

TITLUL II
Impozitul pe profit
CAPITOLUL I
Dispoziții generale

Secțiunea 1

Contribuabili

1. (1) În aplicarea prevederilor art. 13 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, din categoria persoanelor juridice române fac parte companiile naționale, societățile naționale, regiile autonome, indiferent de subordonare, societățile, indiferent de forma juridică de organizare și de forma de proprietate, inclusiv cele cu participare cu capital străin sau cu capital integral străin, societățile agricole și alte forme de asociere agricolă cu personalitate juridică, cooperativele agricole, societățile cooperative, instituțiile financiare și instituțiile de credit, fundațiile, asociațiile, organizațiile, precum și orice altă entitate care are statutul legal de persoană juridică constituită potrivit legislației române, cu excepțiile prevăzute la art. 13 alin. (2) din Codul fiscal. În cazul persoanelor juridice române care dețin participații în capitalul altor societăți și care întocmesc situații financiare consolidate, calculul și plata impozitului pe profit se fac la nivelul fiecărei persoane juridice din grup.

(2) În aplicarea prevederilor art. 13 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, persoanele juridice străine, cum sunt: companiile, fundațiile, asociațiile, organizațiile și orice entități similare, înființate și organizate în conformitate cu legislația unei alte țări, devin subiect al impunerii atunci când își desfășoară activitatea, integral sau parțial, prin intermediul unui sediu permanent în România, așa cum este definit acesta în Codul fiscal, de la începutul activității sediului permanent.

(3) În sensul art. 13 alin. (2) lit. i) din Codul fiscal, fundația constituită ca urmare a unui legat, în condițiile legii, este subiectul de drept înființat de una sau mai multe persoane, care, pe baza unui act juridic pentru cauză de moarte, constituie un patrimoniu afectat în mod permanent și irevocabil realizării unui scop de interes general sau, după caz, în interesul unor colectivități.

Secțiunea a 2-a

Reguli speciale de impozitare

2. Veniturile obținute de către contribuabilii prevăzuți la art. 15 alin. (1) lit. a), b), c) și d) din Codul fiscal care sunt utilizate în alte scopuri decât cele expres menționate la literele respective sunt venituri impozabile la calculul rezultatului fiscal. În vederea stabilirii bazei impozabile, din veniturile respective se scad cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, proporțional cu ponderea veniturilor impozabile în totalul veniturilor înregistrate de contribuabil.

3. (1) Organizațiile nonprofit care obțin venituri, altele decât cele menționate la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal, și depășesc limita prevăzută la alin. (3) plătesc impozit pe profit pentru profitul impozabil corespunzător acestora. Determinarea rezultatului fiscal se face în conformitate cu prevederile titlului II din Codul fiscal. În acest sens se vor avea în vedere și următoarele:

a) stabilirea veniturilor neimpozabile prevăzute la art. 15 alin. (2) din Codul fiscal;

b) determinarea veniturilor neimpozabile prevăzute la art. 15 alin. (3) din Codul fiscal, prin parcurgerea următorilor pași:

i) calculul sumei în lei reprezentând echivalentul a 15.000 euro prin utilizarea cursului mediu de schimb valutar EUR/RON comunicat de Banca Națională a României pentru anul fiscal respectiv;

ii) calculul valorii procentului de 10% din veniturile prevăzute la lit. a);

iii) stabilirea veniturilor neimpozabile prevăzute la art. 15 alin. (3) din Codul fiscal ca fiind valoarea cea mai mică dintre sumele stabilite conform precizărilor anterioare;

c) stabilirea veniturilor neimpozabile prin adunarea sumelor de la lit. a) și b);

d) determinarea veniturilor impozabile prin scăderea din totalul veniturilor a celor de la lit. c), precum și a celorlalte venituri neimpozabile prevăzute de titlul II din Codul fiscal;

e) determinarea cheltuielilor corespunzătoare veniturilor impozabile de la lit. d), avându-se în vedere următoarele:

i) stabilirea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor impozabile de la lit. d) prin scăderea din totalul cheltuielilor a celor aferente activității nonprofit și a părții din cheltuielile comune aferente activității nonprofit, prin utilizarea unei metode raționale de alocare, potrivit reglementărilor contabile aplicabile;

ii) stabilirea valorii deductibile a cheltuielilor determinate conform regulilor de la pct. (i) al prezentei litere, luându-se în considerare prevederile titlului II din Codul fiscal;

f) stabilirea rezultatului fiscal ca diferență între veniturile impozabile de la lit. d) și cheltuielile deductibile stabilite la pct. ii) al literei e); la stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, deducerile fiscale, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art.31 din Codul fiscal.

g) calculul impozitului pe profit prin aplicarea cotei prevăzute la art. 17 sau la art. 18 din Codul fiscal, după caz, asupra rezultatului fiscal pozitiv stabilit potrivit lit. f).

(2) Veniturile realizate de organizațiile nonprofit din transferul sportivilor sunt venituri impozabile la determinarea profitului impozabil.

Secțiunea a 3-a

Regimul special pentru contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor

4. Intră sub incidența prevederilor art. 18 din Codul fiscal contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor sau cazinourilor, încadrați potrivit dispozițiilor legale în vigoare; aceștia trebuie să organizeze și să conducă evidența contabilă pentru stabilirea veniturilor și cheltuielilor corespunzătoare activităților vizate de prevederile art. 18 din Codul fiscal. La determinarea profitului aferent acestor activități se iau în calcul și cheltuielile de conducere și administrare, precum și alte cheltuieli comune ale contribuabilului, proporțional cu veniturile obținute din activitățile vizate de prevederile art. 18 din Codul fiscal în veniturile totale realizate de contribuabil. În cazul în care impozitul pe profit datorat este mai mic decât 5% din veniturile aferente activităților vizate, înregistrate în conformitate cu reglementările contabile aplicabile, contribuabilul este obligat la plata unui impozit de 5% din aceste venituri. Acest impozit se adaugă la valoarea impozitului pe profit aferent celorlalte activități, impozit calculat potrivit prevederilor titlului II din Codul fiscal.

CAPITOLUL II

Calculul rezultatului fiscal

Secțiunea 1

Reguli generale

5. (1) În aplicarea art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte sume care, din punct de vedere fiscal, sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.

(2) Exemple de elemente similare veniturilor:

a) diferențele favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută, înregistrate în evidența contabilă în rezultatul reportat, ca urmare a retratării sau transpunerii, potrivit reglementărilor contabile aplicabile;

b) rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe și a imobilizărilor necorporale, potrivit prevederilor art. 26 alin. (5), (6) și (7) din Codul fiscal;

c) rezerva legală și rezervele reprezentând facilități fiscale, potrivit prevederilor art. 26 alin. (8) și (9) din Codul fiscal;

d) sumele înregistrate în soldul creditor al contului "Rezultatul reportat din provizioane specifice", potrivit art. 46 din Codul fiscal, reprezentând rezervele devenite impozabile în conformitate cu art. 26 alin. (5) din Codul fiscal;

e) sumele înregistrate în rezultatul reportat provenit din alte ajustări, care se impozitează potrivit art. 21 din Codul fiscal;

f) sumele reprezentând reducerea sau anularea filtrelor prudențiale care au fost deductibile la determinarea profitului impozabil, în conformitate cu prevederile art. 26 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal;

g) câștigurile legate de vânzarea sau anularea titlurilor de participare proprii dobândite/răscumpărate.

(3) Exemple de elemente similare cheltuielilor:

a) sumele înregistrate în rezultatul reportat provenit din ajustări, care se deduc la calculul rezultatului fiscal în conformitate cu prevederile art. 21 din Codul fiscal;

b) diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută, înregistrate în evidența contabilă în rezultatul reportat, ca urmare a retratării sau transpunerii, potrivit reglementărilor contabile aplicabile;

c) valoarea neamortizată a cheltuielilor de dezvoltare care a fost înregistrată în rezultatul reportat. În acest caz, această valoare este deductibilă fiscal pe perioada rămasă de amortizat a acestor imobilizări, respectiv durata inițială stabilită conform legii, mai puțin perioada pentru care s-a calculat amortizarea;

d) pierderea înregistrată la data vânzării titlurilor de participare proprii reprezentând diferența dintre prețul de vânzare al titlurilor de participare proprii și valoarea lor de dobândire/răscumpărare. Pierderile din anularea titlurilor de participare proprii, reprezentând diferența dintre valoarea de răscumpărare a titlurilor de participare proprii anulate și valoarea lor nominală, nu reprezintă elemente similare cheltuielilor.

e) pentru sumele transferate din contul 233 "Imobilizări necorporale în curs de execuție" în creditul contului 1176 "Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene", potrivit reglementărilor contabile aplicabile, se au în vedere următoarele:

i) sumele care reprezintă elemente de natura cheltuielilor specifice localizării, explorării, dezvoltării sau oricărei activități pregătitoare pentru exploatarea resurselor naturale reprezintă elemente similare cheltuielilor potrivit prevederilor art. 28 alin. (15) din Codul fiscal;

ii) sumele care reprezintă elemente de natura altor cheltuieli sunt elemente similare cheltuielilor numai dacă acestea sunt deductibile în conformitate cu prevederile art. 25 și art. 28 din Codul fiscal.

(4) La scoaterea din gestiune a titlurilor de participare se poate utiliza una dintre metodele folosite pentru scoaterea din evidență a stocurilor.

(5) La calculul rezultatului fiscal limitele cheltuielilor deductibile prevăzute de legislația în vigoare se aplică trimestrial, astfel încât la finele anului acestea să se încadreze în prevederile legii. Pentru contribuabilii care au obligația de a plăti

impozitul pe profit anual, limitele cheltuielilor deductibile prevăzute de legislația în vigoare se aplică anual. În cazul contribuabililor care intră sub incidența art. 16 alin. (5) din Codul fiscal, pentru determinarea rezultatului fiscal al anului fiscal modificat care cuprinde perioade din anul 2015 cât și din anul 2016, se au în vedere următoarele:

a) pentru veniturile, cheltuielile sau orice alte elemente, înregistrate până la data de 31 decembrie 2015, se aplică regimul fiscal prevăzut de Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; pentru determinarea bazei de calcul a rezultatului fiscal se iau în considerare veniturile, cheltuielile și elementele înregistrate până la data de 31 decembrie 2015;

b) pentru veniturile, cheltuielile sau orice alte elemente, înregistrate începând cu 1 ianuarie 2016, al căror regim fiscal, limită de deducere și/sau metodologie de calcul, au fost modificate, se aplică prevederile în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2016 luând în considerare regimul fiscal, limită de deducere și/sau metodologia de calcul, astfel cum au fost reglementate începând cu această dată; pentru determinarea bazei de calcul a rezultatului fiscal se iau în considerare veniturile, cheltuielile și elementele înregistrate începând cu data de 1 ianuarie 2016;

(6) Pentru calculul rezultatului fiscal, dobânzile penalizatoare/penalitățile/daunele-interese contractuale anulate prin convenții încheiate între părțile contractante sunt cheltuieli deductibile/venituri impozabile, în anul fiscal în care se înregistrează în evidența contabilă anularea acestora, în condițiile în care dobânzile penalizatoare/penalitățile/daunele-interese, stabilite în cadrul contractelor inițiale încheiate în derularea activității economice, pe măsura înregistrării lor, au reprezentat venituri impozabile/cheltuieli deductibile.

