



**UNIVERSITATEA ȘTEFAN CEL MARE DIN SUCEAVA**  
**Facultatea de Științe Economice și Administrație Publică**

---

Str. Universității nr.13, 720 229, Suceava

Tel: Decanat – 0230 52 02 63, Secretariat: 0230 216 147 / 309, 315

Cont IBAN: RO40TREZ59120F330500XXXX

Cod fiscal: 4244423

**Forma de învățământ:** *ID*

**Program de studiu :** *Economia comerțului, turismului și serviciilor*  
*Anul III , sem II*

# **FISCALITATE**

**Curs pentru învățământ la distanță**

**Conf. univ. dr. Mihaela TULVINSCHI**

**2021**

## CUPRINS

<b>INTRODUCERE.....</b>	<b>4</b>
<b>UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 1: FUNDAMENTĂRI TEORETICE PRIVIND FISCALITATEA.....</b>	<b>6</b>
1.1. INTRODUCERE .....	6
1.2. COMPETENȚELE UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE.....	6
1.3. COMPONENTELE SISTEMULUI FISCAL .....	6
1.4. ROLUL IMPOZITELOR ȘI TAXELOR.....	11
1.5. RELAȚIA CONTABILITATE – FISCALITATE ÎN UNIUNEA EUROPEANĂ.....	13
1.6. REZUMAT .....	19
1.7. TESTE DE EVALUARE / AUTOEVALUARE .....	20
<b>UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 2: CONCEPTE, PRINCIPII ȘI DEFINIȚII FISCALE.....</b>	<b>21</b>
2.1. INTRODUCERE .....	21
2.2. COMPETENȚELE UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE.....	21
2.3. FUNCȚIILE SISTEMULUI FISCAL .....	21
2.4. PRINCIPIILE SISTEMULUI FISCAL .....	22
2.5. DEFINIȚII FISCALE .....	24
2.6. PRINCIPALELE OBLIGAȚII FISCALE ALE UNEI PERSOANE JURIDICE .....	26
2.7. REZUMAT .....	28
2.8. TESTE DE EVALUARE / AUTOEVALUARE .....	29
<b>UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 3: ASPECTE FISCALE PRIVIND TAXA PE VALOARE ADĂUGATĂ..</b>	<b>30</b>
3.1. INTRODUCERE .....	30
3.2. COMPETENȚELE UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE.....	30
3.3. DEFINIREA ȘI CARACTERISTICILE TAXEI PE VALOARE ADĂUGATĂ .....	31
3.4. SFERA DE APLICARE A TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ.....	32
3.5. CLASIFICAREA OPERAȚIUNILOR IMPOZABILE .....	35
3.6. FAPTUL GENERATOR ȘI EXIGIBILITATEA TAXEI PE VALOAREA ADĂUGATĂ.....	39
3.7. BAZA DE IMPOZITARE A TAXEI PE VALOARE ADĂUGATĂ .....	42
3.8. TAXAREA INVERSĂ .....	44
3.9. REGIMUL DEDUCERILOR PRIVIND TVA .....	47
3.10. OBLIGAȚII ALE PLĂTITORILOR ÎN LEGĂTURĂ CU TAXA PE VALOARE ADĂUGATĂ .....	49
3.11. REZUMAT .....	52
3.12. TESTE DE EVALUARE / AUTOEVALUARE .....	53
<b>UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 4: ASPECTE CONTABILE PRIVIND TAXA PE VALOARE ADĂUGATĂ.....</b>	<b>54</b>
4.1. INTRODUCERE .....	54
4.2. COMPETENȚELE UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE .....	54
4.3. REFLECTAREA ÎN CONTABILITATE A TVA.....	55
4.4. TAXA PE VALOARE ADĂUGATĂ ȘI REDUCERILE COMERCIALE ȘI FINANCIARE.....	59
4.5. AMBALAJELE CARE CIRCULĂ ÎN REGIM DE RESTITUIRE .....	65
4.6. FACTURI NEÎNTOCMITE ȘI FACTURI NESOSITE.....	67
4.7. AVANSURILE ȘI TAXA PE VALOARE ADĂUGATĂ .....	69
4.8. TAXA PE VALOARE ADĂUGATĂ LA VÂNZĂRILE PRIN CONSIGNAȚIE .....	71
4.9. TVA LA SOCIETĂȚILE DE AMANET .....	73
4.10. REZUMAT .....	75
4.11. TESTE DE EVALUARE / AUTOEVALUARE .....	75
4.12. TEMA DE CONTROL NR. 1 .....	76
<b>UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 5: ASPECTE FISCALE PRIVIND IMPOZITUL PE PROFIT .....</b>	<b>77</b>
5.1. INTRODUCERE .....	77
5.2. COMPETENȚELE UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE.....	78
5.3. CATEGORII DE PLĂTITORI PRIVIND IMPOZITUL PE PROFIT.....	78
5.4. DETERMINAREA REZULTATULUI FISCAL .....	79
5.5. RECUNOAȘTEREA UNOR VENITURI CARE INFLUENȚEAZĂ BAZA DE IMPOZITARE A IMPOZITULUI PE PROFIT .....	92
5.6. DECLARAREA ȘI PLATA IMPOZITULUI PE PROFIT.....	97
5.7. DECLARAREA, REȚINEREA ȘI PLATA IMPOZITULUI PE DIVIDENDE .....	98
5.8. REGISTRUL DE EVIDENȚA FISCALĂ .....	98
5.9. IMPOZITUL PE VENITUL MICROÎNȚREPRINDERILOR.....	99
5.10. REZUMAT .....	103

5.11. TESTE DE EVALUARE/AUTOEVALUARE .....	103
<b>UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 6: FISCALITATEA IMPOZITULUI PE VENITURILE DE NATURĂ SALARIALĂ .....</b>	<b>104</b>
6.1. INTRODUCERE .....	104
6.2. COMPETENȚELE UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE .....	104
6.3. COMPONENTELE VENITURILOR SALARIALE .....	105
6.4. IMPOZITUL AFERENT VENITURILOR SALARIALE.....	112
6.5. ASPECTE CONTABILE PRIVIND DREPTURILE SALARIALE ȘI IMPOZITUL PE VENITURILE DE NATURA SALARIILOR .....	115
6.6. REZUMAT .....	119
6.7. TESTE DE EVALUARE / AUTOEVALUARE .....	119
<b>UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 7: CONTRIBUȚII SOCIALE AFERENTE VENITURILOR SALARIALE</b>	<b>121</b>
7.1. INTRODUCERE .....	121
7.2. COMPETENȚELE UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE .....	121
7.3. CONTRIBUȚIILE SOCIALE ALE ANGAJATORULUI .....	121
7.4. REȚINERI DIN SALARII SUPTATE DE CĂTRE ANGAJAȚI.....	123
7.5. REZUMAT .....	124
7.6. TESTE DE EVALUARE / AUTOEVALUARE .....	124
7.7. TEMA DE CONTROL NR. 2 .....	124
<b>UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 8: ALTE IMPOZITE ȘI TAXE: ACCIZELE ȘI TAXELE LOCALE.....</b>	<b>125</b>
8.1. INTRODUCERE .....	125
8.2. COMPETENȚELE UNITĂȚII DE ÎNVĂȚARE.....	125
8.3. ASPECTE FISCALE PRIVIND ACCIZELE ARMONIZATE ȘI NEARMONIZATE.....	126
8.4. TAXELE LOCALE.....	127
8.5. REZUMAT .....	136
8.6. TESTE DE EVALUARE / AUTOEVALUARE .....	136
<b>TESTE DE EVALUARE/AUTOEVALUARE FINALE.....</b>	<b>137</b>
<b>GLOSAR.....</b>	<b>139</b>
<b>BIBLIOGRAFIE.....</b>	<b>140</b>

## INTRODUCERE

Într-o economie de piață, impozitele și taxele, subvențiile și alocațiile bugetare de fonduri, împrumuturile de stat și cheltuielile guvernamentale constituie componente tot mai importante ale vieții economice și sociale. Prin intermediul lor se acumulează și repartizează resursele financiare la dispoziția statului. În același timp, ele pot fi utilizate ca instrumente de gestiune macroeconomică și de asigurare a echilibrului general economic și financiar.

Orice entitate economică este un sistem deschis care interacționează în permanență cu mediul extern. Unele componente ale mediului extern au efecte directe asupra activității unității, iar altele acționează indirect, prin intermediul celorlalte componente. Elementele cu acțiune directă și care formează mediul unității sunt: furnizorii, clienții și concurența. Elementele cu acțiune indirectă formează mediul general al entității în cadrul căruia pe lângă componentele socială, economică, financiară, politică etc. latura fiscală își lasă o amprentă marcantă asupra întreprinderii și nu poate să nu facă obiectul unei atenții deosebite.

Pentru că optimizarea fiscală nu se poate face decât în urma unei cunoașteri a normelor fiscale, scopul cursului de fiscalitate este prezentarea diferitelor impozite și taxe pe baza principalelor prevederi legale în domeniu. Reperul avut în vedere în elaborarea cursului l-a constituit prezentarea problemelor de fiscalitate într-un mod accesibil, clar și pragmatic pentru studenți.

Managerii și administratorii entităților economice trebuie să îmbine știința cu arta fiscală și să asigure desfășurarea activității economice în condiții de deplină legalitate, cu o sarcină fiscală minimă care să influențeze favorabil trezoreria entității.

La baza instituirii impozitelor și taxelor stă necesitatea statului de a-și procura resurse pentru acoperirea cheltuielilor pe care trebuie să le efectueze în vederea îndeplinirii rolului său economico – social.

Obiectivul principal al unui sistem fiscal este de a asigura funcționarea economiei naționale, în contextul globalizării economiei mondiale, în condiții de competitivitate. Impozitele și taxele trebuie stabilite pe baza unor principii clare, de echitate fiscală, economică și socială.

În stabilirea impozitelor și taxelor nu există tipare după care să se aplice politica fiscală în orice țară, nu există rețete universale valabile. Chiar și în aceeași țară strategia fiscală se schimbă frecvent, uneori destul de mult, în funcție de evoluția economică, socială și politică, internă și internațională. Politica fiscală trebuie să se adapteze rigorilor impuse de noile reguli ale economiei globale de piață. Într-o economie globală, banii și mărfurile circulă tot mai ușor peste granițele naționale și, în consecință, politica fiscală a statelor se schimbă radical.

### Obiectivele cursului:

- punerea în evidență a noțiunilor, fenomenelor și proceselor specifice fiscalității;
- prezentarea diferitelor impozite și taxe pe baza principalelor prevederi legale în domeniu;
- prezentarea tratamentelor contabile corespunzătoare impozitelor și taxelor;
- prezentarea unor probleme practice specifice fiscalității;
- dobândirea cunoștințelor, deprinderilor și abilităților necesare unui economist;
- înțelegerea impactului normelor fiscale asupra contabilității.



### Competențe generale

După parcurgerea acestui modul, studentul va fi capabil să:

- înțeleagă și utilizeze limbajul fiscalității;
- consulte, interpreteze și aplice reglementările din domeniul fiscalității;
- dobândească abilitățile de calcul și interpretare a impozitelor, taxelor și altor vărsăminte de natură fiscală ;
- cunoască componentele sistemului fiscal ;
- descrie principiile fiscale;
- înțeleagă rolul impozitelor și taxelor;
- explice conceptele de valoare adăugată și taxă pe valoare adăugată;
- prelucreze informațiile în vederea întocmirii de rapoarte financiar – contabile și fiscale;
- explice diferența dintre rezultatul contabil și rezultatul fiscal;
- explice metodologia de calcul și înregistrare a principalelor impozite, taxe și contribuții.



### Cerințe preliminare

- discipline anterioare parcurse: bazele contabilității, contabilitate financiară; economie.
- cunoașterea, înțelegerea și utilizarea limbajului specific contabilității în scopul comunicării manageriale adecvate și a optimizării activităților firmelor;



### Resurse și mijloace de lucru

- mijloace informatice necesare parcurgerii materialului;
- plan de conturi.



### Evaluare

Forma de evaluare (E-examen, C-colocviu/test final, LP-lucrari de control)		examen
Stabilirea notei finale	- răspunsurile la examen	60%
(procentaje)	- teme de control	40%

# UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 1: FUNDAMENTĂRI TEORETICE

## PRIVIND FISCALITATEA

### Cuprins

1.1. Introducere.....	6
1.2. Competențele unității de învățare.....	6
1.3. Componentele sistemului fiscal.....	6
1.4. Rolul impozitelor și taxelor.....	11
1.5. Relația contabilitate – fiscalitate în Uniunea Europeană.....	13
1.6. Rezumat.....	19
1.7. Teste de evaluare / autoevaluare.....	20



### 1.1. Introducere

Fiscalitatea este un instrument eficient în serviciul unei politici care se traduce printr-o anumită viziune asupra vieții în comun, organizată de către componente ale puterii specializate în gestionarea serviciilor publice pentru a căror bună funcționare este necesară colectarea unor resurse financiare. Aceste resurse financiare sunt destinate acoperirii cheltuielilor generale ale societății. Într-o economie de piață, fiscalitatea îmbracă un dublu aspect pentru agentul economic. Pe de o parte, ea se concretizează în prelevări obligatorii către stat, cu influență asupra trezoreriei întreprinderii. Acest aspect dă conținut noțiunii de sarcină fiscală. Pe de altă parte, întreprinderea poate folosi și în interesul ei principiile și metodele fiscale.



### 1.2. Competențele unității de învățare

După parcurgerea acestei unități de învățare, studentul este capabil să:

- înțeleagă și utilizeze limbajul specific fiscalității;
- descrie componentele sistemului fiscal;
- explice rolul impozitelor și taxelor;
- analizeze relația contabilitate – fiscalitate în țările Uniunii Europene.



**Durata de parcurgere a unității de învățare este de 3 ore.**



### 1.3. Componentele sistemului fiscal

Pentru a-și îndeplini rolul și funcțiile sale, statul trebuie să mobilizeze resurse și să facă cheltuieli bănești, procedând la repartizarea sarcinilor publice între membrii societății, persoane fizice sau juridice. Instrumentul financiar și juridic prin care se îndeplinește această repartitie îl constituie obligația fiscală sub forma impozitelor, taxelor și altor sarcini fiscale

specifice fiecărei țări și fiecărei etape istorice în parte. Impozitele reprezintă o formă de prelevare a unei părți din veniturile sau averea persoanelor fizice sau juridice, la dispoziția statului, în vederea acoperirii cheltuielilor sale. Această prelevare se face în mod obligatoriu, cu titlu nerambursabil și fără contraprestație din partea statului.

Fiscalitatea se delimitează ca un sistem de percepere și încasare a impozitelor și taxelor, precum și ca un ansamblu coerent de surse de drept care reglementează impunerea contribuabililor și fundamentează juridic impozitele și taxele. **Fiscalitatea** este „un instrument eficient în serviciul unei politici care se traduce printr-o anumită viziune asupra vieții în comun, organizată de către componente ale puterii specializate în gestionarea serviciilor publice pentru a căror bună funcționare este necesară colectarea unor resurse financiare.”<sup>1</sup> Aceste resurse financiare sunt destinate acoperirii cheltuielilor generale ale societății. Într-o economie de piață, fiscalitatea îmbracă un dublu aspect pentru agentul economic. Pe de o parte, ea se concretizează în prelevări obligatorii către stat, cu influență asupra trezoreriei întreprinderii. Acest aspect dă conținut noțiunii de sarcină fiscală. Pe de altă parte, întreprinderea poate folosi și în interesul ei principiile și metodele fiscale. Astfel, în activitățile de exploatare financiară sau de investiții ale întreprinderii se pot folosi metode și tehnici ale căror incidență fiscală oferă avantaje concretizate într-o situație de trezorerie favorabilă.

**Sistemul fiscal** este structurat pe trei componente interdependente<sup>2</sup>: impozitele și taxele ca venituri ale statului, mecanismul fiscal și aparatul fiscal.

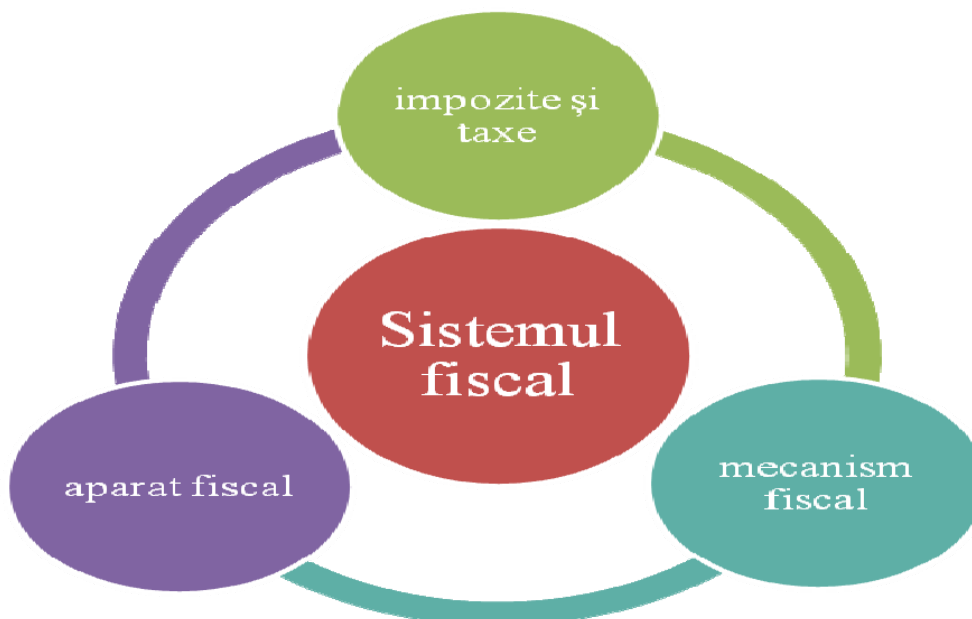


Figura nr.1: Componentele sistemului fiscal

<sup>1</sup> Jean-Luc Mathieu, *La Politique Fiscale*, Editura Economica, Paris, 1999, p. 1, citat de M.Ș. Minea și C.F. Costăș, *Fiscalitatea în Europa la începutul mileniului III*, Editura Rosetti, București, 2006, p.18

<sup>2</sup> Mihai Ristea, *Fiscalitatea și contabilitatea întreprinderii*, Editura Tribuna Economică, București, 1995, p.10

**Impozitele și taxele** reprezintă veniturile bugetului de stat care provin de la persoane juridice și fizice. În momentul încasării lor, impozitele și taxele nu au o destinație specială. După încasarea lor, sunt utilizate în vederea efectuării cheltuielilor publice pentru realizarea funcțiilor și sarcinilor puterii și instituțiilor sale. Impozitele și taxele, ca și componente tot mai importante ale vieții economice, reprezintă fundamentul și motivația pentru care se constituie fiscalitatea. Deși similare prin anumite aspecte, impozitele și taxele se dovedesc a fi prelevări diferite atât prin conținutul lor, dar și prin rolul lor în economia actuală.

Atât impozitele cât și taxele îmbracă o formă bănească, au un caracter obligatoriu și sunt percepute cu titlu nerambursabil. Natura de plată generală a impozitelor și taxelor rezultă din obligația care se referă la grupe sau categorii de contribuabili și nu la subiecți individual determinați. În ceea ce privește contribuabilii și termenul de plată, sesizăm unele deosebiri între impozite și taxe. În cazul impozitelor, contribuabilii sunt persoane fizice sau juridice care au obligația de a calcula, înregistra și plăti, la un termen stabilit prin lege, impozite pentru veniturile pe care le obțin sau bunurile pe care le posedă. Taxele sunt datorate de persoane fizice sau juridice care solicită statului prestarea anumitor servicii, în momentul solicitării prestării serviciului. Analizând prevederile legale, observăm deosebiri legate de sancțiuni percepute și destinația fondurilor colectate. În caz de neplată a unui impozit, persoana sancționată este plătitorul. În caz de neplată a unei taxe, persoana sancționată este funcționarul încadrat la instituția sau organul de stat respectiv. Sumele colectate din impozite au ca destinație acoperirea principalelor cheltuieli publice. Sumele colectate din taxe sunt destinate acoperirii cheltuielilor prilejuite de serviciul solicitat de contribuabil. Din punct de vedere structural, impozitele și taxele au fost împărțite în funcție de clasificarea bugetară a veniturilor, respectiv ordinea în care acestea au fost așezate în bugetul de stat și în bugetele locale. Astfel, impozitele se împart în impozite directe și indirecte, care sunt recunoscute ca venituri fiscale curente.

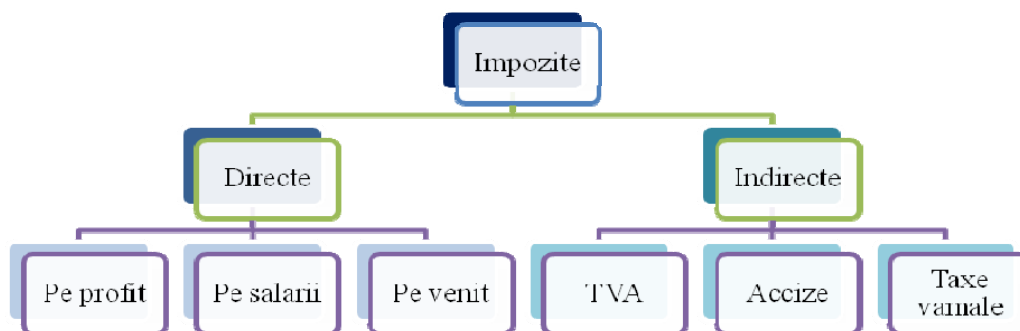


Fig. nr. 2: Tipuri de impozite și taxe

„Impozitul este *direct* atunci când cel care îl suportă efectiv și în mod real din venitul



său, numit ”suportătorul” impozitului, cunoaște direct și nemijlocit mărimea acestuia. Impozitele *directe* sunt impozitele percepute ”direct” de la persoanele fizice și juridice, obligate prin lege la plata acestora.”<sup>3</sup>

În continuare vom enumera principalele trăsături ale impozitelor directe:

- sunt nominative și cad în sarcina unei persoane fizice sau juridice;
- se stabilesc în funcție de averea sau veniturile contribuabililor, persoane fizice sau juridice;
- au un quantum și termene de plată precis stabilite, acestea fiind cunoscute din timp de către contribuabili;
- subiectul și plătitorul impozitului sunt una și aceeași persoană (excepție impozitul pe veniturile de natură salarială);
- se calculează pe bază de documente.

În categoria impozitelor directe sunt cuprinse: impozitul pe profit, impozitul pe salarii, impozitul pe clădiri, impozitul pe terenurile agricole ale populației, taxa asupra mijloacelor de transport, taxa de timbru, taxa pentru folosirea terenurilor în alte scopuri decât pentru producția vegetală, agricolă sau silvică etc.

Impozitele indirecte sunt percepute cu ocazia vânzării unor bunuri sau prestări de servicii (transport, spectacole, activități turistice și hoteliere, etc.). În cazul impozitelor indirecte, plătitorul, așa cum este stipulat prin lege, este consumatorul final. Dintre impozitele indirecte se pot enumera, ca fiind mai importante, următoarele: taxa pe valoare adăugată, accizele, taxele vamale, impozitul pe spectacole etc.

*Mecanismul fiscal* reprezintă ansamblul de metode și tehnici de impunere privind veniturile fiscale ale statului precum și instrumentele impunerii. „Practica fiscală cunoaște două metode de impunere (1) impunerea în sumă fixă și (2) impunerea în cote procentuale.”<sup>4</sup>

Impunerea în sumă fixă poate fi:

1. impunerea în sumă fixă pe o persoană (capitația)
2. impunerea în sumă fixă pe unitatea de măsură.

Impunerea în cote procentuale poate fi:

1. impunerea în cotă procentuală (în cotă unică)
2. impunerea în cote procentuale progresive:
  - a) impunerea în cote procentuale progresive simple (globale)
  - b) impunerea în cote procentuale progresive compuse (pe tranșe de venit)
3. impunerea în cote procentuale regresive.

*Aparatul fiscal* decurge din însăși legile care reglementează impozitele și taxele. Statul îndeplinește sarcinile fiscale prin instituțiile autorității publice (Parlament și Guvern).

---

<sup>3</sup> Nicolae Grigorie-Lăcrița , *Ghidul specialistului în fiscalitate*, Editura Tribuna Economică, București, 2009, p.39

<sup>4</sup> N. Grigorie-Lăcrița , *Ghidul specialistului în fiscalitate*, Editura Tribuna Economică, București, 2009, p.69

*Politica fiscală cuprinde ansamblul deciziilor, prin care se realizează modelarea esențială a sistemului fiscal și se asigură funcționarea acestuia, în scopul atingerii obiectivelor dorite.*

Politica fiscală reprezintă un ansamblu de instrumente de intervenție a statului, generate de procese financiar fiscale specifice: formarea prin impozite și taxe a veniturilor fiscale, alocarea cheltuielilor fiscale, asigurarea echilibrelor fiscale.<sup>5</sup>

Drept urmare, politica fiscală se poate defini ca fiind o variantă de administrare și conducere, de organizare a societății, urmărind punerea în practică a unor obiective economice, sociale, culturale sau de interes public, necesare să garanteze dezvoltarea de ansamblu a societății.

Prin politică fiscală se stabilesc: capacitatea și proveniența surselor de menținere a fondurilor publice, mijloacele de realizare a acestora, metodele de prelevare care continuă a fi utilizate precum și obiectivele urmărite.

Între politică fiscală și cea economică s-a creat o puternică legătură, politica fiscală acționând în rezolvarea cerințelor economice, prin intervenirea statului în fenomenele economice, cu ajutorul instrumentelor fiscale.

Argumentul deciziilor de politică fiscală presupune respectarea principiilor de bază ale impunerii, ceea ce ține de corectitudinea și randamentul prelevărilor fiscale.

Politica fiscală se interferează cu politicile sectoriale ( industrie, comerț, agricultură etc.), politicile sociale, financiar monetare, precum și cu strategiile instituționale.

Datorită politicii fiscale se poate acționa în scopul încurajării anumitor ramuri economice.



**Exemplu:** Politica fiscală poate avea obiective diferite, și anume:

- determinarea agenților economici spre crearea investițiilor în anumite domenii;
- creșterea calității și a concurențialității produselor;
- stimularea exportului;
- protejarea mediului înconjurător etc.

Politica fiscală este legată și de politica socială, unele obiective sociale fiind îndeplinite, prin luarea măsurilor cu caracter fiscal, cum sunt: reduceri de impozite și taxe, scutiri, utilizarea unor deduceri din materia impozabilă. Politica fiscală, ca parte constitutivă a politicii financiare, poate fi abordată în strânsă legătură cu politica monetară, economică, socială și de protecție a mediului.

Politica fiscală se află la granița dintre politica bugetară și tehnica fiscală. Prin politica fiscală trebuie să se identifice sursele de venituri prin a căror colectare să se pună la dispoziția

---

<sup>5</sup> Sever Gabriel Bomboș, Mihaela Galanton, *Reduceri și scutiri de la plata impozitelor și taxelor prevăzute în codul fiscal*, Editura Tribuna Economică, București, 2007, p. 15

statului sumele necesare acoperirii cheltuielilor publice. Cum în perioada actuală „ritmul creșterii cheltuielilor publice depășește posibilitățile de obținere a resurselor bănești necesare exclusiv prin intermediul fiscalității, o parte a resurselor se asigură pe seama împrumuturilor interne sau externe”<sup>6</sup>.

O politică fiscală elaborată incorect poate determina o fiscalitate excesivă cu grave consecințe asupra întregii societăți. Pentru a fi eficientă, politica fiscală trebuie îmbinată cu acțiuni de natură economică și socială care să imprime acestor domenii un anumit ritm de dezvoltare.



### *Să ne reamintim*



În calitate de principale elemente ale sistemului fiscal, impozitele și taxele sunt caracterizate prin câteva elemente specifice:

- nu îmbracă decât formă bănească, element ce le diferențiază de orice obligații neexprimate și necalculate în bani;
- natura de plată generală a impozitului rezultă din obligația care se referă la grupe sau categorii de contribuabili și nu la subiecți individual determinați;
- caracterul definitiv al impozitului evidențiază lipsa unei obligații de restituire, direct către contribuabili, a sumei percepute;
- caracterul unilateral al obligației, în sensul că beneficiarul necondiționat al plății este statul, iar contribuabilul nu poate pretinde un echivalent corelativ direct individual; este vorba deci de un caracter ireversibil al impozitului.



**TO DO:** Demonstrați prin intermediul unor exemple rolul impozitelor pe plan economic

## 1.4. Rolul impozitelor și taxelor

Ponderea majoritară a impozitelor în cadrul veniturilor bugetare se datorează în primul rând rolului acestora. Rolul impozitelor de stat se manifestă pe plan financiar, economic, politic și social, dar în mod diferit de la o etapă de dezvoltare economică la alta. **Rolul** cel mai important al **impozitelor** se manifestă **pe plan financiar**, deoarece aceasta constituie mijlocul principal de procurare a resurselor financiare necesare pentru acoperirea cheltuielilor publice.

La introducerea unui **impozit**, se cere ca acesta să aibă un **randament fiscal ridicat, să fie stabil și elastic**. Un impozit este considerat stabil atunci când randamentul rămâne constant de-a lungul ciclului economic. Deci, randamentul unui impozit nu trebuie să sporească odată cu creșterea volumului producției și a veniturilor în perioadele favorabile ale

<sup>6</sup> M.Ș. Minea și C.F. Costaș, *Fiscalitatea în Europa la începutul mileniului III*, Editura Rosetti, București, 2006, p. 25

ciclului economic În ceea ce privește elasticitatea impozitului, aceasta presupune ca impozitul să poată fi adaptat în permanență necesităților de venituri ale statului.

Astfel, dacă se înregistrează o creștere a cheltuielilor bugetare, este necesar ca impozitul să poată fi majorat corespunzător și invers. În practica fiscală rezultă că elasticitatea, de regulă, acționează în sensul majorării impozitului.

Această tendință de creștere absolută și relativă a impozitului este caracteristică perioadei actuale și se realizează prin creșterea numărului plătitorilor, extinderea bazei de impunere, precum și prin majorarea cotelor de impunere.

În ultimii ani, s-a remarcat o anumită accentuare a **rolului impozitelor pe plan economic**, concretizată în încercările statului de a folosi impozitele ca un mijloc de intervenție în activitatea economică. În funcție de intenția legiuitorului, impozitele se pot manifesta ca un instrument de stimulare sau de frânare a unei activități, de creștere sau de reducere a producției sau a consumului unui anumit produs, de impulsinare sau de îngrijire a comerțului exterior.



*De exemplu*, în vederea creșterii consumului unei anumite mărfi, statul procedează la micșorarea sau chiar suprimarea impozitelor indirecte percepute la vânzarea acesteia.

Dacă se urmărește reducerea consumului, atunci se procedează la majorarea cotelor de impozit aplicate la vânzarea mărfii respective. De asemenea extinderea relațiilor comerciale cu străinătatea poate fi stimulată prin măsuri fiscale, constând în restituirea parțială sau integrală a impozitelor indirecte aferente mărfurilor exportate sau prin reducerea nivelului taxelor vamale percepute de către stat la importul anumitor mărfuri utilizate pentru fabricarea de produse destinate exportului. Deci, cu ocazia introducerii unui impozit, statul urmărește nu numai procurarea veniturilor necesare acoperirii cheltuielilor publice ci și folosirea acestuia ca instrument de impulsinare a dezvoltării unor ramuri sau subramuri economice.

**Pe plan social, rolul impozitelor** se concretizează în faptul că prin intermediul lor statul procedează la redistribuirea unei părți importante din PIB între clase și păături sociale, între persoanele fizice și cele juridice. Astfel, prin intermediul impozitelor și taxelor, statul preia la buget între trei și patru zecimi și chiar mai mult din PIB în țările dezvoltate, în timp ce în țările în curs de dezvoltare preia între două și trei zecimi.

Aceste limite sunt influențate de factori externi sistemului de impozite, cum ar fi: nivelul PIB pe locuitor, nivelul mediu al impozitului și progresivitatea impunerii, priorități stabilite de stat în ceea ce privește destinația resurselor financiare concentrate la dispoziția sa, etc., dar și de factorii interni sau proprii sistemului de impozite, locul cel mai important între aceștia ocupându-l progresivitatea cotelor de impunere.

În ceea ce privește **rolul politic al impozitelor**, se poate spune că prin politica fiscală promovată de unele state se urmărește realizarea unor obiective de ordin social-politic.



### ***Să ne reamintim***

Analizând rolul multiplu al impozitelor, putem desprinde concluzia că aceste impozite pot fi folosite concomitent cu alte instrumente pentru redresarea situației economiei. Impozitele pot fi folosite pentru a încuraja sau descuraja o anumită activitate economică, fără să înceteze a fi un mijloc de acoperire a cheltuielilor publice.



### **1.5. Relația contabilitate – fiscalitate în Uniunea Europeană**

Legătura dintre contabilitate și fiscalitate diferă între statele membre ale Uniunii Europene. În trecut, tendința generală viza o contabilitate dependentă de fiscalitate. În conformitate cu un studiu<sup>7</sup> efectuat de Federația experților Contabili Europeni (FEE), astăzi există trei tipuri de relații contabilitate – fiscalitate. Astfel, Stefano Marchese, președinte la Grupului de lucru pentru impozite directe al FEE, arată care sunt cele *trei tipuri de relații contabilitate – fiscalitate*:

- a) dependența contabilitate – fiscalitate are în vedere:
  - o independența sau ușoara dependență (de exemplu: Danemarca, Olanda)
  - o dependența fiscalității de contabilitate (majoritatea țărilor, de exemplu: Austria, Belgia, Germania, Franța, Italia, Spania, Marea Britanie);
  - o dependența contabilității de fiscalitate (de exemplu: Grecia);
- b) independența fiscalității de contabilitate are în vedere:
  - o contabilitatea financiară separată de contabilitatea fiscală;
  - o calcularea bazei de impozitare fără a fi legată de rezultatul financiar;
  - o necesitatea unui set de reguli pentru calcularea bazei de impozitare;
  - o nevoia de reconciliere a celor două rezultate;
- c) dependența contabilității de fiscalitate are în vedere:
  - o rezultatul financiar ca punct de plecare pentru calcularea bazei de impozitare;
  - o ajustări pozitive și negative ale rezultatului financiar;
  - o necesitatea unui set de reguli pentru ajustări,
  - o riscul „poluării fiscale” a situațiilor financiare.

*Conectarea contabilității la fiscalitate* ridică problema concilierii raporturilor dintre principiile contabile și principiile fiscale. Obiectul contabilității financiare este redarea imaginii fidele a poziției financiare și a performanței financiare pe baza unor reguli care vizează terminologia, evaluarea, prudența, omogenitatea, comparabilitatea în timp, în spațiu și la nivel internațional. Fiscalitatea corespunde unei alte logici, respectiv a prezervării bazei

<sup>7</sup> xxx Ghid practic de aplicare a Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, Ed. CECCAR, București, 2015, p.1115

impozabile, are principii și regulile sale, care nu sunt în toate cazurile aceleași cu cele ale contabilității.

În România pot fi acceptate atât o conexiune cât și o deconectare în raporturile dintre contabilitate și fiscalitate. *Conexiunea* este demonstrată prin existența unui singur suport informațional, cel contabil, pentru realizarea a două finalități practice, contabilă și fiscală. *Deconectarea* are în vedere diferențele dintre regulile și principiile contabile și cele fiscale. După ce se constată aceste diferențe, se procedează la reintegrările și deducerile care se impun între valorile contabile și cele fiscale.

Codul de procedură fiscală stipulează că documentele justificative și evidențele contabile constituie probe la stabilirea bazelor de impunere. Observăm că o informație furnizată de evidența contabilă nu constituie ea însăși bază de impunere, ci pornind de la ea se stabilește baza de impunere. Este singurul mod de a înțelege relația contabilitate – fiscalitate care asigură realizarea obiectivului contabilității, acela de reprezentare fidelă.

Pe plan european, relația dintre contabilitate și fiscalitate este exprimată prin două opinii<sup>8</sup>:

- în Marea Britanie se află o deconexiune între rezultatul contabil și cel fiscal;
- în Franța, Germania și într-o mică măsură Italia, se observă o aliniere a regulilor contabile la cele fiscale.



**Exemple:**

În Franța legăturile dintre rezultatul contabil și rezultatul fiscal sunt prevăzute în decretul din 14 martie 1984. Dacă între regulile contabile și cele fiscale apar neconcordanțe acestea trebuie să fie înscrise în tabelul 2058 privind situația fiscală de determinare extracontabilă a rezultatului.

Relațiile între fiscalitate și contabilitate sunt relații de aliniere, deoarece acordarea facilităților fiscale este înlesnită de contabilizarea acestora. Atunci când legile fiscale sunt absente sunt aplicate regulile contabile.

Există și un punct de conflict între contabilitate și fiscalitate ce vizează evaluarea datoriilor și creanțelor în monede străine. În timp ce în contabilitate operațiunile în devize sunt supuse principiului prudenței, rezultatul fiscal cuprinde pierderile și profiturile generate de operațiunile în devize, ca și cum ele ar fi fost realizate.

Întreprinderile franceze utilizează cele două metode de amortizare admise pe plan fiscal: metoda liniară și cea degresivă.

În Franța stocurile sunt evaluate pe baza metodelor “costului mediu ponderat” și “primul intrat, primul ieșit”, ceea ce conduce, în perioada de creștere a prețurilor, la supraevaluarea stocului final.

---

<sup>8</sup> N. Feleagă , *Contabilitate aprofundată*, Ed. Economică, București, 1996, p.374

Atât contabilitatea cât și fiscalitatea întrebunțează un număr mare de provizioane.

În *Germania* relațiile dintre contabilitate și fiscalitate sunt supuse principiului alinierii care la rândul său provine din principiul unicității bilanțului, ceea ce implică raporturi strânse între contabilitate și fiscalitate: de exemplu, obligația de a contabiliza deducerile fiscale și calculul rezultatului fiscal pe baza documentelor de sinteză. Principiul prudenței este conceput într-o interpretare mai extensivă decât în Franța.

Întrebunțarea acestor norme contabile are drept consecință determinarea unui rezultat contabil subevaluat, fapt care se explică prin contextul economic și financiar al Germaniei. Deci rezultatul contabil nu poate fi utilizat ca indicator de performanță al întreprinderilor.

Se face o distincție între bilanțul contabil care se întocmește pe baza regulilor contabile ale codului de comerț și bilanțul fiscal care se determină conform regulilor legii fiscale. Ca atare, există o interdependență între cele două bilanțuri deoarece, pe de o parte, bilanțul fiscal este bazat pe cel contabil, iar, pe de altă parte, dreptul fiscal obligă codificarea anumitor măsuri în bilanțul contabil pentru a beneficia de avantaje fiscale.

Spre deosebire de dreptul fiscal, normele contabile admit o evaluare la un nivel mai scăzut a elementelor activului circulant pentru a ține cont de fluctuația viitoare a pieței.

În privința evaluării stocurilor, în contabilitate nu este obligatorie luarea în considerație a cheltuielilor indirecte de producție, în timp ce dreptul fiscal obligă la luarea în considerație a acestor cheltuieli.

