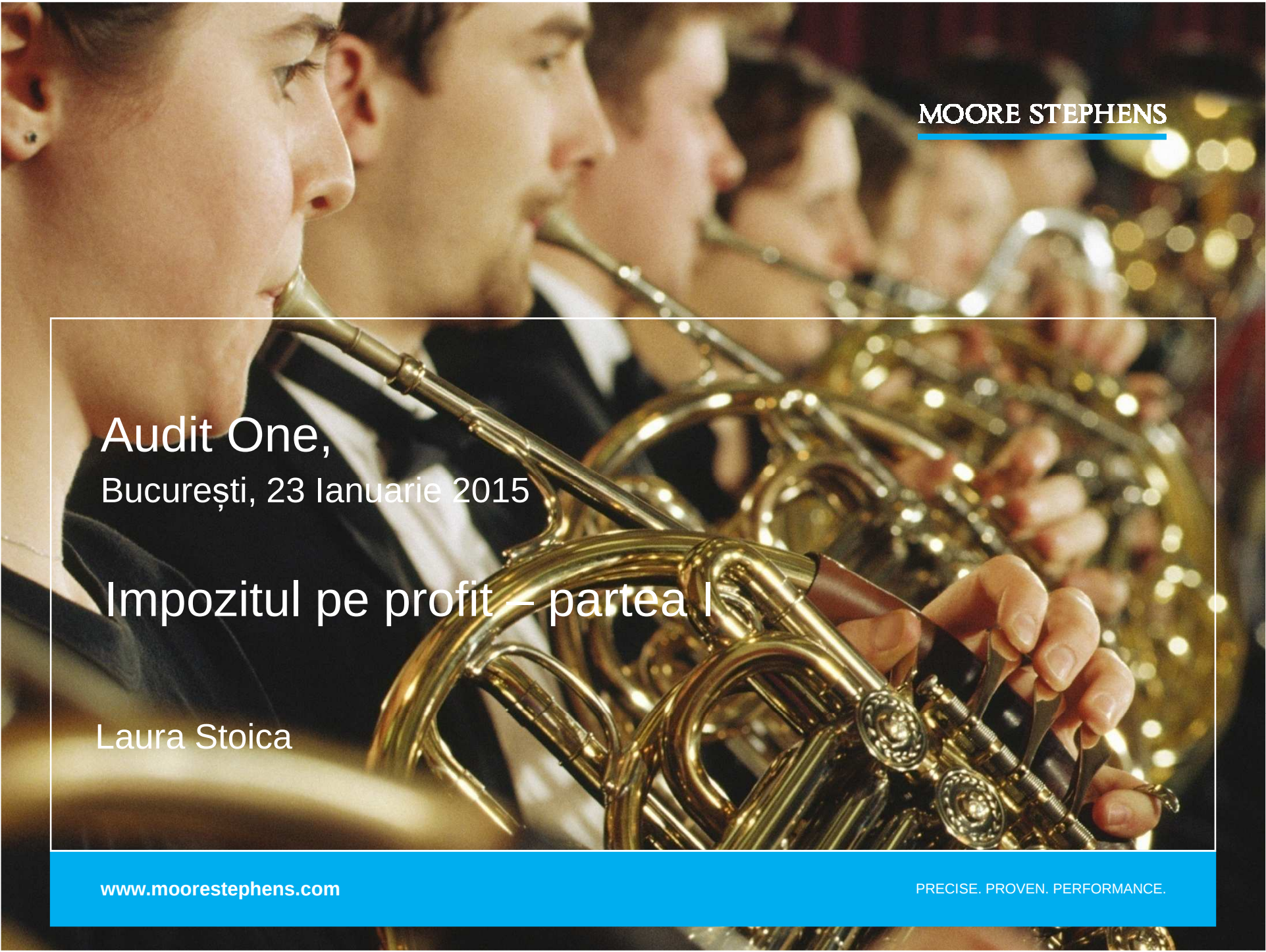




MOORE STEPHENS

Audit One,
București, 23 Ianuarie 2015

Impozitul pe profit – partea I

Laura Stoica

www.moorestephens.com

PRECISE. PROVEN. PERFORMANCE.

