

Coordonatori:

Radu Bufan**Natalia Șvidchi**

Tratat de drept fiscal

Volumul 3. Impozitarea companiilor

Colectivul de autori:

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



Editura

Hamangiu

Cuprins

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

§7. Prevederi fiscale referitoare la amortizare și impozitul pe dividende	78
§8. Facilități fiscale ale microîntreprinderilor	78
§9. Reguli de determinare a condițiilor de aplicare a sistemului de impunere pe veniturile microîntreprinderii.....	80
§10. Reguli tranzitorii privind aplicarea condițiilor de încadrare în regimul microîntreprinderilor.....	82
§11. Termenele de declarare a mențiunilor	83
§12. Plata impozitului și depunerea declarațiilor fiscale	84

Capitolul III. Impozitul pe profit..... 86

<i>Secțiunea 1. Structura Titlului II din Codul fiscal</i>	<i>86</i>
--	-----------

<i>Secțiunea a 2-a. Contribuabilii</i>	<i>87</i>
--	-----------

§1. Elemente introductive.....	87
§2. Persoanele juridice române	88
§3. Contribuabilii care întocmesc situații financiare consolidate	93
§4. Persoanele juridice străine.....	100

4.1. Persoanele juridice străine care desfășoară, în România, o activitate prin intermediul unuia sau mai multor sedii permanente	100
---	-----

4.2. Persoanele juridice străine cu locul conducerii efective în România	101
--	-----

4.3. Alte venituri obținute din România de către persoane juridice străine.....	102
---	-----

§5. Societatea Europeană	104
--------------------------------	-----

§6. Entitățile transparente fiscal, rezultat al unor tratamente neuniforme ale elementelor hibride inversate	104
--	-----

§7. Regimul asocierilor în participațiune	105
---	-----

<i>Secțiunea a 3-a. Persoanele care nu intră sub incidența impozitului pe profit și cele scutite</i>	<i>108</i>
--	------------

§1. Elemente introductive.....	108
--------------------------------	-----

§2. Persoanele juridice fără scop lucrativ	109
--	-----

§3. Regimul fiscal al obștilor și composesoratorilor	116
--	-----

§4. Problema ajutorului de stat	117
---------------------------------------	-----

<i>Secțiunea a 4-a. Scutiri și reduceri.....</i>	<i>119</i>
--	------------

§1. Regimuri de scutire. Istoric	119
--	-----

§2. Scutirea profitului reinvestit	121
--	-----

<i>Secțiunea a 5-a. Obiectul impozitului.....</i>	<i>128</i>
---	------------

§1. Sfera de cuprindere a impozitului	128
---	-----

§2. Reguli generale de stabilire a rezultatului fiscal	129
--	-----

§3. Problema erorilor contabile	135
---------------------------------------	-----

§4. Reguli speciale aplicabile tranzacțiilor dintre persoanele afiliate.....	138
--	-----

4.1. Considerații introductive	138
--------------------------------------	-----

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

<i>Secțiunea a 7-a. Principalele cheltuieli deductibile ale persoanelor juridice</i>	185
§1. Aspecte teoretice	185
1.1. Deducerea cheltuielilor afacerii (comerciale).....	185
1.1.1. Măsuri clasice de refuz al dreptului de deducere	186
1.1.1.1. Cheltuieli personale.....	186
1.1.1.2. Cheltuieli de capital.....	188
1.1.1.3. Restricții motivate de politica fiscală.....	190
1.2. Probleme temporale ale recunoașterii cheltuielilor.....	191
1.2.1. Realitatea economică și recunoașterea cheltuielilor	191
1.2.2. Datorii „acumulate” (Accruing liabilities)	193
1.2.3. Reparații și îmbunătățiri	194
1.2.4. Stocuri.....	195
1.2.5. Cercetare și dezvoltare.....	199
§2. Principalele cheltuieli deductibile fiscal integral sau limitat în Codul fiscal 2003, preluate în Codul fiscal 2015	200
§3. Regimul fiscal al principalelor cheltuieli ale operatorilor economici	203
3.1. Cheltuielile explicit/implicit deductibile în sistemul Codului fiscal.....	203
3.2. Cheltuielile salariale.....	204
3.3. Evitarea dublei impozitări interne	211
3.4. Cheltuielile cu materiile prime, materialele și mărfurile	212
3.4.1. Considerații generale.....	212
3.4.2. Problema trasabilității bunurilor comercializate.....	214
3.4.3. Despre obligația de trasabilitate în Codul fiscal și în Normele Metodologice de aplicare ale acestuia.....	218
3.4.4. Despre obligația de trasabilitate potrivit Codului de procedură fiscală	220
3.4.5. Exemplificare. Obligația de trasabilitate în domeniul construcțiilor/dezvoltării imobiliare.....	221
3.4.5.1. Hotărârea Guvernului nr. 668/2017 privind stabilirea condițiilor pentru comercializarea produselor pentru construcții	221
3.4.5.2. Despre trasabilitatea materialelor de construcții potrivit normativelor tehnice în domeniul construcțiilor	223
3.4.5.3. Despre trasabilitate prin raportare la prevederile ce reglementează conținutul cărții tehnice a construcției	225
3.4.6. Despre „trasabilitate” în jurisprudența instanțelor de judecată.....	228
3.4.7. Despre trasabilitate prin raportare la jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene	234
3.4.8. Proba cheltuielilor cu materiile prime și materialele	238
3.5. Cheltuieli cu utilități.....	243

