească forța de muncă cu randament scăzut. Cu toate acestea funcția socială a sistemului fiscal român este mult mai redusă în comparație cu țările dezvoltate.
Prin ultima funcţie se statuează faptul că statul nu mai poate interveni în economie prin măsuri administrative ci numai prin anumite pârghii economice sau financiare. Sistemul fiscal, pe de o parte, furnizează aceste pârghii iar, pe de altă parte, asigură mecanismul de funcţionare a lor prin punerea la dispoziţia aparatului fiscal a acestora. Este vorba de controlul exercitat de stat printr-o serie de pârghii financiare sau fiscale prin intermediul cărora se penetrează în activitatea agenţilor economici până la cele mai mici detalii.

1.3.2. Conceptul de impozite, taxe, contribuţii

Impozitul reprezintă o formă de prelevare a unei părţi din veniturile sau averea persoanelor fizice sau juridice la dispoziţia statului în vederea acoperirii cheltuielilor sale. Aceasta prelevare se face: în mod obligatoriu, cu titlu nerambursabil şi fără contraprestaţie directă din partea statului.

Caracterul obligatoriu al impositelor trebuie înţeles în sensul că plata acestora este o sarcină impusă tuturor persoanelor fizice sau juridice care realizează venit sau posedă un anumit gen de avere pentru care, conform legii, datorează imposit. Dreptul de a introduce impozite îl are statul și el se exercita prin intermediul organelor puterii centrale și uneori prin organele administrației locale.

Impozitele sunt plăți care se efectuează către stat cu titlu definitiv și nerambursabil. În schimbul acestora, plătitorii nu pot solicita statului un contraserviciu direct și imediat, de valoare egală sau apropiată. Prin aceasta, impozitele se deosebesc în mod principal fata de taxe, în cazul cărora există un raport de contraserviciu direct.

Desigur, impozitele presupun realizarea unor contraservicii publice cum ar fi: apărare națională, securitate și ordine publică, protecție socială etc., dar acestea nu sunt percepute ușor de către orice contribuabil. Caracterul nerestituibil al impositelor implică faptul că nici un contribuabil nu poate pretinde o plata directă din partea statului, pe baza impositelor suportate. Prin aceasta, impozitele se deosebesc de împrumuturile publice, care sunt purtătoare de dobânda și rambursabile.

Instituirea și perceperea impositelor de către stat determină o importantă redistribuire a produsului intern brut. Prin aceasta se manifesta rolul impositelor pe plan financiar, economic și social, rol ce difera de la o țară la alta și de la o etapa de dezvoltare a economiei la alta.

Rolul cel mai important este în plan financiar, deoarece impozitele constituie mijlocul principal de procurare a resurselor financiare necesare acoperirii cheltuielilor publice.

Pe plan economic, impozitele pot fi folosite ca mijloc de intervenție în activitatea economica, acționând ca pârghie economică. În funcție de intenția legiștului, impozitele se pot manifesta fie ca un instrument de stimulare, fie de frâncarea unei activități, de creștere sau reducere a producției sau consumului unui anumit produs, de impulsionare sau îngrădire a unor activități etc.

Pe plan social, rolul impositelor se concretizează în faptul că, prin intermediul lor, statul redistribuie o parte importantă din producția intern brut între clase și pături sociale, între persoane fizice și juridice.
Taxele reprezintă prelevări bănești obligatorii către stat în cazul în care o persoană fizică sau juridică solicite un serviciu unei instituții publice.

Spre deosebire de impozit, taxa reprezintă plata pentru un serviciu public divizibil, de care beneficiază cel care l-a solicitat. Ea are un caracter obligatoriu numai pentru cine solicită serviciul respectiv. În această categorie se cuprind taxele juridice (taxe de timbru, notariale, de succesiune), taxele administrative (taxe pentru autorizații, permise, legițații), taxe consulare s.a. Trebuie subliniat faptul că taxa nu reprezintă costul serviciului respectiv, fiind de obicei mai mica decât acest cost. În acest context aceste taxe nu trebuie confundate cu taxele poștale sau tarifele pentru transport pe calea ferată, care reprezintă prețul plătit pentru serviciile făcute de întreprinderile respective.

Contribuțiile reprezintă prelevări obligatorii către stat de la anumiți contribuabili care beneficiază de unele servicii publice sau activități ale statului.

Față de impozit, contribuțiile se concretizează în servicii publice care aduc beneficii unor cetățeni, fără ca ei să fi solicitat serviciul respectiv. De menționat că plata contribuției este obligatorie în sarcina debitorilor reai sau potentiali avantașați. În cadrul contribuțiilor o importanță deosebită o au contribuțiile sociale care au o natură asistențială. Ele serveșc pentru gestionarea serviciilor de securitate socială și acționează în toate cazurile când e prejudiciată capacitatea de munca a salariaților (boală, bătrânețe, maternitate, șomaj, invaliditate s.a.).

1.3.3. Elementele impozitului

Impozitul este o prelevare bănească obligatorie care are loc în baza legii și se prezintă ca un raport juridic. Prevederile acestui raport juridic reprezintă elementele impozitului, care trebuie să fie clar și precis prezentate în orice reglementare legală.

Elementele tehnice ale impozitului sunt:

- **subiectul impozitului (contribuabilul)** este persoana fizică sau juridică obligată prin lege să plătească impozitul. Subiecte impozabile pot fi: agenții economici în cazul impozitului pe profit, taxei pe valoarea adaugata sau persoanele fizice, în cazul impozitului pe venit.
- **suportatorul (destinatarul) impozitului** este persoana fizică sau juridică din ale cărei venituri se suportă în mod efectiv impozitul. Acest element este important în legatură cu distincția fundamentală dintre impozitele directe și indirecte.
- **sursa impozitului** reprezintă venitul de care plătitorul dispune pentru a face față plații impozitului. Ea se poate identifica cu obiectul impozabil sau poate fi diferită de obiectul impozabil, când acesta e reprezentat de avere, acte sau fapte juridice.
- **unitatea de impunere** este stabilită în funcție de natura obiectului impozabil și servește dimensionării acestuia, putând fi monetară, valorică, etc.
- **cota de impunere** este elementul care servește la calcularea valorii impozitului. Ea poate fi exprimată sub forma unei sume fixe pe unitatea de impunere sau sub formă de procent. Cota procentuală poate fi proporțională, progresivă sau regresivă.
asieta fiscala cuprinde totalitatea operaţiunilor realizate de organele fiscale pentru identificarea subiecţilor impozabili, stabilirea mărimii materiei impozabile şi a cuantumului impozitelor datorate statului. Prin asieta se constată existenţa unei creanţe fiscale a statului şi se crează obligaţia de plată în sarcina contribuabililor.

termenalul de plată reprezintă data limită până la care impozitul trebuie achitat. El se stabileşte în funcţie de felul şi volumul impozitului datorat. Termenele de plată sunt, de obicei, lunare, trimestriale sau anuale.

În afara acestor elemente tehnice prezentate mai sus, orice actul legal de instituire a unui impozit mai poate să cuprindă şi următoarele menţiuni:

- autoritatea impozitului este puterea publică împuternicită să instituie impozitul, la care se adaugă organele care aşează şi percep în mod efectiv impozitul.
- beneficiarul impozitului poate fi bugetul central al statului, bugetele locale sau bugetele unor instituţii publice, după caz.
- posibilitatea impozitului relevă capacitatea economică a contribuabilului de a plăti impozitele, precum şi baza de calcul luată în considerare la stabilirea mărimii impozitului.
- facilităţile fiscale se referă la o serie de avantaje fiscale cum ar fi: exonerari pentru anumite categorii de contribuabili, perioade de scutire, reduceri, amânări la plată sau restituirii de impozite, după caz.
- sancţiunile aplicabile au în vedere întărirea responsabilităţii contribuabililor în ce priveşte stabilirea corectă a obligaţiilor fiscale şi plata acestora şi pot cuprinde amenzi, majorări de întârziere, popriri, confiscări, puneri sub sechestru, retragere a autorizaţiei de funcţionare, declanşarea procedurii de faliment, precum şi declanşarea urmaririi penale.

1.3.4. Principii de echitatea fiscală

Principiile impunerii reprezintă cerinţe stabilite de teoria finanţelor publice, în baza cărora are loc dimensionarea, aşezarea şi perceperea impozitelor, precum şi realizarea obiectivelor social-economice definite prin politica fiscală. Un loc important il ocupă principiile de echitate fiscală.

Echitatea fiscală semnifică dreptate socială în materie de aşezare şi percepere a impozitelor.

Realizarea echităţii fiscale presupune o impunere diferenţiată a veniturilor şi averii imposibile în funcţie de capacitatea contributivă, precum şi scutirea de la plata acestuia a persoanelor care realizează venituri sub un anumit plafon, adică sub minimul neimpozabil stabiliz.

Echitatea fiscală presupune îndeplinirea cumulativă a mai multor condiţii, şi anume:

(a) stabilirea minimului neimpozabil, adică legiferarea scutirii de impozit a unui venit minim sau a unei averi care permite satisfacerea nevoilor stricte de trai, cu aplicabilitate numai impozitelor directe.

(b) sarcina fiscală să fie stabilită în funcţie de puterea contributivă a fiecărui contribuabil, adică să fie dependentă de mărimea veniturilor şi averilor impozabile, precum şi de situaţia personală a subiectului.

(c) sarcina fiscală a unei categorii sociale să fie comparativă cu sarcina fiscală a altei categorii sociale la o anumită putere contributivă, iar cea a unei persoane comparativă cu sarcina unei persoane din aceeaşi categorie socială.
Impunerea să fie generală, adică să cuprindă toți subiecții care realizează venituri dintr-o anumită sursă sau dețin un anumit gen de avere, cu excepția acelora care se situează sub nivelul minim considerat în perioada respectivă.

Un rol deosebit în respectarea echitatii fiscale îl are felul impunerii, în sume fixe sau în cote procentuale.

- **Impunerea în sume fixe** se aplică în cazul bunurilor aflate în proprietatea persoanelor, fără a se ține seama de situația personală a contribuabililor. Un exemplu al acestui tip de impunere îl reprezintă capiția - ca impozit practicat în orânduirea sclavagistă și feudală asupra bărbaților apă de muncă, fără a lua în considerare mărimea veniturilor, averii sau situația personală a plătitorului.

- **Impunerea în cote procentuale** se practică prin aplicarea cotelor proporționale, progresive sau regresive asupra materiei impozabile, după cum urmează:
  
  a) **Impunerea în cote procentuale proporționale** presupune aplicarea aceleiași cote de impozit asupra materiei impozabile, indiferent de mărimea acesteia. Aceasta impunere se folosește pe scară largă și în prezent. Astfel, imposițul pe profit, pe dividende, imposițul pe clădiri și terenuri se calculează utilizând cote proporționale. La fel se calculează și accizele, taxa pe valoarea adaugată și taxele vamale. O astfel de impunere reprezintă o formă de manifestare a egalității contribuabililor în fața impozitului
  
  b) **Impunerea în cote progresive** se practică începând cu o doară limită de profit. Caracteristica acestei impuneri este aceea a creșterii cotei impozitului, odată cu sporirea materiei impozabile. Cotele progresive pot crește în ritm constant sau variabil, iar impunerea poate fi în progresie simplă (globală), în progresie compusă (pe tranșe) și mixtă:
  
  - **Impunerea în progresie simplă** presupune aplicarea aceleiași cote de impozit asupra întregii materiei impozabile, iar cota de impozit va fi cu atât mai mare cu cât volumul materiei impozabile va fi mai mare. Această metodă îi dezavantajează pe contribuabili care realizează venituri situate la limita imediat superioră aceleia până la care se aplică o anumită cotă de impozit.
  
  - **Impunerea în progresie compusă** presupune divizarea materiei impozabile în mai multe tranșe și aplicarea asupra acestora o unor cote de impozit crescătoare. Ca urmare, imposițul se compune din mai multe impozite parțiale, calculate pentru fiecare tranșă de venit. Această metodă este utilizată mai ales pentru impunerea veniturilor obținute de persoane fizice, precum și în cazul impozitelor pe avere, fiind mai avantajoasă pentru contribuabili.
  
  - **Impunerea progresivă mixtă** realizată prin calcularea unui impozit mixt, compus dintr-o suma fixă crescătoare și un impozit calculat cu ajutorul cotelor progresive, aplicate asupra diferenței dintre valoarea totală a materiei impozabile și nivelul minim al tranșei materiei impozabile pentru care s-a luat în considerare suma fixă. Această metodă este folosită la calculul imposițului pe veniturile salariale, pe veniturile asociațiilor familiale și pe veniturile persoanelor autorizate să desfășoare activități economico-sociale în mod independent.

  c) **Impunerea în cote regresive** constă în aceea ca, după depășirea unui anumit nivel al veniturilor, cota de impunere începe sa descrească. În fapt, în cazul impozitelor directe aplicarea regresivității presupune divizarea în tranșe a materiei impozabile, astfel ca, până la atingerea nivelului de venituri avut în vedere, se utilizează impunerea pe baza cotelor progresive. Pentru a se ajunge la regresivitate, este evident faptul că trebuie aplicată progresia compusă. În acest fel, imposițul calculat în final este unul de tip mixt. În practica fiscală contemporană acest gen de regresie se întâlnește foarte rar.
În vederea determinării caracterului impunerii pot fi utilizați următorii indicatori:

- rata marginală a impunerii \((R_{mi})\)
- rata medie a impunerii \((R_{mi})\).

**Rata marginală a impunerii \((R_{mi})\)** poate fi determinată prin raportarea creșterii impozitului plătit \((\Delta T)\) la creșterea venitului impozabil \((\Delta Y)\).

\[
R_{mi} = \frac{\Delta T}{\Delta Y}
\]

**Rata medie a impunerii \((R_{mi})\)** poate fi determinată prin raportarea impozitului total plătit \((T)\) la veniturile total \((Y)\).

\[
R_{mi} = \frac{T}{Y}
\]

Din analiza modalității de impunere rezultă următoarele concluzii:

<table>
<thead>
<tr>
<th>Modalitatea de impunere</th>
<th>Realizarea echității fiscale</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Impunerea proporțională</td>
<td>(\frac{T}{Y} = \frac{\Delta T}{\Delta Y})</td>
</tr>
<tr>
<td>Impunerea progresivă</td>
<td>(\frac{T}{Y} &gt; \frac{\Delta T}{\Delta Y})</td>
</tr>
<tr>
<td>Impunerea regresivă</td>
<td>(\frac{T}{Y} &lt; \frac{\Delta T}{\Delta Y})</td>
</tr>
</tbody>
</table>

În concluzie, putem afirma faptul că, dintre sistemele de impunere utilizate în practica fiscală, impozitul care se bazează pe cote progresive, adică pe tranșe de impunere, răspunde în cea mai mare măsură cerințelor echității fiscale.
1.3.5. Principii de politică financiară

Aceste principii cuprind cerințele ce trebuie îndeplinite de orice impozit nou introdus în practică, cu referire la un randament fiscal ridicat, la o stabilitate și elasticitate acceptabile. De asemenea, se au în vedere tipul și numărul impozitelor percepute de stat pentru formarea veniturilor sale.

Randamentul fiscal ridicat pentru orice impozit se realizează în următoarele condiții:

a) impozitul să aibă un caracter universal, adică să fie plătit de toate persoanele fizice și juridice care obțin venituri din aceeași sursă sau dețin același gen de avere, întreaga materie impozabilă fiind supusă impunerii;

b) să nu existe posibilități legale sau nelegale de sustragere de la impunere a unei părți din materia impozabilă;

c) cheltuielile aferente asistentei impozitului să fie cât mai reduse.

Stabilitatea impozitelor vizează respectarea cerinței menținerii constante a randamentului impozitelor, fără ca acest randament să fie influențat de mișcarea ciclică a economiei.

Elasticitatea impozitelor presupune adaptarea permanentă a încasărilor provenite din acestea, prin majorarea sau diminuarea lor după nevoile bugetului. Realitatea fiscală evidențiază faptul că, în cele mai multe cazuri, elasticitatea s-a manifestat prin majorarea impozitelor.

În cadrul politicii financiare, un loc deosebit de important îl deține și problematica tipului și numărului de impozite, conturându-se două concepții. Prima sustine ca este suficient un singur impozit reprezentativ (conceputia impozitului unic), care contribuie în întregime la formarea veniturilor bugetului public, iar cea de-a doua susține necesitatea instituirii și percepției mai multor impozite (conceputia sistemului pluralist de impozite).

Ideea impozitului unic apare ca una dintre utopiile fiscale prezentate de teoreticieni fiziocrati în a doua jumătate a secolului al XVIII-lea, cât și mai târziu, odată cu dezvoltarea industrială (Francois Quesnay).

Ideile menționate mai sus n-au prins însă contur în practica fiscală, astfel că statele au utilizat și utilizază un număr mai mic sau mai mare de impozite. Alegerea numărului și tipului de impozite diferă de la o țară la alta în funcție de caracterul și gradul de dezvoltare al economiei, de tradiție și alte criterii.

1.3.6. Principii de politică economică

Aceste principii vizează folosirea de către stat a impozitelor nu numai ca mijloc de formare a bugetului, ci și ca părghie economică.

Stimularea dezvoltării unor ramuri economice se poate realiza prin reducerea sau scutirea contribuabililor de la plata unor impozite datorate.

Investițiile sunt stimulate prin deducerea din profitul impozabil a profitului alocat pentru fondurile proprii de dezvoltare sau prin reducerea în diferite proporții a impozitului calculat asupra profitului investit.
Consumul anumitor bunuri și servicii este și el influențat prin reducerea sau suprimarea impozitelor indirecte care le grevează, atunci când se doresc stimularea consumului sau invers, pentru restrângerea consumului se recurge la majorarea impozitelor indirecte aferente.

Extinderea relațiilor comerciale externe se pot realiza printr-o serie de măsuri fiscale cum ar fi: restituirea parțială sau integrală a impozitelor aferente mărfurilor exportate, reducerea taxelor vamale percepute în cazul importului anumitor bunuri utilizate la fabricarea anumitor produse.

Limitarea sau combaterea inflației se poate realiza prin majorarea taxelor de consumație sau prin introducerea unor impozite suplimentare percepute în cazul depășirii unui anumit nivel al fondului de salarii.

