

Calcul, înregistrări și interpretări contabile în fiscalitatea întreprinderii

Cuprins

Introducere.....	9
Capitolul 1	
Contextul general al aplicării normelor contabile în România	13
Capitolul 2	
Scurtă descriere a sistemului fiscal românesc;	
câteva comparații europene	17
2.1. O listă de impozite percepute în România.....	17
2.2. Despre presiunea fiscală și unele consecințe ale acesteia.....	18
2.2.1. Ponderea impozitelor în PIB – presiunea fiscală la nivel macroeconomic	18
2.2.2. Presiune fiscală la nivel microeconomic	19
2.2.3. Reacții ale contribuabililor la presiunea fiscală. Combaterea evaziunii fiscale	23
2.2.4. Ponderi ale unor impozite în PIB-ul României.....	25
Capitolul 3	
Relația dintre contabilitatea și fiscalitatea din România –	
o abordare prin prisma impozitului pe profit	27
3.1. Modele de (de)conectare contabilitate - fiscalitate.....	27
3.2. Legătura dintre contabilitate și fiscalitate în România.....	30
3.3. Consecințe fiscale ale aplicării unor principii contabile	31
3.3.1. Implicații ale continuității activității asupra impozitelor și taxelor.....	32
3.3.2. Permanența contabilă a metodelor în calculul impozitelor și taxelor.....	34
3.3.3. Prudența contabilă și recunoașterea ei fiscală.....	36
3.3.4. Convergențe și divergențe fiscale în contabilitatea de angajamente.....	55
3.3.5. Intangibilitatea bilanțului contabil, corectarea de erori și declarațiile fiscale.....	56
3.3.6. Evaluare separată și necompensare în contabilitate și în fiscalitate.....	58
3.3.7. Prevalența economicului asupra juridicului și prevalența fiscalului asupra formalului	59
3.3.8. Implicații fiscale în stabilirea costului istoric	66
3.3.9. Prag de semnificație contabil și limite fiscale în declararea de impozite și taxe	77
Capitolul 4	
Elemente privind impactul contabil al taxei pe valoarea adăugată.....	79
4.1. Condiții pentru intrarea unei operațiuni în sfera de aplicare a TVA. Tipuri de operațiuni, din perspectiva TVA.....	82

4.2. Livrări de bunuri, prestări de servicii în interiorul țării și operațiuni asimilate lor: recunoaștere contabilă și obligații privind TVA.....	82
4.2.1. Livrări de bunuri și operațiuni asimilate lor	82
4.2.2. Prestări de servicii și asimilate.....	93
4.2.3. Schimburi de bunuri și de servicii.....	95
4.3. Prestări de servicii între rezidenți și nerezidenți	95
4.4. Achiziții și livrări intracomunitare de bunuri.....	97
4.4.1. Reguli de bază la achiziții și livrări intracomunitare	97
4.4.2. Situații complexe la livrări/achiziții intracomunitare	99
4.5. Persoane impozabile și activități economice; grupuri fiscale la TVA.....	110
4.6. Cote de TVA.....	113
4.6.1. Cote de TVA în UE.....	113
4.6.2. Evoluția cotelor de TVA în România	114
4.6.3. Operațiuni supuse cotelor actuale de TVA din România.....	115
4.7. Operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere	117
4.7.1. Câteva tipuri de operațiuni scutite cu drept de deducere	118
4.7.2. Contabilizarea unor operațiuni scutite cu drept de deducere.....	118
4.8. Operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere	122
4.8.1. O listă a operațiunilor scutite fără drept de deducere	123
4.8.2. Opțiunea pentru ca închirierea/livrarea de imobile să fie operațiuni taxabile	124
4.8.3 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici	126
4.9. Recuperarea de creanțe și taxa pe valoarea adăugată.....	128
4.10. Faptul generator al TVA.....	130
4.11. Exigibilitatea TVA	132
4.11.1. Excepții de la regula generală privind exigibilitatea TVA.....	132
4.11.2. TVA la avansuri.....	133
4.11.3. Facturi neîntocmite – facturi nesoșite	135
4.11.4. Vouchere vândute clienților.....	137
4.11.5. Cartele preplătite	139
4.11.6. TVA la încasare.....	139
4.11.7. Folosirea contului de taxă neexigibilă în cazul contabilizării mărfurilor în 371 la prețul de vânzare inclusiv TVA.....	141
4.12. Baza de impozitare în cazul TVA.....	145
4.12.1. Componente obligatorii ale bazei de calcul.....	146
4.12.2. Subvențiile legate direct de prețul bunurilor	147
4.12.3. Livrări/prestări către persoane afiliate	149
4.12.4. Elemente care nu se cuprind în baza de calcul a TVA.....	150
4.12.5. Baza de impozitare pentru achizițiile intracomunitare.....	160
4.12.6. Baza de impozitare pentru importul de bunuri	161
4.12.7. Ajustarea bazei de calcul a TVA.....	162
4.12.8. Curs de schimb.....	165
4.13. Deducerea TVA	167
4.13.1. Reguli generale de deducere.....	167
4.13.2. Condiții de îndeplinit pentru exercitarea dreptului de deducere	169
4.13.3. Excepții de la exercitarea dreptului de deducere.....	170
4.13.4. Reguli speciale de deducere în cazul persoanelor impozabile cu regim mixt.....	173
4.13.5. Exercitarea dreptului de deducere prin decontul de taxă.....	177

