

# EVOLUȚIA REGLEMENTĂRII IMPOZITULUI PE PROFIT ÎN ROMÂNIA (I)

ANCA GEOROCEANU\*

**Resumé:** L'impôt sur le profit, réglementé en Roumanie par une succession d'actes normatifs, constitue une grande partie de la charge fiscale que la société doit supporter. Cet impôt est apparu plus tard que l'impôt sur les revenus des personnes physiques dans la majorité des États. Cet article aborde la réglementation de l'impôt sur le profit dans la période post-communiste, depuis le commencement du processus de transformation des entreprises d'État en entreprises commerciales et régies autonomes.

Analysé à la lumière de nombreuses modifications législatives, l'impôt sur le profit est une charge fiscale importante qui concerne les bénéficiaires réalisés par une grande catégorie de contribuables.

**Mots clés:** Impôt sur le profit, profit, entreprise commerciale, réforme fiscale.

## 1. Considerații generale relative la venit și profit

Profitul<sup>1</sup> – ca și categorie economico-financiară specifică sistemului economiei de piață – reprezintă, sintetic spus, beneficiul obținut ca rezultat al investiției de capital. Conceptual, termenul profit are două accepțiuni diferite: în sens larg, prin profit se înțelege diferența (soldul)

---

\* Lect. univ. dr., Facultatea de Drept din Cluj-Napoca, Universitatea Creștină „Dimitrie Cantemir” București.

<sup>1</sup> Termenul **profit** - de origine latină - vine de la verbul "proficere", care înseamnă inițial "a progresa", "a da rezultate", în timp dobândind semnificația de "a da"și/sau "a aduce profit". Potrivit Dicționarului Explicativ al Limbii Române - DEX, profitul este: "ceea ce reprezintă un folos (material sau spiritual) pentru cineva sau ceva: câștig, beneficiu, avantaj"; "venitul adus de capitalul utilizat într-o întreprindere, reprezentând diferența dintre încasările efective și totalul cheltuielilor aferente"; "beneficiu obținut de o întreprindere" (DEX, Ediția a II-a, Edit. "Univers Enciclopedic", București, 1996, p. 856). Acest fapt explică de ce profitul este considerat a fi o formă de venit. Intenția de a da profitului doar sensul pozitiv a făcut ca adesea el să se identifice cu noțiunea de "beneficiu". Relația dintre profit și beneficiu este destul de generală, unii autori considerându-le ca sinonime, alții apreciind ca sunt noțiuni distincte care diferă ca sferă de cuprindere.

rămas(ă) după deducerea cheltuielilor efectuate de către un agent economic din veniturile astfel obținute; în accepțiunea sa restrânsă, cuvântul profit desemnează acea formă - importantă - a produsului net care se autonomizează în procesul de repartizare și utilizare a unei părți din valoarea nou creată la nivel microeconomic<sup>2</sup>.

Profitul este surplusul obținut de o societate comercială atunci când venitul total pe care acesta îl obține din toate activitățile sale depășește cheltuielile necesare realizării acestor activități. Profitul brut (profitul impozabil) efectiv realizat al unei societăți comerciale este calculat prin scăderea tuturor cheltuielilor (efectuate în limitele permise) din venitul total obținut de societate. Profitul net se calculează prin scăderea din profitul brut a cotelor de impozit de profit.

Având natura unui venit, profitul trebuie să fie supus impozitării, în mod indiscutabil, întrucât oricine realizează un venit trebuie să contribuie - de regulă, proporțional cu mărimea acestuia - la formarea resurselor financiare publice, necesare acoperirii nevoilor generale ale societății<sup>3</sup>.

Așadar, impozitul pe profit este un impozit personal, iar în cadrul reformei fiscale din România, impozitul pe profit ocupă un rol important atât prin prisma contribuției sale la formarea veniturilor bugetare cât și prin influențarea activităților generatoare de profit. Și cum, în condițiile economiei de piață (în continuă dezvoltare, în România!) agenții economici sunt stimulați (de sistemul concurențial) să obțină profituri din ce în ce mai mari, impozitul pe profit este unul dintre cele mai importante venituri bugetare obținute sub forma impozitelor directe<sup>4</sup>.

Sistemul de impozitare a profitului - ca, de altfel, întregul sistem fiscal din România - se află într-un proces continuu de perfecționare, fapt care determină evidențierea unui traseu (adesea sinuos și inconstant) pe care l-a urmat reglementarea legală din domeniu<sup>5</sup>. Prima reglementare care

---

<sup>2</sup> A se vedea, pentru relații, în legătură cu respectivele considerațiuni: A. Page, *ECONOMIE POLITIQUE*, Edit. "Litec", Paris, 1979, p. 80 și urm.; N. Clipa, în V. Nechita și alții, *ECONOMIE POLITICĂ*, Vol. I, Edit. "Porto-Franco", Galați, 1991, p.150.

<sup>3</sup> A se vedea I. Gliga, *DREPT FINANCIAR*, Edit. "Humanitas", București, 1998, p.

<sup>4</sup> A se vedea și M. Șt. Minea, *REGIMUL JURIDIC AL FINANTELOR PUBLICE ÎN ROMÂNIA*, Edit. "Argonaut", Cluj-Napoca, 1998, p.126-127.

<sup>5</sup> Impozitul pe profit a apărut mai târziu decât impozitul pe veniturile persoanelor fizice. În cea mai mare parte a țărilor europene, instituirea impozitului pe profit datează de la finalul celui de-al doilea război mondial și chiar mai târziu: 1965 în Anglia, 1962 în Belgia, 1974 în Italia sau chiar 1989 în Portugalia. "Pionieratul" în domeniu a aparținut Statelor Unite și Germaniei, care au creat acest impozit în jurul

răspundea necesității menționate a fost Legea nr. 12/1991 privind impozitul pe profit<sup>6</sup>, prin care s-a realizat o simplificare legislativă, în sensul că – înlăturându-se toate prevederile legale anterioare – s-a instituit un sistem unic de participare a agenților economici la formarea veniturilor publice, în raport cu mărimea profitului obținut, fără diferențieri determinate de forma proprietății, de forma de organizare a contribuabilului etc.<sup>7</sup> Deși a stat la baza reformei fiscale din România, aplicarea în timp a dispozițiilor Legii nr. 12/1991 a scos la iveală o serie de neajunsuri pe care le prezenta respectivul act normativ<sup>8</sup>, între care alarmantă a fost imposibilitatea realizării la buget a veniturilor corespunzătoare (necesare) acoperirii cheltuielilor publice. Pentru asemenea motive, de la 1 ianuarie 1995 în țara noastră a fost pusă în aplicare o nouă reglementare: Ordonanța Guvernului României nr. 70/1994 privind impozitul pe profit care modificată, completată și republicată<sup>9</sup> a fost în vigoare până în anul 2002, când a fost înlocuită cu Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit, act normativ care – la rândul său – a fost abrogat de noul Cod fiscal care reglementează în prezent, între altele, impozitarea profitului<sup>10</sup>. În prezent, sediul materiei pentru impozitul pe profit îl reprezintă dispozițiile art. 13 – 38 C. fisc.

În general, pentru stabilirea impozitului pe profitul realizat de persoanele juridice, în unele țări se folosește același sistem de impunere ca în cazul persoanelor fizice, iar în altele se practică un sistem distinct. Modul în care se realizează impunerea profitului realizat de persoanele juridice este determinat de organizarea acestora, ca societăți de persoane sau ca societăți de capital. În cazul societăților de persoane, impunerea veniturilor acestora se face frecvent în baza sistemului aplicat veniturilor persoanelor fizice, deoarece este dificil să se facă distincție între averea fiecăreia din persoanele

---

anului 1920 (P. Beltrame, L. Mehl, *TEHNIQUES, POLITIQUES ET INSTITUTIONS FISCALES COMPARÉES*, ediția a II-a, Edit. "PUF", Paris, 1997, p. 135).