1.3.7. Principii social-politice
Aceste principii se referă la faptul că, prin politica lor fiscală, statele urmăresc și realizarea unor obiective de ordin social-politic. În acest context, sunt promovate o serie de facilități fiscale în favoarea contribuabililor cu venituri reduse sau care au în întreținere mai multe persoane fără venituri proprie și se stimulează natalitatea prin acordarea de facilități fiscale sau exonerări, reduceri sau deduceri de impozite pentru familiile cu mulți copii, în paralel cu instituirea unor impozite speciale în sarcina celibatarilor și a persoanelor căsătorite și fără copii. De asemenea, printr-o anumită modalitate de impunere se încearcă limitarea influențelor negative provocate asupra sănătății oamenilor de consumul băuturilor alcoolice și a tutunului.

Redistribuirea veniturilor prin impozitare, cu efecte în plan social, se realizează și prin aplicarea de accize în cazul bunurilor de lux, ca și a unor cote mai mari de taxare în cazul transmiterii proprietății pe calea succesiunilor.

În concluzie putem afirma că cele patru categorii de principii ale impunerii formează un sistem unitar, astfel că ele se influențează și condiționează reciproc.

1.3.8. Așezarea și perceperea impozitelor
Asieta fiscală este expresia ansamblului măsurilor întreprinse de către organele fiscale pentru stabilirea obiectului impozabil, dimensionarea mărimii impozitului și perceperea impozitelor.

Stabilirea obiectului impozabil
Operațiunea de stabilire a mărimii obiectului impozabil presupune constatarea existenței materiei impozabile și evaluarea acesteia.

Pentru stabilirea mărimii obiectului impozabil se folosesc mai multe metode:

- **Metoda evaluării directe (pe bază de probe)** care are două variante de aplicare: pe baza declarației contribuabilului și pe baza declarației unei terțe persoane.

  a) **Evaluarea pe baza declarației contribuabilului** se face în funcție de datele economico-financiare în cazul agenților economici sau de datele cuprinse în declarația de impunere, întocmită anual de fiecare contribuabil. Pe baza declarației primite, organele fiscale
procedează la stabilirea mărimii materiei impozabile, uzându-se de prezumția sincerității contribuabililor. Această metodă are cea mai largă aplicare, dar practica dovedește că nu sunt puține cazurile de sustragere de la impunerea unei mari părți din materia impozabilă. De aceea metoda trebuie combinată și cu un control adecvat exercitat de organele fiscale.

b) Evaluarea pe baza declarației unui terț se efectuează atunci când mărimea obiectului impozabil este cunoscută și de o altă persoană, care este obligată prin lege să depună la organele fiscale o declarație în acest sens. Se folosește în cazul salariilor (declare de patron) sau a chiroilor (declare de chiriași). Această evaluare elimină, într-o anumită măsură riscul sustragerii de la impunere, întrucât terța persoană care declarc venitul impozabil nu este interesată să-l subevalueze.

- Metoda evaluării indirecte (pe bază de prezumție) care are trei variante de aplicare: evaluarea obiectului impozabil după indicii exterioare, evaluarea pe baze forfetare și evaluarea administrativă.
  a) Evaluarea obiectului impozabil după indicii exterioare (număr de camere, număr de animale etc.) și se aplică mai ales în cazul impozitelor reale și constă în stabilirea cu aproximație a valorii obiectului impozabil de natura pământului, clădirii, activității industriale etc., fără a se ține seama de situația persoanei care deține obiectul respectiv.
  b) Evaluarea pe baze forfetare stabilește un anumit volum al obiectului impozabil cu acordul părților, fără a avea pretenția de exctitate; (de exemplu, beneficiile agricole pe baza unui randament mediu la ha).
  c) Evaluarea administrativă, efectuată de organele fiscale, pe baza datelor sau a elementelor de care dispun în propriile evidențe. Această valoare este comunicată subiectului impozitului, care are dreptul la contestație dacă consideră că evaluarea a fost exagerată.

Determinarea cuantumului impozitului

Determinarea mărimii impozitului datorat este o operațiune ce se realizează diferit, după cum este vorba de impozite de repartiție sau de contingentare sau despre impozite de cotitate.

- Impozitele de repartitie sau de contingentare sunt specifice perioadelor de început ale fiscalității și se caracterizează prin aceea că statul, în funcție de nevoile sale financiare, stabilește suma globală a impozitelor pe care urmează să le încaseze de pe întreg teritoriul țării. Această suma globală se defalcă de sus și jos pe fiecare unitate administrativ-teritorială și pe obiecte ale impunerii sau subiecții plătitori;

- Impozitele de cotitate sunt cele care se practică în mod curent în bugetarea din zilele noastre, fiind stabilită în cazul fiecărui obiect impozabil și pentru fiecare plăteitor în parte, fiind calculate fie de plăteitor, fie de organul fiscal cu ajutorul cotelor de impozit.

Perceperea impozitelor

Perceperea impozitului este operațiunea finală a așezării impozitului și cuprinde ansamblul operațiilor prin care impozitul este încasat de organele fiscale la termenele și în modalitățile specificate fiecăruia dintre ele.

Modalitățile de percepere a impozitelor au evoluat odata cu societatea omenească, de la strângerea acestora de unul din contribuabilii localității (primar, cneaz), la încasarea prin intermediul unor concesionari (rendași, zapci, satrași) până la forma actuala - de percepere a lor printr-un aparat specializat al statului, numit aparat fiscal. Perceperea (încasarea) impozitelor prin aparatul fiscal propriu s-a generalizat în perioada capitalismului ascendent și
se utilizează și în prezent prin următoarele metode: metoda plății directe, stopajul la sursă, aplicarea de timbre fiscale mobile.

**Metoda plății directe:** plătitorii calculează impozitul datorat bugetului de stat și-l virează în contul organelor însarcinate cu încasarea lor. Încasarea impozitelor de către organele fiscale direct de la plătitori cunoaște două variante de realizare:

a) când plătitorul este obligat să se deplaseze la sediul organelor fiscale pentru a achita impozitul datorat statului (în acest caz avem de-a face cu așa-numitul impozit *portabil*);

b) când organul fiscal are obligația de a se deplasa la domiciliul plătitorilor pentru a le solicita să achite impozitul (este vorba de impozitul *cherabil*).

**Stopajul la sursă:** constă în reținerea impozitului datorat bugetului de către o terță persoană, de regulă cea care repartizează venitul (cazul impozitului pe salarii, pe dividende).

**Aplicarea de timbre fiscale mobile** reprezintă metoda de percepere a taxelor de timbru pentru acțiuni judecătorești sau notariale.
CAPITOLUL II. CONTABILITATEA IMPOZITULUI PE PROFIT

Pentru o perioada îndelungată de timp, dreptul fiscal a intervenit în domeniul contabil pentru a fixa reguli de evaluare sau metode de prezentare a conturilor anuale. Subordonarea contabilității făta de fiscalitate poate fi justificată de cel putin două explicatii:

- în absența unei reguli contabile specifice, norma fiscală se impune ca norma practică;
- fiscalitatea era preocupată de regulile determinării bazelor de impozitare datorita necesității de acoperire a cheltuielilor publice din impozite.

Pe plan international nevoia de informare a unei game largi de utilizatori a dat nastere unui adevarat drept contabil, complet „nealterat” de dreptul fiscal. Fiecare dintre cele două discipline are autonomia sa, dispune de o reglementare specifică și posedă, în consecința, domeniul sau propriu de intervenție. Datorita autonomiei celor două drepturi, în principiu, natura documentelor de întocmit este cea care conditionează regula de drept ce trebuie aplicată:

- în plan contabil, pentru determinare conturilor anuale este obligatorie aplicarea regulii contabile (asa cum rezulta ea din planul contabil general), chiar dacă este semnificativ diferită de cea fiscală.
- în plan fiscal, trebuie aplicate dispozițiile dreptului fiscal, divergențele eventuale cu dreptul contabil implicând corectarea rezultatului contabil. În orice alta situatie, regulile contabile sunt aplicabile.

În practica exista însă numeroase puncte de divergență între dreptul fiscal și cel contabil. Deseori apare situația în care conducătorii întreprinderii trebuie să facă o alegere foarte delicată între obligația de a prezenta conturile anuale (respectând principiul imaginii fidele) și dorința de a optimiza costul fiscal al activității lor. În acest caz, aplicarea regulilor contabile poate duce la aparitia unor erori din punct de vedere fiscal, care pot atrage după ele penalități.

Pentru eliminarea acestor erori este necesară atenționare organelor fiscale cu privire la poziția detinuta de întreprindere și motivelor care au dus la o asemenea abordare. În acest scop, în anexele ce însotesc bilantul contabil, contul de profit si pierdere sunt menționate regulile si metodele contabile folosite, modalitățile de evaluate aplicate, în special daca exista posibilitatea alegerii într-ai mai multe metode, indicate si justificate derogarilor de la principiile generale.

2.1 Rezultatul contabil si rezultatul fiscal

Rezultatul unei activități economice este tratat din două puncte de vedere: rezultat contabil și rezultat fiscal. Consecințele obtinerii unui tip sau altul de rezultat sunt diferite, în funcție de natura rezultatului. Astfel, un deficit contabil este o contraperformanță pe care entitatea economică trebuie sa o corecteze cât mai repede posibil, pentru a nu influența în mod negativ activitatea viitoare a firmei, fiind pusă în joc însă existența firmei.

Nu la fel stau lucrurile în cazul unui déficit fiscal, care, datorita posibilității de reportare, constituie de fapt un atu ce va fi folosit de firma în funcție de posibilitățile oferite de legislație.

Conform normelor legale în vigoare, profitul impozabil se determina ca diferența între veniturile din livrarea bunurilor mobile, a bunurilor imobiliare pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, servicii prestate si lucrari executate, inclusiv din câștiguri de orice
sursa, si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal¹, la care se adauga cheltuielile neductibile.

Contabilitatea româneasca, ca si în multe alte tari, este conectata la fiscalitate. Bilantul contabil este destinat nevoilor proprii de informare si altor terti (în afara de stat), netinând cont de constrângerile fiscale. În lipsa unui bilant fiscal, care sa fie destinat fiscului pentru impunere, pentru obtinerea rezultatului impozabil (fiscal) sunt necesare câteva prelucrari extracontabile.

2.1.1 Rezultatul contabil

Rezultatul contabil (rezultat brut al exercitiului sau rezultatul exercitiului înainte de impozitare) se calculeaza având în vedere cerintele unei contabilitati de angajament si respectând principiul independentei exercitiului².

Rezultatul brut al exercitiului corectat cu deducerile fiscale si cheltuielile neductibile din punct de vedere fiscal permite obtinerea rezultatului fiscal (profit impozabil sau pierdere fiscală).

Rezultatul contabil = Venituri totale – Cheltuieli totale
Resutatul fiscal = Rezultatul contabil – Reducerii fiscale + Elemente neductibile fiscal

Pentru determinarea veniturilor exercitiului se ia în calcul toate câștigurile din orice sursa, inclusiv cele realizate din investitiile financiare.

În cazul livrarilor de bunuri mobile si al vânzării bunurilor imobile cu plata în rate, precum si în cadrul contractelor de leasing financier, valoarea ratelor scadente se înregistreaza la venituri impozabile la termenele prevazute în contract.

În general, cheltuielile sunt deductibile în aceeași maniera, atât pentru a calcula rezultatul contabil, cât si rezultatul fiscal. Prin exceptie, anumite cheltuieli se deduc dupa regulile obisnuite pentru calculul rezultatului contabil, dar nu pot fi deduse pentru calculul rezultatului fiscal.

2.1.2 Determinarea profitului impozabil

Conform codului fiscal, profitul impozabil se calculeaza ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile neductibile.

Altfel spus, profitul impozabil se calculeaza ca diferența între veniturile obinute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate si lucrareaur executate, din vânzarea bunurilor mobile, inclusiv câștigurile din orice sursa, si cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora.

¹ Anul fiscal al fiecarui contribuabil este, în general, anul calendaristic. Insă, Conform modificărilor și completărilor aduse Codului fiscal prin publicarea în Monitorul Oficial nr. 703 din 15 noiembrie 2013 a OUG 102 din 14 noiembrie 2013, începând cu anul 2014 contribuabilii care au optat, în conformitate cu legislația contabilă în vigoare, pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, pot opta ca anul fiscal să corespundă exercițiului financiar.

² „Principiul independentei exercitiilor presupune delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor, aferente activității curente, pe masura angajării acestora și trecerii lor la rezultatul exercițiului la care se referă.” – Legea Contabilității nr. 82/1991 cu modificari ulterioare. Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data ținută a veniturilor sau data plății cheltuielilor.
dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile neductibile.

**Venituri** reprezinta sumele sau valorile incasate ori de incasat si includ:

- **venituri din exploatare**, respectiv:
  - venituri din vanzarea produselor, lucrariilor executate si serviciilor prestate;
  - venituri din productia stocata;
  - venituri din productia de imobilizari;
  - venituri din subventii de exploatare;
  - venituri din cedarea activelor.

- **venituri financiare**
  - venituri din participatii;
  - venituri din alte imobilizari financiare;
  - venituri din creante imobilizate;
  - venituri din diferente de curs valutar;
  - venituri din dobânzi;
  - venituri din sconturile obtinute;
  - alte venituri financiare.

La stabilirea profitului imposabil se vor lua in calcul numai cheltuielile care concura direct la realizarea veniturilor si care se regasesc in costul produselor si serviciilor, in limitele prevazute de legislatia in vigoare.

**Cheltuieli** reprezinta sumele sau valorile platite ori de platit, dupa natura lor, care sunt aferente realizarii veniturilor, inregistrate in contabilitatea contribuabililor. Structura acestor cheltuieli este urmatoarea:

**a) cheltuieli de exploatare:**
- cheltuieli cu materii prime, materiale si marfuri;
- cheltuieli cu lucrariile si serviciile executate de terti;
- cheltuieli cu personalul;
- cheltuieli cu impozitele, taxele si varsamintele asimilate;
- cheltuieli cu amortizarea capitalului imobilizat;
- cheltuieli cu primele de asigurare care privesc activele corporale fixe si circulante;
- cheltuieli cu primele de asigurare pentru personal impotriva accidentelor de munca;
- contributiile care conditioneaza organizarea si functionarea activitatilor respective potrivit normelor legale in vigoare;
- alte cheltuieli de exploatare;
- cheltuieli din cedarea activelor.

**b) cheltuieli financiare:**
- cheltuieli privind titlurile de plasament cedate;
- cheltuieli cu diferente de curs valutar;
- cheltuieli cu dobânzile;
- pierderi din creante legate de participatii;
- alte cheltuieli financiare.

**c) cheltuieli extraordinare:**
- cheltuieli privind calamitati naturale;
- cheltuieli privind exproprierile.

Conform codului fiscal, sunt cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri imposabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare. Categoriile de cheltuieli admise spre a fi deduse la calculul profitului imposabil (**cheltuieli deductibile**) sunt:
a) cheltuielile cu achiziționarea ambalajelor, pe durata de viață stabilită de către contribuabil;

b) cheltuielile efectuate, potrivit legii, pentru protecția muncii și cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale;

c) cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, potrivit legii, și cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea de riscuri profesionale;

d) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producătorului materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;

e) cheltuielile de transport și de cazare în țără și în străinătate, efectuate pentru salariații și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme;

f) contribuția la rezerva mutuală de garantare a casei centrale a cooperativelor de credit;

g) taxele de înscrisire, cotizațiile și contribuțiile obligatorii, reglementate de actele normative în vigoare, precum și contribuțiile pentru fondul destinat negocierii contractului colectiv de muncă;

h) cheltuielile pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat;

i) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;

j) cheltuielile de cercetare, precum și cheltuielile de dezvoltare care nu îndeplinesc condițiile de a fi recunoscute ca imobilizări necorporale din punct de vedere contabil;

k) cheltuielile pentru perfecționarea managementului, a sistemelor informatiche, introducerea, întreținerea și perfecționarea sistemelor de management al calității, obținerea acreditării conform cu standardele de calitate;

l) cheltuielile pentru protejarea mediului și conservarea resurselor;

m) taxele de înscrisire, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile sindicale și organizațiile patronale;

n) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creațelor neîncasate, în următoarele cazuri:
   1. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;
   2. debitorul a decesat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;
   3. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesor;
   4. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul. Norme metodologice

o) cheltuielile efectuate de operatorii economici cu evaluarea/reevaluarea activelor fixe corporale care aparțin domeniului public al statului sau al unităților administrativ-teritoriale, primește în administrare/concesiune, după caz, cheltuielile efectuate la solicitarea conducătorului instituției titulare a dreptului de proprietate;

p) cheltuielile efectuate de operatorii economici cu înscriserea în cărțile funciare sau cărțile de publicitate imobiliară, după caz, a dreptului de proprietate a statului sau a unităților administrativ-teritoriale asupra bunurilor publice primește în administrare/concesiune, după caz, cheltuielile efectuate la solicitarea conducătorului instituției titulare a dreptului de proprietate.
r) cheltuielile înregistrate ca urmare a restituirii subvențiilor primite, potrivit legii, de la Guvern, agenții guvernamentale și alte instituții naționale și internaționale;
s) cheltuielile cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri cu decontare în numerar la momentul acordării efective a beneficiilor, dacă acestea sunt impozitate conform reglementărilor în vigoare.

Cheltuielile neadmise a fi deduse din rezultatul fiscal (cheltuieli neductibile) sunt:

a) cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentând diferența din anii precedenți sau din anul curent, precum și impozitele pe profit sau pe venit plătite în străinătate. Sunt neductibile și cheltuielile cu impozitele nereținute la sursă în numele persoanelor fizice și juridice nerezidente, pentru veniturile realizate din România, precum și cheltuielile cu impozitul pe profit amânat înregistrat de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară;

b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile, datorate către autoritățile române/straine, potrivit prevederilor legale;

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată impozitului pe profit; Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;

d) cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă;

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;

g) cheltuielile înregistrate de societățile agricole, constituite în baza legii, pentru dreptul de folosință al terenului agricol adus de membrii asociați, peste cota de distribuție din producția realizată din folosința acestuia, prevăzută în contractul de societate sau asociere;

h) cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, cu excepția celor prevăzute la de lege;

i) cheltuielile cu contribuțiile plătite peste limitele stabilitate sau care nu sunt reglementate prin acte normative;

j) cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului;

k) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor legale;

l) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilului nu pot fi considerate necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;

m) cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului, precum și cele care nu sunt aferente obiectului de activitate, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru ereditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale;
**n)** pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a credențelor încerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, precum și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a credențelor încerte sau în litigiu, neîncasate;

**o)** cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente în limita minimă precizată mai jos:

- 3 la mie din cifra de afaceri; pentru situațiile în care reglementările contabile aplicabile nu definește indicatorul «cifra de afaceri» această limită se determină potrivit normelor legale;
- 20% din impozitul pe profit datorat.

