

Coordonatori:

Radu Bufan

Natalia Șvidchi

Tratat de drept fiscal

Volumul 3. Impozitarea companiilor



Colectivul de autori:

**Radu Bufan, Mirela Violeta Buliga,
Alexandru Octavian Crâșneac, Nicoleta Farcane,
Anca Mihaela Georocanu, Daniel Iovescu,
Mirela Păunescu, Traian Mihail Ștefănescu,
Natalia Șvidchi**



Editura

Hamangiu

Cuprins

Capitolul I. Impozitarea veniturilor comerciale/din afaceri	1
<i>Secțiunea 1. Repere teoretice.....</i>	<i>1</i>
§1. Definiții.....	1
1.1. Veniturile comerciale/din afaceri (Business income)	2
1.2. Definiția activității comerciale (a businessului)	2
1.3. Definiția venitului din afaceri.....	3
§2. Contabilitatea financiară și impozitarea veniturilor din afaceri.....	3
§3. Dispoziții specifice de includere a unor venituri	5
<i>Secțiunea a 2-a. Aspecte esențiale ale regulilor de determinare a bazei</i>	
<i>impozabile.....</i>	<i>8</i>
§1. Determinarea anuală a venitului impozabil	8
§2. Aspecte generale privind recunoașterea în timp a veniturilor și a	
cheltuielilor (deducerilor). Metoda contabilă	10
2.1. Aspecte legate de momentul recunoașterii veniturilor	11
2.1.1. Venituri supuse unor potențiale litigii sau sarcini	
financiare.....	11
2.1.2. Vânzări în rate	12
2.1.3. Contracte pe termen lung	13
<i>Secțiunea a 3-a. Evoluția sistemelor de impunere a persoanelor juridice</i>	
<i>în România</i>	<i>14</i>
 Capitolul II. Alte impozite pe veniturile persoanei juridice.....	20
<i>Secțiunea 1. Impozitele pe venit – derogatorii de la impozitul</i>	
<i>pe profit sau suplimentare acestuia.....</i>	<i>20</i>
§1. Contribuabilii din industria de „divertisment”	20
§2. Impozitul minim pe cifra de afaceri	20
§3. Impozitul suplimentar pentru instituțiile de credit.....	33
§4. Impozitul suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară	
activități în sectoarele petrol și gaze naturale.....	34
<i>Secțiunea a 2-a. Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor.....</i>	<i>37</i>
§1. Evoluția și rațiunile avute în vedere de către acest sistem	
de impozitare.....	37
§2. Regulile de bază ale regimului microîntreprinderilor	60
§3. Anul fiscal al microîntreprinderii.....	66
§4. Cota de impozitare aplicabilă microîntreprinderilor	67
§5. Reguli de ieșire din sistemul de impunere pe veniturile	
microîntreprinderii în cursul anului	70
§6. Baza de impozitare a microîntreprinderilor	75

§7. Prevederi fiscale referitoare la amortizare și impozitul pe dividende	78
§8. Facilități fiscale ale microîntreprinderilor	78
§9. Reguli de determinare a condițiilor de aplicare a sistemului de impunere pe veniturile microîntreprinderii.....	80
§10. Reguli tranzitorii privind aplicarea condițiilor de încadrare în regimul microîntreprinderilor	82
§11. Termenele de declarare a mențiunilor	83
§12. Plata impozitului și depunerea declarațiilor fiscale	84
Capitolul III. Impozitul pe profit	86
<i>Secțiunea 1. Structura Titlului II din Codul fiscal</i>	<i>86</i>
<i>Secțiunea a 2-a. Contribuabilii</i>	<i>87</i>
§1. Elemente introductive.....	87
§2. Persoanele juridice române	88
§3. Contribuabilii care întocmesc situații financiare consolidate	93
§4. Persoanele juridice străine.....	100
4.1. Persoanele juridice străine care desfășoară, în România, o activitate prin intermediul unuia sau mai multor sedii permanente	100
4.2. Persoanele juridice străine cu locul conducerii efective în România	101
4.3. Alte venituri obținute din România de către persoane juridice străine	102
§5. Societatea Europeană	104
§6. Entitățile transparente fiscal, rezultat al unor tratamente neuniforme ale elementelor hibride inversate	104
§7. Regimul asocierilor în participațiune	105
<i>Secțiunea a 3-a. Persoanele care nu intră sub incidența impozitului pe profit și cele scutite</i>	<i>108</i>
§1. Elemente introductive.....	108
§2. Persoanele juridice fără scop lucrativ	109
§3. Regimul fiscal al obștilor și posesorilor	116
§4. Problema ajutorului de stat	117
<i>Secțiunea a 4-a. Scutiri și reduceri.....</i>	<i>119</i>
§1. Regimuri de scutire. Istoric	119
§2. Scutirea profitului reinvestit	121
<i>Secțiunea a 5-a. Obiectul impozitului</i>	<i>128</i>
§1. Sfera de cuprindere a impozitului.....	128
§2. Reguli generale de stabilire a rezultatului fiscal	129
§3. Problema erorilor contabile	135
§4. Reguli speciale aplicabile tranzacțiilor dintre persoanele afiliate.....	138
4.1. Considerații introductive	138