6. Intră sub incidența prevederilor art. 19 alin. (5) din Codul fiscal, contribuabilii care desfășoară activități de servicii internaționale care aplică regulile de evidență și decontare a veniturilor și cheltuielilor stabilite prin regulamente de aplicare a convențiilor la care România este parte (de exemplu: convenția în domeniul serviciilor poștale, telecomunicațiilor, transporturilor internaționale etc.).

7. În aplicarea prevederilor art. 19 alin. (1) și alin. (6) din Codul fiscal, pe baza deciziei de ajustare/estimare a veniturilor sau cheltuielilor uneia din persoanele afiliate, emise de organul fiscal competent, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală, ajustările/estimările de prețuri de transfer astfel stabilite se iau în calcul, de către persoana juridică română afiliată, la determinarea rezultatului fiscal al perioadei în care s-a derulat tranzacția, după cum urmează:

i) venitul/cheltuiala stabilite la nivelul unuia dintre contribuabili reprezintă cheltuială/venit la nivelul celuilalt contribuabil;

ii) venitul stabilit suplimentar din ajustare/estimare este luat în calcul prin intermediul unui element similar venitului, respectiv cheltuiala stabilită suplimentar din ajustare/estimare este luată în calcul prin intermediul unui element similar cheltuielii, și prin aplicarea tratamentului fiscal, de impozitare sau de deducere, corespunzător celui aplicat venitului/cheltuielii inițial/inițiale în legătură cu care aceste ajustări/estimări au fost efectuate, venitul/cheltuiala suplimentară reprezentând o diferență de preț a unei tranzacții anterioare și nu o tranzacție nouă.

8. În aplicarea prevederilor art. 19 alin. (7) din Codul fiscal, pentru calculul rezultatului fiscal contribuabilii sunt obligați să întocmească un registru de evidență

fiscală, ținut în formă scrisă sau electronică, cu respectarea dispozițiilor Legii nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor. În registrul de evidență fiscală trebuie înscrise veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, potrivit art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, veniturile neimpozabile potrivit art. 23 din Codul fiscal, deducerile fiscale, elementele similare veniturilor, elementele similare cheltuielilor, cheltuielile nedeductibile, potrivit art. 25 din Codul fiscal, precum și orice informație cuprinsă în declarația fiscală, obținută în urma unor prelucrări ale datelor furnizate de înregistrările contabile. Evidențierea veniturilor și a cheltuielilor aferente se efectuează pe natură economică, prin totalizarea acestora pe trimestru și/sau an fiscal, după caz.

Secțiunea a 2-a

Reguli fiscale pentru contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu standardele internaționale de raportare financiară

9. În aplicarea prevederilor art. 21 lit. a) pct. 3 din Codul fiscal, sumele înregistrate în creditul contului rezultatul reportat provenite din actualizarea cu rata inflației a mijloacelor fixe amortizabile și a terenurilor nu reprezintă elemente similare veniturilor la momentul înregistrării, acestea fiind tratate ca rezerve și impozitate potrivit art. 26 alin. (5) din Codul fiscal, cu condiția evidențierii în soldul creditor al acestuia, analitic distinct, potrivit art. 21 lit. a) pct. 1 din Codul fiscal.

Exemplu - Retratarea mijloacelor fixe amortizabile ca urmare a trecerii de la modelul reevaluării la modelul bazat pe cost.

Un contribuabil prezintă următoarea situație cu privire la un mijloc fix amortizabil:

- cost de achiziție: 1.000.000 lei;
- rezervă din reevaluare înregistrată la 31 decembrie 2003: 300.000 lei;
- rezervă din reevaluare înregistrată la 31 decembrie 2004: 500.000 lei;
- amortizarea rezervelor din reevaluare cumulată la momentul retratării este de 350.000 lei, din care:
 - suma de 150.000 lei a fost dedusă potrivit prevederilor Codului fiscal în vigoare pentru perioadele respective și nu a intrat sub incidența prevederilor art. 22 alin. (5¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015, respectiv art. 26 alin. (6) din Codul fiscal;
 - suma de 200.000 lei nu a fost dedusă potrivit prevederilor Codului fiscal;

- actualizarea cu rata inflației a mijlocului fix, evidențiată în contul rezultatul reportat, este de 200.000 lei (suma brută), iar amortizarea cumulată aferentă costului actualizat cu rata inflației este de 50.000 lei;

- metoda de amortizare utilizată: amortizare liniară.

Pentru simplificare considerăm că durata de amortizare contabilă este egală cu durata normală de utilizare fiscală.

Operațiuni efectuate la momentul retratării

În situația în care se trece de la modelul reevaluării la modelul bazat pe cost, au loc următoarele operațiuni:

Etapă I: Eliminarea efectului reevaluărilor:

1. eliminarea surplusului din reevaluare în sumă de 800.000 lei;
2. anularea sumelor reprezentând amortizarea reevaluării în sumă de 350.000 lei.

Operațiunea de anulare a rezervei nu are impact fiscal, deoarece, în acest caz, impozitarea se efectuează ca urmare a anulării sumelor reprezentând amortizarea reevaluării în sumă de 350.000 lei. Pentru sumele provenite din anularea amortizării rezervelor de reevaluare, din punct de vedere fiscal, se va face distincția dintre amortizarea rezervei din reevaluare care a fost dedusă la calculul profitului impozabil și amortizarea rezervei din reevaluare care nu a fost dedusă la calculul profitului impozabil, astfel:

- suma de 150.000 lei care provine din anularea unor cheltuieli pentru care s-a acordat deducere reprezintă element similar veniturilor, conform prevederilor art. 21 lit. b) pct. 1 din Codul fiscal;

- suma de 200.000 lei care provine din anularea unor cheltuieli pentru care nu s-a acordat deducere nu reprezintă element similar veniturilor, conform prevederilor art. 21 lit. b) pct. 4 din Codul fiscal.

Etapă II: Înregistrarea actualizării cu rata inflației:

1. actualizarea cu rata inflației a valorii mijlocului fix cu suma de 200.000 lei;
2. actualizarea cu rata inflației a valorii amortizării mijlocului fix cu suma de 50.000 lei.

Conform art. 21 lit. a) pct. 1 din Codul fiscal, sumele brute înregistrate în creditul contului rezultatul reportat, provenite din actualizarea cu rata inflației a mijloacelor fixe amortizabile și a terenurilor, sunt tratate ca rezerve și impozitate potrivit art. 26 alin. (5) din Codul fiscal, cu condiția evidențierii în soldul creditor al acestuia, analitic distinct.

Prin urmare, suma de 200.000 lei este tratată ca rezervă dacă aceasta este evidențiată în soldul creditor al contului rezultatul reportat, analitic distinct.

Suma de 50.000 lei reprezintă element similar cheltuielilor, potrivit art. 21 lit. a) pct. 4 din Codul fiscal.

În situația în care suma de 50.000 lei diminuează soldul creditor al contului rezultatul reportat, analitic distinct, în care sunt înregistrate sumele brute din actualizarea cu rata inflației a mijloacelor fixe amortizabile și a terenurilor, concomitent cu deducerea acestora, se impozitează suma de 50.000 lei din suma brută de 200.000 lei, deoarece o parte din rezervă este utilizată.

10. Contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară și care la momentul retratării utilizează valoarea justă drept cost presupus vor avea în vedere și următoarele reguli:

a) valoarea fiscală a mijloacelor fixe amortizabile și a terenurilor este cea stabilită potrivit prevederilor art. 7 pct. 45 din Codul fiscal;

b) regimul fiscal al rezervelor din reevaluarea mijloacelor fixe amortizabile și a terenurilor este prevăzut la art. 26 alin. (5) și (6) din Codul fiscal;

c) transferul sumelor aferente reevaluării din contul 105 "Rezerve din reevaluare" în contul 1178 "Rezultatul reportat provenit din utilizarea, la data trecerii la aplicarea IFRS, a valorii juste drept cost presupus", respectiv al sumelor reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare din contul 1065 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare” în contul 1175 "Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare" ca urmare a retratării în conformitate cu IFRS nu se impozitează, cu condiția evidențierii și menținerii sumelor respective în soldul creditor al conturilor "1178", respectiv "1175", analitice distincte. În situația în care sumele respective nu sunt menținute în soldul creditor al conturilor "1178", respectiv "1175", analitice distincte, acestea se impozitează astfel:

i) sumele care au fost anterior deduse și care nu au fost impozitate potrivit art. 22 alin. (5¹) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015, respectiv art. 26 alin. (6) din Codul fiscal, se impozitează la momentul utilizării potrivit art. 26 alin. (5); diminuarea soldului creditor al conturilor de rezultat reportat, analitice distincte, se consideră utilizare a rezervei;

ii) sumele care sunt deduse ulterior 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 mijloacelor fixe și terenurilor, după caz.

Contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară utilizează referințele pentru simbolul și denumirea conturilor corespunzător reglementărilor contabile aplicabile.

Secțiunea a 3-a

Scutirea de impozit a profitului reinvestit

11. (1) În aplicarea prevederilor art. 22 alin. (2) din Codul fiscal, profitul contabil brut cumulat de la începutul anului este profitul contabil la care se adaugă

cheltuielile cu impozitul pe profit, înregistrat în trimestrul/anul punerii în funcțiune a activelor menționate la art. 22 alin. (1) din Codul fiscal, fără a lua în considerare sursele proprii sau atrase de finanțare a acestora. Pentru activele menționate la art. 22 alin. (1) din Codul fiscal, achiziționate în baza contractelor de leasing financiar, scutirea de impozit pe profit se aplică de către utilizator, cu condiția respectării prevederilor art. 22 alin. (8) din Codul fiscal.

(2) Determinarea scutirii de impozit pe profit - exemple de calcul:

Exemplul I - Calculul scutirii de impozit pentru profitul reinvestit de către contribuabilii care aplică sistemul trimestrial de declarare și plată a impozitului pe profit

Societatea A achiziționează și pune în funcțiune în luna octombrie 2016 un echipament tehnologic în valoare de 70.000 lei. Profitul contabil brut aferent perioadei 1 ianuarie 2016 - 31 decembrie 2016 este 500.000 lei.

La sfârșitul anului 2016 societatea înregistrează un profit impozabil în sumă de 600.000 lei.