4.13.6. Rambursările TVA de către alte state membre către persoanele impozabile stabilite în România	181
4.13.7. Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital	183
4.13.8. Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital	185
4.14. Unele regimuri speciale privind TVA.....	188
4.14.1. Regimul special pentru agențiile de turism	189
4.14.2. Regimul special pentru operațiunile cu bunuri second-hand.....	193
4.14.3. Regimul special pentru agricultori.....	197
4.15. Măsuri de simplificare în funcționarea mecanismului TVA.....	199

Capitolul 5

Evoluții, calcule și raportări privind impozitul

pe veniturile microîntreprinderilor	203
5.1. Definiția actuală a microîntreprinderii.....	203
5.2. Câteva cifre caracteristice pentru evoluția impozitului pe veniturile microîntreprinderilor	205
5.3. Baza de calcul a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor	206
5.4. Alte reguli privind impozitul pe veniturile microîntreprinderilor.....	207
5.5. Regimul fiscal al microîntreprinderilor intrate în lichidare.....	208
5.6. Un exemplu de calcul a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor	209

Capitolul 6

Reguli fiscale și consecințe contabile în cazul impozitului pe profit.....

6.1. Câteva repere privind evoluția cotelor de impozit pe profit în România.....	211
6.2. Formula de calcul a rezultatului fiscal	215
6.3. Venituri totale și cheltuieli totale; elemente asimilate veniturilor și elemente asimilate cheltuielilor	215
6.4. Venituri neimpozabile.....	216
6.4.1. Dividende primite.....	217
6.4.2. Venituri generate de aporturi în natură sau de obținerea de acțiuni gratuite.....	218
6.4.3. Alte venituri din anularea unor cheltuieli nedeductibile.....	221
6.5. Deduceri fiscale	221
6.5.1. Amortizarea fiscală	222
6.5.2. Rezerva legală	242
6.5.3. Deduceri suplimentare pentru cercetare-dezvoltare.....	244
6.6. Cheltuieli pentru care Codul fiscal prevede deductibilitate explicită	245
6.7. Cheltuieli deductibile parțial.....	246
6.7.1. Cheltuieli de protocol.....	246
6.7.2. Cheltuieli sociale	247
6.7.3. Tichete de masă, vouchere de vacanță și alte bilete de valoare	247
6.7.4. Perisabilități și pierderi tehnologice.....	250
6.7.5. Costul îndatorării.....	251
6.8. Cheltuieli nedeductibile.....	256
6.8.1. Cheltuiala cu impozitul pe profit	257
6.8.2. Lipsuri de bunuri	258
6.8.3. Cheltuieli aferente veniturilor neimpozabile	259
6.8.4. Sponsorizare, mecenat și burse private	260
6.9. Pierderi fiscale reportate	261
6.10. Credit fiscal.....	264

6.10.1. Creditul fiscal extern	264
6.10.2. Scutiri de impozit pentru profitul investit.....	266
6.10.3. Reduceri de impozit pentru capitaluri proprii pozitive.....	268
6.10.4. Regimul fiscal al achiziției caselor de marcat la plătitorii de impozit pe profit.....	271
6.10.5. Alte scutiri și reduceri de impozit	272
6.11. Plata impozitului pe profit.....	272
6.11.1. Plăți anticipate de impozit pe profit.....	273
6.11.2. Plăți trimestriale efective de impozit pe profit.....	274
6.12. Consolidarea fiscală în domeniul impozitului pe profit	276
6.13. Regimul special pentru baruri/cluburi de noapte, cazinouri și discoteci	283
6.14. Impozitul pe dividende	284
6.14.1. Reguli actuale de reținere a impozitului pe dividende de plătitorul dividendelor	284
6.14.2. Evoluția cotelor de impozitare a dividendelor plătite de firmele românești	284
6.14.3. Exemplificarea reținerii impozitului pe dividende la plătitorul dividendelor	285
6.14.4. Efectul impozitului pe dividende la persoana juridică beneficiară a acestor venituri.....	288
6.14.5. Dividende interimare	289
6.14.6. Simulare privind profitul net de obținut în condițiile cotelor de impozit pe dividende și de impozit pe profit/pe venit valabile în 2023	290
6.15. Declarația de impozit pe profit.....	291
6.16. Cheltuieli deductibile și alte elemente fiscale în contractele de leasing	297
6.16.1. Leasing financiar și leasing operațional	297
6.16.2. Reguli contabile și fiscale în cazul contractelor de leasing operațional	299
6.16.3. Cheltuieli contabile și fiscale în contractele de leasing financiar	300
6.16.4. Lease-back financiar	302
Capitolul 7	
Impozite și contribuții aferente salariilor.....	305
7.1. Contribuții sociale și fiscale privind salariile	306
7.1.1. Tipuri de contribuții sociale actuale, aferente salariilor	306
7.1.2. Evoluția cotelor de contribuții sociale aferente salariilor	310
7.2. Impozitul pe salarii	310
7.2.1. Forme și componente ale venitului brut din salarii	310
7.2.2. Scurtă descriere a evoluției cotelor de impozitare a salariilor	313
7.2.3. Deduceri personale	315
7.2.4. Calculul și reținerea impozitului pe salarii	317
7.2.5. Salarii plătite parțial în natură.....	318
7.2.6. Salarii și venituri asimilate salariilor scutite de impozit sau neimpozabile	319
Bibliografie selectivă.....	325
Anexa 1 – Planul de conturi general, preluat din OMFP 1802/2014, completat și modificat până în luna iulie 2022	329

Capitolul 1

Contextul general al aplicării normelor contabile în România

Contabilitatea impozitelor și taxelor suportate și/sau plătite de firmele românești este organizată și ținută și în funcție de categoria de care aparține întreprinderea respectivă. Chiar dacă impozitele sunt, în mare măsură, aceleași, calculul, raportarea și, mai ales, contabilizarea lor pot conduce la particularități în funcție de forma juridică, de tipul de activitate, de modul de reglementare. Într-o altă lucrare¹, am prezentat o listă a tipurilor de firme, din punct de vedere al normelor contabile de detaliu aplicate, toate derivând din legea contabilității nr. 82/1991. În tabelul 1, actualizez această listă, eliminând instituțiile publice – acestea nu-s întreprinderi, de regulă – și adăugând persoanele fizice autorizate ale căror activități se încadrează foarte bine în definiția întreprinderii. Am păstrat în tabel și persoanele juridice fără scop lucrativ pentru că acestea pot avea activități economice, pasibile a fi supuse unor impozite specifice întreprinderilor (impozit pe profit, taxă pe valoarea adăugată).

Am afirmat că pot apărea unele diferențe în contabilizarea impozitelor și taxelor la categoriile de firme amintite mai sus. De exemplu, dacă ne referim la firmele care aplică IFRS în contabilitate (firmele cotate pe piața reglementată a Bursei de Valori București – BVB -, băncile și 17 mari companii de stat), avem obligația recunoașterii contabile a impozitelor amânate, obligație care, din fericire, nu apare pentru celelalte firme. Anticipând un pic, putem să ne gândim la opțiunile contabile reținute de firme, raportat la obligațiile fiscale cărora trebuie să le facă față firmele respective: este foarte comod (și mai ieftin, în termeni de resurse alocate, inclusiv resurse de timp) să aplicăm aceeași metodă în contabilitate și în fiscalitate. Putem presupune că firmele ceva mai mici optează pentru o astfel de suprapunere a contabilității și a fiscalității, în timp ce firmele mari, datorită expunerii lor în fața utilizatorilor informațiilor contabile și fiscale, ar putea să recurgă la reguli contabile diferite de cele fiscale. Nu este deloc lipsită de interes analiza modului în care firma se raportează la parteneri (bănci și alți

¹ Istrate, C. (2021a), *Contabilitatea nu-i doar pentru contabili!*, ediția a doua, revăzută și adăugită, Evrika Publishing, București, pp. 32-33.

finanțatori, asociați/acționari, autorități de reglementare), atunci când setează opțiunile contabile versus opțiunile fiscale. De exemplu, este foarte probabil ca filiala românească a unui grup străin să amortizeze imobilizările după regulile grupului, care nu coincid mereu cu regulile fiscale românești.

Tipul de entitate	Normele contabile specifice
Firme cotate pe piața reglementată (la Bursa de Valori București – BVB), plus 17 mari companii de stat (stabilite prin OMFP 666/2015)	OMFP nr. 2844/2016 pentru aprobarea <i>Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară</i>
Instituții de credit	Ordinul BNR nr. 27/2010 pentru <i>aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aplicabile instituțiilor de credit, republicat în 2020</i>
Firme reglementate de ASF, din sectorul instrumentelor și investițiilor financiare: societăți de servicii de investiții financiare, societăți de administrare a investițiilor, administratori de fonduri de investiții alternative; organisme de plasament colectiv; operatori de piață/ sistem; depozitari centrali; case de compensare/contrapărți centrale; Fondul de Compensare a Investitorilor (norma 39), traderilor și consultanților de investiții (norma 40)	Normele ASF nr. 39/2015 și 40/2015 <i>pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aplicabile entităților autorizate, reglementate și supravegheate de Autoritatea de Supraveghere Financiară din Sectorul Instrumentelor și Investițiilor Financiare</i>
Societăți de asigurări și reasigurări	Norma ASF nr. 41/2015 <i>pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate ale entităților care desfășoară activitate de asigurare și/sau reasigurare</i>
Persoane juridice fără scop patrimonial	OMFP 3103/2017 <i>pentru aprobarea reglementărilor contabile pentru persoanele juridice fără scop patrimonial (înlocuiește OMFP 1969/2007)</i>
Persoanele fizice autorizate (PFA propriuzise, întreprinderi individuale și întreprinderi familiale)	OMFP 170/2015 <i>pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind contabilitatea în partidă simplă</i>
Pentru celelalte firme (industrie, comerț, servicii diverse, agricultură etc.)	OMFP nr. 1802/2014 <i>pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate</i>

Tabel 1 – Norme contabile aplicate de întreprinderile românești

Majoritatea entităților enumerate în **tabelul 1** țin contabilitate în partidă dublă. Există însă persoanele fizice autorizate care, și din nevoi fiscale, se mulțumesc cu contabilitatea în partidă simplă, ceea ce generează diferențe majore față de firmele din primele categorii.

O altă diferență poate rezulta, de exemplu, din modul în care se fac calculele intermediare privind impozitul pe profit de înregistrat: băncile sunt obligate să aplice mecanismul plăților anticipate, în timp ce, pentru ceilalți plătitori, acest mecanism este opțional, cele mai multe neaplicându-l, mulțumindu-se cu înregistrarea trimestrială a impozitului pe profit efectiv calculat.

Capitolul 2

Scurtă descriere a sistemului fiscal românesc; câteva comparații europene

Formarea, funcționarea, justificările teoretice și ideologice, principiile privind sistemul fiscal din România sunt teme a căror dezvoltare se poate găsi în lucrări de finanțe publice, drept fiscal, fiscalitate. În ce ne privește, nu ne propunem să le abordăm decât tangențial, interesându-ne îndeosebi o descriere de ansamblu a principalelor caracteristici ale sistemului fiscal, așa cum apar ele din datele statistice făcute disponibile de autoritățile românești și/sau de cele europene ori internaționale.

2.1. O listă de impozite percepute în România

Codul fiscal – reglementat, în prezent, de legea 227/2015 – enumeră o serie de impozite, taxe și contribuții de pe urma cărora se constituie veniturile fiscale ale statului, la diversele sale niveluri. Această listă cuprinde:

- a) impozitul pe profit;
- b) impozitul pe veniturile microîntreprinderilor;
- c) impozitul pe venit (salarii, activități independente, drepturi de proprietate intelectuală, cedarea folosinței bunurilor, investiții, pensii, activități agricole, silvice și piscicole, premii și jocuri de noroc, transferul proprietăților imobiliare, alte surse);
- d) impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- e) impozitul pe reprezentanțe;
- f) taxa pe valoarea adăugată;
- g) accizele;
- h) impozitele și taxele locale (pe clădiri, pe terenuri, pe mijloace de transport, pe spectacole, pentru eliberarea certificatelor, avizelor și autorizațiilor, pentru folosirea mijloacelor de reclamă și publicitate, taxe speciale, alte taxe locale);
- i) contribuțiile de asigurări sociale, datorate bugetului asigurărilor sociale de stat;

- j) contribuția de asigurări sociale de sănătate, datorată bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate;
- k) contribuția asiguratorie pentru muncă, datorată bugetului general consolidat.

La aceste impozite și taxe se mai adaugă și altele, stabilite prin legi particulare: de exemplu, începând cu 2017 și până în 2022, inclusiv, firmele din domeniul HORECA erau supuse unui impozit specific², reglementat prin legea 170/2016 și eliminat prin OG 16/2022.

2.2. Despre presiunea fiscală și unele consecințe ale acesteia

Rolul principal al impozitelor este cel de finanțare a cheltuielilor publice. Multe din acestea sunt inevitabile, neputându-se finanța rezonabil din alte surse: educație, sănătate, ordine publică. Dimensiunile impozitelor ar trebui să fie stabilite de așa manieră încât să se acopere, pe termen lung, aceste cheltuieli. Discuțiile recurente despre măririle de impozite sau introducerea de noi impozite sunt interesante, dar ușor ipocrite, în sensul că deturneză atenția de la cauză la efect. Ceea ce ar trebui discutat sunt, cu prioritate, cheltuielile publice. Însă, politicienii sunt aleși pe baza unor promisiuni și promisiunile lor nu pot fi acoperite decât cu (și mai mulți) bani publici, adică bani proveniți, în final, din impozite și taxe. De multe ori, argumentele politicienilor se bazează pe faptul că o creștere de încasări la buget poate fi realizată fără modificări în impozitele existente și fără introducerea de impozite noi, bazându-se pe creșterea economică și pe o mai bună colectare. Aceste argumente nu țin cont însă de diversele crize greu de prevăzut (griza financiară globală începută în 2008, criza covid-19, criza generată de războaiele Rusiei cu unii vecini etc.); se ajunge, astfel, la cheltuieli publice crescute, a căror finanțare tot pe impozite și taxe se va baza...

2.2.1. Ponderea impozitelor în PIB – presiunea fiscală la nivel macroeconomic

Impozitele sunt adeseori percepute de către contribuabili, de către public și de către unii politicieni (mai ales atunci când se află în opoziție) drept foarte apăsătoare. Sunt foarte frecvente și mediatizate discuțiile publice despre cât de mari sunt ori ar trebui să fie impozitele, despre schimbări în sensul modificării unor cote, a unor baze de calcul, a unor mecanisme (de exemplu, cotă unică

² Justificarea principală a impozitului specific a fost că firmele din domeniul HORECA erau tentate și aveau posibilitatea de a diminua semnificativ baza de calcul a impozitului pe profit și/sau pe venit. Totuși, încasările din impozitul specific au fost mici, iar pandemia începută în 2022 a afectat foarte serios acest domeniu, așa încât autoritățile au suspendat plata acestui impozit care, practic, s-a aplicat efectiv vreo trei ani, cu rezultate modeste și care nu justifică eforturile suplimentare depuse. Eliminarea lui pare, deci, firească.

versus cote progresive, la impozitul pe **veniturile persoanelor individuale**). Pentru a vedea unde ne situăm, apelăm la **date oficiale europene**, furnizate de Eurostat (gov_10a_taxag). Acestea ne arată **că România raportează, în 2020, a doua cea mai mică pondere a impozitelor și contribuțiilor în PIB: 27,2%, față de o medie a UE de 41,3%, un maxim de 47,6% (Danemarca) și un minim de 20,8% (Irlanda)**. În tabelul nr. 2, preluat din aceeași sursă și unde – din motive de spațiu – nu am păstrat decât media UE 27, țările **foste comuniste din Europa Centrală și de Est, precum și Irlanda (IE) și Danemarca (DK) - minimum și maximum pentru 2020 -**, găsim datele pe perioada 1995-2020. România este, în mod sistematic plasată în zona presiunii fiscale mici, raportată la celelalte state prezentate.

O cotă mică de presiune fiscală poate reprezenta un semnal pozitiv pentru investitori, dar poate rezulta și dintr-o capacitate redusă a autorităților fiscale din unele state de a încasa impozitele datorate de contribuabili. În acest sens, putem aprecia că presiunea fiscală mare este și un semn de bună administrare fiscală: contribuabilii sunt conștienți de obligația de a plăti impozite – și se achită de această obligație – în timp ce autoritățile fiscale sunt competente, oneste și eficiente, asigurând un grad mare de încasare a impozitelor.

2.2.2. Presiune fiscală la nivel microeconomic

Dacă la nivelul unei națiuni, statisticile privind presiunea fiscală sunt bazate pe date provenite din evidențele autorităților publice, la nivel microeconomic, stabilirea unui grad de presiune fiscală pentru entitățile individuale se poate realiza folosind raportările financiare ale acestora. Există numeroase studii cu propuneri de măsurare a cotei efective de impozitare aferente unui impozit (îndeosebi impozitul pe profit), dar și măsuri ale efectelor impozitării prin care se iau în considerare mai multe impozite raportate de firme, mai ales prin conturile lor de profit și pierdere depuse la autoritățile fiscale. Într-o lucrare mai veche (Istrate, 2021b), am calculat un astfel de indicator pentru firmele cotate pe segmentul AeRo al Burselor de Valori din București (BVB). Banca Mondială și PricewaterhouseCoopers (2020) propun o cotă globală de impozitare (TTCR – Total Tax and Contribution Rate) care ia în considerare toate impozitele trecute de firmă explicit pe cheltuieli, raportate la un profit comercial (profit net + cheltuielile fiscale).

An	EU-27	IE	RO	BG	LT	LV	EE	SK	CZ	HU	PL	HR	SI	DK
1995	40,5	33,8	27,8	20,3	27,7	30,5	35,0	39,5	34,4	40,4	37,5	40,8	39,3	48,2
1996	41,0	34,0	26,1	21,6	27,3	29,5	33,9	38,7	33,1	39,5	37,5	41,4	38,3	48,3
1997	41,3	33,2	26,6	29,3	31,3	30,9	33,6	36,7	33,4	37,9	37,0	40,1	37,3	48,3
1998	41,2	32,4	29,3	30,6	32,8	31,9	33,7	36,3	32,3	37,8	36,2	41,1	38,0	48,8
1999	41,7	32,3	31,4	33,3	32,7	31,3	32,4	35,0	33,0	38,5	35,9	39,9	38,4	49,5
2000	41,1	32,0	30,6	34,0	30,8	29,4	31,1	33,9	32,5	39,3	33,8	38,8	37,9	48,6
2001	40,2	29,9	29,0	32,7	29,4	28,7	30,4	32,9	32,4	38,1	33,9	37,6	38,0	47,6
2002	39,8	29,1	28,5	30,5	29,1	28,0	31,1	33,0	33,3	37,5	34,0	37,4	38,5	47,0
2003	39,8	29,8	28,9	30,7	28,7	27,6	30,9	32,8	34,0	37,4	33,5	36,8	38,6	47,2
2004	39,5	30,9	28,1	31,4	29,3	27,7	31,1	31,8	34,5	37,0	32,9	36,1	38,7	47,9
2005	39,7	31,3	28,7	30,8	29,5	28,0	29,9	31,5	34,4	36,6	33,9	36,0	39,4	49,4
2006	40,0	32,7	29,3	30,5	30,5	28,8	30,5	29,4	34,1	36,5	34,6	36,5	38,9	47,8
2007	40,1	32,2	29,0	30,5	30,4	28,4	31,1	29,3	34,6	39,4	35,5	36,9	38,3	47,7
2008	39,6	30,5	27,4	30,5	31,0	28,2	31,4	29,1	33,5	39,4	35,2	36,8	37,8	46,0
2009	39,2	29,0	25,9	26,7	30,7	27,7	35,2	29,0	32,5	38,9	32,3	36,3	37,6	46,3
2010	39,1	28,5	27,1	25,4	28,7	28,5	33,4	28,1	32,9	36,9	32,3	35,8	38,3	46,3
2011	39,5	29,1	28,3	25,5	27,5	29,3	31,7	29,1	34,0	36,4	32,8	35,0	37,8	46,3
2012	40,5	29,6	27,9	26,1	27,3	29,3	31,9	28,9	34,5	39,0	33,1	35,6	38,2	46,9
2013	40,9	29,9	27,4	28,1	27,2	29,6	31,9	31,1	34,9	38,6	33,1	36,3	37,8	47,3
2014	41,0	29,9	27,5	28,4	27,8	30,0	32,4	32,0	34,2	38,5	33,1	36,4	37,7	49,9
2015	40,8	24,1	28,1	28,9	29,3	30,1	33,6	32,7	34,3	38,8	33,4	36,9	37,9	47,3
2016	40,9	24,5	26,7	29,2	30,0	31,0	33,8	33,2	35,1	39,2	34,3	37,3	37,9	46,6
2017	41,0	23,5	25,8	29,8	29,7	31,4	33,1	34,1	35,4	38,0	35,0	37,2	37,6	46,5
2018	41,1	23,2	26,8	29,7	30,4	31,4	33,3	34,2	36,0	36,9	36,0	37,8	37,7	45,2
2019	41,0	22,7	26,8	30,3	30,6	31,1	33,8	34,6	36,0	36,5	36,0	37,8	37,6	47,5
2020	41,3	20,8	27,2	30,6	31,2	32,0	34,4	35,2	36,1	36,4	36,6	37,3	37,9	47,6

Tabel 2 – Impozite și contribuții raportate la PIB, în câteva țări membre ale UE
(sursa: Eurostat gov_10a_taxag)

Pe aceeași linie, Lazăr (2013) construiește trei rate efective de impozitare, folosind la numitor profitul brut, profitul net plus impozitele trecute explicit pe cheltuieli, respectiv cifra de afaceri. La fel, Lazăr & Istrate (2018) raportează sarcina fiscală totală la un EBITDA³ ajustat. Pe aceste baze, Istrate (2021b) construiește un indicator unde, la numitor, apare cifra de afaceri – considerată un indicator stabil și mai greu de manipulat – iar la numărător pune cheltuielile fiscale explicite apărute în contul de profit și pierdere (impozitul pe profit/venit/specific plus alte impozite și taxe asimilate plus cheltuielile cu contribuțiile sociale ale angajatorului), la care adaugă contribuțiile sociale și fiscale ale angajaților. Această din urmă informație nu este disponibilă explicit, așa încât a fost reconstituită pe baza cotelor de impozitare (contribuții sociale obligatorii ale angajaților și impozit pe salarii), a salariilor brute raportate explicit în contul de profit și pierdere și a unor informații statistice, urmărind

³ Reamintim că EBITDA reprezintă acronimul de la *earnings before interests, taxes, depreciation and amortization*.

apropierea de sarcina fiscală asupra costului forței de muncă, indicator statistic disponibil în documente oficiale (baza de date Tempo on-line).

Rezultatele raportate de Istrate (2021b), după aducerea valorilor extreme la percentilele 5 și 95, sunt cele prezentate în tabelul nr. 3

Anul	Total observații relevante	Valoarea medie a indicatorului Presiune fiscală (%)
2019	247	24,02
2018	277	24,89
2017	286	22,89
2016	293	21,67
2015	294	20,37
2014	303	20,07
2013	304	20,92
2012	304	19,46
2011	298	19,69
2010	291	19,85
Total	2.897	21,30

Tabel 3 – Presiune fiscală (impozite și taxe raportate la cifra de afaceri) pentru firmele cotate pe AeRo, la BVB (sursa: Istrate, 2021b)

Procentele raportate în tabelul 3 sunt, credem, reprezentative pentru economia românească, având în vedere faptul că firmele cotate pe AeRo reprezintă entități ceva mai mici decât cele de pe piața reglementată și că aplică normele contabile românești (OMFP 1802/2014), ceea ce le face comparabile cu marea majoritate a celorlalte firme românești.

Dacă luăm în considerare firmele cotate pe piața reglementată a BVB, cifrele se modifică oarecum, așa cum se vede în tabelul nr. 4 (extremele sunt aduse la percentilele 1 și 99, de această dată).

Rata presiunii fiscale este crescătoare, pentru cele două categorii de firme prezentate în tabelele 3 și 4, în ciuda scăderilor sistematice ale cotelor legale de impozite și de contribuții. Acest rezultat poate fi explicat prin creșterea semnificativă a bazelor de calcul, mai ales în cazul salariilor brute. De altfel, se vede, în tabelul 4 – dar este valabil și pentru firmele de pe AeRo – că principala componentă a sarcinii fiscale a firmelor analizate o reprezintă taxele și contribuțiile salariale, ale angajatorului și ale angajatului.

Anul	Rata presiunii fiscale	Componente ale presiunii fiscale, în procente		
		Cheltuieli fiscale salariale	Alte impozite și taxe	Impozit pe profit
2020	21,18	48,32	37,06	14,62
2019	17,56	39,00	43,62	17,38
2018	18,22	37,08	41,74	21,18
2017	17,72	42,82	39,15	18,03
2016	15,80	41,75	43,76	14,49
2015	14,17	37,96	43,37	18,67
2014	13,85	33,48	43,88	22,64
2013	13,70	39,17	33,53	27,30
2012	12,80	43,77	28,87	27,36
Total perioadă IFRS	16,05	39,96	39,80	20,24
2011	12,28	41,61	28,68	29,71
2010	11,90	49,48	30,16	20,36
2009	12,06	53,65	29,11	17,24
2008	11,03	46,29	28,79	24,92
2007	11,25	47,45	27,93	24,62
2006	10,84	51,57	29,98	18,45
Total perioadă NCR⁴	11,57	47,78	29,07	23,15
2005	11,80	34,60	54,43	10,97
2004	12,05	32,94	56,29	10,77
2003	13,26	35,93	52,54	11,53
2002	13,92	36,38	56,10	7,52
2001	14,75	41,51	47,07	11,42
Total perioadă IAS+D4	13,01	35,70	53,79	10,51
Total 2001-2020	13,93	41,47	38,99	19,54

Tabel 4 - Presiune fiscală (impozite și taxe raportate la cifra de afaceri) pentru firmele cotate pe piața reglementată a BVB (sursa: Istrate, 2022)