CUPRINS – partea I



- Plătitorii de impozit pe profit
- Reguli generale
- Venituri neimpozabile
- Cheltuieli deductibile
- Cheltuieli deductibile limitat
- Cheltuieli nedeductibile
- Sponsorizare, mecenat
- Cheltuieli aferente autovehiculelor
- Cheltuieli cu dobânzile
 - Dobânzi aferente contractelor in RON
 - Dobânzi aferente contractelor in valuta
 - Gradul de îndatorare
- Amortizarea fiscală
- Calcul IP caz simplu

Plătitorii de impozit pe profit



- a) persoanele juridice române;
- b) persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu/mai multor sedii permanente în România;
- c) persoanele juridice străine și persoanele fizice nerezidente care desfășoară activitate în România într-o asociere cu sau fără personalitate juridică;
- d) persoanele juridice străine care realizează venituri din/sau în legătură cu proprietăți imobiliare situate în România sau din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română;
- e) persoanele fizice rezidente asociate cu persoane juridice române, pentru veniturile realizate atât în România cât și în străinătate din asocieri fără personalitate juridică; în acest caz, impozitul datorat de persoana fizică se calculează, se reține și se varsă de către persoana juridică română.
- f) persoanele juridice cu sediul social în România, înființate potrivit legislației europene.

Reguli generale (1)



Profitul impozabil = Venituri – Cheltuieli +/- Ajustări fiscale

Ajustări fiscale:

- (-) Venituri neimpozabile
- (+) Elemente similare veniturilor
- (+) Cheltuieli nedeductibile
- (-) Elemente similare cheltuielilor

Atenție! Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Reglementările contabile aprobate prin **OMFP nr. 3055/2009** se aplica pana la data de 31.12.2014. (Veniturile si cheltuielile sunt reglementate la pct. 250 – 264).

Reglementările contabile aprobate prin **OMFP nr. 1802/2014** se aplica începând cu data de 01.01.2015 (Veniturile si cheltuielile sunt reglementate la pct. 431 – 450).

Reguli generale (2)



Veniturile includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse. Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.

Sumele colectate de o entitate în numele unor terțe părți, inclusiv în cazul contractelor de agent, comision sau mandat comercial încheiate potrivit legii, nu reprezintă venit din activitatea curentă, chiar dacă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată persoanele care acționează în nume propriu sunt considerate cumpărători revânzători. În această situație, veniturile din activitatea curentă sunt reprezentate de comisioanele convenite.

Cheltuielile entității reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru:

- consumuri de stocuri și servicii prestate, de care beneficiază entitatea;
- cheltuieli cu personalul;
- executarea unor obligații legale sau contractuale etc.

Reguli generale(3)

Exemplu



- (+) Total venituri: 100.000 lei, din care
 - (-) Venituri neimpozabile: 25.000 lei
- (+) Elemente similare veniturilor: 10.000 lei
- (-) Total cheltuieli: 80.000 lei, din care
 - (+) Cheltuieli nedeductibile: 5.000 lei
- (-) Elemente similare cheltuielilor: 3.000 lei

$$\begin{aligned}\text{Rezultat fiscal} &= (100.000 - 25.000 + 10.000) - 80.000 + 5.000 - 3.000 = \\ &= 85.000 - 78.000 = 7.000 \text{ lei}\end{aligned}$$

$$\text{Impozit pe profit} = 7.000 \times 16\% = 1.120 \text{ lei}$$

Venituri neimpozabile (1)



- **Veniturile din dividendele** primite de la o persoană juridică română sau de la o persoană juridică străină plătitoare de impozit pe profit sau a unui impozit similar impozitului pe profit, situată într-un stat terț, cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impunerii, dacă persoana juridică română care primește dividendele, **la data înregistrării acestora potrivit reglementărilor contabile**, indeplinește condițiile de detinere.
- **Veniturile din diferențele favorabile de valoare a titlurilor de participare**, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune la persoanele juridice la care se dețin titluri de participare.
- **Veniturile din anularea cheltuielilor** pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile, veniturile din restituirea ori anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere 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;

Venituri neimpozabile (2)



- **Veniturile din 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 impunerii, dacă **la data vânzării/cesionării inclusiv** sunt îndeplinite condițiile de deținere. 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;
- **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, sunt îndeplinite condițiile de deținere.

Condițiile de deținere: minim 10% din titlurile de participare, pe perioada neîntreruptă de cel puțin 1 an

Venituri neimpozabile (3)

Reluarea ajustărilor pentru depreciere



- **OMFP nr. 3055/2009 – pct. 261:**

(1) Veniturile din reluarea provizioanelor, respectiv a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se evidentiază distinct, în funcție de natura acestora.