Sumele care nu sunt scăzute din impozitul pe profit, potrivit prevederilor legale, se reportează în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea acestor sume se va efectua în ordinea înregistrării acestora, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.

**p)** cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

**q)** cheltuielile cu taxele și cotizațiile către organizațiile neguvernamentale sau asociațiile profesionale care au legătură cu activitatea desfășurată de contribuabili și care depășesc echivalentul în lei a 4.000 euro anual, altele decât cele prevăzute în reglementările legale.

**s)** cheltuielile reprezentând valorarea deprecierilor mijloacelor fixe, în cazul în care, ca urmare a efectuării unei reevaluări, se înregistrează o descrescere a valorii acestora.

**ş)** 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

- vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
- vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
- vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
- vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;
- vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

**t)** cheltuielile cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri cu decontare în acțiuni. Acestea reprezintă elemente similare cheltuielilor la momentul acordării efective a beneficiilor dacă acestea sunt impozitate conform prevederilor legale;

**ţ)** cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, indiferent de natura lor, dovedite ulterior ca fiind legate de fapte de corupție, potrivit legii.

---

3 În această situație, contribuabilii care scot din evidență clienții neîncasați sunt obligați să comunice în scris acestora scoaterea din evidență a credențelor respective, în vederea recalcării profitului impozibil la persoana debitore, după caz.
Potrivit art. 42 din Codul Fiscal, venituri neimpozabile sunt:

a) ajutoarele, indemnizațiile și alte forme de sprijin cu destinație specială, acordate din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetele locale și din alte fonduri publice, inclusiv cele din fonduri externe nerambursabile, precum și cele de aceeași natură primite de la alte persoane, cu excepția indemnizațiilor pentru incapacitate temporară de muncă. Nu sunt venituri impozabile indemnizațiile pentru: risc maternal, materinite, creșterea copilului și îngrijirea copilului bolnav, potrivit legii;

b) veniturile realizate din valorificarea bunurilor mobile sub forma deșeurilor prin centrele de colectare, în vederea dezmembrării, care fac obiectul programelor naționale finanțate din bugetul de stat sau din alte fonduri publice;

c) sumele încasate din asigurări de orice fel reprezentând despăgubiri, sume asigurate, precum și orice alte drepturi, cu excepția câștigurilor primite de la societățile de asigurări ca urmare a contractului de asigurare încheiat între părți, cu ocazia tragerilor de amortizare. Nu sunt venituri impozabile despăgubirile în bani sau în natură primite de către o persoană fizică ca urmare a unui prejudiciu material suferit de aceasta, inclusiv despăgubirile reprezentând daunele morale;

d) sumele primite ca urmare a exproprierii pentru cauză de utilitate publică, conform legii;

e) sumele primite drept despăgubiri pentru pagube suportate ca urmare a calamităților naturale, precum și pentru cazurile de invaliditate sau deces, conform legii;

f) pensiile pentru invalizii de război, orfanii, văduve/văduvii de război, sumele fixe pentru îngrijirea pensionarilor care au fost încadrați în gradul I de invaliditate, precum și pensiile, altele decât pensiile plătite din fonduri constituite prin contribuții obligatorii la un sistem de asigurări sociale, inclusiv cele din fonduri de pensii facultative și cele finanțate de la bugetul de stat;

g) sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizare sau mecenat;

h) veniturile primite ca urmare a transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile și mobile din patrimoniul personal, altele decât câștigurile din transferul titlurilor de valoare. Sunt considerate bunuri mobile la momentul înstrăinării și bunurile valorificate prin centrele de colectare, în vederea dezmembrării, care fac obiectul Programelor naționale finanțate din bugetul de stat sau din alte fonduri publice;

i) drepturile în bani și în natură primite de militarii în termen, militarii cu termen redus, studenții și elevii unităților de învățământ din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională și persoanele civile, precum și cele ale gradaților și soldaților concentrați sau mobilizați;

j) bursele primite de persoanele care urmează orice formă de școlarizare sau perfecționare în cadrul instituționalizat;

k) sumele sau bunurile primite cu titlu de moștenire ori donație;

l) veniturile primite de membrii misiunilor diplomatice și ai posturilor consulare pentru activitățile desfășurate în România în calitatea lor oficială, în condiții de reciprocitate, în virtutea regulilor generale ale dreptului internațional sau a prevederilor unor acorduri speciale la care România este parte;

m) veniturile nete în valută primite de membrii misiunilor diplomatice, oficiilor consulare și institutelor culturale ale României amplasate în străinătate, în conformitate cu legislația în vigoare;
n) veniturile primite de oficialii organismelor și organizațiilor internaționale din activitățile desfășurate în România în calitatea lor oficială, cu condiția ca poziția acestora, de oficial, să fie confirmată de Ministerul Afacerilor Externe;

o) veniturile primite de cetățeni străini pentru activitatea de consultanță desfășurată în România, în conformitate cu acordurile de finanțare nerambursabilă încheiate de România cu alte state, cu organisme internaționale și organizații neguvernamentale;

p) veniturile primite de cetățeni străini pentru activități desfășurate în România, în calitate de corespondenți de presă, cu condiția reciprocității acordate cetățenilor români pentru venituri din astfel de activități și cu condiția ca poziția acestor persoane să fie confirmată de Ministerul Afacerilor Externe;

q) sumele reprezentând diferența de dobândă subvenționată pentru creditele primite în conformitate cu legislația în vigoare;

r) subvențiile primite pentru achiziționarea de bunuri, dacă subvențiile sunt acordate în conformitate cu legislația în vigoare;

s) veniturile reprezentând avantaja în bani și/sau în natură primite de persoanele cu handicap, veteranii de război, invalidii și văduvele de război, accidentații de război în afara serviciului ordonat, persoanele persecutate din motive politice de dictatura instaurată cu începere de la 6 martie 1945, cele deportate în străinătate ori constituite în prizonieri, urmașii eroilor-martiri, răniților, luptătorilor pentru victoria Revoluției din decembrie 1989, precum și persoanele persecutate din motive etnice de regimurile instaurate în România cu începere de la 6 septembrie 1940 până la 6 martie 1945;

t) premiile obținute de sportivii medaliați la campionatele mondiale, europene și la jocurile olimpice. Nu sunt venituri impozabile premiile, primele și indemnizațiile sportive acordate sportivilor, antrenorilor, tehnicienilor și altor specialiști, prevăzuți în legislația în materie, în vederea realizării obiectivelor de înaltă performanță: clasarea pe podiumul de la premiarea la campionatele europene, campionatele mondiale și jocurile olimpice, precum și calificarea și participarea la turneele finale ale campionatelor mondiale și europene, prima grupă valorică, precum și la jocurile olimpice, în cazul jocurilor sportive. Nu sunt venituri impozabile primele și indemnizațiile sportive acordate sportivilor, antrenorilor, tehnicienilor și altor specialiști, prevăzuți de legislația în materie, în vederea pregătirii și participării la competițiile internaționale oficiale ale loturilor reprezentative ale României;

u) premiile și alte drepturi sub formă de cazare, masă, transport și altele asemenea, obținute de elevi și studenți în cadrul competițiilor interne și internaționale, inclusiv elevi și studenți nerezidenți în cadrul competițiilor desfășurate în România;

v) prima de stat acordată pentru economisirea și creditarea în sistem colectiv pentru domeniul locativ, în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 99/2006 privind instituțiile de credit și adecvarea capitalului, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 227/2007;

x) alte venituri care nu sunt impozabile, așa cum sunt precizate la fiecare categorie de venit.

2.2 Impozitul pe profit

2.2.1 Reglementari fiscale

Cotele de imposizitare
În ceea ce privește \textit{cota de imposizitare}, aceasta este de 16%, cu excepția:

- activitățile de natura barurilor de noapte, cluburi de noapte, discotece si cazinouri imposizit pe profit datorat aferent acestor activitati nu poate fi mai mic de 5% din veniturile realizate din aceste activitati.
Facilități fiscale

Investițiile productive au avut un tratament preferential din punct de vedere fiscal. Chiar și în prezent, unui deficit fiscal s-au acordat unele reduceri ale impozitului pe profit, chiar dacă a fost acordat pe o perioadă relativ scurtă. Aceasta facilitate functionează și astazi, potrivit legii. Pentru încurajarea exportului și diminuarea importului, regula fiscală acordă reduceri de impozit, iar sumele rezultate din reducere, evidentiate în contabilitate sunt utilizate pentru reintregirea capitalului fix. Din contra, importul de bunuri este supus unor taxe vamale, accize, altele cheltuieli fiscale neductibile capitalizate asupra costului de achizitie, cu scopul diminuării reducerilor de importuri.

Astfel, conform codului fiscal:

Profitul investit în echipamente tehnologice - mașini, utilaje și instalații de lucru\(^4\) - astfel cum sunt prevăzute în subgrupa 2.1 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, folosite în scopul desfășurării activității economice, este scutit de impozit.

Pentru contribuabilii care au obligația de a plăti impozit pe profit trimestrial, în situația în care se efectuează investiții în trimestrele anterioare, din profitul contabil brut cumulat de la începutul anului se scade suma profitului investit anterior pentru care s-a aplicat facilitatea.

Pentru echipamentele tehnologice prevăzute mai sus, care se realizează pe parcursul mai multor ani consecutivi, facilitatea se acordă pentru investițiile puse în funcțiune parțial în anul respectiv, în baza unor situații parțiale de lucrări.

Scutirea se aplică pentru echipamentele tehnologice considerate noi, potrivit normalor de aplicare.

Contribuabilii care beneficiază de această scutire au obligația de a păstra în patrimoniul echipamentele tehnologice respective cel puțin o perioadă egală cu jumătatea din durata de utilizare economică, stabilită potrivit reglementărilor contabile aplicabile, dar nu mai mult de 5 ani. În cazul nerespectării acestei condiții, pentru sumele respective se recalculă scutirea de impozit pe profit și se percep creanțe fiscale accesoria impozitului pe profit Codului de procedură fiscală de la data aplicării facilității, potrivit legii. În acest caz, contribuabilul are obligația depunerii declarației fiscale rectificative.

Prevederile legislative privind această scutire se aplică pentru profitul reinvestit în echipamentele tehnologice produse și/sau achiziționate după 1 iulie 2014 și puse în funcțiune până la data de 31 decembrie 2016 inclusiv.

2.2.2 Calculul impozitului pe profit

Impozitul pe profit reprezintă un indicator de renumerare a factorului stat.

Sunt obligate la plata impozitului pe profit toate entitățile economice care desfășoară activități economice și nu sunt clasificate în alte categorii de impozitare a activității, cum sunt micro întreprinderile sau organizațiile nonprofit. Impozitarea activității prin intermediul impozitului pe profit se realizează în principal prin trei sisteme, și anume:

a. sistemul de baza prin care cota de impozit pe profit se aplica asupra profitului impozabil determinat conform Codului Fiscal;

b. sistemul conditionat alternativ care vizează un calcul dublu al impozitului pe profit, din acest calcul alegându-se valoarea cea mai mare; în aceasta categorie incadrându-se

\(^4\) Profitul astfel investit reprezintă soldul contului de profit și pierdere, respectiv profitul contabil brut cumulat de la începutul anului, în anul punerii în funcțiune a echipamentelor tehnologice respective. Scutirea de impozit pe profit aferentă investițiilor realizate se acordă în limita impozitului pe profit datorat pentru perioada respectivă.
anumite entități economice, cum ar fi cazionourilor, barurile de noapte, pariuri sportive, etc;

c. impozitarea activității economice a organizatiilor nonprofit.

Impozitul pe profit se calculează prin aplicarea unei cote procentuale asupra profitului impozabil:

\[ \text{Impozit pe profit} = \text{Profit impozabil} \times \text{Cota de impozitare} \]

Daca din rezultatul brut al exercitiului (rezultatul înainte de impozitare) se scade impozitul pe profit, se obtine rezultatul net al exercitiului (profit sau pierdere). Acest rezultat net al exercitiului se regasește în soldul final al contului 121 “Profit si pierdere “, este înscris în pasivul bilanțului contabil și explicat în contul de profit și pierdere.

Deciziile privind modalitățile de repartizare (în cazul unui profit) sau acoperire (în cazul pierderilor) a rezultatului net al exercitiului sunt luate de adunarea generală a actionarilor sau asociatilor, după caz.

**Exemplu**

O societate comercială înregistrează în cursul exercițiului financiar “N” cheltuieli totale de 2.500.000 lei și venituri totale de 4.500.000 lei. Cifra de afaceri a întreprinderii în cadrul exercițiului financiar curent este de 4.000.000 lei. În categoria cheltuielilor au fost realizate următoarele cheltuieli particulare:

- cheltuieli cu protocolul 55.000 lei, valoare fără TVA;
- cheltuielile cu amenzi și penalități catre autoritățile statului 2.500 lei;
- cheltuieli privind penalitățile contractuale conform contractelor comerciale închiate 8.000 lei;
- cheltuieli cu sponsorizările 10.000 lei;
- cheltuieli privind constituirea unei ajustări de valoare privilegiate corporale 4.000 lei;
- cheltuieli privind provizioanele pentru garanții de buna executie acordate clienților 3.500 lei;
- cheltuieli privind TVA nedeductibile aferente proratei TVA (mai mica de 100%) 500 lei;
- cheltuieli cu scaderea din gestiune a unui stoc de marfă distrus ca urmare a unei calamități naturale, stocul de marfă nefiind asigurat 3.600 lei.

Capitalul social al întreprinderii este de 1.000.000 lei, iar pana la 31.12.N întreprinderea a constituit rezerva legală în valoare de 160.000 lei.

În categoria veniturilor s-au înregistrat următoarele categorii particulare:

- venituri din participații (dividende) 50.000 lei;
- venituri din reluarea unei ajustări de valoarea privilegiate stocurile 4.000 lei;
- venituri din reluarea unui provizion privilegiat Clientii încerti conform hotararilor judecătorești definitiv și irevocabile 2.000 lei;
- venituri din penalități incasate conform contractelor comerciale 20.000 lei.

Din exercițiile precedente întreprinderea a contabilizat o pierdere în valoare de 270.000 lei, din care 70.000 fiscala și 200.000 lei contabilă.

**Fluxul informational contabil privind impozitul pe profit este următorul:**

- contabilizarea închiderii conturilor de cheltuieli:
<table>
<thead>
<tr>
<th>Cont debitor</th>
<th>Cont creditor</th>
<th>Valoare</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>121</td>
<td>./</td>
<td>2.500.000</td>
</tr>
<tr>
<td>6 - cheltuieli</td>
<td></td>
<td>2.500.000</td>
</tr>
</tbody>
</table>

b. contabilizarea închiderii conturilor de venituri:

<table>
<thead>
<tr>
<th>Cont debitor</th>
<th>Cont creditor</th>
<th>Valoare</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>./</td>
<td>121</td>
<td>4.500.000</td>
</tr>
<tr>
<td>7 - venituri</td>
<td></td>
<td>4.500.000</td>
</tr>
</tbody>
</table>

c. determinarea rezultatului contabil al exercițiului:
Rezultatul contabil = Venituri totale – Cheltuieli totale
Rezultatul contabil = 4.500.000 – 2.500.000 = 2.000.000 lei.

d. calculul și contabilizarea rezervei legale:
Rezerva legală = Rezultatul contabil * 5%
Rezerva legală = 2.000.000 * 5% = 100.000 lei

Societatea comercială nu poate să constitue aceasta valoare, deoarece aceasta are deja constituita din exercițiile financiare anterioare valoarea de 160.000 lei. Valoarea maximă deductibilă a rezervei legale este de 20% din capitalul social subscris și varsat, adică 200.000 lei. Diferența deductibilă pe care o poate constitui întreprinderea este de 40.000 lei.

e. determinarea rezultatului fiscal al exercițiului:
Rezultatul fiscal = Rezultatul contabil + cheltuieli nedeductibile – venituri neimpozabile

Cheltuielile nedeductibile sunt următoarele:
- Cheltuielile cu protocolul care depăsesc limitele legale: 14.000 lei;
- TVA aferentă depășirii cheltuielilor cu protocolul: 3.360 lei;
- Cheltuielile cu amenzi și penalități câtre autoritățile statului: 2.500 lei;
- Cheltuieli cu sponsorizarea: 10.000 lei;
- Cheltuieli privind constituirea unei ajustari de depreciere a imobilizarilor corporale: 4.000 lei;
- Cheltuieli privind stocul de marfa distrus prin calamități naturale: 3.600 lei;
- Pierderea contabilă din exercițiul precedent: 200.000 lei;

**Total cheltuieli nedeductibile: 237.460 lei**

Observatie: determinarea cheltuielilor de protocol deductibile se determina prin aplicarea cotei de 2% asupra bazei de impozitare formata din rezultatul contabil plus cheltuielile de protocol realizate în cursul exercițiului și eventualele cheltuieli cu impozitul pe profit contabilizate în cursul exercițiului financiar curent pana la momentul determinarii indicatorilor anterioiri.