Pentru determinarea scutirii de impozit pe profit aferent profitului reinvestit se parcurg următoarele etape:

- se calculează impozitul pe profit aferent anului 2016:

$600.000 \times 16\% = 96.000$ lei din care, impozitul pe profit aferent trimestrului IV este 40.000 lei;

- se calculează impozitul pe profit aferent profitului reinvestit: având în vedere faptul că profitul contabil aferent perioadei 1 ianuarie 2016- 31 decembrie 2016 în sumă de 500.000 lei acoperă investiția realizată, impozitul pe profit scutit este:

$70.000 \times 16\% = 11.200$ lei; impozit pe profit scutit = 11.200 lei;

- repartizarea la rezerve a sumei profitului pentru care s-a beneficiat de scutire de impozit pe profit, mai puțin partea aferentă rezervei legale:

a) determinarea sumei aferente rezervei legale, dacă contribuabilul are obligația constituirii acesteia potrivit legii. Presupunem, în acest caz, că societatea A repartizează 5% din profitul contabil pentru constituirea rezervei legale, partea alocabilă profitului reinvestit fiind 3.500 lei;

b) determinarea sumei profitului scutit care va fi repartizat la rezerve:

$70.000 - 3.500 = 66.500$ lei.

Valoarea fiscală a echipamentului tehnologic este 70.000 lei care se amortizează linear sau degresiv potrivit art. 28 din Codul fiscal. Pentru acest echipament tehnologic contribuabilul nu poate opta pentru amortizarea accelerată.

Exemplul II - Calculul scutirii de impozit pentru profitul reinvestit de către contribuabilii care aplică sistemul anual de declarare și plată a impozitului pe profit

La sfârșitul anului 2016 o societate înregistrează un profit impozabil în sumă de 2.500.000 lei. Profitul contabil brut aferent anului 2016 este de 1.900.000 lei. Societatea achiziționează și pune în funcțiune în luna martie 2016 un echipament tehnologic în valoare de 70.000 lei, în luna iulie un echipament tehnologic în valoare

de 110.000 lei și în luna octombrie mai multe calculatoare în valoare totală de 30.000 lei.

Pentru determinarea scutirii de impozit pe profit aferent profitului reinvestit se parcurg următoarele etape:

- se calculează impozitul pe profit aferent anului 2016:

$$2.500.000 \times 16\% = 400.000 \text{ lei};$$

- se determină valoarea totală a investițiilor realizate în echipamente tehnologice și calculatoare:

$$70.000 + 110.000 + 30.000 = 210.000 \text{ lei};$$

- având în vedere faptul că profitul contabil brut acoperă investițiile realizate, impozitul pe profit aferent profitului reinvestit este:

$$210.000 \times 16\% = 33.600 \text{ lei}; \text{ impozit pe profit scutit} = 33.600 \text{ lei};$$

- repartizarea la rezerve a sumei profitului pentru care s-a beneficiat de scutire de impozit pe profit, mai puțin partea aferentă rezervei legale. Presupunem, în acest caz, că societatea repartizează 5% din profitul contabil pentru constituirea rezervei legale, partea alocabilă profitului reinvestit fiind 10.500 lei;

- determinarea sumei profitului scutit care va fi repartizat la rezerve:

$$210.000 - 10.500 = 199.500 \text{ lei}.$$

Valoarea fiscală a activelor respective se amortizează linear sau degresiv potrivit art. 28 din Codul fiscal. Pentru aceste active contribuabilul nu poate opta pentru amortizarea accelerată.

Exemplul III - Calculul scutirii de impozit pentru profitul reinvestit în echipamente tehnologice care se realizează pe parcursul mai multor ani consecutivi. Contribuabilul aplică sistemul trimestrial de declarare și plată a impozitului pe profit

În perioada 1 ianuarie 2016 - 31 martie 2016 o societate înregistrează profit impozabil în sumă de 2.000.000 lei. Profitul contabil brut aferent perioadei 1 ianuarie 2016 - 31 martie 2016 este de 600.000 lei.

Societatea efectuează investiții într-un echipament tehnologic: în luna septembrie 2014 în valoare de 50.000 lei, în luna ianuarie 2015 în valoare de 80.000 lei și în luna februarie 2016 în valoare de 90.000 lei. Pentru echipamentul tehnologic respectiv nu sunt puneri în funcțiune parțiale, punerea în funcțiune a întregii investiții realizându-se în luna martie 2016.

Pentru determinarea scutirii de impozit pe profit aferent profitului reinvestit și a impozitului pe profit datorat după aplicarea facilității, se parcurg următoarele etape:

- se calculează impozitul pe profit aferent trimestrului I al anului 2016:

$$2.000.000 \times 16\% = 320.000 \text{ lei};$$

- se determină valoarea totală a investițiilor realizate în echipamente tehnologice:

$$50.000 + 80.000 + 90.000 = 220.000 \text{ lei};$$

- având în vedere faptul că profitul contabil brut din trimestrul punerii în funcțiune al investiției acoperă investițiile anuale realizate, impozitul pe profit aferent profitului reinvestit este:

$$220.000 \times 16\% = 35.200 \text{ lei; impozit pe profit scutit} = 35.200 \text{ lei;}$$

- repartizarea la rezerve a sumei profitului pentru care s-a beneficiat de scutire de impozit pe profit, mai puțin partea aferentă rezervei legale. Presupunem, în acest caz, că la sfârșitul anului societatea repartizează 5% din profitul contabil pentru constituirea rezervei legale, partea alocabilă profitului reinvestit fiind 11.000 lei;

- determinarea sumei profitului scutit care va fi repartizat la rezerve:

$$220.000 - 11.000 = 209.000 \text{ lei.}$$

Valoarea fiscală a activelor respective se amortizează linear sau degresiv potrivit art. 28 din Codul fiscal. Pentru aceste active contribuabilul nu poate opta pentru amortizarea accelerată.

(3) În aplicarea prevederilor art. 22 alin. (6) din Codul fiscal, scutirea se acordă pentru valoarea activelor menționate la art. 22 alin. (1) din Codul fiscal, în curs de execuție, înregistrate în perioada 1 iulie 2014 - 31 decembrie 2016 și puse în funcțiune în anul 2016. În cazul în care activele respective sunt înregistrate, parțial în imobilizări corporale în curs de execuție înainte de data de 1 iulie 2014 și parțial după data de 1 iulie 2014, scutirea de impozit pe profit se aplică numai pentru partea înregistrată în imobilizări corporale în curs de execuție începând cu data de 1 iulie 2014 și care este cuprinsă în valoarea activelor puse în funcțiune în anul 2016.

(4) În înțelesul prevederilor art. 22 alin. (7) din Codul fiscal, activele considerate noi sunt cele care nu au fost utilizate anterior datei achiziției.

Secțiunea a 4-a

Venituri neimpozabile

12. (1) În aplicarea prevederilor art. 23 lit. b) din Codul fiscal, pentru dividendele primite de la o persoană juridică străină plătitoare de impozit pe profit sau a unui impozit similar impozitului pe profit, situată într-un stat terț, astfel cum acesta este definit la art. 24 alin. (5) lit. c) din Codul fiscal, cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, persoana juridică română care primește dividendele trebuie să dețină:

a) certificatul de atestare a rezidenței fiscale a persoanei juridice străine, emis de autoritatea competentă din statul terț al cărui rezident fiscal este;

b) declarația pe propria răspundere a persoanei juridice străine din care să rezulte că aceasta este plătitoare de impozit pe profit sau a unui impozit similar impozitului pe profit în statul terț respectiv;

c) documente prin care să facă dovada îndeplinirii condiției de deținere, pe o perioadă neîntreruptă de 1 an, a minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice care distribuie dividende.

(2) În aplicarea prevederilor art. 23 lit. c) din Codul fiscal, titlurile de participare sunt cele definite potrivit art. 7 pct. 40 din Codul fiscal. În cazul majorării capitalului social la persoana juridică la care se dețin titlurile de participare, se au în vedere următoarele:

a) valoarea fiscală a titlurilor de participare noi este valoarea de înregistrare, potrivit reglementărilor contabile aplicabile;

b) sumele reprezentând majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente se adaugă la valoarea de achiziție sau de aport a acestora.

(3) Exemple privind aplicarea art. 23 lit. c) din Codul fiscal

Exemplul 1:

În anul 2016, societatea A a achiziționat de pe piața reglementată un număr de 5.000 de acțiuni ale societății B la un preț unitar de 100 lei/acțiune.

Societatea B comunică societății A faptul că, în conformitate cu hotărârea adunării generale a acționarilor se majorează capitalul social al societății B prin încorporarea profitului în sumă de 400.000 lei. Majorarea se efectuează prin emiterea de titluri de participare noi, societatea A primind 4.000 de acțiuni la valoarea nominală de 100 de lei.

Veniturile înregistrate de societatea A ca urmare a majorării capitalului social la societatea B reprezintă venituri neimpozabile potrivit art. 23 lit. c) din Codul fiscal, acestea urmând să fie impozitate la momentul vânzării titlurilor de participare respective.

Ulterior, societatea A vinde titlurile deținute la societatea B la o valoare de 350 lei/acțiune, realizând venituri din vânzarea titlurilor de participare în sumă de 1.750.000 lei.

Având în vedere faptul că, valoarea fiscală a titlurilor de participare primite ca urmare a majorării capitalului social la societatea B este 400.000 lei, iar la momentul înregistrării acestora acestea au reprezentat venituri neimpozabile, la momentul vânzării titlurilor, deoarece nu sunt îndeplinite condițiile de la art. 23 lit.i) din Codul fiscal, profitul impozabil este:

$$\text{Profit impozabil} = 1.750.000 - 900.000 + 400.000 = 1.250.000 \text{ lei.}$$

Exemplul 2:

Societate A a achiziționat de pe piața reglementată un număr de 4.000 de acțiuni ale societății B la un preț unitar de 150 lei/acțiune.

Societatea B comunică societății A faptul că, în conformitate cu hotărârea adunării generale a acționarilor se majorează capitalul social al societății B prin încorporarea rezervelor în sumă de 500.000 lei. Majorarea se efectuează prin emiterea de titluri de participare noi, societatea A primind 5.000 de acțiuni la valoarea nominală de 100 de lei.

Sumele reprezentând valoarea titlurilor de participare noi, înregistrate de societatea A în rezerve, potrivit reglementărilor contabile, ca urmare a majorării capitalului social la societatea B nu reprezintă elemente similare veniturilor potrivit

art. 23 lit. c) din Codul fiscal, acestea urmând să fie impozitate la momentul vânzării titlurilor de participare respective.

Ulterior, societatea A vinde titlurile deținute la societatea B la o valoare de 250 lei/acțiune, realizând venituri din vânzarea titlurilor de participare în sumă de 2.250.000 lei.

Având în vedere faptul că, sumele reprezentând valoarea titlurilor de participare noi primite de societatea A se impozitează la momentul vânzării titlurilor de participare, deoarece nu sunt îndeplinite condițiile de la art. 23 lit. i) din Codul fiscal.

Profit impozabil = 2.250.000 – 1.100.000 + 500.000 = 1.650.000 lei.