(2) Diminuarea sau anularea provizioanelor constituite, respectiv a ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare reflectate se efectuează prin înregistrarea la venituri în cazul în care nu se mai justifică menținerea acestora, are loc realizarea riscului sau cheltuiala devine exigibilă.

- **Codul fiscal – art. 22 alin. (1) lit. c):**

(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:

***c)** provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc **cumulativ** următoarele condiții:*

- 1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;*
- 2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;*
- 3. nu sunt garantate de altă persoană;*
- 4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;*
- 5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;*

Venituri neimpozabile (4)

Reluarea ajustărilor pentru depreciere



Exemplu:

- La inventarierea soldurilor de clienți de la 31.12.2013 s-a decis evidențierea unor ajustări pentru deprecierea unei creanțe (100%):

$$6814 = 491 \quad 1.000 \text{ lei}$$

Atenție! Condițiile de la art. 22 alin. (1) lit. c) sunt îndeplinite, astfel ca 30% din valoarea ajustării reprezintă cheltuiala deductibilă, iar 70% reprezintă cheltuiala nedeductibilă.

- La data de 15.12.2014 se încasează întreaga sumă, astfel ca se înregistrează venituri din anularea ajustării constituite:

$$491 = 7814 \quad 1.000 \text{ lei}$$

Atenție! Venitul va fi 30% impozabil, iar 70% va fi neimpozabil, corespunzător cheltuielilor care au fost deductibile, respectiv nedeductibile.

Cheltuieli deductibile (1)



Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate **cheltuieli deductibile** numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Codul fiscal – art. 21:

(2) *Sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și:*

b) *cheltuielile efectuate, potrivit legii, pentru protecția muncii și cheltuielile efectuate pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale;*

c) *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;*

d) *cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri și servicii acordate cu scopul stimulării vânzărilor;*

e) *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;*

Cheltuieli deductibile (2)



- h) cheltuielile pentru formarea și perfecționarea profesională a personalului angajat;*
- i) cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;*
- j) cheltuielile de cercetare, precum și cheltuielile de dezvoltare care nu îndeplinesc condițiile de a fi recunoscute ca immobilizări necorporale din punct de vedere contabil;*
- k) cheltuielile pentru perfecționarea managementului, a sistemelor informatice, introducerea, întreținerea și perfecționarea sistemelor de management al calității, obținerea atestării conform cu standardele de calitate;*
- l) cheltuielile pentru protejarea mediului și conservarea resurselor;*
- m) taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile sindicale și organizațiile patronale;*
- n) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor neîncasate, în următoarele cazuri:*
 - 1. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;*
 - 2. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;*
 - 3. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesor;*
 - 4. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul.*

Cheltuieli deductibile (3)



Norme metodologice – pct. 23:

*În sensul **art. 21** alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele:*

b) cheltuielile generate de taxa pe valoarea adăugată ca urmare a aplicării proratei, în conformitate cu prevederile titlului VI "Taxa pe valoarea adăugată" din Codul fiscal, precum și în alte situații când taxa pe valoarea adăugată este înregistrată pe cheltuieli, în situația în care taxa pe valoarea adăugată este aferentă unor bunuri sau servicii achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile;

c) cheltuielile reprezentând valoarea creanțelor comerciale înstrăinate, potrivit legii;

d) dobânzile, penalitățile și daunele-interese, stabilite în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane rezidente/nerezidente sunt cheltuieli deductibile pe măsura înregistrării lor;

Cheltuieli deductibile (4)



- e) pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu;*
- f) cheltuielile efectuate pentru transportul salariaților la și de la locul de muncă;*
- g) cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată plătită într-un stat membru aferentă unor bunuri sau servicii achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile;*
- h) cheltuielile privind serviciile care vizează eficientizarea, optimizarea, restructurarea operațională și/sau financiară a activității contribuabilului;*
- i) cheltuielile rezultate din deprecierea titlurilor de participare și a obligațiunilor, înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile;*
- k) cheltuielile înregistrate la scoaterea din gestiune a creanțelor asupra clienților, determinate de punerea în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească, în conformitate cu prevederile Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, cu modificările și completările ulterioare.*

Cheltuieli deductibile (5)

Documente justificative



OMFP nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile

Anexa 1 – (A) Norme generale

2. Documentele justificative trebuie sa cuprindă următoarele elemente principale:

- ✓ *denumirea documentului;*
- ✓ *denumirea/numele si prenumele si, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- ✓ *numărul documentului si data întocmirii acestuia;*
- ✓ *menționarea părților care participa la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- ✓ *conținutul operațiunii economico-financiare si, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- ✓ *datele cantitative si valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*
- ✓ *numele si prenumele, precum si semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv si ale persoanelor in drept sa aprobe operațiunile respective, după caz;*
- ✓ *alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operațiunilor efectuate.*

Documentele care stau la baza înregistrărilor in contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai in condițiile in care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale in vigoare.

Cheltuieli deductibile limitat (1)

Cheltuieli sociale



La calculul profitului impozabil limitele cheltuielilor deductibile prevăzute de legislația în vigoare se aplică trimestrial sau potrivit normelor metodologice.

- **Cheltuieli sociale** sunt deductibile în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Legii nr. 53/2003 - Codul muncii

Salariul reprezintă contraprestația muncii depuse de salariat în baza contractului individual de muncă și cuprinde salariul de bază, indemnizațiile, sporurile, precum și alte adaosuri.

Remarca: În cadrul cheltuielilor sociale deductibile limitat intra:

- ✓ Cheltuielile menționate în mod expres la art. 21 alin. (3) lit. c) din Codul fiscal
- ✓ Cheltuielile menționate în contractul colectiv la nivel de unitate

Exemplu: La data de 31.12.2014 sunt prezentate următoarele date:

Total sume cont 641 = 2.300.000 lei

Total cheltuieli sociale = 150.000 lei

Calcul plafon deductibil: $2.300.000 * 2\% = 46.000 \text{ lei} < 150.000 \text{ lei}$

Din totalul cheltuielilor sociale, suma de 104.000 lei ($150.000 - 46.000$) este nedeductibilă fiscal.

Cheltuieli deductibile limitat (2)

Cheltuieli de protocol



- **Cheltuieli de protocol** sunt deductibile în limita unei cote de până la 2%, aplicată la baza de calcul:

Baza de calcul protocol = (total venituri - venituri neimpozabile) -
(total cheltuieli - cheltuieli IP 691 - cheltuieli
protocol 623 - cheltuieli protocol 623/635 - cheltuieli
aferente veniturilor neimpozabile)

623/635 = cheltuieli privind TVA colectata pentru cadourile oferite cu valoare mai mare de 100 lei

Exemplu: La data de 31.12.2014 sunt prezentate următoarele date:

(+)Total venituri = 1.000.000 lei, din care

(-)Venituri neimpozabile = 50.000 lei

(-)Total cheltuieli = 750.000 lei, din care

(+)Cheltuieli cu protocolul = 10.000 lei

(+)Cheltuieli cu impozitul pe profit = 120.000 lei

Baza de calcul protocol: $1.000.000 - 50.000 - 750.000 + 10.000 + 120.000 = 330.000$ lei

Calcul plafon deductibil: $330.000 * 2\% = 6.600$ lei

Din totalul cheltuielilor de protocol, suma de 3.400 lei (10.000 – 6.600) este nedeductibila fiscal.

Cheltuieli deductibile limitat (3)



- **Cotizatii la asociații profesionale**

Cheltuielile cu taxele și cotizațiile către organizațiile neguvernamentale sau asociațiile profesionale care au legătură cu activitatea desfășurată de contribuabili sunt deductibile în limita sumei egale cu echivalentul în lei a sumei **de 4.000 euro** anual.

Remarca: Astfel de cheltuieli **nu includ:**

- taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile obligatorii, reglementate de actele normative în vigoare, precum și contribuțiile pentru fondul destinat negocierii contractului colectiv de muncă
 - taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile sindicale și organizațiile patronale
- **Cheltuielile** efectuate în numele unui angajat, **la schemele de pensii facultative**, sunt deductibile în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 400 euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant;
 - **Cheltuielile cu primele de asigurare voluntară de sănătate**, sunt deductibile în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 250 euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant;

Cheltuieli nedeductibile (1)

Art. 21 alin. (4)



- 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 de către contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară;
- b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile, datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale;
- c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;
- d) cheltuielile cu taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă;
- e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;

Cheltuieli nedeductibile (2)

Art. 21 alin. (4)



- *f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor;*
- *g) cheltuielile înregistrate de societățile agricole, constituite în baza legii, pentru dreptul de folosință al terenului agricol adus de membrii asociați, peste cota de distribuție din producția realizată din folosința acestuia, prevăzută în contractul de societate sau asociere;*
- *i) cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, cu excepția celor prevăzute la art. 20 lit. c)*
- *j) cheltuielile cu contribuțiile plătite peste limitele stabilite sau care nu sunt reglementate prin acte normative;*
- *k) cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator, în numele angajatului, care nu sunt incluse în veniturile salariale ale angajatului, conform titlului III;*
- *l) alte cheltuieli salariale și/sau asimilate acestora, care nu sunt impozitate la angajat, cu excepția prevederilor titlului III;*
- *m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;*
- *n) cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele contribuabilului, precum și cele care nu sunt aferente obiectului de activitate, 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;*

Cheltuieli nedeductibile (3)

Art. 21 alin. (4)



- o) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 22, precum și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. n). În această situație, contribuabilii care scot din evidență clienții neîncasați sunt obligați să comunice în scris acestora scoaterea din evidență a creanțelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare, după caz;
- p) cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii; contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare, și ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, scad din impozitul pe profit datorat sumele aferente în limita minimă precizată mai jos:
 1. 3 la mie din cifra de afaceri; pentru situațiile în care reglementările contabile aplicabile nu definesc indicatorul «cifra de afaceri» această limită se determină potrivit normelor;
 2. 20% din impozitul pe profit datorat.
- Sumele care nu sunt scăzute din impozitul pe profit, potrivit prevederilor prezentei litere, se reportează în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea acestor sume se va efectua în ordinea înregistrării acestora, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.
- r) cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Sponsorizare, mecenat



- Cheltuielile cu sponsorizarea sunt **nedeductibile fiscal**.
- Contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, și ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, precum și cei care acordă burse private, potrivit legii, **scad din impozitul pe profit** datorat sumele aferente în limita minimă precizată mai jos:
 - ✓ 3 la mie din cifra de afaceri;
 - ✓ 20% din impozitul pe profit datorat.
- Incepand cu anul fiscal 2014, sumele care nu sunt scăzute din impozitul pe profit, pentru ca depasesc limita minima de mai sus, **se reportează în următorii 7 ani consecutivi**. Recuperarea acestor sume se va efectua în ordinea înregistrării acestora, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.

Sponsorizare, mecenat (2)

Exemplu



CALCUL DEDUCTIBILITATE SPONSORIZARE	31.03.2014	30.06.2014	30.09.2014	31.12.2014
Cifra de afaceri (CA)	1,000,000.00	1,500,000.00	2,000,000.00	3,000,000.00
CA * 3/1000	3,000.00	4,500.00	6,000.00	9,000.00
Impozit pe profit (IP)	100,000.00	150,000.00	175,000.00	200,000.00
IP * 20%	20,000.00	30,000.00	35,000.00	40,000.00
Sponsorizare înregistrată (cont 6582)	15,000.00	50,000.00	70,000.00	150,000.00
Plafon sponsorizare	3,000.00	4,500.00	6,000.00	9,000.00
Sponsorizare de dedus in perioada curenta	3,000.00	4,500.00	6,000.00	9,000.00
Sponsorizare de reportat pentru perioadele următoare (maxim 7 ani consecutivi)	12,000.00	45,500.00	64,000.00	141,000.00

Cheltuieli aferente autovehiculelor (1)



Începând cu data de **1 iulie 2012**, limitarea la 50% a dreptului de deducere a cheltuielilor a fost extinsa asupra vehiculelor care nu sunt utilizate exclusiv in scopul afacerii. Limitarea deductibilității se aplica tuturor cheltuielilor direct atribuibile acestor vehicule, in cadrul acestora fiind incluse:

- ✓ cheltuielile inregistrate ca urmare a derularii unui contract de leasing
- ✓ cheltuielile de reparatii, de intretinere, inspectiile tehnice periodice,
- ✓ cheltuielile cu lubrifianti, cu piese de schimb,
- ✓ cheltuielile privind combustibilii
- ✓ impozitele locale,
- ✓ asigurarea obligatorie de raspundere civila auto,
- ✓ inspectiile tehnice periodice,
- ✓ rovinieta,
- ✓ chiriile,
- ✓ partea nedeductibila din taxa pe valoarea adaugata,
- ✓ dobanzile, comisioanele, diferentele de curs valutar

Cheltuieli aferente autovehiculelor (2)



Utilizarea vehiculelor **exclusiv in scopul activitatii economice** este reglementata la punctul 45¹ alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a art. 145¹ din Codul fiscal. Actul normativ enumera urmatoarele activitati fara ca lista sa fie exhaustiva:

- ✓ deplasari in tara sau in strainatate la clienti/furnizori, pentru prospectarea pietei,
- ✓ deplasari la locatii unde se afla puncte de lucru,
- ✓ deplasari la banca,
- ✓ deplasari la vama,
- ✓ deplasari la oficiile postale,
- ✓ deplasari la autoritatile fiscale,
- ✓ utilizarea vehiculului de catre personalul de conducere in exercitarea atributiilor de serviciu.

Cheltuieli aferente autovehiculelor (3)



- **Atentie!** Este obligatia persoanei impozabile sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii.
- In vederea exercitarii dreptului integral de deducere a cheltuielilor, orice persoana impozabila trebuie sa detina **documentele justificative** prevazute de lege si sa intocmeasca **foaia de parcurs** care trebuie sa contina cel putin urmatoarele informatii:
 - ✓ categoria de vehicul utilizat,
 - ✓ scopul si locul deplasarii,
 - ✓ kilometrii parcursi,
 - ✓ norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Cheltuieli cu dobanzile (1)



- In cazul dobânzilor aferente împrumuturilor primite de la afiliați, alții decât entitățile financiare autorizate, deductibilitatea cheltuielilor privind dobânda și pierderea netă din diferențele de curs valutar se stabilește analizând în primul rând nivelul ratei dobânzilor în funcție de moneda în care este acordat împrumutul, și ulterior gradul de îndatorare al entității.
- Fiind vorba de entități afiliate, nu trebuie omise **regulile privind prețurile de transfer**. Astfel, rata dobânzii aferente împrumuturilor acordate între entitățile afiliate trebuie să fie la nivelul celei agreeate între entitățile independente. Subliniem faptul că în cazul împrumuturilor acordate **fără dobânda** organul fiscal competent este îndreptățit să reconsidere tranzacțiile dintre afiliați.

Cheltuieli cu dobânzile (2)

Împrumuturi în RON



- **Imprumuturi în lei**

În cazul împrumuturilor acordate în lei, deductibilitatea cheltuielilor privind dobânzile este limitată la nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestrul pentru care se calculează impozitul pe profit.

Ratele dobânzilor de politică monetară și ale facilităților permanente

(%p.a.)

Valabile din:	Politică monetară
5 nov.2014	2,75
1 oct.2014	3,00
5 aug.2014	3,25
5 feb.2014	3,50
9 ian.2014	3,75

Dobanda care depășește suma calculată prin aplicarea ratei dobânzii de referință va fi considerată cheltuială nedeductibilă **fără a se reporta** în perioadele următoare.

Cheltuieli cu dobânzile (3)

Împrumuturi în valută



- **Împrumuturi în valută**

Pentru împrumuturile în valută, nivelul ratei dobânzii anuale este reglementată prin H.G. Începând cu anul 2010, pentru determinarea profitului impozabil, nivelul ratei dobânzii pentru împrumuturile în valută este de 6%.

Dobanda care depășește această sumă, va fi cheltuială nedeductibilă **fără a se raporta** în perioadele următoare.

Cheltuielile cu dobânzile (4)

Gradul de îndatorare



- Gradul de îndatorare a capitalului se determina 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 determina impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.
- **Atenție!** Dacă un contract de împrumut având inițial termen de rambursare sub un an este prelungit printr-un act adițional, astfel încât perioada totală de rambursare să depășească un an, atunci acel împrumut va fi luat în calcul la stabilirea gradului de îndatorare, începând cu data actului adițional.

Cheltuielile cu dobânzile (5)

Gradul de îndatorare



- **Grad de îndatorare pozitiv și mai mic decât 3**

O valoare pozitivă mai mică decât 3 a gradului de îndatorare ne dă dreptul de a deduce atât cheltuielile cu dobânzile, cât și pierderea netă din diferențele de curs aferente împrumuturilor primite de la afiliați.

- **Grad de îndatorare mai mare decât 3 sau capital propriu negativ**

În această situație, cheltuielile cu dobânzile, precum și pierderea netă din diferențele de curs aferente împrumuturilor primite de la afiliați nu vor putea fi deduse la calculul impozitului pe profit, însă se vor raporta pentru perioadele următoare.

Remarca: Spre deosebire de pierderea fiscală, care se poate recupera într-o perioadă limitată, cheltuielile cu dobânzile și pierderea netă din diferențele de curs aferente împrumuturilor primite de la afiliați **vor putea fi recuperate într-o perioadă nelimitată.**

Cheltuielile cu dobânzile (6)

Calcul Grad de îndatorare



CALCUL GRAD DE INDATORARE la data de calcul:	31.03.2014	30.06.2014	30.09.2014	31.12.2014
Capital imprumutat la 01.01.2014	2,000,000.00	2,000,000.00	2,000,000.00	2,000,000.00
Imprumut de la grup	2,000,000.00	2,000,000.00	2,000,000.00	2,000,000.00
Capital imprumutat la data de calcul	1,000,000.00	3,000,000.00	3,500,000.00	1,000,000.00
Imprumut de la grup	1,000,000.00	3,000,000.00	3,500,000.00	1,000,000.00
TOTAL CAPITAL IMPRUMUTAT	3,000,000.00	5,000,000.00	5,500,000.00	3,000,000.00
Capital propriu la 01.01.2014	-440,000.00	-440,000.00	-440,000.00	-440,000.00
Capital subscris varsat (ct. 1012)	10,000.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00
Rezerve din reevaluare (ct. 105)	0.00	0.00	0.00	0.00
Rezerve legale (ct. 1061)	200,000.00	200,000.00	200,000.00	200,000.00
Rezerve din surplus de reevaluare (ct. 1065)	0.00	0.00	0.00	0.00
Alte rezerve (ct. 1068)	150,000.00	150,000.00	150,000.00	150,000.00
Rezultatul reportat (ct. 117)	-700,000.00	-700,000.00	-700,000.00	-700,000.00
Profit si pierdere (ct. 121)	-100,000.00	-100,000.00	-100,000.00	-100,000.00
Repartizarea profitului (ct. 129)	0.00	0.00	0.00	0.00
Capital propriu la data de calcul	-715,000.00	3,385,000.00	885,000.00	2,195,000.00
Capital subscris varsat (ct. 1012)	10,000.00	10,000.00	10,000.00	10,000.00
Rezerve din reevaluare (ct. 105)	0.00	0.00	0.00	0.00
Rezerve legale (ct. 1061)	0.00	0.00	0.00	10,000.00
Rezerve din surplus de reevaluare (ct. 1065)	0.00	0.00	0.00	0.00
Alte rezerve (ct. 1068)	175,000.00	175,000.00	175,000.00	175,000.00
Rezultatul reportat (ct. 117)	-800,000.00	-800,000.00	-800,000.00	-800,000.00
Profit si pierdere (ct. 121)	-100,000.00	4,000,000.00	1,500,000.00	2,800,000.00
Repartizarea profitului (ct. 129)	0.00	0.00	0.00	0.00
TOTAL CAPITAL PROPRIU	-1,155,000.00	2,945,000.00	445,000.00	1,755,000.00
GRAD DE INDATORARE la data de calcul	-2.60	1.70	12.36	1.71

Cheltuielile cu dobânzile (7)

Analiza deductibilității



CALCUL GRAD DE INDATORARE la data de calcul:	31.03.2014	30.06.2014	30.09.2014	31.12.2014
GRAD DE INDATORARE la data de calcul	-2.60	1.70	12.36	1.71
Cheltuieli cu dobânda nedeductibile	115,000.00	0.00	310,000.00	0.00
Cheltuieli cu diferența neta de curs valutar nedeductibile	1,000.00	0.00	1,000.00	0.00
Cheltuieli cu dobânda (Cont 666)	115,000.00	220,000.00	310,000.00	475,000.00
(Rulaj cont 665) - (Rulaj cont 765) aferente împrumuturilor in valuta	1,000.00	3,500.00	1,000.00	0.00
Cheltuieli cu dobânda nedeductibile si nereportabile	100,000.00	175,000.00	250,000.00	400000
Cheltuieli cu dobânda nedeductibile si reportabile	15,000.00	45,000.00	60,000.00	75000
Situatia diferentelor de curs aferente împrumuturilor in valuta	Cont 665	Cont 765	Pierdere din diferente	
Trimestrul I	1,000.00	0.00	1,000.00	
Trimestrul I+II	12,500.00	9,000.00	3,500.00	
Trimestrul I+II+III	14,000.00	13,000.00	1,000.00	
Trimestrul I+II+III+IV	17,000.00	19,000.00	0.00	
Total	44,500.00	41,000.00	5,500.00	

Amortizarea fiscala (1)



Din punct de vedere fiscal, mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporala care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

- ✓ este detinut si utilizat in productia, livrarea de bunuri sau in prestarea de servicii, pentru a fi inchiriat terților sau in scopuri administrative;
- ✓ are o valoare fiscala mai mare decat limita stabilita prin hotarare a Guvernului, la data intrarii in patrimoniul contribuabilului;
- ✓ are o durata normala de utilizare mai mare de un an.

