

CONTABILITATEA ȘI FISCALITATE

(M. Sandu - Fiscalitatea și contabilitatea în cadrul entității economice, *Editura Reprograph, Craiova, 2007*)

Tema 1. Declararea și stabilirea obligațiilor fiscale privind impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului statului

(M. Sandu - Fiscalitatea și contabilitatea în cadrul entității economice, *Editura Reprograph, Craiova, 2007*, pag. 35 – 40)

În principiu, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc în cadrul următoarelor **instrumente fiscale sau acte administrative fiscale**:

1. declarații fiscale întocmite și depuse de către contribuabili la organele fiscale competente;
2. decizii emise de organul fiscal competent.

1.1. Declarațiile fiscale

Sunt documente prin care se declară:

- impozitele, taxele și contribuțiile datorate, în cazul în care, potrivit legii, obligația calculării impozitelor și taxelor revine plătitorului;
- bunurile și veniturile impozabile, în cazul în care, potrivit legii, stabilirea impozitului și a taxei se face de organul fiscal;
- impozitele colectate prin stopaj la sursă, în cazul în care plătitorul are obligația de a calcula, de a reține și de a vărsa impozite și taxe.

Obligația de a depune declarație fiscală există și în cazurile în care:

- a fost efectuată plata obligației fiscale;
- obligația fiscală respectivă este scutită de plată, conform legii;
- organul fiscal a stabilit din oficiu baza de impunere și obligația fiscală.

Declarațiile fiscale se depun de către persoanele obligate potrivit Codului fiscal, la termenele stabilite de acesta. În cazul în care termenele de depunere a declarațiilor nu sunt stabilite prin Codul fiscal, acestea se stabilesc de Ministerul Finanțelor Publice (M.F.P.). Termenele pentru depunerea declarațiilor fiscale și termenele stabilite în baza legii de un organ fiscal pot fi prelungite în situații temeinic justificate, potrivit competenței stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.

În declarația fiscală, contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege. Declarația fiscală, astfel, întocmită este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare.

• Forma, conținutul și modalități de transmitere a declarației fiscale

Declarația fiscală se întocmește prin completarea unui formular pus la dispoziție gratuit de organul fiscal.

Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.

Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit. Obligația de semnare a declarației fiscale se consideră a fi îndeplinită și în următoarele situații: (a) în cazul transmiterii declarațiilor fiscale prin sistemul electronic de plăți. Data depunerii declarației se consideră a fi data debitării contului plătitorului în baza acesteia; (b) în cazul transmiterii declarațiilor fiscale prin sisteme electronice de transmitere la distanță.

Declarația fiscală se depune la registratura organului fiscal competent sau la poștă, prin scrisoare recomandată.

Declarațiile fiscale pot fi transmise prin mijloace electronice sau prin sisteme de transmitere la distanță, conform procedurii stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice⁴. Această modalitate se utilizează **ca metodă alternativă de depunere a declarațiilor fiscale**.

Următoarele declarații fiscale pot fi depuse prin mijloace electronice de transmitere la distanță, utilizându-se, în acest scop, serviciul existent pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice:

- Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat;

- Declarația privind obligațiile de plată la bugetele asigurărilor sociale și fondurilor speciale

- Declarația rectificativă;

- Decontul de taxă pe valoarea adăugată;

- Declarația privind impozitul pe profit;

- Decontul special de taxă pe valoarea adăugată;

- Declarația recapitulativă;

- Decontul privind accizele;

- Decontul privind impozitul la țigăie și la gazele naturale din producția internă;

- Situația principalilor indicatori economico-financiari aferenți activității de jocuri de noroc.

Pentru declararea unei obligații bugetare, pentru aceeași perioadă de raportare, **nu se pot utiliza, simultan, mai multe metode de depunere a declarațiilor fiscale**.

Trebuie reținut că, pentru utilizarea metodei de depunere a declarațiilor prin mijloace electronice, contribuabilii au **obligația solicitării certificatului digital de identificare a reprezentantului legal**, certificat care este valabil pe o perioadă de doi ani și este utilizat de către contribuabil numai în relația cu organul fiscal.

Data depunerii declarației fiscale este data înregistrării acesteia la organul fiscal, data depunerii la poștă sau data înregistrării acesteia pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice, după caz.

• Corectarea declarațiilor fiscale

Declarațiile fiscale pot fi corectate de către contribuabil, din proprie inițiativă, ori de câte ori constată erori în declarația inițială, prin depunerea unei **declarații rectificative** la organul fiscal competent. Declarația rectificativă se întocmește pe același model de formular ca și cel care se corectează, situație în care se înscrie „X” în căsuța prevăzută în acest scop, cu următoarele două excepții:

- în cazul taxei pe valoarea adăugată, sumele rezultate din corectarea erorilor de înregistrare în evidențele de taxă pe valoarea adăugată se înregistrează la rândurile de regularizări din decontul lunii în care au fost operate corecțiile;

- în cazul impozitelor care se stabilesc de plătitori prin autoimpunere sau reținere la sursă, pentru care se completează un formular distinct.

• Stabilirea din oficiu a obligațiilor fiscale

În cazul nedepunerii declarației fiscale, organul fiscal are dreptul să procedeze la stabilirea din oficiu a obligațiilor fiscale prin estimarea bazei de impunere (art. 66 Cod procedură fiscală). Stabilirea din oficiu a obligațiilor fiscale nu poate fi făcută înainte de împlinirea unui termen de 15 zile de la înștiințarea contribuabilului privind depășirea termenului legal de depunere a declarației fiscale.

În estimarea bazei de impunere sunt avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Organul fiscal identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente în dosarul fiscal al contribuabilului, iar în lipsa acestora, organul fiscal are în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabili cu activități similare.

⁴ Vezi O.M.F.P. nr. 2210/21.12. 2006 privind depunerea declarațiilor fiscale prin mijloace electronice de transmitere la distanță (publicat în M. Of. nr. 74/31.01.2007).

Estimarea bazelor de impunere are loc și în alte situații, cum sunt:

- 1) atunci când declarațiile fiscale prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;
- 2) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;
- 3) atunci când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri, iar contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora;
- 4) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală.

Precizare: *În caz de inactivitate temporară, pentru perioade mai mari de 12 luni, dar nu mai mult de 3 ani consecutivi, precum și în cazul obligațiilor de declarare a unor venituri care, potrivit legii, sunt scutite la plata impozitului pe venit, depunerea declarațiilor fiscale poate fi făcută conform unui regim de declarare derogatoriu⁵. Informația privind aplicarea regimului de declarare derogatoriu se înscrie în vectorul fiscal al contribuabilului.*

Contribuabilii aflați în regim de declarare derogatoriu **nu vor fi incluși în evidența specială a contribuabililor**, în timp ce contribuabilii incluși în evidența specială pot solicita regim de declarare derogatoriu, caz în care li se aplică procedurile prevăzute de legislația în domeniu.

1.2. Deciziile de impunere

Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.

Pentru creanțele administrate de Ministerul Finanțelor Publice, prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin ordin al ministrului finanțelor publice, se pot stabili și alte competențe pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspecției fiscale.

Decizia de impunere se emite, dacă este necesar, și în cazul în care nu s-a emis **decizia referitoare la baza de impunere**.

Declarația fiscală, întocmită potrivit legislației (în care se calculează mărimea obligației fiscale), este asimilată cu o decizie de impunere, sub rezerva unei verificări ulterioare, și produce efectele juridice ale înștiințării de plată de la data depunerii acesteia.

Decizia referitoare la bazele de impunere se întocmește în două situații: **(1)** când venitul impozabil este realizat de mai multe persoane; în acest caz, decizia cuprinde și repartizarea venitului impozabil pe fiecare persoană care a participat la realizarea venitului; persoanele în cauză pot să-și numească un împuternicit comun în relația cu organul fiscal; **(2)** când sursa venitului impozabil se află pe raza altui organ fiscal, decât cel competent teritorial; în acest caz, organul fiscal în a cărui rază teritorială se află sursa de venit, competent în stabilirea bazei de impunere, va transmite decizia privind bazele de impunere organului fiscal de la domiciliul fiscal, competent pentru emiterea deciziei de impunere.