Pasivul bilanțier conține excedentul amortizărilor fiscale deductibile față de amortizările admise în contabilitate. Datoriile și creanțele în monedă străină sunt menționate la costul lor istoric în bilanț.

În materie de impozitare a profitului, a fost introdusă o lege contabilă ce se aplică societăților comerciale începând cu 1 ianuarie 1987 și care face referiri la metoda impozitului amânat.

În *Italia* relațiile dintre contabilitate și fiscalitate sunt foarte strânse deoarece beneficiul impozabil este calculat pornind de la rezultatul contabil, având la bază respectarea regulilor fiscale. Rezultatul raportului dintre contabilitate și fiscalitate este aproape identic cu situația din Franța.

În întreprinderi se practică două tipuri de bilanțuri: unul întocmit conform normelor Codului civil, care este puțin folosit în analizele de gestiune și altul retratat, care servește ca bază pentru analiza financiară.

Întreprinderile italiene utilizează metoda de amortizare liniară, deoarece amortizarea degresivă este interzisă. De asemenea în materie de impozitare a profitului se aplică metoda impozitului exigibil.

În evaluarea stocurilor se aplică metoda “ultimul intrat – primul ieșit”, care protejează întreprinderile de efectele inflației. Stocurile sunt evaluate la cea mai mică valoare dintre costul de revenire și prețul pieței. Din această cauză, în Italia nu există provizioane pentru deprecierea prețurilor și nici pentru creșteri de prețuri.

Chiar dacă fiscalitatea impune unele reguli și proceduri ea oferă și posibilitatea de a alege un sistem de opțiuni care poate fi exploatat de întreprinderi:

- alinierea regulilor contabile cu cele fiscale;
- rezultatul contabil să fie apropiat de cel fiscal;
- rezultatul să fie determinat fără să se mai facă apel la regulile prudenței;
- amortizările nu trebuie utilizate în scopul de a incita la investiții, iar provizioanele sunt rar constituite.

În *Regatul Unit* legile fiscale au un efect mic asupra metodelor contabile. De exemplu: societățile britanice pot opera deduceri fiscale autorizate de lege fără a le contabiliza. Se ajunge astfel ca bilanțul contabil să fie diferite de cel fiscal.

Imaginea fidelă, ca principiu dominant al contabilității britanice, garantează o anumită libertate contabilului în elaborarea conturilor.

Amortizările contabile trebuie să fie reintegrate pentru determinarea rezultatului fiscal.

În ceea ce privește evaluarea stocurilor, metoda “ultimul intrat, primul ieșit” este interzisă, fiind aplicată metoda “primul intrat, primul ieșit” care corespunde cerințelor principiului imaginii fidele.

Sistemul fiscal britanic nu operează cu provizioane pentru pierderi de schimb valutar.

Datoriile și creanțele în monede străine sunt convertite la nivelul cursului de închidere, iar diferențele de curs afectează rezultatul.

În ultimii ani, în majoritatea țărilor Uniunii Europene, se constată o tendință de a diminua nivelul de taxare directă și de a muta povara fiscală spre taxele indirecte, diminuarea cotelor de impozit fiind însă adesea însoțită de creșterea bazei de impozitare.

În ceea ce privește **impozitul pe profit**, majoritatea statelor europene au menținut constante cotele de impozit în perioada 2010 – 2012. În perioada dinainte de criza economică, ritmul scăderii cotelor de impozitare era accentuat deoarece statele europene se aflau într-o competiție mai accentuată în privința oferirii unui mediu investițional atractiv pe considerente pur fiscale.

Există, însă și state care, în ultimii ani, au redus cota impozitului pe profit. De exemplu, cota de impozit pe profit a scăzut în Cehia de la 20% în 2010 la 19% în 2011, în Grecia de la 24% în 2010 la 20% în 2011, în Finlanda de la 26% la 24,5%, în Marea Britanie de la 28% la 27% pentru cota standard și de la 21% la 20% pentru cota redusă de profit. Unele țări precum Lituania, Germania și Olanda au intervenit în sensul restrângerii bazei de



impozitare, iar altele precum Austria, Ungaria, Portugalia și Cipru doresc să introducă sisteme de impozitare suplimentară a instituțiilor financiare.

Cotele impozitului pe profit variază între 10% (în Bulgaria și Cipru) și 36,1% în Franța, deși diferența dintre minim și maxim a fost mult mai mare în perioada dinaintea crizei economice.

Nivelul câștigurilor din capital a fost satisfăcător până în anul 2007, însă acesta a început să scadă sub impactul recesiunii și al reducerii cotelor de impozitare. În prezent, există diferențe mari în impozitarea câștigurilor din capital în UE. În Austria, începând cu anul 2011, se aplică o taxă de reținere de 25% câștigurilor din activele financiare, în timp ce în alte țări măsurile vizează în special creșteri ale cotei de impozitare.<sup>9</sup>

În ceea ce privește **impozitul pe venit**, statele din Uniunea Europeană au luat unele măsuri după cum urmează:

- măsuri în sensul majorării cotelor de impozit pe venit pentru persoanele cu venituri ridicate (Franța, Luxemburg, Portugalia, Marea Britanie);
- măsuri în sensul diminuării cotelor de impozit pe venit (Ungaria, Danemarca, Finlanda),
- măsuri de extindere a bazei de impozitare (Grecia, Irlanda, Portugalia, Franța, Cehia, Letonia, Spania, Luxemburg).

De exemplu, Marea Britanie a majorat în 2010 cota superioară de impozitare de la 40% la 50% pentru veniturile care depășesc 150 000 lire sterline, iar în Franța cota superioară de impozitare a fost majorată de la 40% la 41%. Ungaria a introdus în 2011 cota unică de impozitare de 16%, cota superioară de impozitare fiind anterior de 32%. Danemarca a redus în 2010 cota superioară de impozitare de la 63% la 56%.<sup>10</sup>

În 2012, cele mai mari impozite pe veniturile persoanelor fizice înregistrează în Suedia (56,6%), Danemarca (55,4%), Belgia (53,7%), Olanda și Spania (ambele cu 52%), Austria și Marea Britanie (ambele cu 50%), iar cele mai scăzute în Bulgaria (10%), Cehia și Lituania (ambele cu 15%), România (16%) și Slovacia (19%).<sup>11</sup>

Un domeniu care de la debutul crizei economice și financiare a avut un impact puternic a fost **impozitarea consumului**. Datele arată că taxele de consum, care au fost pe un trend descendent începând cu 2007, au crescut brusc în anul 2010. În ultimii ani s-au înregistrat creșteri ridicate ale cotelor la TVA. Cu toate acestea, doar jumătate din veniturile teoretice din TVA sunt colectate. În perioada 2011 – 2012, un număr mare de state membre

---

<sup>9</sup> Direcția generală de analiză macroeconomică și politici financiare, *Perspective comparate privind taxarea în Uniunea Europeană*, August 2012, [http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/trezorerie/Persp\\_comparate\\_taxareain\\_UE.pdf](http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/trezorerie/Persp_comparate_taxareain_UE.pdf)

<sup>10</sup> Angela Roșca, *Unde se află România în contextul fiscal actual al Europei?*, <http://www.taxhouse.ro>

<sup>11</sup> <http://www.europedirectbotosani.ro/?art=1051>

au crescut cota de TVA. Portugalia a majorat TVA la 23%, Marea Britanie a majorat TVA de la 17,5% la 20%, Cipru și Irlanda de la 17% la 23%. Majorări cu un punct procentual au loc și în Letonia, Polonia, Slovacia și Italia. Totuși anumite țări au cote de TVA diferențiate. În Ungaria, Danemarca și Franța atât majorarea TVA, cât și măsurile de lărgire a bazei de impozitare au fost menite să transforme povara fiscală de la factorul muncă și capital către consum, în vreme ce în restul statelor membre, majorările au fost realizate în vederea creșterii veniturilor fiscale.<sup>12</sup>

Cea mai mare cotă de TVA este în Ungaria (27%), iar cea mai mică în Luxemburg (15%).

Rata medie standard a TVA la nivelul Uniunii Europene a crescut de la 19,2% în 2000 până la 21% în 2012.

Datorită conjuncturii actuale, un număr considerabil de state membre au majorat cotele standard și cotele reduse sau iau în calcul o posibilă majorare a acestora în viitorul imediat.

### ***Direcții de acțiune în politica fiscală comunitară***<sup>13</sup>

Țările UE sunt libere să își elaboreze propriile sisteme de impozitare directă pentru a îndeplini obiectivele și cerințele existente pe plan național - cu condiția să respecte libera circulație a bunurilor, persoanelor, serviciilor și capitalurilor și principiul nediscriminării.

În domeniul impozitării directe, au fost adoptate puține acte legislative, ceea ce se datorează în special faptului că pentru acest tip de reglementări este necesară unanimitatea de voturi.

În domeniul **impozitării întreprinderilor**, au fost adoptate trei directive, iar o alta se află în dezbateri:

1. Directiva privind societățile-mamă și filialele garantează evitarea **dublei impozitări pentru plățile transfrontaliere de dividende** în cadrul aceluiași grup de întreprinderi stabilite în diferite state membre
2. Directiva privind fuziunile vizează reducerea impactului fiscal negativ care rezultă în urma **restructurării întreprinderilor transfrontaliere** în cadrul UE
3. Directiva privind plata de dobânzi și de redevențe prevede eliminarea dublei impozitări a **dobânzilor și redevențelor încasate între societăți asociate** din state membre diferite, scutindu-le de impozitare prin reținere la sursă

---

<sup>12</sup> Direcția generală de analiză macroeconomică și politici financiare, *Perspective comparate privind taxarea în Uniunea Europeană*, August 2012, [http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/trezorerie/Persp\\_comparate\\_taxareain\\_UE.pdf](http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/trezorerie/Persp_comparate_taxareain_UE.pdf)

<sup>13</sup> [http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/index\\_ro.htm](http://europa.eu/youreurope/business/managing-business/paying-taxes/index_ro.htm)

4. Directiva privind o bază de impozitare consolidată comună a societăților (CCCTB) a fost propusă de Comisia Europeană la data de 16 martie 2011. Scopul său este să **înlăture obstacolele de natură fiscală** care afectează funcționarea pieței unice.

În inițiativele sale recente, Comisia promovează o mai bună **coordonare a sistemelor de impozitare directă ale statelor membre** pentru a elimina barierele fiscale existente care împiedică buna funcționare a pieței unice.

Principiile de bază ale coordonării în acest domeniu sunt:

- eliminarea discriminării și a dublei impozitări
- prevenirea abuzurilor și a neimpozitării din neglijență
- reducerea costurilor de conformare care decurg din aplicarea mai multor sisteme de impozitare.

În baza Tratatului privind funcționarea Uniunii Europene, pentru a asigura buna funcționare a pieței unice, UE dispune de competențe în materie de armonizare a legislațiilor privind impozitarea indirectă, inclusiv în ceea ce privește baza și cotele de impozitare.

Programul **Fiscalis 2013** ajută administrațiile financiare naționale să aplice și să amelioreze sistemele de impozitare indirectă. Programul dispune de un buget de **156,9 milioane euro** pentru perioada 2008-2013 și își propune să eficientizeze activitatea administrațiilor fiscale prin intensificarea cooperării și să reducă povara administrativă suportată de contribuabili și companii.



## 1.6. Rezumat

Fiscalitatea se delimitează ca un sistem de percepere și încasare a impozitelor și taxelor, precum și ca un ansamblu coerent de surse de drept care reglementează impunerea contribuabililor și fundamentează juridic impozitele și taxele. Sistemul fiscal este structurat pe trei componente interdependente: impozitele și taxele ca venituri ale statului, mecanismul fiscal și aparatul fiscal.

Analizând rolul multiplu al impozitelor, putem desprinde concluzia că aceste impozite pot fi folosite concomitent cu alte instrumente pentru redresarea situației economiei. Impozitele pot fi folosite pentru a încuraja sau descuraja o anumită activitate economică, fără să înceteze a fi un mijloc de acoperire a cheltuielilor publice.

Conectarea contabilității la fiscalitate ridică problema concilierii raportului contabilitate – fiscalitate în toate cazurile în care cele două interese, contabil și fiscal, nu sunt convergente în totalitate.



### 1.7. Teste de evaluare / autoevaluare

1. Enumerați și prezentați componentele sistemului fiscal.
2. Prezentați rolul impozitelor și taxelor pe plan economic, financiar și social.
3. Ce înțelegeți prin conexiune și deconectare în relația contabilitate – fiscalitate?
4. Prezentați relația contabilitate-fiscalitate în Franța, Germania, Italia, Marea Britanie, România.
5. În ce constă dublul aspect al fiscalității?
6. Rolul impozitelor pe plan economic constă în:
  - a) încercarea statului de a redistribui o parte din PIB între persoanele fizice și cele juridice;
  - b) încercarea statului de a folosi impozitele ca un mijloc de intervenție în activitatea economică;
  - c) încercarea statului de a folosi impozitele pentru realizarea unor obiective de ordin social-politic.
7. Rolul impozitelor pe plan social constă în:
  - a) încercarea statului de a redistribui o parte din PIB între persoanele fizice și cele juridice;
  - b) încercarea statului de a folosi impozitele ca un mijloc de intervenție în activitatea economică;
  - c) încercarea statului de a folosi impozitele pentru realizarea unor obiective de ordin social-politic.
8. Rolul impozitelor pe plan politic constă în:
  - a) încercarea statului de a redistribui o parte din PIB între persoanele fizice și cele juridice;
  - b) încercarea statului de a folosi impozitele ca un mijloc de intervenție în activitatea economică;
  - c) încercarea statului de a folosi impozitele pentru realizarea unor obiective de ordin social-politic.

# UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 2: CONCEPTE, PRINCIPII ȘI DEFINIȚII FISCAL

## Cuprins

2.1. Introducere.....	21
2.2. Competențele unității de învățare.....	21
2.3. Funcțiile sistemului fiscal.....	21
2.4. Principiile sistemului fiscal.....	22
2.5. Definiții fiscale.....	25
2.6. Principalele obligații fiscale ale unei persoane juridice.....	26
2.7. Rezumat.....	28
2.8. Teste de evaluare / autoevaluare.....	29



### 2.1. Introducere

Abordarea fiscalității urmărește definirea și clasificarea conceptelor, principiilor și metodelor specifice domeniului fiscal, aparținând unui ansamblu unitar și organizat, aflat în strânsă legătură cu economia unei țări, în scopul realizării obiectivelor sistemului.



### 2.2. Competențele unității de învățare

După parcurgerea acestei unități de învățare, studentul este capabil să:

- explice conceptele, teoriile și metodele de bază pentru pregătirea informațiilor necesare întocmirii de rapoarte fiscale;
- descrie principalele obligații fiscale ;
- explice funcțiile și principiile sistemului fiscal.



**Durata de parcurgere a unității de învățare este de 3 ore.**



### 2.3. Funcțiile sistemului fiscal

*Impozitele și taxele reprezintă fundamentul și motivația pe care este construită fiscalitatea. Ele sunt instituite prin legi sau alte acte normative bazate pe legi.*

Sistemul de impozite și taxe trebuie să îndeplinească următoarele funcții<sup>14</sup>:

<sup>14</sup> A. Vallee , *Economie des systèmes fiscaux comparés*, PUF, Paris, 1994, p. 48 și R.A. Musgrale – *Public Finance in Theorie and Practice*, Mc-Graw-Hill, 1984, p.84, citați de Costel Istrate în *Fiscalitate și contabilitate în cadrul firmei*, Ed. Polirom, Iași, 2000, p.12

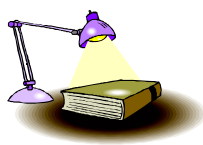
a) finanțarea cheltuielilor publice, urmărindu-se obiectivul de randament bugetar. Nivelul prelevărilor obligatorii este, în bună măsură, determinat de mărimea cheltuielilor publice. Se pot distinge, din acest punct de vedere, sisteme fiscale mai liberale (în care sarcina fiscală suportată de contribuabili este mai redusă și implicit intervenție statului prin cheltuielile publice este de asemenea, mai redusă) și sisteme fiscale intervenționiste, în care statul își propune să finanțeze mai multe activități și are nevoie de resurse mai mari, mobilizate îndeosebi prin impozite și taxe (dar și prin împrumuturi sau alte resurse nefiscale);

b) redistribuirea veniturilor conform principiului echității, care poate fi interpretată în sensul că, pe de o parte, cheltuiala cu impozitul trebuie repartizată cât mai echitabil între contribuabili și, pe de altă parte, impozitul ar avea rolul de a corecta repartiția veniturilor primare, pentru a o face cât mai echitabilă – de aici tehnici precum progresivitatea impunerii;

c) stabilizarea activității economice sau corectarea dezechilibrelor în scopuri de eficiență economică.

Impozitul este un instrument de politică economică și poate juca un rol în sensul stimulării, descurajării sau stabilizării unor componente. Această funcție este privilegiată sau nu după cum ne situăm într-un sistem mai intervenționist sau într-unul mai liberal. Se poate spune că această funcție se bazează, într-o anumită măsură, pe ipoteza potrivit căreia funcționarea spontană a pieței nu permite realizarea optimului colectiv – fiscalitatea poate astfel să fie utilizată pentru a corecta unele eșecuri ale pieței.

“La nivelul unei țări, ansamblul impozitelor și taxelor provenite de la persoane fizice și de la cele juridice formează **sistemul fiscal**.”<sup>15</sup>



## 2.4. Principiile sistemului fiscal

Precizarea funcțiilor sistemului fiscal permite și punerea în evidență a **principiilor** care stau la baza aprecierii eficienței sistemului fiscal.<sup>16</sup>

### 1. Principiul randamentului.

Impozitul este apreciat în funcție de randamentul său bugetar. Obiectivul ar fi maximizarea randamentului impozitului pentru un cost dat sau diminuarea costului gestiunii sale pentru un randament dat.

### 2. Principiul simplității (al lipsei de arbitrar).

Impozitul trebuie să fie ușor de administrat, ușor de înțeles de către contribuabili, să fie prelevat potrivit unor reguli simple, clare și care să nu dea naștere la nici un arbitrar.

### 3. Principiul flexibilității

<sup>15</sup> I. Condor, *Drept financiar*, R.A. Monitorul Oficial, București, 1994, p.122

<sup>16</sup> Costel Istrate, *Fiscalitate și contabilitate în cadrul firmei*, Ed. Polirom, Iași, 2000, p.12-14

Impozitul flexibil se adaptează rapid la necesitățile politicii conjuncturale. În acest context, flexibilitatea poate fi apreciată ca sensibilitatea bazei de impozitare la evoluția activității economice și se apreciază că, de exemplu, tehnica stopajului la sursă permite o adaptare mai rapidă a veniturilor fiscale ale statului la conjunctură.

#### *4. Principiul stabilității*

Modificările frecvente ale legislației fiscale sunt sursă de ineficacitate și, în plus, un impozit vechi este mai ușor acceptat de către contribuabili. Chiar dacă acest principiu este aparent contradictoriu cu cel precedent (al flexibilității), întotdeauna este de dorit o anumită stabilitate a impozitului pentru a-i asigura pe contribuabili împotriva arbitrariului, a le menține încrederea în sistem și a permite ca deciziile lor să fie luate în condițiile unei cât mai mari certitudini.

#### *5. Principiul echivalenței.*

Sarcina fiscală suportată de contribuabil trebuie să fie corelată cu avantajele pe care i le procură cheltuielile publice, prin accesul la bunurile și serviciile publice. Acest principiu este mai degrabă un deziderat. În teoria fiscală se apreciază că modelul teoretic al echivalenței suferă numeroase limitări care îi reduc aplicabilitatea practică. În contabilitate, se ridică o problemă legată de această echivalență în legătură cu impozitul pe profit. Este acest impozit o cheltuială sau ar trebui considerat ca o participare a statului la rezultatele favorabile ale întreprinderii? Dacă se acceptă existența unei echivalențe certe între impozitul plătit și bunurile și serviciile publice de care beneficiază contribuabilii, atunci impozitul poate fi considerat din punct de vedere contabil, mai degrabă ca o cheltuială. Dacă, dimpotrivă, nu se acceptă decât într-o mică măsură teoria echivalenței sau dacă suntem în situația de a considera că sarcina fiscală suportată de contribuabil depășește valoarea bunurilor și serviciilor furnizate de stat, atunci impozitul poate fi interpretat ca o participare la profit a statului și mai puțin ca o cheltuială.

#### *6. Principiul neutralității*

Impozitul nu trebuie să contravină unei mai bune administrări în economie, el trebuie să incite la o gestiune mai bună la nivelul contribuabilului. Aici se poate adăuga și necesitatea ca impozitul să se stabilească după reguli unitare pentru toți, fără discriminări directe sau indirecte. În teorie se afirmă că neutralitatea impozitului depinde și de elasticitatea ofertei și a cererii pentru bunurile sau factorii de producție care fac obiectul impunerii. Cu cât elasticitatea este mai mică, cu atât impozitul este mai neutru.

#### *7. Principiul echității*

Contribuția fiecăruia la acoperirea cheltuielilor publice trebuie să se facă în funcție de capacitățile contributive. O problemă o reprezintă determinarea și măsurarea acestor capacități contributive care depind de considerente politice, economice, sociale, morale, filosofice.

Indicatorii care se folosesc la determinarea capacității contributive pot conduce la alegerea unei structuri optime între trei categorii predominante de impozit: pe venit, pe capital și pe cheltuieli.

#### 8. Principiul legalității

Impozitul trebuie să aibă mereu la bază o reglementare legală. Reglementările legale din domeniul impozitelor și taxelor au apărut și s-au impus de-a lungul timpului ca urmare a experienței acumulate de agenții fiscali și în urma evoluției doctrinei în domeniu. În România se află în plină elaborare un sistem fiscal care se dorește a fi performant.

În doctrina contemporană s-a propus și abordarea dintr-o altă perspectivă a principiilor operante în domeniul fiscalității. Este vorba despre clasificarea și analizarea principiilor după cum sunt ele recunoscute și consacrate legislativ sau nu la nivelul statelor<sup>17</sup>. Având în vedere acest criteriu de departajare, principiile fiscalității pot fi împărțite pe două categorii: principii consacrate legal și principii promovate și impuse de doctrină sau de jurisprudență. Din prima categorie fac parte: principiul legalității impunerii, principiul egalității în materie fiscală, principiul liberului acces la justiție în materie fiscală, principiul neretroactivității legii fiscale, principiul anualității. Principiile promovate și impuse de doctrină sau de jurisprudență sunt: principiul strictei interpretări a normelor fiscale, principiul bunei credințe, principiul „non bis in idem”.

Pentru ca prin impozit să se poată realiza obiectivele financiare, economice și sociale urmărite de stat, la introducerea lor este necesar ca obligațiile fiscale să fie cunoscute și respectate atât de organele fiscale cât și de contribuabili.



#### *Să ne reamintim*

*Așezarea și perceperea impozitelor se poate realiza numai prin utilizarea și punerea în funcțiune a unui mecanism fiscal, a unor metode, tehnici și instrumente fiscale, prin aplicarea cărora să fie respectate principiile fiscale.*



#### 2.5. Definiții fiscale

Parcursarea problematicii fiscale obligă la prezentarea unor **definiții fiscale** denumite și elemente tehnice ale impozitului, a căror formulare reprezintă o componentă a sistemului doctrinei fiscale. Astfel, se pot avea în vedere următoarele concepte:

---

<sup>17</sup> Marc Dasse, Pascal Minne, *Droit Fiscal. Principes Généraux et Impôts sur les Revenus*, 5-e édition, Editura Bruzant, Bruxelles, 2001, p.31-38, citat de M.Ș. Minea și C.F. Costăș, *Fiscalitatea în Europa la începutul mileniului III*, Editura Rosetti, București, 2006, p. 34



*Subiectul impozitului* poate fi o persoană fizică sau juridică obligată prin lege să suporte plata unui impozit sau a unei taxe. În reglementările fiscale subiectul impozabil se mai numește și contribuabil;

*Obiectul impunerii* este structura fiscală ce stă la baza așezării impozitului sau taxei, respectiv venitul, profitul, prețul sau tariful. De exemplu, la impozitele indirecte materia supusă impunerii poate fi: produsul care face obiectul vânzării, serviciul prestat, bunul importat, produsele de tutun în cazul accizelor;

*Sursa impunerii* arată din ce anume se plătește impozitul. În cazul impozitului pe avere acesta se plătește din venitul de pe urma averii respective. În schimb la impozitul pe venit, obiectul impunerii coincide în toate cazurile cu sursa.

*Baza de calcul*, de regulă, coincide cu obiectul impozitului, dar există și excepții: de exemplu, la impozitul pe clădiri obiectul de calcul îl reprezintă clădirea, iar baza de calcul este reprezentată de valoarea sau taxele de succesiune.

*Plătitorul de impozit* este persoana obligată să efectueze calculul și plata obligației față de buget. De regulă, plătitorul este subiectul impozabil. Există totuși și excepții în care plătitorul nu este și subiect al impozitului. De exemplu, la impozitul pe salarii subiectul este salariatul, iar plătitor este unitatea la care realizează salariul.

*Cota de impunere* se exprimă printr-o sumă fixă sau un procent care se aplică asupra bazei impozabile și cu ajutorul căreia se determină impozitul datorat.

La rândul său, cota procentuală poate fi proporțională și progresivă, iar cota fixă este exprimată sub forma unui quantum aplicat la baza de calcul sau la o parte din aceasta. Cotele procentuale proporționale rămân neschimbate în raport de baza de calcul (de exemplu TVA 19%), iar cotele procentuale progresive se caracterizează prin faptul că se modifică în funcție de mărimea bazei de calcul. De exemplu, în cazul impozitului pe salarii, cota progresivă se diferențiază pe tranșe.

*Termenul de plată* reprezintă perioada de timp în care se poate plăti impozitul, fiind prevăzut de lege.

*Facilitățile fiscale acordate* apar sub forma scutirilor, amânărilor, eșalonărilor, reducerilor.

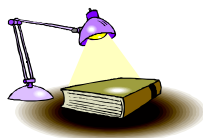
*Drepturile plătitorului de impozite* apar atunci când la scadența unui impozit s-a plătit o sumă mai mare decât cea care trebuia plătită. Această problemă poate fi rezolvată prin compensarea sumei plătite în plus cu suma ce trebuie plătită la scadența următoare sau cu o parte din această sumă.

Dacă compensarea nu este posibilă se recurge la restituirea sumei plătite în plus. Dacă plătitorul se consideră nedreptățit poate recurge la contestare.

*Obligațiile plătitorului* se stabilesc prin lege și se referă la calcularea și vărsarea la termen a impozitelor; la organizarea evidenței impozitelor și taxelor din care să rezulte cu exactitate baza de calcul, sumele de plată și modul cum s-au făcut plățile.

*Impunerea* constă în identificarea tuturor categoriilor de persoane fizice sau juridice care dețin sau realizează un anumit obiect impozabil, în evaluarea bazei de calcul a impozitului, în determinarea exactă a cuantumului acestuia.

*Sancțiunile* apar atunci când nu se respectă termenele legale de plată a impozitelor sau atunci când obligația de plată este determinată incorect.



## **2.6. Principalele obligații fiscale ale unei persoane juridice**

Obligațiile fiscale care pot cădea în sarcina unei persoane juridice sunt de natura impozitelor, taxelor și contribuțiilor. Cadrul legal pentru impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii, care constituie venituri la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate, bugetul asigurărilor pentru șomaj și Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale este stabilit prin Codul fiscal. Contribuțiile sociale și taxele sunt reglementate și prin legi speciale.

Impozitul este prelevarea unei sume bănești la dispoziția statului în mod obligatoriu sau cu titlu nerambursabil și fără contraprestație directă și imediată din partea statului. Prelevările se fac pe seama veniturilor și a averii persoanelor fizice și juridice, precum și pe seama circulației bunurilor și serviciilor.<sup>18</sup>

Impozitul derivă din latinescul “impozitum” și este un transfer de valoare obligatoriu către stat, fără o destinație clară, cu titlu definitiv, datorat de către persoanele fizice sau juridice conform dispozițiilor legale, prin deținerea averilor sau însușirea veniturilor sau a cheltuielilor efectuate.

*Taxa* provine etimologic din latinescul “taxis” și este un transfer de valoare obligatoriu către bugetul statului, cu destinație specială și titlu definitiv, datorat de către persoanele fizice sau juridice, conform dispozițiilor legale în locul unui serviciu public instituțional.

Ca formă a impozitelor indirecte, taxele reprezintă plățile pe care le fac diverse persoane fizice și/sau juridice pentru serviciile desfășurate în favoarea lor de unele instituții publice. Taxele convoacă majoritatea trăsăturilor corespunzătoare impozitelor și anume: caracterul obligatoriu, urmărirea în caz de neplată, titlul nerambursabil. Taxele, față de impozite, reprezintă o contraprestație.

*Contribuția* derivă din latinescul “contribuio” și este un transfer de valoare obligatoriu către bugetul statului, cu destinație clară, fără echivalent și cu titlu definitiv

---

<sup>18</sup> Mihai Nedelescu, Neculae Plăiașu, Cristina Stănescu, Razvan Șindilaru, Dan Moraru, “*Finanțe Publice și Evaziune Fiscală*”, Editura Economică, București, 2008, p. 107

datorat de către persoane fizice și juridice, conform dispozițiilor legale în scopul acoperirii unor cheltuieli publice de natură socială sau interes comunitar. Contribuțiile reprezintă venituri publice ce alimentează fonduri prestabilite.



În continuare va fi **exemplificat succint impactul asupra contribuabilului – persoană juridică a principalele obligații fiscale.**

**Impozitul pe profit** este un cost al contribuabilului și este efectiv plătit la buget de către contribuabil. Prin intermediul lui, o parte din profitul realizat de persoana juridică se va transmite statului.

**Taxa pe valoare adăugată** nu este un cost suplimentar pentru contribuabil, care, de fapt, nu face decât serviciul de colectare a taxei în favoarea statului. Persoanele neînregistrate în scopuri de TVA, numite și neplătitori de TVA, nu aplică un impozit asupra valorii adăugate

**Impozitul pe venit** este suportat de persoanele fizice, deci nu este cost pentru persoana juridică. Totuși, în funcție de tipul venit, contribuabilul persoană juridică ce plătește astfel de venituri unei persoane fizice poate avea obligația de a reține la sursă impozitul pentru venitul realizat de persoana fizică și de-al plăti către stat.

**Impozitul pe veniturile obținute de nerezidenți** nu este un cost efectiv pentru contribuabilul persoană juridică română. Totuși, deși este un impozit datorat de persoane nerezidente în România, obligația de a reține la sursă acest impozit îi revine persoanei juridice române.

**Accizele** sunt taxe speciale de consumație, fiind aplicate supra consumului anumitor bunuri. Ele reprezintă un cost pentru consumatorul final. Contribuabilul persoană juridică este responsabil de plata efectivă a accizelor la buget în momentul eliberării bunurilor respective în consum.

**Impozitul pe clădiri și impozitul pe teren** constituie un cost al proprietarilor de clădiri și terenuri care sunt obligați să vireze la buget aceste impozite. Un caz special este cel al clădirilor și terenurilor proprietate a statului pentru care impozitul se datorează de către cei care închiriază clădirea sau terenul.

**Impozitul pe mijloacele de transport** este o obligație și un cost al proprietarilor mijloacelor de transport. În cazul mijloacelor de transport luate în regim de leasing financiar, obligația de plată a impozitului revine locatarului.

**Taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor și a autorizațiilor** este datorată de persoana care dorește obținerea unui certificat, a unui aviz sau a unei autorizații de la instituțiile statului.

**Taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă și publicitate** include:

- taxa pentru serviciile de reclamă și publicitate datorată de persoanele care beneficiază de servicii de reclamă și publicitate în baza unui contract încheiat cu o altă persoană;
- taxa pentru afișaj în scop de reclamă și publicitate datorată de orice persoană care utilizează un panou, afișaj sau o structură de afișaj pentru reclamă și publicitate într-un loc public.

**Impozitul pe spectacole** este datorat de orice persoană care organizează o manifestare artistică, o competiție sportivă sau altă activitate distractivă în România.

**Taxa hotelieră** este datorată de persoana care se cazează într-o unitate de cazare. Obligația de plată la buget a taxei îi revine însă persoanei care deține unitatea de cazare.

**Contribuțiile salariale** (*contribuția de asigurări sociale, contribuția de asigurări sociale de sănătate, contribuția asiguratorie pentru muncă*) sunt achitate de persoana juridică. Aceste contribuții sunt fie datorate pe persoana juridică fie datorate de salariați și reținute acestora din salariul lor.

**Contribuția la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale și contribuția pentru neîncadrarea în muncă a persoanelor cu handicap** sunt achitate de persoana juridică ce are calitatea de angajator, reprezentând pentru ea cost al muncii salariate.

Cunoașterea principalelor obligații fiscale ale contribuabilului este importantă în realizarea unor servicii de consiliere fiscală. Aceste servicii au o arie largă de aplicabilitate deoarece orice operațiune angajată de o întreprindere sau de o persoană va avea implicații fiscale.



**TO DO:** Care dintre obligațiile fiscale ale unei entități economice influențează mai mult trezoreria?



## 2.7. Rezumat

Funcțiile sistemului fiscal sunt:

- finanțarea cheltuielilor publice;
- redistribuirea veniturilor conform principiului echității;
- corectarea dezechilibrelor economice cu scopul creșterii eficienței economice.

Precizarea funcțiilor sistemului fiscal permite și punerea în evidență a principiilor care stau la baza aprecierii eficienței sistemului fiscal

Parcurgerea problematicii fiscale obligă la prezentarea unor definiții fiscale denumite și elemente tehnice ale impozitului, a căror formulare reprezintă o componentă a sistemului doctrinei fiscale.

Politica fiscală acționează de o manieră directă atât asupra diferitelor ramuri economice, cât și asupra consumului.



## 2.8. Teste de evaluare / autoevaluare

1. Enumerați și prezentați funcțiile sistemului fiscal.
2. Enumerați și prezentați principiile fiscale.
3. Definiți:
  - subiectul și obiectul impozitului,
  - facilitățile fiscale,
  - impunerea,
  - sursa impunerii,
  - baza de calcul,
  - drepturile și obligațiile contribuabililor.
4. Ce înțelegeți prin sintagma „drepturile plătitorilor de impozite și taxe”?
5. Explicați cum pot fi respectate principiul stabilității și principiul elasticității impozitelor și taxelor fără a se anula reciproc.
6. Prezentați impactul principalelor obligații fiscale asupra contribuabilului – persoană juridică.
7. Subiectul impozitului este:
  - a) structura fiscală ce stă la baza așezării impozitului sau taxei, respectiv venitul, profitul, prețul sau tariful;
  - b) o persoană fizică sau juridică obligată prin lege să suporte plata unui impozit sau a unei taxe;
  - c) produsul care face obiectul vânzării, serviciul prestat, bunul importat, produsele de tutun în cazul accizelor.
8. De regulă, plătitorul de impozit este:
  - a) obiectul impunerii;
  - b) sursa impunerii;
  - c) subiectul impozitului.

# UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 3: ASPECTE FISCALE PRIVIND TAXA PE VALOARE ADĂUGATĂ

## Cuprins

3.1. Introducere.....	30
3.2. Competențele unității de învățare.....	30
3.3. Definierea și caracteristicile taxei pe valoare adăugată.....	31
3.4. Sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.....	32
3.5. Clasificarea operațiunilor impozabile.....	35
3.6. Faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată.....	38
3.7. Baza de impozitare a taxei pe valoare adăugată.....	41
3.8. Taxarea inversă.....	43
3.9. Regimul deducerilor privind TVA.....	46
3.10. Obligații ale plătitorilor în legătură cu taxa pe valoare adăugată.....	48
3.11. Rezumat.....	52
3.12. Teste de evaluare / autoevaluare.....	52



### 3.1. Introducere

Taxa pe valoare adăugată reprezintă o taxă generală de consum ce cuprinde toate fazele circuitului economic. Taxa pe valoare adăugată este un impozit indirect care se stabilește asupra operațiunilor privind livrările de bunuri mobile, transferul proprietății bunurilor mobile, importul de bunuri, prestările de servicii și operațiunile asimilate.

Fiind în prezent cel mai important impozit indirect cu pondere semnificativă în totalul veniturilor bugetare, taxa pe valoare adăugată trebuie analizată urmărind următoarele aspecte: caracteristici, sfera de cuprindere, operațiunile impozabile, faptul generator și exigibilitatea, baza de calcul, cotele de impozitare, taxarea inversă și obligații ale plătitorilor.

Taxa pe valoare adăugată nu are numai un rol pur tehnic, de colectare a veniturilor bugetare, ci constituie un important instrument de politică economică și fiscală.



### 3.2. Competențele unității de învățare

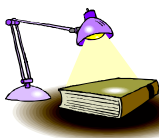
După parcurgerea acestei unități de învățare, studentul este capabil să:

- explice conceptele de valoare adăugată și taxă pe valoare adăugată;
- identifice caracteristicile taxei pe valoare adăugată;
- explice care sunt condițiile pe care trebuie să le îndeplinească o operațiune pentru a fi cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată;

- încadreze în categoriile corespunzătoare operațiunile impozabile;
- înțeleagă conceptele de fapt generator și exigibilitate;
- descrie mecanismul taxării inverse;
- explice diferențele dintre sistemul TVA la facturare și sistemul TVA la încasare;
  - descrie obligațiile contribuabililor în legătură cu taxa pe valoare adăugată.



**Durata de parcurgere a unității de învățare este de 3 ore.**



### **3.3. Definirea și caracteristicile taxei pe valoare adăugată**

Taxa pe valoare adăugată este o taxă pe consumul final, care se plătește la data la care bunurile ajung la consumatorii finali, în urma mai multor operațiuni.

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect plătit la bugetul statului de către toate persoanele juridice care adaugă valoare nouă bunurilor fabricate, lucrărilor executate și serviciilor prestate.<sup>19</sup>

Rolul persoanei impozabile, înregistrată în scopuri de TVA se reduce la cel de percepător al taxei în contul Ministerului Finanțelor, această taxă nereprezentând un cost pentru persoana respectivă.

Taxa pe valoarea adăugată care este datorată bugetului de stat se calculează ca diferență între valoarea taxei facturate pentru bunurile livrate și serviciile prestate și a taxei aferentă achizițiilor, dedusă potrivit normelor fiscale.

Cel care suportă taxa pe valoarea adăugată este consumatorul final, care, fie va consuma bunurile sau serviciile achiziționate, fie le va revinde fără a colecta de la clienți taxa pe valoarea adăugată, neavând dreptul de a recupera taxa achitată pentru bunurile și serviciile achiziționate.

Taxa pe valoare adăugată este un impozit indirect care se stabilește asupra operațiunilor privind livrările de bunuri mobile, transferul proprietății bunurilor mobile, importul de bunuri, prestările de servicii și operațiunile asimilate.

Are obligația înregistrării în scopuri de TVA orice persoană impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și operațiuni scutite de taxă pe valoare adăugată cu drept de deducere.