Veniturile reprezentând anularea rezervei potrivit reglementărilor contabile, sunt venituri neimpozabile potrivit art. 23 lit. d) din Codul fiscal.

(4) În aplicarea prevederilor art. 23 lit. h) din Codul fiscal, contribuabilii pentru care prin acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative s-a prevăzut faptul că profitul aferent anumitor activități nu este impozabil sunt obligați să organizeze și să conducă evidența contabilă pentru delimitarea veniturilor și a cheltuielilor aferente acestora. În situația în care evidența contabilă nu asigură informația necesară delimitării cheltuielilor comune, la determinarea profitului aferent acestor activități, cheltuielile comune se iau în calcul proporțional cu ponderea veniturilor obținute din aceste activități în veniturile totale realizate de contribuabil.

(5) Veniturile din evaluarea/reevaluarea 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, în aplicarea prevederilor art. 23 lit. i) din Codul fiscal, sunt cele înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

(6) În aplicarea prevederilor art. 23 lit. o) din Codul fiscal, se vor avea în vedere următoarele:

a) sumele în bani sau în natură primite de către acționarii/asociații inițiali, ca urmare a reducerii capitalului social la persoana juridică la care se dețin acțiunile/părțile sociale, sunt venituri neimpozabile dacă reprezintă capital aportat de acționari/asociați din patrimoniul personal;

b) în cazul restituirilor în bani sau în natură, efectuate cu ocazia reducerii capitalului social către acționarii/asociații care au achiziționat ulterior acțiunile/părțile sociale, sunt venituri neimpozabile sumele primite până la nivelul costului de achiziție al acțiunilor/părților sociale respective.

Secțiunea a 5-a

Cheltuieli

13.(1) În aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, fără a se limita la acestea, următoarele:

a) cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, precum și costurile asociate producerii 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;

b) cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice care execută lucrări sau prestează servicii în scopul desfășurării activității economice; calitatea de administrator rezultă din actul constitutiv al contribuabilului sau contractul de administrare/mandat;

c) 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;

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

e) cheltuielile pentru perfecționarea managementului, a sistemelor informatice, introducerea, întreținerea și perfecționarea sistemelor de management al calității, obținerea atestării conform cu standardele de calitate;

f) cheltuielile pentru protejarea mediului și conservarea resurselor;

g) cheltuielile efectuate cu editarea publicațiilor care sunt înregistrate ca retururi în perioada de determinare a profitului impozabil pe baza documentelor justificative și în limita cotelor prevăzute în contractele de distribuție;

h) cheltuielile generate de taxa pe valoarea adăugată ca urmare a aplicării prevederilor titlului VII "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal, în situația în care taxa pe valoarea adăugată este aferentă unor bunuri sau servicii achiziționate în scopul desfășurării activității economice (de exemplu: aplicare pro-rată, efectuare ajustări, taxa pe valoarea adăugată plătită într-un stat membru al UE);

i) cheltuielile reprezentând valoarea creanțelor înstrăinate, potrivit legii;

j) cheltuielile reprezentând dobânzi penalizatoare, penalități și daune-interese, stabilite în cadrul contractelor încheiate, în derularea activității economice, cu persoane rezidente/nerezidente, pe măsura înregistrării lor;

k) cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului;

l) cheltuielile rezultate din deprecierea titlurilor de participare și a obligațiunilor, înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, dacă la data evaluării/reevaluării nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 23 lit. i) din Codul fiscal.

m) cheltuielile generate de evaluarea ulterioară și executarea instrumentelor financiare derivate, înregistrate potrivit reglementărilor contabile.

(2) În aplicarea prevederilor art. 25 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli deductibile la calculul rezultatului fiscal și cheltuielile reglementate prin acte normative în vigoare. De exemplu:

- a) cheltuielile efectuate pentru securitate și sănătate în muncă, potrivit legii;
- b) cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea de riscuri profesionale efectuate potrivit legislației specifice;
- c) cheltuielile înregistrate ca urmare a restituirii subvențiilor primite, potrivit legii, de la Guvern, agenții guvernamentale și alte instituții naționale și internaționale;

14. În aplicarea prevederilor art. 25 alin. (2) din Codul fiscal, cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor, astfel cum sunt definite potrivit titlului IV „Impozitul pe venit” din Codul fiscal, sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal, indiferent de regimul fiscal aplicabil acestora la nivelul persoanei fizice.

15. (1) Cheltuielile efectuate în baza contractului colectiv de muncă, ce intră sub incidența prevederilor art. 25 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal, sunt cheltuielile de natură socială stabilite în cadrul contractelor colective de muncă la nivel național, de ramură, grup de unități și unități, altele decât cele menționate în mod expres în cadrul art. 25 alin. (3) lit. b) din Codul fiscal.

(2) În aplicarea art. 25 alin. (3) lit. j) din Codul fiscal, în cazul locuinței de serviciu date în folosința unui salariat sau administrator, cheltuielile pentru funcționarea, întreținerea și repararea acestora sunt deductibile în limita corespunzătoare raportului dintre suprafața construită prevăzută de Legea locuinței nr. 114/1996, republicată, cu modificările ulterioare, majorată cu 10%, și totalul suprafeței construite a locuinței de serviciu respective.

(3) În cazul în care sediul unui contribuabil se află în locuința proprietate a unei persoane fizice, în aplicarea art. 25 alin. (3) lit. k) din Codul fiscal, cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente sediului sunt deductibile în limita determinată pe baza raportului dintre suprafața pusă la dispoziție contribuabilului, menționată în contractul încheiat între părți, și suprafața totală a locuinței. Contribuabilul va justifica cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații aferente sediului cu documente legale, cum sunt contractele încheiate cu furnizorii de utilități și alte documente.

16. (1) În sensul prevederilor art. 25 alin. (3) lit. l) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile utilizate, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul activității economice sunt cele prevăzute la pct. 68 din normele metodologice date în aplicarea art. 298 alin.(1) al titlului VII "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal.

(2) Justificarea utilizării vehiculelor, în sensul acordării deductibilității integrale la calculul profitului impozabil, se efectuează pe baza documentelor financiar-contabile și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(3) În cadrul cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere motorizate supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile unui vehicul, cum sunt: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice,

rovinietă, chiriile, partea nedeductibilă din taxa pe valoarea adăugată, dobânzile, comisioanele, diferențele de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării altor contracte decât cele de leasing. În cazul cheltuielilor reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing, limita de 50% se aplică asupra diferenței nefavorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente.

Aplicarea limitei de 50% pentru stabilirea valorii nedeductibile la determinarea profitului impozabil se efectuează după aplicarea limitării aferente taxei pe valoarea adăugată, respectiv aceasta se aplică și asupra taxei pe valoarea adăugată pentru care nu s-a acordat drept de deducere din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

Exemplul 1. Determinarea valorii nedeductibile a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile aferente unui vehicul care nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice

- cheltuielile cu întreținerea și reparațiile - 2.000 lei
- partea de TVA nedeductibilă - 200 lei
- baza de calcul al valorii nedeductibile a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile
 $2.200 \text{ lei } (2.000 + 200)$
- valoarea nedeductibilă a cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile
 $2.200 \times 50\% = 1.100 \text{ lei.}$

Exemplul 2. Determinarea valorii nedeductibile a cheltuielilor privind combustibilul aferente unui vehicul care nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice

- cheltuieli privind combustibilul - 1.000 lei
- partea de TVA nedeductibilă - 100 lei
- baza de calcul al valorii nedeductibile a cheltuielilor privind combustibilul
 $1.100 \text{ lei } (1.000 + 100)$
- valoarea nedeductibilă a cheltuielilor privind combustibilul
 $1.100 \times 50\% = 550 \text{ lei.}$

17. (1) Prin autorități române/străine, în sensul art. 25 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal, se înțelege totalitatea instituțiilor, organismelor și autorităților din România și din străinătate care urmăresc și încasează amenzi, dobânzi/majorări și penalități de întârziere, execută confiscări, potrivit prevederilor legale.

(2) În sensul prevederilor art. 25 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul rezultatului fiscal, în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate afectate, potrivit prevederilor legale pentru fiecare domeniu. Cauzele de

forță majoră pot fi: epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război.

(3) În sensul art. 25 alin. (4) lit. c) pct. 3 din Codul fiscal, condiția referitoare la distrugerea stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile se consideră îndeplinită și în cazul în care acestea sunt predate către unități specializate.

(4) În sensul prevederilor art. 25 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea participanților, fără a se limita la acestea, următoarele:

a) bunurile, mărfurile și serviciile acordate participanților, precum și lucrările executate în favoarea acestora;

b) cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziție acestora;

(5) Dificultățile financiare majore care afectează întregul patrimoniu al debitorului, în sensul prevederilor art. 25 alin. (4) lit. h) pct. 5 din Codul fiscal, sunt cele care rezultă din situații excepționale determinate de calamități naturale, epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război.

18. (1) În aplicarea prevederilor art. 25 alin. (4) lit. i) din Codul fiscal, în cazul în care reglementările contabile aplicabile nu definesc "cifra de afaceri", aceasta se determină astfel:

a) pentru contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, cu excepția instituțiilor de credit - persoane juridice române și sucursalelor din România ale instituțiilor de credit - persoane juridice străine, "cifra de afaceri" cuprinde veniturile din vânzarea de bunuri și prestarea de servicii din care se scad sumele reprezentând reduceri comerciale acordate și se adaugă subvențiile de exploatare aferente cifrei de afaceri;

b) pentru instituțiile de credit - persoane juridice române și sucursalele din România ale instituțiilor de credit - persoane juridice străine, "cifra de afaceri" cuprinde:

i) venituri din dobânzi;

ii) venituri din dividende;

iii) venituri din taxe și comisioane;

iv) câștiguri (pierderi) realizate aferente activelor și datoriilor financiare care nu sunt evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere - net;

v) câștiguri sau pierderi privind activele și datoriile financiare deținute în vederea tranzacționării - net;

vi) câștiguri sau pierderi privind activele și datoriile financiare desemnate ca fiind evaluate la valoarea justă prin profit sau pierdere - net;

vii) câștiguri sau pierderi din contabilitatea de acoperire - net;

viii) diferențe de curs de schimb [câștig(pierdere)] - net;

ix)- câștiguri (pierderi) din derecunoașterea activelor, altele decât cele deținute în vederea vânzării - net;

x) alte venituri din exploatare;

c) pentru instituțiile prevăzute la art. 2 lit. a) - d) din Ordinul Băncii Naționale a României nr. 27/2011 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, "cifra de afaceri" cuprinde:

i) venituri din dobânzi și venituri asimilate;

ii) venituri privind titlurile: venituri din acțiuni și din alte titluri cu venit variabil, venituri din participații, venituri din părți în cadrul societăților comerciale legate;

iii) venituri din comisioane;

iv) profit sau pierdere netă din operațiuni financiare;

v) alte venituri din exploatare.