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

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

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

Capitolul IV. Definirea și impozitarea dividendelor 409

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

Bibliografie 445**Index 451**

Capitolul I. Impozitarea veniturilor comerciale/din afaceri

Secțiunea 1. Repere teoretice

§1. Definiții

1. În teoria și în practica fiscală tradițională, persoanele juridice sunt plătitoare ale unui impozit pe profit (în unele legislații echivalentul fiind impozitul pe societăți), în timp ce persoanele fizice datorează impozit pe venit. Această distincție este motivată, în principal, de faptul că persoanele juridice conduc o evidență contabilă ce le permite determinarea rezultatului contabil (profit sau pierdere), care servește drept bază de plecare în stabilirea rezultatului fiscal. Există, totuși, anumite categorii de venituri pentru care și persoanele fizice trebuie să țină o evidență. Spre exemplu, este cazul câștigurilor din transferul monedelor virtuale sau al altor venituri pentru care persoana fizică poate fi obligată să se înregistreze în scopuri de TVA, în baza documentelor care atestă nivelul veniturilor obținute. Dacă persoanele fizice ar plăti, ca regulă, impozit asupra unor venituri neîncasate, o asemenea abordare ar putea echivala cu o expropriere sau o confiscare a unei părți din averea acestora, fapt nepermis de lege. Există, totuși, situații în care persoanele fizice plătesc impozit înainte de a încasa efectiv veniturile. Este cazul, de exemplu, al veniturilor din contracte de închiriere încheiate între persoane fizice, unde chiria declarată este impozabilă indiferent dacă a fost sau nu încasată.

Impozitul pe profitul obținut de persoanele juridice poartă diferite denumiri, în majoritatea statelor occidentale fiind cunoscut drept impozit pe societăți (*corporate tax*, *impôt sur les sociétés*, *Körperschaftsteuer* etc.), și nu impozit pe profit. Una dintre explicațiile acestei terminologii constă în modul de calcul al materiei impozabile, care diferă de cel din România, unde profitul este calculat ca diferență între veniturile și cheltuielile unei anumite perioade de gestiune, de regulă, anul sau trimestrul.

2. De departe, cele mai importante sunt normele privind momentul recunoașterii veniturilor. În special în contextul afacerilor, aceste reguli trebuie să „negocieze” legătura dintre contabilitatea financiară și regulile de determinare a bazei de impozitare. Deși uniformitatea între regulile de determinare a bazei de impozitare și contabilitatea financiară poate părea de dorit, diverse țări au adoptat abordări destul de diferite: unele au realizat o uniformitate substanțială, în timp ce, în altele, regulile de determinare a bazei de impozitare și cele de raportare financiară sunt în mare măsură independente¹.

¹ Punctele 2-18 reprezintă traduceri și preluări ale autorilor din lucrarea L. BURNS, R. KREVER, *Taxation of Income from Business and Investment*, p. 1-15; 20-25 și 34-38, în *Tax Law Design and Drafting*, vol. 2, cap. 16, International Monetary Fund, 1998, editor Victor Thuronyi.

1.1. Veniturile comerciale/din afaceri (Business income)

3. Caracterizarea unei sume ca venit din afaceri este importantă atât în sistemele de impozitare pe categorii de venituri („*schedular income tax*”/sistem cedular), cât și în cele globale. În cadrul unui sistem de impozitare pe categorii de venituri, veniturile din muncă, din afaceri și din investiții sunt supuse unor impozite distincte; în consecință, încadrarea unui element de venit determină regimul fiscal aplicabil acestuia. În cadrul unui sistem de impozitare pe venitul global, există adesea o clasificare analitică a tipurilor de venituri, în care veniturile din afaceri sunt menționate în mod specific ca fiind incluse în venitul brut. Chiar dacă noțiunea de venit este una globală, veniturile din afaceri pot fi supuse unor reguli speciale, îndeosebi în ceea ce privește determinarea bazei de impozitare.

Punctul de plecare în determinarea naturii unui venit ca fiind din afaceri constă în a stabili dacă activitatea generatoare de venit este încadrată în mod corespunzător ca fiind o activitate independentă (sau o activitate cu caracter comercial).

1.2. Definiția activității comerciale (a businessului)

4. În absența unei definiții în legislația privind impozitul pe venit, termenul „afacere” va avea sensul său obișnuit¹. În termeni generali, o afacere este o activitate comercială sau industrială de natură independentă întreprinsă în scopul obținerii de profit². Conceptul de afacere se poate suprapune, în scopuri fiscale, cu noțiunea de „angajare” – respectiv relația de angajare, cea salarială³. Dacă acest fapt este valabil sau nu, va depinde de definiția „angajării” prevăzută în legislație. Din rațiuni administrative, angajarea (relația salarială) ar trebui definită în scopuri fiscale astfel încât să includă toate relațiile de prestare de servicii continue, în care cea mai mare parte sau o parte semnificativă a veniturilor prestatorului de servicii provine de la un singur client, iar aceste venituri reprezintă, în esență, remunerația pentru munca acestuia. Această sferă va include și anumite relații cu contractori independenți (relații care, altfel, s-ar încadra în sensul obișnuit al activității comerciale). În cazul în care

¹ Deși termenul „afacere” este utilizat în mod obișnuit în legislația privind impozitarea veniturilor, unele țări utilizează alte expresii, precum „antreprenariat”, pentru a identifica activitatea economică independentă. A se vedea, de exemplu, EST IT § 9(1) (venituri obținute din antreprenariat).

² Unele sisteme fac distincție între comerț și profesie sau vocație. A se vedea, de exemplu, GBR 1CTA § 18 [anexa D, cazul 1 (comerț) și cazul II (profesie sau vocație)]. A se vedea, de asemenea, cap. 14, sec. V din L. BURNS, R. KREVER, *op. cit.*, în *Tax Law Design and Drafting*, vol. 2, p. 29-30 (*n.a.*). După cum se menționează în cap. 14, este de preferat să nu se facă o astfel de distincție. Prin urmare, activitatea comercială ar trebui definită astfel încât să includă atât comerțul, cât și activitățile profesionale. De exemplu, AUS 1TAA (1997) § 995-1; CAN 1TA § 248; IND 1TA § 2(13); KEN 1TA § 2; ZMB ITA § 2.

³ În Statele Unite, ocuparea forței de muncă este considerată o activitate comercială, dar alte sisteme nu urmează, în general, această abordare. În orice caz, aceasta este în mare parte o chestiune semantică în Statele Unite, care distinge activitatea comercială de ocupare a forței de muncă de alte activități comerciale.

angajarea este formulată în acești termeni generali, definiția trebuie coordonată cu cea a activității comerciale/afacerii, astfel încât aceeași activitate economică să nu fie caracterizată atât ca activitate comercială/afacere, cât și ca relație de angajare (salarială) în scopuri fiscale. Acest rezultat ar putea fi atins prin prevederea faptului că o activitate comercială/afacere nu include o angajare.

1.3. Definiția venitului din afaceri

5. Definiția venitului din afaceri poate servi mai multor scopuri, în funcție de modelul de impunere adoptat: sistemul global sau cel bazat pe categorii de venituri; de exemplu, pentru a identifica o categorie de venituri căreia i se aplică reguli speciale de deducere a cheltuielilor sau de delimitare în timp (recunoaștere). De asemenea, această definiție poate fi utilizată pentru a caracteriza un anumit element de venit drept venit din afaceri, în situațiile în care acesta ar putea fi clasificat, altfel, drept venit din investiții. Un scop important al definiției în jurisdicțiile care cunosc un concept juridic mai restrâns al venitului (de exemplu, cele care se bazează pe jurisprudența britanică), este cel de lărgire a bazei de impozitare.

Relația dintre încadrarea veniturilor și regulile de delimitare în timp/recunoaștere reprezintă un factor important în elaborarea regulilor privind impozitul pe venit aplicabile veniturilor din afaceri. La rândul lor, regulile de recunoaștere a veniturilor depind de relația dintre regulile fiscale și cele ale contabilității financiare.

§2. Contabilitatea financiară și impozitarea veniturilor din afaceri

6. Pentru determinarea venitului impozabil provenit din activitățile comerciale (denumit „venit comercial impozabil”) ale unui contribuabil, pentru o perioadă fiscală, se utilizează două metode de bază: metoda contului de profit și pierdere („*the receipts-and-outgoings system*”) și metoda activului net contabil. În cadrul metodei contului de profit și pierdere, utilizată în general în țările de *common law*, determinarea venitului impozabil din activități comerciale/din afaceri se bazează pe calcularea tuturor veniturilor recunoscute, obținute de un contribuabil în perioada fiscală, și a tuturor cheltuielilor deductibile suportate de acesta în aceeași perioadă. În cadrul metodei activului net contabil, utilizată în mod obișnuit în multe jurisdicții europene de drept civil, venitul impozabil din activități comerciale se calculează prin compararea valorii activului net din bilanțul contribuabilului la sfârșitul anului (la care se adaugă dividendele distribuite de contribuabil în cursul anului), cu valoarea activului net din bilanț la sfârșitul anului precedent. O diferență pozitivă constituie venit impozabil din activități comerciale, în timp ce o diferență negativă reprezintă o pierdere comercială.

Totuși, această a doua metodă poate fi practică doar de către statele cu o economie puternică, cu rate neglijabile ale inflației, care să permită o comparabilitate deplină a datelor de la începutul și de la finele anului fiscal respectiv. România a experimentat această modalitate de determinare a profitului în anii 1995 și 1996,

4
însă, din cauza ratei mari a inflației din perioada respectivă, care conducea la dificultăți de comparabilitate între datele de la începutul și de la finele aceluiași an fiscal, a abandonat-o.

Deși cele două modele pot părea destul de diferite, în practică, ele sunt similare în multe privințe. În teorie, punctul de plecare pentru metoda activului net contabil îl reprezintă contabilitatea financiară a contribuabilului, în timp ce metoda contului de profit și pierdere pornește de la veniturile și cheltuielile recunoscute în scopuri fiscale. În practică, însă, majoritatea contribuabililor care aplică metoda contului de profit și pierdere utilizează înregistrările contabile ale profiturilor și pierderilor comerciale ca punct de plecare pentru a evidenția veniturile și cheltuielile brute. Veniturile și cheltuielile înregistrate sunt apoi ajustate, după cum este necesar, pentru a reflecta diferențele dintre normele fiscale și cele ale contabilității financiare. În mod similar, deși metoda activului net contabil are ca punct de pornire înregistrările contabile, acestea trebuie ajustate pentru a reflecta diferențele dintre legislația fiscală și normele contabile. În anumite circumstanțe, cele două metode pot conduce la aceeași determinare a venitului impozabil al întreprinderii. Un argument în acest sens este acela că veniturile și cheltuielile au în contrapartidă creșterea sau reducerea unor active sau datorii, pe scurt, o variație a activului net contabil. Cu alte cuvinte, legătura între variația activului net și rezultatul perioadei este strânsă.

Nu toți contribuabilii care desfășoară activități economice au obligația de a întocmi evidențe contabile complete care să includă bilanțuri (contabilitate în partidă dublă). În consecință, în jurisdicțiile care utilizează metoda activului net contabil pentru calculul venitului impozabil, entitățile mai mici – administrate de comercianți individuali sau de persoane care exercită profesii independente (în special cele care conduc evidența în regim de încasări și plăți) – pot fi autorizate să determine venitul ca diferență între încasările impozabile și cheltuielile deductibile.

7. Relația dintre determinarea venitului comercial în scopuri fiscale și normele de contabilitate financiară este analizată în detaliu, pe exemplul diferitelor state, în anexa la capitolul 16 al lucrării¹. Aceste materiale² subliniază faptul că scopul principal al contabilității financiare este de a oferi managerilor, proprietarilor, creditorilor și potențialilor investitori externi o analiză fidelă a profitabilității unei entități. În schimb, impozitarea venitului vizează măsurarea câștigului economic net al unui contribuabil pe parcursul unei perioade fixe, în scopul prelevării de către stat a unei cote din acest câștig sub formă de impozit. Aceste obiective divergente explică de ce clasificările utilizate într-un sistem pot să nu fie relevante pentru celălalt. De exemplu, deoarece contabilitatea financiară urmărește să prezinte proprietarilor, creditorilor și investitorilor o imagine corectă a profitabilității continue, aceasta pune un

¹ A se vedea Anexa cap. 16 din L. BURNS, R. KREVER, *op. cit.*, în *Tax Law Design and Drafting*, vol. 2, 1998 (n.a.).

² *Ibidem* (n.a.).

accent deosebit pe clasificarea câștigurilor în funcție de regularitatea lor¹. Distincțiile de acest tip, operate în scopuri contabile, nu sunt, în general, recunoscute fiscal în jurisdicțiile care utilizează metoda activului net contabil pentru calcularea venitului impozabil. Totuși, astfel de distincții contabile rămân relevante în anumite jurisdicții care aplică metoda contului de profit și pierdere pentru determinarea bazei impozabile².

8. Un al doilea domeniu în care regulile de contabilitate financiară și cele fiscale diferă este cel al tratamentului veniturilor cărora li se poate atașa o datorie viitoare sau al veniturilor legate de bunuri ori servicii ce urmează a fi furnizate în anii următori. Această divergență este relevantă pentru ambele metode de determinare a venitului impozabil al întreprinderilor. Contabilitatea financiară utilizează o varietate de mijloace pentru a se asigura că modul de calcul al veniturilor nu prezintă o imagine distorsionată a profitabilității reale pe termen lung, în situațiile în care dreptul contribuabilului de a „păstra” acele venituri este condiționat de livrarea ulterioară de bunuri sau servicii sau este asociat, în alt mod, cu potențiale datorii viitoare. În schimb, normele privind impozitul pe venit nu pun accent pe calificarea sau amânarea recunoașterii veniturilor în scopul evidențierii obligațiilor viitoare ale contribuabilului. Dimpotrivă, acestea tind să recunoască veniturile în momentul în care contribuabilul exercită controlul asupra câștigului, amânând recunoașterea obligației corelative până la îndeplinirea efectivă a acesteia.

53. Dispoziții specifice de includere a unor venituri

9. S-a menționat anterior că un scop cheie al definiției venitului din afaceri este acela de a lărgi baza de impozitare a veniturilor, în special în jurisdicțiile care se bazează pe legislația sau pe precedentele din Regatul Unit.

Jurisdicțiile care utilizează conceptele britanice determină venitul impozabil din afaceri prin metoda contului de profit și pierdere, pe baza veniturilor impozabile și a deducerilor admisibile. În aceste jurisdicții, sunt incluse în venitul brut din activități

¹ De exemplu, contabilitatea financiară poate face distincție între câștigurile obișnuite (curente) și cele extraordinare (care, în conceptele de impozitare a veniturilor, echivalează adesea cu „câștigurile de capital”) pentru a se asigura că utilizatorii situațiilor financiare nu sunt induși în eroare, crezând că întreprinderea va obține astfel de profituri în mod regulat. Adesea, câștigurile extraordinare rezultate din cedarea unui activ reprezintă valori acumulate de-a lungul mai multor ani. A se vedea Consiliul pentru Standarde de Contabilitate Financiară (SUA), Standardele generale 117.06 și 117.107 pentru exemple de criterii utilizate în contabilitatea financiară pentru identificarea câștigurilor extraordinare. Criteriile cheie conform standardelor americane de contabilitate sunt „natura neobișnuită” a tranzacției generatoare de câștig (117.108) și „frecvența redusă” a acesteia (117.109).