Procedura este următoarea:
- determinarea bazei de impozitare și a cheltuielilor cu protocolul: (2.000.000 + 55.000) * 2% = 41.000 lei;
- determinarea cheltuielilor de protocol nedeductibile: 55.000 – 41.000 = 14.000 lei;
- TVA aferentă cheltuielilor de protocol nedeductibile: 14.000 * 24% = 3.360 lei.
Veniturile neimpozabile si alte reduceri ale bazei de impositare a impozitului pe profit sunt:
- veniturile din participatii: 50.000 lei;
- veniturile din reluarea unei ajustari privind stocurile: 4.000 lei;
- pierderea fiscala din exercitiile financiare anterioare: 70.000 lei;
- rezerva legala constituita in exercitiul financiar curent: 40.000 lei;

**Total venituri neimpozabile si alte reduceri din baza de impositare: 164.000 lei**

Rezultatul fiscal = 2.000.000 + 237.460 – 164.000

**Rezultatul fiscal = 2.073.460 lei**

f. calculul si contabilizarea impozitului pe profit:
Impozit pe profit = Profit impozabil * 16%
Impozit pe profit = 2.073.460 * 16% = 331.754 lei.

Cheltuielile cu sponsorizarile sunt nedeductibile la calculul profitului imposabil, dar facilitatea fiscala acordata intreprinderilor consta in faptul ca valoarea acestor cheltuieli se scad din impozitul pe profit cu conditia ca ele sa nu depaseasca minim 20% din valoarea impozitului pe profit sau 3‰ din cifra de afaceri.

Calcule financiare :
- valoarea financiara 1: imposiz pe profit * 20% = 331.754 * 20% = 66.351 lei;
- valoarea financiara 2: cifra de afaceri * 3‰ = 4.000.000 * 3‰ = 12.000 lei.

Valarea cu care impozitul pe profit va fi redusa este de 10.000 lei, deoarece sponsorizarile realizate de catre intreprinderi consta in faptul ca valoarea acestor cheltuieli se scad din impozitul pe profit cu conditia ca ele sa nu depaseasca minim 20% din valoarea impozitului pe profit sau 3‰ din cifra de afaceri.

Contabilizarea impozitului pe profit este:

<table>
<thead>
<tr>
<th>Cont debitor</th>
<th>Cont creditor</th>
<th>Valoare</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>691</td>
<td>441</td>
<td>331.754</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Concomitent

<table>
<thead>
<tr>
<th>Cont debitor</th>
<th>Cont creditor</th>
<th>Valoare</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>121</td>
<td>691</td>
<td>331.754</td>
</tr>
</tbody>
</table>

g. determinarea profitului net:
Rezultat net = Rezultat contabil – Impozit pe profit – Reserva legala
Rezultat net = 2.000.000 – 331.754 – 40.000 = 1.628.246 lei

Aceasta valoare a rezultatului net este contabilizata la 31.12.N si evidentiat in situatiile financiare ale acestui exercitiu financiar astfel:

<table>
<thead>
<tr>
<th>Cont debitor</th>
<th>Cont creditor</th>
<th>Valoare</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>129</td>
<td>117</td>
<td>1.628.246</td>
</tr>
</tbody>
</table>

In cursul exercitiului financiar urmator fluxul informational contabil este urmatorul:
a. inchiderea contului 121 pentru a reflecta corect veniturilor si cheltuielile exercitiului financiar respectiv:
b. contabilizarea repartitiilor din profitul net, tinind cont ca întreprinderea are de finanțat o pierdere din exercițiile anterioare in valoare de 270.000 lei. În acest sens din valoarea profitului net se va finanta în primul rand aceasta valoare, iar ceea ce ramane va fi supusa altor repartii: dividende, alte rezerve, etc. Valoarea care trebuie suspusa repartitiilor este de 1.628.246 – 270.000 = 1.358.246 lei.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Cont debitor</th>
<th>Cont creditor</th>
<th>Valoare</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>121</td>
<td>129</td>
<td>1.628.246</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Dupa realizarea acestei înregistrari contabile contul 117 este soldat (sold zero) prin acest aspect finanțandu-se și pierderea din exercițiile anterioare.

Impozitul pe profit reprezinta indicatorul prin care activitatea economica este taxată pentru rezultatele obținute în cadrul unui exercițiu financiar. Activitatea economica este realizata de catre agentii economici, dar și de alte categorii speciale. În cadrul acestora mentionam organizațiile nonprofit si agentii economici care au ca obiect de activitate barurile de noapte, cazinourile și pariurile sportive.

**Organizațiile nonprofit** desfasoara doua tipuri de activități:
  a. activitati neimpozabile care sunt desfasurate pentru realizarea obiectului de activitate;
  b. activitati impozabile conditionat care sunt de natura economica în limita a 15.000 euro venituri din activitatile economice, dar nu mai mult de 10% din valoarea veniturilor neimpozabile înregistrate in cursul unui exercițiu financiar

Organizațiile nonprofit datorează impozit pe profit pentru partea din profitul impozabil ce corespunde veniturilor, impozit calculat prin aplicarea cotei de 16% asupra profitului impozabil. Organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale sunt scutite de la plata impozitului pe profit pentru următoarele tipuri de venituri:
  a) cotizațiile și taxele de înscriere ale membrilor;
  b) contribuțiile bănești sau în natură ale membrilor și simpatizaților;
  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 bani sau bunurile primite 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 taxă de participare, serbări, tombole, conferințe, utilizate în scop social sau profesional, potrivit statutului acestora;
  j) veniturile excepționale rezultate din cedarea activelor corporale integrate 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.

Când un contribuabil se înființează sau încetează să mai existe în cursul unui an fiscal, perioada impozabilă este perioada din anul calendaristic pentru care contribuabilul a existat.

Agentii economici care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, inclusiv persoanele juridice care realizează aceste venituri în baza unui contract de asociere, și la care impozitul pe profit datorat pentru activitățile prevăzute în acest articol este mai mic decât 5% din veniturile respective sunt obligați la plata unui impozit de 5% aplicat acestor venituri realizate.

**Exemplul 1**

O organizatie nonprofit inregistreaza in cursul unui exercitiu financiar urmatorii indicatori economico-finančari:

a. venituri neimpozabile(cotizațiile ale membrilor si donatii): 500.000 lei;
b. venituri din activitati economice: 40.000 lei;
c. cheltuielile totale inregistrate in cursul exercitului financiar sunt de 35.000 lei, din care pentru activitatile economice 25.000 lei.

La sfârșitul anului trebuie sa se calculeze indicatorii aferenti impozitului pe profit. Cursul valutar este de 3,2 lei/euro. Limita in lei a celor 15.000 euro este de 48.000 lei. Condițiile sunt următoarele:

- plafonul in lei al veniturilor realizate se situează sub nivelul maxim admis de lege, și anume ele sunt pana la echivalentul de 15.000 euro si mai putin de 10% din valoarea veniturilor neimpozabile;
- in acesta situatie pentru activitatea economica realizata de catre organizatia nonprofit nu va plati impozit pe profit.

Chiar daca organizatia nonprofit realizeaza profit din activitatea economica, acesta trebuie sa fie utilizat tot pentru financarea cheltuielilor aferente activitatii nonprofit in vederea realizarii obiectului principal de activitate.

**Exemplul 2**

O organizatie nonprofit inregistreaza in cursul unui exercitiu financiar urmatorii indicatori economico-financiari:

a. venituri neimpozabile(cotizațiile ale membrilor si donatii): 500.000 lei;
b. venituri din activitati economice: 50.000 lei;
c. cheltuielile totale inregistrate in cursul exercitului financiar sunt de 35.000 lei, din care pentru activitatile economice 25.000 lei.

Pentru impozitarea activitatii economice trebuie analizat nivelurile realizate. Cursul valutar este de 3,2 lei/euro. Limita in lei a celor 15.000 euro este de 48.000 lei. Condițiile sunt următoarele:

- veniturile din activitatile impozabile sunt de 10% din valoarea veniturilor neimpozabile;
- veniturile din activitatile impozabile depasesc plafonul de 15.000 euro, ceea pentru diferenta de 2.000 lei se va calcula impozit pe profit.
Valoarea cheltuielilor aferente depasirii plafonului de venituri imposibile se determina prin ponderea depasirii in total venituri. Ponderea veniturilor imposibile care au depasit limita celor 15.000 euro este de 2.000 lei / 50.000 lei * 100 = 4%. Valoarea cheltuielilor aferente depasirii plafonului de 15.000 euro este de 25.000 lei * 4% = 1.000 lei.

Profitul imposabil este de 2.000 lei – 1.000 lei = 1.000 lei.
Impozitul pe profit = 1.000 lei * 16% = 160 lei.

Pentru determinarea profitului imposabil se va aplica aceeasi procedura pentru impozitarea activitatii economice ale agentilor care desfasoara numai activitate economica, adica se tine seama de:

- cheltuieli deductibile, nedeductibile si partial deductibile;
- venituri imposibile neimposabile;
- reduceri ale impozitului pe profit;
- luarea in consideratie a pierderii fiscale sau contabile din exercitiile anterioare.

Exemplul 3
O organizatie nonprofit inregistreaza in cursul unui exercitiu financiar urmatorii indicatori economico-financiari:
a. venituri neimposabile(cotizatii ale membrilor si donatii): 500.000 lei;
b. venituri din activitati economice: 90.000 lei;
c. cheltuielile totale inregistrate in cursul exercitului financiar sunt de 350.000 lei, din care pentru activitatile economice 25.000 lei.

Pentru impozitarea activitatii economice trebuie analizat nivelurile realizate. Cursul valutar este de 3.2 lei/euro. Limita in lei a celor 15.000 euro este de 48.000 lei. Conditiile sunt urmatoarele:

- depasirea plafonului de venituri din activitatile economice este inregistrat atat la nivelul minimului de 10% din valoarea veneturilor neimposabile, cat si la valoarea echivalenta de 15.000 euro;
- diferenta de impozitare se calculeaza in functie de nivelul minim al celor doi indicatori de comparabilitate: procentul din valoarea veniturilor neimposibile si nivelul echivalent al celor 15.000 euro;
- diferenta de impozitare este de 90.000 lei – 48.000 lei = 42.000 lei;
- ponderea acestor venituri in total venituri este de 42.000/90.000 * 100 = 47%;

Valoarea cheltuielilor aferente depasirii veniturilor imposabile este de 25.000 * 47% = 11.750 lei.

Profitul imposabil este de 42.000 – 11.250 = 30.250 lei.
Impozitul pe profit = 30.250 * 16% = 4.840 lei.

Exemplul 4
O organizatie nonprofit inregistreaza in cursul unui exercitiu financiar urmatorii indicatori economico-financiari:
a. venituri neimposabile(cotizatii ale membrilor si donatii): 22.000 lei;
b. venituri din activitati economice: 50.000 lei;
c. cheltuielile totale inregistrate in cursul exercitului financiar sunt de 35.000 lei, din care pentru activitatile economice 25.000 lei.

Pentru impozitarea activitatii economice trebuie analizat nivelurile realizate. Cursul valutar este de 3,2 lei/euro. Limita in lei a celor 15.000 euro este de 48.000 lei. Conditiile sunt urmatoarele:
- valoarea maxima a veniturilor economice care pot fi inregistrate de catre organizatia nonprofit este de 2.200 lei, adica 10% din valoarea veniturilor neimpozabile;
- depasirea inregistrata de organizatia nonprofit este calculata in functie de valoarea cea mai mare a indicatorilor de comparabilitate, adica 50.000 – 2.200 = 47.800 lei.

Ponderea veniturilor impozabile in total venituri din activitatile economice este de 47.800 / 50.000 = 95,6%.

Valoarea cheltuielilor aferente veniturilor impozabile este de 25.000 * 95,6% = 23.900 lei.

Profitul impozabil = 47.800 – 23.900 = 23.900 lei.
Impozitul pe profit = 23.900 * 16% = 3.824 lei.

Observatie: comparabilitatea dintre cheltuieli si venituri impozabile se realizeaza intre valoarea efectiva a veniturilor realizate si valoarea cheltuielilor rezultata din aplicarea ponderii veniturilor impozabile in total venituri din activitatea economica realizate.

**Agentii economici care desfasoara activitati in domeniul cazinourilor** si entitatilor cu obiect de activitate similar sunt impozitati prin comparabilitatea valorii impozitului pe profit si luarea in considerare a valorii cea mai mare astfel:
- prin aplicarea cotei de 16% asupra profitului impozabil determinat conform relatiei generale prevazuta de Codul Fiscal;
- prin aplicarea procentului de 5% asupra veniturilor obtinute din astfel de activitati.

**Exemplul 1**
Un agent economic care are ca obiect de activitate “cazino” inregistreaza in cursul exercitului financiar urmatorii indicatori economico-financiari:
- venituri totale 80.000 lei, din care 75.000 din activitati specifice de cazino;
- cheltuieli totale 45.000 lei, considerate deductibile.
Profitul impozabil este de 80.000 – 45.000 = 35.000 lei.
Impozitul pe profit este de 35.000 lei * 16% = 5.600 lei.
Valoarea ponderii de 5% din veniturile specifice activitatii de cazino 75.000 * 5% = 3.750 lei.
**Valoarea impozitului care trebuie platit de catre agentul economic este de 5.600 lei.**

**Exemplul 2**
Un agent economic care are ca obiect de activitate “cazino” inregistreaza in cursul exercitului financiar urmatorii indicatori economico-financiari:
- venituri totale 90.000 lei, din care 80.000 din activitati specifice de cazino;
- cheltuieli totale 55.000 lei.

In masa cheltuielilor totale sunt incluse urmatoarele categorii particulare:
- cheltuieli de sponsorizare: 500 lei;
- cheltuieli de protocol: 1.200 lei;
- cheltuieli privind amenziile catre autoritatile romane: 800 lei;
- cheltuieli privind ajustari de depreciere a activelor imobilizate: 400 lei;
- cheltuieli privind provizioanele pentru garantii de buna executie: 700 lei.

In masa veniturilor sunt incluse urmatoarele categorii particulare:
- venituri din participatii: 1.400 lei;
- venituri din relarea unei ajustari pentru deprecierea stocurilor: 200 lei;
- venituri din reluarea unui provizion pentru litigii cu clientii(deductibil): 500 lei.

Capitalul social este de 10.000 lei. Rezerva legala constituita este de 800 lei.

Fluxul informational fiscal pentru determinarea impozitului pe profit este:
  a. profitul brut este de 90.000 – 55.000 = 45.000 lei;
  b. rezerva legala este de 45.000 * 5% = 2.250 lei ;
  c. profit impozabil :
- profit brut: 45.000 lei ;
- (+) cheltuieli de sponsorizare: 500 lei ;
  (+) cheltuieli de protocol nedeductibile : 276 lei ;
  (+) TVA aferenta cheltuielilor de protocol nedeductibile: 66 lei
  (+) cheltuieli cu amenzile: 800 lei ;
- (+) cheltuieli pentru deprecierea activelor imobilizate : 400 lei ;
- (-) venituri din participatii : 1.400 lei ;
- (-) rezerva legala deductibila : 1.200 lei ;
- (-) venuturi din ajustari privind stocurile : 200 lei;
- (-) pierderea fiscala din exercitiile anterioare: 25.000 lei.

Profit impozabil: 19.242 lei
Impozit pe profit: 19.242 *16% = 3.079 lei
Reducerea impozitului pe profit = 210 lei
Impozit pe profit: 3079 – 210 = 2.869 lei

Valoarea procentului aplicat asupra veniturilor din activitatea de cazino: 80.000 * 5% = 4.000 lei

Cheltuieli de protocol deductibile : (45.000 + 1.200)*2% = 924 lei ;
Cheltuieli de protocol nedeductibile: 1.200 – 924 lei = 276 lei;
TVA aferenta cheltuielilor de protocol nedeductibile: 276*24% = 66 lei.
Cifra de afaceri este de 70.000 lei.

Reducerea de impozit privind cheltuielile de sponsorizare se aplica la nivelul minimului dintre
3% din cifra de afaceri si 20% din valoarea impozitului pe profit:
- limita din cifra de afaceri: 70.000 * 3% = 210 lei;
- limita din valoarea impozitului pe profit: 3.079 * 20% = 616 lei.

Valoarea impozitului pe profit care trebuie platit este de 4.000 lei.

2.3. Contabilitatea între impozitele curente și impozitele amânate privind profitul

Impactul fiscalitatii asupra contabilitatii difera de la o tara la alta, în funcție de implicarea statului în normalizarea contabila. Reforma contabilitatii în România, prin crearea cadrului general privind prezentarea situatiilor financiare în concordanta cu Directiva a IV-a si
Standardele de Contabilitate Internationale pot creă în viitor premisele unui drept contabil autonom, care să clarifice, fară a polua conturile, divergențele impuse de dreptul fiscal. Spre deosebire de România, în Regatul Unit, sistemul contabil este independent de cel fiscal. În aceasta țara, fiecare entitate economică își desfășoară propria contabilitate, aceasta nefiind îngradită de reguli fiscale. În Franta, rolul fiscalității este mult mai mare, impozitul amănat aplicându-se în mod obligatoriu situațiilor financiare consolidate. În conturile individuale contabilitatea impozitelor amănate este facultativa și, prin urmare, majoritatea întreprinderilor utilizează metodă impozitului exigibil. În SUA, contabilitarea impozitelor asupra beneficiilor este reglementată prin norma FAS 109. Asemănator normei contabile internaționale IAS 12, Contabilitatea impozitelui pe profit, se utilizează metoda reportului variabil bazată pe abordarea bilanțieră. Activele și pasivele de impozite amănate sunt recalitate la sfârșitul fiecarei perioade pentru toate diferentele temporare care există între valoarea contabilă și valoarea fiscală a elementelor de activ și de pasiv. Calculul este efectuat în baza cotei de impozit în vigoare, care va fi aplicabilă atunci când diferența se va inversa. Potrivit normei contabile internaționale IAS 12, impozitul curent reprezintă imposițul pe plata sau de recuperat pe o anumită perioadă de timp, de regula un an. Impozitul curent se determină aplicând cota de impozit pe profit asupra profitului impozibil. Profitul imposibil reprezintă profitul aferent unei perioade în care impozitul va fi platit și se determina pe baza următoarelor relații:

\[
\text{Profitul} = \text{Profitul - Deducerile} + \text{Cheltuielile +/- Diferentele impozabil contabil fiscale neductibile temporale}
\]

\[
\text{Cheltuielile = Cheltuieli cu imposițul curent + Cheltuieli cu imposițul amănat - Cheltuieli cu imposițul pe profit}
\]

Problema care se pune este aceea a diferentelor temporare care dau naștere la impozite amănate.