(2) Exemplu de calcul privind scăderea din impozitul pe profit datorat a cheltuielilor reprezentând sponsorizarea.

Un contribuabil plătitor de impozit pe profit încheie un contract de sponsorizare conform legii privind sponsorizarea, în calitate de sponsor, care are ca obiect plata unei sume de 15.000 lei. Contractul de sponsorizare se încheie în data de 2 noiembrie 2016, în aceeași lună efectuându-se și plata sumei de 15.000 lei.

La calculul profitului impozabil pentru anul 2016, contribuabilul prezintă următoarele date financiare:

Venituri din vânzarea mărfurilor = 1.000.000 lei

Venituri din prestări de servicii = 2.000 lei

Total cifră de afaceri = 1.002.000 lei

Cheltuieli privind mărfurile = 750.000 lei

Cheltuieli cu personalul = 20.000 lei

Alte cheltuieli de exploatare = 90.000 lei

din care: 15.000 lei sponsorizare

Total cheltuieli 860.000 lei

Calculul profitului impozabil pentru anul 2016:

Profitul impozabil = 1.002.000 - 860.000 + 15.000 = 157.000 lei.

Impozitul pe profit înainte de scăderea cheltuielii cu sponsorizarea:

$157.000 \times 16\% = 25.120$ lei.

Avându-se în vedere condițiile de deducere prevăzute la art. 25 alin. (4) lit. i) din Codul fiscal, prin aplicarea limitelor, valorile sunt:

- 0,5% din cifra de afaceri reprezintă 5.010 lei;
- 20% din impozitul pe profit înainte de deducerea cheltuielilor de sponsorizare reprezintă 5.024 lei.

Suma de scăzut din impozitul pe profit este 5.010 lei.

Pentru anul 2016 impozitul pe profit datorat este de:

$25.120 - 5.010 = 20.110$ lei.

Suma care nu s-a scăzut din impozitul pe profit, respectiv suma de 9.990 lei, se reportează în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea acestei sume se va efectua, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.

Secțiunea a 6-a

Provizioane/ajustări pentru depreciere și rezerve

19. (1) În aplicarea prevederilor art. 26 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, rezerva se calculează cumulat de la începutul anului și este deductibilă la calculul rezultatului fiscal trimestrial sau anual, după caz. Rezervele astfel constituite se majorează sau se diminuează în funcție de nivelul profitului contabil din perioada de calcul. De asemenea, majorarea sau diminuarea rezervelor astfel constituite se efectuează și în funcție de nivelul capitalului social subscris și vărsat sau al patrimoniului. În situația în care, ca urmare a efectuării unor operațiuni de reorganizare, prevăzute de lege, rezerva legală a persoanei juridice beneficiare depășește a cincea parte din capitalul social sau din patrimoniul social, după caz, diminuarea rezervei legale, la nivelul prevăzut de lege, nu este obligatorie.

În cazul în care rezerva legală este utilizată pentru acoperirea pierderilor sau este distribuită sub orice formă, inclusiv pentru majorarea capitalului social, rezerva reconstituită ulterior acestei utilizări, în aceeași limită, este deductibilă la calculul rezultatului fiscal.

(2) În aplicarea prevederilor art. 26 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal, se au în vedere următoarele:

a) pentru lucrările de construcții care necesită garanții de bună execuție, conform prevederilor din contractele încheiate, astfel de provizioane se constituie trimestrial, în limita cotelor prevăzute în contracte, cu condiția reflectării integrale la venituri a valorii lucrărilor executate și confirmate de beneficiar pe baza situațiilor de lucrări;

b) înregistrarea la venituri a provizioanelor constituite pentru garanțiile de bună execuție se face pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanție înscrise în contract;

c) aceleași prevederi se aplică și în cazul provizioanelor pentru garanții de bună execuție a contractelor externe, acordate în condițiile legii producătorilor și prestatorilor de servicii, în cazul exporturilor complexe, proporțional cu cota de participare la realizarea acestora, cu condiția ca acestea să se regăsească distinct în contractele încheiate sau în tariful lucrărilor executate/ facturile emise.

(3) În aplicarea art. 26 alin. (1) lit.c) din Codul fiscal, se au în vedere următoarele:

a) creanțele, altele decât creanțele asupra clienților reprezentând sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, sunt cele înregistrate după data de 1 ianuarie 2016;

b) ajustările pentru deprecierea creanțelor sunt deductibile, în limita prevăzută de lege, la nivelul valorii creanțelor neîncasate inclusiv taxa pe valoarea adăugată;

c) în cazul creanțelor în valută, provizionul este deductibil la nivelul valorii influențate cu diferențele de curs favorabile sau nefavorabile ce apar cu ocazia evaluării acestora. Ajustările pentru deprecierea creanțelor sunt luate în considerare la determinarea rezultatului fiscal începând cu trimestrul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 26 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal și nu poate depăși valoarea acestora, înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori.

(4) În aplicarea prevederilor art. 26 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal, sumele reprezentând reducerea sau anularea filtrelor prudențiale înregistrate potrivit reglementărilor emise de Banca Națională a României, care au fost deduse la calculul profitului impozabil se impozitează în ordinea inversă înregistrării acestora.

(5) În aplicarea prevederilor art. 26 alin. (1) lit. g) din Codul fiscal, în cazul societăților din domeniul asigurărilor și reasigurărilor sunt deductibile rezervele tehnice calculate conform prevederilor Legii nr. 237/2015 privind autorizarea și supravegherea activității de asigurare și reasigurare. Conform dispozițiilor acestei legi rezervele de prime și de daune se constituie din cote-părți corespunzătoare sumelor aferente riscurilor neexpirate în anul în care s-au încasat primele.

(6) În aplicarea art. 26 alin. (1) lit. j) din Codul fiscal, creanțele, altele decât creanțele asupra clienților reprezentând sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc. vândute, lucrări executate și servicii prestate, sunt cele înregistrate după data de 1 ianuarie 2016. De asemenea, pentru deducerea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor se au în vedere și regulile prevăzute la pct. 19 alin. (3).

(7) Pentru aplicarea prevederilor art. 26 alin. (1) lit. l) din Codul fiscal, companiile aeriene din România deduc, la calculul rezultatului fiscal, provizioane constituite pentru acoperirea cheltuielilor de întreținere și reparare a parcului de aeronave și a componentelor aferente, potrivit programelor de întreținere ale aeronavelor aprobate corespunzător de către Autoritatea Aeronautică Civilă Română, la un nivel stabilit pe baza tipului de aeronavă, numărului de ore de zbor aprobat și al tarifului practicat de prestator, prevăzut în contractul încheiat cu acesta.

(8) În aplicarea prevederilor art. 26 alin. (1) lit. n) pct. 1 din Codul fiscal, starea de calamitate naturală sau alte cauze de forță majoră sunt cele reglementate la pct. 17 alin.(3), reprezentând evenimente produse după data de 1 ianuarie 2016.

20. În sensul art. 26 alin. (2) din Codul fiscal, domeniul exploatării zăcămintelor naturale este reprezentat de exploatarea de resurse minerale și petroliere, potrivit legii.

21. În aplicarea prevederilor art. 26 alin. (5) din Codul fiscal, în cazul operațiunilor de reorganizare, contribuabilul cedent și contribuabilul beneficiar efectuează și următoarele operațiuni:

a) contribuabilul cedent transmite contribuabilului beneficiar un înscris care trebuie să cuprindă informații fiscale referitoare la rezervele/provizioanele transferate, care au fost deduse și neimpozitate;

b) contribuabilul beneficiar înregistrează în registrul de evidență fiscală, distinct, rezervele/provizioanele preluate în baza înscrisului transmis de contribuabilul cedent.

22. În aplicarea prevederilor art. 26 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, transferate în cadrul operațiunilor de reorganizare, potrivit legii, prin utilizarea metodei valorii globale, rezervele aferente reevaluărilor efectuate după data de 1 ianuarie 2004 cuprinse în valoarea cheltuielilor cu activele cedate, nu se impozitează la persoana juridică cedentă, în condițiile în care rezerva respectivă este preluată de societatea beneficiară.

23. Intră sub incidența art. 26 alin. (9) din Codul fiscal, următoarele sume înregistrate în conturi de rezerve sau surse proprii de finanțare, în conformitate cu reglementările privind impozitul pe profit:

a) sumele reprezentând diferențele nete rezultate din evaluarea disponibilului în devize, în conformitate cu actele normative în vigoare, care au fost neimpozabile;

b) scutirile și reducerile de impozit pe profit aplicate asupra profitului reinvestit potrivit prevederilor legii, inclusiv suma profitului investit, diferența dintre cota redusă de impozit pentru exportul de bunuri și/sau servicii și cota standard, precum și cele prevăzute în legi speciale.

Secțiunea a 7-a

Cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar

24. (1) În aplicarea prevederilor art. 27 din Codul fiscal se au în vedere următoarele:

a) creditele și împrumuturile, indiferent de data la care acestea au fost contractate;

b) capitalul propriu cuprinde: capitalul social, rezervele legale, alte rezerve, profitul nedistribuit, rezultatul exercițiului și alte elemente de capital propriu

constituite potrivit reglementărilor legale. Rezultatul exercițiului financiar luat în calcul la determinarea capitalului propriu, pentru sfârșitul perioadei, este cel înregistrat de contribuabil înainte de calculul impozitului pe profit. În cazul sediilor permanente, capitalul propriu cuprinde capitalul de dotare pus la dispoziție de persoana juridică străină pentru desfășurarea activității în România, potrivit documentelor de autorizare, rezervele legale, alte rezerve, rezultatul exercițiului și alte elemente de capital propriu constituite potrivit reglementărilor legale;

c) cheltuielile cu dobânzile însumate cu pierderea netă din diferențele de curs valutar aferente creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare mai mare de un an, luate în considerare la calculul gradului de îndatorare, sunt deductibile la determinarea rezultatului fiscal în condițiile prevăzute la art. 27 alin. (1) din Codul fiscal;

d) în vederea determinării valorii deductibile a cheltuielilor cu dobânzile se au în vedere și următoarele:

i) pentru împrumuturile angajate de la alte entități, cu excepția celor prevăzute la art. 27 alin. (6) din Codul fiscal, se aplică limita prevăzută la art. 27 alin. (7) din Codul fiscal. Valoarea cheltuielilor cu dobânzile care excede nivelul de deductibilitate prevăzut la art. 27 alin. (7) din Codul fiscal, este nedeductibilă, fără a mai fi luată în calcul în perioadele fiscale următoare;

ii) modul de calcul al dobânzii, conform art. 27 alin. (7) din Codul fiscal, va fi cel corespunzător modului de calcul al dobânzii aferente împrumuturilor;

e) gradul de îndatorare se calculează ca raport între media capitalului împrumutat și media capitalului propriu, prin utilizarea valorilor existente la începutul anului și la sfârșitul perioadei, după cum urmează:

$$\text{Gradul de îndatorare} = \frac{\begin{array}{l} \text{Capital împrumutat (începutul anului fiscal)} + \\ \text{Capital împrumutat (sfârșitul perioadei)} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Capital propriu (începutul anului fiscal)} + \\ \text{Capital propriu (sfârșitul perioadei)} \end{array}}$$

i) în cazul în care gradul de îndatorare astfel determinat este mai mic sau egal cu trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă de curs valutar sunt deductibile integral după ce s-au efectuat ajustările prevăzute la art. 27 alin. (7) din Codul fiscal;

ii) dacă gradul de îndatorare astfel determinat este mai mare decât trei sau capitalul propriu are o valoare negativă, suma cheltuielilor cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențe de curs valutar este nedeductibilă în perioada de calcul al impozitului pe profit. Acestea se reportează în perioada următoare, în condițiile

prevăzute la art. 27 alin. (1) din Codul fiscal, până la deductibilitatea integrală a acestora.

