

## II. Calculul impozitului pe profit

Calculul impozitului pe profit pornește de la **veniturile și cheltuielile înregistrate în contabilitate conform reglementărilor contabile aplicabile**.

Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, precum și pierderile fiscale care se recuperează.

Rezultatul fiscal **pozitiv** este **profit impozabil**.

Rezultatul fiscal **negativ** este **pierdere fiscală**.

**Profit impozabil** = venituri totale – cheltuieli totale – venituri neimpozabile – deduceri fiscale + cheltuieli nedeductibile + elemente similare veniturilor – elemente similare cheltuielilor.

**Profit impozabil asupra căruia se calculează impozitul pe profit** = Profitul impozabil aferent unui an fiscal – Pierderea fiscală care se recuperează.

### **2.1. Recunoașterea veniturilor și a cheltuielilor conform reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014**

În România există o strânsă legătură între contabilitate și fiscalitate, ambele sisteme de impunere (impozit pe profit și impozit pe veniturile microîntreprinderilor) având la bază înregistrările contabile (venituri și cheltuieli – în cazul impozitului pe profit, venituri – în cazul impozitului pe veniturile microîntreprinderilor).

☛ **O abordare eronată a reglementărilor contabile determină un impozit pe profit calculat greșit.**

În primul rând, înregistrarea veniturilor și cheltuielilor în contabilitate se efectuează cu respectarea principiilor contabile.

Conform **principiului contabilității de angajamente**, efectele tranzațiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzațiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 „Clienți – facturi de întocmit“), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 „Furnizori – facturi nesosite“).

În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.).

Conform **principiului necompensării**, orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.

Eventualele compensări între creanțe și datorii față de aceeași entitate, efectuate cu respectarea prevederilor legale, pot fi înregistrate numai după contabilizarea creanțelor și veniturilor, respectiv a datoriilor și cheltuielilor corespunzătoare.

La întocmirea situațiilor financiare anuale, recunoașterea și evaluarea trebuie realizate pe o **bază prudentă** și, în special:

- a) în contul de profit și pierdere poate fi inclus numai profitul realizat la data bilanțului;
- b) sunt recunoscute datoriile apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia;
- c) sunt recunoscute deprecierea, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este pierdere sau profit. Înregistrarea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se efectuează pe seama conturilor de cheltuieli, indiferent de impactul acestora asupra contului de profit și pierdere.

Cheltuielile plătite/de plătit și veniturile încasate/de încasat în exercițiul financiar curent, dar care privesc exercițiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans (**contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans“**) sau venituri în avans (**contul 472 „Venituri înregistrate în avans“**), după caz.

În aceste conturi se înregistrează, în principal, următoarele cheltuieli și venituri: chirii, abonamente, asigurări și alte cheltuieli efectuate anticipat, respectiv veniturile din chirii, abonamente și alte venituri aferente perioadelor sau exercițiilor următoare.

Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate aprobate prin O.M.F.P nr. 1.802/2014 stabilesc următoarele **reguli pentru recunoașterea veniturilor**:

#### ❖ **Venituri din vânzări de bunuri**

O promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri.

Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

- a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

- b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;
- c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;
- d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate; și
- e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.

Evaluarea momentului în care o entitate a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor impune o examinare a circumstanțelor în care s-a desfășurat tranzacția.

În cele mai multe cazuri, transferul riscurilor și al avantajelor aferente dreptului de proprietate coincide cu transferul titlului legal de proprietate sau cu trecerea bunurilor în posesia cumpărătorului. Acesta este cazul celor mai multe vânzări cu amănuntul. În alte cazuri, transferul riscurilor și avantajelor aferente dreptului de proprietate apare într-un moment diferit de cel al transferului titlului legal de proprietate sau de cel al trecerii bunurilor în posesia cumpărătorului.

Dacă o entitate păstrează doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate, atunci tranzacția reprezintă o vânzare și veniturile sunt recunoscute. De exemplu, un vânzător poate păstra titlul de proprietate asupra bunurilor doar pentru a se asigura că va încasa suma care se datorează. Într-un asemenea caz, dacă entitatea a transferat riscurile și beneficiile semnificative aferente dreptului de proprietate, tranzacția este o vânzare și veniturile sunt recunoscute.

Un alt exemplu când entitatea păstrează doar un risc nesemnificativ aferent dreptului de proprietate poate fi o vânzare cu amănuntul, cu o clauză de returnare a banilor în cazul în care clientul nu este satisfăcut. În asemenea cazuri, veniturile sunt recunoscute în momentul vânzării, presupunându-se că vânzătorul poate estima în mod fiabil returnările viitoare și poate

recunoaște un provizion aferent retururilor pe baza experienței anterioare și a altor factori relevanți.