IAS 12 prescrie tratamentul contabil pentru imposițul pe profit (curent și amănat). Impozitul curent aferent perioadei curente și perioadelor anterioare trebuie recunoscut ca datorie în limita sumei neplătite. Dacă suma deja plătită pentru perioada curentă și cele precedente depășește suma datorată pentru perioadele respective, surplusul trebuie recunoscut drept creanță.

Impozitele amănate se calculează pe baza diferențelor temporare. Acestea se determină pentru active și datorii ca diferența dintre valoarea contabilă (VC) și suma atribuită în scopuri fiscale (baza fiscală BF).

<table>
<thead>
<tr>
<th>Baza fiscală a unui activ</th>
<th>= Valoarea contabilă - Sume imposibile rezultate din recuperarea activului</th>
<th>+ Sume deductibile rezultate din utilizarea activului</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Baza fiscală a unei datorii</td>
<td>= Valoarea contabilă - Sume deductibile rezultate din decontarea</td>
<td>+ Sume imposibile rezultate din decontarea datoriei</td>
</tr>
</tbody>
</table>
### Baza fiscală a veniturilor in avans

<table>
<thead>
<tr>
<th>=</th>
<th>Valoare contabilă</th>
<th>Venitul neimpozabil în perioadele viitoare</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>Elemente</strong></td>
<td><strong>Baza fiscală</strong></td>
<td><strong>Valoare contabilă</strong></td>
</tr>
<tr>
<td>Dividende de primit de 2.500 lei neimpozabile</td>
<td>2.500</td>
<td>2.500</td>
</tr>
<tr>
<td>Terenuri achiziționate la costul de 10.000 lei în 2008 și reevaluare în 2009 la 12.000 lei</td>
<td>10.000</td>
<td>12.000</td>
</tr>
<tr>
<td>Investiție imobiliară (teren) evaluată la valoarea justă de 40.000 (costul este de 50.000).</td>
<td>50.000</td>
<td>40.000</td>
</tr>
<tr>
<td>Creanțe clienți în valoare brută de 5.000 lei, ajustare pentru depreciere deductibilă fiscal de 500 lei.</td>
<td>4.500</td>
<td>4.500</td>
</tr>
<tr>
<td>Creanțe clienți în valoare brută</td>
<td>5.000</td>
<td>4.500</td>
</tr>
</tbody>
</table>
de 5.000 lei cu o ajustare pentru depreciere de 500 nedeductibilă fiscal

<table>
<thead>
<tr>
<th>Elemente</th>
<th>Baza fiscală</th>
<th>=</th>
<th>Valoare contabilă</th>
<th>-</th>
<th>Sume viitoare deductibile</th>
<th>+</th>
<th>Sume viitoare impozabile</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Provizion pentru riscuri și cheltuieli de 6.000 lei, nedeductibil fiscal</td>
<td>0</td>
<td>6.000</td>
<td>6.000</td>
<td>0</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Amenzi și penalități de plătit de 5.000 lei, nedeductibile fiscal</td>
<td>5.000</td>
<td>5.000</td>
<td>0</td>
<td>0</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

Sumele viitoare impozabile sunt acele sume care se iau cu semnul + în trecerea de la rezultatul contabil la rezultatul fiscal, iar sumele deductibile sunt acele sume care se iau cu semnul – în trecerea de la rezultatul contabil la rezultatul fiscal.

Dacă sumele cu semnul + (sumele impozabile) sunt mai mari decât sumele cu semnul – (deducibile) rezultă ca în viitor rezultatul fiscal va fi mai mare, iar impozitul exigibil implicit va fi mai mare.

În situația inversă, sumele deductibile sunt mai mari decât sumele impozabile, adică în viitor rezultatul fiscal va fi mai mic.

Diferențele temporare pot îmbrăca forma fie a unor:
(a) diferențe temporare impozabile, care sunt acele diferențe temporare ce vor avea drept rezultat valori impozabile la determinarea profitului impozabil (sau a pierderii fiscale) al (a) perioadelor viitoare, atunci când valoarea contabilă a activului sau a datoriei este recuperată sau decontată (sume de plătit în viitor); fie
(b) diferențe temporare deductibile, care sunt acele diferențe temporare ce vor avea drept rezultat valori deductibile la determinarea profitului impozabil (sau a pierderii fiscale) al (a) perioadelor viitoare, atunci când valoarea contabilă a activului sau a datoriei este recuperată sau decontată (sume de recuperat în viitor).

Diferențele temporare sunt diferențele dintre valoarea contabilă a unui activ sau a unei datorii din bilanț și baza fiscală a acestora.
Diferențele temporare deductibile generează active (creanțe) de impozit amânat, iar diferențele temporare impozabile generează datorii de impozit amânat.

Diferențele temporare impozabile x cota de impozitare = Datorii de impozit amânat
Diferențele temporare deductibile sau pierderi fiscale neutilizate x cota de impozitare = Active de impozit amânat

O datorie privind impozitul amânat trebuie să fie recunoscută pentru toate diferențele temporare impozabile, exceptând situația în care datoria de impozit amânat este generată de:
(1) recunoașterea inițială a fondului comercial; sau
(2) recunoașterea inițială a unui activ sau a unei datorii, în cadrul unei tranzații care nu este o combinare de întreprinderi și nu afectează nici rezultatul contabil, nici rezultatul fiscal la data tranzației (constituie excepție de la această regulă cazul impozitului amânat rezultat în cazul instrumentelor compuse).

Un activ de impozit amânat trebuie să fie recunoscut pentru toate diferențele temporare deductibile, în limita în care este probabil ca un beneficiu impozabil, asupra căruia vor putea să fie imputate aceste diferențe temporare deductibile, să fie disponibil.

Profitul impozabil poate rezulta din următoarele surse:
(a) reluarea unor diferențe temporare impozabile aferente aceleiași entități și autorități fiscale. Aceste diferențe trebuie să se resoarbă în aceeași perioadă cu reluarea diferențelor deductibile sau în perioade în care pierderile fiscale rezultate dintr-un activ de impozit amânat sunt reportate sau transferate într-o perioadă anterioară.
(b) profituri viitoare impozabile (dacă sunt insuficiente diferențele temporare impozabile, întreprinderea poate recunoaște un activ de impozit amânat, doar dacă există suficient profit impozabil, altul decât cel rezultat din reluarea diferențelor impozabile).
(c) oportunități de planificare fiscală ce sunt valorificate pentru a gestiona profitul impozabil, astfel încât pierderile fiscale să nu expire neutilizate. Aceste oportunități sunt analizate în aprecierea recunoașterii unui activ de impozit amânat dacă managementul are capacitatea de a le implementa și nu trebuie utilizate pentru reducerea unei datorii de impozit amânat.

O entitate poate recunoaște un activ de impozit amânat pentru pierderi fiscale neutilizate, dacă este disponibil suficient profit impozabil pentru utilizarea acestora. Entitatea trebuie să aibă în vedere și perioada pentru care recuperarea pierderilor este permisă.

La fiecare dată a bilanțului, entitatea revaluează creanțele(activele) nerecunoscute privind impozitul amânat. Se va recunoaște o creanță privind impozitul amânat nerecunoscută anterior în măsura în care a devenit probabil că profitul impozabil viitor va permite recuperarea creanței privind impozitul amânat.

Impozitele amânate se contabilizează pe seama unei cheltuieli sau a unui venit cu următoarele excepții:
- impozitul generat de un (o) eveniment (tranzație) contabilizat(ă) direct în capitalurile proprii (fie în alte elemente de rezultat global, fie în alte elemente de capitaluri proprii);
• în contextul unei combinații de întreprinderi, impozitul afectează valoarea fondului comercial.

**Exemplu**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Elemente</th>
<th>Baza fiscală</th>
<th>=</th>
<th>Valoare contabilă</th>
<th>-</th>
<th>Sume viitoare impozabile</th>
<th>+</th>
<th>Sume viitoare deductibile</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Terenuri</td>
<td>2.000.000</td>
<td></td>
<td>2.100.000</td>
<td></td>
<td>100.000</td>
<td></td>
<td>0</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Codul fiscal prevede următoarele:
(5^1) Prin excepție de la prevederile alin. (5), rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuată după data de 1 ianuarie 2004, care sunt deduse la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate și/sau casate, se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor mijloace fixe, după caz (Cod fiscal).
(5^2) Nu intră sub incidența prevederilor art. 22 alin. (5^1) din Codul fiscal rezervele reprezentând surplusul realizat din rezervă din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, efectuată după data de 1 ianuarie 2004, existente în sold în contul “1065” la data de 30 aprilie 2009 inclusiv, care au fost deduse la calculul profitului impozabil. Aceste rezerve se impozitează la momentul modificării destinației acestora potrivit prevederilor art. 22 alin. (5) din Codul fiscal (Cod fiscal).
(5^3) Nu intră sub incidența prevederilor art. 22 alin. (5^1) din Codul fiscal partea din rezerva din reevaluarea mijloacelor fixe efectuată după data de 1 ianuarie 2004, dedusă la calculul profitului impozabil prin intermediul amortizării fiscale până la data de 30 aprilie 2009 inclusiv, și care nu a fost capitalizată prin transferul direct în contul 1065 “Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezervă din reevaluare” pe măsură ce mijloacele fixe au fost utilizate. Această parte a resevei se impozitează potrivit prevederilor art. 22 alin. (5) din Codul fiscal (Cod fiscal).  

Cheltuiala recunoscută la cedarea terenului (6583) este deductibilă, dar concomitent rezerva din reevaluare se impozitează.

\[ BC > BF \quad DTI = 100.000 \quad \text{Datoria de impozit amânat la data trecerii la IFRS 16\%} \times 100.000 = 16.000 \]

În contul 1034 “Impozit pe profit curent și impozit pe profit amânat recunoscute pe seama capitalurilor proprii” se evidențiază impozitul pe profit curent și impozitul pe profit amânat, recunoscute direct în conturile de capitaluri proprii.

---

Potrivit Ordinului 1690/2012⁶:
(1) Impozitul pe profit care, potrivit IAS 12, se recunoaște în alte elemente ale rezultatului global, definite astfel potrivit prevederilor IFRS, se evidentiază în contul 1034 «Impozit pe profit curent și impozit pe profit amanat recunoscute pe seama capitalurilor proprii», urmarindu-se distinct impozitul pe profit curent și impozitul pe profit amanat. În acest cont se evidentiază și impozitul pe profit amanat care corespunde rezervelor legale și altor rezerve prevăzute de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

(2) În contul 1034 «Impozit pe profit curent și impozit pe profit amanat recunoscute pe seama capitalurilor proprii» nu se evidentiază impozitul pe profit corespunzător rezultatului reportat sau altor componente de capitaluri proprii, acesta recunoscându-se direct în elementul respectiv de capitaluri proprii.

<table>
<thead>
<tr>
<th>16.000</th>
<th>1034. analitic distinct</th>
<th>=</th>
<th>4412</th>
<th>16.000</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Impozit pe profit curent și impozit pe profit amanat recunoscute pe seama capitalurilor proprii</td>
<td>Impozitul pe profit amanat</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

La 31.12.2012 baza fiscală a terenului se determină astfel:

<table>
<thead>
<tr>
<th>Elemente</th>
<th>Baza fiscală</th>
<th>=</th>
<th>Valoare contabilă</th>
<th>-</th>
<th>Sume viitoare impozabile</th>
<th>+</th>
<th>Sume viitoare deductibile</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Terenuri</td>
<td>2.000.000</td>
<td>1.900.000</td>
<td>0</td>
<td>100.000</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

BC < BF  DTD = 100.000 Creanta de impozit amanat = 16% x 100.000 lei = 16.000 lei. Înregistrări efectuate pentru reevaluare:

<table>
<thead>
<tr>
<th>1051. analitic</th>
<th>200.000</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Rezerve din reevaluarea imobilizarilor corporale</td>
<td>2111</td>
</tr>
<tr>
<td>6552</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Cheltuieli din reevaluarea imobilizarilor corporale</td>
<td>100.000</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Impozitul amânat (deja există un sold al datoriei de impozit amânat de 16.000 lei)

<table>
<thead>
<tr>
<th>32.000</th>
<th>4412</th>
<th>=</th>
<th>%</th>
<th>32.000</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Impozit pe profit amânat</td>
<td>Impozit pe profit curent și impozit pe profit amânat</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

| 1034. analitic distinct | 16.000 | 6 Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1690 din 12 decembrie 2012 privind modificarea și completarea unor reglementări contabile, publicat în Monitorul Oficial nr. 857 din 18 decembrie 2012 |
Componentele principale ale cheltuielii (venitului) cu impozite trebuie prezentate separat (IAS 12.80): cheltuiala cu impozitul exigibil, cheltuiala (venitul) cu impozitul amânat generat de apariția sau resorbția diferențelor temporare, cheltuiala (venitul) cu impozitul amânat generat de schimbările în cota de imposizare, cheltuiala (venitul) cu impozitul legat(ă) de schimbările în politicile contabile și corecția de erori care au afectat rezultatul perioadei (conform IAS 8), atunci când acestea nu s-au contabilizat retrospectiv. De asemenea, se prezintă separat impozitul aferent elementelor contabilizate direct la capitaluri proprii (IAS 12.81).

Entitățile trebuie să explice, în note, relația dintre cheltuiala cu impozitul pe profit și rezultatul contabil, fie sub forma reconcilierii între cheltuiala cu impozitul pe profit și produsul dintre rezultatul contabil și cota de imposizare, fie sub forma reconcilierii dintre cota medie de imposizare și cota de imposizare aplicată (IAS 12.81).

Dacă nu ar exista diferențe permanente, cheltuiala totală cu impozitul pe profit (cheltuiala cu impozitul exigibil + cheltuiala cu impozitul amânat-venitul din impozitul amânat) ar fi egală cu produsul dintre cota de imposizare și rezultatul contabil înainte de imposizare. Dacă există diferențe temporare atunci cheltuiala totală va fi mai mare decât acest produs (dacă există elemente impozabile) sau mai mică (dacă există deduceri).

**Exemplu**

O societate comercială achiziționează la 1.01.2012 un echipament la costul de 100.000 lei. Durata de amortizare contabilă este de 5 ani, iar cea fiscal este de 4 ani. În cei 5 ani de utilizare profitul contabil a evoluat astfel:

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th></th>
<th></th>
<th></th>
<th></th>
<th></th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Profitul contabil</td>
<td>100.000</td>
<td>125.000</td>
<td>130.000</td>
<td>140.000</td>
<td>160.000</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Cota de imposizare este de 16%.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Data</th>
<th>Baza contabilă</th>
<th>Baza fiscală</th>
<th>Diferențe temporare impozabile</th>
<th>Soldul datoriei de imposizt amânat</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>31.12.N</td>
<td>80.000</td>
<td>75.000</td>
<td>5.000</td>
<td>800</td>
</tr>
<tr>
<td>31.12.N+1</td>
<td>60.000</td>
<td>50.000</td>
<td>10.000</td>
<td>1.600</td>
</tr>
<tr>
<td>31.12.N+2</td>
<td>40.000</td>
<td>25.000</td>
<td>15.000</td>
<td>2.400</td>
</tr>
<tr>
<td>31.12.N+3</td>
<td>20.000</td>
<td>0</td>
<td>20.000</td>
<td>3.200</td>
</tr>
<tr>
<td>31.12.N+4</td>
<td>0</td>
<td>0</td>
<td>0</td>
<td>0</td>
</tr>
</tbody>
</table>
Evoluția profitului fiscal se prezintă astfel:

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th></th>
<th></th>
<th></th>
<th></th>
<th></th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Profit contabil</td>
<td>100.000</td>
<td>125.000</td>
<td>130.000</td>
<td>140.000</td>
<td>160.000</td>
</tr>
<tr>
<td>+Cheltuieli nedeductibile</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td>20.000</td>
</tr>
<tr>
<td>-Deducere fiscală</td>
<td>5.000</td>
<td>5.000</td>
<td>5.000</td>
<td>5.000</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>=Profit fiscal</td>
<td>95.000</td>
<td>120.000</td>
<td>125.000</td>
<td>135.000</td>
<td>180.000</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Societatea “economisește” în fiecare an din primii 4 un impozit pe profit de 16% x 5.000 urmând ca în anul 4 să plătească impozit pe profit mai mare cu 20.000 x 16%.

Înregistrări efectuate în contul impozitului amânat:

- anul 2012:
  
  \[
  \begin{align*}
  800 & \quad 6812 = 4412 \\
  \end{align*}
  \]
  
  Cheltuieli cu impozitul amânat = Impozitul pe profit amânat

- anul 2013:
  
  Sold inițial datorie de impozit amânat = 800
  Sold final impozit amânat 1.600
  Datorie de impozit amânat ce trebuie înregistrată = 1.600 - 800 = 800

  \[
  \begin{align*}
  800 & \quad 6812 = 4412 \\
  \end{align*}
  \]
  
  Cheltuieli cu impozitul amânat = Impozitul pe profit amânat

- anul 2014:
  
  Sold inițial datorie de impozit amânat = 1.600
  Sold final impozit amânat 2.400
  Datorie de impozit amânat ce trebuie înregistrată = 2.400 - 1.600 = 800

  \[
  \begin{align*}
  800 & \quad 6812 = 4412 \\
  \end{align*}
  \]
  
  Cheltuieli cu impozitul amânat = Impozitul pe profit amânat
- anul 2015:
Sold inițial datorie de impozit amânat =2.400
Sold final impozit amânat 3.200
Datoria de impozit amânat ce trebuie înregistrată =3.200-2.400 =800

800 \times 6812 = 4412 \times 800

\begin{center}
Cheltuieli cu impozitul amânat
\end{center}

\begin{center}
Impozitul pe profit amânat
\end{center}

- anul 2016:
Sold inițial datorie de impozit amânat =3.200
Sold final impozit amânat 0
Datoria de impozit amânat trebuie anulată.