4.2. Transfer pricing (Prețuri de transfer). Definirea noțiunii și cadrul de reglementare.....	140
4.3. Natura juridică	149
4.4. Probleme actuale.....	152
4.5. Principiul Arm's Length (Principiul lungimii de braț). Metode de reconsiderare a profitului.....	153
4.5.1. Definirea principiului	153
4.5.2. Câmpul de aplicare ratione personae	155
4.5.3. Câmpul de aplicare ratione materiae.....	156
4.5.4. Metodologia aplicării principiului arm's length.....	157
4.5.5. Criterii de alegere a metodelor	159
4.6. Metodele de reconsiderare a profitului	162
4.6.1. Metoda comparării prețurilor („Comparable uncontrolled price method” – CUP).....	162
4.6.2. Metoda cost plus („Cost plus method”)	163
4.6.3. Metoda prețului de revânzare („Resale price method”).....	165
4.6.4. Metoda împărțirii profiturilor („Profit split method”).....	166
4.6.5. Metoda marjei nete („Transactional net margin method” – TNMM)	167
4.6.6. Alte metode recunoscute de Liniile directoare privind prețurile de transfer	168
4.7. Principalele categorii de transferuri între societăți	168
4.7.1. Vânzarea de bunuri corporale.....	169
4.7.2. Vânzările de mașini, utilaje și echipamente	169
4.7.3. Vânzările de stocuri	169
4.7.4. Transferul bunurilor necorporale	169
4.7.5. Furnizarea de servicii.....	170
4.7.6. Tranzacțiile de finanțare.....	170
4.7.7. Servicii de publicitate	173
4.7.8. Servicii de administrare și conducere.....	173
4.8. Analiza juridică a reglementării din România: OPANAF nr. 442/2016.....	174
4.8.1. Analiza legalității OPANAF nr. 442/2016.....	174
4.8.2. Corelația cu Liniile directoare ale OCDE	176
4.8.3. Problema juridică identificată mai sus – mai complicată decât pare la prima vedere	176
4.8.4. Concluzii.....	177
<i>Secțiunea a 6-a. Veniturile neimpozabile</i>	<i>177</i>
§1. Veniturile neimpozabile preluate din Codul fiscal 2003	178
§2. Venituri specifice normelor IFRS.....	180
§3. Venituri conectate cu tranzacții internaționale	181
§4. Alte venituri neimpozabile	183

Secțiunea a 7-a. Principalele cheltuieli deductibile

<i>ale persoanelor juridice.....</i>	<i>185</i>
§1. Aspecte teoretice	185
1.1. Deducerea cheltuielilor afacerii (comerciale).....	185
1.1.1. Măsuri clasice de refuz al dreptului de deducere	186
1.1.1.1. Cheltuieli personale.....	186
1.1.1.2. Cheltuieli de capital.....	188
1.1.1.3. Restricții motivate de politica fiscală.....	190
1.2. Probleme temporale ale recunoașterii cheltuielilor	191
1.2.1. Realitatea economică și recunoașterea cheltuielilor	191
1.2.2. Datorii „acumulate” (Accruing liabilities)	193
1.2.3. Reparații și îmbunătățiri	194
1.2.4. Stocuri.....	195
1.2.5. Cercetare și dezvoltare	199
§2. Principalele cheltuieli deductibile fiscal integral sau limitat în Codul fiscal 2003, preluate în Codul fiscal 2015	200
§3. Regimul fiscal al principalelor cheltuieli ale operatorilor economici	203
3.1. Cheltuielile explicit/implicit deductibile în sistemul Codului fiscal	203
3.2. Cheltuielile salariale.....	204
3.3. Evitarea dublei impozitări interne	211
3.4. Cheltuielile cu materiile prime, materialele și mărfurile	212
3.4.1. Considerații generale.....	212
3.4.2. Problema trasabilității bunurilor comercializate	214
3.4.3. Despre obligația de trasabilitate în Codul fiscal și în Normele Metodologice de aplicare ale acestuia.....	218
3.4.4. Despre obligația de trasabilitate potrivit Codului de procedură fiscală	220
3.4.5. Exemplificare. Obligația de trasabilitate în domeniul construcțiilor/dezvoltării imobiliare.....	221
3.4.5.1. Hotărârea Guvernului nr. 668/2017 privind stabilirea condițiilor pentru comercializarea produselor pentru construcții	221
3.4.5.2. Despre trasabilitatea materialelor de construcții potrivit normativelor tehnice în domeniul construcțiilor	223
3.4.5.3. Despre trasabilitate prin raportare la prevederile ce reglementează conținutul cărții tehnice a construcției	225
3.4.6. Despre „trasabilitate” în jurisprudența instanțelor de judecată.....	228
3.4.7. Despre trasabilitate prin raportare la jurisprudența Curtii de Justiție a Uniunii Europene	234
3.4.8. Proba cheltuielilor cu materiile prime și materialele	238
3.5. Cheltuieli cu utilitățile	243