---

<sup>19</sup> Bojian, O., *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Ed. Universitară, București, 2004, p. 196

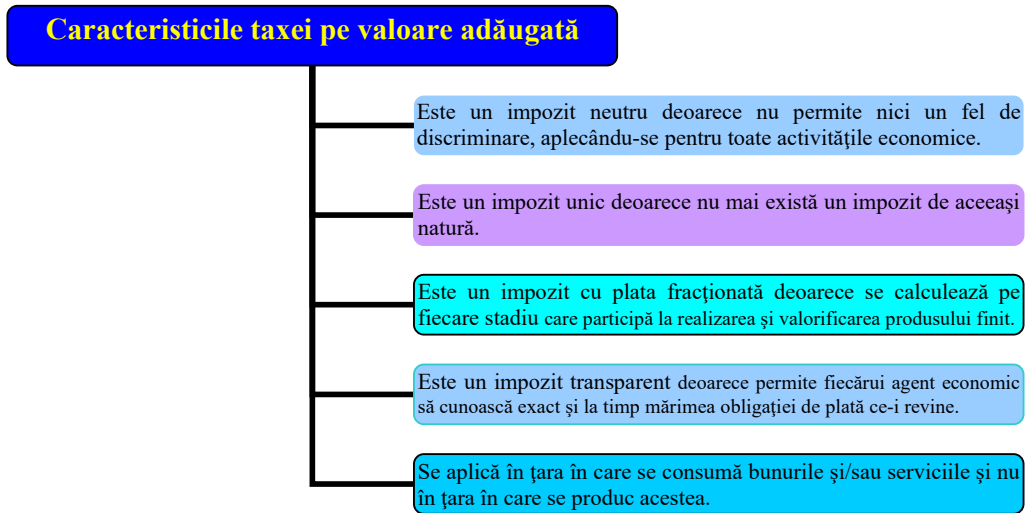
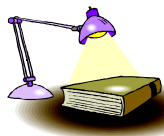


Figura nr. 3: Caracteristicile TVA



### 3.4. Sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată

În sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată se cuprind operațiunile care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiții:

- constituie o livrare de bunuri, o prestare de servicii efectuată cu plată sau o operațiune asimilată acestora;
- locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerată a fi în România;
- sunt efectuate de persoane impozabile;
- rezultă dintr-una din următoarele activități economice: activitățile producătorilor, comercianților, prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și cele ale profesiunilor libere sau asimilate; exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri.

Operațiunile cuprinse în sfera de aplicare a TVA sunt :

- livrarea de bunuri ;
- prestare de servicii ;
- schimbul de bunuri sau servicii ;
- achizițiile intracomunitare de bunuri ;
- importul de bunuri.

Prin **livrare de bunuri** se înțelege transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor deținute de proprietar către beneficiar, direct sau prin persoane care acționează în numele acestora. Se consideră că o persoană impozabilă, care acționează în nume propriu, dar în



contul altei persoane, în calitate de intermediar, într-o livrare de bunuri, a achiziționat și livrat bunurile perspective ea însăși. În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri/prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri/prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri/prestare de servicii cu plată.

Pe lângă livrările de bunuri obișnuite, în codul fiscal se găsesc următoarele operațiuni asimilate livrărilor de bunuri:<sup>20</sup>

a) vânzarea de bunuri cu plata în rate, care prevede că proprietatea este atribuită cel târziu în momentul plății ultimei sume scadente, excepție făcând contractele de leasing;

b) transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor în urma executării silite;

c) trecerea în domeniul public a unor bunuri din patrimoniul persoanelor impozabile în condițiile prevăzute de legislația referitoare la proprietatea publică și regimul juridic al acesteia, în schimbul unei despăgubiri;

d) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

e) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

f) orice distribuire de active de către o societate comercială către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de active legate de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a societății, cu excepția transferului total al activelor și pasivelor efectuat cu ocazia fuziunii și divizării societății comerciale.

**Livrarea intracomunitară** de bunuri este o operațiune scutită de TVA cu drept de deducere, dacă sunt respectate simultan următoarele condiții:

- beneficiarul comunică un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru;

- bunurile sunt expediate sau transportate către un alt stat membru decât cel de plecare a transportului sau de expediere a bunurilor.

**Transferul** cuprinde operațiuni care nu presupun o tranzacție. Acesta este asimilat livrărilor intracomunitare cu plată. Transferul reprezintă expedierea, de către furnizor sau de către altă persoană impozabilă în contul său, de bunuri aparținând activității sale economice din România într-un alt stat membru, în scopul desfășurării activității sale economice.

**Nontransferul** este o operațiune neasimilată livrărilor intracomunitare. Aceasta reprezintă expedierea sau transportul unui bun din România în alt stat membru, de către

---

<sup>20</sup> xxxLegea 227/2015 privind Codul fiscal, art. 270

persoana impozabilă sau de către altă persoană în contul său, pentru a fi utilizat în scopul uneia dintre următoarele operațiuni:

- operațiuni care presupun o tranzacție, dar nu are loc o livrare intracomunitară în statul membru de unde începe transportul și nu se declară în registrul nontransferurilor;

- operațiuni care nu presupun o tranzacție, ce reprezintă echivalentul actualelor regimuri vamale suspensive. Acest lucru presupune că bunurile sunt transportate în celălalt stat membru în vederea efectuării unor operațiuni (prestarea unui serviciu, utilizarea temporară a bunului respectiv).



### *Exemplu*

Pentru realizarea unei lucrări într-un alt stat membru, prestatorul are nevoie de un echipament pe care îl deține în România și pe care, temporar, îl transportă în statul membru respectiv în vederea utilizării pentru realizarea acelei lucrări, dar pe care, la sfârșitul lucrării, îl readuce în România.

Se consideră **prestări de servicii** orice activitate care nu constituie livrare de bunuri. Astfel de operațiuni pot fi:

- a) închirierea, arendarea și concesiunea de bunuri mobile sau imobile;
- b) operațiuni de intermediere sau de comision;
- c) transport de persoane și mărfuri;
- d) cesiuni și concesiuni ale drepturilor de autor, brevete, licențe, mărci de fabrică și de comerț, titluri de participare și alte drepturi similare;
- e) angajamentul de a nu exercita o activitate economică sau de a concura cu altă persoană ori de a tolera o acțiune;
- f) transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing.

Sunt asimilate cu prestările de servicii următoarele operațiuni:

a) utilizarea bunurilor care fac parte din activele persoanei impozabile în alte scopuri decât cele legate de activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane fizice sau juridice, dacă taxa pe valoare adăugată aferentă acestor bunuri a fost dedusă total sau parțial;

b) prestările de servicii efectuate în mod gratuit de persoana impozabilă în alte scopuri decât cele legate de activitatea sa economică, cum ar fi pentru uzul personal al angajaților săi sau al altor persoane, dacă taxa pe valoare adăugată aferentă acestor prestări a fost dedusă total sau parțial.

*Nu sunt operațiuni impozabile în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată următoarele:*

a) bunurile acordate în mod gratuit ca mostre în cadrul companiilor promoționale în vederea încercării produselor precum și alte bunuri acordate în vederea stimulării vânzărilor;

b) bunurile acordate gratuit din rezerva statului ca ajutoare umanitare externe sau interne;

c) bunuri de mică valoare acordate în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, protocol, în condițiile în care aceste cheltuieli se încadrează în limitele plafonului de deductibilitate.

Nu sunt considerate operațiuni impozabile achizițiile intracomunitare de bunuri care îndeplinesc următoarele condiții:<sup>21</sup>

- sunt efectuate de o persoană impozabilă care efectuează numai livrări de bunuri sau prestări de servicii pentru care taxa nu este deductibilă, sau de o persoană juridică neimpozabilă;

- valoarea totală a acestor achiziții intracomunitare nu depășește, pe parcursul anului calendaristic curent sau nu a depășit, pe parcursul anului calendaristic anterior echivalentul în lei a 10.000 euro.



### 3.5. Clasificarea operațiunilor impozabile

Operațiunile impozabile cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se clasifică astfel:

**1) Operațiuni taxabile**, pentru care se aplică cota standard sau cota redusă a taxei pe valoarea adăugată:

A. Cota standard este de 19% se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.

B. Cota redusă de 9% care se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii sau livrări de bunuri:

- a) livrarea pe proteze și accesorii ale acestora, definite prin normele metodologice, cu excepția protezelor dentare scutite de taxă,
- b) livrarea de produse ortopedice;
- c) livrarea de medicamente de uz uman și veterinar;
- d) cazarea în cazul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping;
- e) livrarea următoarelor bunuri: alimente, inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice; animale și păsări vii din specii domestice, semințe, plante și ingrediente utilizate în prepararea alimentelor, produse utilizate pentru a completa sau înlocui alimentele;
- f) serviciile de restaurant și de catering, cu excepția băuturilor alcoolice, altele decât berea.

---

<sup>21 xxx</sup>Legea 227/2015 privind Noul Cod fiscal, art. 268

C. Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele livrări de bunuri și prestări de servicii:

a) manuale școlare, cărți, ziare, cu excepția celor destinate publicității;

b) serviciile constând în permiterea accesului la castele, muzee, case memoriale, monumente istorice, monumente de arhitectură și arheologice, grădini zoologice și botanice, târguri, expoziții și evenimente culturale, evenimente sportive și cinematografice;

c) livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite (plafonul pentru aplicarea cotei reduse de 5% la locuințe sociale este 450 000 lei, suprafața maximă a locuinței 120 mp utili, terenul sau cota parte de teren să nu depășească 250 mp –*conform Legea 30/2019 - Legea promulgare OUG 25/2018*)

d) cazarea în cadrul sectorului hotelier sau al sectoarelor cu funcție similară, inclusiv închirierea terenurilor amenajate pentru camping; serviciile de restaurant și de catering, cu excepția băuturilor alcoolice, altele decât berea; dreptul de utilizare a unor facilități sportive, precum și pentru serviciile constând în permiterea accesului la bălciuri, parcuri de distracții și parcuri recreative.

e) livrarea alimentelor de înaltă valoare calitativă (începând cu 01.06.2019), respectiv produse montane, eco, tradiționale, autorizate de Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale.

*Conform OUG 89/2018*, cota de TVA de 5% se aplică doar pentru serviciile de restaurant și catering, nu și pentru serviciile de livrare la domiciliu (pentru care se aplică 9%).

Serviciile de restaurant și catering se definesc conform *art. 6 cap. IV din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun de TVA, Regulamentului UE 282/2011* de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a directivei menționate și *Ordinului 3659/2018*.

Serviciile de restaurant și catering presupun furnizarea de produse alimentare și/sau de băutură, preparate sau nepreparate, pentru consumul uman, însoțită de servicii conexe suficiente care să permită consumul imediat al acestora.

Pentru încadrarea unei operațiuni efectuată de o persoană impozabilă ca livrare de alimente sau prestare de servicii de restaurant sau catering nu are relevanță codul CAEN atribuit activității. Complexitatea preparării mâncării nu are nicio influență asupra încadrării operațiunii.

**2) Operațiuni din interiorul țării scutite fără drept de deducere** - în acest caz nu se colectează taxa pe valoarea adăugată la vânzare sau la prestare, dar nu este permisă deducerea taxei datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile achiziționate. Printre operațiunile scutite fără drept de deducere se regăsesc:

- a) spitalizarea, îngrijirile medicale și operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități;
- b) activitatea de învățământ, formare profesională a adulților, precum și prestările de servicii și livrări de bunuri strâns legate de aceste activități;
- c) activitățile specifice posturilor publice de radio și televiziune, altele decât activitățile de natură comercială;
- d) serviciile publice poștale, precum și livrarea de bunuri aferentă acestora;
- e) prestările de servicii și livrările de bunuri din domeniul asistenței sociale, efectuate de instituțiile publice;
- f) arendarea, concesiunea, închirierea și leasingul de bunuri mobile, cu unele excepții.

**3) Operațiunile scutite pentru importul de bunuri și pentru achizițiile intracomunitare** sunt, în principal, următoarele:

- a) importul și achiziția intracomunitară de bunuri a căror livrare în România este în orice situație scutită de taxă în interiorul țării;
- b) achiziția intracomunitară de bunuri al căror import în România este în orice situație scutit de taxă;
- c) importul de bunuri de către misiunile diplomatice și birourile consulare care beneficiază de scutire de taxe vamale.

**4) Operațiuni scutite cu drept de deducere:** pentru aceste operațiuni nu se colectează taxa pe valoarea adăugată la livrarea de bunuri sau la prestarea de servicii care se încadrează aici, dar se îngăduie deducerea taxei datorate sau plătite pentru bunurile sau serviciile cumpărate. Printre operațiunile de export, de livrări intracomunitare, de transport internațional și intracomunitar sau altele scutite cu drept de deducere se numără și următoarele:

- a) livrările de bunuri ori transportate în afara Comunității de către furnizor ori de altă persoană în contul său;
- b) transportul internațional de persoane;
- c) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi spune furnizorului un cod valid de înregistrare în scopuri de taxa pe valoarea adăugată, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru;
- d) prestările de servicii de transport sau accesorii transportului și alte servicii direct legate de importul de bunuri, dacă valoarea acestora este inclusă în baza de impozitare a bunurilor importate.

**5) Regimuri speciale de scutire**

a) regimul special de scutire pentru întreprinderile mici: persoana impozabilă stabilită în România, care a declarat sau realizat o cifră de afaceri sub 100.000 euro poate solicita scutirea de taxă, pentru operațiunile realizate, cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi către un cumpărător care nu îi comunică furnizorului un cod valid de înregistrare în scopuri de taxa pe valoarea adăugată. Persoana impozabilă care îndeplinește condițiile pentru a se încadra în regimul special de scutire, poate opta oricând pentru aplicarea regimului normal de taxă. Dacă contribuabilul în decursul unui an calendaristic înregistrează o cifră de afaceri egală sau mai mare decât plafonul de scutire, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri TVA în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului.

b) regimul special pentru agențiile de turism;

c) regimuri speciale pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități;

d) regimul special pentru aurul de investiții;

e) regimul special pentru serviciile electronice, de telecomunicații, de radiodifuzare sau televiziune prestate de către persoanele impozabile nestabilite în Uniunea Europeană.



*Exemplul 1: Livrările intracomunitare de bunuri efectuate de o persoană impozabilă obișnuită*

O persoană impozabilă română, înregistrată în scopuri de TVA în România, vinde bunuri pe care le transportă către un alt stat membru. Să se determine tratamentul fiscal al TVA aplicabil operațiunii prezentate în acest exemplu.

Pentru determinarea *statutului operațiunilor prin prisma TVA*, trebuie să se răspundă la următoarele cinci întrebări:

1. Este operațiunea realizată de o persoană impozabilă?

Răspuns: Da, operațiunea este realizată de o persoană impozabilă care este vânzătorul român.

2. Este operațiunea în sfera de aplicare a TVA?

Răspuns: Da, operațiunea este o livrare intracomunitară inclusă în sfera de aplicare a TVA.

3. Unde este locul livrării?

Răspuns: Locul livrării este în România.

4. Este operațiunea considerată operațiune scutită?

Răspuns: Operațiunea este considerată scutită dacă sunt îndeplinite următoarele două condiții:

- se poate face dovada efectuării transportului către celălalt stat membru;
- se face dovada înregistrării partenerului în statul membru spre care se face livrarea bunurilor.

5. Care este persoana obligată la plata taxei pe valoare adăugată?

Răspuns: Furnizorul, dar operațiunea este scutită, deci se va completa doar declarația recapitulativă.

*Exemplul 2: Livrare efectuată de o persoană impozabilă ce desfășoară numai operațiuni fără drept de deducere*

O persoană impozabilă română, neînregistrată în scopuri de TVA care desfășoară numai operațiuni fără drept de deducere vinde bunuri pe care le transportă către alt Stat Membru. Trebuie să se determine tratamentul TVA aplicabil operațiunii considerate în exemplu.

Pentru determinarea *statutului operațiunilor prin prisma TVA*, trebuie să se răspundă la ele cinci întrebări menționate la exemplul 1. Răspunsurile la întrebări sunt:

1. Operațiunea este realizată de o persoană impozabilă care este vânzătorul român.
2. Operațiunea este o livrare intracomunitară inclusă în sfera de aplicare a TVA.
3. Locul livrării este în România (locul începerii transportului).
4. Operațiunea este considerată scutită, dar fără drept de deducere.
5. Nu există o persoană obligată la plata TVA, operațiunea fiind scutită.



### 3.6. Faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată

**Faptul generator** reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.<sup>22</sup> Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în tabelul următor:

*Tabel nr.1: excepții privind faptul generator pentru TVA*

Situație	Data livrării / prestării
Livrarea bunurilor de la consignatar la consignatar în baza unui contract de consignație	Data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi
Bunurile sunt transmise în vederea testării sau verificării conformității	Data acceptării bunurilor de către beneficiar
Contracte cu plata în rate sau care prevăd că proprietatea este atribuită cel mai târziu în momentul plății ultimei sume scadente (excepție făcând contractele de leasing)	Data la care bunul este predat beneficiarului
Prestări de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții – montaj, consultanță, cercetare, expertiză	Data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru și alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate / data acceptării acestora de către

<sup>22</sup> Legea 227/2015 privind Noul Cod fiscal, art. 280

	beneficiari
Operațiuni de închiriere, leasing, concesiune, arendare de bunuri etc	Data specificată în contract pentru efectuarea plății

**Exigibilitatea taxei** reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată. Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului; această din urmă dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere.

Exigibilitatea intervine la data la care are loc faptul generator. Prin excepție de la aceste prevederi, exigibilitatea taxei intervine:

- a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;
- b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

*Observație:* Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora.

- c) la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare.

- e) la data emiterii facturii, dar nu mai târziu de cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri scutite de taxă;

- f) la data emiterii facturii pentru întreaga valoare a bunurilor sau, în cazul în care factura nu a fost emisă, în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a intervenit faptul generator, pentru achiziții intracomunitare de bunuri;

- g) la data la care bunurile sunt supuse taxelor vamale sau, în cazul în care sunt scutite, la data la care s-ar supune unor astfel de taxe, pentru importul de bunuri. În cazul unor regimuri vamale speciale, exigibilitatea intervine în momentul în care acestea încetează a mai fi supuse unui astfel de regim.

Prin excepție, exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care optează pentru **sistemul TVA la încasare**.

Sunt eligibile pentru aplicarea sistemului TVA la încasare:

- a) persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, care au sediul activității economice în România și a căror cifră de afaceri în anul calendaristic precedent nu a depășit plafonul de 2 250 000 lei.



b) persoanele impozabile, care au sediul activității economice în România, care se înregistrează în scopuri de TVA în cursul anului și care optează pentru aplicarea sistemului TVA la încasare începând cu data înregistrării în scopuri de TVA.

Persoanele juridice care aplică sistemul TVA la încasare:

- vor colecta TVA la încasarea facturilor;
- nu vor deduce TVA pentru toate achizițiile efectuate decât atunci când își vor plăti furnizorii (indiferent dacă furnizorii sunt sau nu în sistemul TVA la încasare).

Beneficiarii (indiferent dacă sunt sau nu în sistemul TVA la încasare) vor deduce TVA pentru achizițiile efectuate de la contribuabili care aplică sistemul TVA la încasare numai în momentul achitării acestor facturi.



Centralizând principalele reguli de aplicare a sistemului, putem identifica următoarele situații:

Tabel nr. 2: TVA la încasare

Furnizor	Beneficiar / cumpărător	Momentul exigibilității TVA	
		La furnizor	La beneficiar
Aplică sistemul TVA la încasare	Aplică sistemul TVA la încasare	La încasarea facturii	La plata facturii
Aplică sistemul TVA la facturare	Aplică sistemul TVA la încasare	La data emiterii facturii	La plata facturii
Aplică sistemul TVA la încasare	Aplică sistemul TVA la facturare	La încasarea facturii	La plata facturii
Aplică sistemul TVA la facturare	Aplică sistemul TVA la facturare	La data emiterii facturii	La data primirii facturii

Nu se aplică sistemul TVA la încasare în cazul facturilor pentru contravaloarea totală a livrării / prestării emise înainte de data intrării în sistem, indiferent dacă acestea sunt sau nu încasate, pentru care faptul generator de taxă intervine după intrarea în sistemul TVA la încasare.

Ieșirea din sistemul TVA la încasare se poate face:

- prin opțiune, contribuabilul putând renunța la aplicarea sistemului oricând în cursul anului, prin depunerea unei notificări la organul fiscal competent între datele de 1 și 25 ale lunii, cu excepția primului an în care a optat pentru aplicarea sistemului;
- ca urmare a depășirii plafonului în cursul anului calendaristic. Dacă în cursul anului calendaristic curent cifra de afaceri a persoanei impozabile depășește plafonul, persoana are obligația să depună la organele fiscale competente, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare perioadei fiscale în care a depășit plafonul, o notificare din care să rezulte cifra de afaceri realizată, în vederea schimbării sistemului aplicat. Sistemul se aplică până la sfârșitul perioadei fiscale următoare celei în care plafonul a fost depășit.

- în cazul în care persoana este radiată din oficiu din registru, sistemul se aplică până la data înscrisă în decizia de radiere din registru.



### 3.7. Baza de impozitare a taxei pe valoare adăugată

Baza de impozitare reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, exclusiv taxa pe valoare adăugată. Baza de impozitare se determină integral la data livrării bunurilor, prestării serviciilor sau, după caz, la întocmirea facturilor, chiar dacă în contract se prevede plata în rate sau la anumite termene.

*Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii* este constituită din:

- prețurile negociate între vânzător și cumpărător, precum și alte cheltuieli datorate de cumpărător pentru livrările de bunuri și care nu au fost incluse în preț. Aceste prețuri cuprind și accizele calculate conform normelor legale;

- tarifele negociate pentru prestările de servicii;

- suma rezultată din aplicarea cotei de comision sau suma convenită între parteneri, pentru operațiunile de intermediere;

- prețurile de piață sau, în lipsa acestora, costurile de producție ale bunurilor preluate din activele firmei pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată de aceștia sau pentru a fi puse la dispoziția altor persoane fizice sau juridice cu titlu gratuit;

- valoarea în vamă, la care se adaugă taxa vamală, alte taxe și accizele datorate pentru bunurile și serviciile din import;

- prețul stabilit prin licitație în cazul transferului de proprietate asupra bunurilor mobile și imobile prin executare silită, dacă debitorul este plătitor de TVA și dacă și-a exercitat dreptul de deducere pentru bunurile respective (în acest caz trebuie să se întocmească factură între debitor și creditor);

- prețurile vânzărilor efectuate din depozitele vămii sau prețurile stabilite prin licitație.

*Baza de impozitare pentru achizițiile intracomunitare și importul de bunuri*

Pentru achizițiile intracomunitare de bunuri, baza de impozitare se stabilește pe baza acelorași elemente utilizate pentru determinarea bazei de impozitare în cazul livrării de bunuri în interiorul țării. Baza de impozitare cuprinde și accizele plătite sau datorate în alt stat membru decât România de persoana care efectuează achiziția intracomunitară, pentru bunurile achiziționate. Prin excepție, în cazul în care accizele sunt rambursate persoanei care

efectuează achiziția intracomunitară, valoarea achiziției intracomunitare efectuate în România se reduce corespunzător.<sup>23</sup>

În cazul bunurilor importate, baza de impozitare o constituie valoarea în vamă a bunurilor, la care se adaugă orice taxe, impozite, comisioane și alte taxe datorate în afara României, oarecum și cele datorate în România ca urmare a importului de bunuri, cu excepția taxei pe valoarea adăugată care urmează a fi percepută.

*Elemente care nu se cuprind în baza de calcul a taxei pe valoarea adăugată*

- rabaturile, remizele, risturnurile, sconturile și alte reduceri de preț acordate de furnizori direct clienților;
- penalizările, precum și sumele reprezentând daune-interese stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă, solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parțială a obligațiilor contractuale;
- dobânzile percepute pentru: plăți cu întârziere, vânzări cu plata în rate, operațiuni în leasing;
- sumele achitate de furnizor sau prestator în numele și în contul clientului și care apoi se decontează acestuia;
- ambalajele care circulă între furnizorii de marfă și clienți, prin schimb, fără facturare.

*Ajustarea bazei de calcul a taxei pe valoarea adăugată*

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

- în cazul în care factura a fost emisă, iar operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor/prestarea serviciilor;
- atunci când contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se pot încasa din cauza falimentului beneficiarului;
- dacă rabaturile, remizele, risturnurile și celelalte reduceri de preț sunt acordate după livrarea bunurilor/prestarea serviciilor;
- atunci când cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.

Atunci când este obligatorie ajustarea bazei impozabile, iar furnizorul nu emite factura de corecție, beneficiarul trebuie să emită o autofaktură în vederea ajustării taxei deductibile, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care au intervenit evenimentele respective.

---

<sup>23</sup> Istrate, C., *Contabilitatea operațiunilor fiscale ale întreprinderii, suport de curs*, Ed. Universității „Al.Ioan Cuza”, Iași, 2009, p.74



### 3.8. Taxarea inversă

Taxarea inversă este procedura aplicată de beneficiarul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii care, conform legii, devine persoană obligată la plata TVA pentru achiziția de bunuri și/sau servicii efectuată, prin excepție de la regula generală conform căreia persoana obligată la plata TVA este furnizorul bunurilor sau prestatorul serviciilor. Taxarea inversă se aplică doar în cazul în care atât furnizorul, cât și beneficiarul sunt înregistrați în scopului de TVA.

Înregistrarea taxei de către cumpărător, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă este denumită *autolichidarea taxei pe valoare adăugată*.<sup>24</sup>

Taxarea inversă se aplică pentru categoriile de operațiuni menționate în figura nr. 4.

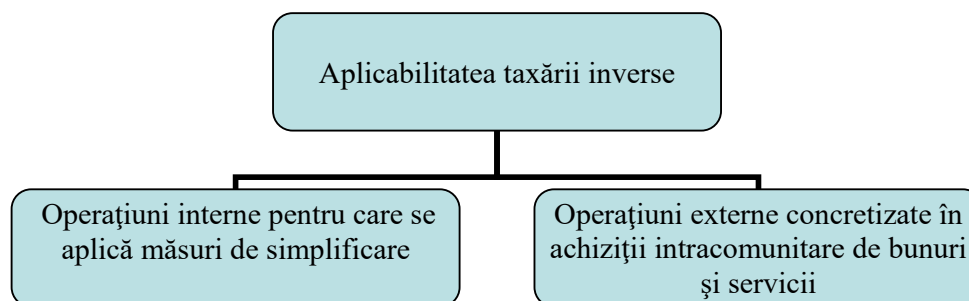


Figura nr.4: Aplicabilitatea taxării inverse

Operațiunile interne pentru care se aplică măsuri de simplificare sunt:

- livrarea taxabile de clădiri, părți de clădire și terenurile;
- livrările de telefoane mobile, dispozitive cu circuite integrate, tablete PC, laptopuri, console de jocuri, definite și livrate conform condițiilor prevăzute de lege și efectuate până la data de 31 decembrie 2018 inclusiv.
- livrarea apei potabile și a apei pentru irigații în agricultura;
- livrarea de deșeuri și materii prime secundare rezultate din valorificarea acestora;
- livrarea de masa lemnoasă și materiale lemnoase;
- transferul de certificate de emisii de gaze cu efect de seră;
- livrarea de energie electrică către un comerciant persoană impozabilă (expiră la 31 decembrie 2018);
- transferul de certificate verzi (expiră la 31 decembrie 2018).

În cazul livrărilor de bunuri pentru care se aplică măsurile de simplificare, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii emit facturi fără taxă și înscriu în aceste facturi o mențiune referitoare la faptul că au aplicat taxarea inversă. Taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în facturi și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă

<sup>24</sup> <http://www.fiscalitate.ro>



colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Din punct de vedere contabil, beneficiarul va efectua în cursul perioadei fiscale înregistrarea 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.

**Exemple practice privind aplicarea taxării inverse**

1. Entitatea S.C. ALFA S.A. din România, înregistrată în scopuri de TVA, achiziționează de la o firmă din Franța mărfuri în valoare de 2 500 Euro. Marfa și factura sunt primite la data de 02.01.N, data la care cursul euro este 4,5 lei.

- înregistrarea achiziției intracomunitare de marfă :

371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	11 250	11 250
---------------	---	-----------------	--------	--------

- înregistrarea autolichidării taxei pe valoare adăugată:

4426 „TVA deductibilă”	=	4427 „TVA colectată”	2 137,5	2 137,5
------------------------	---	----------------------	---------	---------

2. S.C. Beta achiziționează de la un furnizorul „X” din Italia mărfuri în valoare de 5 000 Euro. Factura o primește în data de 02.01.N, la un curs de 4,45 lei/euro, urmând ca marfa să ajungă în posesia entității în data de 04.01.N, la un curs de 4,5 lei/Euro. Plata facturii se face prin virament bancar, la un curs de schimb valutar de 4,46 lei/euro.

- primirea facturii privind achiziția intracomunitară de bunuri la data de 02.01.N

327 „Mărfuri în curs de aprovizionare”	=	401 „Furnizori”	22 250	22 250
--	---	-----------------	--------	--------

- autolichidarea TVA odată cu primirea facturii, la data de 02.01.N

4426 „TVA deductibilă”	=	4427 „TVA colectată”	4 227,5	4 227,5
------------------------	---	----------------------	---------	---------

- recepția mărfii:

371 „Mărfuri”	=	327 „Mărfuri în curs de aprovizionare”	22 250	22 250
---------------	---	--	--------	--------

*Observație: Recepția mărfii se va face la cursul de schimb din data recepției mărfii. Astfel, se va corecta valoarea înregistra în contul de stoc și TVA aferent:*

371 „Mărfuri”	=	401 „Furnizori”	250	250
4426 „TVA deductibilă”	=	4427 „TVA colectată”	47,5	47,5

- plata furnizorului la data de 10.01.N

401 „Furnizori”	=	5124 „Contul la bancă în valută”	22 300	22 300
-----------------	---	----------------------------------	--------	--------

- diferența de curs valutar favorabilă în momentul plății furnizorului:

401 „Furnizori”	=	765 „Venituri financiare din diferențe de curs valutar”	200	200
-----------------	---	---	-----	-----

3. S.C. „X” achiziționează, într-o perioadă de gestiune, material lemnos în valoare de 4000 lei. Entitatea este înregistrată în scopuri de TVA. Plata facturii se realizează prin virament bancar. În urma prelucrării materialului lemnos, entitatea obține cherestea la costul de producție 5 000 lei. Ulterior entitatea vinde cherestea la preț de vânzare de 7 000 lei. Încasarea creanței se face prin virament bancar.

- achiziția materialului lemnos:

301 „Materii prime”	=	401 „Furnizori”	4 000	4 000
---------------------	---	-----------------	-------	-------

- autolichidarea TVA:

4426 „TVA deductibilă”	=	4427 „TVA colectată”	760	760
------------------------	---	----------------------	-----	-----

- plata facturii conform ordinului de plată:

401 „Furnizori”	=	5121 „Conturi la bănci în lei”	4 000	4 000
-----------------	---	--------------------------------	-------	-------

- obținerea produselor finite:

345 „Produse finite”	=	711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	5 000	5 000
----------------------	---	--	-------	-------

- vânzarea produselor finite:

411 „Clienți”	=	7015 „Venituri din vânzarea produselor finite”	7 000	7 000
---------------	---	--	-------	-------

- autolichidarea TVA:

4426 „TVA deductibilă”	=	4427 „TVA colectată”	1 330	1 330
------------------------	---	----------------------	-------	-------

- descărcarea gestiunii de produsele vândute:

711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	=	345 „Produse finite”	5 000	5 000
--	---	----------------------	-------	-------

- încasare creanță rezultată din vânzarea produselor finite:

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	411 „Clienți”	7 000	7 000
--------------------------------	---	---------------	-------	-------

4. S.C. „Y”, înregistrată în scopuri de TVA, achiziționează 2 tone de secară în valoare de 10 000 lei. Marfa este recepționată la data de 11.03.N, iar factura sosește ulterior, la data de 22.03.N.

*Observație: Autolichidarea TVA-ului (Recunoașterea TVA deductibilă și TVA colectată) se va face doar în momentul primirii facturii.*

- achiziție marfă:

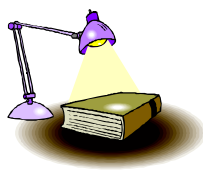
371 „Mărfuri”	=	408 „Furnizori – facturi nesosite”	10 000	10 000
---------------	---	------------------------------------	--------	--------

- primirea facturii:

408 „Furnizori – facturi nesosite”	=	401 „Furnizori”	10 000	10 000
------------------------------------	---	-----------------	--------	--------

- autolichidarea TVA-ului:

4426 „TVA deductibilă”	=	4427 „TVA colectată”	1 190	1 190
------------------------	---	----------------------	-------	-------



### 3.9. Regimul deducerilor privind TVA

Dreptul de deducere apare la momentul exigibilității taxei. Dreptul de deducere este exercitat prin decontul de taxă.

Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere. Diferența rezultată va trebui să fie plătită statului sau recuperată de la acesta, după caz. În acest fel se evită impozitarea în cascadă, iar TVA se aplică numai la valoare adăugată din fiecare stadiu al circuitului economic, respectiv producție sau comercializare.

Taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate în cursul unei luni calendaristice trebuie înscrisă în jurnalele pentru cumpărări și preluată în decontul aferent lunii / trimestrului respectiv(e), în același mod procedându-se și pentru TVA aferentă vânzărilor de bunuri și prestărilor de servicii din cursul unei luni calendaristice, respectiv înscrierea în jurnalul pentru vânzări și preluarea în decontul de TVA lunar sau trimestrial, după caz.

Se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată ce nu depășește 3 500 kg sau care au maximum nouă scaune, inclusiv scaunul șoferului și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în

proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Această restricție nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

- vehicule utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
- vehicule utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
- vehicule utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru servicii de taximetrie;
- vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi ;
- vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;
- vehicule utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Următoarele elemente dovedesc utilizarea exclusivă a vehiculului pentru activitățile exceptate de lege:

- obiectul de activitate al persoanei impozabile;
- dovada faptului că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții;
- foile de parcurs din care să rezulte că doar personalul calificat în aceste scopuri utilizează vehicule în cauză;
- orice alte dovezi suplimentare oferite.



**Exemplu:**

La data de 10.04.N se achiziționează de la un furnizor intern un autoturism, care va fi folosit parțial în scop economic. Costul de achiziție este de 60 000 lei, TVA 19%.

- achiziția autoturismului:

	%	=	404 „Furnizori de imobilizări”		71 400
2133 „Mijloace de transport”				60 000	
4426 “TVA deductibilă”				11 400	

- trecerea TVA nedeductibilă (50%) în costul de achiziție al autoturismului:

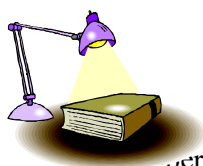
	%	=	4426 “TVA deductibilă”		11 400 11 400
2133 „Mijloace de transport”				11 400	

*Persoana impozabilă cu regim mixt* este persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere în ceea ce privește taxa pe valoare adăugată. Metodele care pot fi folosite pentru stabilirea taxei deductibile sunt:



- metoda de bază care constă în deducerea TVA pe bază de prorată, în cazul achizițiilor pentru care nu se cunoaște destinația, respectiv dacă vor fi utilizate pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere, ori pentru care nu se poate determina proporția în care sunt sau vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere și operațiuni care nu dau drept de deducere;
- metoda alternativă care presupune evidența pe bază de jurnale de cumpărări separate pe tipuri de activitate. În acest sens:
  - achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni impozabile care permit exercitarea dreptului de deducere, inclusiv de investiții destinate realizării de astfel de operațiuni, se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări, iar taxa deductibilă aferentă acestora se deduce integral;
  - achizițiile destinate exclusiv realizării de operațiuni care nu dau drept de deducere, precum și de investiții care sunt destinate realizării de astfel de operațiuni se înscriu într-o coloană distinctă din jurnalul pentru cumpărări pentru aceste operațiuni, iar taxa deductibilă aferentă acestora nu se deduce.

Prorata se obține raportând suma veniturilor impozabile și veniturilor scutite cu drept de deducere la total venituri.



### 3.10. Obligații ale plătitorilor în legătură cu taxa pe valoare adăugată

Legislația privind taxa pe valoare adăugată stabilește următoarele categorii de obligații ale persoanelor impozabile care realizează operațiuni taxabile sau operațiuni scutite cu drept de deducere:

- obligații cu privire la înregistrarea la organele fiscale,
- obligații cu privire la întocmirea documentelor;
- obligații cu privire la evidența operațiunilor.

După *înregistrarea la organele fiscale ca plătitori de TVA* și primirea înștiințării de luare în evidență, agenții economici care realizează operațiuni impozabile sunt obligați să *consemneze livrările de bunuri și prestările de servicii în facturi fiscale sau în alte documente specifice* și să completeze toate datele prevăzute în acestea.

Pentru bunurile livrate cu aviz de însoțire furnizorii sunt obligați ca în termen de 3 zile lucrătoare de la data livrării să emită facturi fiscale și să le transmită beneficiarilor . Bunurile livrate fără avize de însoțire se facturează la data livrării. La constituirea unei societăți

comerciale, pentru aportul în natură la capitalul social factura fiscală se emite de persoana care contribuie la formarea capitalului social al noii societăți, după înregistrarea ca plătitor de impozite și taxe a acestei societăți.

Pentru livrările de bunuri și prestările de servicii care se efectuează continuu (energie electrică și termică, gaze naturale, apă, servicii telefonice și altele similare) facturarea se face în termen de trei zile de la data întocmirii documentelor prin care furnizorii au stabilit cantitățile livrate și serviciile prestate, dar nu mai târziu de finele lunii următoare celei în care s-a efectuat livrarea sau prestarea.

Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt lucrările de construcții-montaj, facturarea se face la data confirmării situațiilor de lucrări de către beneficiarii acestora.

Pentru avansurile primite, furnizorii de bunuri și prestatorii de servicii sunt obligați să emită facturi fiscale în termen de 3 zile de la data încasării sumelor.

Sunt considerate facturi documentele pe suport de hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile prevăzute de Codul fiscal. Pentru ca o factură să fie considerată factură electronică, aceasta trebuie să fie emisă și primită în format electronic, tipul formatului electronic al facturii fiind opțiunea persoanelor impozabile. Acesta poate fi, de exemplu, de tip „xml” sau „pdf”. Facturile create pe suport de hârtie care sunt scanate, trimise și primite în format electronic sunt considerate facturi electronice.

Persoanele impozabile înregistrate ca plătitori de TVA nu au obligația să emită facturi fiscale în cazul următoarelor operațiuni:

- 1) transport cu taximetre, precum și transport de persoane pe bază de bilete de călătorie și abonamente;
- 2) vânzări de bunuri și/sau prestări de servicii consemnate în documente specifice aprobate prin acte normative în vigoare;
- 3) vânzări de bunuri și/sau prestări de servicii pentru populație pe bază de documente fără nominalizări privind cumpărătorul.

Importatorii sunt obligați să întocmească declarația vamală de import, direct sau prin reprezentanți autorizați, să determine baza de impozitare și să calculeze taxa pe valoare adăugată datorată bugetului de stat.