3.200 \times 4412 = 792 \times 3.200

\begin{center}
Impozitul pe profit amânat
\end{center}

\begin{center}
Venit din imozit amânat
\end{center}

Cheltuiala totală cu impozitul pe profit a evoluat astfel:

\begin{center}
\begin{tabular}{|c|c|c|c|c|c|}
\hline
\hline
\hline
+Cheltuiala cu impozitul amânât & 800 & 800 & 800 & 800 & \\
\hline
-Venitul din impozitul amânât & & & & & 3.200 \\
\hline
=Cheltuiala totală cu impozitul pe profit & 16.000 & 20.000 & 20.800 & 22.400 & 25.600 \\
\hline
16\% x Profitul contabil & 16.000 & 20.000 & 20.800 & 22.400 & 25.600 \\
\hline
\end{tabular}
\end{center}
Cheltuiala cu impozitul pe profit

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>2012</th>
<th>2011</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Cheltuiala cu impozitul pe profit – curent</td>
<td>45.324</td>
<td>48.378</td>
</tr>
<tr>
<td>-Venituri din impozitul amânat</td>
<td>(23.759)</td>
<td>(15.861)</td>
</tr>
<tr>
<td>=Cheltuiala cu impozitul pe profit</td>
<td>21.565</td>
<td>32.517</td>
</tr>
</tbody>
</table>

În 2012 și 2011, Societatea a acumulat impozit pe profit la rata de 16% aplicată profitului calculat în conformitate cu legislația românească. Profitul înainte de impozitare calculat în vederea întocmirii situațiilor financiare este reconciliat cu cheltuiala cu impozitul, după cum urmează:

<table>
<thead>
<tr>
<th></th>
<th>2012</th>
<th>2011</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Profit înainte de impozitare</td>
<td>130.588</td>
<td>194.078</td>
</tr>
<tr>
<td>Cheltuiala teoretică cu impozitul la cota statutară de 16% (N-1: 16%) (16% x Profit înainte de impozitare)</td>
<td>20.894</td>
<td>31.052</td>
</tr>
<tr>
<td>Efectul fiscal al elementelor care nu sunt deductibile sau nu sunt impozabile (diferente permanente)</td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Venit neimpozabil</td>
<td>(2.220)</td>
<td>(7.435)</td>
</tr>
<tr>
<td>Cheltuieli nedeductibile</td>
<td>2.891</td>
<td>8.900</td>
</tr>
<tr>
<td>Cheltuieli cu impozitul pe profit</td>
<td>21.565</td>
<td>32.517</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Conform IAS 12, impozitul curent și impozitul amânat trebuie să fie debitate sau creditate direct în capitalul propriu, dacă aceste impozite sunt aferente elementelor care au fost debitate sau creditate direct în capitalul propriu, în aceeași perioadă sau într-o perioadă diferită.

La nivelul Contului de profit și pierderi este prezentată cheltuiala cu impozitul pe profit care cuprinde atât cheltuiala cu impozitul curent, cât și cheltuiala cu impozitul amânat. La nivelul Bilanțului se regasește creanta, respectiv, datoria privind impozitul amânat. Standardul precizează, însă, că acestea nu trebuie să fie incluse în categoria activelor sau datoriilor curente.

Prin O.M.F.P. nr. 94/2001 privind „Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV a CEE si Standardele Internationale de Contabilitate” s-au creat conturi pentru impozite amânate.

---

7 Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 94/2001, publicat în M.Of. al României nr. 85/20.02.2001
CAPITOLUL III. GESTIUNEA CAPITALULUI FIX CA STRUCTURA A CICLULUI DE INVESTITIE

3.1 Capitalul fix si dezvoltarea întreprinderii

Capitalul fix, ca active, reprezinta bunuri si valori destinate a servi o perioada îndelungata în activitatea unitatilor patrimoniale. Nu se consuma la prima utilizare, valoarea lui recuperându-se esalonat prin includerea în cheltuielile mai multor exercitii în functie de durata de utilizare cât acestea produc beneficii economice.

În bilantul functional imobilizarile sunt structurate dupa gradul de lichiditate, si arata capacitatea fiecarui activ de a participa la oricare circuit economic până la transformarea sa în bani. Imobilizarile sunt activele cele mai putin lichide, cu perioada mare de recuperare a capitalului. Ele reprezinta alocari permanente sau nevoi stabile.

Imobilizarile corporale sunt elementele de patrimoniu ce definesc capacitatea tehnica de productie si comercializare, generând venituri în concordanta cu obiectul de activitate al agentilor economici.

Capitalul fix, în funcție de felul deprecierii, reversibile sau ireversibile se divide în: mijloace fixe si terenuri.

Mijloacele fixe sunt bunuri reprezentate de echipamente si utilaje aflate în sfera productiei, a comercializarii si prestatiilor de servicii care au o durata îndelungata de functionare, participa la mai multe cicluri de fabricatie sau comercializare si a caror valoare se transmite treptat, sub forma amortizarii, asupra cheltuielilor fiecarui exercitiu. Ele nu se încorporeaza sub aspect material în structura produselor, lucrariilor executate, pastrându-si forma initiala.

În tarile dezvoltate, ponderea mijloacelor fixe în patrimoniul societatilor a scazut vertiginos în ultimii ani pentru ca tot mai des, societatile recurg la închirierea mijloacelor fixe sub forma de leasing sau locatie financiar.

Sunt considerate mijloace fixe, conform legislatiei obiectul singular sau complexul de obiecte care indeplineste cumulativ urmatoarele conditii:

- are o valoare contabila mai mare de 8.000.000 lei;
- are o durata normala de utilizare mai mare de un an.

Limity valorii de intrare a mijloacelor fixe (8.000.000 lei) se aplic a in data de 01 ianuarie 2001.

Agentii economici care detin mijloace fixe cu valoarea contabila de intrare cuprinse intre 1.000.000 lei si 8.000.000 lei la data de 31 decembrie 2001, le inregistreaza in evidenta contabila ca mijloace fixe de natura obiectelor de inventar, pana la amortizarea lor integrala conform prevederilor legale.

Deciziile privitoare la dezvoltarea, utilizarea si scoaterea din gestiune a mijloacelor fixe au un efect de lunga durata. Informatiile complete cu privire la caracteristicile functionale, starea tehnica, gradul de uzura, randamentul tehnic si economic, reprezinta o premiza pentru asigurarea unei i decizii eficiente in asigurarea si reînnoirea capitalului fix.

Pentru satisfacerea în bune conditii a acestor cerinte, la organizarea contabilitatii mijloacelor fixe trebuie avute în vedere urmatoarele obiective:

- cunoasterea valorii mijloacelor fixe cu scopul de a pune la dispozitia conducerei in orice moment date privind valoarea de intrare a mijloacelor fixe existente, valoarea actuala stabilita la inventariere, valoarea neta reflectata in bilant etc.;
- evidenta permanenta a existentei si miscarii mijloacelor fixe in vederea asigurarii controlului gestionar al lor;
· furnizarea datelor necesare calculului exact al amortizării mijloacelor fixe și a provizioanelor pentru deprecierea reversibila a acestora și inclucerea lor în cheltuielile exercițiului în vederea determinării rezultatului exercițiului;
· controlul utilizării rationally și cu randament înalt a mijloacelor fixe urmărind determinarea corectă a capacității de producție.

La organizarea contabilității mijloacelor fixe, pe lângă factorii generali, este necesară luarea în calcul a următoarelor criterii:
· sistemul de amortizare adoptat (liniar, degresiv, accelerat) necesita organizarea contabilității astfel încât să asigure datele necesare calculului corect a amortizării;
· poziția mijloacelor fixe existente fata de patrimoniul unitatii influențează modul de organizare a contabilității. Astfel, în mod distinct se evidențiază în contabilitate mijloacele fixe proprii, concesionate, închiriate etc. si amortizarea aferenta lor.

3.2 Modificari si completari la dispozițiile legislative privind clasificarea si codificarea mijloacelor fixe

Potrivit legislației, mijloacele fixe în economie si duratele normate de functionare corespund cu duratele de amortizare în ani aferenti regimului linear de amortizare. Mijloacele fixe sunt clasificate în grupe, subgrupe, clase și subclase, iar pentru unele în familii. Astfel, mijloacele fixe au fost clasificate în trei grupe principale și anume:

Grupa 1 Constructii
Grupa 2 Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații
Grupa 3 Mobilier, aparatură birotică, sisteme de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale

Noua clasificare concentrează activele corporale amortizabile într-un număr redus de grupe si clase pentru a asigura calculul amortizării, lasând pe planul secund inventarierea fizica a lor. Catalogul cuprinde toate informațiile necesare identificării mijlocului fix pentru a stabili corect durata normală de functionare: codul de clasificare, denumirea grupei, subgrupei, claselor, subclasei și a familiei mijloacelor fixe amortizabile, durata normală medie de functionare în ani.

Din punct de vedere economic mijloacele fixe se clasifică după următoarele criterii:

dupa domeniul de utilizare:
a.1. mijloace fixe de productie care participa direct sau indirect la procesul de productie sau activitatea curenta
a.2. mijloace fixe de comercializare
a.3. mijloace fixe utilizate în scopuri sociale
b) dupa structura, natura si particularitatile tehnic-constructive:
b.1. constructii:
. industriale, agricole
. pentru transporturi, posta, telecomunicatii (productive sau neproductive)
. hidrotehnice
b.2. echipamente tehnologice : masini, utilaje, instalatii de lucru
b.3. aparate si instalatii de masura, control si reglare
b.4. mijloace de transport: feroviar, auto, naval, aerian, urban calatori, utilaje si instalatii de transport si ridicare
b.5. animale si plantatii

---

8 HG nr. 1496/2008 din 19 noiembrie 2008 privind modificarea anexei la Hotararea Guvernului nr. 2.139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea si duratele normale de functionare a mijloacelor fixe
b.6. mobilier, aparatura birotică, sisteme de protectie a valorilor umane și materiale
Aceasta clasificare se regaseste în “Catalogul privind clasificarea si duratele normale de
functionare ale mijloacelor fixe”.
c) Dupa apartenența lor :
c.1. mijloace fixe proprietate a unitatii patrimoniale înscrise în inventarul acesteia, valoarea
lor reală fiind evidentiată în bilant
c.2. mijloace fixe luate cu chirie, locatie de gestiune, concesiune, pentru care evidenta este
realizata prin intermediul conturilor speciale, nefiind cuprinse în bilantul patrimonial

3.2.1 Documentele primare si evident a operativa a mijloacelor fixe
Evidenta operativa a contabilitatii mijloacelor fixe impune consemnarea completa si la timp a
tuturor operatiunilor privind moviarea mijloacelor fixe.
Intrarile de mijloace fixe care nu necesita montaj si nici probe tehnologice si care sunt date în
folosinta in momentul receptionarii lor de la furnizor sunt consemnate in *Procesul verbal de
receptie*. Acesta se emite pe baza documentelor justificative, ce differa in functie de caile de
intrare in gestiune si anume: intrarea prin cumparare cu titlu oneros este consemnata in factura
intoncita de furnizor, avizul de inotire a marfii si contractul de vanzare-cumparare. De cele
mai multe ori factura reprezinta documentul de baza pentru inregistrarea in contabilitate;
aportul in natura de asociati si actionari este reliefat in contractul de societate si
documentele de expertiza tehnică; valoarea si caracteristicile imobilizarilor din productie
proprie sunt reflectate in proiectele si devizele lucratorilor, Fisa de cont analitic pentru costuri
effective etc.
Intrarile de mijloace fixe care necesita montaj, dar nu si probe tehnologice, precum cladirile si
constructiile speciale care nu deservesc procese tehnologice se consemneaza in *Procesul
verbal de receptie provizorie*.
Receptionarea utilajelor supuse montajului si probelor tehnologice se inregistreaza in
documentul *Procesul verbal de punere în functiune*.
Intrarea imobilizarilor prin concesionare, locate de gestiune, inchiriere se oglindeste in
*Procesul verbal de predare -primire*, ce are la baza contractului de concesionare sau locatia
dei gestiune.
Miscarea mijloacelor fixe de la o sectie la alta, de la un serviciu la altul, in cadrul aceleiasi
unitati, se consemneaza in documentul *Bonul de miscare a mijloacelor fixe*. Acesta serveste
la justificarea predarii -primirii mijloacelor fixe, inotindu-1 pe timpul transportului si la
inregistrarea lor in evidenta operativa si in contabilitatea analitica.
Iesirea mijloacelor fixe prin casare, adica scoaterea definitiva din
funktiune prin demontare,
darâmare etc. este consemnata in *Procesul verbal de scoatere din functiune a mijloacelor
fixe* elaborat de comisia de casare.
Pentru a se stabili existenta efectiva a mijloacelor fixe pe locuri de folosinta si pe responsabili
se utilizeaza *Lista de inventariere si de evident a a mijloacelor fixe*. Ea serve ste si la
inventarierea mijloacelor fixe si a consemnarii rezultatelor ei.

3.2.2 Contabilitatea analitica a mijloacelor fixe
Contabilitatea analitica a mijloacelor fixe trebuie sa fie organizata de o maniera care sa
asigure individualizarea fiecarui mijloc fix, cunoasterea existentei si miscarii lor pe locuri de
folosinta, gradul de depreciere pe structura categoriilor de mijloace fixe. De aceea, ea se
organizeaza pe locuri de folosinta (sectii, servicii etc.), pe categorii de mijloace fixe si, in
cadrul acestora, pe obiecte de evident. Contabilitatea analitica a mijloacelor fixe se poate tine
fie folosind *Registrul numerelor de inventa* si *Fisa mijlocului fix*, fie utilizând *Registrul
pentru evidenta mijloacelor fixe. Mijloacele fixe, fiind foarte numeroase, se pot deosebi intre ele in functie de insurisirile tehnice, destinatie, grad de depreciere etc.

Pentru identificarea fiecarui mijloc fix si pentru asigurarea controlului lor se atribuie fiecarui obiect de evidenta un numar de inventar (simbol cifric). Numerele de inventar ale mijloacelor fixe scoase din functiune sau vandute nu pot fi atitribuite altor mijloace fixe intrate ulterior, ele ramâne libere pâna la o noua numerotare.

3.3 Organizarea contabilitatii sintetice si analitice a mijloacelor fixe

**Cadrul legal**

Contabilitatea sintetica si analitica a mijloacelor fixe trebuie sa asigure evidenta permanenta a existentei si miscarii, precum si calculul amortizarii si a provizioanelor constituite prin deprecierea acestora).

Contabilitatea sintetica este organizata cu ajutorul contului 212 – *Mijloace fixe* desfasurat pe conturi sintetice de gradul II in trei categorii de mijloace fixe.

3.4 Contabilitatea si fiscalitatea operatiilor privind intrarile de mijloace fixe

3.4.1 Achizitii cu titlu oneros

Documentul justificativ este factura (factura fiscală) care precizeaza toate elementele de detalie privind costul istoric (costul de achizitie) al mijlocului fix.

Se intocmeste *Procesul verbal de receptie*, iar pentru evidenta analitica *Fisa mijlocului fix* care cuprinde categoria, codul de clasificare, data darii in folosinta, anul, luna, data amortizarii complete (anul si luna), durata de serviciu normata, si norma de amortizare %. Orice mijloc fix trebuie inventariat cu simbol cifric, documentul (data, felul si numarul), operatiile care privesc miscarea, cresterea sau descresterea valorii mijlocului fix, numarul de bucati, debitul si creditul, soldul contului. Achizitia de mijloace fixe este urmata de Nota contabila, careia i se ataseaza factura fiscală, documentul de receptie si punere in functiune.

O data cu achizitionarea mijlocului fix, se intocmeste Procesul verbal de receptie, Fisa mijlocului fix. Potrivit legii si hotararii AGA se stabileste sistemul de amortizare utilizat, prin “Planul de amortizare” si se ataseaza fisei analitice a mijlocului fix. Indiferent de felul lor, imobilizarile corporale sunt delimitate pe obiecte de evidenta. Fiecare mijloc fix este evidentiat in registrul numerelor de inventar.

3.4.2 Mijloace fixe din productia proprie de imobilizari

Bonul de predare si Procesul verbal de receptie reprezinta documentele pe baza caror mijloacele fixe din productia proprie se inregistreaza in contabilitate.

Evaluarea mijloacelor fixe produse de intreprindere se valoreaza la costul efectiv de producere. Costul efectiv cuprinde totalitatea cheltuielilor de achizitie cu materii prime si materiale, consumate, cheltuieli directe si cele indirecte determinate „rational” de costul de fabricatie al imobilizarilor.

Costul efectiv de producere al imobilizarilor corporale include si cheltuielile financiare cu conditia ca dobânzile aferente împrumuturilor pentru finantarea investitiei sa fie aferente perioadei de executie. Asimilate mijloacele fixe supuse amortizarii sunt capacitatile puse in functiune partial, pentru care nu s-au intocmit formele de inregistrare ca mijloace fixe si vor fi cuprinse in grupa care urmeaza inregistrarea lor ca mijloace fixe, evaluate prin insumarea tuturor cheltuielilor ocazionate de realizarea lor.
Investitiile pot fi realizate în regie proprie sau antrepriza, prin contracte puse de acord cu firme specializate în constructia sau realizarea de mijloace fixe. Înregistrarea în contabilitate a investitiilor efectuate în regie proprie, puse în funcțiune partial, pentru care nu s-au întocmit forme de înregistrare ca mijloace fixe este redat în exemplul ce urmează:

<table>
<thead>
<tr>
<th>601</th>
<th>Cheltuieli privind materii prime si materiale</th>
<th>401</th>
<th>Furnizori</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>641</td>
<td>Cheltuieli privind remuneratii datorate</td>
<td>421</td>
<td>Personal remuneratii datorate</td>
</tr>
<tr>
<td>628</td>
<td>Alte cheltuieli cu servicii executate de terti</td>
<td>401</td>
<td>Furnizori</td>
</tr>
<tr>
<td>635</td>
<td>Cheltuieli cu impozite, taxe si varsaminte asimilate</td>
<td>446</td>
<td>Alte impozite, taxe si varsaminte asimilate sau conturi la banci în lei</td>
</tr>
</tbody>
</table>

În aceeași luna investiția în curs se înregistrează la valoarea cumulată a tuturor cheltuielilor efectuate pentru investiție.

| 231 | Imobilizari corporale în curs analitic | 722 | Venituri din productia de imobilizari corporale Imobilizari corporale fara forme de înregistrare la mijloace fixe |

Amortizarea investitiei fara forme de înregistrare la mijloace fixe este:

| 6811 | Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizarilor | 281 | Amortizarea privind imobilizarile corporale analitic Amortizarea imobilizarilor corporale fara forme de înregistrare |

Înregistrarea investitiei terminate si trecute în categoria mijloacelor fixe (pentru contabilitatea sintetica):

<table>
<thead>
<tr>
<th>212</th>
<th>Mijloace fixe analitic grupa si subgrupa mijlocului fix</th>
<th>231</th>
<th>Imobilizari corporale în curs, analitic Imobilizari corporale fara forme de înregistrare la mijloace fixe</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>281</td>
<td>Amortizarea privind imobilizarile corporale analitic Amortizarea imobilizarilor corporale fara forme de înregistrare</td>
<td>281</td>
<td>Amortizari privind imobilizarile corporale</td>
</tr>
</tbody>
</table>
Se recalculeaza “Planul de amortizare”, se întocmeste “Fisa mijlocului fix”.
CAPITOLUL 4. CONTABILITATEA SI FISCALITATEA PRIVIND T.V.A.