3.6. Cheltuielile cu amortizarea, deductibile fiscal în limita prevăzută la art. 28 C. fisc. 2015, respectiv art. 24 C. fisc. 2003	244
3.6.1. Prezentarea cadrului legal	244
3.6.2. Delimitarea cheltuielilor pentru investiții/modernizări de cheltuielile cu reparațiile curente	247
3.6.2.1. Cadrul legal actual	247
3.6.2.2. Terminologia	252
3.6.2.3. Jurisprudență	253
3.6.3. Amortizarea imobilizărilor necorporale	256
3.6.4. Active neamortizabile	258
3.6.5. Metode de amortizare	259
3.6.6. Duratele de amortizare	260
3.6.7. Deductibilitatea cheltuielilor cu mijloacele fixe neamortizate integral	262
3.6.8. Alte dispoziții legale privind cheltuielile cu amortizarea	263
3.6.9. Corelația cu alte legi speciale	265
3.6.10. Dispoziții privind cheltuielile cu amortizarea nepreluat în Codul fiscal 2015	266
3.7. Cheltuielile cu provizioanele, ajustările pentru depreciere și rezerve	266
3.7.1. Introducere	266
3.7.2. Provizioane și ajustări	267
3.7.3. Regimul fiscal al provizioanelor/ajustărilor pentru deprecierea creanțelor	268
3.7.4. Regimul fiscal al provizioanelor, altele decât cele pentru creanțe	273
3.7.5. Regimul fiscal al reducerii sau anulării provizioanelor sau rezervelor	274
3.7.6. Rezervele constituite direct din profitul brut (implicații la nivelul rezultatului)	275
3.7.7. Modificarea destinației rezervelor	277
3.7.8. Regimul special al rezervelor din reevaluarea imobilizărilor	280
3.8. Cheltuieli cu serviciile prestate de terți	285
3.8.1. Introducere	285
3.8.2. Analiza situației sub imperiul Codului fiscal 2003	286
3.8.3. Analiza situației sub imperiul Codului fiscal 2015	289
3.8.3.1. Mijloacele de probă	291
3.8.3.2. Specificul mijloacelor de probă	294
3.8.3.3. Nivelul probei	297
3.8.4. Dispozițiile de limitare a deductibilității anumitor cheltuieli de consultanță și management	300
3.9. Cheltuieli cu dobânda (și diferențele de curs valutar)	301
3.9.1. Sistemul în vigoare până la data de 31.12.2017	301

3.9.2. Sistemul instituit de la 01.01.2018 prin art. 40 ² C. fisc.....	305
3.9.3. Regimul special aplicabil grupurilor	308
3.9.4. Reportarea în avans.....	309
3.9.5. Retroactivitatea dispozițiilor art. 40 ² alin. (9) C. fisc.	310
3.9.6. Refuzul dreptului de deducere al dobânzilor urmare a reconsiderării împrumutului în aport la capital	311
3.10. Cheltuielile din contractele de leasing.....	313
§4. Alte tipuri de cheltuieli declarate deductibile în mod expres în Codul fiscal 2003 și modul lor de receptare în Codul fiscal 2015	316
4.1. Cheltuielile cu achiziționarea ambalajelor, pe durata de viață stabilită de către contribuabil.....	317
4.2. Cheltuielile efectuate, potrivit legii, pentru protecția muncii și cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale	317
4.3. Cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, potrivit legii, și cheltuielile cu primele de asigurare pentru asigurarea de riscuri profesionale.....	318
4.4. Cheltuieli de reclamă și publicitate.....	319
4.5. Cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, efectuate pentru salariați și administratori, precum și pentru alte persoane fizice asimilate acestora, stabilite prin norme.....	320
4.6. Cheltuielile pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat	322
4.7. Cheltuieli pentru marketing.....	323
4.8. Cheltuieli de cercetare-dezvoltare.....	323
4.9. Cheltuielile pentru perfecționarea managementului, a sistemelor informatic, introducerea, întreținerea și perfecționarea sistemelor de management al calității, obținerea atestării conform cu standardele de calitate.....	335
4.10. Cheltuielile pentru protejarea mediului și conservarea resurselor.....	335
§5. Alte cazuri de deductibilitate prevăzute doar în Normele metodologice din 2004 de aplicare a Codului fiscal 2003. Modul de preluare în Normele metodologice 2016 de aplicare a Codului fiscal 2015	336
§6. Alte cheltuieli cu deductibilitate limitată [art. 25 alin. (3) C. fisc. 2015, respectiv art. 21 alin. (3) C. fisc. 2003]	340
6.1. Considerații introductive	340
6.2. Cheltuielile de protocol.....	341
6.3. Cheltuielile sociale	345
6.4. Cheltuielile cu tichete de masă și de vacanță.....	349
6.5. Perisabilitățile	351