*Evidența contabilă* trebuie ținută potrivit legii, astfel încât să permită determinarea bazei de impozitare, a taxei colectate și a taxei deductibile.

Plătitorii de TVA au obligația să întocmească și să depună lunar la organul fiscal, până la data de 25 a lunii următoare inclusiv, **decontul privind taxa pe valoare adăugată**, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

Decontul privind taxa pe valoare adăugată va cuprinde:

- suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere;
- suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei;
- precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

Datele înscrise incorect într-un decont de TVA se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizare.

**Decontul special de taxă (formularul 301)** se depune la organele fiscale competente de către persoanele care nu sunt înregistrate și care nu trebuie să se înregistreze în mod normal în scopuri de TVA în situații precum:

- achiziții intracomunitare de bunuri taxabile, în cazul în care se înregistrează în scop special de TVA;
- achiziții intracomunitare de mijloace de transport noi / produse accizabile, de către orice persoană, indiferent dacă este sau nu înregistrată etc.

Decontul special de taxă trebuie depus numai pentru perioadele în care ia naștere exigibilitatea taxei, cu anumite excepții.

**Declarația recapitulativă privind livrările / achizițiile / prestările intracomunitare (formularul 390VIES)** este depusă de persoanele impozabile numai pentru lunile calendaristice în care ia naștere exigibilitatea taxei pentru:

- livrările intracomunitare scutite de taxă, pentru care exigibilitatea taxei a luat naștere în luna calendaristică respectivă;
- livrările de bunuri efectuate în cadrul unei operațiuni triunghiulare efectuate în statul membru de sosire a bunurilor și care se declară drept livrări intracomunitare cu cod T, pentru care exigibilitatea de taxă a luat naștere în luna calendaristică respectivă;
- prestările de servicii efectuate în beneficiul unor persoane impozabile nestabilite în România, dar stabilite în Comunitate, altele decât cele scutite de TVA în statul membru în care acestea sunt impozabile, pentru care exigibilitatea de taxă a luat naștere în luna calendaristică respectivă;
- achizițiile intracomunitare de bunuri taxabile, pentru care exigibilitatea de taxă a luat naștere în luna calendaristică respectivă;
- achizițiile de servicii efectuate de persoane impozabile din România care au obligația plății taxei, pentru care exigibilitatea de taxă a luat naștere în luna calendaristică respectivă, de la persoane impozabile nestabilite în România, dar stabilite în Comunitate.

Declarația recapitulativă se depune lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare unei luni calendaristice, de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în mod normal, cât și special.

În ceea ce privește **plata taxei pe valoare adăugată** aceasta se achită potrivit decontului întocmit lunar, până la data de 25 a lunii următoare. Taxa pentru importurile de bunuri, cu excepția importurilor scutite de taxă, se plătește la organul fiscal în conformitate cu reglementările în vigoare privind plata drepturilor de import.



**Exemplu privind corectarea erorilor materiale din deconturile de TVA la solicitarea contribuabilului.**

În timpul unei verificări interne efectuate de S.C. „X”, departamentul de contabilitate a detectat următoarea eroare: În decontul de TVA aferent lunii martie, societatea a preluat eronat din jurnalul de vânzări suma de 20 000 lei și a TVA aferent în sumă e 4 000 lei. Suma corectă era 2 000 lei, TVA 400 lei.

*Rezolvare* : Societatea va întocmi o adresă către Administrației Finanțelor Publice, prin care prezintă eroarea detectată și solicită corectarea ei. La această adresă, societatea anexează: copie după jurnalul de vânzări, copie decont de TVA pentru luna martie depus la Administrația Finanțelor Publice și decont corect pentru luna martie.



### 3.11. Rezumat

Taxa pe valoare adăugată este un impozit indirect care se stabilește asupra operațiunilor privind livrările de bunuri mobile, transferul proprietății bunurilor mobile, importul de bunuri, prestările de servicii și operațiunile asimilate. Operațiunile impozabile cuprinse în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se clasifică astfel: operațiuni taxabile; operațiuni din interiorul țării scutite fără drept de deducere; operațiuni scutite pentru importul de bunuri și pentru achizițiile intracomunitare; operațiuni scutite cu drept de deducere; regimuri speciale de scutire;

*Faptul generator* reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei. *Exigibilitatea taxei* reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

Baza de impozitare reprezintă contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate, exclusiv taxa pe valoare adăugată. Baza de impozitare se determină integral la data livrării bunurilor, prestării serviciilor sau, după caz, la întocmirea facturilor, chiar dacă în contract se prevede plata în rate sau la anumite termene.



### 3.12. Teste de evaluare / autoevaluare

1. Definiți taxa pe valoare adăugată
  2. Prezentați caracteristicile taxei pe valoare adăugată
  3. Care sunt condițiile pe care trebuie să le îndeplinească o operațiune pentru a fi cuprinsă în sfera de aplicare a taxei pe valoare adăugată?
  4. Explicați ce înțelegeți prin “livrare de bunuri” și enumerați operațiunile incluse în această categorie.
  5. Explicați ce înțelegeți prin “prestări de servicii” și enumerați operațiunile care fac parte din această categorie.
  6. Explicați noțiunea de “achiziție intracomunitară”.
  7. Care sunt principalele categorii de operațiuni impozabile.
  8. Prezentați principalele aspecte privind faptul generator și exigibilitatea taxei pe valoare adăugată
  9. Care sunt elementele componente ale bazei de impozitare a taxei pe valoare adăugată? Enumerați elementele care nu se include în bază de impozitare.
  10. Explicați în ce condiții se aplică taxarea inversă.
  11. Ce înțelegeți prin autolichidarea taxei pe valoare adăugată?
  12. Prezentați obligațiile plătitorilor în legătură cu taxa pe valoare adăugată.
  13. Definiți „transferul” și „nontransferul”.
  14. Taxa pe valoarea adăugată este un impozit:
    - a) neutru;
    - b) direct;
    - c) unic;
    - d) indirect;
    - e)cu plata fracționată.

# UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 4: ASPECTE CONTABILE PRIVIND TAXA PE VALOARE ADĂUGATĂ

## Cuprins:

4.1. Introducere.....	53
4.2. Competențele unității de învățare.....	53
4.3. Reflectarea în contabilitate a taxei pe valoare adăugată.....	54
4.4. Taxa pe valoare adăugată și reducerile comerciale și financiare.....	58
4.5. Ambalajele care circulă în regim de restituire.....	64
4.6. Facturi neîntocmite și facturi nesoite.....	66
4.7. Avansurile și taxa pe valoare adăugată.....	68
4.8. Taxa pe valoare adăugată la vânzările prin consignație.....	70
4.9. Taxa pe valoare adăugată la societățile de amanet.....	72
4.10. Rezumat.....	74
4.11. Teste de evaluare / autoevaluare.....	74
4.12. Tema de control nr. 1.....	75



### 4.1. Introducere

Taxa pe valoare adăugată este un impozit indirect care se stabilește asupra operațiunilor privind livrările de bunuri mobile, transferul proprietății bunurilor mobile, importul de bunuri, prestările de servicii și operațiunile asimilate.

Taxa pe valoare adăugată nu are numai un rol pur tehnic, de colectare a veniturilor bugetare, ci constituie un important instrument de politică economică și fiscală. În cadrul acestei unități de învățare, accentul este pus pe anumite operațiuni specifice care pot influența baza de impozitare a TVA. Aceste operațiuni se referă la reducerile de preț, facturi neemise încă, ambalaje care circulă în regim de restituire, avansuri acordate și primite, bunuri vândute în regim de consignație.



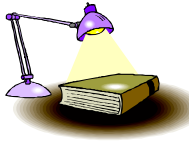
### 4.2. Competențele unității de învățare

După parcurgerea acestei unități de învățare, studentul este capabil să:

- identifice reducerile comerciale și financiare;
- descrie particularitățile fiscale pentru ambalajele care circulă în regim de restituire;
- explice când se poate opera cu TVA neexigibilă;
- identifice cel puțin o situație în care exigibilitatea TVA precede faptul generator;
- descrie procedeul determinării TVA în operațiunile de consignație;
- exemplifice situații în care taxa pe valoare adăugată este neexigibilă.



**Durata de parcurgere a unității de învățare este de 3 ore.**

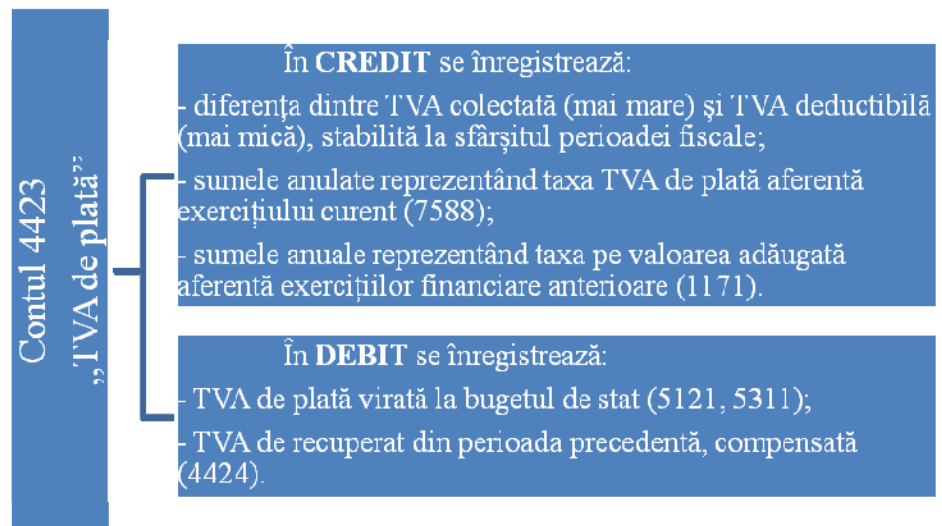


### 4.3. Reflectarea în contabilitate a TVA

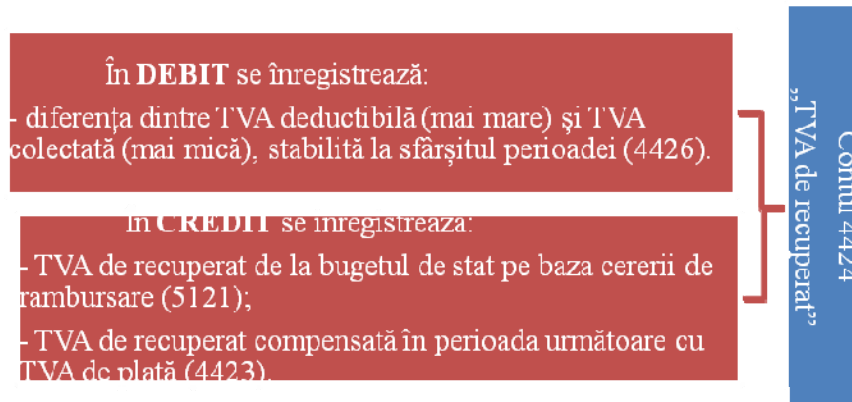
Reflectarea în contabilitatea sintetică a taxei pe valoare adăugată se realizează cu ajutorul contului 442 „Taxa pe valoare adăugată”, care se detaliază pe următoarele conturi de gradul II:

- 4423 „TVA de plată”;
- 4424 „TVA de recuperat”;
- 4426 „TVA deductibilă”;
- 4427 „TVA colectată”;
- 4428 „TVA neexigibilă”.

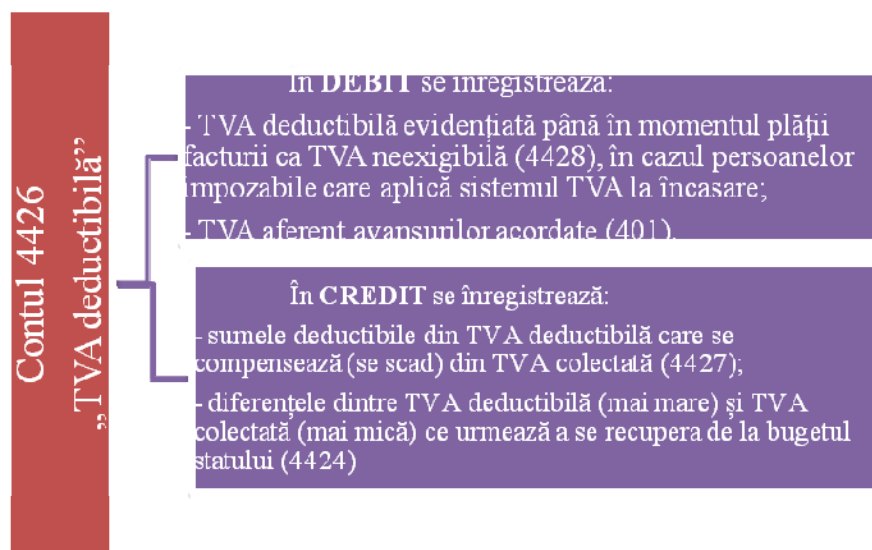
Privit din punct de vedere al conținutului economic, contul 4423 „TVA de plată” este un cont în care sunt înregistrate datoriile fiscale, iar din punct de vedere al funcțiunii conturilor, este un cont de pasiv. Contul 4423 este un cont care ține evidența taxei pe valoarea adăugată de plătit bugetului statului. Soldul creditor la contului reprezintă TVA de plătit la bugetul de stat.



Din punct de vedere al conținutului economic, contul 4424 este un cont de creanțe fiscale și, deci, un cont de activ. Cu ajutorul acestui cont este ținută evidența taxei pe valoarea adăugată ce urmează să fie recuperată de la bugetul statului. Soldul final debitor al contului reprezintă TVA de recuperat de la bugetul de stat.

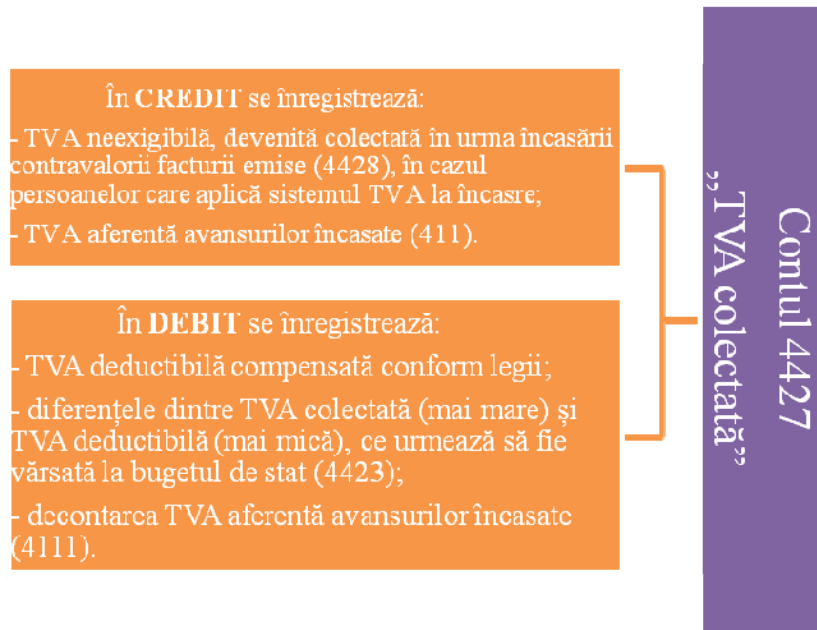


Din punct de vedere al conținutului economic, contul 4426 este un cont de creanțe fiscale și, deci, un cont de activ. Cu ajutorul acestui cont este ținută evidența taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile primite de la furnizori, aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate. Nu prezintă sold la sfârșitul lunii.

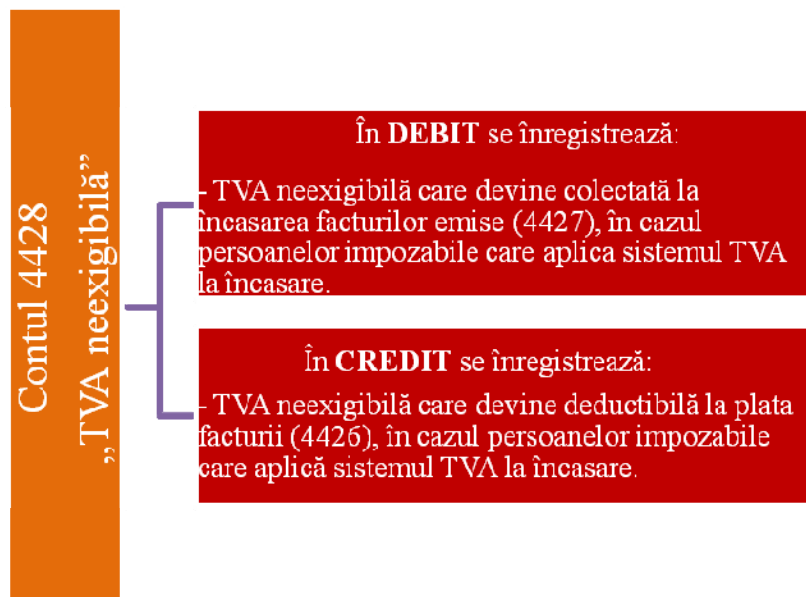


Contul 4427 „TVA colectată” este un cont care, din punct de vedere al conținutului economic, ține evidența datoriilor fiscale. Acest cont nu prezintă sold la sfârșitul lunii deoarece se închide prin debitul contului 117.





Contul 4428 „TVA neexigibilă” poate fi, din punct de vedere economic, un cont de creanțe pentru vânzările de bunuri sau prestările de servicii, sau un cont de datorii pe termen scurt pentru achizițiile de bunuri și prestări de servicii. Fiind un cont bifuncțional (de activ când înregistrează creanțe și de pasiv când înregistrează datorii), ține evidența TVA neexigibilă.



„Cu ocazia întocmirii decontului de TVA, se stabilește dacă societatea comercială are de plătit sau de recuperat TVA, comparând totalul TVA colectată (preluat din jurnalul pentru vânzări) cu totalul TVA deductibilă (preluat din jurnalul pentru cumpărări)”<sup>25</sup>.

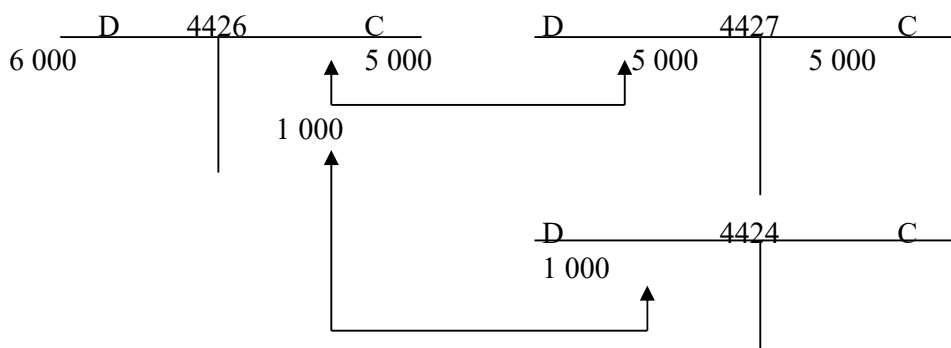
Astfel, în practică, pot interveni două cazuri:

- TVA deductibilă este mai mare decât TVA colectată și rezultă TVA de recuperat (denumită în cadrul Codului Fiscal „suma negativă a TVA”) și
- TVA colectată mai mare decât TVA deductibilă, de unde rezultă TVA de plată.



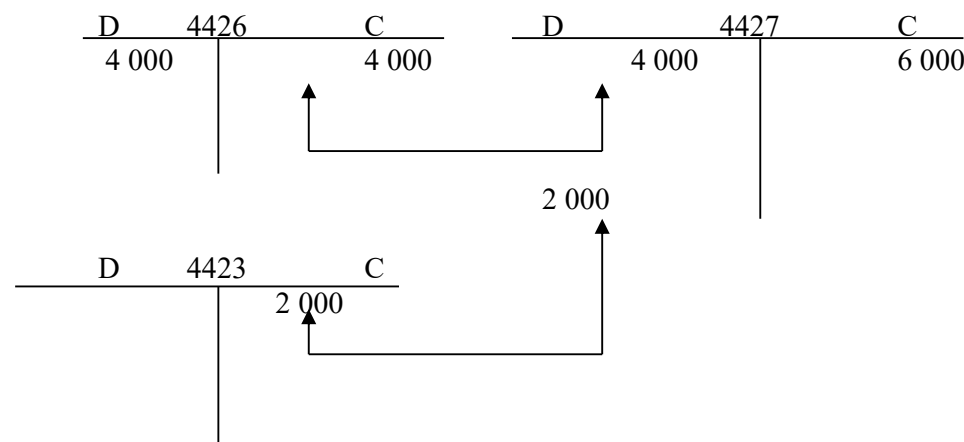
*Exemplu:* În cazul în care TVA deductibilă este 6 000 lei și TVA colectată este 5 000 lei, procedura de închidere este:

	%	=	4426, „TVA deductibilă”		6.000
4427 „TVA colectată”				5.000	
4424 „TVA de recuperat”				1.000	

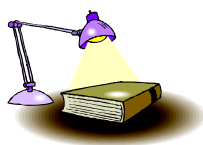


În cazul în care la sfârșitul lunii TVA colectată este de 6 000 lei și TVA deductibilă este de 4 000 lei, procedura de închidere a celor două conturi și de determinare a TVA de plată este:

4427 „TVA colectată”	=	%	6.000
		4426 „TVA deductibilă”	4.000
		4423 „TVA de plată”	2.000



<sup>25</sup> Horomnea, Emil, Tabără, Neculai, Budugan, Dorina – *Bazele contabilității: concepte, modele, aplicații*, Ediția a 3-a revizuită, Editura Sedcom Libris, Iași, 2008, pag. 248



#### 4.4. Taxa pe valoare adăugată și reducerile comerciale și financiare

**Reducerile de preț** pot fi de două tipuri:

- reduceri comerciale (rabat, remiză și risturn)
- reduceri financiare (scont)

În norma IAS 2 se precizează că “reducerile comerciale, rabaturile și alte elemente similare sunt deduse pentru a determina costul de achiziție”<sup>26</sup>.

**Reducerile financiare** sub formă de sconturi nu afectează calculul costurilor stocurilor deoarece nu sunt legate de prețul de cumpărare ci de modul de finanțare al datoriei față de furnizor. Clientul beneficiază de scont dacă achită înainte de termen datoria rezultată din cumpărări pe credit comercial și dacă furnizorul este de acord sau dacă acest lucru este prevăzut în contract.

**Principalele categorii de reduceri comerciale** practicate în tranzacțiile comerciale din România sunt rabatul și remiza. În practica contabilă occidentală se întâlnește și un alt tip de reducere comercială cunoscut sub numele de risturn.

În literatura de specialitate, *rabatul* este definit ca “reducere practică în mod excepțional, asupra prețului de vânzare convenit anterior între furnizor și client, ținându-se cont de unele defecte de calitate sau de neconformitate cu bunurile comercializate prevăzute în contract”<sup>27</sup>. Rabatul mai poate fi definit “ca o reducere pe care poate să o acorde furnizorul clientului său pentru calitatea inferioară a bunurilor livrate”<sup>28</sup>. Rabatul comercial se mai poate acorda clientului atunci când i s-a livrat marfa necomandată și furnizorul vrea să evite restituirea mărfii. De asemenea, rabatul se mai acordă atunci când se dorește reducerea stocurilor de produse vechi, iar cererea pentru aceste produse este foarte mică. Rabatul poate fi folosit ca mijloc promoțional atunci când se deschide un nou magazin sau când se lansează un produs pe piață.

*Remiza* reprezintă “o reducere aplicată, în mod excepțional, asupra prețului curent de vânzare, ținându-se cont de volumul vânzărilor sau de importanța cumpărătorului în clientela vânzătorului”<sup>29</sup>. Conform unei alte definiții, remiza reprezintă “o reducere pe care poate să o acorde furnizorul pentru considerații față de client, adică pentru un client permanent, pentru o comandă deosebită sau pentru considerații față de profesia cumpărătorului”<sup>30</sup>.

<sup>26</sup> xxx Standarde Internaționale de Raportare Financiară 2010, Ed. CECCAR, București, 2006, p.119

<sup>27</sup> Niculae Feleagă, Ion Ionașcu – *Contabilitate financiară*, vol. III, Ed. Economică, București, 1993, p.17

<sup>28</sup> Iacob Petru Pânteia – *Contabilitate financiară*, Ed. Intelcredo, Deva, 1995, p.198

<sup>29</sup> Niculae Feleagă, Ion Ionașcu – *Contabilitate financiară*, vol. III, Ed. Economică, București, 1993, p.17

<sup>30</sup> Iacob Petru Pânteia – *Contabilitate financiară*, Ed. Intelcredo, Deva, 1995, p.198

*Risturnurile* sunt “acele reduceri de preț calculate asupra ansamblului operațiilor efectuate cu același cumpărător pe o perioadă nedeterminată”<sup>31</sup>. Risturnul mai poate fi definit “ca o reducere ce poate fi acordată pentru depășirea unui plafon valoric anual al cumpărărilor stabilit prin contract”<sup>32</sup>.

Rabatul și remiza pot fi acordate și facturate cu ocazia livrărilor, în acest caz neintervenind înregistrări specifice. În ceea ce privește calculul costurilor stocurilor mai întâi se scade rabatul din valoarea brută a bunurilor achiziționate, iar din valoarea obținută se scade remiza.

Rabatul și remiza, acordate ulterior livrării bunurilor, necesită înregistrări specifice privind rectificarea datoriei față de furnizori, a costului de achiziție a bunurilor cumpărate și a taxei pe valoarea adăugată, proporțional cu reducerea acordată. Această rectificare va avea la bază “documentul care în prezent se numește factură în roșu”<sup>33</sup>.

Articolul contabil aferent acestei rectificări va fi similar celui prin care s-a înregistrat intrarea în patrimoniu a bunurilor achiziționate, cu deosebirea că sumele reprezentând rabatul sau remiza acordată se vor înregistra în roșu.

Alți specialiști<sup>34</sup> consideră că rabatul și remiza acordate ulterior facturării mărfii nu influențează prețul bunurilor pe care, între timp, clientul le putea revinde. În această situație reducerile comerciale sunt considerate cheltuieli de exploatare la furnizorul care le acordă și venituri din exploatare la clientul care le primește.

Spre deosebire de rabat și remiză, risturnul necesită o înregistrare deosebită deoarece reprezintă o reducere care se acordă, de regulă, la sfârșitul anului, pentru întreaga cantitate din sortimentul cumpărat în decurs de una an. Până la sfârșitul anului bunurile cumpărate pot fi consumate sau vândute, deci pot fi cuprinse în cheltuieli. În acest caz nu mai poate fi rectificat costul bunurilor, care nici nu se mai găsesc în gestiune, ci se rectifică conturile de cheltuieli în care au fost incluse bunurile, după natura lor. “Totuși, experiența sau un sistem bugetar rațional construit permite să se determine fracțiunea de risturn care participă la calculul costului stocurilor”<sup>35</sup>.



În ceea ce privește reducerile comerciale și financiare trebuie avute în vedere următoarele *reguli*:

- mai întâi se calculează reducerile comerciale în ordinea: rabaturi, remize și apoi se calculează reducerile financiare;

<sup>31</sup> Niculae Feleagă, Ion Ionașcu – *Contabilitate financiară*, vol. III, Ed. Economică, București, 1993, p.18

<sup>32</sup> Niculae Feleagă, Ion Ionașcu – *Contabilitate financiară*, vol. III, Ed. Economică, București, 1993, p.18

<sup>33</sup> Iacob Petru Pântea – *Contabilitate financiară*, Ed. Intelcredo, Deva, 1995, p.199

<sup>34</sup> Mihaela Dumitrana, Magdalena Negruțiu – *Contabilitate în comerț și turism*, Ed. Maxim, București, 1996, p.28

<sup>35</sup> Niculae Feleagă, Ion Ionașcu – *Contabilitate financiară*, vol. III, Ed. Economică, București, 1993, p.18

- suma absolută a fiecărei categorii de reduceri se determină funcție de netul anterior, deci sub formă de cascadă;
- reducerile comerciale se contabilizează numai dacă acestea se acordă ulterior printr-o factură distinctă și nu prin factura inițială, în acest caz ele se au în vedere la intrarea mărfurilor în gestiune în sensul că în contabilitate se înregistrează netul comercial;
- TVA-ul se calculează la ultimul “net” determinat (fie netul comercial dacă nu există reduceri financiare, fie cel financiar în caz contrar);
- risturnurile fiind reduceri calculate asupra ansamblului operațiilor efectuate într-o perioadă determinată, de regulă, se acordă prin facturi distincte și deci se contabilizează.

### **Reflectarea contabilă a elementelor facturii pentru cumpărări de mărfuri**

#### **Factura**

Preț marfă	.....		
Remize	....(-)...		
Preț net	.....	→	D cont mărfuri
Scont	....(-)...	→	C cont venituri financiare
Preț net financiar	.....		
TVA	....(+)	→	D cont TVA deductibilă
Suma de plată	.....	→	C cont furnizori

### **Contabilizarea elementelor facturii de vânzare**

#### **Factura**

Preț marfă	.....		
Remize	....(-)...		
Preț net	.....	→	C cont venituri din vânzarea mărfurilor
Scont	....(-)...	→	D cont cheltuieli
Preț net financiar	.....		
TVA	....(+)	→	C cont TVA colectată
Suma de încasat	.....	→	D cont clienți

Reducerile de preț cu caracter comercial (rabat, remiză și risturn) se pot factura odată cu marfa sau ulterior facturării acesteia, printr-o factură distinctă. Dacă se facturează odată cu marfa influențează:

- la vânzător, prețul de vânzare al mărfii, înregistrându-se în creditul contului “Venituri din vânzarea mărfurilor”;

- la client, costul de aprovizionare al mărfii, înregistrându-se în debitul contului “Mărfuri”;

Dacă se facturează ulterior facturării mărfurilor, nu mai influențează prețurile acestora contabilizându-se distinct:

- reducerile acordate, ca o “altă cheltuială de exploatare”;
- reducerile obținute, ca “alte venituri din exploatare”.

Reducerile financiare, indiferent de momentul acordării/obținerii lor (odată cu mărfurile sau ulterior), nu influențează prețul acestora și reprezintă cheltuieli financiare pentru vânzător și venituri financiare pentru cumpărător.



**Exemplu:**

Pe data de 02.06.N furnizorul A livrează clientului B mărfuri la preț de vânzare 10 000 lei, TVA 19%, cost de înregistrare în contabilitatea lui A 8000 lei.

La recepție, pe data de 02.06.N, clientul B constată că mărfurile nu îndeplinesc condițiile prevăzute în contract, nu înregistrează achiziția, dar păstrează mărfurile în custodie solicitând furnizorului o reducere de 10%. Furnizorul este de acord cu această reducere.

Pe data de 05.06.N, furnizorul anulează factura inițială și emite alta, în care se ia în considerare și reducerea de 10%. La aceeași dată clientul înregistrează mărfurile în gestiunea sa.

Pe data de 11.06.N, clientul achită contravaloarea mărfurilor beneficiind de o reducere financiară de 2% acordată de furnizor. Furnizorul primește banii pe data de 12.06.N.

La sfârșitul exercițiului financiar furnizorul acordă clientului B o reducere de 5% datorită faptului că totalul vânzărilor către acesta a fost de 77 350 lei, care corespunde unei cifre de afaceri de 65.000 lei.

Înregistrările în contabilitate sunt:

a) La furnizor

1. Pe 02.06.N, facturarea și descărcarea gestiunii:

411 “Clienți”	=	%	11900
		707 “Venituri din vânzarea mărfurilor”	10000
		4427 “TVA colectată”	1900
<hr/>			
607 “Cheltuieli privind mărfurile”	=	371 “Mărfuri”	8000

2. Pe 05.06.N, anularea facturii inițiale și emiterea unei facturi noi cu valoare de 10000 – 1000 = 9000 lei, TVA 19%

411 “Clienți”	=	%	-11900
		707 “Venituri din vânzarea mărfurilor”	-10000
		4427 “TVA colectată”	-1900

411 "Clienți"	=	%	10710
		707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	9000
		4427 "TVA colectată"	1710

3. Pe 12.06.N se încasează în contul bancar contravaloarea mărfurilor vândute cu o reducere financiară de 2%.

valoarea facturată	=	10710 lei
suma încasată $98\% \times 10710$ lei	=	10495,8 lei
reducere financiară brută	=	214,2 lei
din care TVA $19/119 \times 214,2$	=	34,2 lei
cheltuieli cu scontul	=	180 lei

%	=	411 "Clienți"	10710
5121 "Conturi la bănci în lei"			10495,8
667 "Cheltuieli privind sconturile acordate			180
4427 "TVA colectată"			34,2

Pentru a evita debitarea contului 4427 și creditarea contului 411 sunt recomandate înregistrările:

%	=	4427 "TVA colectată"	-34,2
411 "Clienți"			-214,2
667 "Cheltuieli privind sconturile acordate			180

5121 "Conturi la bănci în lei"	=	411 "Clienți"	10 495,8
--------------------------------	---	---------------	----------

**TO DO:** De ce este indicat să evităm debitarea contului 4427 „TVA colectată” și creditarea contului 411 „Clienți”?

4. La sfârșitul exercițiului financiar, reducerea acordată pentru cifra de afaceri realizată cu clientul B se înregistrează prin emiterea unei facturi în roșu. Reducerea brută este de  $5\% \times 77\,350$  lei = 3867,5 lei, din care TVAC =  $19/190 \times 3867,5$  = 617,5 lei

%	=	4427 "TVA colectată"	-617,5
709 "Reduceri comerciale			3250

acordate”		
411 “Clienți”		- 3867,5

b) La client:

1. Pe data de 02.06.N se înregistrează mărfurile și se constată neconcordanța cu clauzele contractuale. Până la clarificarea situației, clientul preia în custodie mărfurile trimise:

8033 “Valori materiale primite în păstrare sau custodie”	=	10000
---	---	-------

2. Pe 05.06.N clientul primește noua factură de la furnizor, cu reducerea comercială de 10%.

%	=	401 “Furnizori”	11710
371 “Mărfuri”			9000
4426 “TVA deductibilă”			1710
	=	8033 “Valori materiale primite în păstrare sau custodie”	10000

3. Pe 11.06.N clientul achită contravaloarea mărfurilor beneficiind de o reducere financiară de 2%.

401 “Furnizori”	=	%	10710
		5121 “Conturi la bănci în lei”	10495,8
		767 “Venituri din sconturi obținute”	180
		4426 “TVA deductibilă”	34,2

sau pentru a evita creditarea contului 4426 și debitarea contului 401 sunt recomandate înregistrările:

4426 “ TVA deductibilă”	=	%	-34,2
		401 “Furnizori”	-214,2
		767 “Venituri din sconturi obținute”	180

401 “Furnizori”	=	5121 “Conturi la bănci în lei”	10495,8
-----------------	---	--------------------------------	---------



4. Pentru reducerea comercială acordată la sfârșitul exercițiului financiar, trebuie diminuat costul mărfurilor achiziționat de la furnizorul A.

4426 “TVA deductibilă”	=	%	-617,5
		609 “Reduceri comerciale primite ”	3250
		401 “Furnizori”	- 3867,5



#### 4.5. Ambalajele care circulă în regim de restituire

Ambalajele care circulă în regim de restituire nu se supun taxei pe valoare adăugată. Atunci când furnizorul livrează bunuri însoțite de astfel de ambalaje, el înregistrează dreptul de a cere clientului să i le restituie sau să i le plătească în cazul nerestituirii. Acest drept se înregistrează în contul 411 “Clienți”, odată cu creanța rezultată din vânzarea bunurilor.

Această creanță se diminuează în momentul când clientul restituie ambalajele sau le consideră cumpărate. Ambalajele care circulă în regim de restituire se înregistrează în contabilitatea furnizorului cu ajutorul contului 419 “Clienți creditori”, iar în contabilitatea clientului cu ajutorul contului 409 “Furnizori – debitori”.

Circulația ambalajelor restituibile nu ridică numai problema înregistrării taxei pe valoarea adăugată ci și problema evaluării. Astfel în contul 419 “Clienți – creditori”, evaluarea datoriei se face la prețul pe care l-ar plăti clientul dacă nu ar restitui ambalajele. Deoarece ambalajele rămân în proprietatea furnizorului, ele sunt reflectate într-un cont de gestionare și anume contul 358 “Ambalaje aflate la terți”. Evaluarea în acest cont ca și în contul 381 “Ambalaje” se face la același preț posibil de încasat în caz de nerestituire.



*Exemple:*

Furnizorul A livrează clientului B produse finite în valoare de 3000 lei în ambalaje restituibile, evaluate la un cost de 400 lei. Taxa pe valoare adăugată este de 19%. Costul produselor vândute este de 2000 lei. Clientul restituie furnizorului ambalaje în valoare de 300 lei. Restul ambalajelor rămân în proprietatea clientului B pentru a fi utilizate de acesta.

a) La furnizor

1) Livrarea produselor ambalate:

411 “Clienți”	=	%	<u>3970</u>
		7015 “Venituri din vânzarea produselor finite”	3000
		4427 “TVA colectată”	570
		419 “Clienți – creditori”	400

2) Descărcarea gestiunii de produse finite:			
711 “Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”	=	345 “Produse finite”	2000
3) Ieșirea ambalajelor:			
358 “Ambalaje aflate la terți”	=	381 “Ambalaje”	400
4) Stingerea datoriei și reducerea creanței pentru ambalajele restituite			
419 “Clienți – creditori”	=	411 “Clienți”	300
5) Primirea ambalajelor restituite:			
381 “Ambalaje”	=	358 “Ambalaje aflate la terți”	300
6) Considerarea ambalajelor nerestituite ca fiind vândute:			
419 “Clienți – creditori”	=	%	<u>100</u>
		708 “Venituri din activități diverse”	84,04
		4427 “TVA colectată”	15,96
7) Descărcarea gestiunii de ambalajele vândute			
608 “Cheltuieli privind ambalajele”	=	358 “Ambalaje aflate la terți”	100

*Observație:* Dacă se consideră că ambalajele nerestituite au un preț de vânzare de 110 lei, TVA 19%, înregistrările contabile 6 și 7 vor avea următoarea formă:

- anularea creanței și datoriei inițiale aferente ambalajelor nerestituite:			
419 “Clienți – creditori”	=	411 “Clienți”	100
- înregistrarea facturii corespunzătoare ambalajelor nerestituite:			
411 “Clienți”	=	%	131,9
		708 “Venituri din activități diverse”	110
		4427 “TVA colectată”	20,9
- descărcarea gestiunii de ambalajele vândute:			
608 “Cheltuieli privind ambalajele”	=	358 “Ambalaje aflate la terți”	100

b) La client:

1) Recepția mărfurilor și înregistrarea ambalajelor într-un cont din afara bilanțului

%	=	401 "Furnizori"	3970
371 "Mărfuri"			3000
4426 "TVA deductibilă"			570
409 "Furnizori-debitori"			400

8033 "Valori materiale în păstrare sau în custodie"	=		400
---	---	--	-----

2) Restituirea ambalajelor în valoare de 300

401 "Furnizori"	=	409 "Furnizori-debitori"	300
-----------------	---	--------------------------	-----

	=	8033 "Valori materiale în păstrare sau în custodie"	300
--	---	---	-----

3) Ambalajele nerestituite, dacă există fizic, pot fi utilizate de client și înregistrate în contul 381, iar dacă sunt distruse se trec pe cheltuieli. În prima situație înregistrările sunt:

%	=	409 "Furnizori – debitori"	100
381 "Ambalaje"			84,04
4426 "TVA deductibilă"			15,96

	=	8033 "Valori materiale în păstrare sau în custodie"	100
--	---	---	-----

În cea de a doua situație în locul debitării contului 381 se va debita contul 608 "Cheltuieli privind ambalajele".