### **Cazuri particulare:**

- **Bunuri livrate în baza unui contract de consignație** – livrarea bunurilor de la consignatar la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi.
- **Bunuri transmise în vederea testării sau a verificării conformității** – se consideră că transferul proprietății bunurilor a avut loc la data acceptării bunurilor de către beneficiar.
- **Stocuri la dispoziția clientului** – se consideră că transferul proprietății bunurilor are loc la data la care clientul intră în posesia bunurilor.

### **❖ Venituri din prestarea de servicii**

Veniturile din prestări de servicii se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării acestora.

Contravaloarea lucrărilor nerecepționate de beneficiar până la sfârșitul perioadei se evidențiază la cost, în contul 332 „Servicii în curs de execuție“, pe seama contului 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție“.

În cazul în care prețul de vânzare include o valoare distinctă, specificată contractual, destinată prestării ulterioare de servicii (de exemplu, asistența tehnică și perfecționarea produsului după vânzarea unui program informatic), acea sumă este amânată (contul 472 „Venituri înregistrate în avans“) și recunoscută ca venit pe parcursul perioadei în care se prestează serviciile, dar nu mai târziu de încheierea perioadei pentru care a fost contractată prestarea ulterioară de servicii.

**Dobânzile** – se recunosc periodic, în mod proporțional, pe măsura generării venitului respectiv, pe baza contabilității de angajamente.

**Redevențele și chiriiile** – se recunosc pe baza contabilității de angajamente, conform contractului.

În cazul chiriilor se aplică, de asemenea, tratamentul contabil reglementat pentru stimulente acordate pentru încheierea unui contract, prevăzut la pct. 221-224 din reglementările contabile.

**Dividendele** – se recunosc atunci când este stabilit dreptul acționarului de a le încasa.

#### ❖ **Cesionare prin contract de licență a proprietății intelectuale**

O entitate recunoaște venituri pentru o redevență pe bază de vânzări sau pe bază de utilizare promisă în schimbul unei licențe de proprietate intelectuală doar atunci când sau pe măsură ce are loc ultimul dintre evenimentele de mai jos:

- a) are loc vânzarea sau utilizarea ulterioară; și
- b) obligația de executare căreia i-a fost alocată o parte din sau întreaga redevență pe bază de vânzări sau pe bază de utilizare a fost îndeplinită (sau parțial îndeplinită).

☞ **Entitățile care aplică alte reglementări contabile decât cele aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 înregistrează veniturile și cheltuielile conform reglementărilor aplicate.**

## **2.2. Venituri neimpozabile**

### **2.2.1. Venituri neimpozabile general aplicabile**

La calculul rezultatului fiscal, următoarele venituri sunt **neimpozabile**:

- a. dividendele primite de la o persoană juridică română;
- b. dividende primite de la o persoană juridică străină plătitoare de impozit pe profit sau a unui impozit similar impozitului pe profit, situată

- într-un stat terț cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă persoana juridică română care primește dividendele deține la persoana juridică străină din statul terț, la data înregistrării acestora potrivit reglementărilor contabile aplicabile, pe o perioadă neîntreruptă de un an, minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice care distribuie dividende;
- c. valoarea titlurilor de participare noi sau sumele reprezentând majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare. Acestea sunt impozabile la data cesionării, transmiterii cu titlu gratuit, retragerii capitalului social sau lichidării persoanei juridice la care se dețin titlurile de participare, cu excepția celor aferente titlurilor de participare pentru care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la lit. g) și h);
- d. veniturile din anularea, recuperarea, inclusiv refacturarea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din restituirea ori anularea unor dobânzi și/sau penalități pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile reprezentând anularea rezervei înregistrate ca urmare a participării în natură la capitalul altor persoane juridice sau ca urmare a majorării capitalului social la persoana juridică la care se dețin titlurile de participare;
- e. veniturile reprezentând creșteri de valoare rezultate din reevaluarea mijloacelor fixe, terenurilor, imobilizărilor necorporale, după caz, care compensează cheltuielile cu descreșterile anterioare aferente aceleiași imobilizări;
- f. veniturile prevăzute expres în acorduri și memorandumuri ca fiind neimpozabile aprobate prin acte normative;