În situația în care legea nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere.

Pe baza constatărilor organului fiscal competent, decizia de impunere sub rezerva verificării ulterioare poate fi desființată sau modificată din inițiativa organului fiscal sau la solicitarea contribuabilului. Rezerva verificării ulterioare se anulează numai la împlinirea termenului de prescripție sau ca urmare a inspecției fiscale efectuate în cadrul termenului de prescripție.

Sub aspectul **formei și al conținutului**, decizia de impunere îndeplinește condițiile prevăzute pentru actele administrative fiscale și cuprinde, alături de acele elemente de

⁵ Vezi O.M.F.P. nr. 864/20.06.2005, pentru aprobarea procedurii privind regimul de declarare derogatoriu (M.Of. nr.593/8.07.2005).

identificare a organului fiscal și a contribuabilului, categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora pentru fiecare perioadă impozabilă.

Tema 2. Fiscalitatea și contabilitatea impozitului pe profit și a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor

(M. Sandu - Fiscalitatea și contabilitatea în cadrul entității economice, Editura Reprograph, Craiova, 2007, pag. 66–95)

2.1. Determinarea profitului impozabil și a impozitului pe profit

Rezultatul contabil, sau rezultatul brut al exercițiului, se determină, potrivit cerințelor contabilității de angajamente, cu respectarea principiului independenței exercițiilor, ca diferență între totalul veniturilor realizate din orice sursă și totalul cheltuielilor efectuate pentru obținerea de venituri. Rezultatul contabil poate fi profit contabil sau pierdere contabilă

Rezultatul contabil al exercițiului este reprezentat de soldul contului 121 "Profit și pierdere" la care se adaugă rulajul cumulat al contului 691 "Cheltuieli cu impozitul pe profit", dacă unitatea a înregistrat impozit pe profit în perioadele fiscale precedente.

$$R_C = V_t - Ch_t;$$

în care: V_t - Venituri totale;

Ch_t - Cheltuieli totale, mai puțin cheltuielile cu impozitul pe profit.

● **Rezultatul fiscal** se concretizează în profit impozabil sau pierdere fiscală.

Rezultatul fiscal se stabilește respectând reglementările fiscale și în funcție de mărimea acestuia se stabilește nivelul de impozitare exigibil.

● **Baza de calcul a impozitului pe profit o reprezintă profitul impozabil (P)**, ce se stabilește ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, prevăzute de legislație.

Legea 82/1991 precizează că în contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar, închiderea conturilor de venituri și cheltuieli se efectuează, de regulă, la sfârșitul exercițiului financiar. Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia.

Conform normelor legale, pentru majoritatea entităților, impozitul pe profit se calculează și se înregistrează în contabilitate trimestrial, potrivit relației:

$$\text{Impozitul pe profit} = \frac{\text{Profitul impozabil} \times \text{cota procentuală de impozit pe profit}}{100}$$

În calcul se iau datele cumulate de la începutul anului, astfel că impozitul pe profit, ce urmează a se înregistra în contabilitate, este reprezentat numai de diferența dintre impozitul pe profit calculat la sfârșitul perioadei fiscale de referință și impozitul înregistrat până la finele perioadei fiscale precedente, astfel:

$$\text{Impozit pe profit datorat pentru perioada fiscală de raportare} = \text{Impozit calculat asupra profitului impozabil cumulat de la începutul anului} - \text{Impozit datorat, aferent profitului impozabil, cumulat până la sfârșitul perioadei fiscale precedente}$$

În funcție de modificarea bazei de calcul, de la o perioadă fiscală la alta, diferența privind impozitul pe profit, ce trebuie înregistrată, poate reprezenta, fie o datorie, fie o creanță privind impozitul pe profit pentru perioada fiscală de referință.

A - Veniturile componente ale contului de profit și pierdere; venituri neimpozabile

La modul general, veniturile reprezintă sumele încasate sau care urmează să fie încasate și includ venituri din exploatare, venituri financiare și venituri extraordinare. Ele sunt **recunoscute** atunci când a avut loc o creștere a beneficiilor economice viitoare aferente creșterii unui activ sau diminuării unei datorii, modificare ce poate fi evaluată în mod credibil.

● **Veniturile neimpozabile care corectează (diminuează) baza impozabilă** includ:

(a) dividendele primite de la o persoană juridică română; dividendele de încasat/încasate de un contribuabil de la o persoană juridică română, reprezintă venituri neimpozabile la data înregistrării acestora în evidența contribuabilului.

După data aderării României la Uniunea Europeană, **dividendele primite** din statele membre ale Uniunii Europene **sunt, de asemenea, neimpozabile și au un regim fiscal aparte, dacă sunt îndeplinite anumite condiții**, astfel:

1. dividendele primite de persoana juridică română prin intermediul sediului său permanent, situat într-un stat membru, precum și dividendele primite de o persoană juridică română, societate-mamă, de la o filială a sa situată într-un stat membru, dacă persoana juridică română întrunește, cumulativ, următoarele condiții: plătește impozit pe profit fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări; **deține minimum 10% din titlurile de participare ale unei persoane juridice** dintr-un stat membru, începând cu 1 ianuarie 2009; la data înregistrării venitului din dividende, participația trebuie să fie deținută pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani;

2. dividendele primite de sediile permanente din România ale unor persoane juridice străine din alte state membre, societăți-mamă, care sunt distribuite de filialele acestora, situate în state membre, dacă persoana juridică străină întrunește, cumulativ, următoarele condiții: are una dintre formele de organizare prevăzute de legislație; în conformitate cu legislația fiscală a statului membru, este considerată a fi rezident al statului membru respectiv și, în temeiul unei convenții privind evitarea dublei impunerii, încheiate cu un stat terț, nu se consideră că are sediul fiscal în afara U.E; plătește, în conformitate cu legislația fiscală a unui stat membru, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări, impozit pe profit sau un impozit similar acestuia; deține minimum 10% din capitalul social al filialei dintr-un stat membru, începând cu data de 1 ianuarie 2009; la data înregistrării venitului din dividende, de către sediul permanent din România, persoana juridică străină deține participația minimă prevăzută, menționată anterior, pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 2 ani.

(b) 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, precum și diferențele de valoare a investițiilor financiare pe termen lung, reprezentând acțiuni deținute la societăți afiliate, titluri de participare și investiții deținute ca imobilizări. Acestea sunt impozabile la data transmiterii cu titlu gratuit, a cesionării, a retragerii, lichidării investițiilor financiare, precum și la data retragerii capitalului social la persoana juridică la care se dețin titlurile de participare.

(c) veniturile din anularea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere, veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor (respectiv și a ajustărilor pentru depreciere și pierdere de valoare), pentru care nu s-a acordat deducere, precum și veniturile din recuperarea cheltuielilor nedeductibile; Înregistrarea unor asemenea venituri, are rolul să acopere cheltuielile pentru care nu s-a acordat deducere, în momentul efectuării lor, ca de exemplu: rambursările de impozit pe profit plătit în perioadele anterioare, restituirea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, venituri din anularea unor provizioane, la a căror constituire cheltuielile au fost considerate cheltuieli nedeductibile.

(d) veniturile neimpozabile, prevăzute, expres, în acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative. În acest caz, dacă s-a prevăzut faptul că profitul aferent anumitor activități nu este impozabil, contribuabilii respectivi au obligația să organizeze și să conducă evidența contabilă pentru determinarea profitului neimpozabil.

B - Cheltuielile componente ale contului de profit și pierdere; cheltuieli cu deductibilitate limitată; cheltuieli nedeductibile

Cheltuielile reprezintă sumele plătite sau care urmează să fie plătite, după natura lor, care sunt efectuate în scopul realizării veniturilor, și sunt delimitate pe cele trei domenii de activitate, respectiv exploatare, financiară și extraordinară.

Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit și pierdere atunci când a avut loc o scădere a beneficiilor economice viitoare, aferente diminuării unui activ sau creșterii unei datorii, modificare ce poate fi evaluată în mod credibil.

Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile (cheltuielile înregistrate cu realizarea și comercializarea bunurilor, prestarea serviciilor sau executarea lucrărilor), inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

Conform legislației⁶, sunt considerate **cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri și următoarele elemente:** **(a)** cheltuielile cu achiziționarea ambalajelor, pe durata de viață stabilită de către contribuabil; **(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 legislației și cheltuieli 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 cazare în țară și în străinătate efectuate de către salariați și administratori; **(f)** contribuția la rezerva mutuală de garantare a casei centrale a cooperativelor de credit (se referă la cotizațiile cooperativelor de credit afiliate casei centrale a cooperativelor de credit); **(g)** taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile obligatorii, reglementate de actele normative în vigoare (se referă profesiile libere cum sunt expert contabil, contabil autorizat, medic, auditor financiar, avocat, notar, arhitect și altele), precum și contribuțiile pentru fondul destinat negocierii contractului colectiv de muncă; **(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: procedura de faliment a debitorilor a fost închisă, pe baza hotărârii judecătorești; debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori; debitorul este dizolvat, în cazul S.R.L. cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori; debitorul înregistrează dificultăți⁷ financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul.

⁶ Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, Titlul II, art. 21, alin. 2.

⁷ **Dificultățile financiare majore** care afectează întregul patrimoniu al debitorului sunt cele care rezultă din situații excepționale determinate de calamități naturale, epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război.

Cheltuieli cu deductibilitate limitată

La calculul profitului impozabil unele elemente de cheltuieli, aferente veniturilor impozabile, sau unele sume reprezentând rezerve au **deductibilitate limitată**:

- **cheltuielile de protocol** în limita unei cote de 2% aplicată asupra diferenței rezultate dintre totalul veniturilor impozabile și totalul cheltuielilor, aferente veniturilor impozabile, altele decât cheltuielile de protocol și cheltuielile cu impozitul pe profit. Astfel, din cheltuielile totale se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat, cheltuielile de protocol, cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, iar din totalul veniturilor se scad veniturile neimpozabile.

- **suma cheltuielilor cu indemnizația de deplasare acordată salariaților pentru deplasări în România și în străinătate**, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice (începând cu anul 2007, această indemnizație este de 2,5 x 13 lei);

- **cheltuielile sociale**, în limita unei cote de până la 2%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului (potrivit Legii nr. 53/2003 - Codul muncii, cu modificările și completările ulterioare). Intră sub incidența acestei limite, cu prioritate, ajutoarele pentru naștere, ajutoarele pentru înmormântare, ajutoarele pentru boli grave sau incurabile și protezele, precum și cheltuielile pentru funcționarea corespunzătoare a unor activități sau unități aflate în administrarea contribuabililor; grădinițe, creșe, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, muzee, biblioteci, cantine, baze sportive, cluburi, cămine de nefamiliști, precum și pentru școlile pe care le au sub patronaj. De asemenea, în cadrul acestei limite, pot fi deduse și cheltuielile reprezentând: **tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, cadouri în bani sau în natură oferite copiilor minori și salariaților**, cadouri în bani sau în natură acordate salariaților, costul prestațiilor pentru tratament și odihnă, inclusiv transportul, pentru salariații proprii și pentru membrii de familie ai acestora, ajutoare pentru salariații care au suferit pierderi în gospodărie și contribuția la fondurile de intervenție ale asociației profesionale a minerilor, ajutorarea copiilor din școli și centre de plasament;

- **perisabilitățile, în limitele stabilite de organele de specialitate** ale administrației centrale, împreună cu instituțiile de specialitate, cu avizul Ministerului Finanțelor Publice;

- **cheltuielile reprezentând tichetele de masă acordate de angajatori;**

- cheltuielile efectuate, în numele unui angajat, la schemele de pensii facultative, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 400 euro într-un an fiscal pentru fiecare participant (de la 1 ianuarie 2009);

- cheltuielile cu primele de asigurare voluntară de sănătate, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 250 euro într-un an fiscal pentru fiecare participant;

- **cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar** cheltuielile cu dobânda și diferențele de curs valutar, aferente acestora, sunt limitate la:

- a) nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, corespunzătoare ultimei luni din trimestru, pentru împrumuturile în lei; și

- b) nivelul ratei dobânzii anuale, stabilită prin hotărâre de Guvern, pentru împrumuturile în valută.

Valoarea cheltuielilor cu dobânzile care excedează nivelurile de deductibilitate menționate anterior fiscal este nedeductibilă, fără a mai fi luată în calcul în perioadele următoare.

După efectuarea acestor ajustări, cheltuielile cu dobânda sunt deductibile în funcție de gradul de îndatorare a capitalului:

- sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei.

- **în condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei**, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar **sunt nedeductibile**. Acestea se reportează în perioada următoare, până la deductibilitatea integrală a acestora.

Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între între media capitalului împrumutat și media capitalului propriu. Pentru calculul acestor medii se folosesc valorile existente la începutul anului și la sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit.

Prin **capital împrumutat** se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an începând de la data încheierii contractului. În capitalul împrumutat se includ și creditele sau împrumuturile care au un termen de rambursare mai mic de un an, în situația în care există prelungiri ale acestui termen, iar perioada de rambursare curentă, însumată cu perioadele de rambursare anterioare ale creditelor sau împrumuturilor pe care le prelungesc, depășește un an.

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

În cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar ale contribuabilului depășesc veniturile din diferențele de curs valutar, diferența va fi tratată ca o cheltuială cu dobânda, iar deductibilitatea acestei diferențe este supusă limitei prevăzute pentru cheltuielile cu dobânzile. Cheltuielile din diferențele de curs valutar, care se limitează, potrivit celor prezentate anterior, sunt cele aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului.

Rezultatul exercițiului financiar luat în calcul la determinarea capitalului propriu, pentru sfârșitul perioadei, este cel înregistrat de contribuabil înainte de calculul impozitului pe profit.

● **cheltuielile privind amortizarea activelor corporale și necorporale** sunt deductibile în limita prevederilor legislației în domeniu⁸.

Regimul de amortizare fiscală al cheltuielilor aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe este diferit în funcție de categoriile mijloacelor fixe amortizabile, astfel:

- în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;
- în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;
- în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă.

Cheltuielile aferente achiziționării de brevete, drepturi de autor, licențe, mărci de comerț sau fabrică și alte valori similare, precum și cheltuielile de dezvoltare, care din punct de vedere contabil reprezintă immobilizări necorporale, se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz. Cheltuielile aferente achiziționării sau producerii programelor informatice se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe o perioadă de 3 ani. Pentru brevetele de invenție se poate utiliza și metoda de amortizare degresivă sau accelerată.

Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, care reprezintă valoarea fiscală de intrare a mijloacelor fixe, diminuată cu amortizarea fiscală.

Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la data de 31 decembrie 2003 amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizate, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată

Prin **valoarea fiscală rămasă neamortizată**, în cazul mijloacelor fixe amortizabile vândute, se înțelege diferența dintre valoarea de intrare fiscală și valoarea amortizării fiscale, din care se scad sumele rezultate în urma valorificării acestora.

⁸ Conform art. 24, Cod fiscal.

În cazul unei imobilizări corporale cu o valoare de intrare mai mică decât limita stabilită prin H. G. (de la 1 ianuarie limita este de 1.800 lei) contribuabilul poate opta pentru deducerea cheltuielilor aferente imobilizării sau pentru recuperarea acestor cheltuieli prin deduceri de amortizare, potrivit prevederilor legislației.

În cazul leasingului financiar utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, în timp ce în cazul leasingului operațional, locatorul are această calitate.

Amortizarea bunului care face obiectul unui contract de leasing se face de către utilizator, în cazul leasingului financiar, și de către locator, în cazul leasingului operațional, cheltuielile fiind deductibile. În cazul leasingului financiar utilizatorul deduce dobânda, iar în cazul leasingului operațional locatorul deduce chiria (rata de leasing).

- **rezervele constituite potrivit normelor legale sunt deductibile astfel:**

- **rezerva legală este deductibilă în limita unei cote de 5% aplicată asupra profitului contabil**, înainte de determinarea impozitului pe profit, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile aferente acestor venituri neimpozabile până ce aceasta va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat sau din patrimoniul, după caz, potrivit legilor de organizare și funcționare. Altfel explicat, cota procentuală de 5%, se aplică asupra diferenței dintre totalul veniturilor, din care se scad veniturile neimpozabile și veniturile din impozitul pe profit amânat, și totalul cheltuielilor, din care se scad cheltuielile cu impozitul pe profit curent și amânat și cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, înregistrate în contabilitate. Rezerva se calculează cumulativ de la începutul anului și este deductibilă la calculul profitului impozabil lunar sau trimestrial, după caz.

Rezervele astfel constituite se completează sau se diminuează în funcție de nivelul profitului contabil din perioada de calcul. De asemenea, majorarea sau diminuarea rezervelor astfel constituite se efectuează și în funcție de nivelul capitalului social subscris și vărsat sau al patrimoniului. În cazul în care această rezervă este utilizată pentru acoperirea pierderilor sau este distribuită sub orice formă, rezerva reconstituită ulterior acestei utilizări în aceeași limită nu mai este deductibilă la calculul profitului impozabil.

- **rezervele tehnice constituite de societățile de asigurare și reasigurare**, potrivit prevederilor legale de organizare și funcționare, cu excepția rezervei de egalizare. Pentru contractele de asigurare cedate în reasigurare, rezervele se diminuează astfel încât nivelul acestora să acopere partea de risc care rămâne în sarcina asigurătorului, după deducerea reasigurării;

- **Dintre provizioanele deductibile fiscal la determinarea profitului impozabil se rețin:**

- **provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților**

Mecanismul general de funcționare al provizioanelor:

- √ constituirea sau suplimentarea unor asemenea provizioane se înregistrează pe cheltuieli (care sunt deductibile fiscal);

- √ diminuarea sau anularea provizioanelor se înregistrează pe venituri (care devin impozabile).

Provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților se constituie trimestrial numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul trimestrului respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare, la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzute în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate. Pentru lucrările de construcții care necesită garanții de bună execuție, conform prevederilor din contractele încheiate, astfel de provizioane se constituie trimestrial, în limita cotelor prevăzute în contracte, cu condiția reflectării integrale la venituri a valorii lucrărilor executate și confirmate de beneficiar pe baza situațiilor de lucrări.

Înregistrarea în contabilitate a veniturilor din provizioanele constituite pentru garanțiile de bună execuție se face pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile sau la expirarea perioadei de garanție înscrise în contract.

Precizare: Aceleași reglementări se aplică și în cazul provizioanelor pentru garanții de bună execuție a contractelor externe, acordate în condițiile legii producătorilor și prestatorilor de

servicii, în cazul **exporturilor complexe**⁹, proporțional cu cota de participare la realizarea acestora, cu condiția ca acestea să se regăsească distinct în contractele încheiate sau în tariful lucrărilor executate și în facturile emise.

- **provizioanele constituite în limita unui procent de 20 % în anul 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor**¹⁰ **asupra clienților, înregistrate de către contribuabili**, altele decât cele specifice societăților bancare, de asigurări, pentru operațiuni financiare **care îndeplinesc următoarele condiții:** (a) sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004; (b) sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței; (c) nu sunt garantate de altă persoană; (d) sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului; (e) au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.

Diminuarea sau anularea provizioanelor se efectuează prin trecerea acestora pe venituri în cazul încasării creanței, proporțional cu valoarea încasată sau înregistrarea acesteia pe cheltuieli.

În cazul creanțelor în valută, provizionul este deductibil la nivelul valorii influențate cu diferențele de curs favorabile sau nefavorabile, ce apar cu ocazia evaluării acestora. Valoarea provizioanelor pentru creanțele asupra clienților este luată în considerare la determinarea profitului impozabil în trimestrul în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 22 din Codul fiscal și nu poate depăși valoarea acestora, înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori. Cotele procentuale prevăzute de Codul fiscal (20%, 25 % și 30 %), aplicate asupra creanțelor înregistrate începând cu anii fiscali 2004, 2005 și, respectiv, 2006, nu se recalculează.

Cheltuielile reprezentând pierderile din creanțele incerte sau în litigiu neîncasate, înregistrate cu ocazia scoaterii din evidență a acestora, sunt deductibile pentru partea acoperită de provizionul constituit.

Precizare: Reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei, care a fost anterior dedusă, se include în veniturile impozabile, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți, sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv. Sumele înregistrate în conturi de rezerve legale și rezerve reprezentând facilități fiscale nu pot fi utilizate pentru majorarea capitalului social sau pentru acoperirea pierderilor. În cazul în care nu sunt respectate aceste prevederi, asupra acestor sume se recalculează impozitul pe profit și se stabilesc dobânzi și penalități de întârziere, de la data aplicării facilității respective, potrivit legislației.

Cheltuielile nedeductibile la calculul profitului impozabil

Cheltuielile nedeductibile care majorează baza de impozitare, includ mai multe elemente dintre care se rețin:

- 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 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;

- dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române, potrivit prevederilor legale. Amenzile, dobânzile, penalitățile sau majorările datorate către autorități străine ori în cadrul contractelor economice încheiate cu

⁹Prin **export complex** se înțelege exportul de echipamente, instalații sau părți de instalații, separat ori împreună cu tehnologii, licențe, know-how, asistență tehnică, proiectare, construcții-montaj, lucrări de punere în funcțiune și recepție, precum și piesele de schimb și materialele aferente, definite în conformitate cu actele normative în vigoare. Sunt considerate exporturi complexe lucrările geologice de proiectare-explorare, lucrările de exploatare pentru zăcăminte minerale, construcții de rețele electrice, executarea de foraje de sonde, construcții de schele, de instalații și conducte de transport, de depozitare și de distribuire a produselor petroliere și a gazelor naturale, precum și realizarea de nave complete, de obiective în domeniile agriculturii, îmbunătățirilor funciare, amenajărilor hidrotehnice, silvice, organizarea exploatărilor forestiere și altele asemenea, definite în conformitate cu actele normative în vigoare.

¹⁰**Creanțele asupra clienților reprezintă sumele datorate de clienții interni și externi pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri etc.**

vândute, lucrări executate și servicii prestate, pe bază de facturi.

persoane nerezidente și/sau autorități străine sunt cheltuieli nedeductibile, cu excepția majorărilor, al căror regim este reglementat prin convenții de evitare a dublei impuneri;

- 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 Codului fiscal. **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 normele de aplicare a Codului fiscal.** Astfel, cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse în întregime ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în măsura în care stocurile/mijloacele fixe distruse se găsesc situate în zone pentru care s-a instituit, potrivit prevederilor legale în vigoare, stare de urgență, contribuabilii fiind obligați în această situație să respecte și să aplice prevederi legale speciale pentru fiecare domeniu, precum și măsuri dispuse de autoritățile competente. Totodată, sunt considerate deductibile și cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse de epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război.

- cheltuielile înregistrate în contabilitate care nu au la bază un document justificativ, potrivit Legii contabilității nr.82/1991, modificată și completată ulterior, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii;

- cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, cu excepția celor prevăzute de legislația în vigoare (art. 20 lit.d, adică cele aferente veniturilor din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere, precum și cele aferente veniturilor din recuperarea cheltuielilor nedeductibile);

- cheltuielile cu primele de asigurare plătite de angajator în numele angajatului; sunt exceptate cheltuielile cu primele de asigurare pentru accidente de muncă, boli profesionale și risc profesional;

- 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;

Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții: serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului; prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare; contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

- pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit normelor legale (Codul Fiscal 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. (adică cele neîncasate ca urmare a închiderii procedurii de faliment a debitorilor, pe baza hotărârii judecătorești) 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;

- *cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat efectuate potrivit legii.*

Contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor legale, privind sponsorizarea și ale legii bibliotecilor, scad, din impozitul pe profit datorat,

sumele aferente, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții: (a) sunt în limita a 3 % din cifra de afaceri; (b) nu depășesc mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat. În limitele respective se încadrează și cheltuielile de sponsorizare a bibliotecilor de drept public, în scopul construcției de localuri, a dotărilor, achizițiilor de tehnologie a informației și de documente specifice, finanțării programelor de formare continuă a bibliotecarilor, schimburilor de specialiști, a burselor de specializare, a participării la congrese internaționale.

- 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.

- cheltuielile cu taxele și cotizațiile către organizațiile neguvernamentale sau asociațiile profesionale care au legătură cu activitatea desfășurată de contribuabili și care depășesc echivalentul în lei a 4.000 euro anual, altele decât cele care reprezintă taxe de înscriere, cotizații și contribuții datorate conform legislației (art. 21, alin 2, lit. g și m din Codul fiscal).

2.2. Obligații ale contribuabililor privind impozitul pe profit

În calitate de contribuabili la bugetul statului/local, pentru impozitul pe profit datorat întreprinderile au următoarele obligații:

A - Calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit se efectuează trimestrial cu sumele cumulate de la începutul anului fiscal.

B - Întocmirea documentelor referitoare la impozitul pe profit.

În categoria documentelor privind acest impozit, se rețin următoarele:

● **Registrul de evidență fiscală**¹¹ are ca scop înscrierea tuturor informațiilor care au stat la determinarea profitului impozabil și a calculului impozitului pe profit, cuprins în declarația privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat. Se întocmește într-un singur exemplar, compus din cel puțin 100 de file, ținut în formă scrisă sau electronică. Pentru a întocmi registrul de evidență fiscală în formă electronică trebuie aprobare de la organul fiscal competent, după ce contribuabilul a depus toate justificările solicitate de organul fiscal.

Registrul de evidență fiscală se completează în toate situațiile în care informațiile cuprinse în declarația fiscală sunt obținute în urma unor prelucrări ale datelor furnizate de contabilitate.

Informațiile din Registrul de evidență fiscală trebuie înregistrate în ordine cronologică și trebuie să corespundă cu operațiunile fiscale și cu datele privind impozitul pe profit din declarația privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat.

Modul de completare a registrului de evidență fiscală este la latitudinea fiecărui contribuabil, în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii ale acestuia. Acestea se referă la: calculul dobânzilor și al diferențelor de curs valutar deductibile fiscal, amortizarea fiscală, reduceri și scutiri de impozit pe profit, evidența fiscală a vânzărilor cu plata în rate, valoarea fiscală în cazul efectuării operațiunilor prevăzute la art. 27 din Codul fiscal (adică cele care se referă la reorganizări, lichidări și alte transferuri de active și titluri de participare), alte asemenea operațiuni.

Registrul de evidență fiscală se utilizează în strictă concordanță cu destinația acestuia și se completează astfel încât să permită în orice moment identificarea și controlul operațiunilor efectuate pentru determinarea impozitului pe profit cuprins în declarația privind obligațiile de plată la bugetul statului. Contribuabilii, platitori de impozit pe profit, au obligația de a prezenta Registrul de evidență fiscală organelor de inspecție fiscală competente.

Registrul de evidență fiscală se păstrează la domiciliul fiscal al contribuabilului. Înregistrările în Registrul de evidență fiscală se fac pentru fiecare perioadă pentru care contribuabilul are obligația de a declara impozitul pe profit.

¹¹ O.M.F.P. nr. 870/2005, privind Registrul de evidență fiscală (O.M.F.P. 948 /07. 2005), modificat și completat ulterior.

• **Declarația privind obligațiile de plată la bugetul statului**¹² (formular 100, cod 14.13.01.01/a) se completează și se depune de plătitorii de impozite și taxe cărora le revin, potrivit legislației în vigoare, obligațiile de plată la bugetul general consolidat cuprinse în Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetul general consolidat. Impozitul pe profit se înscrie într-o rubrică distinctă a acestui document. Pentru rubrica privind impozitul pe profit, acest document, se întocmește trimestrial (pentru plățile anticipate, în cazul societăților bancare și pentru impozitul curent, pentru ceilalți contribuabili).

Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat se depune, în format electronic, la unitatea fiscală în a cărei rază teritorială plătitorul de impozite, taxe sau contribuții sociale își are domiciliul fiscal. Formatul electronic (ce se obține prin folosirea programului de asistență pus la dispoziție gratuit de Ministerul Finanțelor Publice) este însoțit de formularul editat de platitori cu ajutorul programului de asistență, semnat și stampilat, conform legii. Formularul se editează în două exemplare: un exemplar se depune la unitatea fiscală, împreună cu suportul electronic; un exemplar se păstrează de plătitor.

• **Declarația privind impozitul pe profit**¹³ (formular 101 cod 14.13.01.04) se completează și se depune anual de către plătitorii de impozit pe profit, până la data de 15 aprilie inclusiv a anului următor.

O dată cu declarația de impozit pe profit anuală, contribuabilii au obligația să depună și o **declarație privind plățile și angajamentele de plată către persoanele nerezidente**, care cuprinde scopul și suma fiecărei plăți, numele și adresa beneficiarului. Nu se cuprind în această declarație sumele angajate sau plătite pentru bunurile importate sau pentru transportul internațional.

Persoanele juridice care încetează să existe în cursul anului fiscal au obligația să depună declarația anuală de impozit pe profit (și să plătească impozitul) până la data depunerii situațiilor financiare la registrul comerțului.

Declarația privind impozitul pe profit se depune, în format electronic, la unitatea fiscală în a cărei rază teritorială plătitorul își are domiciliul fiscal sau acesta este luat în evidența fiscală, după caz.

Formatul electronic este însoțit de formularul editat de platitori cu ajutorul programului de asistență, semnat și stampilat, conform legii.

Formularul pe suport de hârtie se editează în două exemplare: un exemplar se depune la unitatea fiscală împreună cu suportul electronic; un exemplar se păstrează de către plătitor.

În cazul în care plătitorul corectează declarația depusă inițial, declarația rectificativă se întocmește pe același model de formular, înscriind "X" în spațiul special prevăzut în acest scop, urmându-se procedura prevăzută de legislație¹⁴.

• **Contul de profit și pierdere** reprezintă un document de raportare, componentă a situațiilor financiare periodice (semestriale și anuale) prin care se sintetizează informațiile privitoare la veniturile și cheltuielile întreprinderii, delimitate pe activități, adică exploatare, financiară și extraordinare, în vederea determinării rezultatului fiscal (profit impozabil sau pierdere fiscală).

• **Notele explicative** reprezintă situații anexă la situațiile financiare de raportare periodică, impozitul pe profit datorat bugetului fiind înscris în cadrul Notei explicative denumită „Situația creanțelor și datoriilor”.

C - Reflectarea în contabilitate a impozitului pe profit se realizează cu ajutorul conturilor: 441 „Impozitul pe profit, cont cu funcție contabilă de pasiv (care se creditează cu includerea pe cheltuieli a obligației față de buget, pentru impozitul pe profit și se debitează pentru achitarea acestuia).

¹² O.A.N.A.F. nr. 101/21.01.2008, privind aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor, taxelor și contribuțiilor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă (M.Of. nr. 70/30.01.2008), modificat și completat ulterior.

¹³ Vezi O.A.N.A.F. nr. 101/2008.

¹⁴ Vezi O.M.F.P. nr. 600/2004 privind aprobarea modelului și conținutului formularului 710 "Declarație rectificativă", cod 14.13.01.00/r, modificat și completat ulterior.

D - Plata impozitului pe profit

Potrivit prevederilor Codului fiscal, începând cu data de 1 ianuarie 2007, **plata impozitului pe profit se face, diferențiat, pe categorii de contribuabili, astfel:**

- **contribuabilii, societăți comerciale bancare, persoane juridice române, și sucursalele din România ale băncilor, persoane juridice străine, au obligația de a plăti impozit pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, actualizate cu indicele de inflație**, estimat cu ocazia elaborării bugetului inițial al anului pentru care se efectuează plățile anticipate (decembrie față de luna decembrie a anului anterior). Termenul până la care se efectuează plata impozitului **anual este termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit**, prevăzut de legislație (15 aprilie a anului următor);

Suma plătită trimestrial, cu titlu de plată anticipată, în contul impozitului pe profit anual, **reprezintă o pătrime din impozitul pe profit datorat pentru anul precedent**, actualizat cu indicele de inflație.

Indicele de inflație necesar pentru actualizarea plăților anticipate se comunică, prin ordin al ministrului finanțelor publice, până la data de 15 aprilie a anului fiscal pentru care se efectuează plățile anticipate.

Acești contribuabili **au obligația de a declara trimestrial plățile anticipate până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se efectuează plata**. Impozitul pe profit pentru anul precedent, pe baza căruia se determină plățile anticipate, este impozitul pe profit datorat conform declarației privind impozitul pe profit pentru anul precedent, fără a lua în calcul plățile anticipate efectuate în acel an.

- contribuabilii, alții decât societățile comerciale bancare, au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit **trimestrial**, până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul.

Începând cu anul 2010, acești contribuabili urmează să aplice sistemul plăților anticipate prevăzut pentru societățile bancare.

Această categorie de contribuabili plătesc pentru ultimul trimestru o sumă egală cu impozitul calculat și evidențiat pentru trimestrul III al aceluiași an fiscal, urmând ca plata finală a impozitului pe profit pentru anul fiscal să se facă până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit (15 aprilie a anului următor).

- **în cazul asocierilor fără personalitate juridică (persoane juridice străine și persoanele fizice nerezidente, care desfășoară activitate în România, precum și persoanele fizice rezidente asociate cu persoane juridice române) impozitul datorat de către asemenea contribuabili și reținut de către persoana juridică responsabilă se calculează prin aplicarea cotei de impozit asupra părții din profiturile asocierii, care este atribuibilă fiecărui asociat**. Persoana responsabilă are obligația de a declara și plăti impozitul pe profit trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se distribuie rezultatul asocierii

- **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 au obligația de a declara și plăti impozit pe profit trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului.

- **organizațiile nonprofit și contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor și plantelor tehnice, pomicultură și viticultură au obligația de a declara și plăti impozitul pe profit anual, până la data de 15 februarie** inclusiv a anului următor celui pentru care se calculează impozitul.

Persoanele juridice care încetează să existe în cursul anului fiscal au obligația să plătească impozitul (și să depună declarația anuală de impozit) până la data depunerii situațiilor financiare la registrul comerțului.

2.3. Particularități ale impozitării veniturilor microîntreprinderilor

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

- a) realizează venituri, altele decât cele din consultanță și management, în proporție de peste 50% din veniturile totale¹⁵;
- b) are de la 1 până la 9 salariați inclusiv;
- c) a realizat venituri reprezentând echivalentul în lei de până la 100.000 euro;
- d) capitalul social al persoanei juridice este deținut de persoane, altele decât statul, autoritățile locale și instituțiile publice, adică au capital privat.

Încadrarea în categoria microîntreprinderilor este opțională.

Nu pot opta pentru sistemul de impunere pe venit al microîntreprinderilor persoanele juridice române care: desfășoară activități în domeniul bancar; desfășoară activități în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, cu excepția persoanelor juridice care desfășoară activități de intermediere în aceste domenii; desfășoară activități în domeniile jocurilor de noroc, pariurilor sportive, cazinourilor; au capitalul social deținut de un acționar sau asociat persoană juridică cu peste 250 de angajați.

Pot opta pentru plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor unitățile care desfășoară activități în zonele libere și/sau defavorizate.

La baza determinării impozitului pe venitul microîntreprinderilor stau două elemente: baza de impozitare și cota procentuală de impozitare.

Cota de impozitare¹⁶ pe veniturile microîntreprinderilor în anul 2009 este de **3%**.

Baza de impozitare este reprezentată de veniturile din orice sursă, conform contului de profit și pierdere, mai puțin cele prevăzute de legislație.

Impozitul pe venitul microîntreprinderilor = Baza impozabilă × Cota de impozitare

Nu intră în baza de impozitare a impozitului asupra veniturilor microîntreprinderilor următoarele venituri: venituri din variația stocurilor; veniturile din producția de imobilizări necorporale și corporale; veniturile din exploatare, reprezentând cota-parte a subvențiilor guvernamentale și a altor resurse pentru finanțarea investițiilor; veniturile din provizioane; veniturile rezultate din anularea datoriilor și a majorărilor datorate bugetului statului, care nu au fost cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, conform reglementărilor legale; veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare, pentru pagubele produse la activele corporale proprii.

Asemenea venituri nu reprezintă, de fapt, venituri efective, ci au rolul de echilibrare a unor cheltuieli efectuate.

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

Calculul impozitului pe veniturile microîntreprinderilor se face trimestrial. **Plata impozitului** pe veniturile microîntreprinderilor se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul. Ca și în cazul celorlalte categorii de impozite, neplata la termen atrage majorări de întârziere, stabilite conform normelor legale.

Trebuie menționat faptul că, persoanele juridice plătitoare de impozit pe venit sunt obligate să evidențieze contabil cheltuielile de amortizare, potrivit prevederilor aplicabile plătitorilor de impozit pe profit.

¹⁵ Această condiție s-a impus de la 1 ianuarie 2007.

¹⁶ În anii 2004 și 2005 cota de impozit a fost de 1,5%; în anul 2006, cota de impozit a fost de 3%, în anul anul 2007 a fost 2%, iar în anul 2008, cota de impozit a fost 2,5%).

Tema 3. Determinarea impozitului aferent veniturilor salariale

(M. Sandu - Fiscalitatea și contabilitatea în cadrul entității economice, *Editura Reprograph, Craiova, 2007*, pag. 106–116)

Contribuabilii care realizează venituri din salarii datorează un impozit lunar final, calculat și reținut de către plătitorul de venituri.

Impozitarea veniturilor salariale și asimilate acestora, denumite pe scurt, venituri din salarii, se realizează în fiecare lună de către angajator¹⁷, care este obligat să calculeze, să rețină, prin stopaj la sursă, și să vireze bugetului de stat impozitul corespunzător.

● Cota de impozitare: Pentru impunerea veniturilor din salarii se utilizează cota de impozit de 16%, aplicată asupra bazei de calcul.

Baza de calcul a impozitului pe veniturile salariale se stabilește în mod diferit pentru salariile realizate la funcția de bază și, respectiv, pentru veniturile obținute în celelalte cazuri.

Prin locul unde se află funcția de bază se înțelege: (a) pentru persoanele fizice angajate la un singur loc de muncă, ultimul loc înscris în carnetul de muncă sau în documentele specifice care, potrivit reglementărilor legale, sunt asimilate acestora; (b) în cazul cumulului de funcții, locul declarat/ales de persoanele fizice. Funcția de bază poate fi declarată de angajat în condițiile legii, și la locul de muncă la care acesta realizează venituri din salarii, în baza unui contract individual de muncă cu timp parțial.

3.1. Baza de calcul a impozitului asupra veniturilor salariale realizate la funcția de bază

Pentru efectuarea, în fiecare lună a operației de impozitare entitatea are în vedere următoarele elemente: venitul brut, venitul net din salarii și venitul net impozabil sau baza de calcul.

1. Venitul brut lunar reprezintă totalitatea veniturilor realizate într-o lună de o persoană fizică, pe fiecare loc de realizare, indiferent de denumirea acestora sau de forma sub care sunt acordate.

2. Venitul net din salarii se stabilește prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii ale personalului reținute pentru asigurări sociale (contribuția individuală de asigurări sociale, contribuția individuală pentru asigurările sociale de sănătate, contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj, alte contribuții individuale obligatorii stabilite prin legislație).

3. Venitul net impozabil (venit bază de calcul) se stabilește ca diferență între venitul net din salarii și următoarele deduceri:

- b) deducerea personală, acordată pentru luna respectivă;
- c) cotizația sindicală plătită în luna respectivă;
- d) contribuțiile la fondurile de pensii facultative, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei a 400 euro;

Transformarea contribuțiilor reținute pentru fondurile de pensii facultative, din lei în euro, pentru verificarea încadrării în plafonul anual, se face la cursul de schimb valutar comunicat de B.N.R. în vigoare în ultima zi a lunii pentru care se plătesc drepturile salariale.

În cazul în care un angajat care obține venituri din salarii la funcția de bază se mută în cursul unei luni la un alt angajator, calculul impozitului se face pentru fiecare sursă de venit (loc de realizare a venitului).

Deducerea personală se acordă numai de primul angajator, în limita veniturilor realizate în luna respectivă, până la data lichidării.

Dacă reangajarea are loc în aceeași lună cu lichidarea, la stabilirea bazei de calcul pentru determinarea impozitului lunar aferent veniturilor realizate în această lună de la angajatorul următor nu se va lua în calcul deducerea personală.

Deducerea personală reprezintă o sumă neimpozabilă acordată contribuabilului. Potrivit prevederilor art.56, din Codul Fiscal, **persoanele fizice rezidente române, cu domiciliul în**

¹⁷ Angajator este orice persoană juridică sau fizică și orice altă entitate, la care își desfășoară activitatea una sau mai multe persoane fizice, care prestează munca în schimbul unei plăți.

România (care obțin venituri din orice sursă, atât din România, cât și din afara României), **cât și persoanele fizice care îndeplinesc condițiile de rezidență** (prevăzute de legislație la art. 7 alin. 1, pct. 23 lit. b sau c, respectiv, persoanele fizice rezidente care obțin venituri din orice sursă timp de 3 ani consecutiv sunt supuse impozitului pe venit, începând cu al patrulea an fiscal) **au dreptul la deducerea din venitul net lunar din salarii a unei sume sub formă de deducere personală**, acordată pentru fiecare lună a perioadei impozabile numai pentru veniturile din salarii la locul unde se află funcția de bază, în limita venitului realizat.

Deducerea personală este stabilită în funcție de venitul brut lunar din salarii și numărul de persoane aflate în întreținerea acestuia.

În concluzie, contribuțiile sociale obligatorii, deducerea personală și cotizația de sindicat reprezintă sume neimpozabile. Totodată, deducerea personală, cotizația sindicală și contribuția la fondurile de pensii facultative sunt admise ca sume deductibile la calculul impozitului pe venitul salarial numai la unitatea la care angajatul are funcția de bază.

Stabilirea impozitului anual pe veniturile din salarii se face de către angajator, pentru fiecare angajat, prin însumarea impozitului aferent venitului fiecărei luni din anul fiscal, indiferent de numărul de luni în care angajatul a realizat venituri din salarii de la acesta.

3.2. Baza de calcul pentru veniturile salariale obținute în afara funcției de bază

Este reprezentată de venitul net impozabil care se calculează ca diferență între venitul brut realizat într-o lună și contribuțiile obligatorii, pe fiecare loc de realizare a acestora. Această regulă se aplică și în cazul veniturilor sub forma:

- indemnizației lunare a asociatului unic;
- drepturilor de natură salarială acordate de angajator persoanelor fizice ulterior încetării raporturilor de muncă;
- salariilor sau diferențelor de salarii stabilite în baza unor hotărâri judecătorești rămase definitive și irevocabile.

3.3. Obligații ale plătitorilor de venituri salariale

Plătitorii de salarii și de venituri asimilate salariilor au obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni la data efectuării plății acestor venituri (indiferent dacă veniturile din salarii se plătesc o singură dată pe lună sau sub formă de avans și lichidare), precum și de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv, a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri (cu anumite excepții valabile pentru microîntreprinderi, asociații, fundații sau alte entități fără scop patrimonial, conform art. 109, alin. 7 din Codul de procedură fiscală).

Impozitul pe veniturile din salarii se calculează și se reține lunar de angajatori/plătitori pe baza **statelor de salarii/plată**, întocmite la sfârșitul fiecărei luni și în care sunt ierarhizate elementele care servesc pentru calculul și decontarea drepturilor cuvenite angajaților și, respectiv, plătite acestora.

● **Statul de salarii**¹⁸ (Cod 14-5-1/a, Cod 14-5-1/b, Cod 14-5-1/c și Cod 14-5-1/k) are un conținut informațional adecvat, cu toate elementele componente necesare calculului impozitului pe veniturile salariale și asimilate acestora.

Statul de salarii îndeplinește, în principal, două funcții:

- document pentru calculul drepturilor bănești cuvenite salariaților, precum și al contribuțiilor și al altor sume datorate;
- document justificativ de înregistrare în contabilitate.

¹⁸ Este reglementat de O.M.F.P. nr. 3512/27.XI.2008 privind documentele financiar-contabile (M.Of. nr. 870 din 23/XII.2008).

Se **întocmește** într-un exemplar sau în două exemplare, după caz, lunar pe locuri de activitate (secții, ateliere, servicii etc.), pe baza documentelor de evidență a muncii și a timpului lucrat efectiv, a documentelor de centralizare a salariilor individuale pentru muncitorii salariați în acord etc., a evidenței și a documentelor privind reținerile legale, a listelor de avans chenzinal, concediilor de odihnă, certificatelor medicale (în cazul statului de salarii cod 14-5-1/b și cod 14-5-1/c) și se semnează, pentru confirmarea exactității calculelor, de către persoana care determină salariul convenit și întocmește statul de salarii.

Pentru centralizarea la nivelul unității a salariilor și a elementelor componente ale acestora, inclusiv a reținerilor, se utilizează aceleași formulare de state de salarii.

Plățile făcute în cursul lunii, cum sunt: avansul chenzinal, lichidările, indemnizațiile de concediu etc. se includ în statele de salarii, pentru a cuprinde astfel întreaga sumă a salariilor calculate și toate reținerile legale din perioada de decontare respectivă.

Statul de salarii are următorul circuit:

- la persoanele autorizate să exercite controlul financiar preventiv și să aprobe plata (exemplarul 1);

- la casieria unității pentru efectuarea plății sumelor convenite (exemplarul 1), după caz;

- la compartimentul financiar-contabil, pentru înregistrarea în contabilitate (exemplarul 1);

- la compartimentul care a întocmit statele de salarii (exemplarul 2), care va servi la acordarea vizei atunci când se solicită plata salariilor neridicate.

Se arhivează:

- la compartimentul financiar-contabil, separat de celelalte acte justificative de plăți (exemplarul 1) ;

- la compartimentul care a întocmit statele de salarii (exemplarul 2).

Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:

- denumirea unității, secției, serviciului etc.;

- denumirea formularului; întocmit pentru luna, anul;

- numele și prenumele; venitul brut; contribuția individuală de asigurări sociale; contribuția individuală la bugetul asigurărilor pentru șomaj; contribuția pentru asigurări sociale de sănătate; venitul net; deducere personală; venitul bază de calcul; impozitul calculat și reținut; salariul net;

- semnături: conducătorul unității, conducătorul compartimentului financiar-contabil, persoana care îl întocmește.

În situația în care în cursul unei luni se efectuează plăți de venituri cum sunt: premii, stimulente de orice fel, sume acordate potrivit legii pentru concediul de odihnă și altele asemenea, reprezentând plăți intermediare, impozitul se calculează și se reține la fiecare plată, prin aplicarea cotei asupra plăților intermediare diminuate cu contribuțiile obligatorii, după caz.

La data ultimei plăți a drepturilor salariale aferente unei luni impozitul se calculează asupra veniturilor totale din luna respectivă, prin cumularea drepturilor salariale respective cu plățile intermediare. **Impozitul de reținut la această dată reprezintă diferența dintre impozitul calculat asupra veniturilor totale și suma impozitelor reținute la plățile intermediare.**

● **Fișa fiscală privind impozitul pe veniturile din salarii**

Informațiile referitoare la calculul impozitului pe veniturile din salarii se cuprind în fișele fiscale (formular 210 "Fișa fiscală privind impozitul pe veniturile din salarii", cod 14.13.01.13/1). Modelul și conținutul fișelor fiscale se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice.