*Observație:* Dacă se consideră că ambalajele nerestituite au un preț de vânzare de 110 lei, TVA 19%, înregistrările contabile vor avea următoarea formă:

401 "Furnizori "	=	409 "Furnizori – debitori"	100
------------------	---	----------------------------	-----

%	=	401 "Furnizori "	131,9
381 "Ambalaje"			110
4426 "TVA deductibilă"			20,9

	=	8033 "Valori materiale în păstrare sau în custodie"	100
--	---	---	-----



#### 4.6. Facturi neîntocmite și facturi nesosite

În lipsa facturii la livrarea de bunuri se întocmește avizul de însoțire, fiind obligatorie întocmirea facturii în termen de trei zile de la data livrării. În intervalul de timp dintre livrare și întocmirea facturii, taxa pe valoare adăugată se înregistrează atât la furnizor, cât și la client în contul 4428 "TVA neexigibilă".



*Exemplu:*

Întreprinderea A livrează întreprinderii B produse finite la preț de vânzare de 2000 lei, TVA 19% pe baza avizului de însoțire din 02.09. N. Costul de producție este de 1600 lei. Întreprinderea B înregistrează primirea bunurilor în categoria materiilor prime pe baza avizului de însoțire și a notei de recepție și constatare de diferențe. Pe data de 05.09. N întreprinderea A trimite factura și B primește în aceeași zi.

a) La furnizor:

1) Pe 02.09.N livrarea și descărcarea gestiunii:

418	“Clienți – facturi neîntocmite”	=	%		<u>2380</u>
				7015 “Venituri din vânzarea de produse finite”	2000
				4428 “TVA neexigibilă”	380
711	“Venituri din producția stocată”	=		345 “Produse finite”	<u>1600</u>

2) Pe 05.09.N, o dată cu emiterea facturii, se trece creanța în contul 411 “Clienți” și taxa neexigibilă în contul de taxă colectată.

411 “Clienți”	=	418 “Clienți – facturi neîntocmite”	<u>2380</u>
4428 “TVA neexigibilă”	=	4427 “TVA colectată”	<u>380</u>

Se poate opta și pentru varianta în care se stornează operațiunea înregistrată pe baza avizului de însoțire, ulterior înregistrând factura ca o vânzare propriu-zisă. Această variantă se utilizează mai ales atunci când se constată diferențe între sumele trecute pe aviz și cele de pe factură.

b) La client:

1) Pe 02.09. N se recepționează bunurile cu aviz de însoțire și notă de recepție și constatare de diferențe:

%	=	408 “Furnizori – facturi nesosite”	<u>2380</u>
301 “Materii prime”			<u>2000</u>
4428 “TVA neexigibilă”			<u>380</u>

2) Pe 05.09. N, la primirea facturii, se trece datoria în contul 401 “Furnizori” și taxa neexigibilă la taxă deductibilă.

408 “Furnizori – facturi nesosite”	=	401 “Furnizori”	2380
4426 “TVA deductibilă”	=	4428 TVA neexigibilă”	380



În situația în care apar diferențe între factură și NIR, atunci acestea vor afecta și contul de materii prime. Deoarece materiile primite pot fi deja date în consum, diferența respectivă se înregistrează direct pe cheltuielile cu materii prime, în roșu sau în negru, după caz.

Furnizorul poate amâna întocmirea facturii în mod excepțional pentru a obține un avantaj fiscal. Se poate transfera astfel, de pe o lună pe alta, exigibilitatea taxei colectată, situație cu efecte importante mai ales în cazul unor vânzări de valoare mare.



#### 4.7. Avansurile și taxa pe valoare adăugată

În cazul avansurilor plătite de clienți furnizorilor, exigibilitatea taxei pe valoare adăugată anticipează faptul generator. Furnizorul este obligat să întocmească o factură în termen de trei zile de la primirea avansului, moment în care se înregistrează și taxa colectată corespunzătoare.



#### *Exemplu*

Pe data de 06.06. N întreprinderea A primește un avans de la întreprinderea B conform contractului de vânzare-cumpărare încheiat între părți. Valoarea totală a contractului, inclusiv TVA este de 23800 lei. Avansul este de 20%. Pe data de 09.06.N se emite factura pentru avansul acordat. Pe data de 12.06.N are loc livrarea mărfurilor conform contractului. Costul de înregistrare al mărfurilor este de 15000 lei. Clientul primește mărfurile pe 15.06.N și le achită pe 20.06.N.

a) La furnizor

1) primirea avansului:  $20\% \times 23\ 800 \text{ lei} = 4760 \text{ lei}$

5121 “Conturi la bănci în lei”	=	411 “Clienți”	4760
--------------------------------	---	---------------	------

2) emiterea facturii pentru avans și înregistrarea taxei colectate:

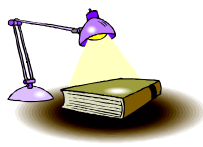
$4800 \times 19/190 = 760 \text{ lei}$

411 “Clienți”	=	%	4760
		419 “Clienți - creditori”	4000
		4427 “TVA colectată”	760

3) livrarea bunurilor:

411 "Clienți"	=	%	<u>23800</u>
		707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	20000
		4427 "TVA colectată"	3800
4) descărcarea gestiunii:			
607 "Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 "Mărfuri"	15000
5) regularizarea avansului:			
411 "Clienți"	=	%	- 4760
		419 "Clienți - creditori"	- 4000
		4427 "TVA colectată"	- 760
6) încasare creanță față de client:			
5121 "Conturi la bănci în lei"	=	411 "Clienți"	19040
b) La client:			
1) plata avansului:			
401 "Furnizori"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	4760
2) primirea facturii pentru avansul plătit și înregistrarea taxei deductibile:			
%	=	401 "Furnizori"	4760
409 "Furnizori - debitori"			4000
4426 "TVA deductibilă"			760
3) recepția mărfurilor			
%	=	401 "Furnizori"	<u>23800</u>
371 "Mărfuri"			20000
4426 "TVA deductibilă"			3800
4) regularizarea avansului:			
%	=	401 "Furnizori"	- 4760
409 "Furnizori - debitori"			- 4000
4426 "TVA deductibilă"			- 760
5) achitarea datoriei față de furnizor:			

401 "Furnizori"	=	5121 "Conturi la bănci în lei"	19040
-----------------	---	--------------------------------	-------



#### 4.8. Taxa pe valoare adăugată la vânzările prin consignație

Comerțul în consignație are ca scop preluarea de la persoane fizice sau juridice a unor bunuri noi sau vechi în vederea vânzării acestora.

Proprietarul bunurilor depuse în consignație se numește deponent și după vânzare acesta primește prețul de decontare sau prețul deponentului. Deoarece bunul nu intră în unitatea comercială prin achiziție, proprietarul lor rămâne deponentul până în momentul vânzării sau retragerii din consignație.

La primirea bunurilor de la deponenți, consignația întocmește Bonul de primire în consignație sau Nota de intrare-recepție, din care un exemplar se remite deponentului ca act justificativ al dreptului de proprietate asupra bunurilor, iar alt exemplar rămâne la magazinul de consignație. În același timp, bunurile primite se trec într-un Registru de consignație, unde se completează date de identificare ale deponentului, data depunerii bunurilor, data restituirii contravalorii acestora, semnătura și alte date. La vânzarea bunurilor consignația întocmește Borderoul de ieșire a obiectelor de consignație și Borderoul de programare la plată a deponenților.

Prețul de vânzare cu amănuntul al mărfurilor vândute prin consignație este format din prețul deponentului, comision și TVA aplicat la comision, dacă deponentul este persoană fizică neplătitoare de TVA, sau aplicat la prețul deponentului plus comision, dacă deponentul este o persoană juridică plătitoare de TVA. Prețul deponentului este prețul stabilit de proprietar la depunerea bunurilor în consignație și care se decontează către acesta după vânzare.



#### **Exemplu:**

Varianta 1 (deponentul este o persoană fizică neplătitoare de TVA):

Se primesc de o persoană fizică bunuri evaluate la un preț de 100 lei. Comisionul practicat de societatea comercială cu amănuntul, pentru vânzările prin consignație este de 15%, TVA-ul aferent comisionului este:  $(19\% \times 15 \text{ lei}) = 2,85 \text{ lei}$ . Prețul de vânzare cu amănuntul este de 117,85 lei.

- primirea mărfurilor în consignație la prețul deponentului

8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"	=		100
--	---	--	-----

- vânzarea în numerar a mărfurilor primite în consignație

5311 "Casa în lei"	=	%	117,85
		71	

		707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	115
		4427 "TVA colectată"	2,85
- scoaterea din evidență extrabilanțieră a bunurilor vândute ca mărfuri:			
	=	8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"	100
- intrarea scriptică în gestiune a mărfurilor vândute în consignație:			
371 "Mărfuri"	=	%	<u>117,85</u>
		462 "Creditori diverși"	100
		378 "Diferențe de preț la mărfuri"	15
		4428 "TVA neexigibilă"	2,85
- descărcarea gestiunii de mărfurile vândute prin consignație			
%	=	371 "Mărfuri"	<u>117,85</u>
607 "Cheltuieli privind mărfurile"			100
378 "Diferențe de preț la mărfuri"			15
4428 "TVA neexigibilă"			2,85
- achitarea datoriei față de deponent			
462 "Creditori diverși"	=	5311 "Casa în lei"	100

Varianta a 2-a (deponentul este o persoană juridică plătitoare de TVA):

Se primesc bunuri de la o persoană juridică, bunuri evaluate la un preț de 100 lei. Comisionul practicat de societatea comercială cu amănuntul pentru vânzările prin consignație este de 15%.

TVA colectată este  $19\% \times (100 + 15) = 21,85$  lei

Prețul de vânzare cu amănuntul este de 136,85 lei

TVA deductibilă este  $19\% \times 100 = 19$  lei

- primirea mărfurilor în consignație la prețul deponentului:

8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"	=		100
--	---	--	-----

- vânzarea în numerar a mărfurilor primite în consignație

5311 "Casa în lei"	=	%	<u>136,85</u>
		707 "Venituri din vânzarea mărfurilor"	115
		4427 "TVA colectată"	21,85

- primirea facturii de la persoana juridică, întocmită după vânzarea mărfurilor

371 "Mărfuri"	=	%	<u>136,85</u>
		401 "Furnizori"	100



		378 "Diferențe de preț la mărfuri"	15
		4428 "TVA neexigibilă"	21,85
- TVA deductibilă înscrisă în factura furnizorului			
4426 "TVA deductibilă"	=	401 "Furnizori"	19
- ieșirea din evidență extrabilanțieră a bunurilor vândute ca mărfuri:			
	=	8033 "Valori materiale primite în păstrare sau custodie"	100
- descărcarea gestiunii de mărfurile vândute prin consignație			
%	=	371 "Mărfuri"	<u>136,85</u>
607 "Cheltuieli privind mărfurile"			100
378 "Diferențe de preț la mărfuri"			15
4428 "TVA neexigibilă"			21,85



#### 4.9. TVA la societățile de amanet

Operațiunile de amanet vizează următoarele aspecte principale:

- posesorul bunului primește creditul solicitat în schimbul bunului lăsat drept gaj și se obligă să-l restituie la data scadenței împreună cu un comision practicat de societatea de amanet;
- posesorul bunului poate solicita la scadență o reînnoire a termenului de rambursare a creditului primit anterior.



#### **Exemplu:**

Societatea „X” încheie un contract de amanet cu o persoană fizică pentru un bun, în schimbul căruia primește un credit de 500 000 lei, pe o perioadă de 14 luni. Comisionul practicat de societatea de amanet este de 25%. La expirarea contactului, posesorul bunului va plăti către societatea de amanet valoarea creditului, comisionul și TVA aferentă comisionului.

#### *Rezolvare:*

Valoarea creditului: 500 000 lei

Comision:  $25\% \times 500\,000 \text{ lei} = 125\,000 \text{ lei}$

TVA aferentă comisionului:  $19\% \times 125\,000 \text{ lei} = 23\,750 \text{ lei}$

Valoarea finală de restituit: 648 750 lei

- acordarea creditului posesorului bunului amanetat:

2678 "Alte creanțe = 5311 „Casa în lei” imobilizate”		500 000
---	--	---------

- la scadență, posesorul bunului rambursează creditul și achită comision și TVA:

5311 “ Casa în lei”	=	%	648 750
		2678 ”Alte creanțe imobilizate”	500 000
		704 „Venituri din servicii prestate”	125 000
		4427 “TVA colectată”	23 750

Dacă la expirarea contractului de amanet, posesorul bunului nu restituie valoarea totală a creditului, societatea de amanet are la dispoziție două variante:

• să păstreze bunul în gestiune ca material de natura obiectelor de inventar:

303 „Materiale de natura = 2678 ”Alte creanțe obiectelor de inventar” imobilizate”		500 000
---	--	---------

• să valorifice bunul astfel încât să-și poată recupera creditul acordat. În această situație, societatea de amanet va forma un preț de vânzare, adăugând la valoarea bunului un adaos comercial mai mare decât comisionul perceput.

- intrarea bunului în gestiune ca marfă, adaosul comercial fiind 40%:

371 “ Mărfuri”	=	%	833 000
		2678 ”Alte creanțe imobilizate”	500 000
		378 „Diferențe de preț la mărfuri ”	200 000
		4428 “TVA neexigibilă”	133 000

- vânzarea bunului:

5311 „Casa în lei”	=	%	833 000
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”	700 000
		4427 “TVA colectată”	133 000

- descărcarea gestiunii:

%	=	371 “ Mărfuri”	738 000
607 “Cheltuieli privind mărfurile”			500 000

378 „Diferențe de preț la mărfuri ”	200 000
4428 “TVA neexigibilă”	38 000

Dacă la expirarea contractului, posesorul bunului solicită prelungirea termenului de scadență, valoarea finală a creditului se recalculează în funcție de perioada de prelungire solicitată și procentul comisionului practicat de societatea de amanet în această situație.



#### 4.10. Rezumat

Taxa pe valoarea adăugată care este datorată bugetului de stat se calculează ca diferență între valoarea taxei facturate pentru bunurile livrate și serviciile prestate și a taxei aferentă achizițiilor, dedusă potrivit normelor fiscale.

Reflectarea în contabilitatea sintetică a taxei pe valoare adăugată se realizează cu ajutorul contului 442 „Taxa pe valoare adăugată”.

Reducerile comerciale și financiare afectează baza de impozitare a taxei pe valoare adăugată.

Ambalajele care circulă în regim de restituire nu se supun taxei pe valoare adăugată.

În intervalul de timp dintre livrare și întocmirea facturii, taxa pe valoare adăugată se înregistrează atât la furnizor, cât și la client în contul 4428 “TVA neexigibilă”.

În cazul avansurilor plătite de clienți furnizorilor, exigibilitatea taxei pe valoare adăugată anticipează faptul generator.



#### 4.11. Teste de evaluare / autoevaluare

1. Explicați cum funcționează mecanismul contabil de înregistrare, calculare și declarare a taxei pe valoare adăugată.
2. Definiți rabatul, remiza, risturnul și scontul.
3. Pentru ambalajele care circulă în regim de restituire, se determina TVA? Motivați răspunsul.
4. Explicați de ce se emite factură pentru avansul primit de la un furnizor?
5. Explicați cum se determină TVA la societățile care vând mărfuri în regim de consignație și la societățile de amanet.
6. Pe data de 2.03. N, X livrează lui Y produse finite la preț de vânzare 20000 lei, TVA 19%, costul de producție 15000 lei. La recepție, pe data de 3.03. N, Y constată că bunurile (considerate materii prime pentru Y) nu îndeplinesc condițiile prevăzute în contract și solicită furnizorului o reducere comercială de 8%, acceptată de acesta. Pe data de 5.03.N furnizorul anulează factura inițială și emite alta, luând în considerare reducerea de 8%, iar clientul

înregistrează intrarea bunurilor în gestiune. Pe data de 15.03, are loc plata, clientul beneficiind de o reducere financiară de 2%.

La sfârșitul exercițiului furnizorul mai acordă clientului o reducere de 5% datorită faptului că totalul vânzărilor către acesta a fost de 71400 lei, care corespunde unei cifre de afaceri de 60000 lei.

Se cere înregistrarea operațiunilor în contabilitatea furnizorului, cât și în cea a clientului.

7. Furnizorul A livrează clientului B mărfuri în valoare de 2000 lei în ambalaje restituibile, evaluate la cost prestabilit 300 . Taxa pe valoare adăugată este de 19%. Prețul de înregistrare a mărfurilor vândute în contabilitatea lui este de 1400 lei. Clientul restituie furnizorului ambalajele integrale.

Se cere înregistrarea operațiunilor enunțate atât în contabilitatea furnizorului, cât și a clientului.

8. Pe data de 03.04 N furnizorul A livrează clientului B mărfuri în valoare de 3000 lei, TVA 20%, pe baza avizului de însoțire. Prețul de înregistrare a mărfurilor în contabilitatea furnizorului este de 2000 lei. Clientul înregistrează primirea mărfurilor pe baza avizului de însoțire și a notei de recepție și constatare de diferențe. Pe data de 06.04.N furnizorul trimite factura și clientul o primește în aceeași zi.

Se cere înregistrarea operațiunilor enunțate atât în contabilitatea clientului cât și a furnizorului.

9. Pe data de 16.04. N agentul economic A primește un avans de la agentul economic B conform contractului de vânzare-cumpărare încheiat între părți. Valoarea totală a contractului, inclusiv TVA este de 36000 lei. Avansul este de 30%. Pe data de 19.04.N se emite factura pentru avansul acordat. Pe data de 25.04.N are loc livrarea mărfurilor conform contractului. Costul de înregistrare al mărfurilor în contabilitatea furnizorului A este de 20000 lei Clientul B primește mărfurile pe 27.04.N și le achită pe 30.04.N

Se cere înregistrarea operațiunilor enunțate atât în contabilitatea furnizorului cât și în contabilitatea clientului.



#### 4.12. Tema de control nr. 1

**TC 1:** Situații particulare privind calcularea și înregistrarea TVA-ului.– 10 ore

Pe baza conceptelor teoretice prezentate în primele patru unități de învățare ale cursului și exemplelor referitoare la TVA din unitățile de învățare 3 și 4, studenții vor pune în evidență implicațiile practice ale taxei pe valoare adăugată din perspectiva unei entități economice.

# UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 5: ASPECTE FISCALE PRIVIND IMPOZITUL PE PROFIT

## Cuprins

5.1. Introducere.....	76
5.2. Competențele unității de învățare.....	76
5.3. Categoriile de plătitori privind impozitul pe profit.....	77
5.4. Determinarea rezultatului fiscal.....	78
5.5. Recunoașterea unor venituri care influențează baza de impozitare a impozitului pe profit.....	91
5.6. Declararea și plata impozitului pe profit.....	96
5.7. Declararea, reținerea și plata impozitului pe dividende.....	97
5.8. Registrul de evidență fiscală.....	97
5.9. Impozitul pe venitul microîntreprinderilor.....	98
5.10. Rezumat.....	102
5.11. Teste de evaluare / autoevaluare.....	102



### 5.1. Introducere

Rezultatul contabil se determină ca diferență între venituri și cheltuieli, indiferent de natura activității care le-a generat, respectiv activitatea de exploatare, financiară, extraordinară. Aceste venituri și cheltuieli sunt înregistrate pe baza regulilor contabile, chiar dacă acestea nu sunt impuse de fiscalitate.

Rezultatul fiscal este baza impozitării, iar fiscalitatea caută, prin fixarea unor reguli stricte, să contrabalanseze tendința contribuabililor de a minimiza impozitul datorat. Profitul impozabil se calculează adunând la profitul contabil cheltuielile nedeductibile și scăzând veniturile neimpozabile. Din mărimea obținută se scade, dacă este cazul, pierderea fiscală rămasă de recuperat din anii precedenți.

O dovadă a faptului că, într-o anumită măsură, fiscalitatea respectă regula contabilă este dată de tratamentul cheltuielilor ale căror efecte se vor obține într-un exercițiu ulterior. În acest sens, potrivit normei fiscale, cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar, dar care se referă la exerciții financiare viitoare, se înregistrează în cheltuielile curente ale perioadelor viitoare. Astfel, fiscalitatea întărește regula contabilă a înregistrării cheltuielilor și veniturilor în avans pe baza principiului independenței exercițiului.



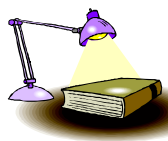
## 5.2. Competențele unității de învățare

După parcurgerea acestei unități de învățare, studentul este capabil să:

- identifice categoriile de plătitori ai impozitului pe profit;
- identifice persoanele juridice care nu au obligația de a calcula, declara și plăti impozit pe profit;
- explice cum se determina profitul impozabil;
- identifice cheltuielile nedeductibile și veniturile neimpozabile;
- descrie mecanismul scutirii de impozit pentru profitul investit.



**Durata de parcurgere a unității de învățare este de 4 ore.**



## 5.3. Categoriile de plătitori privind impozitul pe profit

Sunt obligate la plata impozitului pe profit, conform următoarele persoane, denumite în continuare *contribuabili* <sup>36</sup>:

- a) persoanele juridice române, cu excepțiile prevăzute de Codul Fiscal;
- b) persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent/mai multor sedii permanente în România;
- c) persoanele juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România;
- d) persoanele juridice străine care realizează venituri din:
  - transferul proprietăților imobiliare situate în România sau al oricăror drepturi legate de aceste proprietăți, inclusiv închirierea sau cedarea acestora;
  - exploatarea resurselor naturale situate în România;
  - vânzarea-cesiunea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română;
- e) persoanele juridice cu sediul social în România, înființate potrivit legislației europene.

Sunt scutite de la plata impozitului pe profit următoarele persoane juridice<sup>37</sup>:

- a) Trezoreria Statului;
- b) instituția publică, înființată potrivit legii, cu excepția activităților economice desfășurate de aceasta;
- c) Academia Română, precum și fundațiile înființate de Academia Română în calitate de fondator unic, cu excepția activităților economice desfășurate de acestea;
- d) Banca Națională a României;
- e) Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar, constituit potrivit legii;
- f) Fondul de compensare a investitorilor, înființat potrivit legii;

<sup>36</sup> Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, Titlul II „Impozit pe profit”, Capitol 1, art.13 (1)

<sup>37</sup> Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, Titlul II „Impozit pe profit”, Capitol 1, art.13 (2)

- g) Fondul de garantare a pensiilor private, înființat potrivit legii;
- h) persoana juridică română care plătește impozit pe veniturile microîntreprinderilor, în conformitate cu prevederile titlului III;
- i) fundația constituită ca urmare a unui legat;
- j) entitatea transparentă fiscal cu personalitate juridică.

În cazul următoarelor persoane juridice române, la calculul rezultatului fiscal sunt considerate venituri neimpozabile următoarele tipuri de venituri<sup>38</sup>:

- a) pentru cultele religioase, veniturile obținute din producerea și valorificarea obiectelor și produselor necesare activității de cult, potrivit legii, veniturile obținute din chirii, veniturile obținute din cedarea/înstrăinarea activelor corporale, alte venituri obținute din activități economice, veniturile din despăgubiri, în formă bănească, obținute ca urmare a măsurilor reparatorii prevăzute de legile privind reconstituirea dreptului de proprietate, cu condiția ca sumele respective să fie utilizate, în anul curent și/sau în anii următori, pentru întreținerea și funcționarea unităților de cult, pentru lucrări de construcție, de reparație și de consolidare a lăcașurilor de cult și a clădirilor ecleziastice, pentru învățământ, pentru furnizarea, în nume propriu și/sau în parteneriat, de servicii sociale, acreditate în condițiile legii, pentru acțiuni specifice și alte activități nonprofit ale cultelor religioase, potrivit Legii nr. 489/2006 privind libertatea religioasă și regimul general al cultelor, republicată;
- b) pentru unitățile de învățământ preuniversitar și instituțiile de învățământ superior, particulare, acreditate, precum și cele autorizate, veniturile obținute și utilizate, în anul curent sau în anii următori, potrivit reglementărilor legale din domeniul educației naționale;
- c) pentru asociațiile de proprietari constituite ca persoane juridice și asociațiile de locatari recunoscute ca asociații de proprietari, veniturile obținute și utilizate, în anul curent sau în anii următori, pentru îmbunătățirea utilităților și a eficienței clădirii, pentru întreținerea și repararea proprietății comune, potrivit legii;
- d) pentru Societatea Națională de Cruce Roșie din România, veniturile obținute și utilizate, în anul curent sau în anii următori, potrivit Legii Societății Naționale de Cruce Roșie din România nr. 139/1995, cu modificările și completările ulterioare.



#### **5.4. Determinarea rezultatului fiscal**

Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%.

Contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor sau cazinourilor, inclusiv persoanele juridice care realizează aceste venituri în baza unui contract de asociere, și în cazul cărora impozitul pe profit datorat pentru

---

<sup>38</sup> Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, Titlul II „Impozit pe profit”, Capitol 1, art.15 (1)

activitățile prevăzute în acest articol este mai mic decât 5% din veniturile respective, sunt obligați la plata impozitului în cotă de 5% aplicat acestor venituri înregistrate.

Rezultatul fiscal/Profitul impozabil se stabilește prin corectarea rezultatului contabil cu veniturile neimpozabile și cu cheltuielile nedeductibile.

*Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.*



**Rezultatul fiscal = Rezultatul contabil – Venituri neimpozabile + Cheltuieli nedeductibile – Pierdere fiscală neacoperită din anii precedenți**

Obiectul impozitului pe profit îl constituie rezultatul fiscal/profitul impozabil realizat de contribuabil într-un an fiscal.

În vederea stabilirii rezultatului perioadei unei persoane juridice se realizează închiderea conturilor de venituri și cheltuieli în corespondență cu contul 121 "Profit și pierdere".

121	=	%
Profit și pierdere		6xx
		Cheltuieli

%	=	121
7xx		Profit și pierdere
Venituri		

*Cheltuielile* constituie diminuări ale beneficiilor economice, înregistrate pe parcursul exercițiului contabil sub formă de scăderi ale valorii activelor sau creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari.

În general, cheltuielile reprezintă expresia valorică a operațiunilor economice referitoare la cumpărarea și utilizarea bunurilor economice. *Structura analitică a cheltuielilor* este deosebit de diversificată, dar pot fi identificate cel puțin *patru modalități principale de formare a acestora*:<sup>39</sup>

a) Consumul de bunuri stocabile în activitatea curentă de exploatare, cum ar fi: consumul de materii prime, materiale auxiliare etc.

b) Angajarea unei cheltuieli care intervine în momentul cumpărării de bunuri nestocabile, lucrări, utilități și servicii destinate producției, cu ocazia nașterii obligațiilor față de furnizori.

<sup>39</sup> Dumitru Matîș, Atanasiu Pop, *Contabilitate financiară*, ediția a 2-a, Casa Cărții de Știință, Cluj – Napoca, 2008, p. 645



c) Plata unei sume de bani destinată satisfacerii unei nevoi curente a firmei, pentru care anterior plății nu a fost înregistrată obligația de plată.

d) Includerea în cheltuielile curente ale exercițiului financiar expirabil a unor sume reprezentând deprecieri economice ireversibile (amortizările imobilizărilor), deprecieri economice probabil reversibile (ajustări pentru deprecierea activelor) sau rezerve pentru acoperirea riscurilor viitoare (provizioane).

În contul de profit și pierdere veniturile sunt recunoscute atunci când a avut loc o creștere a beneficiilor economice viitoare, aferente creșterii unui activ sau diminuării unei datorii, modificare ce poate fi evaluată credibil. În practică, pentru recunoașterea veniturilor se cere ca venitul să fie obținut.

Similar cheltuielilor, veniturile au o mare diversitate, dar, totuși, pot fi identificate cel puțin *patru modalități de formare* a lor<sup>40</sup>:

a) Obținerea producției fabricate în cadrul obiectului principal de activitate al unei firme. În acest moment al ciclului economic, evaluarea producției obținute se face în costuri efective de producție.

b) Livrarea (facturarea) producției fabricate care constituie momentul transferului dreptului producției de proprietate de la producător (vânzător) către client (cumpărător). În acest moment al ciclului economic, evaluarea producției vândute se face în prețuri de vânzare, inclusiv taxa pe valoare adăugată. Venitul producătorului se constituie la nivelul prețului negociat de vânzare, fără TVA.

c) Încasarea unor sume de bani, ca urmare a facturării de produse, lucrări, prestații și servicii care fac obiectul curent de activitate al firmei, dar pentru care s-au înregistrat anterior creanțe față de clienți (cumpărători).

d) Încorporarea în veniturile curente ale exercițiului financiar expirabil a unor sume reprezentând venituri care au fost estimate ca probabile în exercițiile financiare anterioare, dar care au devenit certe în exercițiul financiar expirabil. Este vorba de venituri constatate în avans, scadente și de anularea provizioanelor pentru deprecieri, riscuri și cheltuieli, rămase fără obiect.

„Rezultatul contabil (rezultatul brut al exercițiului înainte de impozitare) se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri dintr-un an fiscal potrivit cerințelor contabilității de angajamente.”<sup>41</sup>

$$\text{Rezultatul contabil} = \text{Venituri} - \text{Cheltuieli}$$

De-a lungul timpului, noțiunea de profit a cunoscut numeroase modalități de definire și explicare. Astfel, profitul poate fi definit „prin prisma diferenței pozitive dintre venitul

<sup>40</sup> Dumitru Mățiș, Atanasie Pop, *Contabilitate financiară*, ediția a 2-a, Casa Cărții de Știință, Cluj – Napoca, 2008, p. 648

<sup>41</sup> Lucian Cernușca, *Contabilitate și gestiune fiscală*, Editura Tribuna Economică, București, 2010, p. 140

obținut prin vânzarea bunurilor realizate de un agent economic și costul lor, considerată ca expresie a eficienței economice”<sup>42</sup>. În sens mai larg, profitul reprezintă câștigul sau avantajul în formă bănească realizat în urma desfășurării unei activități economice. Entitatea economică nu poate exista și nu se poate dezvolta dacă nu își recuperează cheltuielile și nu obține un excedent de venit. Ca rezultat al acțiunii economice, văzut ca decalaj între veniturile și cheltuielile unei entități, se apreciază că toate activitățile lucrative dintr-o economie au ca scop obținerea profitului.

Spre deosebire de venitul economic, rezultatul contabil aparține unei entități economice și are ca obiectiv măsurarea ulterioară a rezultatelor activității desfășurate. El se determină periodic ca surplus al ciclului economic al entității. Prin modul său de calcul, rezultatul contabil este orientat spre trecut și arată progresul înregistrat în decursul unei perioade de timp. În activitatea unei entități, rezultatului contabil îi pot fi atribuite și alte utilizări<sup>43</sup>:

- ghid al politicii de dividende și de acumulare a entității;
- mijloc de predicție a rezultatelor viitoare cu scopul de a lua decizii de investire sau dezinvestire;
- mijloc de evaluare a capacității managementului de a conduce entitatea;
- mijloc de evaluare a valorii deciziilor luate de alte grupuri legate de entitatea în cauză;
- instrument managerial într-o serie de domenii din interiorul sau din afara entității (politica de stabilire a prețurilor, negocierile salariale, credibilitatea în fața organismelor de credit, reglementarea prețurilor în condiții de monopol.

Profitul reprezintă „expresia raționalității activității economice”<sup>44</sup>. El sintetizează rezultatele activității unei entități economice, constituind condiția continuării și dezvoltării activității.

Profitul reflectă avantajul realizat în urma exercitării unei activități economice, constituind motivația obiectivă a întreprinzătorilor și proprietarilor de capital. Profitul stimulează inițiativa, acceptarea riscului și incită la realizarea eforturilor de sporire a raționalității sau eficienței activității economice.

Rezultatul contabil este considerat principalul indicator pentru măsurarea performanței financiare a entității, dar rezultatul contabil nu trebuie confundat cu noțiunea de performanță.

---

<sup>42</sup> Popa Adriana Florina, (2006), *Relativ și distorsiune în determinarea rezultatului contabil*, articol publicat în volumul Congresului al XVI-lea al profesiei contabile din România „Profesia contabilă și Globalizarea”, Editura CECCAR, București, p. 803

<sup>43</sup> JIANU Iulia, (2007) *Evaluarea, prezentarea și analiza performanței întreprinderii*, Editura CECCAR, București, p. 57

<sup>44</sup> MATEȘ Dumitru, (2010), *Contabilitatea evenimentelor și tranzacțiilor între standarde, directive și reglementări fiscale*, Editura Mirton, Timișoara, p. 255

Profitul impozabil se determină doar din considerente de ordin fiscal, pentru calculul impozitului, de aceea se mai numește și "profit fiscal".

În legătură cu "profitul impozabil", sunt de reținut următoarele particularități ale acestuia:

- nu există un cont de "profit impozabil", fapt pentru care "profitul impozabil" nu se înregistrează într-un cont; trebuie avut în vedere faptul că nici prin standardele internaționale de contabilitate nu se prevede existența unui cont în care să se înregistreze profitul impozabil;
- nu apare înscris (înregistrat) nici în bilanța de verificare și nici în bilanțul contabil;
- se calculează pe baza "registriului de evidență fiscală".

Rezultatul fiscal se calculează trimestrial/anual, cumulat de la începutul anului fiscal.

Pentru determinarea rezultatului fiscal, erorile înregistrate în contabilitate se corectează astfel<sup>45</sup>:

- a) erorile care se corectează potrivit reglementărilor contabile pe seama rezultatului reportat, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală;
- b) erorile care se corectează potrivit reglementărilor contabile pe seama contului de profit și pierdere sunt luate în calcul pentru determinarea rezultatului fiscal în anul în care se efectuează corectarea acestora.

Erorile contabile care se vor corecta prin contul de profit și pierdere nu vor determina necesitatea depunerii de declarații rectificative pentru impozitul pe profit.

Veniturile totale ale persoanelor juridice sunt veniturile realizate din vânzarea producției, prestarea serviciilor și executarea de lucrări.

Cheltuielile totale ale persoanelor juridice sunt cheltuielile efectuate pentru desfășurarea activității.

Veniturile neimpozabile sunt acele venituri care se scad la calculul profitului impozabil adică "nu sunt supuse impozitării".

Cheltuielile nedeductibile sunt cheltuieli care nu îndeplinesc condițiile legale pentru a fi scăzute din venituri în scopul determinării profitului impozabil și a impozitului pe profit.

La calculul rezultatului fiscal se aplică *deduceri suplimentare* în proporție de 50% pentru cheltuielile eligibile legate de activități de cercetare – dezvoltare. Aceste deduceri fiscale nu se recalculează în cazul nerealizării obiectivelor proiectului de cercetare – dezvoltare. În cazul aparaturii și echipamentelor destinate activităților de cercetare-dezvoltare se admite fiscal metoda de amortizare accelerată.

La calculul rezultatului fiscal, următoarele venituri sunt neimpozabile:

---

<sup>45</sup> Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, Titlul II „Impozit pe profit”, Capitol 2, art.19 (3)

- a) dividendele primite de la o persoană juridică română;
- b) 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 cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă persoana juridică română care primește dividendele deține la persoana juridică străină din statul terț, la data înregistrării acestora potrivit reglementărilor contabile aplicabile, pe o perioadă neîntreruptă de un an, minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice care distribuie dividendele;
- c) valoarea titlurilor de participare noi sau sumele reprezentând majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare. Acestea sunt impozabile la data cesionării, transmiterii cu titlu gratuit, retragerii capitalului social sau lichidării persoanei juridice la care se dețin titlurile de participare, cu excepția celor aferente titlurilor de participare pentru care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la lit. i) și j);
- d) veniturile din anularea, recuperarea, inclusiv refacturarea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din restituirea ori anularea unor dobânzi și/sau penalități pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile reprezentând anularea rezervei înregistrate ca urmare a participării în natură la capitalul altor persoane juridice sau ca urmare a majorării capitalului social la persoana juridică la care se dețin titlurile de participare;
- e) veniturile din impozitul pe profit amânat determinat și înregistrat de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară;
- f) veniturile reprezentând modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare/activelor biologice, ca urmare a evaluării ulterioare utilizând modelul bazat pe valoarea justă de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară. Aceste sume sunt impozabile concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a acestor investiții imobiliare/active biologice, după caz;
- g) veniturile reprezentând creșteri de valoare rezultate din reevaluarea mijloacelor fixe, terenurilor, imobilizărilor necorporale, după caz, care compensează cheltuielile cu descrescăderile anterioare aferente aceleiași imobilizări;
- h) veniturile prevăzute expres în acorduri și memorandumuri ca fiind neimpozabile aprobate prin acte normative;
- i) veniturile din evaluarea/reevaluarea/vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română sau la o persoană juridică străină situată într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă la data

evaluării/reevaluării/vânzării/cesionării inclusiv contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de un an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice la care are titlurile de participare. Nu intră sub incidența acestor prevederi veniturile din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română de o persoană juridică rezidentă într-un stat cu care România nu are încheiată convenție de evitare a dublei impunerii;

j) veniturile din lichidarea unei alte persoane juridice române sau unei persoane juridice străine situate într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impunerii, dacă la data începerii operațiunii de lichidare, potrivit legii, contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de un an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice supuse operațiunii de lichidare;

k) sumele colectate, potrivit legii, pentru îndeplinirea responsabilităților de finanțare a gestionării deșeurilor;

l) veniturile aferente titlurilor de plată obținute de persoanele îndreptățite, potrivit legii, titulari inițiali aflați în evidența Comisiei Centrale pentru Stabilirea Despăgubirilor sau moștenitorii legali ai acestora;

m) despăgubirile primite în baza hotărârilor Curții Europene a Drepturilor Omului;

n) veniturile înregistrate printr-un sediu permanent dintr-un stat străin, în condițiile în care se aplică prevederile convenției de evitare a dublei impunerii încheiate între România și statul străin respectiv, iar convenția respectivă prevede ca metodă de evitare a dublei impunerii *metoda scutirii* ;

o) sumele primite ca urmare a restituirii cotei-părți din aporturile acționarilor/asociaților, cu ocazia reducerii capitalului social, potrivit legii.

Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate **cheltuieli deductibile** cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.

Cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal, cu excepția cheltuielilor sociale care sunt deductibile în limita unei cote de până la 5%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului.