4.1. Aspecte generale

_Taxa pe Valoarea Adaugata (TVA)_ este un impozit indirect, bazat pe criteriul deductibilitatii. Din punct de vedere _economic_ valoarea adaugata este un indicator care permite masurarea valorii nou create de întreprindere în urma activitatii sale. Valoarea adaugata poate fi definita ca diferența între valoarea bunurilor și serviciilor produse de întreprindere și cea a serviciilor și bunurilor utilizate pentru realizarea lor – numite consumuri intermediare. Din punct de vedere _contabil_ valoarea adaugata este definita ca diferența între productia exercitiului cu marja comercială și consumurile provenite de la terti.

Valoarea adăugată = Marja comercială + Producția exercițiului – Consumuri provenite de la terti

_Marja comercială_ se calculeaza ca diferența între vânzările de marfuri și costul de cumparare al marfurilor vândute.

_Productia exercițiului_ este data de suma între productia vânduta, productia stocată și productia de imobilizari necorporale și corporale.

_Consumurile provenite de la terti_ reprezinta ansamblul cheltuielilor cu materii prime și materiale consumabile, cu serviciile efectiv prestate de terti, inclusiv personalul angajat din afara întreprinderii.

Valoarea adaugata permite remunerarea factorilor: forta de muncă ( salarii), stat (prin impozite, taxe varsate la stat), creditari prin dobânda varate si proprietarii întreprinderilor private (prin beneficii).

Valoarea = Fact. cap. uman + Fact. stat + Fact. capital

Pornind de la această definitie, calculam valoarea adaugata pentru a determina baza de impozitare a _TVA_. În al doilea rând, _TVA_ poate avea un cost pentru întreprindere, deoarece elaborarea declaratiilor privind decontul de _TVA_ si tinerea unei contabilitati detaliate necesita forta de muncă deloc neglijabilă. Literatura de specialitate îl defineste ca un _cost de gestiune_ pentru întreprindere. Datorita modului defectuos de încasare a facturilor pentru întârzierea lor, întreprinderea poate sa aiba un _cost legat de gestiunea trezorieriei_, deoarece întreprinderea recupereaza _TVA_ deductibila pe cumpararile de bunuri si servicii cu un decalaj mare de timp. Aceeasi situatie apare si in cazul avansurilor pentru contractele ce urmeaza sa fie realizate ulterior de furnizori. _TVA_ este deci un _impozit pe consum_ suportat de consumatorul final. Întreprinderile au rolul de a colecta impozitul în contul fiscalitatii si de a vira diferenta dintre _TVA_ colectata si _TVA_ deductibila la bugetul de stat.

4.2 _TVA_ si circuitele economice

_TVA_ este un impozit neutru care elimina inegalitatile fiscale între circuitele de desfacere a produselor.
Spre deosebire de impozitul pe circulatia marfurilor, care presupunea impunerea în cascada, TVA se stabileste numai asupra contributiei nete a întreprinderilor la formarea produsului social final.

Este un impozit care stimuleaza modernizarea întreprinderilor (prin reduceri de taxe pentru achizitii de echipamente industriale s. a.), scutiri de TVA pentru întreprinderile cele mai modeste sau prin reduceri de cote în functie de cifra de afaceri, de numarul de salariatii sau activitatea de export.

Prin stabilirea valorii adaugate ca obiect impozabil, se evita înregistrariile repetate privind consumurile din afara întreprinderilor productive. Pe parcursul întregului proces de productie si distributie, fiecare agent economic încasa TVA de la cumparator, din care deduce suma reprezentând TVA aferenta materiilor prime si materialelor aprovizionate si servicii consumate, diferenta dintre ele se varsă la buget. Conform legislatiei, TVA se aplică asupra operatiunilor privind livrari de bunuri si prestari de servicii efectuate în România, transferul proprietatii bunurilor imobile si importul de bunuri si servicii. Sunt subiecti ai impunerii agentii economici care efectueaza operatii supuse TVA si importuri de bunuri si servicii. Agentii economici, care realizeaza operatiuni impozabile au obligatia asigurarii conditiilor necesare pentru emiterea documentelor, prelucrarea informatiilor si conducerea evidenelor prevazute de reglementarile în domeniul taxei pe valoarea adaugata, iar cei care au obiect de activitate. Comertul cu amanuntul, activitati hoteliere, prestari de servicii catre populatie si alte activitati de asemenea natura au si obligatia instalarii aparatei de marcat care sa corespunda cerintelor pentru aplicarea taxei pe valoarea adaugata.

4.3 Evidenta TVA

Conform prevederilor legale este necesara întocmirea urmatoarelor documente obligatorii pentru platitorii de taxa pe valoarea adaugata:

a) dispozitia de livrare serveste ca:
- document pentru eliberarea din magazie a marfurilor, produselor sau altor valori materiale destinate vânzarii;
- document justificativ de scadere din gestiunea magaziei care face predarea;
- document de baza pentru întocmirea avizului de însotire a marfii sau facturii.

b) avizul de însotire a marfii este un formular cu regim special, distribuit de unitatea fiscala teritoriala si serveste ca:
- document pentru eliberarea din magazie a marfurilor, produselor sau altor valori destinate vânzării, trimise pentru prelucrare la terti, în custodie sau spre pastrare;
- document de însotire pe timpul transportului;
- document justificativ de scadere din gestiunea furnizorului,
- document pentru întocmirea facturii;
- document de primire în gestiunea cumparatorului.

Avizul de însotire a marfii se întocmeste de catre unitatile care nu au posibilitatea întocmirii facturii în momentul livrarii marfurilor produselor sau a altor valori materiale, datorita unor conditii obiective. Se emite de catre compartimentul desfacere, care semneaza de întocmire. Pe avizul de însotire emis pentru valori materiale trimise la terti pentru prelucrare se face mențiunea pentru prelucrare la terti.

Avizul de însotire a marfii nu reprezinta un document legal pentru exercitarea dreptului de deductie a taxei pe valoarea adaugata la cumparatori. Acestia au obligatia sa solicite furnizorilor emiterea facturilor în termen de trei zile.

c) chitanta fiscala este un formular cu regim special, distribuit de unitatea fiscala teritoriala care serveste ca: document justificativ privind cumpararea unor produse sau prestarea unor
servicii în situația în care nu se întocmeste factura; document justificativ de înregistrare în contabilitate; document de însoțire a marfii pe timpul transportului.

d) factura este un formular cu regim special, distribuit de unitatea fiscala teritorială și serveste ca:
- document pe baza caruia se întocmeste instrumentul de decontare a marfurilor și produselor livrate, lucrărilor executate sau serviciilor prestate;
- document de încarcare în gestiunea primitorului;
- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumparătorului.
Factura se întocmeste de către compartimentul Desfacere sau alt compartiment, la livrarea marfurilor și produselor, executarea lucrărilor și prestarea serviciilor, pe baza dispozitivelor de livrare, a avizului de însoțire a marfii sau a altor documente care atesta executarea lucrărilor și prestarea serviciilor.
Daca factura se poate întocmi în momentul livrării marfurilor și produselor, acestea sunt însoțite pe timpul transportului de avizul de însoțire a marfii.
În cursul unei luni sunt prevazute și documente pentru centralizarea operatiilor efectuate de agentii economici platitori de TVA și anume:
e) jurnalul pentru vânzări care serveste ca:
  • registru jurnal auxiliar pentru înregistrarea vânzărilor de valori materiale sau a prestarilor de servicii;
  • document de stabilire lunara a taxei pe valoarea adaugată colectată;
  • document de control al unor operatii înregistrate în contabilitate.
Jurnalul pentru vânzări se întocmeste într-un singur exemplar în care se înregistrează zilnic elementele necesare determinării corecte a taxei pe valoarea adaugată colectată datorită. Se completează pe baza documentelor tipizate (facturi sau documente doveditoare) privind vânzările de valori materiale și prestarile de servicii.

Unitatele scutite de obligația emitării unei facturi trebuie să utilizeze documentul Borderoul de vânzare / încasare. El serveste ca document de centralizare zilnica a vânzărilor și încasărilor realizate de unitate, precum și la înregistrarea acestora în jurnalul pentru vânzări pentru stabilirea taxei pe valoarea adaugată colectată. Se întocmeste de compartimentul financiar-contabil pe baza: monetarelor sau borderourilor de vânzare, notelor de plata, borderourilor de decontare a prestatiiilor, centralizatorul vânzărilor cu plata în rate, întocmite de fiecare unitate.
f) jurnalul pentru cumpărări serveste ca:
- registru jurnal auxiliar pentru înregistrarea cumpărărilor de valori materiale sau a prestarilor de servicii;
- document de stabilire lunara a taxei pe valoarea adaugată;
- document de control al unor operatii înregistrate în contabilitate.

Baza de înregistrare o reprezinta documentele tipizate privind cumpărările de valori materiale sau prestatii servicii.

Jurnalul pentru cumpărări se întocmeste într-un singur exemplar, în care se înregistrează zilnic elementele necesare stabilirii corecte a taxei pe valoarea adaugată deductibilă.
g) decontul pentru TVA reprezinta documentul care trebuie depus lunar la organul fiscal, până la data de 25 a lunii următoare. În decontul TVA este evidențiată suma impozabilă și taxa exigibilă.

Agentii economici platitori de TVA sunt obligați să depună deconturi în fiecare luna, indiferent dacă au realizat sau nu operațiuni, ori dacă suma de plata sau de rambursat este zero.

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugată înscrisă în documentul pentru cumpărări se determină în funcție de data facturării, a chitantei fiscale sau a altui document legal înlocuitor, dacă acestea s-au primit până la data întocmirii decontului TVA. Documentele primate după
data întocmirii decontului aferent lunii în care bunurile au fost receptionate se includ în deconturile întocmite pentru lunile următoare.

Necuprinderea sumelor în baza de impozitare la furnizorii sau prestatiorii de servicii atrage pierderea dreptului de deducere la beneficiar. În acest caz, beneficiarilor le revin următoarele obligații:

- sa înregistreze în Jurnalul pentru cumpărări valoarea facturilor si TVA, corelate cu reducerile acordate de furnizor și respectiv cu influențele rezultate din refuzurile facute;
- sa solicite si sa urmareasca primirea de la furnizor a facturilor corectate.

În cazul refuzurilor facute furnizorului, valorile înscrise în Jurnalul pentru cumpărări vor fi corectate la nivelul valorilor acceptate înscrise în documente de compartimentul care avizează plata. Corectarea taxei, facturate în mod eronat de către un agent economic, se va efectua prin emiterea unei noi facturi, în rosu, pentru sumele care urmează a fi scăzute, și în negru, pentru sumele de adăugat. Noile facturi se înregistrează în jurnale scoate și se reflectă în deconturile întocmite de furnizor și beneficiar pentru luna în care a avut loc corectarea. În cazul în care facturile, evidentele contabile sau datele necesare pentru calcularea bazei de impozitare lipsesc, sau sunt incomplete în ceea ce privește cantitățile, preturile și tarifele practicate pentru livrările de bunuri sau prestarile de servicii, ori taxa pe valoarea adaugată aferentă intrărilor, se va roceda la reimpozitare prin estimarea de către organele fiscale.

Înregistrarea operatiilor privind TVA se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul I 442 - Taxa pe valoarea adăugată. Evidența distinctă a TVA este realizată cu următoarele conturi sintetice de gradul I:

- 4423 - TVA de plata
- 4424 - TVA de recuperat
- 4426 - TVA deductibilă
- 4427 - TVA colectată
- 4428 - TVA neexigibilă

\[
\text{TVA de plata} = \text{TVA colectată} - \text{TVA deductibilă} \\
\text{TVA de recuperat} = \text{TVA deductibilă} - \text{TVA colectată}
\]

**TVA colectată.** Suma TVA facturată clientilor depinde de aplicarea cotei procentuale a TVA asupra bazei imposibile

\[
\text{TVA facturată} = \text{baza imposibilă} \times \text{cota de TVA}
\]

**Baza imposibilă** cuprinde livrări de bunuri sau prestarile de servicii ca suma totală a prețului negociat între vânzător și cumpărător în contrapartida cu livrările de bunuri sau prestarile de servicii. Se includ și toate cheltuielile, taxele de orice natura, în afara de TVA.

\[
\text{Baza imposibilă} = \text{Pretul net total, fără TVA}
\]

Sunt incluse în baza de impozitare, ca elemente ale facturii supuse TVA, următoarele elemente:
- prețul de vânzare,
- cheltuieli accesorii la vânzare ca: accize, taxe vamale pentru bunurile din import,
- cheltuieli cu receptia și punerea în funcțiune a mijloacelor fixe.

Baza de impozitare (Bi) se determină integral la livrarea de bunuri, prestarile de servicii și operațiuni de intermediere, la întocmirea facturilor diferentiat pe fiecare categorie de operațiune. Astfel pentru:
- livrari de bunuri; Bi a TVA= Pretul net + accize + alte cheltuieli,
- prestari de servicii; Bi a TVA= tariful negociat,
- operatiuni de intermediere; Bi a TVA= valoarea comisionului obtinut,
- bunuri executate de agentii economici pentru folosinta proprie, Bi a TVA= costul de productie sau pretul de piata,
- bunuri si servicii din import; Bi a TVA= valoarea în vama a bunurilor + taxe vamale + alte taxe si accize.
- pentru locatia de gestiune; Bi = contravaloarea suportata de salariati
- pentru activitatea de intermediere în turism; Bi = pretul/tariful încasat inclusiv TVA – pretul facturat de prestatia serviciilor de transport, hoteliere, de restaurant si alți prestatori – cheltuielile efectuate de agentii (asigurare auto, taxe pentru viza, diurna si cazare pentru sofer, taxe de autostrada, taxa de parcare, combustibil).
- pentru vânzari de bunuri în regim de second-hand; Bi = pretul de vânzare inclusiv TVA – pretul de cumparare al bunurilor respective.
- pentru operatiuni realizate de casele de amanet; Bi = pretul de vânzare al bunurilor care devin proprietatea casei de amanet prin necesitatea împrumutului.
- pentru bunuri care devin proprietatea casei de amanet si sunt cedate cu titlu gratuit sau pentru folosinta proprie; Bi = pretul de achizitie al bunurilor.

4.4. Cotele TVA

*Cota standard*  
Începând cu data de 1 iulie 2010, cota standard a TVA este de 24% și se aplică tuturor livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii, inclusiv importurilor, pentru care nu se aplică scutiri (cu sau fără drept de deducere) sau una dintre cotele reduse de TVA. În același timp, cotele reduse de TVA (5% și 9%) rămân neschimbate și se aplică pentru livrările de bunuri / prestările de servicii de mai jos.

*Cote reduse*  
*Cota redusă de 9%* se percepe pentru medicamentele de uz uman și veterinar, cărți, ziare și periodice, cazarea la hoteluri sau în locații cu rol similar indiferent de tipul acesteia (cazare fără mic dejun, cazare cu mic dejun, cazare cu demipensiune, cazare cu pensiune completă, cazare cu „all inclusive”), bilete de cinema, taxele de intrare la muzei, monumente istorice, grădini zoologice și grădini botanice, târguri și expoziții, furnizarea de manuale școlare, de proteze și produse ortopedice și livrarea de pâine, covrigi, anumite produse de panificație, grâu și făină.

*Cota redusă de 5%* se aplică pentru livrarea locuințelor care fac obiectul politicii sociale, inclusiv cămine de bătrâni și pensionari, case de copii și centre de recuperare și reabilitare pentru minori cu handicap, inclusiv clădiri și părți ale acestora livrate ca locuințe, în anumite
condiții. Astfel, cota redusă de 5% se aplică și în cazul livrării de locuințe ce au o suprafață utilă de maximum 120 mp și o valoare ce nu depășește suma de 380.000 lei.

4.5. Scutiri acordate

Scutirea cu drept de deducere
Există de asemenea operațiuni scutite cu drept de deducere a TVA aferentă achizițiilor:
- livrările de bunuri expediate sau transportate în afara UE, transporturile și serviciile aferente;
- livrările intracomunitare de bunuri;
- transporturile internaționale de pasageri;
- plasarea bunurilor în zone libere și antrepozite libere;
- livrările de bunuri către și în antrepozite vamale, antrepozite TVA și serviciile aferente;
- livrările de bunuri plasate în regimuri vamale suspensive;
- prestările de servicii în legătură cu bunuri plasate în regimuri vamale suspensive;
- livrările de bunuri și prestările de servicii pentru misiunile diplomatice, organizațiile internaționale și forțele NATO.

Scutirea fără drept de deducere
Scutirea de TVA fără drept de deducere se aplică unei serii de activități care include activitățile bancare, financiare și de asigurări. Totuși, anumite servicii financiare vor fi supuse TVA la cota de 24% (de exemplu, operațiunile de factoring, recuperarea creanțelor, administrarea și depozitarea anumitor titluri de valoare).

Scutirea de TVA fără drept de deducere se aplică și activităților medicale, de protecție socială și educative, dacă acestea sunt desfășurate de unități autorizate.

Livrarea ulterioară a autovehiculelor pentru care dreptul de deducere a taxei aferente achiziției a fost limitat se efectuează în regim de scutire de TVA.

Operațiunile de închiriere și leasing de bunuri imobile, precum și livrarea de clădiri vechi, sunt scutite de TVA fără drept de deducere.