Se utilizează la declararea venitului bază de calcul și a impozitului pe veniturile din salarii, calculat și reținut de angajator.

Fișa fiscală privind impozitul pe veniturile din salarii se completează de către angajatorul/plătitorii de venituri din salarii și asimilate salariilor, pentru fiecare persoană fizică, care realizează venituri din salarii sau asimilate acestora, la funcția de bază sau în afara funcției de bază.

Angajatorul/plătitorul de venituri are obligația să completeze fișele fiscale pe întreaga durată de efectuare a plății salariilor.

În situația în care persoana fizică realizează venituri din salarii la funcția de bază, potrivit unui contract individual de muncă sau unui statut special prevăzut de lege, angajatorul va înscrie "X" în căsuța corespunzătoare (nr. 1), în situația în care persoana fizică realizează venituri din salarii în afara funcției de bază, angajatorul va înscrie "X" în căsuța corespunzătoare (nr. 2). De asemenea, în situația în care angajatul a fost trimis în cursul anului în misiune permanentă în străinătate, se înscrie "X" destinată în acest sens (în căsuța nr. 4).

Fișa fiscală poate fi corectată de către angajator, din proprie inițiativă, prin depunerea unei fișe fiscale rectificative. Aceasta se întocmește pe același formular ca și fișa fiscală care se corectează, bifându-se căsuța nr. 3 "Fișa fiscală rectificativă".

Conținutul informațional al fișei fiscale include, printre alte elemente, următoarele informații:

- I. Date de identificare ale angajatorului;
- II. Date de identificare ale angajatului;
- III. Date privind perioada angajării (numai pentru angajații care realizează salarii la funcția de bază);
- IV. Deduceri personale;
- V. Calculul impozitului pe veniturile din salarii (se completează pentru fiecare lună cu datele din statul de salarii referitoare la angajatul respectiv).

Plătitorul care calculează și reține la sursă impozitul pe veniturile salariale și asimilate acestora, păstrează fișele fiscale pe toată durata angajării și transmite organului fiscal competent în a cărui rază teritorială acesta își are domiciliul fiscal sau este luat în evidență fiscală, după caz. Termenul de depunere a fișelor fiscale este până în ultima zi a lunii februarie, inclusiv, a anului curent pentru anul fiscal expirat.

Sediile secundare ale angajatorilor persoane juridice, înregistrate ca plătitori de impozit pe venitul din salarii, depun fișele fiscale ale angajaților proprii la organul fiscal în a cărui rază teritorială sunt înregistrate sediile secundare respective. În cazul în care, la data de punerea în evidență a fișelor fiscale, sediul secundar este desființat, depunerea fișelor fiscale se va face de către persoana juridică de care aparține sediul secundar la organul fiscal în a cărui rază teritorială este înregistrată persoana juridică.

Fișele fiscale se depun la organul fiscal competent, în format electronic, însoțite de un borderou centralizator privind conținutul acestora, semnat și stampilat conform legii, cu respectarea condițiilor prevăzute de legislație. Formatul electronic al formularului se obține prin folosirea programului de asistență elaborat de Ministerul Finanțelor Publice și se transmite organului fiscal competent pe dischetă (3 1/2 inch, 1.440 MB, compatibilă MS-DOS). La organul fiscal, formatul electronic se arhivează în arhiva de documente electronice, iar borderoul însoțitor la dosarul fiscal al angajatorului.

Angajatorii/plătitorii de salarii editează fișa fiscală în format de hârtie, în două exemplare:

- un exemplar, semnat și stampilat conform legii, se păstrează de către angajator;
- un exemplar, semnat și stampilat conform legii, se înmânează angajatului.

Persoanelor fizice care încetează să obțină venituri din salarii sau asimilate salariilor în timpul anului angajatorii le înmânează un exemplar al fișei fiscale odată cu definitivarea formelor de lichidare sau la încetarea raporturilor, în baza cărora au fost obținute veniturile din salarii.

Fișa fiscală pentru salariații care au fost detașați la o altă unitate se completează de unitatea care a încheiat contractele de muncă cu aceștia. În situația în care plata venitului salarial se face de unitatea la care salariații au fost detașați, angajatorul care i-a detașat comunică angajatorului la care aceștia sunt detașați date referitoare la deducerea personală la care este îndreptățit fiecare salariat, precum și eventualele modificări ale acesteia apărute în cursul anului. Pe baza acestor date unitatea la care salariații au fost detașați întocmește statele de salarii, calculează impozitul și transmite lunar entității de la care au fost detașați informații privind alte

deduceri, venitul bază de calcul, precum și impozitul reținut pentru angajat, în scopul completării fișei fiscale.

Nerespectarea de către plătitorii de salarii și venituri asimilate salariilor a obligațiilor privind completarea și păstrarea fișelor fiscale constituie contravenție și se sancționează cu amendă contravențională de la 50 lei la 1.500 lei, pentru persoanele fizice, și cu amendă de la 500 lei la 10.000 lei, pentru persoanele juridice.

• **Declarația privind obligațiile de plată la bugetul statului** (formular 100, cod 14.13.01.01/a), reprezintă un document care se întocmește pentru diferite impozite (inclusiv impozitul pe salarii) și taxe și se depune la organul fiscal competent la diferite termene (lunar, trimestrial și anual), conform legislației

Declarația privind obligațiile de plată la bugetul statului se depune la organul fiscal în a cărui evidență fiscală contribuabilul este înregistrat ca plătitor de impozite, taxe și contribuții. În cazul sediului secundar înregistrat ca plătitor de impozit pe veniturile din salarii, declarația privind impozitul pe veniturile din salarii, corespunzător activității sediului secundar, se depune la organul fiscal în a cărui evidență fiscală este înregistrat sediul secundar.

Pentru impozitul pe salarii, declarația se depune, în termenul legal, în format electronic, ce va fi însoțit de formularul editat de plătitori cu ajutorul programului de asistență, semnat și ștampilat, conform legii. Acest formular se editează în două exemplare: un exemplar se depune la unitatea fiscală, împreună cu suportul electronic; un exemplar se păstrează de plătitor.

Declarația privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat se depune la registratura organului fiscal competent sau la poștă prin scrisoare recomandată.

Declarația poate fi transmisă prin mijloace electronice sau prin sisteme de transmitere la distanță.

• **Declarația privind obligațiile de plată la bugetele asigurărilor sociale și fondurilor speciale (formular 102, cod 14.13.01.40)** se completează și se depune de plătitorii de contribuții cărora le revin, potrivit legislației în vigoare, obligații de plată la bugetele asigurărilor sociale și fondurilor speciale cuprinse în Nomenclatorul obligațiilor de plată la bugetele asigurărilor sociale și fondurilor speciale.

Se depune la termenele legale (lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei la care se referă, pentru obligațiile de plată reprezentând contribuții sociale datorate de angajator; contribuții sociale reținute de la asigurați; contribuția angajatorilor la Fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale; contribuția pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate pentru produsele din tutun și pentru băuturi alcoolice; contribuția pentru finanțarea unor cheltuieli de sănătate din activități publicitare la produsele din tutun și băuturi alcoolice, respectiv trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului, de către contribuabilii persoane juridice plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor sau semestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare semestrului, de către asociații, fundații sau alte entități fără scop patrimonial, cu excepția instituțiilor publice).

Precizare: Pentru declararea unei obligații de plată, pentru aceeași perioadă de raportare, nu se pot utiliza simultan mai multe metode de depunere a declarațiilor fiscale.

Entitățile economice poartă răspunderea pentru exactitatea calculelor privind impozitul pe veniturile din salarii și asimilate acestora, pentru reținerea și achitarea acestuia în termenul legal bugetului de stat. **Pentru neplata în termen a impozitului pe veniturile salariale se calculează și se datorează bugetului majorări pentru fiecare zi de întârziere.**