Dintre **cheltuielile cu deductibilitate limitată** prevăzute de Codul fiscal, menționăm<sup>46</sup>:

a) cheltuielile de protocol în limita unei cote de 2% aplicată asupra aplicată asupra bazei determinată astfel:

---

<sup>46</sup> Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, Titlul II „Impozit pe profit”, Capitol 2, art. 25

*profit contabil + cheltuieli cu impozitul pe profit + cheltuieli de protocol + cheltuieli înregistrate cu TVA colectată pentru cadourile oferite de contribuabil , cu valoare mai mare de 100 lei;*

b) cheltuielile de sponsorizare, în limita de 5 la mie din cifra de afaceri;

c) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 5%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Codului muncii. Intră sub incidența acestei limite următoarele:

1. ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru proteze, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;

2. cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor unități aflate în administrarea contribuabililor, precum: creșe, grădinițe, școli, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști și altele asemenea;

3. cheltuielile reprezentând: cadouri în bani sau în natură, inclusiv tichete cadou oferite salariaților și copiilor minori ai acestora, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, acordate de angajator pentru salariații proprii și membrii lor de familie, precum și contribuția la fondurile de intervenție ale asociațiilor profesionale ale minerilor;

4. alte cheltuieli cu caracter social efectuate în baza contractului colectiv de muncă sau a unui regulament intern;

d) cheltuielile reprezentând tichetele de masă și vouchere de vacanță acordate de angajatori, potrivit legii;

e) scăzămintele, perisabilitățile, pierderile rezultate din manipulare/depozitare, potrivit legii;

Perisabilitățile reprezintă scăzăminte care se produc în timpul transportului , manipulării, depozitării și desfacerii mărfurilor, determinate de procesele naturale, care sunt uscarea, evaporarea, volatilizarea, pulverizarea hidroliza, răcirea, înghețarea, topirea, oxidarea, aderarea la pereții vagoanelor sau ai vaselor în care sunt transportate, descompunerea, scurgerea, îmbibarea, îngroșarea, împărțirea, fărâmițarea, spargerea, inclusiv procesele de fermentare sau alte procese biofizice, în procesul de comercializare în rețeaua de distribuție (depozite cu ridicata, unități comerciale cu amănuntul și de alimentație publică).

Nu sunt considerate perisabilități pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau obținerea unui serviciu.

f) pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu;

g) cheltuielile reprezentând cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei, care include și consumul propriu comercial, pentru contribuabilii din domeniul distribuției energiei electrice;

h) provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților. Provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților se deduc trimestrial/anual numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul trimestrului/anului respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevăzute în convențiile încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzut în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate;

i) ajustările pentru deprecierea creanțelor, înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, în limita unui procent de 30% din valoarea acestora (cu excepțiile prevăzute de Codul fiscal ), dacă creanțele îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;
2. nu sunt garantate de altă persoană;
3. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;

j) rezerva legală este deductibilă în limita unei cote de 5% aplicate asupra profitului contabil, la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit, până ce aceasta va atinge a cincia parte din capitalul social subscris și vărsat sau din patrimoniu, după caz;

**Cheltuielile cu dobânzile** sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu 3. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin *capital împrumutat* se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.

În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste 3 sau capitalul propriu are o valoare negativă, **cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile.**

Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii mijloacelor fixe amortizabile, precum și investițiile efectuate la acestea se recuperează din punct de vedere fiscal prin **deducerea amortizării.**

Dintre **cheltuielile care nu sunt deductibile** menționăm:

a) cheltuielile proprii ale contribuabilului cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentând diferențe din anii precedenți sau din anul curent, precum și impozitele pe profit sau pe venit plătite în străinătate. Sunt nedeductibile și cheltuielile cu impozitele nereținute la sursă în numele persoanelor fizice și juridice nerezidente, pentru veniturile realizate din

România, precum și cheltuielile cu impozitul pe profit amânat înregistrat în conformitate cu reglementările contabile aplicabile;

b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile, datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale, cu excepția celor aferente contractelor încheiate cu aceste autorități;

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă. Aceste cheltuieli sunt deductibile pentru cazul în care stocurile/mijloacele fixe amortizabile se înscriu în oricare dintre următoarele situații/condiții:

1. au fost distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;

2. au fost încheiate contracte de asigurare;

3. au fost degradate calitativ și se face dovada distrugerii;

4. au termen de valabilitate/expirare depășit, potrivit legii;

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

e) cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile. În situația în care evidența contabilă nu asigură informația necesară identificării acestor cheltuieli, la determinarea rezultatului fiscal se iau în calcul cheltuielile de conducere și administrare, precum și alte cheltuieli comune ale contribuabilului, prin utilizarea unor chei corespunzătoare de repartizare a acestora sau proporțional cu ponderea veniturilor neimpozabile în totalul veniturilor înregistrate de contribuabil;

h) cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele și riscurile asociate activității contribuabilului, cu excepția celor care privesc bunurile reprezentând garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul sau utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale.

În noul Cod Fiscal se stabilește că **profitul investit** în echipamente tehnologice, calculatoare electronice și echipamente periferice, mașini și aparate de casă, de control și de facturare, precum și în programe informatice, produse și/sau achiziționate, inclusiv în baza contractelor de leasing financiar, și puse în funcțiune, folosite în scopul desfășurării activității economice, este scutit de impozit. Odată cu publicarea normelor de aplicare a Noului Cod fiscal, avem la dispoziție și câteva exemple de calcul pentru determinarea scutirii de impozit pe profit, pe care le vom reda în continuare.<sup>47</sup>

---

<sup>47</sup> <http://legestart.ro/exemple-de-calcul-pentru-scutirea-de-impozit-profitului-reinvestit/>





***Exemplul 1 – 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 ( $500\ 000 \times 5\% = 25\ 000$ ), partea alocabilă profitului reinvestit fiind  $70\ 000 \times 5\% = 3\ 500$  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 2 – 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 3 – 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 x 16% = 35.200 lei; impozit pe profit scutit = 35.200 lei;**

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



***Exemplu de calcul privind scăderea din impozitul pe profit datorat a cheltuielilor reprezentând sponsorizarea<sup>48</sup>***

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 x 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.

---

<sup>48</sup> <http://www.contzilla.ro/exemplu-de-calcul-cheltuiiala-cu-sponsorizarea-in-2016/>

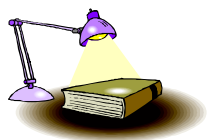
Suma de scăzut din impozitul pe profit este 5.010 lei.

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.



**TO DO:** Precizați principalele diferențe dintre rezultatul contabil și rezultatul fiscal.



### 5.5. Recunoașterea unor venituri care influențează baza de impozitare a impozitului pe profit

#### a) Venituri din conectarea clienților la utilități

Activelor care fac posibilă conectarea la utilități a unor clienți persoane juridice se înregistrează în contabilitatea furnizorului/ distribuitorului ca active imobilizate în contrapartidă cu un cont de venituri în avans (478 „Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți”). În contabilitatea clientului beneficiar al utilităților se înregistrează o imobilizare necorporală, care reprezintă dreptul de a beneficia de conectarea la utilități, în schimbul sumelor suportate pentru achitarea activelor care fac posibilă conectarea.

Furnizorul – distribuitor înregistrează amortizarea activelor corporale începând cu luna următoare punerii lor în funcțiune, iar clientul înregistrează amortizarea imobilizărilor necorporale din momentul în care drepturile dobândite produc efecte. Amortizarea acestor imobilizări necorporale se eșalonează pe perioada pentru care entitatea are dreptul de a utiliza rețelele respective, dacă această durată este specificată în contractele încheiate sau pe durata de viață a instalațiilor de utilizare de la locul de consum.



#### Exemplu:

O entitate economică suportă costuri de 320 000 lei pentru a se conecta la utilități furnizate de un singur distribuitor. Aceste lucrări de conectare se concretizează în construcții speciale în valoare de 180 000 lei și în echipamente în valoare de 140 000 lei. Durata de viață a construcțiilor este 30 ani, iar a echipamentelor este 20 ani. La beneficiar, amortizarea imobilizărilor necorporale se face pe o perioadă de 30 ani.

#### Contabilitatea distribuitorului de utilități:

- înregistrarea activelor care fac posibilă conectarea la utilități a clientului persoană juridică:

%	=	478		320 000
212			180 000	
213			140 000	

- amortizarea imobilizărilor corporale:

6811	=	%	1 083,33	
		2812		500
		2813		583,33

- consemnarea venitului din subvenția primită de la beneficiar, în sumă de 1083,33 lei.

478	=	7584	1083,33	1083,33
-----	---	------	---------	---------

Dacă distribuitorul ar fi suportat o parte din costul imobilizărilor aferente conectării la utilități a clientului, atunci ar fi înregistrat o amortizare mai mare decât suma trecută la venituri din subvenții pentru investiții.

*Contabilitatea beneficiarului conectării la utilități*

- factura primită de beneficiarul utilităților:

%	=	401		380 800
205			320 000	
4426			60 800	

- amortizarea dreptului de a beneficia de aceste utilități pentru prima lună:

6811	=	2805	888,88	888,88
------	---	------	--------	--------

*b) Venituri aferente costurilor stocurilor de produse*

Schimbarea adusă de OMFP 1802/2014 se referă la contabilizarea diferențelor de preț la produse. Nu se mai pun în corelație conturile 345 și 711 pentru consemnarea diferențelor de preț favorabile aferente intrărilor și ieșirilor de produse finite. Se pun în corelație conturile 345 și 348, aspect ce creează unele dificultăți conceptuale legate de criteriile de recunoaștere a veniturilor și de prezentare în bilanț a stocurilor de produse.

	OMFP 1802/2014	OMFP 3055/2009
Diferențe de preț favorabile aferente intrărilor de produse finite	În debitul contului 345 și în creditul contului 348.	În debitul contului 711 și în creditul contului 348
Diferențe de preț favorabile aferente ieșirilor de produse finite	În debitul contului 348 și în creditul contului 345.	În debitul contului 348 și în creditul contului 711.
Diferențe de preț nefavorabile aferente intrărilor de produse finite	În debitul contului 348 și în creditul contului 711.	În debitul contului 348 și în creditul contului 711.
Diferențe de preț nefavorabile aferente ieșirilor de produse finite	În debitul contului 711 și în creditul contului 348.	În debitul contului 711 și în creditul contului 348.



*Exemplu:*

În luna decembrie, costul de producție efectiv este de 60 000 lei, iar suma de 20 000 lei reprezintă cheltuieli neîncorporate în costuri și rămase în sarcina perioadei de gestiune. Pentru produsele obținute, costul prestabilit este 65 000 lei. Celelalte venituri ale firmei sunt de 21000 lei. Până la sfârșitul lunii, firma nu a vândut produse finite.

<i>OMFP 1802/2014</i>	<i>OMFP 3055/2009</i>
- obținerea produselor	
345 = 711      65 000	345 = 711      65 000
- diferențele de preț favorabile	
345 = 348      5 000	348 = 711      - 5 000 sau 711 = 348      5 000
Sold cont 345 = 70 000 Sold cont 348 (creditor) = 5 000 Conturi de cheltuieli (rulaj debitor cumulat) = 80 000 Cont 711 sold înainte de închidere = 65 000 Celelalte conturi de venituri (rulaj creditor) = 21 000	Sold cont 345 = 65 000 Sold cont 348 (debitor) = - 5 000 Conturi de cheltuieli (rulaj debitor cumulat) = 80 000 Cont 711 sold înainte de închidere = 65 000 Celelalte conturi de venituri (rulaj creditor) = 21 000
<b>Rezultat</b> = Venituri – Cheltuieli = ( 65 000 + 21 000) – 80 000 = 6 000 lei	<b>Rezultat</b> = Venituri – Cheltuieli = (60 000 + 21 000) – 80 000 = 1 000 lei
- valoarea de bilanț a stocurilor	
70 000 – 5 000 = 65 000 lei (costul prestabilit)	65 000 – 5 000 = 60 000 lei (costul efectiv)

Aplicarea corespondențelor dintre conturi recomandate de OMFP 1802/2014 conduce la recunoașterea unui venit (prin rulajul creditor al contului 711) care nu corespunde definiției veniturilor. Diferența de preț de 5 000 lei nu reflectă o îmbogățire a firmei și nicio creștere de capitaluri proprii generate de un spor de active.

Totuși, OMFP 1802/2014 permite utilizarea contului 348 cu funcțiune de activ, înregistrând diferențele favorabile aferente stocurilor cu minus în debitul (intrările) și în creditul (ieșirile) contului de diferențe de preț. Astfel se simplifică evidențele, stabilind regula după care contul de diferențe de preț funcționează asemenea contului de stoc la care se referă.

Se pune întrebarea: de ce venitul aferent producției stocate este evidențiat sub denumirea de „venituri aferente costurilor stocurilor de produse”? În momentul înregistrării acestui venit se consemnează de fapt trecerea produselor corespunzătoare calitativ din secțiile de fabricație în depozitele unității. În momentul vânzării produselor venitul aferent producției stocate scade, locul lui fiind preluat de venitul din vânzare. Astfel soldul contului 711

„Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” reprezintă, de fapt, costul efectiv al produselor finite vândute.

*c) Venituri generate de programele de fidelizare a clienților*

Programele de fidelizare a clienților permit acordarea de puncte cadou clienților. Aceste puncte cadou pot fi utilizate pentru a achiziționa bunuri sau servicii gratuite sau cu preț redus. Entitatea va contabiliza punctele cadou ca o componentă identificabilă a tranzacției în cadrul căreia acestea sunt acordate (în contul 472). Suma corespunzătoare punctelor cadou va fi recunoscută la venituri curente, în momentul în care entitatea își îndeplinește obligația de a furniza premiile sau la expirarea perioadei în cadrul căreia clienții pot utiliza punctele cadou.

Condiția pentru înregistrarea ca venituri în avans a valorii punctelor cadou este ca programul de fidelizare să permită cunoașterea, în orice moment a următoarelor informații: valoarea punctelor cadou acordate, termenele la care expiră valabilitatea acestora, valoarea punctelor cadou onorate și valoarea punctelor cadou existente, ce urmează a fi onorate în perioada următoare. Dacă entitatea nu dispune de un astfel de sistem de evidență a punctelor cadou, aceasta înregistrează venituri curente în clasa 7 pentru suma totală și, concomitent, un provizion aferent costurilor estimate a fi suportate pentru onorarea obligațiilor asumate.



**Exemplu:**

Un magazin acordă 1 punct cadou pentru orice achiziție de 50 lei. Pentru fiecare 10 puncte, un client poate cumpăra bunuri în valoare de 30 lei (preț de vânzare). Magazinul a acordat în exercițiul N 100 de puncte pentru vânzări de 10 000 lei. Entitatea a prognozat o utilizare a punctelor cadou în proporție de 70%. În exercițiul n sunt utilizate 50 puncte cadou. La sfârșitul exercițiului N se reestimează gradul de utilizare a punctelor cadou la 90%. În exercițiul N+1, clienții utilizează 35 de puncte.

Valoarea justă a unui punct cadou depinde de rata de actualizare a acestora. Valoarea justă este:  $30 \text{ lei} / 10 \text{ puncte} \times 100 \text{ puncte} \times 70\% = 300 \text{ puncte} \times 70\% = 210 \text{ lei}$ .

- vânzarea bunurilor pentru care se acordă puncte cadou

5311	=	%	10 000	
		707		9790
		472		210

- utilizarea de către clienți a 50 de puncte în exercițiul N:  $50 \times 3 = 150$

472	=	707	150	150
-----	---	-----	-----	-----

- reestimarea gradului de utilizare a punctelor cadou la sfârșitul exercițiului N ( $30/10 \times 100 \times 90\%$ ) –  $210 = 60$

6812	=	1518	60	60
------	---	------	----	----

- utilizarea a 35 de puncte cadou de către clienți în exercițiul N+1:35 x 3 – 5 x 3 = 90				
	472	=	707	90 90
- reluarea la veniturile curente a provizionului ca urmare a realizării riscului previzionat în anul N				
	1518	=	7812	15 15
- reluarea la venituri a provizionului rămas la expirarea perioadei de utilizare:				
	1518	=	7812	45 45

*d) Recunoașterea subvențiilor la venituri*

O subvenție se recunoaște la venituri pe măsura înregistrării în contabilitate a cheltuielilor pe care acestea trebuie să le acopere și proporțional cu ele. Informațiile referitoare la recunoașterea subvențiilor la venituri cuprinse în OMFP 1802/2014 sunt sistematizate în tabelul următor:

La recunoașterea inițială a	Tratamentul contabil
- subvențiilor aferente activelor și a subvențiilor sub forma activelor nemonetare evaluate la valoare justă	445 = 4751 5121 = 445 % = 404 2xx 4426 6811 = 280 4751 = 7584
- intrărilor de imobilizări corporale și necorporale prin donații	445 = 4753 2xx = 445 6811 = 281 4753 = 7582
- intrărilor de imobilizări corporale și necorporale de natura plusurilor de inventar	2xx = 4754 6811 = 281 4754 = 7588
- subvențiilor aferente veniturilor pentru care nu s-au recunoscut cheltuielile pe care subvenția trebuie să le acopere	445 = 472 5121 = 445 472 = 741
- subvențiilor aferente veniturilor pentru care deja s-au recunoscut cheltuielile pe care subvenția trebuie să le acopere	445 = 741 5121 = 4451



OMFP nr. 773/2015 pentru aprobarea Sistemului de raportare contabilă la 30 iunie 2015 a operațiunilor economice și pentru modificarea unor reglementări contabile clarifică faptul că veniturile din subvenții din exploatare se prezintă la venituri din exploatare și nu se deduc din cheltuieli.



## 5.6. Declararea și plata impozitului pe profit

Declararea și plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I – III.

Documentul prin care se declară impozitul pe profit în timpul anului este *Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat*.

Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent unui an fiscal se efectuează până la 25 martie inclusiv a anului următor celui pentru care se calculează impozitul, cu următoarele excepții:

- până la 25 februarie inclusiv a anului următor pentru organizațiile nonprofit și contribuabilii care obțin venituri majoritar din cultura cerealelor și a plantelor tehnice, pomicultură și silvicultură;
- până la data depunerii situațiilor financiare la organul fiscal competent din subordinea ANAF, pentru persoanele juridice care se dizolvă cu lichidare în cursul anului fiscal;
- până la închiderea perioadei impozabile, pentru persoanele juridice care se dizolvă fără lichidare în cursul anului fiscal.

Contribuabilii pot opta pentru declararea și plata impozitului pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate semestrial până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se efectuează plata.

Plățile anticipate trimestrial reprezintă o pătrime din impozitul datorat pentru anul precedent, actualizat cu indicele prețurilor de consum, estimat cu ocazia elaborării bugetului inițial al anului pentru care se efectuează aceste plăți.

Impozitul pe profit pentru anul precedent, pe baza căruia se determină plățile anticipate trimestrial, este impozitul pe profit datorat conform declarației privind impozitul pe profit, fără a lua în calcul plățile anticipate efectuate în acel an.

Opțiunea pentru sistemul anual de declarare și plată a impozitului pe profit se efectuează la începutul anului fiscal pentru care se solicită. Opțiunea efectuată este obligatorie pentru cel puțin doi ani consecutivi.

Impozitul anual se declară prin *Declarația privind impozitul pe profit* (formular 101), care trebuie să fie depusă până la data de 25 martie inclusiv a anului următor celui pentru care

se calculează impozitul.



### **5.7. Declararea, reținerea și plata impozitului pe dividende**

O persoană juridică română care plătește dividende către o persoană juridică română are obligația să rețină, să declare și să plătească impozitul pe dividende reținut către bugetul de stat.<sup>49</sup>

Pentru veniturile din dividende se datorează contribuția la asigurări de sănătate de, indiferent dacă asociatul unic obține și alte venituri pentru care se datorează deja contribuția la asigurările de sănătate.

Impozitul pe dividende se stabilește prin aplicarea unei cote de impozit de 5% asupra dividendului brut plătit unei persoane juridice române. Impozitul pe dividende se declară și se plătește la bugetul de stat, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se plătește dividendul.

În cazul în care dividendele distribuite nu au fost plătite până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende aferent se plătește, după caz, până la data de 25 ianuarie a anului următor, respectiv până la data de 25 a primei luni a anului fiscal modificat, următor anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale. Aceste prevederi nu se aplică pentru dividendele distribuite și neplătite până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, dacă în ultima zi a anului calendaristic sau în ultima zi a anului fiscal modificat, după caz, persoana juridică română care primește dividendele deține, la data plății dividendelor, minimum 10% din titlurile de participare ale celeilalte persoane juridice, pe o perioadă de un an împlinit până la data plății acestora inclusiv.



### **5.8. Registrul de evidenta fiscală**

Registrul de evidenta fiscală este unul dintre registrele obligatorii pentru societățile comerciale. Se întocmește de către contribuabilii care sunt înregistrați ca plătitori de impozit pe profit. Codul fiscal prevede obligativitatea contribuabililor plătitori de impozit pe profit să evidențieze în registrul de evidență fiscală veniturile impozabile realizate din orice sursă, într-un an fiscal, precum și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora. Cu ajutorul acestui registru se asigură o transparență a concilierii dintre rezultatul contabil și rezultatul fiscal. Registrul de evidenta fiscală poate fi ținut sub formă scrisă sau electronică. Documentul se păstrează la domiciliul fiscal al contribuabilului și trebuie prezentat organelor de inspecție fiscală de câte ori este nevoie.

---

<sup>49</sup> xxx Legea 227/2015 privind Codul fiscal, art. 43

Registrul de evidență fiscală are ca scop înscrierea tuturor informațiilor care au stat la baza determinării profitului impozabil și a calculului impozitului pe profit cuprins în declarația privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat. Astfel, în acest registru trebuie înscrise:

- veniturile impozabile realizate de contribuabil din orice sursă într-un an fiscal;
- cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor impozabile;
- orice informație cuprinsă în declarația fiscală, obținută în urma unor prelucrări ale datelor furnizate de înregistrările contabile.
- pierderea fiscală.

Evidențierea veniturilor impozabile și a cheltuielilor aferente se face în ordine cronologică, prin totalizarea acestora pe trimestru și an fiscal.

Operațiunile înregistrate în acest registru sunt la latitudinea contribuabilului, în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii ale acestuia.

Înregistrările din Registrul de evidență fiscală se vor face pentru fiecare perioadă pentru care contribuabilul are obligația de a declara impozitul pe profit.

Registrul de evidență fiscală este un document cu regim special de tipărire și distribuire.



## 5.9. Impozitul pe venitul microîntreprinderilor

O microîntreprindere este o persoană juridică română care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

- a) a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 1 000 000 euro;
- b) capitalul social al acesteia este deținut de persoane, altele decât statul și unitățile administrativ – teritoriale,
- c) nu se află în dizolvare, urmată de lichidare, înregistrată în Registrul Comerțului sau la Instanțele Judecătorești.

Persoanele juridice române aplică impozitul pe venit începând cu anul fiscal următor celui în care îndeplinesc condițiile de microîntreprindere. Anul fiscal al unei microîntreprinderi este anul calendaristic. În cazul unei microîntreprinderi care se înființează sau își încetează existența, anul fiscal este perioada din anul calendaristic în care persoana juridică a existat.

Baza de impozitare a impozitului pe venitul microîntreprinderilor este formată din veniturile obținute de microîntreprindere din orice sursă din care se scad o serie de venituri și la care se adună elementele ce vor fi menționate mai jos.

Veniturile care se scad din baza de impozitare sunt:

- veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;

- veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;
- veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;
- veniturile din subvenții;
- veniturile din provizioane, ajustări pentru depreciere sau pentru pierdere de valoare, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;
- veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau activelor corporale proprii;
- veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;
- veniturile din diferențele de curs valutar;
- veniturile financiare înregistrate ca urmare a decontării creanțelor și datoriilor în lei în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial;
- valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării, înregistrate în contul 709;
- veniturile aferente titlurilor de plată obținute de persoanele îndreptățite, potrivit legii, titulari inițiali aflați în evidența Comisiei Centrale pentru Stabilirea Despăgubirilor sau moștenitorii legali ai acestora;
- despăgubirile primite în baza hotărârilor Curții Europene a Drepturilor Omului;
- veniturile obținute dintr-un stat străin cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, dacă acestea au fost impozitate în statul străin.

Pentru determinarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, la baza impozabilă se adaugă următoarele:

- valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul 609;
- în trimestrul IV sau în ultimul trimestru al perioadei impozabile, în cazul contribuabililor care își încetează existența, diferența favorabilă dintre veniturile din diferențe de curs valutar / veniturile financiare înregistrate ca urmare a decontării creanțelor și datoriilor în lei în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial și cheltuielile din diferențe de curs valutar / cheltuielile financiare aferente înregistrate cumulativ de la începutul anului;
- rezervele, cu excepția celor reprezentând facilități fiscale, reduse sau anulate (rezerva legală, rezerve din reevaluarea activelor fixe), care au fost deduse la calculul profitului impozabil și nu au fost impozitate în perioada în care microîntreprinderile au fost plătitoare de impozit pe profit;
- rezervele reprezentând facilități fiscale, constituite în perioada în care microîntreprinderile au fost plătitoare de impozit pe profit, care sunt utilizate pentru

majorarea capitalului social, pentru distribuire către participanți sub orice formă, pentru acoperirea pierderilor sau pentru oricare alt motiv. În situația în care rezervele fiscale sunt menținute până la lichidare, acestea nu sunt luate în calcul pentru determinarea bazei impozabile ca urmare a lichidării.

În cazul în care o microîntreprindere achiziționează case de marcat, valoarea de achiziție a acestora se deduce din baza impozabilă, în conformitate cu documentul justificativ, în trimestrul în care au fost puse în funcțiune.

#### Cota de impozitare pentru impozitul pe venitul microîntreprinderilor

Cotele de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor sunt:

- a) 1% pentru microîntreprinderile care au cel puțin un salariat;
- b) 3% pentru microîntreprinderile care nu au salariați.

O microîntreprindere nou înființată aplică o cotă de 1% pentru primele 24 de luni de la înființare dacă îndeplinește următoarele condiții:

- are cel puțin un salariat angajat în termen de 60 de zile inclusiv de la data înregistrării persoanei juridice respective;
- este constituită pe o perioadă mai mare de 48 de luni;
- acționarii/asociații nu au deținut titluri de participare la alte persoane juridice.

Potrivit Codului muncii, prin *salariat* se înțelege persoană angajată cu contract individual de muncă, cu normă întreagă. Condiția referitoare la numărul de salariați este îndeplinită și în cazul în care microîntreprinderea:

- are persoane angajate cu contracte de muncă cu timp parțial dacă fracțiunile de normă prevăzute în acestea, însumate reprezintă echivalentul unei norme întregi,
- are încheiate contracte de administrare sau mandat, potrivit legii, în cazul în care remunerația acestora este cel puțin la nivelul de bază minim brut pe țară garantat în plată.

#### Reguli de ieșire din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor în cursul anului fiscal

Dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 1 000 000 euro, aceasta datorează impozit pe profit începând cu trimestrul în care s-a depășit limita menționată.

Calculul și plata impozitului pe profit se efectuează începând cu trimestrul în care s-a depășit oricare dintre aceste limite luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul respectiv și se verifică pe baza veniturilor înregistrate cumulativ de la începutul anului fiscal. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la închiderea exercițiului financiar precedent.

#### Plata impozitului și depunerea declarațiilor

Persoanele juridice române plătitoare de impozit pe profit comunică organelor fiscale competente aplicarea sistemului de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, până la data de 31 martie inclusiv a anului pentru care se plătește impozitul pe veniturile microîntreprinderilor. Acest termen este valabil și pentru comunicarea ieșirii din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor.

Persoanele juridice care se înființează în cursul unui an fiscal trebuie să comunice organului fiscal competent aplicarea regimului microîntreprinderilor, în termen de 30 de zile de la înființare.

Calculul și plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul. Microîntreprinderile au obligația de a depune, până la termenul de plată a impozitului, declarația de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Microîntreprinderile care se dizolvă cu lichidare, în cursul aceluiași an în care a început lichidarea au obligația să depună declarația de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și să plătească impozitul aferent până la data depunerii situațiilor financiare la organul fiscal competent.

Microîntreprinderile care, în cursul anului fiscal, se dizolvă fără lichidare au obligația să depună declarația de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și să plătească impozitul până la închiderea perioadei impozabile.



**Exemplu:** O microîntreprindere are cinci salariați cu contract de muncă pe perioadă nedeterminată și realizează venituri ce nu depășesc echivalentul a 1 000 000 euro. Microîntreprinderea a achiziționat o casă de marcat în valoare de 2 000 lei. Pentru exercițiul financiar N se cunosc următoarele date:

- 704 „Venituri din servicii prestate” 150 000 lei,
- 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție” 17 000 lei;
- 7812 „Venituri din provizioane” 5 000 lei;
- 766 „Venituri din dobânzi” 1 000 lei;
- 765 „Venituri din diferențe de curs valutar” 700 lei;
- 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar” 450 lei;
- 609 „Reduceri comerciale primite” 2 100 lei.

Să se calculeze impozitul pe veniturile microîntreprinderii.

**Venitul impozabil** = (Venituri din servicii prestate + Venituri din dobânzi + Reduceri comerciale primite + Diferența dintre venituri din diferențe de curs valutar și cheltuielile din diferențe de curs valutar) – (Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție + Venituri din diferențe de curs valutar + Valoarea casei de marcat) = (150 000 + 1 000 + 2 100 + 250) – (17 000 + 700 + 2000) = 153 350 – 19 700 = 133 650 lei

**Impozitul pe veniturile microîntreprinderii** =  $133\ 650 \times 1\% = 1\ 336,5$  lei



### 5.10. Rezumat

Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%. Rezultatul fiscal se calculează trimestrial/anual, cumulat de la începutul anului fiscal.

Veniturile totale ale persoanelor juridice sunt veniturile realizate din vânzarea producției, prestarea serviciilor și executarea de lucrări.

Cheltuielile totale ale persoanelor juridice sunt cheltuielile efectuate pentru desfășurarea activității. Veniturile neimpozabile sunt acele venituri care se scad la calculul profitului impozabil adică "nu sunt supuse impozitării". Cheltuielile nedeductibile sunt cheltuieli care nu îndeplinesc condițiile legale pentru a fi scăzute din venituri în scopul determinării profitului impozabil și a impozitului pe profit.



### 5.11. Teste de evaluare/autoevaluare

1. Enumerați principalele categorii de contribuabili pentru impozitul pe profit.
2. Enumerați persoanele juridice care nu au obligația de a plăti impozit pe profit.
3. Care este formula pentru determinarea profitului impozabil.
4. Explicați care este legătura dintre profitul contabil și profitul impozabil.
5. În ceea ce privește rezultatul exercițiului, norma fiscală și regula contabilă coincid sau se deosebesc? Argumentați.
6. Enumerați cheltuielile nedeductibile.
7. Enumerați deducerile fiscale.

# UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 6: FISCALITATEA IMPOZITULUI PE VENITURILE DE NATURĂ SALARIALĂ

## Cuprins

6.1. Introducere.....	103
6.2. Competențele unității de învățare.....	103
6.3. Componentele veniturilor salariale.....	104
6.4. Impozitul aferent veniturilor salariale.....	111
6.5. Aspecte contabile privind drepturile salariale și impozitul pe veniturile de natura salariilor.....	114
6.6. Rezumat.....	118
6.7. Teste de evaluare / autoevaluare.....	119



### 6.1. Introducere

Venitul brut din salarii reprezintă suma veniturilor realizate de salariat pe fiecare loc de realizare a venitului. Venitul impozabil din salarii se determină prin scăderea din venitul brut a deducerilor prevăzute de legislație (contribuția personalului la asigurările sociale, cheltuielile profesionale, deducerea personală de bază și deducerea suplimentară). Deducerile enumerate sunt valabile numai pentru salariul obținut la funcția de bază. Cei care plătesc salariile sau veniturile asimilate salariilor, au sarcina de a calcula și reține impozitul pe veniturile fiecărei luni la data când are loc efectuarea plății veniturilor aferente și virarea acestuia către bugetul de stat până pe data de 25 a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri.



### 6.2. Competențele unității de învățare

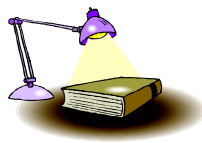
După parcurgerea acestei unități de învățare, studentul este capabil să:

- rezume principalele componente ale veniturilor salariale impozabile;
- explice metodologia de calcul și înregistrare a impozitului pe veniturile de natură salarială;
- identifice conturile corespunzătoare înregistrării impozitului pe venit.



**Durata de parcurgere a unității de învățare este de 3 ore.**





### 6.3. Componentele veniturilor salariale

Salariul este elementul esențial al contractului individual de muncă încheiat între angajator și lucrător. “Contractul individual de muncă este contractul în baza căruia o persoană fizică, denumită salariat, se obligă să presteze muncă pentru și sub autoritatea unui angajator, de regulă persoană juridică, în schimbul unei remunerații denumite salariu”<sup>50</sup>. Acest contract se încheie în formă scrisă, în limba română, în baza consimțământului părților, obligația încheierii contractului individual de muncă revenind angajatorului.

Contraprestația muncii depuse de un salariat în cadrul unei întreprinderi poartă denumirea de salariu. Salariul reprezintă acea sumă de bani acordată de către angajator salariatului în baza unui contract individual de muncă pentru munca prestată sau ce trebuie prestată și pentru serviciile îndeplinite sau care trebuie îndeplinite.

Conform Codului Muncii salariul reprezintă contraprestația muncii depuse de salariat în baza contractului individual de muncă (art. 159 alin. 1).

Sunt considerate **venituri din salarii** toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă.

#### În veniturile salariale se cuprind:

- a) *Salariul de bază brut de încadrare* care este stabilit prin negocieri colective sau individuale între patronat și salariați sau reprezentanții acestora.

De la 1 ianuarie 2018 salariul de bază minim brut pe țară este de 1900 lei lunar, pentru un program complet de lucru de 168 de ore în medie pe lună, reprezentând 11,30lei/oră.

#### *Exemplu* de calcul a contribuțiilor sociale și impozitului aferente salariului minim.

Sume referitoare la angajator:

- salariu brut .....1900 lei
- bonuri de masă / sporuri.....0
- CAS individual 25%.....475 lei
- CASS individual 10%.....190 lei
- deducere personală (fără persoane în întreținere)...510 lei
- impozit pe salarii..... $10\% \times (1900 - 475 - 190 - 510) = 725$
- salariu net.....1 367

Sume referitoare la angajator:

- CAM 2,25%.....42,75 lei



<sup>50</sup> Coman Florin, *Contabilitate financiară și fiscalitate*, Editura Economică, București, 2009, pag. 221.

b) Sporurile reprezintă remunerația aferentă muncii prestate și condițiile de la locul de muncă. Ele se calculează la salariul de încadrare și pot lua mai multe forme după cum sunt prezentate în figura ce urmează.

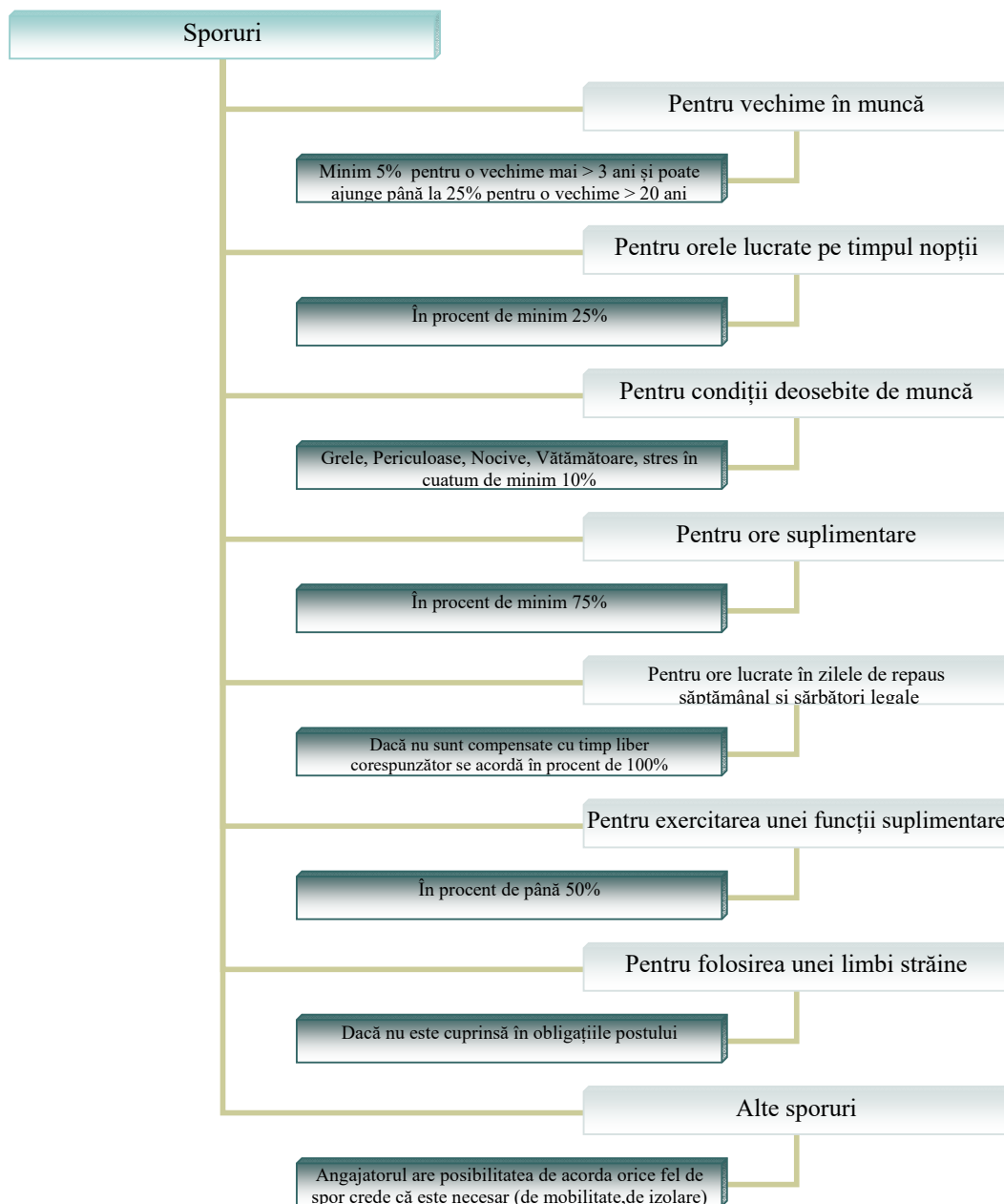


Figura nr. 5: Principalele sporuri salariale

Sporurile se acordă pentru:

- condiții deosebite de munca; (condiții grele, periculoase, nocive sau penibile), de până la 15% din salariul de bază corespunzător timpului lucrat la locurile de muncă respective;
- muncă suplimentară; sporuri pentru timpul lucrat suplimentar, peste program, de 50% din salariul de bază pentru primele două ore de depășire a duratei normale a zilei de

lucru și 100% din salariul de bază pentru orele următoare: sporuri pentru timpul lucrat în zilele libere și sărbătorile legale, de 100% din salariul de bază pentru timpul lucrat în această perioadă;

- vechime în muncă; de pâna la 25% din salariul de bază corespunzător timpului efectiv lucrat în programul normal de lucru;
- desfășurarea activității în schimbul de noapte, de 25% din salariul de bază;
- activitatea desfășurată în zone izolate sau unde atragerea personalului se face cu greutate de până la 20% din salariul de bază;
- activitatea desfășurată în imersiune;
- pentru folosirea unei limbi străine, când acestea nu intră în obligațiile postului respective;
- exercitarea unei funcții suplimentare.

c) *Adaosurile* la salariul de bază sunt:

- adaosul de acord;
- premiile acordate din fondul de premiere, calculate într-o proporție de minimum 1,5% din fondul de salarii realizat lunar și cumulativ;
- alte adaosuri, convenite la nivelul unităților și instituțiilor.

d) *Indexările* reprezintă sume rezultate din aplicarea unui anumit procent la salariul de bază, ca urmare a creșterii prețurilor.

e) *Indemnizațiile pentru concediul de odihnă*. Se acordă tuturor salariaților cu o durată minimă de 20 zile lucrătoare proporțional cu activitatea prestată într-un an calendaristic și nu mai puțin de 15 zile lucrătoare neîntrerupt. Compensarea în bani este permisă numai la încetarea contractului individual de muncă.