- g. veniturile din evaluarea/reevaluarea/vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română sau la o persoană juridică străină situată într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă, la data evaluării/reevaluării/vânzării/cesionării inclusiv, contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de un an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice la care are titlurile de participare;
- ☞ Nu intră sub incidența acestor prevederi veniturile din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română de o persoană juridică rezidentă într-un stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri.
- h. veniturile din lichidarea unei alte persoane juridice române sau unei persoane juridice străine situate într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă la data începerii operațiunii de lichidare, potrivit legii, contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de un an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice supuse operațiunii de lichidare;
- i. sumele colectate, potrivit legii, pentru îndeplinirea responsabilităților de finanțare a gestionării deșeurilor;
- j. veniturile aferente titlurilor de plată obținute de persoanele îndreptățite, potrivit legii, titulari inițiali aflați în evidența Comisiei Centrale pentru Stabilirea Despăgubirilor sau moștenitorii legali ai acestora;
- k. despăgubirile primite în baza hotărârilor Curții Europene a Drepturilor Omului;
- l. veniturile înregistrate printr-un sediu permanent dintr-un stat străin, în condițiile în care se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul străin respectiv, iar convenția respectivă prevede ca metodă de evitare a dublei impuneri metoda scutirii;

- m. sumele primite ca urmare a restituirii cotei-părți din aporturile acționarilor/asociațiilor, cu ocazia reducerii capitalului social, potrivit legii.
- n. veniturile din impozitul pe profit amânat, determinat și înregistrat de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară;
- o. veniturile reprezentând modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare/activelor biologice, ca urmare a evaluării ulterioare, utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară. Aceste sume sunt impozabile concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor investiții imobiliare/active biologice, după caz;
- p. dividendele primite din statele membre ale Uniunii Europene.

La calculul rezultatului fiscal sunt neimpozabile și:

- Dividendele distribuite unei persoane juridice române, societate-mamă, de o filială a sa situată într-un stat membru, inclusiv cele distribuite sediului său permanent situat într-un alt stat membru decât cel al filialei, dacă persoana juridică română întrunește cumulativ următoarele condiții:
  1. este constituită ca o «societate pe acțiuni», «societate în comandită pe acțiuni», «societate cu răspundere limitată», «societate în nume colectiv», «societate în comandită simplă» sau are forma de organizare a unei alte persoane juridice aflate sub incidența legislației române;
  2. plătește impozit pe profit, potrivit prevederilor titlului II, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări, sau un alt impozit care substituie impozitul pe profit, potrivit legislației naționale;
  3. deține minimum 10% din capitalul social al filialei situate într-un alt stat membru, care distribuie dividendele;
  4. la data înregistrării venitului din dividende deține participația minimă prevăzută la pct. 3, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an.

Dividendele distribuite unor persoane juridice străine din state membre, societăți-mamă, de filialele acestora situate în alte state membre, prin intermediul sediilor permanente din România, dacă persoana juridică străină întrunește, cumulativ, următoarele condiții:

1. are una dintre formele de organizare prevăzute în Anexa nr. 1 care face parte integrantă din prezentul titlu;
2. în conformitate cu legislația fiscală a statului membru, este considerată a fi rezident al statului membru respectiv și, în temeiul unei convenții privind evitarea dublei impuneri încheiate cu un stat terț, nu se consideră că are sediul fiscal în afara Uniunii Europene;
3. plătește, în conformitate cu legislația fiscală a unui stat membru, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări, unul dintre impozitele prevăzute în Anexa nr. 2 care face parte integrantă din prezentul titlu sau un alt impozit care substituie unul dintre aceste impozite;
4. deține minimum 10% din capitalul social al filialei situate într-un alt stat membru, care distribuie dividendele;
5. la data înregistrării venitului din dividende de către sediul permanent din România, persoana juridică străină deține participația minimă prevăzută la pct. 4, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an.

În situația în care, la data înregistrării venitului din dividende, condiția legată de perioada minimă de deținere de un an nu este îndeplinită, venitul este supus impunerii. Ulterior, în anul fiscal în care condiția este îndeplinită, venitul respectiv este considerat neimpozabil, cu recalcularea impozitului din anul fiscal în care acesta a fost impus. În acest sens, contribuabilul trebuie să depună o declarație rectificativă privind impozitul pe profit, în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală.

### **2.2.2. Venituri neimpozabile pentru anumite domenii**

În cazul următoarelor persoane juridice române, la calculul rezultatului fiscal sunt considerate venituri neimpozabile următoarele tipuri de venituri: