

LBRIS

We know
books

Costel ISTRATE

Calcul, înregistrări și interpretări contabile în fiscalitatea întreprinderii

Ediția a II-a,
revăzută și adăugită



Cuprins

Introducere	11
Capitolul 1	
Contextul general al aplicării normelor contabile în România	14
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	21
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
3.3.3.1. Provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților	39
3.3.3.2. Ajustări pentru deprecierea creanțelor clienți	42
3.3.3.3. Provizioane pentru refacerea terenurilor, pentru dezafectare imobilizări corporale și pentru reabilitarea mediului.....	48
3.3.3.4. Provizioanele pentru închiderea și urmărirea postînchidere a depozitelor de deșeuri	54
3.3.4. Convergențe și divergențe fiscale în contabilitatea de angajamente	58
3.3.5. Intangibilitatea bilanțului contabil, corectarea de erori și declarațiile fiscale.....	59
3.3.6. Evaluare separată și necompensare în contabilitate și în fiscalitate.....	60
3.3.7. Prevalența economicului asupra juridicului și prevalența fiscalului asupra formalului	61
3.3.7.1. Contribuabili inactivi	62
3.3.7.2. Activități dependente/independente	64
3.3.7.3. Tranzacții artificiale	68

3.3.8. Implicații fiscale în stabilirea costului istoric	69
3.3.8.1. Recepție de active cumpărate	70
3.3.8.2. Cost de achiziție la bunuri aduse cu mijloacele de transport ale firmei	73
3.3.8.3. Reduceri pe factura de achiziție	73
3.3.8.4. Reducerile ulterioare	75
3.3.8.5. Achiziții combinate de bunuri	78
3.3.9. Prag de semnificație contabil și limite fiscale în declararea de impozite și taxe	80

Capitolul 4

Elemente privind impactul contabil al taxei pe valoarea adăugată.....	82
4.1. Condiții pentru intrarea unei operațiuni în sfera de aplicare a TVA. Tipuri de operațiuni, din perspectiva TVA	85
4.2. Livrări de bunuri, prestări de servicii în interiorul țării și operațiuni asimilate lor: recunoaștere contabilă și obligații privind TVA	85
4.2.1. Livrări de bunuri și operațiuni asimilate lor	85
4.1.1.1. Vânzări cu plata în rate	86
4.1.1.2. Executarea silită	88
4.1.1.3. Schimbarea destinației unor bunuri și alte livrări către sine	89
4.1.1.4. Dividende și alte distribuiri în natură	92
4.1.1.5. Aporturi în natură și alte reorganizări	93
4.1.1.6. Arenda plătită în natură	93
4.2.2. Prestări de servicii și asimilate	96
4.2.3. Schimburi de bunuri și de servicii	98
4.3. Prestări de servicii între rezidenți și nerezidenți	98
4.4. Achiziții și livrări intracomunitare de bunuri	100
4.4.1. Reguli de bază la achiziții și livrări intracomunitare	100
4.4.2. Situații complexe la livrări/achiziții intracomunitare	102
4.4.2.1. Vânzări locale și intracomunitare în regim de consignație	103
4.4.2.2. Bunuri la dispoziția clientului	107
4.4.2.3. Bunuri supuse testării sau verificării conformității	108
4.4.2.4. Prelucrare de bunuri primite în custodie	109
4.4.2.5. Operațiuni pluripartite	111
4.5. Persoane impozabile și activități economice; grupuri fiscale la TVA	113
4.6. Cote de TVA	116
4.6.1. Cote de TVA în UE	116
4.6.2. Evoluția cotelor de TVA în România	117
4.6.3. Operațiuni supuse cotelor actuale de TVA din România	118
4.7. Operațiuni scutite de TVA cu drept de deducere	120
4.7.1. Câteva tipuri de operațiuni scutite cu drept de deducere	120
4.7.2. Contabilizarea unor operațiuni scutite cu drept de deducere	121
4.7.2.1. Exporturi	121

4.7.2.2. Servicii aferente exporturilor	122
4.7.2.3. Livrări intracomunitare.....	123
4.7.2.4. Restituirea TVA către cumpărătorii extracomunitari care scot bunurile din UE	124
4.8. Operațiuni scutite de TVA fără drept de deducere.....	125
4.8.1. O listă a operațiunilor scutite fără drept de deducere	126
4.8.2. Opțiunea pentru ca închirierea/livrarea de imobile să fie operațiuni taxabile	127
4.8.3 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici	129
4.8.3.1. Premise și consecințe ale aplicării regimului special de scutire ..	129
4.8.3.2. Schimbarea încadrării, la depășirea plafonului sau ca opțiune...	130
4.8.3.3. Regim special pentru întreprinderi mici, cu afaceri în mai multe state membre	131
4.9. Recuperarea de creanțe și taxa pe valoarea adăugată	133
4.10. Faptul generator al TVA.....	134
4.11. Exigibilitatea TVA	136
4.11.1. Excepții de la regula generală privind exigibilitatea TVA.....	136
4.11.2. TVA la avansuri.....	138
4.11.3. Facturi neîntocmite – facturi nesosite.....	140
4.11.4. Vouchere vândute clienților.....	141
4.11.5. Cartele preplătite	143
4.11.6. TVA la încasare.....	144
4.11.7. Folosirea contului de taxă neexigibilă în cazul contabilizării mărfurilor în 371 la prețul de vânzare inclusiv TVA	146
4.12. Baza de impozitare în cazul TVA.....	150
4.12.1. Componente obligatorii ale bazei de calcul.....	150
4.12.2. Subvențiile legate direct de prețul bunurilor	152
4.12.3. Livrări/prestări către persoane afiliate	153
4.12.4. Elemente care nu se cuprind în baza de calcul a TVA.....	155
4.12.4.1. Reducerile de preț acordate la data exigibilității taxei	155
4.12.4.2. Reduceri acordate pe bază de cupoane valorice.....	156
4.12.4.3. Programe de fidelizare	158
4.12.4.4. Refacturarea de cheltuieli.....	159
4.12.4.5. Ambalaje care circulă în regim de restituire	162
4.12.5. Baza de impozitare pentru achizițiile intracomunitare.....	165
4.12.6. Baza de impozitare pentru importul de bunuri	166
4.12.7. Ajustarea bazei de calcul a TVA.....	167
4.12.8. Curs de schimb.....	170
4.12.9. Materiale de ambalat care circulă în sistemul de garanție-returnare (SGR).....	172
4.13. Deducerea TVA	177
4.13.1. Reguli generale de deducere.....	177

4.13.2. Condiții de îndeplinit pentru exercitarea dreptului de deducere	178
4.13.3. Excepții de la exercitarea dreptului de deducere	180
4.13.4. Reguli speciale de deducere în cazul persoanelor impozabile cu regim mixt	183
4.13.5. Exercițarea dreptului de deducere prin decontul de taxă	186
4.13.6. Rambursările TVA de către alte state membre către persoanele impozabile stabilite în România	191
4.13.7. Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital	192
4.13.8. Ajustarea taxei deductibile în cazul bunurilor de capital	194
4.14. Unele regimuri speciale privind TVA	198
4.14.1. Regimul special pentru agențiile de turism	198
4.14.2. Regimul special pentru operațiunile cu bunuri second-hand	203
4.14.2.1. Conținutul regimului special pentru bunurile second-hand	203
4.14.2.2. Bunuri de ocazie la casele de amanet	205
4.14.3. Regimul special pentru agricultori	207
4.15. Măsuri de simplificare în funcționarea mecanismului TVA	208

Capitolul 5

Evoluții, calcule și raportări privind impozitul pe veniturile

microîntreprinderilor	211
5.1. Definiția actuală a microîntreprinderii	211
5.2. Câteva cifre caracteristice pentru evoluția impozitului pe veniturile microîntreprinderilor	214
5.3. Baza de calcul a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor	215
5.4. Alte reguli privind impozitul pe veniturile microîntreprinderilor	217
5.5. Regimul fiscal al microîntreprinderilor intrate în lichidare	217
5.6. Un exemplu de calcul a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor	218

Capitolul 6

Reguli fiscale și consecințe contabile în cazul impozitului pe profit

220	220
6.1. Câteva repere privind evoluția cotelor de impozit pe profit în România	220
6.2. Formula de calcul a rezultatului fiscal	224
6.3. Venituri totale și cheltuieli totale; elemente asimilate veniturilor și elemente asimilate cheltuielilor	224
6.4. Venituri neimpozabile	225
6.4.1. Dividende primite	226
6.4.2. Venituri generate de aporturi în natură sau de obținerea de acțiuni gratuite	227
6.4.3. Alte venituri din anularea unor cheltuieli nedeductibile	230
6.5. Deduceri fiscale	230
6.5.1. Amortizarea fiscală	231
6.5.1.1. Valoarea fiscală a imobilizărilor	233
6.5.1.2. Durata de amortizare fiscală	233

6.5.1.3. Regimuri de amortizare fiscală	234
6.5.1.4. Impozitul pe profit și reevaluarea imobilizărilor.....	238
6.5.1.5. Reevaluarea imobilizărilor și impozitul pe clădiri	243
6.5.1.6. Deprecierea imobilizărilor cărora li se aplică modelul costului..	245
6.5.1.7. Cheltuieli ulterioare privind imobilizările amortizabile.....	248
6.5.1.8. Deducerea fiscală imediată și integrală a valorii de intrare a unor imobilizări	249
6.5.1.9. Subvențiile pentru investiții.....	250
6.5.2. Rezerva legală	252
6.5.3. Deduceri suplimentare/credit fiscal pentru cercetare-dezvoltare	253
6.6. Cheltuieli pentru care Codul fiscal prevede deductibilitate explicită	254
6.7. Cheltuieli deductibile parțial	255
6.7.1. Cheltuieli de protocol.....	256
6.7.2. Cheltuieli sociale	256
6.7.3. Tichete de masă, vouchere de vacanță și alte bilete de valoare.....	257
6.7.4. Perisabilități și pierderi tehnologice.....	259
6.7.5. Costul îndatorării.....	261
6.7.5.1 Calcule și reguli pentru deducerea dobânzilor de către firmele care fac parte din grupuri.....	263
6.7.5.2. Interpretări privind dobânda suportată de firmele independente pentru credite care finanțează, direct sau indirect, active cu ciclu lung de fabricație.....	265
6.8. Cheltuieli nedeductibile.....	266
6.8.1. Cheltuiala cu impozitul pe profit	267
6.8.2. Lipsuri de bunuri	268
6.8.3. Cheltuieli aferente veniturilor neimpozabile	269
6.8.4. Sponsorizare și mecenat.....	270
6.9. Pierderi fiscale reportate	272
6.10. Credit fiscal.....	275
6.10.1. Creditul fiscal extern	275
6.10.2. Scutiri de impozit pentru profitul investit.....	277
6.10.3. Reduceri de impozit pentru capitaluri proprii pozitive.....	279
6.10.4. Alte scutiri și reduceri de impozit	282
6.11. Plata impozitului pe profit.....	282
6.11.1. Plăți anticipate de impozit pe profit.....	283
6.11.2. Plăți trimestriale efective de impozit pe profit.....	285
6.12. Consolidarea fiscală în domeniul impozitului pe profit	287
6.12.1. Foarte pe scurt, despre consolidarea contabilă.....	287
6.12.2. Reguli privind consolidarea în cazul impozitului pe profit.....	287
6.13. Regimul special pentru baruri/cluburi de noapte, cazinouri și discoteci	294
6.14. Impozitul pe dividende	295

6.14.1. Reguli actuale de reținere a impozitului pe dividende de plătitorul dividendelor	295
6.14.2. Evoluția cotelor de impozitare a dividendelor plătite de firmele românești.....	295
6.14.3. Exemplificarea reținerii impozitului pe dividende la plătitorul dividendelor	296
6.14.4. Efectul impozitului pe dividende la persoana juridică beneficiară a acestor venituri	299
6.14.5. Dividende interimare	300
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 2026.....	301
6.15. Declarația de impozit pe profit.....	302
6.16. Cheltuieli deductibile și alte elemente fiscale în contractele de leasing	308
6.16.1. Leasing financiar și leasing operațional	308
6.16.2. Reguli contabile și fiscale în cazul contractelor de leasing operațional.....	310
6.16.3. Cheltuieli contabile și fiscale în contractele de leasing financiar	312
6.16.4. Lease-back financiar	314
Capitolul 7	
Impozite și contribuții aferente salariilor.....	317
7.1. Contribuții sociale și fiscale privind salariile	318
7.1.1. Tipuri de contribuții sociale actuale, aferente salariilor.....	318
7.1.2. Evoluția cotelor de contribuții sociale aferente salariilor.....	322
7.2. Impozitul pe salarii.....	322
7.2.1. Forme și componente ale venitului brut din salarii	323
7.2.2. Scurtă descriere a evoluției cotelor de impozitare a salariilor	326
7.2.3. Deduceri personale.....	327
7.2.4. Calculul și reținerea impozitului pe salarii	329
7.2.5. Salarii plătite parțial în natură.....	331
7.2.6. Salarii și venituri asimilate salariilor scutite de impozit sau neimpozabile.....	332
7.2.6.1. Venituri scutite de impozit.....	332
7.2.6.2. Venituri neimpozabile din salarii și asimilate	332
Bibliografie selectivă.....	337
Anexa	341
Anexa 1 – Planul de conturi general, preluat din OMFP 1802/2014, completat și modificat până în luna martie 2026.....	341

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, 17 mari companii de stat, precum și firmele care intră sub incidența impozitului minim global), 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

¹ Istrate, C. (2025), *Contabilitatea nu-i doar pentru contabilii*, ediția a treia, revăzută și adăugită, Evrika Publishing, București, pp. 32-33.

care firma se raportează la parteneri (bănci și alți 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.

<i>Tipul de entitate</i>	<i>Normele contabile specifice</i>
Firme cotate pe piața reglementată (la Bursa de Valori București – BVB), plus 17 mari companii de stat (stabilite prin OMFP 666/2015) și firmele cărora li se aplică regulile privind impozitul minim global (OMFP 203/2026)	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 propriu-zise, 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 suplimentar;
- c) impozitul pe veniturile microîntreprinderilor;
- d) 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);
- e) impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți;
- f) impozitul pe reprezentanțe;
- g) taxa pe valoarea adăugată;
- h) accizele;
- i) 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);
- j) impozitul pe construcții;
- k) impozitul special pe bunurile imobile și mobile de valoare mare;

- l) contribuțiile de asigurări sociale;
- m) contribuția de asigurări sociale de sănătate;
- n) contribuția asiguratorie pentru muncă.

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 (criza financiară globală începută în 2008, criza covid-19, criza energetică, crize generată de războaie diverse, crize generate de pretenții teritoriale ale unor state 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 versus cote progresive, la impozitul pe veniturile persoanelor individuale).

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 2020 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.

Pentru a vedea unde ne situăm, apelăm la date oficiale europene, furnizate de Eurostat. Acestea ne arată că România raportează, în 2024, a doua cea mai mică pondere a impozitelor și contribuțiilor în PIB: 28,8%, față de o medie a UE de 40,4%, un maxim de 45,8% (Danemarca) și un minim de 22,4% (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 2024 –, găsim datele pe perioada 1995-2024. 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).

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

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