În ceea ce privește valoarea indemnizației aferentă concediului de odihnă, acesta nu trebuie să fie mai mică decât valoarea drepturilor salariale pentru perioada respectivă, angajatorul fiind obligat să o plătească salariatului cu 5 zile înainte de plecarea în concediu.

Calculul indemnizației se stabilește prin înmulțirea salariului minim zilnic cu numărul de zile de concediu.

f) *Indemnizațiile pentru concediile de formare profesională*<sup>51</sup>

Indemnizațiile pentru concediile de formare profesională se acordă la cererea angajatului cu cel puțin o lună înainte de efectuarea acesteia, iar durata aferentă acestora nu poate fi dedusă din durata concediului de odihnă anual, ci dimpotrivă, este asimilată unei perioade de muncă efective. Concediile pentru formarea profesională se pot acorda cu plată sau fără plată. Cele fără plată se acordă la inițiativa angajatului. În cazul salariaților care nu

---

<sup>51</sup> Dorel Mateș, *Contabilitatea evenimentelor și tranzacțiilor între Standarde, Directive și Reglementări Fiscale*, Editura Mirton, Timișoara, 2009, pag. 199.

au beneficiat de astfel de concedii pe cheltuiala entității au dreptul la aceasta, pe o durată de până la 10 zile lucrătoare sau 80 de ore. Indemnizația de concediu se stabilește identic cu cea convenită pentru concediul de odihnă.

g) *Indemnizații pentru incapacitate temporară de muncă* se plătesc din fondul de salarii.

h) *Avantajele în natură* se acordă de către angajator sub forma unor bunuri sau servicii<sup>52</sup>. Aceste avantaje în natură sunt acordate cu titlu gratuit sau cu plata parțială putând fi reprezentate de: produse alimentare, îmbrăcăminte, lemne de foc, abonamente telefonice, abonamente de transport, folosirea vehiculului cu scop personal, cadouri acordate cu diverse ocazii.

i) *Alte drepturi de personal* – cum ar fi tichetele de masă sau prime reprezentând participarea la profit atunci când există baza legală pentru acordarea acestora.

Pe lângă veniturile din salarii există și alte tipuri de venituri asupra cărora se aplica regulile de impunere proprii și anume:

⊗ indemnizațiile din activități desfășurate ca urmare a unei funcții de demnitate publică, stabilite potrivit legii;

⊗ indemnizații din activități desfășurate ca urmare a unei funcții alese în cadrul persoanelor juridice fără scop patrimonial;

⊗ drepturile de soldă lunară, indemnizațiile, primele, premiile, sporurile și alte drepturi ale personalului militar, acordate potrivit legii;

⊗ indemnizația lunară brută, precum și suma din profitul net, cuvenite administratorilor la companii/societăți naționale, societăți comerciale la care statul sau o autoritate a administrației publice locale este acționar majoritar, precum și la regiile autonome;

⊗ remunerația obținută de directori în baza unui contract de mandat conform prevederilor legii societăților comerciale;

⊗ remunerația primită de președintele asociației de proprietari sau de alte persoane, în baza contractului de mandat, potrivit legii privind înființarea, organizarea și funcționarea asociațiilor de proprietari;

⊗ sumele primite de membrii fondatori ai societăților comerciale constituite prin subscripție publică;

⊗ sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor, în consiliul de administrație, membrii directoratului și ai consiliului de supraveghere, precum și în comisia de cenzori;

⊗ sumele primite de reprezentanții în organisme tripartite, potrivit legii;

---

<sup>52</sup> Pântea Iacob Petru, Bodea Gheorghe, *Contabilitatea financiară românească*, Editura Intelcredo, Deva, 2009, pag. 235.

⊗ indemnizația lunară a asociatului unic, la nivelul valorii înscrise în declarația de asigurări sociale;

⊗ indemnizația și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru partea care depășește limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice. Aceste prevederi se aplică și în cazul salariaților reprezentanțelor din România ale persoanelor juridice străine;

⊗ indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariații care au stabilite raporturi de muncă cu angajatori nerezidenți, pe perioada delegării și detașării, în România, în interesul serviciului, pentru partea care depășește nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru țara de rezidență a angajatorului nerezident, de care ar beneficia personalul din instituțiile publice din România dacă s-ar deplasa în țara respectivă;

⊗ indemnizația administratorilor, precum și suma din profitul net convenite administratorilor societăților comerciale potrivit actului constitutiv sau stabilite de adunarea generală a acționarilor;

⊗ sume reprezentând salarii, diferențe de salarii, dobânzi acordate în legătură cu acestea, precum și actualizarea lor cu indicii de inflație, stabilite în baza unor hotărâri judecătorești rămase definitive și irevocabile;

⊗ indemnizațiile lunare plătite conform legii de angajatori pe perioada de neconcurență, stabilite conform contractului individual de muncă;

⊗ orice alte sume sau avantaje de natură salarială ori asimilate salariilor în vederea impunerii.”

Există anumite sume care nu se încadrează în categoria veniturilor salariale, cum ar fi:

↪ ajutoarele de înmormântare, ajutoarele pentru pierderi produse în gospodăriile proprii ca urmare a calamităților naturale, ajutoarele pentru bolile grave și incurabile, ajutoarele pentru naștere, veniturile reprezentând cadouri pentru copiii minori ai salariaților, cadourile oferite salariatelor, contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă.

↪ cadourile oferite de angajatori în beneficiul copiilor minori ai angajaților, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 iunie, Crăciunului și a sărbătorilor similare ale altor culte religioase, precum și cadourile oferite angajatelor cu ocazia zilei de 8 martie sunt neimpozabile, în măsura în care valoarea cadoului oferit fiecărei persoane, cu orice ocazie din cele de mai sus, nu depășește 150 lei;

- ☞drepturile de hrană acordate de angajatori angajaților, în conformitate cu legislația în vigoare;
- ☞contravaloarea folosinței locuinței de serviciu sau a locuinței din incinta unității, potrivit repartiției de serviciu, numirii conform legii sau specificității activității prin cadrul normativ specific domeniului de activitate, compensarea chiriei pentru personalul din sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională, precum și compensarea diferenței de chirie, suportată de persoana fizică, conform legilor speciale;
- ☞cazarea și contravaloarea chiriei pentru locuințele puse la dispoziția oficialităților publice, a angajaților consulari și diplomatici care lucrează în afara țării, în conformitate cu legislația în vigoare;
- ☞contravaloarea echipamentelor tehnice, a echipamentului individual de protecție și de lucru, a alimentației de protecție, a medicamentelor și materialelor igienico-sanitare, a altor drepturi de protecție a muncii, precum și a uniformelor obligatorii și a drepturilor de echipament, ce se acordă potrivit legislației în vigoare;
- ☞contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea în care angajații își au domiciliul și localitatea unde se află locul de muncă al acestora, la nivelul unui abonament lunar, pentru situațiile în care nu se asigură locuință sau nu se suportă contravaloarea chiriei, conform legii;
- ☞indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariați, pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare;
- ☞indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură primite de persoanele fizice care desfășoară o activitate în baza unui statut special prevăzut de lege pe perioada deplasării, respectiv delegării și detașării, în altă localitate, în țară și în străinătate, în limitele prevăzute de actele normative speciale aplicabile acestora, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare;
- ☞indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite de salariații care au stabilite raporturi de muncă cu angajatori nerezidenți, pe perioada delegării și detașării, în România, în interesul serviciului, în limita nivelului legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru țara de rezidență a angajatorului nerezident, de care ar beneficia personalul din instituțiile publice din România dacă s-ar deplasa în țara respectivă, precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare;
- ☞sumele primite, potrivit dispozițiilor legale, pentru acoperirea cheltuielilor de mutare în interesul serviciului;

☞ indemnizațiile de instalare ce se acordă o singură dată, la încadrarea într-o unitate situată într-o altă localitate decât cea de domiciliu, în primul an de activitate după absolvirea studiilor, în limita unui salariu de bază la angajare, precum și indemnizațiile de instalare și mutare acordate, potrivit legilor speciale, personalului din instituțiile publice și celor care își stabilesc domiciliul în localități din zone defavorizate, stabilite potrivit legii, în care își au locul de muncă;

☞ veniturile din salarii realizate de către persoanele fizice cu handicap grav sau accentuat;

☞ veniturile din salarii, ca urmare a activității de creare de programe pentru calculator; încadrarea în activitatea de creație de programe pentru calculator se face prin ordin comun al ministrului muncii, solidarității sociale și familiei, al ministrului comunicațiilor și tehnologiei informației și al ministrului finanțelor publice;

☞ sumele sau avantajele primite de persoane fizice din activități dependente desfășurate într-un stat străin, indiferent de tratamentul fiscal din statul respectiv. Fac excepție veniturile salariale plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident în România ori are sediul permanent în România, care sunt impozabile în România numai în situația în care România are drept de impunere;

☞ cheltuielile efectuate de angajator pentru pregătirea profesională și perfecționarea angajatului legată de activitatea desfășurată de acesta pentru angajator;

☞ costul abonamentelor telefonice și al convorbirilor telefonice, inclusiv cartelele telefonice, efectuate în vederea îndeplinirii sarcinilor de serviciu;

☞ diferența favorabilă dintre dobânda preferențială stabilită prin negociere și dobânda practică pe piață, pentru credite și depozite.



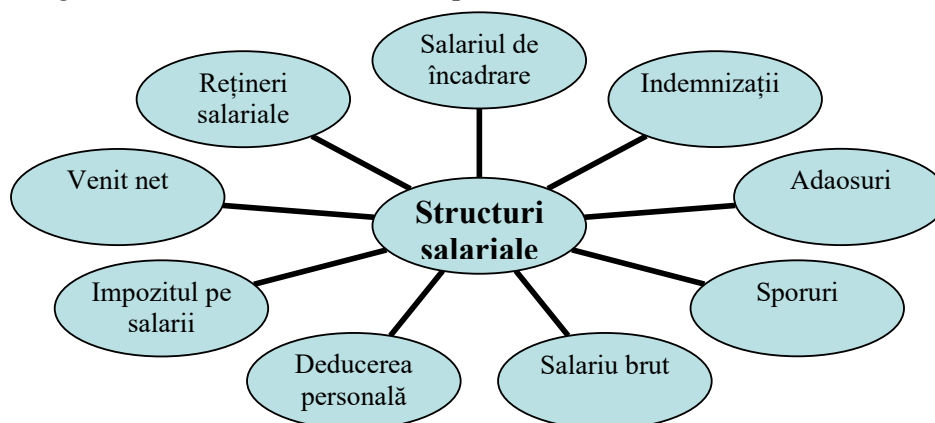
*Formarea salariului net de plată poate fi schematizată astfel:*

- Salariul brut de bază
- (+) sporuri și adaosuri
- (+) indemnizațiile de conducere și alte sporuri acordate pentru conducere
- (+) indexările de salarii și compensarea creșterilor de prețuri
- (+) salariul în natură
- (-) deducerile personale
- (-) contribuția personalului la asigurările sociale
- (-) contribuția la fondul de sănătate
- (=) **salariul brut impozabil**
- (-) impozitul pe salarii
- (-) avansuri acordate personalului
- (-) rețineri din remunerații datorate terților

(-) alte rețineri datorate unității

**(=) salariul net de plată**

În Figura nr. 4 sunt sistematizate componentele salariilor



*Figura nr. 6: Structuri salariale*



#### **6.4. Impozitul aferent veniturilor salariale**

Pentru cei care beneficiază de aceste venituri din salarii, li se aplică o cotă de impozitare, care li se reține la sursă de către plătitorii de venituri, după cum urmează:

1. Se aplică cota de 10% asupra bazei de calcul determinată ca „diferență între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitului brut a contribuțiilor sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii, cu respectarea prevederilor Uniunii Europene sau ale convențiilor/acordurilor privind coordonarea sistemelor de securitate socială în care România este parte, și următoarele: deducerea personală acordată pentru luna respectivă; cotizația sindicală plătită în luna respectivă; contribuțiile la fondurile de pensii facultative, în conformitate cu legislația în materie, la schemele de pensii facultative calificate astfel în conformitate cu legislația privind pensiile facultative de către Autoritatea de Supraveghere Financiară, efectuate către entități autorizate, stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei a 400 de euro;

2. Pentru veniturile obținute în celelalte cazuri, prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul brut și contribuțiile sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii, cu respectarea prevederilor Uniunii Europene sau ale convențiilor/acordurilor privind coordonarea sistemelor de securitate socială în care România este parte, pe fiecare loc de realizare a acestora.

3. În cazul veniturilor din salarii și/sau al diferențelor de venituri din salarii stabilite pentru perioade anterioare, conform legii, impozitul se calculează și se reține la data efectuării



plății, în conformitate cu reglementările legale în vigoare privind veniturile realizate în afara funcției de bază la data plății, și se virează până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-au plătit.

4. În cazul veniturilor reprezentând salarii, diferențe de salarii, dobânzi acordate în legătură cu acestea, precum și actualizarea lor cu indicele de inflație, stabilite în baza unor hotărâri judecătorești rămase definitive și irevocabile, impozitul se calculează și se reține la data efectuării plății, în conformitate cu reglementările legale în vigoare la data plății pentru veniturile realizate în afara funcției de bază, și se virează până la data de 25 a lunii următoare celei în care au fost plătite.

5. Plătitorul este obligat să determine valoarea totală a impozitului anual pe veniturile din salarii, pentru fiecare contribuabil.

6. Contribuabilii pot dispune asupra destinației unei sume reprezentând până la 2% din impozitul stabilit mai sus pentru susținerea entităților nonprofit care se înființează și funcționează în condițiile legii, unităților de cult, precum și pentru acordarea de burse private, conform legii.

7. Obligația calculării, reținerii și virării acestei sume prevăzute mai sus revine organului fiscal competent.

### ***Determinarea impozitului pe veniturile de natură salarială și termenul de plată al impozitului***

Cei care plătesc veniturile salariale au sarcina de a calcula și reține impozitul pe veniturile fiecărei luni la data când are loc efectuarea plății veniturilor aferente și virarea acestuia către bugetul de stat până pe data de 25 a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri.

Veniturile realizate din salarii, pentru care se datorează un impozit de 10%, sunt declarate în prezent în două formulare fiscale – formularul 112, respectiv 205. Vorbim, așadar, de o dublă raportare în cazul acestui tip de plată obligatorie.<sup>53</sup>

Determinarea impozitului pe salarii cade în sarcina plătitorilor de venit, care calculează și rețin la sursă, lunar, impozitul conform figura nr. 5:<sup>54</sup>

---

<sup>53</sup> [http://www.avocatnet.ro/content/taguri/tid\\_1668/tnm\\_declaratia%20112/declaratia-112.html](http://www.avocatnet.ro/content/taguri/tid_1668/tnm_declaratia%20112/declaratia-112.html)

<sup>54</sup> L. Țățu, C. Șerbănescu, D. Ștefan, D. Cataramă, A. Nica, E. Miricescu, *Fiscalitate – de la lege la practică*, Ed. C.H. Beck, București, 2010, pag. 175 - 178

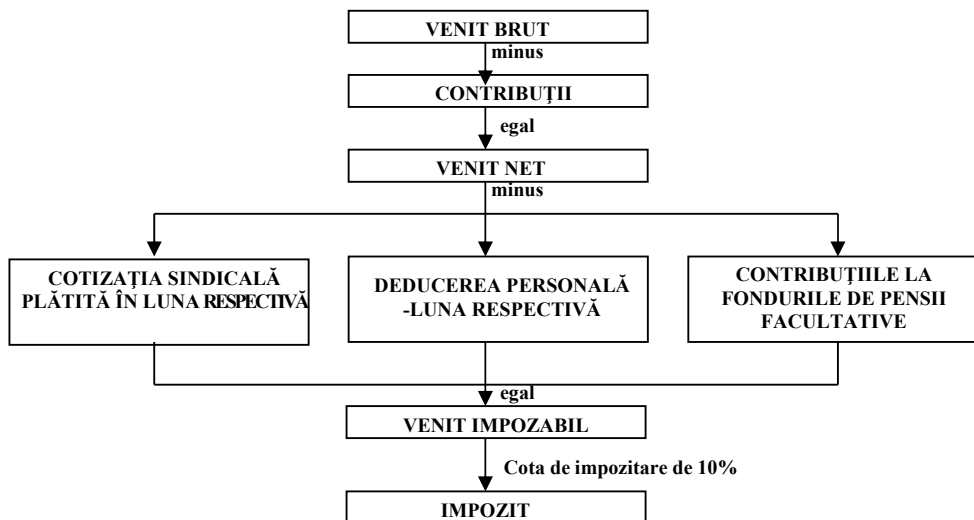


Figura nr. 7: Calcularea impozitului pe salarii



. Calcularea impozitului pe veniturile de natura salariilor și determinarea drepturilor salariale nete

Venitul brut din salarii	3000 lei
Contribuția la asigurări sociale (CAS) (3000 × 25%)	750 lei
Contribuția pentru asigurări sociale de sănătate (CASS) (3000 × 10%)	300 lei
TOTAL contribuții (750 lei + 300 lei)	1050 lei
Venit net (3000 lei – 1050 lei)	1 950 lei
Deducere personală (fără persoană în întreținere)	195 lei
Baza de calcul (1950 lei – 195 lei)	1755 lei
Impozit calculat și reținut (1775 lei × 10%)	177,5 lei
Salariul net 1950-177,5=1772,5	1772,5

Concluzionând, salariații, în calitate lor de contribuabili, au dreptul la deducere din venitul net lunar din salarii a unei sume sub formă de deducere personală, care se acordă pentru fiecare lună a perioadei impozabile numai pentru veniturile din salarii la locul de muncă unde se află funcția de bază.

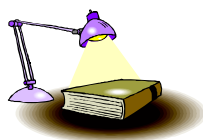
Stabilirea cuantumului impozitului pe salarii ține cont de deducerea personală care se determină în funcție de numărul persoanelor aflate în întreținere. Impozitul pe veniturile din

salarii și contribuțiile datorate angajat pentru fiecare lună, se calculează și se rețin de către angajatorii care au sediul sau domiciliul în România.

Nivelul deducerii este stabilit în mod degresiv, cu cât venitul brut lunar din salarii este mai mare cu atât cuantumul deducerii este mai mic, mergând până la zero pentru veniturile care depășesc 3000 lei. Degresivitatea deducerii personale înseamnă stabilirea unei deduceri diminuate în funcție de venitul brut realizat de salariat.

Pentru copilul minor aflat în întreținerea părinților sau a tutorelui, deducerea personală se acordă fiecăruia dintre părinți, respectiv tutorelui.

*Deducerea personala nu se fracționează în funcție de numărul de ore în cazul veniturilor realizate în baza unui contract de munca cu timp parțial, la funcția de baza.*



### **6.5. Aspecte contabile privind drepturile salariale și impozitul pe veniturile de natura salariilor**

Pentru înregistrarea operațiilor economice și financiare în contabilitate se utilizează documente justificate tipizate, stabilite de Ministerul Finanțelor. Principalele documente privind evidența salariilor sunt: stat de salarii, foaie de pontaj, declarația 112.

*Statul de salarii* reprezintă unul dintre cele mai folosite formulare financiar – contabile pe care trebuie să le utilizeze inclusiv contribuabilii care desfășoară activități independente. Acest document justificativ servește ca:

- document pentru calculul drepturilor bănești cuvenite salariaților, precum și al contribuției privind protecția socială și al altor drepturi;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate a decontărilor cu angajații <sup>55</sup>

Statul de salarii se întocmește în două exemplare, lunar, pe secții, ateliere, servicii etc., de compartimentul care are această atribuție, pe baza documentelor de evidență a muncii și a timpului efectiv lucrat, pe baza fișelor de evidență a salariului, a evidenței și a documentelor privind reținerile legale, a listelor de avans chenzinal, concediilor de odihnă, certificatelor medicale.

Statul de salarii circulă:

- la casieria unității pentru efectuarea plății sumelor cuvenite;
- la compartimentul financiar-contabil, ca anexă la exemplarul 2 al registrului de casă, pentru înregistrarea în contabilitate;
- la compartimentul care a întocmit statele de salarii.

Statul de salarii se arhivează:

---

<sup>55</sup> Iacob Petru Pântea , *Contabilitatea românească armonizată cu directivele contabile europene*, Editura INTELCREDO, Deva , 2004 ,p.661

- în cadrul compartimentului financiar contabil, separat de celelalte acte justificative de plăți;
- la compartimentul care a întocmit statele de salarii.

Fiecare angajator trebuie să țină un dosar cu statele de plată din fiecare lună, care cuprinde în acesta și Foaia de pontaj aferentă fiecărei luni. În acest document se consemnează evidența salariaților privind numărul de ore lucrate.

Realizarea decontărilor cu personalul în cadrul contabilității sintetice, are loc prin intermediul grupei de conturi „42 – Personal și conturi asimilate”. În cadrul acestei grupe se cuprind următoarele categorii de conturi:

- 421 „Personal – salarii datorate”;
- 423 „Personal – ajutoare materiale datorate”;
- 424 „Prime reprezentând participarea personalului la profit”;
- 425 „Avansuri acordate personalului”;
- 426 „Drepturi de personal neridicate”;
- 427 „Rețineri din salarii datorate terților”;
- 428 „Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul”.

Contul 421 „*Personal – salarii datorate*”

Acest cont ține evidența decontărilor cu personalul pentru drepturile salariale cuvenite acestuia sub formă bănească sau în natură, inclusiv a adaosurilor și premiilor achitate din fondul de salarii pentru munca prestată de salariat.

După conținutul economic este un cont de relații cu terții exprimând datorii, iar după funcția sa contabilă, acesta este un cont de pasiv.

Contul 421 „*Personal – salarii datorate*” se creditează cu salariile și alte drepturi cuvenite personalului datorate de întreprindere (641) și se debitează cu reținerile din salarii reprezentând avansuri, contribuția personalului la asigurările sociale, contribuția pentru fondul de șomaj, contribuția la asigurările sociale de sănătate, impozitul pe salarii, precum și alte rețineri datorate terților, sumele reprezentând drepturi de personal neridicate, valoarea produselor acordate salariaților ca plată în natură și salarii nete achitate personalului.

Soldul final creditor al acestui cont evidențiază drepturile salariale datorate personalului.

Contul 423 „*Personal – ajutoare materiale datorate*”

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența ajutoarelor de boală, pentru incapacitate temporară de muncă, pentru ajutoarele de deces și a altor ajutoare acordate salariaților. După funcția contabilă acest cont este unul de pasiv.

Contul 423 „*Personal – ajutoare materiale datorate*” se creditează cu ajutoarele materiale suportate din contribuția unității pentru asigurările sociale, precum și alte ajutoare

acordate suportate de entitate (431, 645) și se debitează cu reținerile din ajutoarele materiale reprezentând avansuri (512, 531), contribuția personalului la asigurările sociale, impozitul pe salarii, precum și alte rețineri datorate terților, valoarea ajutoarelor materiale neridicate la termen, valoarea ajutoarelor materiale achitate personalului.

Soldul final al acestui cont este unul creditor și reflectă ajutoarele materiale datorate salariaților.

#### Contul 424 „*Prime reprezentând participarea personalului la profit*”

Acest cont evidențiază stimulentele acordate personalului din profitul realizat de întreprindere. După funcția sa contabilă este un cont de pasiv.

În creditul acestui cont se înregistrează sumele repartizate personalului din profitul entității (643), iar în debitul acestui cont se înregistrează sumele achitate personalului ca stimulente din profitul realizat (512, 531), sumele cuvenite din profit, dar neridicate de personal (426) și impozitul aferent sumelor repartizate din profitul reținut de unitatea economică (427, 428, 444). Soldul final creditor al acestui cont reflectă stimulentele din profit datorate angajaților.

#### Contul 425 „*Avansuri acordate personalului*”

În cadrul acestui cont se ține evidența avansurilor acordate salariaților în cursul lunii curente. După conținutul economic este un cont de creanțe față de personal, iar după funcția contabilă, acesta este un cont de activ.

Acest cont se debitează cu avansuri neridicate și avansuri acordate personalului (512, 531) și se creditează cu sumele reținute pe statele de salarii sau din ajutoare materiale reprezentând avansuri acordate (421, 423). Soldul final al acestui cont este debitor și reprezintă avansurile acordate personalului și neridicate.

#### Contul 426 „*Drepturi de personal neridicate*”

Acest cont ține evidența drepturile de personal neridicate în termenul legal. După funcția sa contabilă este un cont de pasiv.

Contul 426 „*Drepturi de personal neridicate*” se creditează cu sumele datorate personalului, cu titlu de salarii, sporuri, adaosuri, stimulente, ajutoare de boală și alte drepturi neridicate în termen (421, 423, 424) și se debitează cu drepturile de personal neridicate și prescrise (758) și sumele achitate personalului din cele neridicate anterior (512, 531). Soldul final al acestui cont evidențiază drepturile de personal neridicate.

#### Contul 427 „*Rețineri din salarii datorate terților*”

În cadrul acestui cont se evidențiază sumele reținute din salariile personalului ca fiind datorate terților. După funcția contabilă acesta este un cont de pasiv.

În creditul acestui cont se înregistrează sumele reținute personalului, datorate terților, cu titlul de chirie, cumpărări cu plata în rate și alte obligații față de terți (421, 423, 424), iar în

debitul acestui cont se înregistrează sumele achitate terților, reprezentând rețineri (512, 531). Soldul final al acestui cont este unul creditor și reflectă sumele reținute personalului reprezentând datorii față de terți.

Contul 428 „Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul”

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența altor datorii și creanțe în legătură cu personalul.

Contul 428 "Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul" este un cont bifuncțional.

În creditul contului 428 "Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul" se înregistrează:

- sumele reținute personalului reprezentând garanții (421);
- sumele datorate personalului, pentru care nu s-au întocmit state de plată, determinate de activitatea exercițiului care urmează să se încheie, inclusiv indemnizațiile pentru concediile de odihnă neefectuate până la încheierea exercițiului financiar (641);
- sumele datorate personalului sub formă de ajutoare (438);
- sumele încasate sau reținute personalului pentru sumele datorate de acesta (531, 512, 421, 423, 424).

În debitul contului 428 "Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul" se înregistrează:

- sumele achitate personalului, evidențiate anterior ca datorie față de acesta (531);
- sumele datorate de personal, reprezentând chirii, avansuri nejustificate, salarii, ajutoare de boală, sporuri și adaosuri necuvenite, imputații și alte debite, precum și sumele achitate de unitate acestuia (706, 708, 758, 4427, 438, 512, 531);
- sumele restituite gestionarilor reprezentând garanțiile și dobânda aferentă (531);
- cota-parte din valoarea echipamentului de lucru suportată de personal (758, 4427);
- valoarea билетelor de tratament și odihnă, a tichetelor și билетelor de călătorie și a altor valori acordate personalului (532);
- sume reprezentând avansuri nejustificate sau nedecontate până la data bilanțului (542).

Soldul creditor al contului reprezintă sumele cuvenite personalului, iar soldul debitor, sumele datorate de personal.

Evidența impozitului pe veniturile de natura salariilor se ține cu ajutorul contului 444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor”.

Contul 444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor" este un cont de pasiv. În creditul contului 444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor" se înregistrează:

- sumele reprezentând impozitul pe venituri de natura salariilor, reținut din drepturile bănești cuvenite personalului, potrivit legii (421, 423, 424);

- sumele reprezentând impozitul datorat de către colaboratorii unității pentru plățile efectuate către aceștia (401).

În debitul contului 444 "Impozitul pe venituri de natura salariilor" se înregistrează:

- sumele virate la bugetul statului reprezentând impozitul pe veniturile de natura salariilor și a altor drepturi similare (512);

- sumele reprezentând impozitul pe venituri de natura salariilor, anulate potrivit legii (758).

Soldul contului reprezintă sumele datorate bugetului statului.



## 6.6. Rezumat

Venitul din salarii impozabil se calculează astfel:

**VENITUL NET** = VENITUL BRUT – contribuțiile personalului la asigurările sociale, la fondul de șomaj și la asigurările sociale de sănătate

**VENITUL IMPOZABIL** = VENITUL NET – deducerea personală

Din venitul net, au drept de deducere personală cei care suportă impozitul pe salarii, care se calculează în funcție de numărul de persoane aflate în întreținerea angajatului și de valoarea salariului.

Salariații, în calitatea lor de contribuabili, au dreptul la deducere din venitul net lunar din salarii a unei sume sub formă de deducere personală, care se acordă pentru fiecare lună a perioadei impozabile numai pentru veniturile din salarii la locul de muncă unde se află funcția de bază.

Evidența impozitului pe veniturile de natura salariilor se ține cu ajutorul contului 444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor”.



## 6.7. Teste de evaluare / autoevaluare

1. Prezentați metodologia de calcul a impozitului pe salarii.
2. Prezentați deducerile personale.
3. Care este deosebirea dintre venit brut și venit net?
4. Adăsurile și premiile achitate din fondul de salarii pentru munca prestată de salariat se înregistrează în contul:

a) 427 „Rețineri din salarii datorate terților”;

b) 421 „Personal – salarii datorate”;

c) 428 "Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul".

5. Sumele reținute personalului reprezentând garanții se înregistrează în contul:

a) 421 „Personal – salarii datorate”;

b) 427 „Rețineri din salarii datorate terților”;

c) 428 "Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul".



# UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 7: CONTRIBUȚII SOCIALE AFERENTE VENITURILOR SALARIALE

## Cuprins

7.1. Introducere.....	120
7.2. Competențele unității de învățare.....	120
7.3. Contribuțiile sociale ale angajatorului.....	120
7.4. Rețineri din salarii suportate de către angajați.....	122
7.5. Rezumat.....	124
7.6. Teste de evaluare / autoevaluare.....	125
7.7. Tema de control nr. 2.....	125



### 7.1. Introducere

Persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajator au obligația de a calcula, de a reține și de a vira lunar contribuțiile de asigurări sociale și protecție socială.

În afara impozitului pe salarii, entitățile economice mai au și obligația calculului și virării obligațiilor de natură socială destinate constituirii fondurilor din care se acoperă alte cheltuieli publice. O parte din aceste obligații sunt în sarcina angajatorului și se vor regăsi distinct pe cheltuieli, iar o parte sunt reținute din veniturile care revin angajaților.



### 7.2. Competențele unității de învățare

După parcurgerea acestei unități de învățare, studentul este capabil să:

- explice metodologia de calcul al contribuțiilor sociale;
- diferențeze obligațiile angajatului de obligațiile angajatorului.;
- înregistreze contribuțiile sociale în contabilitatea entității.

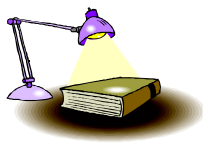


**Durata de parcurgere a unității de învățare este de 2 ore.**

### 7.3. Contribuțiile sociale ale angajatorului

Potrivit Codului fiscal, contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt:

- persoanele fizice rezidente și nerezidente, care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor, precum și orice alte venituri din desfășurarea unei activități dependente, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte;



- persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori, precum și entitățile asimilate angajatorului care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada în care angajații desfășoară activitate, cât și pe perioada în care aceștia beneficiază de concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate.

Contribuțiile angajatorului suportate din fondul de salarii sunt:

**a. Contribuția asiguratorie pentru muncă (CAM)** în cotă de 2,25%. Această contribuție are termene de declarare și plată 25 a lunii următoare celei în care s-au obținut veniturile sau 25 a lunii următoare trimestrului în care s-au obținut veniturile. Bani strânși din contribuția asiguratorie pentru muncă sunt împărțiți astfel:

- 15% pentru alimentarea Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale;
- 20% pentru bugetul de șomaj;
- 5% pentru Sistemul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- 40% pentru Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate pentru plata concediilor medicale;
- 20% într-un cont distinct, la bugetul statului.

Fondul de garantare asigură plata creanțelor salariale ce rezultă din contractele individuale de muncă și din contractele colective de muncă încheiate de salariați cu angajatorii împotriva cărora au fost pronunțate hotărâri judecătorești definitive de deschidere a procedurii insolvenței și față de care a fost dispusă măsura ridicării totale sau parțiale a dreptului de administrare.

Din resursele Fondului de garantare pentru plata creanțelor salariale se suportă următoarele categorii de creanțe salariale:

- salariile restante, pentru o perioadă de trei luni calendaristice;
- plățile compensatorii restante, în cuantumul stabilit în contractul colectiv de muncă sau în contractul individual de muncă, în cazul încetării raporturilor de muncă, pentru o perioadă de trei luni calendaristice;
- compensațiile bănești restante datorate de angajatori pentru concediul de odihnă neefectuat de salariați, dar numai pentru maximum un an de muncă;
- compensațiile restante pe care angajatorii au obligația de a le plăti, potrivit contractului colectiv de muncă sau contractului individual de muncă, în cazul accidentelor de muncă sau al bolilor profesionale, pentru o perioadă de trei luni consecutive;
- indemnizațiile restante pe care angajatorii au obligația de a le plăti pe durata întreruperii temporare a activității, pentru o perioadă de trei luni calendaristice.

Suma totală a creanțelor salariale suportate din Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale nu poate depăși cuantumul a trei salarii medii brute pe economie pentru fiecare salariat.

Asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, face parte din sistemul de asigurări sociale de stat și cuprinde raporturi specifice prin intermediul cărora se asigură protecția socială a salariaților împotriva diminuării sau pierderii incapacității de muncă și decesul ca **urmare a accidentelor de muncă și a bolilor profesionale**.

**b.** Pentru condiții deosebite și speciale de muncă, angajatorul mai are în sarcina sa următoarele cote suplimentare:

- 4% datorată în condițiile deosebite de muncă;
- 8% datorată în cazul condițiilor speciale de muncă.

**TO DO:** Contribuțiile sociale au o bază de calcul comună? Argumentați.



#### 7.4. Rețineri din salarii suportate de către angajați

Reținerile din salarii suportate de către angajați sunt:

**a. Contribuția personalului la asigurările sociale** se determină prin aplicarea unei cote de 25% din salariul brut realizat conform timpului de muncă efectiv lucrat.

Contribuția personalului pentru asigurările sociale se datorează și pentru perioadele în care angajatul se află: în incapacitate temporară de muncă; în concediu de maternitate; în concediu de creșterea copilului în vârstă de până la un an; în concediu pentru creșterea și îngrijirea copilului bolnav. În cazul persoanelor care cumulează mai multe funcții, contribuția se calculează și se reține la fiecare funcție în parte.

Pentru perioadele nelucrate, contribuția personalului la asigurările sociale nu se reține de la salariați, prin urmare, nu constituie vechime în muncă utilă la pensie.

**b. Contribuția personalului pentru asigurările sociale de sănătate** se calculează în cotă de 10% asupra venitului brut lunar realizat.

Creanțele de asigurări sociale de sănătate sunt reprezentate prin indemnizațiile și concediile de care beneficiază angajații unei entități conform reglementărilor legale sau a unor prevederi contractuale.



**Exemplu:** Calculul și înregistrarea contribuțiilor sociale și impozitului pe veniturile de natura salariilor

Nr crt	Data	Explicație	Nr doc	Cont debitor	Cont creditor	Debit	Credit
1	28.09	Cheltuieli cu salariile	12	641	421	7 168	7 168
2	28.09	Rețineri salariați din fondul de salarii	12	421	%	721,02	
		Impozit salarii			444		356
		CAS individ asigurați			4312		1 792

		CASS individual asigurați			4314		717
							133,54
3	28.09	Contribuția asiguratorie pentru muncă	12	646	436	161	161

Conturi utilizate: 421 “Personal - salarii datorate”, 4312 “Contribuția personalului la asigurări sociale”, 4381 „Alte datorii sociale”, 436 „Contribuția asiguratorie pentru muncă”, 641 “Cheltuieli cu salariile personalului”, 6458 „Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială”

Funcționarea conturilor nu este limitată, iar pentru reflectarea în contabilitate a operațiunilor trebuie avut în vedere conținutul economic al acestor operațiuni, cu respectarea principiilor contabile.



### 7.5. Rezumat

Contribuțiile angajatorului suportate din fondul de salarii sunt: contribuția asiguratorie pentru muncă și contribuția entității la asigurările sociale pentru condiții deosebite și speciale de muncă.,

Reținerile din salarii suportate de către angajați sunt: contribuția personalului la asigurările sociale și contribuția personalului pentru asigurările sociale de sănătate



### 7.6. Teste de evaluare / autoevaluare

1. Care sunt obligațiile sociale ale angajaților calculate pe baza salariilor?
2. Calculați și înregistrați obligațiile sociale și fiscale ale angajatului pentru un venit salarial brut de 2 000 lei.
3. Care sunt obligațiile sociale ale angajatorului calculate pe baza salariilor?
4. Calculați și înregistrați obligațiile sociale și fiscale ale angajatorului pentru un venit salarial brut de 2 000 lei.
5. Enumerați principalele categorii de creanțe sociale care se suportă din Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.
6. Obligația de a calcula și reține contribuția la asigurările sociale este a:
  - a) angajatului; b) angajatorului.
- 8) Contribuțiile sociale se calculează și rețin:
  - a) anual; b) lunar; c) trimestrial.



### 7.7. Tema de control nr. 2

Calcularea și înregistrarea impozitului pe profit. Calcularea și înregistrarea impozitului pe veniturile de natura salariilor și contribuțiile sociale aferente acestora. – 10 ore

Pe baza conceptelor teoretice și exemplilor prezentate în unitățile de învățare 5, 6 și 7 vor fi puse în evidență principalele aspecte practice privind impozitul pe profit, impozitul pe salarii și contribuțiile sociale aferente salariilor.