² De exemplu, în țările de *common law*, câștigurile caracterizate ca „extraordinare”, din punct de vedere contabil, sunt tratate în mod obișnuit drept câștiguri de capital din punct de vedere fiscal, în cazul în care sistemul fiscal prevede un tratament diferit pentru câștigurile de capital și câștigurile din venituri obișnuite (ordinare).

comerciale numai veniturile recunoscute ca atare în conformitate cu precedentele judiciare sau cu norme specifice. Conceptul judiciar de venit comercial din legislația britanică încadrează câștigurile drept venituri din activități comerciale dacă acestea reprezintă un produs ori un rezultat obișnuit al desfășurării unei activități comerciale. Precedentele judiciare utilizate pentru a determina dacă un câștig îndeplinește acest criteriu pun accentul pe caracteristicile încasării, cum ar fi periodicitatea, și pe intenția subiectivă a contribuabilului în ceea ce privește obținerea câștigului.

Un câștig poate fi, astfel, considerat venit din afaceri dacă a rezultat dintr-o tranzacție încheiată de contribuabil cu intenția de a desfășura o activitate comercială sau de a obține profit¹. Se spune despre un astfel de câștig că provine dintr-o tranzacție ocazională sau dintr-o activitate de natură comercială². Conform acestei abordări, câștigurile din tranzacții punctuale sau izolate – cum ar fi vânzările de bunuri imobile și tranzacțiile financiare speculative – sunt deosebit de dificil de încadrat ca venituri comerciale. De altfel, disputele privind calificarea câștigurilor din astfel de tranzacții reprezintă un procent ridicat din procesele fiscale în jurisdicțiile care se bazează pe conceptele judiciare britanice. În aceste jurisdicții, câștigurile din tranzacții care nu se încadrează în conceptul de venit din afaceri sunt susceptibile de a fi considerate câștiguri de capital și, prin urmare, nu intră în sfera conceptului judiciar de venit. În loc să definească veniturile din afaceri în mod extensiv pentru a depăși această problemă, multe jurisdicții de *common law* au acceptat pur și simplu interpretarea judiciară și au grefat regimurile fiscale aplicabile câștigurilor de capital pe sistemul fiscal de bază sau au adoptat un impozit separat pe câștigurile de capital.

10. În jurisdicțiile care utilizează metoda activului net contabil pentru calcularea venitului impozabil, conceptul de venit comercial este, de regulă, formulat astfel încât să includă atât câștigurile din activitățile comerciale curente, cât și câștigurile rezultate din cedarea activelor comerciale, inclusiv bunuri imobile și echipamente³.

O definiție extensivă a venitului din afaceri poate fi utilă și în jurisdicțiile aflate în tranziție, care utilizează standarde și coduri contabile în evoluție ca bază pentru calcularea venitului impozabil. O astfel de abordare poate asigura certitudine și simplitate în determinarea bazei impozabile a impozitului pe venit și poate evita mobilizarea unor resurse administrative și judiciare semnificative pentru soluționarea problemelor care decurg din delimitarea incertă a veniturilor din afaceri.

¹ A se vedea *Rutledge v. Commissioner*, 14 T.C. 490 (1929); *Martin v. Lowry* [1927] A.C. 312.

² Unele sisteme de impozitare a veniturilor derivate din principiile britanice includ „activități sau întreprinderi de natură comercială” în definiția afacerii. Kg., KEN ITA § 2; CAN ITA § 248; IND ITA § 2(13); ZMB ÎTA § 2. Această practică își are originea în legislația fiscală britanică, în care comerțul este definit ca incluzând „orice comerț, producție, operațiune speculativă (*adventure*) sau activitate de natură comercială” (GBRICTA § 832).

³ Următoarele definiții ale veniturilor comerciale pentru întreprinderile comerciale și industriale se bazează pe teoria creșterii nete a activelor (*theorie du bilan*) și includ toate câștigurile din activele utilizate în scopuri comerciale: AUT EStG § 4; BEL CIR § 24; FRA CGI §§ 34, 36 și 38/1 și 2; DEU EStG §§ 4 și 5; CHE UFD § 16; ESP IRPF § 41. NLD W1B § 7 impozitează orice avantaj, indiferent de denumire sau formă, obținut în cadrul unei întreprinderi.