(2) În sensul prevederilor art. 27 alin. (6) din Codul fiscal, prin bănci internaționale de dezvoltare și organizații similare se înțelege:

- a) Banca Internațională pentru Reconstrucție și Dezvoltare (B.I.R.D.);
- b) Banca Europeană de Investiții (B.E.I.);
- c) Banca Europeană pentru Reconstrucție și Dezvoltare (B.E.R.D.);
- d) Banca Internațională de Cooperare Economică (B.I.C.E.);
- e) Banca Internațională de Investiții (B.I.I.);
- f) Corporația Financiară Internațională (C.F.I.);
- g) Asociația pentru Dezvoltare Internațională (A.D.I.);
- h) alte bănci și organizații similare.

(3) Intră sub incidența prevederilor art. 27 alin. (6) din Codul fiscal și dobânzile/pierderile din diferențe de curs valutar, aferente împrumuturilor obținute în baza obligațiunilor emise, potrivit legii, de către societăți, cu respectarea cerințelor specifice de admitere la tranzacționare pe o piață reglementată din România, potrivit prevederilor Legii nr. 297/2004 privind piața de capital, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele admise la tranzacționare pe piețe străine de valori mobiliare reglementate de autoritatea în domeniu a statelor respective.

Secțiunea a 8-a

Amortizarea fiscală

25. Exemplu de calcul al amortizării prin utilizarea regimului de amortizare degresivă, în aplicarea art. 28 alin. (7) din Codul fiscal. Pentru un mijloc fix se dau următoarele date:

- valoarea de intrare: 350.000 lei;
- durata normală de funcționare conform catalogului: 10 ani;
- cota anuală de amortizare: $100/10 = 10\%$;
- cota anuală de amortizare degresivă: $10\% \times 2,0 = 20\%$;

Amortizarea anuală se va calcula astfel:

Ani	Modul de calcul	Amortizarea anuală degresivă (lei)	Valoarea rămasă (lei)
-----	-----------------	--	--------------------------

1	350.000 x 20%	70.000	280.000
2	280.000 x 20%	56.000	224.000
3	224.000 x 20%	44.800	179.200
4	179.200 x 20%	35.840	143.360
5	143.360 x 20%	28.672	114.688
6	114.688 /5 ani	22.937,6	91.750,4
7		22.937,6	68.812,8
8		22.937,6	45.875,2
9		22.937,6	22.937,6
10		22.937,6	0

26. În aplicarea prevederilor art. 28 alin. (12) lit. c) din Codul fiscal, amortizarea fiscală a cheltuielilor cu investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune, se calculează pe baza perioadei inițiale a contractului, indiferent dacă acesta se prelungește ulterior, sau pe durata normală de utilizare rămasă, potrivit opțiunii contribuabilului, începând cu luna următoare finalizării investiției.

27. În aplicarea prevederilor art. 28 alin. (14) din Codul fiscal, la momentul scăderii din gestiune a mijloacelor de transport din categoria M1, valoarea rămasă neamortizată este deductibilă în limita a 1.500 lei înmulțită cu numărul de luni rămase de amortizat din durata normală de funcționare stabilită de contribuabil potrivit Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.

28. Pentru determinarea valorii fiscale a mijloacelor fixe se au în vedere următoarele:

a) în cazul mijloacelor fixe care au fost reevaluate, înregistrându-se o creștere a valorii acestora, și la care, ulterior, se efectuează o reevaluare care determină o descreștere a valorii acestora, se procedează la o scădere a rezervei din reevaluare în limita soldului creditor al rezervei, în ordinea descrescătoare înregistrării rezervei, iar valoarea fiscală a terenurilor și valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe amortizabile se recalculează corespunzător. În aceste situații, partea din rezerva din reevaluare care a fost anterior dedusă și nu a fost impozitată reprezintă elemente similare veniturilor în perioada în care se efectuează operațiunile de reevaluare;

b) în valoarea fiscală a mijloacelor fixe, la data intrării în patrimoniu, se include și taxa pe valoarea adăugată devenită nedeductibilă, potrivit prevederilor titlului VII „Taxa pe valoarea adăugată” din Codul fiscal.

29. (1) În aplicarea prevederilor art. 28 alin. (17) din Codul fiscal, cheltuielile înregistrate ca urmare a casării unui mijloc fix cu valoarea fiscală incomplet amortizată sunt cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice.

(2) Prin casarea unui mijloc fix se înțelege operația de scoatere din funcțiune a activului respectiv, urmată de dezmembrarea acestuia și valorificarea părților componente rezultate, prin vânzare sau prin folosirea în activitatea curentă a contribuabilului.

30. Valoarea imobilizărilor necorporale/corporale în curs de execuție care nu se mai finalizează și se scot din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, în baza aprobării/deciziei de sistare, precum și valoarea rămasă a investițiilor efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, în situația în care contractele se reziliază înainte de termen, reprezintă cheltuieli nedeductibile, dacă nu au fost valorificate prin vânzare sau casare.

31. În aplicarea art. 28 alin. (21) din Codul fiscal, opțiunea se efectuează la data intrării imobilizării corporale în patrimoniul contribuabilului și determină efecte din punct de vedere al calculului rezultatului fiscal, în funcție de abordarea pentru care s-a optat, fie la data punerii în funcțiune prin deducerea întregii valori fiscale de la data intrării în patrimoniu, fie începând cu luna următoare celei în care imobilizarea corporală este pusă în funcțiune, prin efectuarea de deduceri de amortizare fiscală, potrivit dispozițiilor art. 28 din Codul fiscal.

Secțiunea a 9-a

Contracte de leasing

32. În aplicarea art. 29 din Codul fiscal, încadrarea operațiunilor de leasing se realizează avându-se în vedere prevederile art. 7 pct. 7 și 8 din Codul fiscal și clauzele contractului de leasing.

Secțiunea a 10-a

Pierderi fiscale

33. (1) În aplicarea prevederilor art. 31 alin. (1) din Codul fiscal, se au în vedere următoarele:

a) recuperarea pierderilor fiscale anuale se face în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora;

b) pierderea fiscală reprezintă suma înregistrată în declarația de impunere a anului precedent.

(2) În aplicarea prevederilor art. 31 alin. (2) din Codul fiscal, se au în vedere următoarele:

a) pierderile fiscale anuale din anii precedenți anului operațiunilor de fuziune, divizare sau desprindere a unei părți din patrimoniul acestuia, nerecuperate de contribuabilul cedent și transmise contribuabilului beneficiar, se recuperează, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit care urmează datei la care aceste operațiuni produc efecte, potrivit legii, pe perioada de recuperare rămasă din perioada inițială de 7 ani, în ordinea în care au fost înregistrate acestea de către contribuabilul cedent;

b) pierderile fiscale înregistrate de contribuabilul cedent în perioada din anul fiscal curent, cuprinsă între data începerii anului fiscal și data la care operațiunea respectivă produce efecte, transmise contribuabilului beneficiar, se recuperează la fiecare termen de plată a impozitului pe profit care urmează datei la care aceste operațiuni produc efecte, potrivit legii. Această pierdere este luată în calcul de către contribuabilul beneficiar, la stabilirea rezultatului fiscal din anul fiscal respectiv, înaintea recuperării pierderilor fiscale din anii precedenți;

c) în scopul recuperării pierderii fiscale transferate sau menținute, după caz, contribuabilul cedent și contribuabilul beneficiar efectuează și următoarele operațiuni:

i) contribuabilul cedent calculează pierderea fiscală pe perioada cuprinsă între data începerii anului fiscal și data la care operațiunea de desprindere a unei părți din patrimoniu produce efecte, în vederea stabilirii părții de pierdere transmise contribuabilului beneficiar, respectiv părții pe care continuă să o recupereze, proporțional cu activele transferate/menținute;

ii) contribuabilul cedent evidențiază partea de pierdere fiscală din anul curent, precum și din anii precedenți transferată/menținută, în registrul de evidență fiscală;

iii) contribuabilul cedent transmite contribuabilului beneficiar un înscris care trebuie să cuprindă informații fiscale referitoare la pierderile fiscale anuale transferate contribuabilului beneficiar, înregistrate în declarațiile sale de impozit pe profit, inclusiv cea pentru anul în care operațiunea de reorganizare produce efecte, detaliate pe fiecare an fiscal, iar în cazul operațiunilor de desprindere a unei părți din patrimoniu, transmite și partea din pierderea fiscală înregistrată în anul curent, stabilită prin ajustarea pierderii fiscale calculate la pct. i), precum și pierderile fiscale din anii precedenți, proporțional cu activele transmise contribuabilului beneficiar, potrivit proiectului de divizare;

d) contribuabilul beneficiar înregistrează, în registrul de evidență fiscală, pierderile fiscale preluate pe baza înscrisului transmis de contribuabilul cedent, în care evidențiază distinct și perioada de recuperare pentru fiecare pierdere fiscală transferată.

(3) În cazul operațiunilor menționate la art. 33 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, prevederile alin. (2) al prezentului punct se aplică, în mod corespunzător, și pentru recuperarea pierderii fiscale înregistrate de societatea cedentă, de către sediul permanent al societății beneficiare.

(4) În scopul aplicării prevederilor art. 31 alin. (2) din Codul fiscal, prin parte de patrimoniu transferată ca întreg în cadrul unei operațiuni de desprindere efectuate potrivit legii, se înțelege ramura de activitate așa cum aceasta este definită de art. 32 alin. (2) lit. g), respectiv de art. 33 alin. (2) pct. 11 din Codul fiscal. Caracterul independent al unei ramuri de activitate se apreciază potrivit prevederilor pct. 34. În situația în care partea de patrimoniu desprinsă nu este transferată ca întreg, în sensul identificării unei ramuri de activitate independente, pierderea fiscală înregistrată de contribuabilul cedent înainte ca operațiunea de desprindere să producă efecte potrivit legii se recuperează integral de către acest contribuabil.