# UNITATEA DE ÎNVĂȚARE 8: ALTE IMPOZITE ȘI TAXE: ACCIZELE ȘI TAXELE LOCALE

## Cuprins

8.1. Introducere.....	126
8.2. Competențele unității de învățare.....	126
8.3. Accizele.....	127
8.4. Taxele locale.....	127
8.5. Rezumat .....	137
8.6. Teste de evaluare / autoevaluare.....	137



### 8.1. Introducere

Acciza este o taxă de consum instituită și percepută în unele state cu titlu de impozit indirect asupra anumitor produse precum: mărfuri de lux, tutun, băuturi alcoolice, produse petroliere etc. Accizele au regim juridic diferit, distingând între accizele la țigarete și accizele armonizate. Accizele armonizate, datorate pentru alcool, tutun prelucrat și produse energetice (inclusiv electricitate) sunt reglementate prin Directiva Consiliului 2008/118/CE privind regimul general al produselor supuse accizelor. Directiva 2008/118/CE reglementează structura impozitului, grupul de produse, exonerările, nivelul minimal al accizelor pentru fiecare stat membru, producerea, stocarea și circulația acestor produse.

Principalele taxe locale sunt: impozitul pe clădiri și taxa pe clădiri, impozitul pe teren și taxa pe teren, impozitul pe mijloacele de transport, taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor și autorizațiilor, taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă și publicitate și impozitul pe spectacole. Conform reglementărilor fiscale, orice persoană care are în proprietate o clădire sau un autovehicul situat în România datorează anual impozit pentru acea clădire / autovehicul.



### 8.2. Competențele unității de învățare

După parcurgerea acestei unități de învățare, studentul este capabil să:

- explice ce sunt accizele și taxele locale;
- diferențieze accizele armonizate de accizele nearmonizate;
- diferențieze impozitul pe clădiri în funcție de destinația clădirii;
- explice metodologia de calcul pentru impozitul pe clădiri;
- diferențieze principalele taxe locale și să explice metodologia de calcul pentru fiecare taxă locală.



**Durata de parcurgere a unității de învățare este de 3 ore.**



### **8.3. Aspecte fiscale privind accizele armonizate și nearmonizate**

*Accizele armonizate* sunt taxe speciale percepute direct sau indirect asupra consumului următoarelor produse:

- a) alcool și băuturi alcoolice;
- b) tutun prelucrat;
- c) produse energetice și electricitate.

*Accizele nearmonizate* sunt taxe speciale percepute asupra următoarelor produse:

- produse din tutun, care prin încălzire, emit un aerosol ce poate fi inhalat, fără a avea loc combustia;
- lichidele cu conținut de nicotină destinate inhalării fără a avea loc combustia amestecului.

Produsele accizabile sunt supuse accizelor la momentul:

- a) producerii acestora, inclusiv, acolo unde este cazul, la momentul extracției acestora, pe teritoriul Uniunii Europene;
- b) importului acestora pe teritoriul Uniunii Europene.

Accizele devin exigibile în momentul eliberării pentru consum și în statul membru în care se face eliberarea pentru consum.

Condițiile de exigibilitate și nivelul accizelor care urmează să fie aplicate sunt cele în vigoare la data la care accizele devin exigibile în statul membru în care are loc eliberarea pentru consum.

Eliberarea pentru consum reprezintă:

- a) ieșirea produselor accizabile, inclusiv neregulamentară, dintr-un regim suspensiv de accize;
- b) deținerea de produse accizabile în afara unui regim suspensiv de accize pentru care accizele nu au fost percepute în conformitate cu dispozițiile prezentului capitol;
- c) producerea de produse accizabile, inclusiv neregulamentară, în afara unui regim suspensiv de accize;
- d) importul de produse accizabile, chiar și neregulamentară, cu excepția cazului în care produsele accizabile sunt plasate, imediat după import, în regim suspensiv de accize;
- e) utilizarea de produse accizabile în interiorul antrepozitului fiscal altfel decât ca materie primă.

Eliberare pentru consum se consideră și deținerea în scopuri comerciale de către un comerciant de produse accizabile, care au fost eliberate în consum în alt stat membru sau au fost importate în alt stat membru și pentru care accizele nu au fost percepute în România.

Accizele sunt venituri la bugetul de stat. Termenul de plată a accizelor este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care accizele devin exigibile, cu excepția cazurilor pentru care codul fiscal prevede în mod expres alt termen de plată.

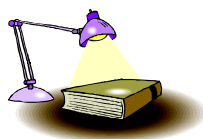
Orice plătitor de accize are obligația de a depune lunar la autoritatea competentă o declarație de accize, indiferent dacă se datorează sau nu plata accizei pentru luna respectivă. Destinatarul înregistrat care primește doar ocazional produse accizabile are obligația de a depune declarația de accize pentru fiecare operațiune în parte. Declarațiile de accize se depun la autoritatea competentă, de către plătitorii de accize, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei la care se referă declarația.

Începând cu data de 1 ianuarie 2016, cursul de schimb valutar lei/euro nu mai are nicio relevanță în determinarea accizelor datorate bugetului de stat, nivelurile de accize fiind stabilite în lei pe unitate de măsură.<sup>56</sup>

În relațiile cu parteneri din state membre, produsele accizabile achiziționate de către o firmă din România sunt considerate a fi eliberate în consum în statul membru în care au fost produse. Pentru astfel de produse eliberate în consum într-un stat membru, dar utilizate în scopuri comerciale în România, acciza se datorează în România de către comerciantul din România care le recepționează.

Între furnizorul din statul membru și cumpărătorul din România, astfel de produse circula pe baza documentului de însoțire simplificat întocmit de către furnizor în trei exemplare:

- primul exemplar rămâne la expeditor;
- exemplarele 2 și 3 însoțesc produsele accizabile pe timpul transportului până la primitor.



#### **8.4. Taxele locale**

Impozitele și taxele locale sunt după cum urmează:

- impozitul pe clădiri și taxa pe clădiri;
- impozitul pe teren și taxa pe teren;
- impozitul pe mijloacele de transport;
- taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor și autorizațiilor;
- taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă și publicitate;
- impozitul pe spectacole;

---

<sup>56</sup> <http://infotva.manager.ro/articole/studii-de-caz/nivelul-de-accize-aplicabil-de-la-1-ianuarie-2016-pentru-energia-electrica-14979.html>

- taxele speciale;

- alte taxe locale.

***Orice persoană care are în proprietate o clădire situată în România datorează anual impozit pentru acea clădire, exceptând cazurile menționate de Codul fiscal la art. 456.***

Codul fiscal stabilește care sunt clădirile pentru care nu se datorează impozit. Dintre acestea menționăm:

1. clădirile proprietate a statului, a unităților administrativ-teritoriale sau a oricăror instituții publice, cu excepția încăperilor care sunt folosite pentru activități economice, altele decât cele desfășurate în relație cu persoane juridice de drept public;

2. clădirile care, potrivit legii, sunt clasate ca monumente istorice, de arhitectură sau arheologice, muzee ori case memoriale, indiferent de titularul dreptului de proprietate sau de administrare, cu excepția încăperilor care sunt folosite pentru activități economice;

3. clădirile care, prin destinație, constituie lăcașuri de cult, aparținând cultelor religioase recunoscute oficial în România și componentelor locale ale acestora, cu excepția încăperilor care sunt folosite pentru activități economice;

4. clădirile care constituie patrimoniul unităților și instituțiilor de învățământ de stat, confesional sau particular, autorizate să funcționeze provizoriu ori acreditate, cu excepția încăperilor care sunt folosite pentru activități economice;

5. clădirile unităților sanitare publice, cu excepția încăperilor care sunt folosite pentru activități economice;

6. clădirile care sunt afectate centralelor hidroelectrice, termoelectrice și nucleare-electrice, stațiilor și posturilor de transformare, precum și stațiilor de conexiuni;

7. clădirile aflate în domeniul public al statului și în administrarea Regiei Autonome "Administrația Patrimoniului Protocolului de Stat", cu excepția încăperilor care sunt folosite pentru activități economice;

8. clădirile aflate în domeniul privat al statului concesionate, închiriate, date în administrare ori în folosință, după caz, instituțiilor publice cu finanțare de la bugetul de stat, utilizate pentru activitatea proprie a acestora;

9. clădirile funerare din cimitire și crematorii;

10. clădirile din parcurile industriale, științifice și tehnologice, potrivit legii;

11. clădirile care constituie patrimoniul Academiei Române, cu excepția încăperilor care sunt folosite pentru activități economice;

12. clădirile retrocedate potrivit art. 1 alin. (6) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 94/2000 privind retrocedarea unor bunuri imobile care au aparținut cultelor religioase din România, republicată, cu modificările și completările ulterioare;



13. clădirile care sunt afectate activităților hidrotehnice, hidrometrice, hidrometeorologice, oceanografice, de îmbunătățiri funciare și de intervenții la apărarea împotriva inundațiilor, precum și clădirile din porturi și cele afectate canalelor navigabile și stațiilor de pompare aferente canalelor, cu excepția încăperilor care sunt folosite pentru activități economice;

14. clădirile care, prin natura lor, fac corp comun cu poduri, viaducte, apeducte, diguri, baraje și tuneluri și care sunt utilizate pentru exploatarea acestor construcții, cu excepția încăperilor care sunt folosite pentru alte activități economice;

15. construcțiile speciale situate în subteran, indiferent de folosința acestora și turnurile de extracție;

16. clădirile care sunt utilizate ca sere, solare, răsadnițe, ciupercării, silozuri pentru furaje, silozuri și/sau păture pentru depozitarea și conservarea cerealelor, cu excepția încăperilor care sunt folosite pentru alte activități economice;

17. clădirile trecute în proprietatea statului sau a unităților administrativ-teritoriale în lipsă de moștenitori legali sau testamentari;

18. clădirile utilizate pentru activități social-umane de către asociații, fundații și culte, potrivit hotărârii consiliului local.

De la 1 ianuarie 2016, impozitarea clădirilor se face în funcție de scopul utilizării clădirii. Până la data menționată impozitarea se determina în funcție de statutul proprietarului (persoană fizică sau persoană juridică).

*Pentru clădirile rezidențiale și clădirile-anexă, aflate în proprietatea persoanelor fizice<sup>57</sup>, impozitul pe clădiri se calculează prin aplicarea unei cote cuprinse între 0,08% - 0,2%, asupra valorii impozabile a clădirii. Cota impozitului pe clădiri se stabilește prin hotărâre a consiliului local. La nivelul municipiului București, această atribuție revine Consiliului General al Municipiului București.*

*Pentru proprietățile nerezidențiale<sup>58</sup>, adică cele folosite în activități economice, cota de impozitare este cuprinsă între 0,2% și 1,3% și se aplică asupra valorii impozabile a clădirii, dacă aceste clădiri sunt reevaluate, construite sau achiziționate în ultimii 3 ani. În cazul în care clădirea nu a fost reevaluată în ultimii trei ani sau a fost dobândită anterior unei perioade de trei ani, cota de impozitare este de 5% din valoarea statistică a construcției.*

Valoarea impozabilă a clădirii, exprimată în lei, se determină prin înmulțirea suprafeței construite desfășurate a acesteia, exprimată în metri pătrați, cu valoarea impozabilă corespunzătoare, exprimată în lei/m<sup>2</sup>, stabilită în Codul fiscal. Valoarea impozabilă se va ajusta în funcție de rangul localității și zona în care este amplasată clădirea, prin înmulțirea cu

---

<sup>57</sup> Legea 227/2015 privind Codul fiscal, art. 457

<sup>58</sup> Legea 227/2015 privind Codul fiscal, art. 458, art. 459 și art. 460

un coeficient de corecție. La valoarea impozabilă se acordă o reducere în funcție de anul terminării construcției. În cazul clădirilor la care au fost executate lucrări de reconstruire, consolidare, modernizare, modificare sau extindere, din punct de vedere fiscal, anul terminării se actualizează, astfel că acesta se consideră ca fiind cel în care au fost terminate aceste ultime lucrări. Anul terminării se actualizează în condițiile în care, la terminarea lucrărilor de renovare majoră, valoarea clădirii crește cu cel puțin 50% față de valoarea acesteia la data începerii lucrărilor de renovare.



În anul 2016, valoarea metrului pătrat de construcție este de 1 000 lei / m<sup>2</sup> pentru o clădire dotată cu instalații de apă, canalizare, instalații electrice și încălzire, cu pereți din cadre de beton sau cu pereți din cărămidă arsă. Pentru aceeași suprafață, în anul 2015, valoarea era de 935 lei / m<sup>2</sup>. *Observăm o creștere cu 6,95 % a valorii impozabile a clădirilor.*

Suprafața construită desfășurată a unei clădiri se determină prin însumarea suprafețelor secțiunilor tuturor nivelurilor clădirii, inclusiv ale balcoanelor, logiilor sau ale celor situate la subsol, exceptând suprafețele podurilor care nu sunt utilizate ca locuință și suprafețele scărilor și traseelor neacoperite. Dacă dimensiunile exterioare ale unei clădiri nu pot fi efectiv măsurate pe conturul exterior, atunci suprafața construită desfășurată a clădirii se determină prin înmulțirea suprafeței utile a clădirii cu un coeficient de transformare care este de 1,4 de la 1 ianuarie 2016.

Indicele de majorare a valorii construcției pentru măsurarea la exterior este 1,4 care corespunde unui procent de 40%. Acest indice valabil în anul 2016 este mai mare decât cel de 1,2 aplicabil în 2015, când procentul era de 20%.



#### **Exemplu de calcul al impozitului pe clădiri datorat de persoanele fizice:**

O persoană fizică deține un apartament cu suprafața utilă de 80 mp, situat la etajul 2 al unei bloc cu 5 etaje și 18 apartamente, construit în 1975. Clădirea este cu pereți din beton armat, are toate instalațiile (apă, canalizare, energie electrică și termică) și este situată în zona A a unei localități de rang 0.

**Impozitul pe clădiri (Ic):**  $Ic = 0,1 \times (Vi - Vi \times Ran)$

Valoarea impozabilă a clădirii (Vi):  $Vi = (Scd \times vi) \times (R - rd)$

Scd = suprafața construită desfășurată, exprimată în mp. Aceasta se determină prin înmulțirea suprafeței utile a clădirii cu un coeficient de transformare de 1,40.

$Scd = 80 \text{ mp} \times 1,40 = 112 \text{ mp}$

vi = valoarea impozabilă corespunzătoare clădirilor cu pereți de beton armat și instalații

$vi = 1\,000 \text{ lei} / \text{mp}$ , conform Codului fiscal, art. 457 (2)

R = coeficientul de corecție în funcție de rangul localității și zona unde este amplasată

clădirea, prevăzut la art. 457 (6) din codul fiscal

$$R = 2,60 \text{ (pentru zona A din localitate de rang 0)}$$

rd = reducerea de 0,10 aplicată coeficientului de corecție (R), în cazul unui apartament situat într-un bloc cu mai mult de 3 niveluri și 8 apartamente, conform art. 457 (7) din Codul fiscal

Ran = reducerea aplicată la valoarea impozabilă a clădirii, în funcție de anul terminării acesteia, cu 10%, pentru clădirea care are o vechime cuprinsă între 30 de ani și 50 de ani inclusiv, la data de 1 ianuarie a anului fiscal de referință, conform art. 457 (8) din Codul fiscal.

$$Vi = (\text{Scd} \times vi) \times (R - rd) = (112 \text{ mp} \times 1000 \text{ lei /mp}) \times (2,60 - 0,10) = 112\,000 \times 2,50 = 280 \text{ lei}$$

$$Ic = 0,1 \times (Vi - Vi \times Ran) = 0,1 \times (280 \text{ lei} - 280 \text{ lei} \times 0,10) = 0,1 \times 252 = \mathbf{25,2 \text{ lei.}}$$



**TO DO:** Care dintre modificările aduse de Codul fiscal taxei pe clădiri o considerați mai importantă?

**Impozitul și taxa pe teren** se stabilește anual, în sumă fixă pe metru pătrat de teren, în mod diferențiat, în intravilanul localităților, pe ranguri de localități și zone, iar în extravilanul localităților, pe ranguri de localități și categorii de folosință a terenurilor pe zone. Impozitul este datorat de contribuabilii care dețin terenuri în municipii, orașe și comune.

Încadrarea terenurilor pe zone și categorii de folosință, în intravilan și extravilan, se face de către Consiliile locale în funcție de:

- poziția terenurilor față de centrul localității,
- rețelele edilitare;
- alte elemente specifice fiecărei unități administrativ-teritoriale.

Pentru terenurile dobândite în cursul anului, impozitul pe teren se datorează de la data de întâi a lunii următoare celei în care acestea au fost dobândite, proporțional cu perioada rămasă până la sfârșitul anului fiscal.

În situația în care în cursul anului se modifică rangul localității, impozitul pe teren se modifică corespunzător noii încadrări, începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a intervenit modificarea.

Pentru terenurile proprietate publică și privată a statului sau a unităților administrativ-teritoriale, aflate în administrarea sau în folosința regiilor autonome, a societăților comerciale și a altor persoane juridice, utilizate în alte scopuri decât pentru agricultură și silvicultură, acestea datorează taxa pe teren, care se stabilește în aceleași condiții ca și impozitul pe teren. Excepție fac terenurile ocupate de drumuri și căi ferate pentru care contribuabilii datorează o taxă pe teren care se stabilește anual, în lei/km. Unitățile de transport feroviar sunt scutite de taxă pe teren.

Impozitul/taxa pe teren se plătește anual, în două rate egale, până la datele de 31 martie și 30 septembrie inclusiv.

Pentru plata cu anticipație a impozitului pe teren, datorat pentru întregul an de către contribuabili, până la data de 31 martie inclusiv, a anului respectiv, se acordă o bonificație de până la 10%, stabilită prin hotărâre a consiliului local. La nivelul municipiului București, această atribuție revine Consiliului General al Municipiului București.

***Taxa asupra mijloacelor de transport*** este datorată de contribuabilii care dețin mijloace de transport cu tracțiune mecanică și înregistrate în România. Această taxă se calculează în funcție de capacitatea cilindrică a mijloacelor de transport.

Taxa asupra mijloacelor de transport nu se aplică pentru:

- a) autoturismele, motocicletele cu ataș și mototriclurile care aparțin persoanelor cu handicap locomotor și care sunt adaptate handicapului acestora;
- b) navele fluviale de pasageri, bărcile și luntrele folosite pentru transportul persoanelor fizice cu domiciliul în Delta Dunării, Insula Mare a Brăilei și Insula Balta Ialomiței;
- c) mijloacele de transport ale instituțiilor publice;
- d) mijloacele de transport ale persoanelor juridice, care sunt utilizate pentru servicii de transport public de pasageri în regim urban sau suburban, inclusiv transportul de pasageri în afara unei localități, dacă tariful de transport este stabilit în condiții de transport public;
- e) vehiculele istorice definite conform prevederilor legale în vigoare.

Taxa asupra mijloacelor de transport se datorează începând cu data de întâi a lunii în care au fost dobândite, iar în cazul înstrăinării mijloacelor de transport taxa nu se mai calculează începând cu data de întâi a lunii în care s-a produs înstrăinarea.

Impozitul pe mijlocul de transport se plătește anual, în două rate egale, până la datele de 31 martie și 30 septembrie inclusiv.

Pentru plata cu anticipație a impozitului pe mijlocul de transport, datorat pentru întregul an de către contribuabili, până la data de 31 martie a anului respectiv inclusiv, se acordă o bonificație de până la 10% inclusiv, stabilită prin hotărâre a consiliului local. La nivelul municipiului București, această atribuție revine Consiliului General al Municipiului București.

***Taxa pentru eliberarea certificatelor de urbanism, autorizațiilor de construcții și altor avize asemănătoare*** este diferențiată în funcție de valoarea construcției sau a instalației, de suprafața terenurilor ocupate și se plătesc înainte de eliberarea certificatelor, avizelor și autorizațiilor. Dovada plății taxei se păstrează la structura specializată a autorității administrației publice locale care a eliberat documentul respectiv.

Taxa pentru eliberarea certificatului de urbanism, în mediul urban, este egală cu suma stabilită de consiliul local, Consiliul General al Municipiului București sau consiliul județean, după caz, în limitele prevăzute de Codul fiscal.

Taxa pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări necesară studiilor geotehnice, ridicărilor topografice, exploatărilor de carieră, balastierelor, sondelor de gaze și petrol, precum și altor exploatări se stabilește de consiliul local și este între 0 și 7 lei inclusiv pentru fiecare mp de suprafață ocupată de construcție.

Taxa pentru eliberarea autorizației de construire pentru chioșcuri, tonete, cabine, spații de expunere, situate pe căile și în spațiile publice, precum și pentru amplasarea corpurilor și a panourilor de afișaj, a firmelor și reclamelor se stabilește de consiliul local .

Taxa pentru eliberarea autorizației de desființare, totală sau parțială, a unei construcții este egală cu 0,1% din valoarea impozabilă a construcției, stabilită pentru determinarea impozitului pe clădiri. În cazul desființării parțiale a unei construcții, taxa pentru eliberarea autorizației se modifică astfel încât să reflecte porțiunea din construcție care urmează a fi demolată.

Taxa pentru eliberarea certificatului de nomenclatură stradală și adresă se stabilește de consiliul local și este între 0 și 8 lei inclusiv.

Taxa pentru eliberarea certificatelor de urbanism, autorizațiilor de construcții și altor avize asemănătoare sunt supuse următoarelor reguli:

- a)** taxa datorată se stabilește pe baza valorii lucrărilor de construcție declarate de persoana care solicită avizul și se plătește înainte de emiterea avizului;
- b)** în termen de 15 zile de la data finalizării lucrărilor de construcție, dar nu mai târziu de 15 zile de la data la care expiră autorizația respectivă, persoana care a obținut autorizația trebuie să depună o declarație privind valoarea lucrărilor de construcție la compartimentul de specialitate al autorității administrației publice locale;
- c)** până în cea de-a 15-a zi inclusiv, de la data la care se depune situația finală privind valoarea lucrărilor de construcții, compartimentul de specialitate al autorității administrației publice locale are obligația de a stabili taxa datorată pe baza valorii reale a lucrărilor de construcție;
- d)** până în cea de-a 15-a zi inclusiv, de la data la care compartimentul de specialitate al autorității administrației publice locale a emis valoarea stabilită pentru taxă, trebuie plătită orice sumă suplimentară datorată de către persoana care a primit autorizația sau orice sumă care trebuie rambursată de autoritatea administrației publice locale.

Taxa pentru eliberarea unei autorizații pentru desfășurarea unei activități economice este stabilită de către consiliul local: în mediul rural, între 0 și 13 lei inclusiv; în mediul urban, între 0 și 69 lei inclusiv.

Taxa pentru eliberarea certificatelor, avizelor și autorizațiilor nu se datorează pentru:

- a) certificat de urbanism sau autorizație de construire pentru lăcaș de cult sau construcție anexă;
- b) certificat de urbanism sau autorizație de construire pentru dezvoltarea, modernizarea sau reabilitarea infrastructurilor din transporturi care aparțin domeniului public al statului;
- c) certificat de urbanism sau autorizație de construire, pentru lucrările de interes public județean sau local;
- d) certificat de urbanism sau autorizație de construire, dacă beneficiarul construcției este o instituție publică;
- e) autorizație de construire pentru autostrăzile și căile ferate atribuite prin concesionare, conform legii.

*Taxa pentru folosirea mijloacelor de reclamă și publicitate* este datorată de contribuabilii care beneficiază de serviciul de reclamă și publicitate și care sunt obligați să încheie contracte în acest sens.

Orice persoană care utilizează un panou, afișaj sau o structură de afișaj pentru reclamă și publicitate datorează plata taxei anuale către bugetul local al comunei, al orașului sau al municipiului, după caz, în raza căreia/căruia este amplasat panoul, afișajul sau structura de afișaj respectivă. La nivelul municipiului București, această taxă revine bugetului local al sectorului în raza căruia este amplasat panoul, afișajul sau structura de afișaj respectivă. Valoarea taxei pentru afișaj în scop de reclamă și publicitate se calculează anual, prin înmulțirea numărului de metri pătrați sau a fracțiunii de metru pătrat a suprafeței afișajului pentru reclamă sau publicitate cu suma stabilită de consiliul local.

Taxa pentru serviciile de reclamă și publicitate și taxa pentru afișaj în scop de reclamă și publicitate nu se aplică instituțiilor publice, cu excepția cazurilor când acestea fac reclamă unor activități economice.

*Impozitul pe spectacole* este datorat de contribuabilii care organizează manifestări artistice, competiții sportive, activități artistice și distractive. Acest impozit nu este datorat de instituțiile publice. Nu se datorează impozit pe spectacole organizate în scopuri umanitare.

Pentru manifestările artistice și competițiile sportive impozitul pe spectacole se stabilește asupra încasărilor din vânzarea abonamentelor și a biletelor de intrare, prin aplicarea cotelor prevăzute în Codul fiscal.

Pentru activitățile artistice și distractive de videotecă și discotecă impozitul pe spectacole se stabilește în funcție de suprafața incintei în care se desfășoară spectacolul, pe zi de funcționare în cazul videotecilor.

Biletele de intrare la manifestările artistice și sportive trebuie înregistrate la compartimentele de specialitate ale autorităților administrației locale în a căror rază teritorială își au sediul contribuabilii. Tarifele se afișează la casele de vânzare a билетelor și la locul de desfășurare a spectacolelor.

Plătitorii de impozit pe spectacole au obligația să depună o declarație sau un decont de impunere care să conțină suprafața incintei, precum și zilele în care se desfășoară spectacolul, până la data de 15 inclusiv a lunii următoare celei în care se realizează venitul.

Impozitul pe spectacole se plătește lunar până la data de 15 inclusiv alunii următoare celei în care se realizează venitul la bugetul local al unității administrativ-teritoriale în a cărei rază se desfășoară spectacolul.

**Taxa hotelieră** se datorează de către persoanele fizice și se determină pe baza cotei stabilită, aplicată la tarifele de cazare practicate de unitățile hoteliere. Taxa hotelieră se încasează de către persoanele juridice prin intermediul cărora se realizează cazarea, odată cu luarea în evidență a persoanelor cazate și se varsă la bugetul local în primele 10 zile ale fiecărei luni pentru luna precedentă.

Taxa hotelieră nu se aplică pentru:

- a) persoanele fizice în vârstă de până la 18 ani inclusiv;
- b) persoanele fizice cu handicap grav sau accentuat ori persoanele invalide de gradul I sau II;
- c) pensionarii sau studenții;
- d) persoanele fizice aflate pe durata satisfacerii stagiului militar;
- e) veteranii de război;
- f) văduvele de război sau văduvele veteranilor de război care nu s-au recăsătorit;

#### ***Alte taxe locale***

În exercitarea contribuțiilor ce le revin în administrarea domeniului public și privat, Consiliile locale sau județene, pot institui taxe zilnice:

- utilizarea temporară a locurilor publice;
- vizitarea muzeelor, caselor memoriale, monumentelor istorice, de arhitectură și arheologie;
- deținerea în proprietate sau în folosință de utilaje destinate să funcționeze în scopul obținerii de venit.



### 8.5. Rezumat

Acciza este exigibilă în momentul eliberării pentru consum sau când se constată pierderi sau lipsuri de produse accizabile.

De la 1 ianuarie 2016, impozitarea clădirilor se face în funcție de scopul utilizării clădirii. Până la data menționată impozitarea se determina în funcție de statutul proprietarului (persoană fizică sau persoană juridică). În cazul în care o clădire se află în proprietatea comună a două sau mai multe persoane, fiecare dintre proprietarii comuni ai clădirii datorează impozitul pentru spațiile situate în partea din clădire aflată în proprietatea sa. În cazul în care nu se pot stabili părți individuale ale proprietăților în comun, fiecare proprietar în comun datorează o parte egală din impozitul pentru clădirea respectivă.



### 8.6. Teste de evaluare / autoevaluare

1. Ce sunt accizele?
2. Care sunt categoriile de produse accizabile?
3. Când devin accizele exigibile?
4. Prezentați deosebiriile dintre accizele armonizate și accizele nearmonizate.
5. Enumerați taxele locale și definiți principalele categorii de astfel de taxe.
6. Prezentați metodologia de calcul a impozitului pe clădiri.
7. Enumerați principalele clădiri pentru care nu se calculează impozit pe clădiri.



## TESTE DE EVALUARE/AUTOEVALUARE FINALE

1. La introducerea unui impozit se cere ca acesta:
  - a) să aibă un randament fiscal ridicat;
  - b) să fie neutru;
  - c) să fie stabil;
  - d) să fie elastic.
2. Sistemul fiscal este alcătuit din:
  - a) cheltuieli bugetare;
  - b) mecanismul fiscal;
  - c) impozitele și taxele;
  - d) aparatul fiscal.
3. În contul 419 „Clienți – creditori” se înregistrează:
  - a) avansurile primite de la clienți;
  - b) efectele comerciale de primit;
  - c) ambalajele care circulă în regim de restituire
4. În contul 409 „Furnizori – debitori” se înregistrează:
  - a) efectele comerciale de plătit;
  - b) avansurile date furnizorilor;
  - c) ambalajele care circulă în regim de restituire
5. În contabilitatea clientului, ambalajele care circulă în regim de restituire se înregistrează în contul:
  - a) 419 „Clienți – creditori”
  - b) 409 „Furnizori – debitori”
  - c) 381 „Ambalaje”
6. Scontul este o reducere de preț:
  - a) comercială
  - b) financiară
  - c) comercială și financiară
7. În cazul avansurilor plătite de clienți furnizorilor, exigibilitatea TVA:
  - a) anticipează faptul generator
  - b) coincide cu faptul generator
  - c) urmează după faptul generator
8. În cazul vânzării cu plata în rate, venitul de realizat până la încasarea ratelor se înregistrează în contul:

- a) 707 „venituri din vânzarea mărfurilor”
- b) 711 „Variația stocurilor”
- c) 472 „Venituri înregistrate în avans”

9. Dividendele primite de la o persoană juridică română sunt considerate:

- a) cheltuieli deductibile;
- b) venituri impozabile;
- c) venituri neimpozabile.

10. De regulă, plătitorul de impozit este:

- a) obiectul impunerii;
- b) sursa impunerii;
- c) subiectul impozitului.

11. Subiectul impozitelor și taxelor este:

- a) structura fiscală ce stă la baza așezării impozitului sau taxei, respectiv venitul, profitul, prețul sau tariful;
- b) o persoană fizică sau juridică obligată prin lege să suporte plata unui impozit sau a unei taxe;
- c) produsul care face obiectul vânzării, serviciul prestat, bunul importat, produsele de tutun în cazul accizelor.

12. La introducerea unui impozit se cere ca acesta:

- a) să aibă un randament fiscal ridicat;
- b) să fie neutru;
- c) să fie stabil;
- d) să fie elastic;

Răspunsuri la testele de evaluare / autoevaluare finale:

1.a,c,d      2. b,c,d      3. a,c   4. b,c   5. b   6. b   7.a   8. c   9. c   10.c  
 11. b      12. a,c,d

## GLOSAR

*Mecanismul fiscal* - ansamblul de metode și tehnici de impunere privind veniturile fiscale ale statului precum și instrumentele impunerii

*Aparatul fiscal* decurge din însăși legile care reglementează impozitele și taxele. Statul îndeplinește sarcinile fiscale prin instituțiile autorității publice (Parlament și Guvern)

*Subiectul impozitului* poate fi o persoană fizică sau juridică obligată prin lege să suporte plata unui impozit sau a unei taxe. În reglementările fiscale subiectul impozabil se mai numește și contribuabil;

*Obiectul impunerii* este structura fiscală ce stă la baza așezării impozitului sau taxei, respectiv venitul, profitul, prețul sau tariful. De exemplu, la impozitele indirecte materia supusă impunerii poate fi: produsul care face obiectul vânzării, serviciul prestat, bunul importat, produsele de tutun în cazul accizelor;

*Sursa impunerii* arată din ce anume se plătește impozitul. În cazul impozitului pe avere acesta se plătește din venitul de pe urma averii respective. În schimb la impozitul pe venit, obiectul impunerii coincide în toate cazurile cu sursa.

*Baza de calcul*, de regulă, coincide cu obiectul impozitului, dar există și excepții: de exemplu, la impozitul pe clădiri obiectul de calcul îl reprezintă clădirea, iar baza de calcul este reprezentată de valoarea sau taxele de succesiune.

*Plătitorul de impozit* este persoana obligată să efectueze calculul și plata obligației față de buget. De regulă, plătitorul este subiectul impozabil. Există totuși și excepții în care plătitorul nu este și subiect al impozitului. De exemplu, la impozitul pe salarii subiectul este salariatul, iar plătitor este unitatea la care realizează salariul.

*Cota de impunere* se exprimă printr-o sumă fixă sau un procent care se aplică asupra bazei impozabile și cu ajutorul căreia se determină impozitul datorat.

*Impozitele și taxele* reprezintă veniturile bugetului de stat care provin de la persoane juridice și fizice.

*Impozitul* derivă din latinescul “impozitum” și este un transfer de valoare obligatoriu către stat, fără o destinație clară, cu titlu definitiv, datorat de către persoanele fizice sau juridice conform dispozițiilor legale, prin deținerea averilor sau însușirea veniturilor sau a cheltuielilor efectuate.

*Taxa* provine etimologic din latinescul “taxis” și este un transfer de valoare obligatoriu către bugetul statului, cu destinație specială și titlu definitiv, datorat de către persoanele fizice sau juridice, conform dispozițiilor legale în locul unui serviciu public instituțional.

*Exigibilitatea taxei* reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei.

## BIBLIOGRAFIE

1. M.V. Achim - *Leasingul: o afacere de succes*, Editura Economică, București, 2005
2. Marian Alexandru – *Convențiile fiscale încheiate de România*, Ed. Economică, București, 2003
3. Cristian Bișa (coordonator) – *Utilizarea paradisurilor fiscale*, Ed. BMT Publishing House, București, 2005
4. O. Bojian - *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Ed. Universitară, București, 2004
5. Sever Gabriel Bombaș, Mihaela Galantin - *Reduceri și scutiri de la plata impozitelor și taxelor prevăzute în codul fiscal*, Editura Tribuna Economică, București, 2007
6. Lucian Cernușca - *Contabilitate și gestiune fiscală*, Editura Tribuna Economică, București, 2010
7. I. Condor – *Drept financiar*, R.A. Monitorul Oficial, București, 1994
8. C.C. Constantinescu - *Leasingul financiar: realitate și perspectivă*, Editura Economică, București, 2006
9. N. Dobrotă – *Dicționar de economice*, Ed. Economică, București, 1999
10. Emilian Dumitrean – *Contabilitate financiară*, Ed. Sedcom Libris, Iași, 2008
11. Mihaela Dumitrana, Magdalena Negruțiu – *Contabilitate în comerț și turism*, Ed Maxim, București, 1996
12. Virginia Greceanu-Cocoș - *Impozitarea profitului la operatorii economici*, Editura Tribuna Economică, București, 2009
13. Bernard Esnault, Christian Hoarau – *Comptabilie financiere*, Presse Universitaires de Frances, Paris, 1994
14. Liliana Feleagă, Niculae Feleagă – *Contabilitate financiară – o abordare europeană și internațională*, vol I – II, Ed. Infomega, București, 2006
15. Niculae Feleagă – *Contabilitate aprofundată*, Ed. Economică, București, 1996
16. Niculae Feleagă, Ion Ionașcu – *Contabilitate financiară*, vol. I-III, Ed. Economică, București 1995
17. Niculae Feleagă, Ion Ionașcu – *Tratat de contabilitate financiară*, Ed. Economică, vol I-II, București, 1998
18. J.J. Friederich – *Comptabilite generale et gestion des entreprises*, Hachette, Livre Paris, 1995
19. Emil Horomnea, Neculai Tabără, Dorina Budugan – *Bazele contabilității: concepte, modele, aplicații*, Ediția a 3-a revăzută, Editura Sedcom Libris, Iași, 2008
20. Costel Istrate – *Fiscalitate și contabilitate în cadrul firmei*, ediția a 2-a, Ed. Polirom, Iași, 2000

21. Costel Istrate - *Contabilitatea operațiunilor fiscale ale întreprinderii, suport de curs*, Ed. Universității „Al.Ioan Cuza”, Iași, 2009
22. Iulia Jianu - *Evaluarea, prezentarea și analiza performanței întreprinderii*, Editura CECCAR, București, 2007
23. Grigorie N. Lăcrița – *Fiscalitate – controverse și soluții*, Ed. Irecson, București, 2007
24. Jean Louis Malo – *Comptabilite generale*, Ed. Eyrolles, Paris, 1994
25. M. Ș. Minea, C. F. Costaș – *Fiscalitatea în Europa la începutul mileniului III*, Ed. Rosetti, București, 2006
26. Ana Morariu, G. Radu, M. Păunescu, *Contabilitate și fiscalitate în dezvoltarea firmei*, Ed. Ex Ponto, Constanța, 2005
27. Dorel Mateș - *Contabilitatea evenimentelor și tranzacțiilor între Standarde, Directive și Reglementări Fiscale*, Editura Mirton, Timișoara, 2009
28. Mihai Nedelescu, Neculae Plăiașu, Cristina Stănescu, Razvan Șindilaru, Dan Moraru - *Finanțe Publice și Evaziune Fiscală*, Editura Economică, București, 2008
29. Iacob Petru Pânteă, G. Bodea – *Contabilitate financiară*, Ed. Intelcredo, Deva, 2011
30. Atanasiu Pop – *Contabilitate financiară românească armonizată cu Directivele Contabile Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate*, Ed. Intelcredo, Deva, 2002
31. Popa Adriana Florina, (2006) - *Relativ și distorsiune în determinarea rezultatului contabil*, articol publicat în volumul Congresului al XVI-lea al profesiei contabile din România „Profesia contabilă și Globalizarea”, Editura CECCAR, București, p. 803
32. A. F. Popa, N. Popa – *Impozitele și taxele reglementate de Codul fiscal*, Ed. Contaplus, București, 2008
33. Mihai Ristea – *Contabilitatea între fiscal și gestionar*, Ed. Tribuna Economică, București, 1998
34. Mihai Ristea – *Contabilitatea și fiscalitatea întreprinderii*, Ed. Tribuna Economică, București 1995
35. Angela Roșca, *Unde se află România în contextul fiscal actual al Europei?*, <http://www.taxhouse.ro>
36. Ana Stoian – *Contabilitate și gestiune fiscală*, Ed. Mărgăritar, București, 2002
37. L. Țățu, C. Șerbănescu, D. Ștefan, D. Cataramă, A. Nica – *Fiscalitate – de la lege la practică*, Ed. All Beck, București, 2005
38. A. Vallee – *Economie des systemes fiscaux compares*, PUF, Paris, 1994
39. A. Viandier, Ch. De Lauzenghein – *Droit comptable*, 2-eme edition, Dalloz, Paris, 1993

40. Georgeta Vintilă - *Fiscalitate: metode și tehnici fiscale*, Editura Economică, București, 2006
41. xxx *Ghid practic de aplicare a Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, Ed. CECCAR, București, 2015
42. xxx – OMFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate
43. xxx - Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
44. xxx – Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 1/2016
45. xxx – Standarde Internaționale de Raportare Financiară, Ed. CECCAR, București, 2010
46. <http://www.contzilla.ro>
47. [http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/trezorerie/Persp\\_comparate\\_taxareain\\_UE.pdf](http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/trezorerie/Persp_comparate_taxareain_UE.pdf)
48. <http://www.europedirectbotosani.ro/?art=1051>
49. <http://www.fiscalitate.ro>
50. <http://www.ocu.org/fiscalidad/>
51. <http://static.anaf.ro/>