Incepand cu data de 1 iulie 2013, limita este in suma de **2.500 lei**, stabilita conform HG nr. 276/2013 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, aceasta limita fiind utilizata **doar pentru scopuri fiscale**.

Incepand cu 1 februarie 2013, pentru anumite mijloace de transport amortizarea fiscala este limitata la suma de **1.500 lei/luna**.

Amortizarea fiscală (2)



- Pentru următoarele mijloace de transport persoane care au cel mult 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, din categoria M1, se poate deduce integral amortizarea fiscală:
 - ✓ vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
 - ✓ vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții, precum și pentru test drive și pentru demonstrații;
 - ✓ vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
 - ✓ vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închiriere către alte persoane, transmiterea dreptului de folosință, în cadrul contractelor de leasing operational sau pentru instruire de către școlile de șoferi.

Amortizarea fiscală (3)

Imobilizări corporale cu valoare mai mică de 2.500 lei



Codul fiscal

Art. 24 Amortizarea fiscală

(17) În cazul unei imobilizări corporale care la data intrării în patrimoniu are o valoare fiscală mai mică decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, contribuabilul poate opta pentru deducerea cheltuielilor aferente imobilizării sau pentru recuperarea acestor cheltuieli prin deduceri de amortizare, potrivit prevederilor prezentului articol.

Incepand cu data de 1 iulie 2013, limita este in suma de **2.500 lei**, stabilita conform HG nr. 276/2013 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, aceasta limita fiind utilizata doar pentru scopuri fiscale.

Amortizarea fiscala (4)

Imobilizări corporale cu valoare mai mica de 2.500 lei



O societate avand ca obiect de activitate prestarea de servicii de contabilitate, achizitioneaza o imprimanta in valoare de 1.500 lei fara TVA. Imprimanta este achizitionata si pusa in functiune la data de 15 octombrie 2014.

Conform politicilor contabile stabilite, societatea recunoaste in contabilitate o imobilizare corporala, amortizabila pe parcursul duratei de utilizare economica estimate, de 3 ani, astfel:

inregistrarea activului:

- 2132 = 404 1.500,00 lei

plata furnizorului:

- 404 = 5121 1.860,00 lei

amortizarea lunara inregistrata in contabilitate: Avand in vedere faptul ca imprimanta este pusa in functiune in luna octombrie 2014, amortizarea contabila se va inregistra incepand cu luna noiembrie 2014.

- Amortizarea anuala: $1.500 \text{ lei} / 3 \text{ ani} = 500 \text{ lei}$
- Amortizarea lunara: $500 \text{ lei} / 12 \text{ luni} = 41,66 \text{ lei/luna}$
- 6811 = 2813 41,66 lei

La calculul impozitului pe profit, societatea a optat pentru deducerea amortizarii fiscale determinate prin metoda de amortizare liniara:

Avand in vedere faptul ca imprimanta este pusa in functiune in luna octombrie 2014, amortizarea fiscala se va calcula incepand cu luna noiembrie 2014. Prin urmare, in Registrul de Evidenta Fiscala aferent anului 2014, societatea va evidenta amortizarea fiscala aferenta lunilor noiembrie si decembrie 2014, in suma de 83,32 lei.

Calcul impozit pe profit



CALCUL IMPOZIT PE PROFIT la 31.12.2014	31.12.2014
TOTAL VENITURI	5,000,000
TOTAL CHELTUIELI	3,200,000
(•) REZULTAT CONTABIL	1,800,000
(-) REZERVA LEGALA fiscala	100,000
(-) Amortizare fiscala	190,000
(-) VENITURI NEIMPOZABILE	75,000
(+) CHELTUIELI NEDEDUCTIBILE, din care	155,000
<i>Cheltuieli cu dobanzi si diferente de curs valutar reportate pentru perioada urmatoare</i>	<i>25,000</i>
(=) REZULTAT FISCAL inainte de reportarea pierderii	1,590,000
Pierdere fiscala recuperabila din anii precedenti (2009)	-500,000
REZULTAT FISCAL cumulat	1,090,000
IMPOZIT PROFIT inainte de sponsorizare	174,400
Sponsorizare de scazut din impozitul pe profit	25,000
IMPOZIT PROFIT dupa deducerea sponsorizarii	149,400

Întrebări?



Mulțumesc!