Secțiunea a 11-a

Regimul fiscal care se aplică fuziunilor, divizărilor totale, divizărilor parțiale, transferurilor de active și achizițiilor de titluri de participare între persoane juridice române

34. În aplicarea prevederilor art. 32 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal, se au în vedere următoarele:

a) criteriile de apreciere a caracterului independent al ramurii de activitate se verifică la societatea cedentă și vizează îndeplinirea în mod cumulativ a unor condiții referitoare la:

i) existența ca structură organizatorică distinctă de alte diviziuni organizatorice ale societății cedente;

ii) diviziunea să funcționeze ca un ansamblu independent, în condiții normale pentru sectorul economic de activitate al acesteia prin verificarea existenței clientelei proprii, activelor corporale și necorporale proprii, stocurilor proprii, personalului propriu, precum și a altor active și pasive care sunt legate în mod indirect de ramura transferată. Dacă este cazul, ramura cuprinde și servicii administrative proprii, de exemplu serviciul de contabilitate, serviciul descentralizat de personal etc.;

iii) exercitarea efectivă a activității la momentul aprobării operațiunii de transfer de către adunările generale ale celor două societăți, cedentă și beneficiară, sau la data la care operațiunea are efect, dacă aceasta este diferită.

b) ramura completă de activitate nu cuprinde:

i) elemente de activ și/sau de pasiv aferente altor ramuri de activitate ale societății cedente;

ii) elemente de activ și/sau de pasiv referitoare la gestiunea patrimonială a societății cedente;

iii) elemente izolate de activ și/sau de pasiv.

Secțiunea a 12-a

Regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, divizărilor totale, divizărilor parțiale, transferurilor de active și schimburilor de acțiuni între societăți din România și societăți din alte state membre ale Uniunii Europene

35. În scopul aplicării prevederilor art. 33 alin. (2) pct. 11 din Codul fiscal, activele și pasivele aparținând unei ramuri de activitate a persoanei juridice române care efectuează transferul sunt identificate pe baza criteriilor de identificare a totalității activelor și pasivelor, prevăzute la pct. 34, prin care se apreciază caracterul independent al ramurii de activitate. Nu se consideră active și pasive aparținând unei ramuri de activitate elementele de activ și/sau de pasiv aparținând altor ramuri de activitate, activele și/sau pasivele izolate, precum și cele care se referă la gestiunea persoanei juridice care efectuează transferul.

Secțiunea a 13-a

Asocieri cu personalitate juridică

36. În aplicarea prevederilor art. 34 alin. (3) din Codul fiscal, pentru situația în care profitul obținut de persoana juridică română, participantă într-o asocieră cu personalitate juridică înregistrată într-un alt stat, a fost impozitat în acel stat, acordarea creditului fiscal se efectuează similar cu procedura de acordare a creditului fiscal pentru persoanele juridice române care desfășoară activități prin intermediul unui sediu permanent într-un alt stat, reglementată conform normelor date în aplicarea art. 39 din Codul fiscal.

CAPITOLUL III

Aspecte fiscale internaționale

Secțiunea 1

Rezultatul fiscal al unui sediu permanent

37. (1) În aplicarea prevederilor art. 36 alin. (3) din Codul fiscal, persoanele juridice străine care desfășoară activitățile menționate la art. 8 din Codul fiscal datorează impozit pe profit de la începutul activității, în măsura în care se determină depășirea duratei legale de 6 luni sau termenele prevăzute în convențiile de evitare a dublei impunerii, după caz. În situația în care nu se determină înainte de sfârșitul anului fiscal dacă activitățile din România vor fi pe o durată suficientă pentru a deveni un sediu permanent, veniturile acelui an fiscal vor fi luate în considerare în următorul an fiscal, în situația în care durata specificată este depășită.

(2) Pentru încadrarea unui șantier de construcții sau a unui proiect de construcție, ansamblu ori montaj sau activități de supervizare legate de acestea și a altor activități similare ca sedii permanente se va avea în vedere data începerii activității din contractele încheiate cu persoanele juridice române beneficiare sau cu alte informații ce probează începerea activității. Perioadele consumate pentru realizarea unor contracte conexe care sunt legate în mod direct cu primul contract ce a fost executat se adaugă la perioada care s-a consumat pentru realizarea contractului de bază.

(3) În scopul deducerii cheltuielilor alocate unui sediu permanent de către persoana juridică străină care își desfășoară activitatea prin intermediul acestuia, precum și de către orice altă persoană afiliată acelei persoane juridice străine, pentru serviciile furnizate, trebuie îndeplinite următoarele condiții:

a) serviciul furnizat să fie efectiv prestat. Pentru a justifica prestarea efectivă a serviciului, sediul permanent trebuie să prezinte autorităților fiscale orice documente justificative din care să rezulte date privitoare la:

- i) natura și valoarea totală a serviciului prestat;
- ii) părțile implicate;
- iii) criteriile proprii de împărțire a costurilor pe fiecare beneficiar al serviciului respectiv, dacă este cazul; acestea trebuie să fie adecvate naturii serviciului și activității desfășurate de sediul permanent;
- v) prezentarea oricăror alte elemente de recunoaștere a cheltuielilor care pot să ateste prestarea serviciului respectiv.

Justificarea prestării efective a serviciului se efectuează cu situațiile de lucrări, procesele-verbale de recepție, rapoartele de lucru, studiile de fezabilitate, de piață sau cu orice alte asemenea documente;

b) serviciul prestat trebuie să fie justificat și prin natura activității desfășurate la sediul permanent.

(4) La stabilirea prețului de piață al transferurilor efectuate între persoana juridică străină și sediul său permanent, precum și între acesta și orice altă persoană afiliată acesteia, vor fi utilizate regulile prețurilor de transfer, astfel cum sunt acestea detaliate în normele metodologice pentru aplicarea art. 11 din Codul fiscal, completate cu liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

Secțiunea a 2-a

Veniturile unei persoane juridice străine obținute din transferul proprietăților imobiliare situate în România sau al oricăror drepturi legate de aceste proprietăți, veniturile din exploatarea resurselor naturale situate în România și veniturile din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română

38. (1) În aplicarea art. 38 din Codul fiscal, persoanele juridice străine care obțin venituri din proprietăți imobiliare situate în România au obligația de a plăti impozit pe profit pentru profitul impozabil aferent acestor venituri.

(2) În cazul vânzării de proprietăți imobiliare situate în România, rezultatul fiscal reprezintă diferența dintre valoarea realizată din vânzarea acestor proprietăți imobiliare și costul de cumpărare, construire sau îmbunătățire a proprietății, redus cu amortizarea fiscală aferentă, după caz. Valoarea realizată din vânzarea acestor proprietăți imobiliare se reduce cu comisioanele, taxele sau cu alte sume plătite, aferente achiziționării/vânzării.

(3) Rezultatul fiscal rezultat din închirierea sau cedarea folosinței proprietății imobiliare situate în România se calculează ca diferență între veniturile obținute și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora. Nu intră sub incidența acestor prevederi veniturile care sunt subiecte ale impozitului cu reținere la sursă.

(4) Rezultatul fiscal rezultat din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare se determină ca diferență între veniturile realizate din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare și valoarea fiscală de achiziție a acestora, inclusiv orice comisioane, taxe sau alte sume plătite, aferente achiziționării/vânzării unor astfel de titluri de participare.

Secțiunea a 3-a

Evitarea dublei impuneri

39. (1) În aplicarea prevederilor art. 39 din Codul fiscal, impozitul plătit unui stat străin este dedus, dacă se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și statul străin.

(2) Din punct de vedere fiscal, la sfârșitul anului fiscal, operațiunile efectuate prin intermediul unor sedii permanente din străinătate ale persoanelor juridice române, înregistrate în cursul perioadei în monedă străină, respectiv veniturile, cheltuielile, alte sume impozabile sau deductibile, cât și impozitul plătit se convertesc în lei prin utilizarea cursului valutar mediu anual, comunicat de Banca Națională a României.

(3) O persoană juridică română care desfășoară activități printr-un sediu permanent într-un alt stat calculează rezultatul fiscal la nivelul întregii societăți, potrivit dispozițiilor titlului II din Codul fiscal. În scopul acordării creditului fiscal aferent unui sediu permanent contribuabilul calculează profitul impozabil și impozitul pe profit aferente acelui sediu permanent, în conformitate cu reglementările fiscale din România.

(4) Documentul pe baza căruia se calculează deducerea din impozitul pe profit datorat în România, potrivit dispozițiilor acestui articol, este cel care atestă plata, confirmat de autoritatea fiscală străină. În cazul în care documentul pe baza căruia se calculează deducerea din impozitul pe profit datorat în România este prezentat după depunerea la autoritățile fiscale a declarației privind impozitul pe profit, creditul fiscal se acordă pentru anul la care se referă, prin depunerea, în acest sens, a unei declarații rectificative.

(5) Limitarea prevăzută la art. 39 alin. (6) din Codul fiscal va fi calculată separat pentru fiecare sursă de venit. În scopul aplicării acestei prevederi, toate veniturile persoanei juridice române a căror sursă se află în aceeași țară străină vor fi considerate ca având aceeași sursă.

(6) Exemplu: un contribuabil desfășoară activități atât în România, cât și în țara străină X unde realizează venituri printr-un sediu permanent, precum și din alte surse, în mod independent de sediul permanent. Contribuabilul aplică prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, iar respectiva convenție prevede ca metodă de evitare a dublei impuneri metoda creditului. Sumele au fost transformate în lei prin utilizarea cursului valutar mediu anual, comunicat de Banca Națională a României.

Pentru activitatea desfășurată în țara străină X situația este următoarea:

Pentru sediul permanent:

- profitul impozabil aferent anului 2016, conform regulilor din țara străină X, 100.000 lei;

- impozitul pe profit pentru anul 2016, conform regulilor din țara străină X (cotă de 30%), 30.000 lei;

- profitul impozabil aferent anului 2016, conform regulilor din legea română, 80.000 lei (legislația română privind impozitul pe profit permite deducerea unor cheltuieli care nu sunt deductibile în țara străină X);

- impozitul pe profit pentru anul 2016, conform prevederilor din legea română (cotă de 16%), 12.800 lei.

Alte venituri realizate din țara X:

- venituri din dobânzi: 10.000 lei;

- impozit de 10% cu reținere la sursă pentru veniturile din dobânzi: 1.000 lei .

Pentru activitatea desfășurată atât în România, cât și în țara străină X situația este următoarea:

- profit impozabil aferent anului 2016, conform regulilor din legea română, 1.000.000 lei (80.000 lei profit impozabil al sediului permanent și 920.000 lei profit impozabil pentru activitatea din România);

- impozit pe profit pentru anul 2016, conform regulilor din legea română (cotă de 16%), 160.000 lei.

Potrivit situației prezentate mai sus, suma maximă reprezentând creditul fiscal extern ce i se poate acorda contribuabilului este de 13.800 lei, respectiv 12.800 lei impozit pe profit plus 1.000 lei impozit cu reținere la sursă (dobânzi).