<sup>6</sup> Legea nr. 12/1991 a fost publicată în M. Of. nr. 25 din 31 ianuarie 1991.

<sup>7</sup> A se vedea și C. I. Tulai, *op. cit.*, pp. 233-235.

<sup>8</sup> A se vedea, pe larg, asupra neajunsurilor pe care le prezenta Legea nr. 12/1991, I. Condor, *op. cit. supra*, p. 22-23.

<sup>9</sup> Ordonanța Guvernului nr. 70/1994, publicată în M. Of. nr. 246 din 31 august 1994 a fost modificată, completată și aprobată prin Legea nr. 73/1996, apoi republicată în M. Of. nr. 40 din 12 martie 1997, modificată și completată ulterior în mai multe rânduri.

<sup>10</sup> A se vedea și: R. Bufan, "Interpretarea și aplicarea dispozițiilor legale privind impozitul pe profit", în *Revista de Drept Comercial* nr. 6/2001, p. 130-157; idem, "Noua reglementare fiscală. Codul fiscal (II). Impozitul pe profit", în *Revista de Drept Comercial* nr. 2/2004, p. 176 – 200.

asociate și patrimoniul societății respective.

La societățile de capital, poate fi făcută o demarcație netă între averea personală a acționarilor și patrimoniul societății; acționarii răspund pentru actele și faptele societății numai în limitele părții de capital pe care o dețin. Profitul obținut de o societate de capital se repartizează atât acționarilor sub formă de dividende, cât și societății pentru constituirea unor fonduri. Prin urmare, în cazul societăților de capital putem vorbi de profitul societății înainte de repartizare, de profitul repartizat acționarilor sub forma de dividende și de profitul rămas la dispoziția societății.

Materia impozitului pe profit se află într-o continuă evoluție inclusiv în cadrul statelor membre ale Uniunii Europene. Dincolo de sfera considerațiilor generale și a regulilor specifice fiecărui stat membru<sup>11</sup>, merită reținute și preocupările în domeniu la nivel comunitar:

Astfel, la nivelul Comunităților europene a fost la un moment dat în discuție un proiect de armonizare a impozitului pe profit și a reținerilor la sursă asupra dividendelor<sup>12</sup>. Proiectul, sub forma unei propuneri a Comisiei, a fost publicat în 1975, dar a fost retras în 1988, datorită reticenței statelor membre și chiar a unor instituții comunitare. Comisia a estimat, corect după părerea noastră, că în acest domeniu se poate face aplicarea principiului subsidiarității, competența primordială fiind cea a statelor membre.

Singurul domeniu în care Comisia pare să încerce o anumită armonizare este cel al întreprinderilor mici și mijlocii. Printr-o comunicare adresată Consiliului și Parlamentului European, dublată de o recomandare<sup>13</sup>, Comisia s-a pronunțat asupra chestiunii. Astfel, crearea unui mediu economic favorabil pentru constituirea și dezvoltarea IMM-urilor este considerată vitală pentru economia europeană, în raport de rolul acestor entități economice, de dinamismul, productivitatea, adaptabilitatea și capacitatea lor de inovare și de a crea noi locuri de muncă.

O dată cu adoptarea directivei 90/435/CEE din 23 iulie 1990<sup>14</sup>, în Uniunea Europeană a fost pus în practică un regim fiscal comun aplicabil societăților mamă și filialelor situate în state membre diferite. Schematic,

---

<sup>11</sup> Pentru acestea, a se vedea M. Șt. Minea, C. F. Costăș, FISCALITATEA ÎN EUROPA..., *op. cit.*, p. 68-78.

<sup>12</sup> A se vedea B. Gouthière, LES IMPOTS DANS LES AFFAIRES INTERNATIONALES, ediția a V-a, Edit. "Francis Lefebvre", 2001, p. 996.

<sup>13</sup> Comunicarea din 25 mai 1994 și recomandarea 94/390/CEE din aceeași zi, în JOCE L 177 din 9 iulie 1994.

<sup>14</sup> JOCE L 225 din 20 august 1990

directiva prevede două categorii de măsuri<sup>15</sup>:

- un mecanism de scutire a reținerilor la sursă: beneficiile distribuite de o filială către societatea mamă care deține cel puțin 25% din capitalul ei social sunt scutite de reținerea la sursă;
- eliminarea dublei impuneri: dacă o societate mamă primește beneficiile distribuite de filială, statul membru în care se află societatea mamă este obligat fie să se abțină de la impozitare, fie să-i permită societății mamă să-și deducă din impozit fracțiunea impozitului aferentă filialei.

În principiu, prevederile directivei sunt aplicabile numai societăților constituite în una dintre formele prevăzute expres de textul directivei, dacă acestea au domiciliul fiscal într-un stat membru și dețin o participare de minim 25% la o filială situată într-un alt stat membru<sup>16</sup>.

Prin directiva 90/434/CEE din 23 iulie 1990<sup>17</sup> a fost realizat un regim fiscal comun aplicabil fuziunilor, divizărilor și aporturilor la constituirea unei societăți. Reglementarea a vizat în principal eliminarea costurilor fiscale generate de asemenea operațiuni<sup>18</sup>.

În scopul de a elimina problemele care ar putea apărea în legătură cu fenomenul dublei impuneri a societăților, a fost instituită o procedură arbitrală pentru soluționarea diferendelor privind dubla impunere<sup>19</sup>. În temeiul acestei reglementări, societăților li se conferă un veritabil drept la eliminarea dublei impuneri. Dacă societățile nu reușesc să tranșeze conflictul lor cu administrația fiscală din statul care procedează la impunerea unor beneficii deja impozitate, acesta este rezolvat de o comisie independentă. Decizia arbitrilor este obligatorie pentru statul membru în cauză.

Recent, Comisia Europeană a adoptat o propunere pentru un Cod de

---

<sup>15</sup> Pentru o prezentare detaliată a se vedea, de exemplu, INTERNATIONAL TAX PLANNING sub coordonarea lui J. Dixon, ediția a IV-a, "Tolley Publishing", Surrey, 1999, p. 9/1-9/43.

<sup>16</sup> Pentru o prezentare recentă, S. Dumitrache, *Directiva 90/435/CEE privind regimul fiscal comun aplicabil societăților-mame și filialelor*, în *Curierul Fiscal* nr. 3/2006, pp. 18-22.

<sup>17</sup> JOCE L 225 din 20 august 1990

<sup>18</sup> Pentru detalii, a se vedea B. Gouthière, *op. cit.*, pp. 999-1002

<sup>19</sup> Convenția 90/436/CEE din 23 iulie 1990, elaborată sub forma unei convenții multilaterale și intrată în vigoare la 1 ianuarie 1995.

conduită în materia prețului de transfer<sup>20</sup>. Codul de conduită, care își propune realizarea unei standardizări a documentației pe care companiile transnaționale trebuie să o prezinte autorităților din fiecare stat membru în privința evaluării prețului unei tranzacții transfrontaliere, este menit să elimine problemele semnalate de principalii actori din domeniu.

Documentația privind prețul de transfer ar trebui să îmbunătățească atât calitatea informațiilor oferite în legătură cu fiecare afacere, cât și modul în care contribuabilii își respectă obligațiile în materie care le revin în fiecare stat membru. Pe cale de consecință, ar trebui să reducă riscul dublei impozitări a afacerilor în statele membre și să limiteze penalizarea contribuabililor pentru nerespectarea formalităților.

## **2. Impozitarea profitului sub regimul Legilor 12/1991 și 35/1991**

Reforma fiscală, componentă a reformei economice și sociale, urmărește constituirea unui sistem fiscal coerent, echilibrat și eficient pentru a putea face față cerințelor tranziției la economia de piață.

Printre cele mai importante măsuri de constituire a unui sistem fiscal s-a numărat și adoptarea Legii privind impozitul pe profit<sup>21</sup>. Instituirea acestui impozit a devenit necesară pentru a se crea un cadru juridic unitar privind impozitul pe profit datorat de persoanele juridice<sup>22</sup>. Anterior intrării în vigoare a legii, agenții economici persoane juridice erau supuși unui sistem fiscal diferențiat.

Impozitele datorate de persoanele juridice erau diferite nu numai din punct de vedere al categoriilor de cote de impunere, dar și în ceea ce privește nivelul acestor cote, baza impozabilă, calculul impozitului și alte elemente ale impunerii. În consecință, la același nivel de profit obținut, agenții economici din diverse domenii de activitate datorau un impozit în cuantum diferit.

---

<sup>20</sup> A se vedea comunicarea Comisiei nr. COM/2005/543, accesibilă pe site-ul [www.europa.eu.int](http://www.europa.eu.int).

<sup>21</sup> Legea nr. 12 din 30 ianuarie 1991, publicată în Monitorul Oficial nr.25 din 31 ianuarie 1991, modificată în mai multe rânduri, în prezent abrogată.

<sup>22</sup> Potrivit Legii nr.12/1991 persoanele juridice obligate la plata impozitului pe profit erau: regiile autonome, societățile comerciale, organizațiile cooperatiste, instituțiile financiare și de credit, alți agenți economici organizați ca persoane juridice, inclusiv cele cu capital străin, precum și unitățile economice ale altor persoane juridice, române sau străine, care realizau profituri din activitatea desfășurată (art. 1)., numindu-se unități plătitoare ale impozitului. Această expresie însemna ceea ce astăzi numim, contribuabili.

În forma sa inițială, Legea nr. 12/1991 a instituit impozitul pe profit concepându-l ca un instrument fiscal nou, menit să înlocuiască mai multe impozite existente anterior în vigoare în acesată materie. Pe parcurs au fost adoptate reglementări distincte privind spre pildă impozitul pe dividende sau impozitul pe sumele obținute din vânzarea activelor societăților privatizate<sup>23</sup>.

Așadar, Legea nr. 12/1991 a asigurat - la momentul adoptării ei - participarea tuturor agenților economici persoane juridice la formarea veniturilor bugetului public în raport cu mărimea profitului obținut. Prin modul în care s-a reglementat impozitul pe profit s-a realizat și o simplificare legislativă. Astfel, au fost abrogate numeroase reglementări anterioare, fiind adoptată o lege care aducea prevederi noi, bazată pe legislațiile fiscale moderne. De asemenea, reglementarea a fost mai elaborată atât în ceea ce privește stabilirea clară a subiecților impozabili și a bazei impozabile, precum și cu privire la stabilirea unor facilități fiscale relativ stimulative.

Din textul legii se desprindea intenția legiuitorului de a stabili o sferă largă a subiecților impunerii, fixându-se în principiu două condiții, și anume: calitatea de persoană juridică și realizarea de profit din activitățile desfășurate, iar în ceea ce privește stabilirea materiei impozabile, textul este succint: " profitul se determină ca diferență între veniturile încasate și cheltuielile enumerate". Referitor la venituri, în mod evident că urmau a fi luate în calcul toate veniturile care au fost încasate (nu și cele la care are vocație contribuabilul), însă cheltuielile prezentate în anexa legii lasă loc de interpretări, enumerarea fiind considerată exemplificativă și nicidecum exhaustivă.

Analizând în prezent prima lege a impozitării profitului din România postrevoluționară putem conchide că intenția legislativului de atunci a fost pozitivă, însă lipsa de experiență relativ la o economie de piață dezvoltată, a făcut ca acest act normativ să fie incomplet și susceptibil de multiple interpretări.

Observăm că încă de la începutul perioadei de tranziție și reformă fiscală s-a urmărit atragerea investițiilor străine – chiar în contextul în care cetățenii strigau « noi nu ne vindem țara » - însă prevederile legale instituite cu acea ocazie, din nefericire, în final au afectat negativ reforma fiscală care se încerca prin acordarea de numeroase scutiri și alte facilități

---

<sup>23</sup> A se vedea I. Condor, DREPT FINANCIAR, Editura Monitorul Oficial, București, 1994, pp. 140-141.

fiscale, care, aplicându-se uneori în cascadă în favoarea aceluiași contribuabil, au redus prea mult baza de impunere<sup>24</sup>.

Impozitul pe profit se calcula prin aplicarea unor cote procentuale progresive, diferențiate în funcție de mărimea profitului unității plătitoare de impozit. Cotele de impozit erau cuprinse între 0 și 77% și se aplicau asupra profitului impozabil realizat. Profitul impozabil se determina ca diferență între veniturile încasate și cheltuielile aferente realizării acelor venituri.

În această formă de impunere cu cote progresive, pe tranșe de venit, erau stabilite 69 de trepte de impozitare. Numărul mare al treptelor de impozitare a creat multiple dificultăți de aplicare, descurajând totodată profiturile mari. Pentru a simplifica operațiunile de calculare a impozitului pe profit s-a introdus prin H.G. 804/1991<sup>25</sup> forma de impunere cu două cote procentuale și anume 30%, respectiv 45% din profit.

Impozitul pe profit se calcula și se regulariza lunar, în funcție de profitul realizat, cumulat de la începutul anului. În acest scop, vărsămintele din impozitul pe profit se efectuează lunar, se recalculează și se regularizează cu bugetul administrației centrale de stat sau cu bugetele locale, după caz, cumulat de la începutul anului, pe baza soldului creditor din contul "profit și pierderi", până la 15 ale lunii următoare pentru perioada expirată în cursul anului și până la 25 ianuarie, pe baza bilanțului anual. În cazul în care ziua de plată era nelucrătoare, vărsământul se efectua în ziua lucrătoare imediat următoare acesteia.

Plata impozitului pe profit, pe lângă termenele legale, era reglementată cu o condiționare documentară ulterioară menită să stimuleze calculul conform al profitului impozabil și al impozitului. Astfel, unitățile debitoare erau obligate ca în termen de 5 zile de la data la care se făcea plata, să întocmească și să depună la organul fiscal teritorial

---

<sup>24</sup> A se vedea R. Bufan, DREPT FISCAL AL AFACERILOR, Edit. "Brumar", Timișoara, 2003, pp. 156-157

<sup>25</sup> H.G. nr. 804/1991 a fost publicată în M.Of. partea I, nr. 255/19.12.1991. Această hotărâre de guvern a fost în vigoare 3 ani, aplicându-se în baza Legii nr. 56/1991 privind autorizarea Guvernului de a stabili taxe și impozite, publicată în M.Of. nr. 167/14.08.1991. Astfel puterea executivă a modificat (printr-un act de valoare inferioară) un act al puterii legislative (situația creată și care a dăinuit - așa cum arătam - nu a fost nici firească și nici benefică, deși efectul în sine al măsurii adoptate de Guvern a fost unul bun!). A se vedea în acest sens R. Bufan, *op. cit.*, p. 158



o declarație de impunere a profitului realizat în luna pentru care se face plata și cumulat de la începutul anului.

Legea prevedea ca sumele vărsate în plus la bugetul administrației centrale de stat sau bugetele locale față de cele efectiv datorate să se compenseze cu sumele datorate pentru perioada următoare sau să se restituie unităților plătitoare în termen de 5 zile de la cererea acestora<sup>26</sup>.

Contribuabilii care realizează profit impozabil după data intrării în vigoare a legii (dar indiferent de momentul în care au fost înființați - anterior sau ulterior adoptării legii), erau scutiți de impozitul pe profit, diferențiat, în funcție de obiectul de activitate desfășurat, astfel:

a) unitățile din industrie, agricultură și construcții, pentru o perioadă de 5 ani de la data înființării;

b) unitățile din domeniul exploatarei și explorării resurselor naturale, al comunicațiilor și transporturilor, pentru o perioadă de 3 ani de la data înființării;

c) unitățile prestatoare de servicii, pentru o perioadă de un an de la data înființării;

d) unitățile cu profil comercial, pentru o perioadă de șase luni de la data înființării<sup>27</sup>.

Astfel, prima lege a impozitului pe profit prevedea o serie de scutiri de impozit pe perioade limitate de timp – diferite în funcție de activitate, nelimitate – pentru anumite categorii de contribuabili, reduceri de impozit – condiționate de îndeplinirea anumitor condiții și facilități suplimentare – pentru investițiile efectuate în domenii de interes deosebit pentru economia națională sau pentru investițiile străine<sup>28</sup>.

În cazul în care unitățile plătitoare de impozit mai sus enumerate își încetau activitatea într-un interval de timp mai mic decât cel pentru care erau scutite de plata impozitului de la data expirării perioadei pentru care se aplica scutirea de impozit, acestea au obligația de a vira la bugetul administrației centrale de stat sau la bugetele locale, după caz, impozitul pe profit calculat pentru întreaga perioadă de scutire. Impozitul pe profit

---

<sup>26</sup> În cazuri bine justificate, Ministerul Finanțelor putea hotărî acordarea de amânări și eşalonări de la plată, precum și stabilirea altor termene de plată a impozitului pe profit în cursul anului (art. 4).

<sup>27</sup> De prevederile legale susmenționate nu beneficiau regiile autonome și societățile comerciale cu capital integral de stat, iar unitățile plătitoare de impozit, cu capital străin, înființate până la data punerii în aplicare a Legii nr.12/1991, se impozitau în condițiile legislației în vigoare la 31 decembrie 1990.

<sup>28</sup> A se vedea I. Condor, *op. cit.*, p. 147-151

aferent perioadei de scutire se calcula și trebuia să se comunice anual de organele fiscale unității plătitoare de impozit pentru luare la cunoștință.

Organizațiile de nevăzători și de invalizi, asociațiile persoanelor handicapate și unitățile economice ale acestora, precum și asociațiile de binefacere, erau scutite de plata impozitului pe profit. Unitățile plătitoare de impozit, altele decât cele menționate, care angajau persoane care - potrivit legii - erau considerate handicapate, beneficiau de reducerea impozitului pe profit, proporțional cu ponderea persoanelor respective în totalul salariaților<sup>29</sup>.

La unitățile plătitoare de impozit, impozitul aferent profitului utilizat pentru lărgirea și modernizarea bazei tehnico-materiale, a tehnologiilor de fabricație sau extinderea activității în scopul obținerii de profituri suplimentare, precum și pentru investiții destinate protejării mediului înconjurător, se reduce cu 50%, urmînd ca sumele echivalente reducerii să fie folosite cu aceeași destinație.

Calculul și regularizarea cu bugetul administrației centrale de stat sau bugetele locale a sumelor aferente reducerii impozitului trebuia să se facă pînă la data de 25 ianuarie a anului următor și să se reflecte în bilanțul anului de bază.

Profitul cuvenit părții străine din societatea comercială, cu capital parțial sau integral străin, după plata impozitului, era impozitat cu o cotă de 10% în cazul în care urma să se transfere în străinătate.

În formă inițială, la intrarea în vigoare a legii, impozitul pe profit a fost conceput ca un instrument fiscal nou, înlocuind numeroase impozite în materie. Pe parcurs, însă, au fost adoptate noi reglementări privind impozitarea veniturilor persoanelor juridice, conform evoluției reformei legislative. Astfel, în aplicarea articolului 37 din Legea 31/1990 privind societățile comerciale, care prevedea acordarea pentru asociați unor cote-părți din profit sub formă de dividende, proporțional cu participarea la capitalul social, a fost instituit impozitul pe dividende.

De asemenea, un venit distinct al agenților economici persoane juridice a fost reglementat prin Legea nr. 58/1991, constînd în posibilitatea vânzării unor active ce reprezintă unități ce pot fi organizate și pot funcționa independent. În consecință, s-a instituit impozitul pe sumele obținute din vânzarea activelor societăților comerciale cu capital de stat (H.G. nr.782/1991, dată în baza autorizării prevăzute prin Legea nr. 56/1991. Hotărârea a fost abrogată și înlocuită prin Legea nr.

---

<sup>29</sup> Se observă încă din anul 1991 preocuparea în vederea susținerii persoanelor care suferă de un handicap, preocupare care este și astăzi de actualitate

54/1992<sup>30</sup>. În cadrul sistemului impozitului pe profit a fost inclus și impozitul pe sumele obținute din vânzarea activelor societăților comerciale cu capital de stat. Aceasta deoarece venitul obținut din valorificarea activelor respective, în cazul în care nu s-ar fi impus separat, se includea în rezultatele financiare ale societății comerciale vânzătoare și astfel creștea profitul acesteia. Impunerea distinctă a sumelor obținute din vânzarea activelor era în avantajul societăților comerciale, deoarece cota de impunere era de 20%, deci mult inferioară celei a impozitului pe profit<sup>31</sup>.

Legea nr. 12/1991 a fost științific elaborată, însă a prezentat și o serie de dezavantaje mai ales în ceea ce privea ponderea impozitului pe profit în produsul intern brut care a scăzut în mod simțitor, de la 5,3% în anul 1991 la 3,6% în anul 1993. De asemenea, s-a apreciat că a fost favorizată proliferarea scutirilor de impozit pe profit, a lipsit un sistem de ajustare neutră, în raport cu evoluția inflației, a activelor și pasivelor societăților comerciale, în scopuri fiscale, ceea ce a avut drept consecință erodarea bazei de impunere.

Rezultatul practic al acestei politici a fost că firmele private și cele mixte aproape că nu au plătit impozit, fapt care a costat bugetul țării sume reprezentând 3% din produsul intern brut. În plus, din dorința de a atrage investiții străine, prin Legea nr. 35/1991, s-a acordat un tratament fiscal discriminatoriu față de investitorii autohtoni. Scutirile de impozite între 2 și 5 ani acordate investitorilor străini, în comparație cu cele între 6 luni și 5 ani pentru întreprinzătorii români nu au constituit facilități pentru atragerea de capital străin, ci obstacole în acest sens, cel puțin din două motive, și anume: pentru profitul scutit de impozit în România, investitorii străini plăteau impozit în țara de rezidență, acesta calculându-se - de regulă - prin cote mult mai mari sau prin aplicarea cotelor stabilite prin convențiile de evitare a dublei impuneri; se transferă în acest fel, dreptul de impunere al statului român, țărilor de origine a investitorilor străini, astfel că fiscul din aceste țări își asigură creșterea veniturilor sale pe seama profiturilor realizate în România.

Iată, deci, că - prin modul nefericit în care a fost instituit sistemul de impozitare a profitului în țara noastră, fără a se ține seamă de prevederile legale în materie din statele de proveniență a potențialilor investitori - s-a creat un cadru juridic nestimulativ pentru dezvoltarea investițiilor în

---

<sup>30</sup> La rândul ei Legea nr. 54/1992 a fost abrogată prin O.G. nr. 70/1994.

<sup>31</sup> A se vedea I. Condor, DREPT FISCAL ȘI FINANCIAR, Edit. Tribuna Economică, București, 1996, pp. 169-171.

România. De cadrul legal respectiv au profitat însă, din plin, societățile comerciale cu capital integral autohton care - profitând de lipsa unor norme restrictive exprese - au beneficiat de o manieră continuă de scutire de la impozitul pe profit, utilizând „șmecheria” (cvasigeneralizată în perioada 1991-1994) a constituirii de noi societăți comerciale care preluau de la cele vechi (cele pentru care se apropia sfârșitul perioadei de scutire) cele mai profitabile activități (care, la rândul lor, beneficiau de scutire de la plata impozitului pe profit, pe perioade diferite de timp, în funcție de specificul obiectului de activitate înscris în Statutul de funcționare).

Consecința acestor facilități discriminatorii, acordate investițiilor străine, a determinat proliferarea societăților comerciale cu participare străină având un aport străin redus la capitalul social. Aceste societăți au obținut profituri foarte mari care au fost transferate în străinătate fără a fi impozitate în țara noastră, ceea ce echivalează, în realitate, cu export de produs național. În ultimii ani, sarcina fiscală a persoanelor juridice a crescut simțitor, odată cu introducerea unor contribuții pe care erau obligate să le plătească pentru alimentarea unor fonduri speciale cum sunt, spre exemplu, cele pentru fondul de cercetare - dezvoltare, fondul de învățământ, fondul de sănătate, fondul de risc, fondul pentru pensii, de asigurări sociale a agricultorilor. Prin aceste contribuții s-a erodat însă și baza de impunere a profiturilor, ceea ce a impus reexaminarea nivelului cotelor de impozitare aplicabile în cazul impozitului pe profit.

Deoarece Legea nr. 12/1991 a constituit prima reglementare în materie, aducând o serie de noutăți și încercând să introducă un model fiscal modern în sistemul de impunere românesc (aflat la debutul său postrevoluționar) a prezentat o serie de lacune – a căror acoperire s-a încercat a se realiza prin modificările aduse acestui act normativ și prin Instrucțiunile de aplicare emise de Ministerul Finanțelor<sup>32</sup> - care au dus la apariția numeroaselor probleme de interpretare și, în final, la nevoia de ”înlocuire” a întregului act normativ.

În fine, totuși trebuie remarcată, prin aplicarea Legii 12/1991 pentru prima dată – după o lungă perioadă de timp -, a principiului nediscriminării în materia impozitării profitului obținut de persoanele juridice. Aceasta rezultă din tratamentul fiscal uniform al tuturor subiecților de drept implicați, înlăturându-se deosebiri de regim în raport de tipul de proprietate și forma de organizare a acestora. S-a reușit

---

<sup>32</sup> Instrucțiunile nr. 3614 privind tehnica de calcul a impozitului pe profit emise de Ministerul Finanțelor.

astfel a se obține o egalitate în fața impozitelor a agenților economici, realizându-se așa numita neutralitate fiscală<sup>33</sup>.

Datorită neajunsurilor prezentate de reglementarea introdusă în anul 1991 în materia impozitării profitului și - în special - datorită necesității găsirii soluției de alocare directă, precisă a unor venituri consistente la bugetul central, Legea nr. 12/1991 a fost abrogată, prevederile ei fiind înlocuite cu cele cuprinse în Ordonanța Guvernului României nr. 70/1994. Se poate lesne observa cum, din nou, un act normativ de rang superior a fost abrogat și înlocuit de/cu unul de rang inferior (de menționat fiind faptul că Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 a fost sancționată de Parlament abia în anul 1996, prin Legea nr.73/1996).

### **Impozitarea profitului în temeiul prevederilor ordonanței guvernului nr. 70/1994 și a reglementărilor subsecvente, până la adoptarea Codului fiscal**

Tranziția la economia de piață și dobândirea calității de membru asociat al Uniunii Europene au impus restructurarea sistemului fiscal, inclusiv a impozitului pe profit și armonizarea legislației fiscale cu principiile și procedurile adoptate de membrii Uniunii, ca o condiție a obținerii de către România în viitor a calității de membru cu toate drepturile aferente.

Ținând seama, printre altele, de neajunsurile de mai sus ale reglementărilor din Legea nr. 12/1991 și Legea nr. 35/1991, a apărut necesară perfecționarea cadrului juridic al impozitării profitului. În acest scop, a fost adoptată O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, intrată în vigoare la 1 ianuarie 1995, prin care aduce importante schimbări în concepția de impunere a profitului în România.

Conform dispozițiilor acesteia, contribuabilii<sup>34</sup> erau împărțiți în contribuabili mari și contribuabili mici. Toate societățile erau considerate inițial contribuabili mici, trecând în grupa celor mari la cerere în urma depășirii plafonului de 299 salariați sau 10 miliarde lei cifra de afaceri în ultimele 12 luni.

Contribuabilii mari beneficiau de calcularea impozitului nu pe profit ci pe creșterea de activ net, calculat ca diferență între activul net de la finele anului. În acest scop valoarea imobilizărilor și stocurilor era actualizată cu rata oficială a inflației; astfel se evita plata impozitului pe

---

<sup>33</sup> A se vedea I. Condor, *op. cit.*, p. 143.

<sup>34</sup> Se observă că se folosește denumirea generică de contribuabili pentru definirea subiecților impozitului pe profit.

un profit nereal, multe societăți care declarau profit contabil înregistrând pierderi după întocmirea bilanțului.

În schimb, contribuabilii mici beneficiau de reducerea impozitului cu 50% pentru profitul reinvestit.

Calcularea impozitului pe creșterea anuală a activului net constituia un procedeu utilizat pe scară largă și în alte țări. Pe perioada aplicării sistemului de calcul menționat anterior, și anume 1994-1996, această metodă a reflectat mai corect rezultatul activității contribuabililor comparativ cu metoda actuală conform căreia profitul se calculează ca diferență dintre venituri și cheltuieli.

Așadar, noua reglementare a adus și schimbări în concepția de impunere a profitului dintre care se pot menționa următoarele:

- baza de impunere putea fi corectată în raport de nivelul inflației;
- scutițiile de impozit au fost eliminate, atât cele aplicabile investitorului român, cât și cele care favorizau investitorii străini;

- la determinarea impozitului se lua în considerare creșterea patrimoniului net într-un an fiscal, care includea atât profiturile realizate din activitățile efectuate de contribuabili, cât și din creșterile de capital;

- s-a reglementează amortizarea accelerată a mijloacelor fixe;

- cota de impozit s-a redus de la 45% la 38%, iar pentru agricultură la 25%.

Veniturile provenite din dividende distribuite de societățile comerciale, au rămas în continuare impozitate distinct, potrivit Legii nr. 40/1992.

În schimb, impozitul pe sumele din vânzarea activelor societăților comerciale cu capital de stat a fost desființat, ca urmare a abrogării Legii nr. 54/1992, prin O.G. nr. 70/1994. Ca atare, sumele obținute din vânzarea activelor societăților comerciale cu capital de stat erau incluse în veniturile societăților respective ca orice alt venit impozabil și, deci, lor li se aplica legislația privind impozitul pe profit; în consecință, calculul avea în vedere aplicarea cotei de 38%, față de cea anterioară, de 20%.

Prin urmare, reglementarea instituită de O. G. nr. 70/1994 înlătură unele din deficiențele Legii nr. 12/1991, însă, în formă inițială, prezenta ea însăși unele neajunsuri, ceea ce a determinat numeroase critici. Iată câteva din deficiențele Ordonanței Guvernului nr. 70/1994:

Gruparea din punct de vedere fiscal, a contribuabililor în mari și mici, numai cu scopul de a aplica metodologii diferite pentru determinarea profitului impozabil, era nejustificată. Se crea astfel o

diferențiere artificială de regim fiscal, cu consecința că, cei peste 2400 de contribuabili mari trebuiau să plătească impozitul în funcție de creșterea patrimoniului net actualizat la inflație, iar restul, de cca. 500.000 contribuabili mici, doar în raport de diferență dintre venituri și cheltuieli, fără actualizare la inflație. Prin această soluție, sporea foarte mult activitatea contabilă prin ținerea de evidențe duble (fiscale și contabile), prin întocmirea de două bilanțuri (unul fiscal și unul contabil), se impozitează venituri neîncasate, practic se instituie blocajul financiar. Gruparea în cele două categorii de contribuabili apare ca o anomalie, fiind bazată pe criterii arbitrare și nu de natură economică sau fiscală.

Pentru lămurirea completă a elementelor prezentate este necesară detalierea unor aspecte:

a) Criteriile pe baza cărora contribuabilii sunt grupați în mari și mici. Astfel, potrivit articolului 3 din Ordonanță prin contribuabil mic se înțelege contribuabilul care într-un an fiscal îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

- este o persoană juridică română a cărei cifră de afaceri nu a depășit 10 miliarde lei într-o perioadă de 12 luni, care se încheie la data de 30 noiembrie a anului fiscal precedent;

- nu are mai mult de 299 salariați permanenți la începutul anului fiscal;

- acesta a fost contribuabil mic, așa cum este definit în acest articol, în toți anii fiscali de la înființarea sa.

Toți contribuabilii înregistrați până la data intrării în vigoare a Ordonanței sunt considerați contribuabili mici, iar ceilalți contribuabili care nu îndeplinesc aceste condiții sunt considerați contribuabili mari.

b) Determinarea profitului impozabil la contribuabilii mari se realiza astfel: activul din bilanțul de la sfârșitul anului fiscal minus obligațiile aferente acestuia (patrimoniul net de la sfârșitul anului fiscal), din care se scade activul la începutul anului fiscal minus obligațiile aferente acestuia (patrimoniul net de la începutul anului fiscal) actualizat la inflație pentru întregul an fiscal și aportul efectuat la capitalul social în cursul anului fiscal, actualizat la inflație, și veniturile din dividendele încasate de contribuabil de la o persoană juridică română, precum și veniturile înregistrate în avans aferent anilor fiscali următori la care se adaugă cheltuielile, orice plăți în bani sau în natură efectuate în favoarea acționarilor sau asociaților, actualizate la inflație, în funcție de specificul activităților contribuabilului.

Datorită acestui mod de calcul contribuabilii mari puteau, de exemplu, să mărească prețurile la produsele lor deoarece cota de 38%

(reprezentând impozitul pe profit) se aplica unei valori rezultate din diferența între averea unei mari întreprinderi la începutul anului și averea de la sfârșitul anului. Numai că, averea înregistrată în contabilitate la începutul anului este actualizată la inflație ajungându-se la situația în care averea de la începutul anului devine mai mare decât a fost în realitate. Mai departe, diferența dintre averea de la sfârșitul anului și cea de la începutul anului scade. Prin urmare, va rezulta o masă mai mică de patrimoniu din care se va lua pentru buget o sumă reprezentând 38%.

Pentru determinarea profitului impozabil al contribuabililor mari, reglementarea din O.G. nr. 70/1994 instituia împărțirea mijloacelor fixe amortizabile, din punct de vedere fiscal, în 6 grupe cu cote fiscale anuale de amortizare mai mari în raport cu cele stabilite prin Legea privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale (potrivit Legii nr. 15/1994).

În acest fel, pe lângă amortizarea contabilă prevăzută de Legea nr. 15/1994 și aplicabilă în cazul contribuabililor mici, se introduce o nouă amortizare, adică cea fiscală, obligatorie numai pentru contribuabilii mari și care de fapt se utilizează numai în cadrul metodologiei de calcul a profitului impozabil. Prin această soluție inutilă se crea, din nou, un sistem complicat de evidență, greu de aplicat și costisitor.

Actualizarea la inflație, aplicată numai la determinarea profitului impozabil al contribuabililor mari produce o nouă complicație în evidență și introduce o metodologie de ajustare lunară la inflație, greoaie.

Această metodologie se referea la toate elementele patrimoniale (active fixe, materii prime, materiale, combustibili, produse finite), determinând o creștere a prețurilor corespunzător indicelui prețurilor cu amănuntul.

În măsura în care se intenționa a se stimula activitatea economică a contribuabililor mici, aceasta se putea realiza mai simplu și mai eficient prin instrumente de natură fiscală, cum ar fi, spre exemplu, stabilirea unor cote de impunere mai reduse pentru calculul profitului lor<sup>35</sup>. În acest mod s-ar fi obținut simplificarea metodologiei de determinare a profitului impozabil și a evidenței contabile, care nu se justifică a fi diferită pentru anumite categorii de contribuabili, însă s-ar fi revenit oarecum la procedeele de impunere diferențiată având în vedere de această dată criteriul mărimii contribuabilului și mărimii materiei impozabile.

---

<sup>35</sup> Această soluție se practică în alte state, cum ar fi SUA, Marea Britanie, unde întreprinderile mari plătesc un impozit în cotă mai mare decât întreprinderile mici. A se vedea în acest sens, I. Condor, DREPT FISCAL ȘI FINANCIAR, *op.cit.*, p. 175.



Având în vedere toate aspectele analizate anterior, se deduce că măsurile preconizate prin O.G. nr. 70/1994 nu răspundeau funcției de stimulare a contribuabililor în obținerea de profituri cât mai mari (avantajoase atât pentru ei înșiși cât și pentru întreaga societate, prin impozitare).

Numeroase critici aduse unora din prevederile inițiale ale O.G. nr. 70/1994 au determinat intervenția legiuitorului, la numai doi ani de la intrarea în vigoare. Astfel, prin Legea nr. 73/1996 pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit<sup>36</sup>, au fost adoptate unele modificări și completări ale prevederilor ordonanței respective. Este vorba, în primul rând, de renunțarea la gruparea contribuabililor din punct de vedere fiscal în contribuabili mari și mici. Astfel, eliminându-se categoriile de contribuabili, s-a revenit la calculul clasic al profitului ca diferență între venituri și cheltuielile aferente acestora.

În același timp, prin Legea nr. 73/1996, au fost introduse în Ordonanță unele exceptări de la plata impozitului pe profit prevăzute în alte acte normative, efectuându-se și o sistematizare și completare a subiecților impozabili, care fiind denumiți, în continuare, contribuabili erau grupați astfel:

a) persoanele juridice române, pentru profitul impozabil obținut din orice sursă, atât din România cât și din străinătate ;

b) persoanele juridice străine care desfășoară activități printr-un sediu permanent în România, pentru profitul impozabil aferent aceluși sediu permanent;

c) persoanele juridice și fizice străine, care desfășoară activități în România ca parteneri într-o asocieră ce nu dă naștere unei persoane juridice, pentru toate veniturile realizate din activitatea desfășurată în România.

d) asocierile dintre persoanele fizice române și persoanele juridice române care nu dau naștere unei persoane juridice, pentru veniturile realizate atât în România cât și în străinătate (impozitul fiind calculat, reținut și vărsat de persoana juridică).

e) instituțiile publice, pentru veniturile extrabugetare din activități economice desfășurate în condițiile legii.

---

<sup>36</sup> Legea nr.73/1996 pentru aprobarea ordonanței Guvernului nr.70/1994, modificată și republicată în M. Of. nr. 40 din 12 martie 1997, a fost ulterior modificată în mai multe rânduri.

În forma inițială, Ordonanța nu includea ultima categorie de contribuabili și anume instituțiile publice, ci din contră acestea erau scutite de la plata impozitului pe profit, în mod expres, chiar și pentru veniturile extrabugetare<sup>37</sup>.

Cota de impozit pe profit a fost de 25%, începând cu data de 01.01.2000, cu excepțiile prevăzute de Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 privind impozitul pe profit.

Contribuabilii care obțineau venituri din activitatea barurilor de noapte și a cazinourilor datorau și au plătit o cotă adițională de impozit de 25% asupra părții din profitul impozabil care corespunde ponderii veniturilor înregistrate din aceste activități în volumul total al veniturilor. Cota adițională de impozit o plătesc, de asemenea, persoanele fizice și juridice pentru veniturile proprii de aceeași natură, realizată în baza contractelor de asociere în participațiune.

În cazul Băncii Naționale a României, cota de impozit pe profit a fost de 80% și se aplica asupra veniturilor rămase după scăderea cheltuielilor deductibile și a fondurilor de rezervă, potrivit legii.

Orice majorare a capitalului social efectuată prin încorporarea rezervelor precum și a profiturilor, cu excepția rezervelor legale și a diferențelor favorabile din reevaluarea patrimoniului, se impozitau cu o cota de 15%.

Contribuabilii care au încasat printr-un cont bancar din România venituri în valută din exportul bunurilor realizate din activitatea proprie, direct sau printr-un contract de comision, precum și din prestări de servicii plăteau o cota de impozit de 6% pentru partea din profitul impozabil care corespunde ponderii acestor venituri în volumul total al veniturilor. Reducerea se calcula lunar, iar sumele aferente acesteia se repartizau ca surse proprii de finanțare.

Cadrul legal al impozitului pe profit și anume O.G. 70/1994 a fost modificat printr-o serie de acte normative ulterioare, dintre care cea mai importantă a fost modificarea fost adusă de Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 217/2001<sup>38</sup>. În perioada cât a fost în vigoare această reglementare au funcționat o serie de alte reduceri și scutiri de la plata

---

<sup>37</sup> Această dispoziție nu s-a aplicat pentru mult timp, fiind inclusă prin OUG 217/1999, iar în Legea 414/2002 instituțiile publice le regăsim din nou în categoria scutiților expres prevăzute.

<sup>38</sup> Publicată în M.Of., partea I, nr. 650/30 decembrie 1999 și aprobată prin Legea nr. 189/2001 publicată în M.Of. nr. 196/19 aprilie 2001.

impozitului pe profit prevăzute în alte acte normative, cu caracter special, derogatoriu.

În temeiul noii forme a reglementării profitul impozabil se calcula ca diferență între veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate și lucrărilor executate, din vânzarea bunurilor imobile, inclusiv din câștigurile din orice sursă, și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scădeau veniturile neimpozabile și se adăugau cheltuielile nedeductibile, deci impozitul pe profit, ca obligație a agentului economic, se stabilea extracontabil.

Erau considerate venituri neimpozabile :

\*dividendele primite de o persoană juridică română de la o altă persoană juridică română sau străină.

\*diferențele favorabile de valoare ale titlurilor de participare înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau a primelor de emisiune ori prin compensarea unor creanțe la societatea la care se din participațiile ;

\*venituri rezultate din anularea datoriilor care au fost considerate cheltuieli nedeductibile ;

\*rambursările de cheltuieli nedeductibile ,precum și veniturile rezultate din anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere ori veniturile realizate din stagnarea sau recuperarea unor cheltuieli nedeductibile.

Cheltuielile nedeductibile erau, potrivit reglementării respective:

\*cheltuieli cu impozitul pe profit;

\*amenzile, confiscările, majorările de întârziere și penalitățile datorate către autoritățile române; potrivit prevederilor legale, altele decât cele prevăzute în contractele economice;

\*cheltuielile de protocol care depășesc limita de 2% aplicată asupra diferenței dintre totalul veniturilor și cheltuielilor aferente, inclusiv accizele, exclusiv (mai puțin) cheltuielile cu impozitul pe profit și cheltuielile de protocol înregistrate în cursul anului;

\*cheltuielile cu diurna peste limita legală ;

\*sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor peste limita legală;

\*sumele pentru constituirea provizioanelor peste limitele legale;

\*cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, precum și pentru activele corporale pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare;

\*orice cheltuieli făcute în favoarea acționarilor sau acționarilor;

\*sumele angajate la nivelul contractului de asociere în participațiune în favoarea partenerului contractual, altele decât cele rezultate pe baza decontului întocmit;

\*cheltuielile de conducere și cheltuielile de administrare, înregistrate de un sediu permanent care aparține unei persoane fizice sau juridice străine, indiferent de faptul că s-au efectuat în statul în care se afla sediul permanent sau în alta parte, care depășește 10% din salariile impozabile ale sediului permanent din România;

\*cheltuielile înregistrate în contabilitate pe baza unor documente care nu îndeplinesc condițiile de document justificativ;

\*cheltuielile înregistrate de asociațiile agricole;

\*cheltuielile de sponsorizare peste limitele prevăzute de normele legale în vigoare;

\*cheltuielile cu dobânzile aferente creditelor, altele decât cele acordate de bănci și de alte persoane juridice autorizate potrivit legii, care depășesc dobânzile active medii ale băncilor, comunicate de B.N.R.;

\*cheltuielile cu serviciile, inclusiv de management sau consultanță, în situația în care nu sunt justificate de un contract scris și pentru care nu pot fi verificați prestatorii în legătura cu natura acestora. Nu sunt deductibile serviciile facturate de persoane fizice și juridice nerezidente, în situația în care plata acestora determină pierdere la nivelul unui exercițiu financiar sau în situația în care aceste servicii nu sunt aferente activității entității din România.

\*cheltuielile determinate de diferențele nefavorabile de valoare ale titlurilor de participare înregistrate la societatea la care se dețin participațiile cu excepția celor determinate de vânzarea-cumpărarea acestora.

Persoanele juridice străine care desfășoară activități în România printr-un sediu permanent sau într-o asociere care nu dă naștere unei persoane juridice noi, devine subiect impozabil și în consecință datorează impozit bugetului statului pentru veniturile aferente acelor activități, activități care sunt enumerate de Ordonanța Guvernului nr. 70/1994, dar care considerăm că sunt exemplificative putând fi completate cu orice alt venit care nu este menționat, dar care îndeplinind condițiile prevăzute expres pentru stabilirea provenienței este considerat realizat de un străin pe teritoriul României și supus impozitării. Așadar, actul normativ

menționat anterior definește într-o formă relativ simplă anumiți termeni cum ar fi: sediu permanent<sup>39</sup>, rezident, nerezident.

Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 aplica pentru prima dată în relațiile externe *creditul fiscal extern*, ca o măsură unilaterală de evitare a dublei impunerii. În acest sens, se prevedea că persoana juridică română are dreptul a deduce din impozitul pe profit datorat în România, o sumă echivalentă cu impozitul pe venit din sursa externă plătit în străinătate, pe bază de documente care atestă plata, confirmată de autoritățile fiscale străine. Suma deducerii nu poate depăși impozitul pe profit calculat prin aplicarea cotei impozitului pe profit prevăzută de legea română.

Pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recupera din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani. Recuperarea pierderilor urma să se efectueze în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora. Nu se recuperează pierderea fiscală înregistrată de persoana juridică, în cazul în care are loc divizarea sau fuziunea. În ceea ce privește pierderea legată de veniturile din surse externe, se permite deducerea numai din acele venituri, separat pe fiecare sursă de venit.

Contribuabilii care pe o perioadă de 3 ani consecutive au realizat numai pierderi intră automat în obiectivul de control al organului fiscal pentru constatarea cauzelor care au dus la nerealizarea de profit.

Începând cu 1 ianuarie 1998 plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor, cu excepția Băncii Naționale a României și a societăților bancare care efectuează plăți lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se calculează impozitul. Potrivit legii, plata se face în lei.

Banca Națională a României și societățile bancare au obligația să plătească în contul impozitului pe profit, pentru luna decembrie a fiecărui an fiscal, o suma egală cu impozitul datorat pe luna noiembrie a aceluiași an, până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor, urmând ca

---

<sup>39</sup>Noțiunea de sediu permanent a fost și este utilizată în principal în Convențiile de evitarea dublei impunerii, însă a fost introdusă în legislația română și definită astfel: prin sediu permanent se înțelege locul prin intermediul căruia orice activitate a unei persoane fizice sau juridice este condusă prin intermediul unui agent dependent, un birou, o sucursală, o agenție, o fabrică, magazine, etc. Definirea sediului permanent a fost tot mai cuprinzătoare și explicită cu ocazia fiecărei modificări legislative subsecvente O. G. nr.70/1994, fiind definită astăzi într-o manieră detaliată în Noul Cod Fiscal.

regularizarea pe baza datelor din bilanțul contabil să se efectueze până la termenul prevăzut pentru depunerea bilanțului contabil.

Îndeplinirea obligațiilor contribuabililor privind impozitul pe profit se subordonează regulilor stabilite prin Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 179/2002<sup>40</sup>, prin care se aprobă modelul și conținutul formularului "Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat".

Pentru neplata la termen a impozitului pe profit se datorează majorări de întârziere, potrivit O.G. nr. 108/1996 (cu modificările ulterioare). Deci în cazul în care sumele reprezentând impozitul pe profit nu sunt plătite în termenele legale contribuabilul este obligat la plata majorărilor de întârziere.

Majorările se determină pentru suma neplătită pe perioada cuprinsă între data la care trebuia să se realizeze plata și data la care se plătește efectiv.

Dacă se plătesc sume în plus, agentul economic poate solicita organului fiscal (prin intermediul unei cereri de restituire) fie compensarea sumei cu alte obligații fiscale, fie restituirea sumei.

În afară de majorări, se pot aplica și amenzi contravenționale pentru unele fapte ce nu sunt considerate infracțiuni, amenzi care trebuie plătite în termen de 5 zile. De exemplu: depunerea cu o întârziere de până la 30 de zile inclusiv a declarației de impunere; nefurnizarea informațiilor necesare determinării obligației fiscale etc.

În fine, executarea silită constituie o altă sancțiune care constă în virarea sumei reprezentând quantumul impozitului plătit cu întârziere, plus majorările de întârziere (și eventual alte costuri) pe baza dispoziției organului fiscal, din contul bancar al contribuabilului direct în contul bugetului de stat.

Constatarea, controlul, urmărirea și încasarea impozitelor, precum și a majorărilor de întârziere aferente, reglementate tot prin Ordonanța Guvernului nr. 70/1994 se efectuau de organele fiscale din subordinea direcțiilor generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București. Cu ocazia controlului trebuia să se urmărească respectarea de către plătitori a realității și legalității, atât a veniturilor cât și a cheltuielilor, determinarea profitului impozabil, aplicarea cotelor legale pentru stabilirea impozitului, vărsarea integrală și la termen a acestuia, reflectarea corectă și la zi, în evidența contabilă, a tuturor operațiunilor efectuate etc.

---

<sup>40</sup> Ordinul ministrului Finanțelor Publice nr. 179/2002 a fost publicat în M. Of. nr. 108 din 8 februarie 2002.

Sistemul instituit prin O.G. 70/1994 a fost în cea mai mare parte modificat prin intrarea în vigoare, începând cu 1 iulie 2002 a prevederilor Legii nr. 414/2002<sup>41</sup> în vederea aplicării căreia au fost emise Instrucțiunile privind metodologia de calcul, aprobate prin H.G. nr. 859/2002<sup>42</sup>.

Legea impozitului pe profit abroga expres majoritatea prevederilor din actele normative speciale care prevedeau scutiri și reduceri de la plata impozitului pe profit, astfel că această reglementare este mult mai unitară, concentrată – în cea mai mare parte – într-un singur act normativ de bază incident în această materie. Totuși rămân în vigoare unele prevederi care se referă la cheltuieli deductibile fiscal sau alte reduceri și scutiri care nu au fost abrogate.

Acest act normativ – se credea la acea vreme – că va oferi rezolvarea principalelor problemelor ale reglementării impozitului pe profit (lacune și dispoziții interpretabile), având o structură simplă, împărțită în 5 capitole care cuprindeau 36 de articole, care abordau în principal următoarele chestiuni principale: delimitarea sferei contribuabililor, modul de determinare a profitului impozabil, scutirile, reducerile și alte facilități fiscale, chestiuni de procedură fiscală și, nu în ultimul rând, problema evaluării transferurilor între societăți controlate de aceeași persoană (transfer pricing). În scurt timp, însă, aplicarea acestui act normative a fost eliminată, prin abrogarea sa de către Codul fiscal care a fost adoptat prin Legea 571/2003, urmând să se aplice din prima zi a anului 2004.

Profitul se determină, în principiu, ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate de către același contribuabil, având în vedere veniturile din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora dintr-un an fiscal. Prezenta lege folosește formularea generală de “venituri din orice sursă...”, formulare mult mai cuprinzătoare față de cea folosită în textul legal anterior care folosea o enumerare ce includea “veniturile obținute din livrarea bunurilor mobile, serviciilor prestate...”. În această formă exista bază legală pentru a impozita toate veniturile, cu excepția celor declarate expres neimpozabile și care trebuiau înregistrate în evidențele contabile obligatorii ale contribuabililor. Această exprimare generalizată a veniturilor impozabile permitea includerea în materia impozabilă și a veniturilor ilicite sau realizate fără autorizațiile legale, ceea ce a dus la majorarea semnificativă a bazei de impunere.

---

<sup>41</sup> Publicată în M.Of. , partea I, nr. 456/27 iunie 2002.

<sup>42</sup> Publicată în M.Of. partea I, nr. 640/29 august 2002.

Un alt aspect de o importanță majoră este cel privitor la interpretarea noțiunii de venit, adică la momentul nașterii venitului, respectiv a materiei impozabile. Deși Legea Contabilității a reglementat “nașterea” venitului în momentul livrării – adică facturării – oferind astfel o bază impozabilă mai mare decât dacă s-ar fi înregistrat veniturile doar în momentul încasării, prin excepție Legea 414/2000 permite ca valoarea unor bunuri vândute în baza unor contracte cu plata în rate să fie înregistrate la termene scadente de plată.

În ceea ce privește cheltuielile deductibile fiscal, reglementarea la care ne referim folosește un alt termen față de cea anterioară și anume, sunt considerate cheltuieli aferente veniturilor numai dacă sunt” realizate în scopul realizării veniturilor”, față de prevederea anterioară care statua că vor fi luate în considerare” doar cheltuielile care concură direct la realizarea veniturilor”<sup>43</sup>.

Astfel, indiferent de exprimările și explicațiile folosite în ceea ce privesc cheltuielile deductibile fiscal, în practică în continuare există multe situații în care este dificil a se stabili cu certitudine legătura de cauzalitate<sup>44</sup> dintre cheltuieli și venituri deoarece nu există întotdeauna o legătură economică, juridică sau comercială între acestea.

Pentru a limita posibilitățile înregistrării în contabilitate a unor cheltuieli nedeductibile ca fiind deductibile, legea folosește ca instrumente legale următoarele: stabilirea unor limite maxime pentru anumite categorii de cheltuieli, considerarea unor tipuri de cheltuieli ca fiind nedeductibile în totalitate și nu în ultimul rând urmărirea și controlul prețurilor de transfer între entități controlate de aceleași persoane.

Prevederile legale relevante privind noțiunea de „transfer pricing” le întâlnim pentru prima dată în Legea 414/2000, care enumeră situațiile în care organul fiscal poate recalcula masa impozabilă în scopul stabilirii corecte și reale a obligațiilor fiscale. *Transfer pricing* se referă la tranzacțiile de materie impozabilă între societăți asociate, tranzacții realizate prin subevaluarea prețurilor de vânzare sau prin supraevaluarea prețurilor de achiziție, societățile înrudite implicate stabilind după bunul plac prețul de tranzacționare a bunurilor și serviciilor. Acest transfer are

---

<sup>43</sup> Dintr-o analiză atentă a reglementărilor Legii 414/2000 comparativ cu reglementările anterioare rezultă că anumite cheltuieli declarate nedeductibile fiscal în actele normative anterioare devin deductibile sub regimul acestei legi a impozitului pe profit.

<sup>44</sup> A se vedea R. Bufan, *Drept fiscal*, op. cit., p. 172-184



ca scop final micșorarea sarcinii fiscale la nivelul uni grup de comercianți controlați de aceeași entitate<sup>45</sup>.

Această regulă privind dreptul organului fiscal de a aprecia dacă tranzacțiile efectuate de contribuabil au scopul de a diminua sarcina fiscală, transferându-se materie impozabilă prin mecanismul prețurilor, reprezintă o excepție a principiului de drept a opozabilității contractelor față de terți, asemănându-se acțiunii în simulație din dreptul comun.

---

<sup>45</sup> A se vedea R. Bufan, *Drept fiscal, op. cit.*, p. 198.