⁴ Știm că reglementările contabile românești aplicabile firmelor cotate pe piața reglementată au avut o evoluție care, începând cu 2001 a cuprins cele trei perioade din tabelul 4: din 2001 până în 2005 s-a aplicat OMFP 94/2001 care încerca o armonizare a normelor contabile internaționale (IAS, la acel moment) cu directiva a patra europeană (perioada IAS+D4); din 2006 până în 2011 s-au aplicat, succesiv, OMFP 1752/2005 și OMFP 3005/2009, ambele reprezentând norme contabile românești (NCR), conforme cu directivele europene (a patra și a șaptea); în fine, începând cu 2012, normalizatorul român a optat să activeze opțiunea din Regulamentul 1606/2002 a Parlamentului european și al Consiliului european privind aplicarea normelor contabile internaționale, prin care aplicarea acestor norme se poate extinde la contabilitatea individuală a firmelor cotate pe piața reglementată (perioada IFRS).

2.2.3. Reacții ale contribuabililor la presiunea fiscală. Combaterea evaziunii fiscale

În fața presiunii fiscale, mulți contribuabili caută să se protejeze, să-și apere resursele, adică să plătească impozite cât mai mici. Căile de realizare a unui astfel de obiectiv sunt numeroase și, din literatură, putem identifica:

- rezistențe politice în fața impozitelor percepute ca fiind prea mari, cu crearea/încurajarea de curente politice care să propună diminuări de impozite⁵;
- abținerea fiscală, adică renunțarea la activitățile impozitate peste limitele considerate acceptabile;
- fraudă fiscală și evaziunea fiscală: nerespectarea regulilor fiscale prin ascunderea materiei impozabile, folosind mijloace ilegale⁶;
- transferul materiei impozabile în teritorii cu fiscalitate privilegiată⁷.

Combaterea evaziunii fiscale este o preocupare constantă și a autorităților fiscale românești. O lege în acest sens a fost emisă în 1994 (Legea 87/1994 în M.Of. nr. 299/24 octombrie 1994); aceasta a fost abrogată și înlocuită cu legea 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale (M. Of. nr. 672/

⁵ Ne putem aminti campania electorală din 2004, pentru alegerile prezidențiale – câștigate de Traian Băsescu – și pentru cele parlamentare – câștigate de Partidul Social Democrat (PSD). La vremea respectivă, impozitul pe profit era de 25%, iar impozitarea veniturilor persoanelor fizice se făcea în cote progresive. În campania electorală amintită, PSD propunea coborârea impozitului pe profit la 19%, în timp ce opoziția (Alianța DA, formată din Partidul Democrat, condus de Traian Băsescu și din Partidul Național Liberal, condus de Călin Popescu Tăriceanu) propuneau o cotă unică de impozitare de 16%, atât pentru impozitul pe profit, cât și pentru cel pe veniturile persoanelor fizice. Victoria lui Traian Băsescu la prezidențiale i-a permis acestuia să negocieze în Parlament în așa fel încât PSD să fie lăsat în afara guvernării și să aplice programul electoral al Alianței DA. Astfel, pe 30 decembrie 2004, s-a publicat în M.Of. Ordonanța de Urgență a Guvernului (OUG) nr. 138/29 decembrie 2004, prin care s-a introdus cota unică de 16%.

⁶ În statisticile europene, România apare cu ponderea cea mai mare a deficitului fiscal generat de neîncasarea TVA ce-ar putea fi încasată (VAT Gap). Un raport din 2021, redactat la cererea Comisiei Europene (Directorate-General for Taxation and Customs Union), disponibil la adresa <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/bd27de7e-5323-11ec-91ac-01aa75ed71a1/language-en/> (consultat pe 13 iulie 2022) calculează o astfel de diferență, la nivelul UE, de 134 miliarde de euro, pentru anul 2019, adică 10,3% din toată taxa care s-ar fi putut colecta. Cea mai mare diferență este calculată pentru România (34,9%, față de 32,7% în 2018), urmată de Grecia (25,8%, cu 29% în 2018) și de Malta (23,5%, cu 18,1% în 2018), în condițiile unei medii de 10,3% pentru ansamblul Uniunii.

⁷ Problema transferului de profituri/venituri în teritorii cu fiscalitate redusă este una veche și cu efecte semnificative asupra evoluției reglementărilor fiscale și a luptei contra evaziunii efectuate pe această cale. La nivelul Uniunii Europene, eforturile pentru combaterea unor astfel de transferuri s-au concretizat și într-o directivă dedicată (Anti Tax Avoidance Directive - ATAD), numită Directiva (UE) 2016/1164 a Consiliului din 12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne. Includerea prevederilor acestei directive în legislațiile fiscale naționale, inclusiv în România, a creat premisele complicării regulilor privind calculul impozitului pe profit.