Deoarece impozitul plătit în străinătate în sumă de 31.000 lei este mai mare decât limita maximă de 13.800 lei care poate fi acordată sub forma creditului fiscal extern, contribuabilul va putea scădea din impozitul pe profitul întregii activități (160.000 lei) suma de 13.800 lei.

(7) Când o persoană juridică rezidentă în România obține venituri/profituri care în conformitate cu prevederile convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu statul străin sunt supuse impozitării în statul străin, pentru evitarea dublei impuneri se va aplica metoda prevăzută în convenție, respectiv metoda creditului sau metoda scutirii, după caz.

(8) Când o persoană juridică rezidentă în România realizează profituri dintr-un stat străin prin intermediul unui sediu permanent care, potrivit prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu un alt stat, pot fi impuse în celălalt stat, iar respectiva convenție prevede ca metodă de evitare a dublei impuneri "metoda scutirii", profiturile vor fi scutite de impozit pe profit în România. Aceste profituri sunt scutite de impozit pe profit dacă se prezintă documentul justificativ, eliberat de autoritatea competentă a statului străin, care atestă impozitul plătit în străinătate. În scopul aplicării "metodei scutirii", pentru determinarea profitului impozabil la nivelul persoanei juridice române, veniturile și cheltuielile înregistrate prin intermediul sediului permanent reprezintă venituri neimpozabile, potrivit art. 23 lit. n) din Codul fiscal, respectiv cheltuieli nedeductibile potrivit art. 25 alin. (4) lit. e) din Codul fiscal.

Secțiunea a 4-a

Pierderi fiscale externe

40. Potrivit art. 40 din Codul fiscal, pierderile realizate din activitatea desfășurată printr-un sediu permanent situat într-un stat care nu este stat membru al Uniunii Europene, al Asociației Europene a Liberului Schimb sau situat într-un stat cu care România nu are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri se recuperează numai din profitul impozabil realizat de acel sediu permanent. În sensul aplicării acestei prevederi, prin sursă de venit se înțelege țara în care este situat sediul permanent. Recuperarea pierderii se va realiza conform normelor prevăzute pentru aplicarea art. 31 din Codul fiscal, în următorii 5 ani fiscali consecutivi.

CAPITOLUL IV

Plata impozitului și depunerea declarațiilor fiscale

Declararea și plata impozitului pe profit

41. (1) Contribuabilii nou-înființați în cursul unui an fiscal, alții decât cei prevăzuți la art. 41 alin. (4) și (5) din Codul fiscal, aplică, pentru anul înființării,

sistemul trimestrial de declarare și plată a impozitului pe profit prevăzut la art. 41 alin. (1) din Codul fiscal.

(2) Încadrarea în activitățile prevăzute la art. 41 alin. (5) lit. b) din Codul fiscal este cea stabilită prin Hotărârea Guvernului nr. 656/1997 privind aprobarea Clasificării activităților din economia națională - CAEN, cu modificările ulterioare. Verificarea ponderii veniturilor obținute de contribuabili din cultura cerealelor, a plantelor tehnice și a cartofului, pomicultură și viticultură se face la sfârșitul fiecărui an fiscal, iar în situația în care veniturile majoritare se obțin din alte activități decât cele menționate, aceștia vor aplica pentru anul fiscal următor sistemul trimestrial de declarare și plată a impozitului pe profit prevăzut la art. 41 alin. (1) din Codul fiscal.

(3) În situația în care, în cursul anului pentru care se efectuează plățile anticipate, impozitul pe profit aferent anului precedent se modifică și se corectează în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală, plățile anticipate care se datorează începând cu trimestrul efectuării modificării se determină în baza impozitului pe profit recalculat.

(4) În aplicarea prevederilor art. 41 alin. (19) din Codul fiscal, regiile autonome din subordinea consiliilor locale și a consiliilor județene, precum și societățile în care consiliile locale și/sau județene sunt acționari majoritari, care realizează proiecte cu asistență financiară din partea Uniunii Europene sau a altor organisme internaționale, în baza unor acorduri/contracte de împrumut ratificate, respectiv aprobate prin acte normative, au obligația de a plăti impozitul pe profit la bugetul local respectiv, pe întreaga perioadă în care intervine obligația de a contribui, potrivit legii, cu impozitul pe profit la Fondul de întreținere, înlocuire și dezvoltare.

(5) Contribuabilii care aplică regulile prevăzute la art. 41 alin. (12) - (14) din Codul fiscal sunt contribuabilii beneficiari sau cedenți, după caz, din cadrul operațiunilor de fuziune, divizare, desprindere de părți din patrimoniu/transferuri de active, efectuate potrivit legii, și anume:

a) contribuabilii beneficiari ai operațiunilor de reorganizare respective, care sunt obligați să aplice sistemul de impozit pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, potrivit prevederilor art. 41 alin. (4) din Codul fiscal;

b) contribuabilii beneficiari ai operațiunilor de reorganizare respective, care aplică pe bază de opțiune, potrivit prevederilor art. 41 alin. (2) - (3) din Codul fiscal, sistemul de impozit pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, în anul fiscal în care operațiunea de reorganizare produce efecte;

c) contribuabilii cedenți ai operațiunilor de desprindere de părți din patrimoniu/transferuri de active, care aplică pe bază de opțiune, potrivit prevederilor art. 41 alin. (2) - (3) din Codul fiscal, sistemul de impozit pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, în anul fiscal în care operațiunea de reorganizare produce efecte.

(6) În aplicarea prevederilor art. 41 alin. (15) din Codul fiscal, se au în vedere următoarele:

a) contribuabilii care declară și plătesc impozitul pe profit trimestrial, pentru primul an fiscal modificat, aplică și următoarele reguli de declarare și plată a impozitului pe profit:

i) în cazul în care anul fiscal modificat începe în a doua lună a trimestrului calendaristic, prima lună a trimestrului calendaristic respectiv va constitui un trimestru, pentru care contribuabilul are obligația declarării și plății impozitului pe profit până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrului calendaristic respectiv;

ii) în cazul în care anul fiscal modificat începe în a treia lună a trimestrului calendaristic, primele două luni ale trimestrului calendaristic respectiv vor constitui un trimestru, pentru care contribuabilul are obligația declarării și plății impozitului pe profit până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrului calendaristic respectiv.

b) contribuabilii care declară și plătesc impozitul pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, pentru primul an fiscal modificat, aplică și următoarele reguli de declarare și plată a impozitului pe profit:

i) în cazul în care anul fiscal modificat începe în a doua lună a trimestrului calendaristic, prima lună a trimestrului calendaristic respectiv va constitui un trimestru pentru care contribuabilul are obligația declarării și efectuării plăților anticipate, în sumă de 1/12 din impozitul pe profit datorat pentru anul precedent, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrului calendaristic respectiv;

ii) în cazul în care anul fiscal modificat începe în a treia lună a trimestrului calendaristic, primele două luni ale trimestrului calendaristic respectiv vor constitui un trimestru pentru care contribuabilul are obligația declarării și efectuării plăților anticipate, în sumă de 1/12 din impozitul pe profit datorat pentru anul precedent, pentru fiecare lună a trimestrului, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrului calendaristic respectiv.

(7) Exemplu privind calculul și plata impozitului pe profit în cazul contribuabililor care au optat pentru anul fiscal diferit de anul calendaristic:

Un contribuabil a optat, în conformitate cu legislația contabilă în vigoare, în anul 2016, pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic. Astfel, contabil, exercițiul financiar este perioada 1 august 2016 - 31 iulie 2017. Potrivit art. 16 alin. (5) din Codul fiscal, optează și pentru modificarea anului fiscal. Contribuabilul comunică organelor fiscale competente, în data de 10 august 2016, opțiunea ca anul fiscal să corespundă exercițiului financiar.

În acest caz, în funcție de sistemul de declarare și plată a impozitului pe profit, contribuabilul aplică următoarele reguli de declarare și plată a impozitului pe profit:

a) pentru primul an fiscal modificat:

1. în cazul în care aplică sistemul trimestrial de declarare și plată a impozitului pe profit:

i) luna iulie 2016 va constitui un trimestru, pentru care contribuabilul are obligația declarării și plății impozitului pe profit, până la data de 25 octombrie 2016;

ii) declarația privind impozitul pe profit, formularul "101" va cuprinde veniturile și cheltuielile aferente perioadei 1 ianuarie 2016 - 31 iulie 2017, iar termenul de depunere a declarației și de plată a impozitului pe profit aferent este până la data de 25 octombrie 2017, inclusiv;

2. în cazul în care aplică sistemul anual de declarare și plată a impozitului pe profit, cu plăți anticipate efectuate trimestrial:

i) luna iulie 2016 va constitui un trimestru, pentru care contribuabilul are obligația declarării și efectuării plății anticipate, în sumă de 1/12 din impozitul pe profit datorat pentru anul 2015, până la data de 25 octombrie 2016;

ii) declarația privind impozitul pe profit, formularul "101" va cuprinde veniturile și cheltuielile aferente perioadei 1 ianuarie 2016 - 31 iulie 2017, iar termenul de depunere a declarației și de plată a impozitului pe profit aferent este până la data de 25 octombrie 2017, inclusiv.

b) perioada 1 august 2017 - 31 iulie 2018 reprezintă următorul an fiscal modificat, format din trimestrele august - octombrie 2017, noiembrie 2017 - ianuarie 2018, februarie - aprilie 2018, mai - iulie 2018.

(8) În aplicarea prevederilor art. 41 alin.(16) din Codul fiscal, la calculul rezultatului fiscal al contribuabililor care își încetează existența în urma operațiunilor de lichidare nu sunt impozitate: rezervele constituite din profitul net, sumele aferente unor reduceri ale cotei de impozit, repartizate ca surse proprii de finanțare pe parcursul perioadei de funcționare, potrivit legii, rezervele constituite din diferențe de curs favorabile capitalului social în devize sau din evaluarea disponibilului în devize, în conformitate cu actele normative în vigoare, dacă legea nu prevede altfel.

CAPITOLUL V

Impozitul pe dividende

Declararea, reținerea și plata impozitului pe dividende

42. Nu intră sub incidența prevederilor art. 43 din Codul fiscal, nefiind considerate dividende, distribuirile cuprinse în excepțiile prevăzute la art. 7 pct. 11 din Codul fiscal.

CAPITOLUL VI

Dispoziții tranzitorii

Reguli specifice

43. În aplicarea art. 45 din Codul fiscal, pentru contribuabilii care au optat la momentul livrării bunurilor, executării lucrărilor sau prestării serviciilor pentru impunerea veniturilor aferente contractelor cu plata în rate până la data de 30 aprilie

2005 inclusiv, veniturile și cheltuielile aferente bunurilor mobile și imobile produse, lucrărilor executate și serviciilor prestate, valorificate în baza unui contract cu plata în rate, sunt impozabile, respectiv deductibile, pe măsură ce ratele devin scadente, pe durata derulării acestor contracte.