Livrarea unei clădiri noi înseamnă livrarea efectuată cel târziu până la data de 31 decembrie a anului următor anului primei ocupări ori utilizări a clădirii. O clădire nouă cuprinde și orice construcție transformată sau parte transformată a unei construcții, în cazul în care costul transformării, exclusiv taxa, se ridică la minimum 50% din valoarea de piață a construcției sau a părții din construcție, astfel cum este stabilită aceasta printr-un raport de expertiză, exclusiv valoarea terenului, ulterior transformării.

Livrarea de terenuri neconstruibile este, la rândul său, o operațiune scutită de plata TVA. Totuși, există opțiunea de taxare a operațiunilor constând în livrarea de construcții vechi sau terenuri neconstruibile sau închirierea / leasing-ul de bunuri imobile. Opțiunea se exercită prin depunerea unei notificări scrise la organele fiscale competente.

4.6. Deducerea TVA
Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă TVA aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate efectuării de operațiuni fiscale. TVA deductibilă pentru cheltuielile angajate în scopul operațiunilor premergătoare începerii unei activități fiscale (cheltuieli de constituire, achiziții de stocuri etc.) poate fi dedusă retroactiv, după îndeplinirea tuturor condițiilor de deductibilitate a taxei, pe o perioadă de maximum cinci ani.

Justificarea deducerii taxei se poate face și pe baza facturilor transmise pe cale electronică. Companiile ce dețin o autorizație unică pentru proceduri simplificate de vămuire eliberată de un alt Stat Membru sau care efectuează din perspectiva TVA importuri de bunuri în România
pentru care nu au obligația de a depune declarații vamale de import pot deduce taxa datorată pentru importul de bunuri pe baza declarației de import pentru TVA și accize. Beneficiarul unei operațiuni nu va avea dreptul să deducă taxa înscrișă în mod eronat într-o factură, dacă operațiunea aferentă respectivei facturi este scutită fără drept de deducere. Companiile care achiziționează bunuri / servicii de la contribuabili inactivi sau de la alte persoane cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA pot deduce TVA aferentă dacă bunurile au fost achiziționate în cadrul procedurii de executare silită sau pentru bunurile și serviciile achiziționate de la furnizori aflați în procedura de faliment. Persoanele care nu au un cod valabil de TVA , ca urmare a declarații inactivității, vor putea deduse TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate operațiunilor care urmează a fi realizate după data reinregistrării.

**Plătitorii de TVA cu regim mixt**

Dacă o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA efectuează atât operațiuni impozabile, cât și operațiuni scutite fără drept de deducere, „TVA deductibilă” poate fi recuperată conform următoarelor criterii:

- taxa atribuibilă direct tranzacțiilor taxabile – integral deductibilă;
- taxa atribuibilă direct tranzacțiilor scutite – integral nedeductibilă;
- taxa aferentă atât tranzacțiilor taxabile, cât și celor scutite - se aplică pro rata pentru a determina TVA de dedus.

Pro-rata se determină ca raport între:

- suma totală, fără TVA, a livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii care permit exercitarea dreptului de deducere, cuprinzând subvențiile legate direct de preț, la numărător; și
- suma totală, fără TVA, a operațiunilor prevăzute la punctul anterior și a livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii care nu permit exercitarea dreptului de deducere, la numitor. Se includ sumele primite de la bugetul statului sau bugetele locale, acordate în scopul finanțării operațiunilor scutite fără drept de de-ducere sau operațiunilor care nu se află în sfera de aplicare a TVA.

Valoarea vânzărilor bunurilor de capital, precum și valoarea altor operațiuni desfășurate ocazional (de exemplu, leasing, închirieri de bunuri imobile), nu este inclusă la calculul pro-ratei. Pro-rata se rotunjeste la următoarea unitate în favoarea persoanei impozabile (de exemplu, de la 4,1 % la 5%).

**TVA nedeductibilă**

TVA aferentă bunurilor și serviciilor ce nu sunt achiziționate în scop comercial este nedeductibilă, la fel ca TVA aferență achizițiilor de băuturi alcoolice și țigarete. Beneficiarii care achiziționează consumă și / sau servicii din domeniu înactiv, după data de care aceștia au fost declararea inactivi, nu vor avea drept de deducere a TVA aferentă achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită sau pentru bunurile și serviciile achiziționate de la furnizori aflați în procedura de faliment.

Deductibilitatea TVA în cazul achizițiilor de vehicule și / sau al achizițiilor de bunuri și servicii în legătură directă cu funcționarea vehiculelor (de exemplu, combustibil, servicii reparații etc.)

**Deductibilitate integrală**

- În cazul vehiculelor utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității economice și al celor utilizate în scopul activităților exceptate specific menționate în lege (pentru
servicii de urgență, pentru închiriere, utilizate de către agenții de vânzări etc.) se aplică regulile generale de deducere a TVA.

• În vederea exercitării dreptului de deducere persoana impozabilă trebuie să facă dovada utilizării ex-clusive a vehiculelor în scopul desfășurării activităților economice, inclusiv în cazul activităților econo-mice exceptate prevăzute de lege, prin deținerea unor documente / informații prevăzute de lege pentru deducerea TVA (obiect de activitate, foi de parcurs etc.).

**Deductibilitate limitată la 50%**

• În cazul vehiculelor utilizate atât pentru desfășurarea activităților economice, cât și pentru folosul personal (utilizare mixtă) sau pentru alte scopuri decât în folosul activității economice, se aplică limitarea la 50% a dreptului de deducere a TVA.

**Deducerea TVA pentru bunurile de capital**

Schimbarea destinației inițiale a unui bun de capital (de exemplu, a unui mijloc fix sau unui bun mobil) prin utilizarea respectivului activ pentru operațiuni ce dau drept de deducere într-o proporție diferită de cea stabilită inițial atrage ajustarea dreptului de deducere în perioada fiscală în care intervine evenimentul care generează ajustarea. Ajustările se vor efectua pentru același bun de capital succesiv în cadrul perioadei de ajustare, ori de câte ori apar respectivele evenimente.

Dreptul de deducere se păstrează în cazul persoanei impozabile ce deține un imobil în curs de execuție, care nu se mai finalizează din cauza ce nu depind de voința sa. TVA deductibilă nu se ajustează pentru bunurile de capital care nu se mai ajustează în cazul în care durata normală de funcționare este mai mică de cinci ani. Nu se va ajusta taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în situația în care prevederile unui act normativ impun casarea acestora.

Ajustarea TVA deductibilă pentru servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital Nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau ajustarea taxei deductibile în cazul casării de active corporale fixe, altele decât bunurile de capital.

Contribuabilii a căror înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată vor ajusta taxa aferentă activelor corporale fixe pentru valoarea rămasă neamortizată sau, după caz, proporțional cu perioada rămășă din perioada de ajustare.

**Bunuri lipsă**

Nu se ajustează TVA pentru bunurile lipsă din gestiune, distruse, pierdute ori furate, perisabilități, și nici pentru bunurile de natura stocurilor degradate, în cazul în care aceste situații pot fi demonstrate sau confirmate în mod corespunzător. În ceea ce privește bunurile furate, ajustarea TVA nu se mai efectuează dacă demonstrarea furtului este realizată pe baza actelor emise de către organele judiciare.

**Măsuri de simplificare**

Pentru tranzacțiile de vânzare-cumpărare care au ca obiect deșeurile sau materialul lemnos, efectuate între persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România, taxa nu este plătită efectiv, ci doar menționată de cumpărătorni în decontul TVA atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă.

Până la data de 31 mai 2018, măsurile de simplificare se aplică și pentru livrările de cereale și plante tehnice, și anume: grâu, alac, secară, orz, porumb, soia, rapiță, floarea soarelui, sfeclă de zahăr. Există probabilitatea prelungirii acestui termen, cu acordul Comisiei Europene. Tot până la aceasta dată se aplică măsurile de simplificare și pentru livrările de energie către comercianți persoane impozabile, și pentru tranzacțiile cu certificate verzi.
Măsurile de simplificare se aplică și pentru transferul de certificate de emisii de gaze cu efect de seră. În consecință, pentru tranzacțiile cu astfel de certificate între persoane înregistrate în scopuri de TVA în România, beneficiarii vor avea obligația plății TVA prin aplicarea mecanismului taxării inverse.

Dacă organele de inspecție fiscală constată neaplicarea măsurilor de simplificare în cazul unor operațiuni, iar furnizorul / prestatorul și / sau beneficiarul se află în situația de insolvență, de insolviabilitate, inactivitate, suspendare sau radiere din registrul comerțului ori în situația anulării codului de înregistrare în scopuri de TVA, potrivit legii, se va menține regimul normal de taxare în baza conditiilor prevăzute de lege.

4.7. Obligațiile de raportare privind TVA

**Perioada fiscală**

Ca regulă generală, perioada fiscală este luna calendaristică. Pentru persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA și a căror cifră de afaceri la sfârșitul anului anterior nu a depășit 100.000 de euro, perioada fiscală este trimestrul calendaristic. Pentru persoanele impozabile care au ca perioadă fiscală trimestrul calendaristic, perioada fiscală devine luna calendaristică dacă persoana impozabilă efectuează în cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achiziții intracomunitare de bunuri.

**Facturarea**

Facturile pentru livrările de bunuri și prestările de servicii interne trebuie emise cel târziu în cea de-a 15 a zi a lunii următoare celei în care are loc livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor. TVA aferentă livrărilor / prestărilor trebuie raportată în luna în care are loc livrarea / prestarea.


Facturile emise pentru operațiunile impozabile în România vor respecta regulile naționale aplicabile, iar în cazul facturilor emise pentru operațiunile impozabile în alt Stat Membru se vor respecta regulile aplicabile în acel Stat Membru.

**Evidența operațiunilor**

Persoanele impozabile trebuie să țină evidențe complete și detaliate pentru calculul obligațiilor de plată aferente TVA.

Deconturile de TVA trebuie depuse la autoritățile fiscale până la data de 25 a lunii următoare fiecărei perioade fiscale; TVA de plată este datorată până la aceeași dată. Decontul TVA trebuie predat și pe suport electronic (CD).
Persoanele impozabile neînregistrate în scopuri de TVA trebuie să plătească taxa şi să prezinte un decont special de TVA pentru servicii achiziţionate de la nerezidenţi, pentru care locul prestării se consideră a fi în România. Aceste obligaţii trebuie îndeplinite până la data de 25 a lunii următoare celei în care sunt prestate serviciile.

Declaraţia recapitulativă se depune lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare livrării / achiziţiei intracomunătare de bunuri sau prestării / achiziţiei de servicii, pentru toate operaţiunile intracomunătare efectuate cu persoane impozabile stabilite în alte State Membre, cu anumite excepţii.

Începând cu 1 ianuarie 2015, prestatorii de servicii care aplică sistemul „mini-ghişeu unic” trebuie să întocmească declaraţii speciale de TVA, iar plata sumei aferente se realizează în euro.

Contribuabilii mari şi mijlocii, precum şi sediile secundare ale acestora, au obligaţia depunerii decontului de TVA şi a declaraţiei recapitulative prin mijloace electronice. Semnarea declaraţiilor se realizează prin utilizarea certificatului digital emis de un furnizor de servicii de certificare.

Persoanele impozabile trebuie să depună şi declaraţii pentru livrările şi achiziţiile taxabile realizate pe teritoriul României pe bază de factură. Declaraţiile se vor depune odată cu decontul, până la data de 25 a lunii următoare perioadei pentru care se face raportarea (lună, trimestru, semestru sau an).

Vezi că comercţul intracomunitar de bunuri, persoanele impozabile depun şi declaraţia Intrastat.

**Corectarea documentelor**

Dacă o persoană impozabilă a facturat în mod eronat fără TVA livrări de bunuri / prestări de servicii, iar în urma unei inspecţii fiscale autorităţile au stabilit obligaţii suplimentare de plată privind TVA, persoana impozabilă poate recupera sumele de TVA de la beneficiari prin emiterea unei facturi de corecţie, în timp ce beneficiarii îşi pot exercita dreptul de deducere în condiţiile stabilite de lege.

**Alte obligaţii**

Persoanele impozabile şi persoanele juridice neimpozabile, care efectuează comerţ intracomunitar cu bunuri şi servicii, au obligaţia înscrierii în „Registru operatorilor intracomunitari”, altfel codul de înregistrare în scopuri de TVA nu va fi considerat valabil pentru operaţiuni intracomunătare.
CAPITOLUL 5. ACCIZELE

5.1. Produse accizabile armonizate

Următoarele produse sunt supuse accizelor armonizate:
- alcoolul etilic și băuturile alcoolice,
- produsele de tutun,
- produsele energetice (de exemplu, benzina fără plumb, motorina, gazul, cărbunii),
- energia electrică.

**Exigibilitatea**
Accizele se datorează atunci când produsele accizabile sunt eliberate pentru consum (de exemplu, importate în România, scoase de sub regimul suspensiv).

**Regimul suspensiv**

**Scutiri**
Alcoolul etilic și alte produse alcoolice sunt scutite de la plata accizelor dacă sunt denaturate, utilizate în industrie alimentară, farmaceutică sau cosmetică. Sunt de asemenea scutite de la plata accizelor alcoolul etilic și alte produse alcoolice atunci când sunt utilizate în procese de fabricație, cu condiția ca produsul finit să nu conțină alcool, sau când sunt utilizate ca eșanțioane pentru analiză sau ca teste necesare pentru producție ori în scopuri științifice. Anumite produse energetice supuse controlului mișcării pot fi achiziționate în scopuri scutite de la plata accizelor, cu condiția obținerii autorizației de utilizator final și a garantării plății accizelor. Garanția pentru circulația în regim suspensiv poate fi constituată și de către transportator, de către proprietarul produselor accizabile sau de către destinatar, sau poate fi constituită în comun de două ori mai multe dintre persoanele implicate în circulația produselor accizabile (de exemplu, de către antrepozitarul expeditor și transportator).

Scutirea de accize pentru produsele alcoolice și produsele energetice poate fi acordată în anumite cazuri direct pe baza unei autorizații de utilizator final, sau indirect prin restituire / compensare.
Tutunul prelucrat este de asemenea scutit de accize, atunci când este destinat în exclusivitate testelor științifice și celor privind calitatea produselor.

**Restituirea accizelor**

În unele cazuri, agenții economici pot solicita restituirea accizelor plătite (de exemplu, acciza plătită pentru bunurile eliberate pentru consum în România, dar a căror destinație este consumul în alte State Membre, acciza plătită pentru bunurile eliberate pentru consum și returnate apoi antrepozitului fiscal autorizat pentru producție pentru a fi reciclate, reprocesate sau distruse, acciza plătită pentru produse achiziționate din UE sau importate și returnate apoi furnizorului).

**Reglementări speciale**

Înainte de a fi eliberate pentru consum în România, produsele intermediare, alcoolul etilic, băuturile fermentate liniștite, altele decât bere și vinuri, și produsele din tutun sunt supuse marcării, cu excepții prevăzute de lege. Responsabilitatea marcării revine antrepozitarii, destinatarilor înregistrați și importatorilor care eliberează aceste bunuri pentru consum. Pentru țigarete, acciza datorată este egală cu suma dintre acciza specifică și acciza ad valorem. Acciza specifică exprimată în lei / 1.000 de țigarete se determină anual până la data de 16 martie, pe baza prețului mediu ponderat de vânzare cu amânuntul, a procentajului legal aferent accizei ad valorem și a accizei totale. Companiile care comercializează combustibil în stațiile de distribuție au obligația de a se înregistra la autoritățile fiscale. Depozitarea produselor accizabile într-un antrepozit fiscal pentru care autorizația a expirat și nu a fost emisă o alta nouă este considerată eliberare pentru consum și atrage plata accizelor.

5.2 Alte produse accizabile

Alte produse accizabile sunt:

- cafeaua verde, cafeaua prăjită (inclusiv cafea cu înlocuitorii) și cafeaua solubilă (inclusiv amestecuri cu cafea solubilă);
- autoturismele cu capacitatea cilindrică de minimum 3.000 cm³;
- iahturile, navele și ambarcațiunile cu sau fără motor pentru agrement;
- motoarele cu o putere de peste 100 CP destinate ambarcațiunilor pentru agrement;
- bijuteriile din aur și / sau din platino;
- confecțiile din blănuri naturale;
- armele de vânătoare și armele de uz personal, precum și muniția aferentă. De vânătoare

De asemenea, următoarele produse din categoria băuturilor alcoolice sunt supuse unor accize suplimentare, pe lângă cele armonizate:

- berea / baza de bere din amestecul cu băuturi nealcoolice la care ponderea gradelor Plato provenite din malț, cereale malțificate și / sau nemalțificate este mai mică de 30% din numărul total de grade Plato;
- băuturile fermentate, altele decât bere și vinuri, la care ponderea de alcool absolut (100%) provenită din fermentarea exclusivă a fructelor, sucurilor de fructe și sucurilor concentrate de fructe este mai mică de 50%.

**Exigibilitatea și plata accizelor**

Pentru produsele supuse accizelor nearmonizate provenite din teritoriul comunitar, exigibilitatea accizelor ia naștere atunci când are loc recepția bunurilor.
Pentru importurile de astfel de produse, importatorii care dețin o autorizație unică pentru proceduri simplificate de vămuire eliberată de către un alt Stat Membru trebuie să depună o declarație de TVA și accize la autoritățile vamale. Exigibilitatea accizelor intervine la data înregistrării declarației de import pentru TVA și accize. În cazul produselor realizate în România, cu excepție cafelei, accizele devin exigibile la momentul vânzării bunurilor pe piața internă.

Plata accizelor pentru produsele supuse accizelor nearmonizate se efectuează după cum urmează:

(i) până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care accizele devin exigibile pentru produsele realizate în România sau pentru cele achiziționate intracomunitar;

(ii) la data importului, pentru produsele importate.

**Scutiri**

Scutirea la plată a accizelor se aplică în cazul în care produsele achiziționate din alte State Membre sau din import sunt ulterior livrate intracomunitar, exportate sau livrate furnizorului. Totodată, accizele se restituie în cazul în care produsele nu mai îndeplinesc condițiile de comercializare ori dacă starea sau vechimea acestora le face improprii consumului uman.
BIBLIOGRAFIE