

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 – Pierdere 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.

Evenimentele ulterioare datei bilanțului

Evenimentele ulterioare datei bilanțului sunt acele evenimente, favorabile sau nefavorabile, care au loc între data bilanțului (31.12.N pentru entitățile al căror exercițiu financiar coincide cu anul calendaristic) și data la care situațiile financiare anuale sunt autorizate pentru emitere (în anul N+1). În acest sens, prin autorizarea situațiilor financiare anuale se înțelege aprobarea acestora de către un consiliu director, administratori sau alte organe de conducere, potrivit organizării entității, în vederea înaintării lor spre aprobare, conform legii.

Evenimentele ulterioare datei bilanțului includ toate evenimentele ce au loc până la data la care situațiile financiare anuale sunt autorizate pentru

emitere, chiar dacă acele evenimente au loc după declararea publică a profitului sau a altor informații financiare selectate.

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 consignat 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 chirile – 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.

❖ **Venituri din dividende**

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

Entitățile care primesc dividende interimare evidențiază sumele corespunzătoare acestora pe seama datoriilor (articol contabil 461 «Debitori diverși»/analitic distinct = 467 «Datorii aferente distribuirilor interimare de dividende»). Regularizarea sumelor se efectuează pe seama dividendelor cuvenite în baza situațiilor financiare anuale aprobate, conform legii, ale entității care a optat să efectueze repartizări interimare de dividende (articole contabile 461 «Debitori diverși» = 761 «Venituri din imobilizări financiare» și 467 «Datorii aferente distribuirilor interimare de dividende» = 461 «Debitori diverși»/analitic distinct).

Astfel, dividendele interimare primite de o entitate care aplică reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 se recunosc la veni-

turi doar în baza hotărârii A.G.A. prin care se aprobă situațiile financiare anuale.

❖ **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).

❖ **Reduceri comerciale și financiare**

● **Reducerile comerciale pot fi:**

- a) rabaturile – se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;
- b) remizele – se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; și
- c) risturnele – sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate.

Reducerile comerciale primite, înscrise de furnizor pe factura de achiziție, ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor **de natura stocurilor**. În situația în care reducerile comerciale înscrise pe factura de achiziție acoperă în totalitate contravaloarea bunurilor achiziționate, acestea se înregistrează în contabilitate la valoarea justă, pe seama veniturilor curente (contul 758 „Alte venituri din exploatare”).

Reducerile comerciale **primite ulterior facturării** corectează costul stocurilor la care se referă, dacă acestea mai sunt în gestiune. Dacă stocurile

pentru care au fost primite reducerile ulterioare nu mai sunt în gestiune, acestea se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 „Reduceri comerciale primite”), pe seama conturilor de terți. Atunci când achiziția de produse și primirea reducerii comerciale sunt tratate împreună, reducerile comerciale primite ulterior facturării ajustează, de asemenea, costul de achiziție al bunurilor. În cazul în care informațiile deținute nu permit corectarea valorii stocurilor, reducerile menționate se reflectă, de asemenea, pe seama contului 609 „Reduceri comerciale primite”.

Reduceri comerciale acordate **la momentul facturării** ajustează veniturile din vânzare. Reducerile comerciale acordate **ulterior facturării**, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 709 „Reduceri comerciale acordate”), pe seama conturilor de terți. Atunci când vânzarea de produse și acordarea reducerii comerciale sunt tratate împreună, reducerile comerciale acordate ulterior facturării ajustează veniturile din vânzare.

Reduceri comerciale legate de **prestările de servicii**, primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 „Reduceri comerciale primite”, respectiv contul 709 „Reduceri comerciale acordate”), pe seama conturilor de terți.

Reduceri comerciale primite **ulterior facturării aferente unor imobilizări corporale și necorporale** identificabile reprezintă venituri în avans (contul 475 „Subvenții pentru investiții”), fiind reluate în contul de profit și pierdere pe durata de viață rămasă a imobilizărilor respective. Reducerile comerciale primite ulterior facturării unor imobilizări corporale și necorporale care nu pot fi identificabile reprezintă venituri ale perioadei (contul 758 „Alte venituri din exploatare”). În cazul imobilizărilor corporale și necorporale, în situația în care reducerile comerciale înscrise pe factura de achiziție acoperă în totalitate contravaloarea bunurilor achiziționate, acestea se înregistrează în contabilitate la valoarea justă, pe seama veniturilor în avans (contul 475 „Subvenții pentru investiții”). Veniturile în avans aferente

acestor imobilizări se reiau în contul de profit și pierdere pe durata de viață a imobilizărilor respective.

- **Reducerile financiare** sunt sub formă de sconturi de decontare acordate pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate.

Reducerile financiare primite de la furnizor reprezintă venituri ale perioadei, indiferent de perioada la care se referă (contul 767 „Venituri din sconturi obținute”). La furnizor, aceste reduceri acordate reprezintă cheltuieli ale perioadei, indiferent de perioada la care se referă (contul 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”).

❖ **Venituri din subvenții**

Veniturile din subvenții sunt venituri impozabile la calculul impozitului pe profit, astfel că momentul recunoașterii acestor venituri în contabilitate influențează rezultatul fiscal.

Creanța din subvenții se recunoaște în corespondență cu veniturile din subvenții, dacă au fost efectuate cheltuielile suportate din aceste subvenții, sau pe seama veniturilor amânate, dacă aceste cheltuieli nu au fost efectuate încă.

Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.

În cazul în care într-o perioadă se încasează subvenții aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvențiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente.

Subvențiile pentru active, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenții pentru investiții și se recunosc în bilanț ca venit amânat (contul 475 „Subvenții pentru investiții”).

Venitul amânat se înregistrează ca venit curent în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.

☞ **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 impunerii, 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 pe-

rioadă 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/asociaților, 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. veniturile din reversarea ajustării creanțelor rezultate din operațiuni legate de capitalul social subscris și nevărsat, înregistrate ca active fi-

nanciare potrivit reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară aplicabile instituțiilor de credit persoane juridice române constituite în conformitate cu prevederile Legii nr. 207/2022 pentru reglementarea unor măsuri privind cadrul general aplicabil constituirii și funcționării băncilor de dezvoltare din România, cu modificările și completările ulterioare (se aplică pentru calculul impozitului pe profit începând cu anul fiscal 2024);

q. 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;