6.6. Pierderile tehnologice.....	352
6.7. Cheltuieli deductibile limitat reglementate în alte articole ale Codului fiscal.....	355
6.8. Cheltuieli cu locuințele de serviciu	356
6.9. Cheltuieli aferente sediului social.....	357
6.10. Cheltuieli de transport auto.....	358
<i>Secțiunea a 8-a. Cheltuieli nedeductibile fiscal:</i>	
art. 25 alin. (4) C. fisc. 2015 [art. 21 alin. (4) C. fisc. 2003].....	364
§1. Considerații introductive.....	364
§2. Analiza cheltuielilor nedeductibile „comune” de la art. 25 alin. (4) C. fisc.	366
2.1. Cheltuieli cu impozitul pe profit și pe venit	366
2.2. Alte sume datorate autorităților.....	367
2.3. Bunurile lipsă din gestiune și cele degradate	368
2.4. Cheltuieli făcute în interesul unor persoane afiliate	373
2.5. Cheltuieli aferente veniturilor neimpozabile	373
2.6. Cheltuieli facturate din anumite state.....	374
2.7. Cheltuieli cu anumite prime de asigurare.....	376
2.8. Pierderile din creanțe neîncasate	377
2.9. Cheltuielile de sponsorizare și de mecenat	378
2.10. Achizițiile de la contribuabili inactivi	385
2.11. Cheltuieli cu cotizațiile voluntare	388
2.12. Cheltuieli din reevaluare.....	389
§3. Aspecte specifice contribuabililor care aplică reglementări contabile conforme IFRS [art. 25 alin. (4) lit. m), n), o), p) C. fisc.].....	389
§4. Cheltuieli legate de acordarea unor beneficii în favoarea salariaților	391
§5. Alte cheltuieli nedeductibile fiscal	393
5.1. Cheltuieli în legătură cu corupția.....	393
5.2. Cheltuielile din evaluarea/reevaluarea titlurilor de participare	393
5.3. Cheltuielile reprezentând ajustări ale prețurilor de transfer (ajustări „descendente”)	394
5.4. Tranzacțiile artificiale.....	395
§6. Prevederi ale art. 21 alin. (4) C. fisc. 2003 care nu au fost preluate în Codul fiscal 2015.....	397
<i>Secțiunea a 9-a. Regimul pierderilor fiscale</i>	<i>401</i>
§1. Considerații generale	401
§2. Reguli generale.....	406

Capitolul IV. Definirea și impozitarea dividendelor 409

<i>Secțiunea 1. Relația profit – dividende: definiția economică versus definiția fiscală.....</i>	<i>409</i>
<i>Secțiunea a 2-a. Definiția dividendelor.....</i>	<i>413</i>
§1. Considerații preliminare.....	413
§2. Noțiunea de dividende în dreptul societar român.....	417
2.1. Revenirea asupra hotărârii de distribuire de dividende	418
2.2. Distribuirea de dividende și protecția creditorilor	421
2.3. Dreptul la dividende al uzufructuarului	421
2.3.1. Preliminarii	421
2.3.2. Uzufructul acțiunilor și titularul dreptului la dividende	422
2.3.3. Regimul fiscal al dividendelor plătite uzufructuarului.....	423
§3. Definiția fiscală a dividendelor	426
3.1. Definiția pozitivă a dividendelor	426
3.2. Definiția negativă a dividendelor	429
3.2.1. Distribuirea de titluri de participare suplimentare în urma majorării capitalului social	429
3.2.2. Distribuiri ca urmare a răscumpărării de către societate a propriilor acțiuni sau ca urmare a reducerii capitalului social	433
3.2.3. Distribuirea în bani sau în natură efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice	435
3.2.4. Distribuirea de prime de emisiune proporțională cu partea ce revine fiecărui participant la persoana juridică respectivă	438
3.2.5. Distribuiri de titluri de participare în legătură cu operațiuni de reorganizare, prevăzute la art. 32 și 33 C. fisc.	439
3.3. Categorii de distribuiri asimilate dividendelor.....	440
<i>Secțiunea a 3-a. Procedura impozitării dividendelor prevăzută la art. 43 C. fisc.</i>	<i>441</i>

Bibliografie 445**Index 451**