

Modificări legislative recente în domeniul impozitului pe profit

Modificări legislative recente în domeniul impozitului pe profit

Principalele modificări în domeniul impozitului pe profit:

- **Grupul fiscal - sistemul de consolidare fiscală în domeniul impozitului pe profit**
- **Aspecte legate de persoanele juridice străine rezidente în România potrivit locului conducerii efective**
- **Determinarea impozitului pe profit scutit aferent profitului reinvestit**
- **Regimul fiscal al unor cheltuieli - deductibile/nedeductibile**
- **Regimul fiscal al unor cheltuieli pentru contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu IFRS – IFRS 16**

Grupul fiscal - sistemul de consolidare fiscală în domeniul impozitului pe profit

- Constituirea grupului fiscal
- Persoana juridică responsabilă
- Perioada de aplicare a sistemului de consolidare fiscală
- Opțiunea pentru aplicarea sistemului de consolidare fiscală
- Continuarea sistemului de consolidare fiscală
- Condiții pentru aplicarea sistemului de consolidare fiscală
- Determinarea rezultatului fiscal consolidat
- Dosarul prețurilor de transfer
- Recuperarea pierderilor fiscale
- Declarația și plata impozitului pe profit, depunerea declarației anuale de impozit pe profit

Grupul fiscal - sistemul de consolidare fiscală în domeniul impozitului pe profit

Grupul fiscal se constituie din cel puțin două dintre următoarele entități, denumite în continuare **membri**:

- o **persoană juridică română**/persoană juridică cu sediul social în România înființată potrivit legislației europene și una sau mai multe persoane juridice române/persoane juridice cu sediul social în România înființate potrivit legislației europene la care aceasta deține, în mod direct sau indirect, cel puțin 75% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot;
- cel puțin **două persoane juridice române la care o persoană fizică română deține**, în mod direct sau indirect, cel puțin 75% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot;
- cel puțin **două persoane juridice române deținute**, în mod direct sau indirect, în proporție de cel puțin 75% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot, **de o persoană juridică/fizică, rezidentă într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri sau într-un stat cu care s-a încheiat un acord privind schimbul de informații**;
- cel puțin o **persoană juridică română deținută**, în mod direct sau indirect, în proporție de cel puțin 75% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot, **de o persoană juridică rezidentă într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri sau într-un stat cu care s-a încheiat un acord privind schimbul de informații și sediul permanent/sediul permanent desemnat din România al acestei persoane juridice străine.**

Grupul fiscal - sistemul de consolidare fiscală în domeniul impozitului pe profit

- **Persoana juridică responsabilă este persoana juridică română/persoana juridică cu sediul social în România înființată potrivit legislației europene**, membră a unui grup fiscal în domeniul impozitului pe profit
- Persoana juridică responsabilă este desemnată pentru:
 - **determinarea rezultatului fiscal consolidat** al grupului fiscal,
 - **depunerea declarației** de impozit pe profit; și
 - **efectuarea plății** impozitului pe profit în numele grupului.

Grupul fiscal - sistemul de consolidare fiscală în domeniul impozitului pe profit

Recunoașterea grupului:

- **Perioada de aplicare** a sistemului de consolidare fiscală în domeniul impozitului pe profit este **de 5 ani fiscali**, începând cu **primul an al aplicării** sistemului de consolidare fiscală și până la **desființarea** grupului fiscal, iar **sistemul este opțional**.
- **Opțiunea se comunică organului fiscal competent** pe baza unei **cereri comune** depuse de reprezentantul legal al persoanei juridice responsabile **semnată de către reprezentanții legali ai tuturor membrilor** grupului. Cererea se depune cu cel puțin **60 de zile înainte** de începerea perioadei pentru care se solicită aplicarea consolidării fiscale.
- Sistemul de consolidare fiscală în domeniul impozitului pe profit **se aplică începând cu anul fiscal următor celui în care a fost depusă cererea**.
- În situația în care se decide **menținerea grupului fiscal și continuarea sistemului de consolidare** fiscală în domeniul impozitului pe profit, după încheierea perioadei de consolidare de 5 ani fiscali, persoana juridică responsabilă **reînnoiește opțiunea**.
- **Opțiunea de reînnoire se comunică organului fiscal competent** pe baza unei cereri comune depuse de reprezentantul legal al persoanei juridice responsabile semnată de către reprezentanții legali ai tuturor membrilor grupului, în care se **precizează și perioada pentru care grupul decide continuarea aplicării** sistemului de consolidare fiscală.
- **Cererea de reînnoire** se depune cu cel puțin **60 de zile înainte de începerea perioadei** pentru care se solicită continuarea aplicării sistemului de consolidare fiscală.

Grupul fiscal - sistemul de consolidare fiscală în domeniul impozitului pe profit

Condiții la înființare:

- Pentru **constituirea grupului fiscal** membrii trebuie să îndeplinească, **la data depunerii cererii, în mod cumulativ, următoarele condiții:**
 - a) **condiția de deținere (cel puțin 75% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot)** trebuie să fie îndeplinită pentru **o perioadă neîntreruptă de un an, anterioară începerii** perioadei de consolidare;
 - b) sunt contribuabili **plătitori de impozit pe profit**, conform titlul II din Codul Fiscal și aplica același sistem de plată a impozitului pe profit prevăzut la art.41 (Trimestrial, anual, an modificat);
 - c) au **același an fiscal**, potrivit art.16;
 - d) **nu fac parte** dintr-un **alt grup fiscal** în domeniul impozitului pe profit;
 - e) **nu sunt plătitori** de impozit pe veniturile microîntreprinderilor sau nu sunt concomitent plătitori de impozit pe profit și **plătitori de impozit specific**;
 - f) **nu intră** sub incidența prevederilor **art.18**;
 - g) **nu se află în dizolvare/lichidare**, potrivit legii.
- *Condițiile prevăzute trebuie îndeplinite **pe întreaga perioadă** de consolidare fiscală*
- ***Prin excepție** de la prevederile Titlului III și prin derogare de la prevederile Legii nr.170/2016 privind impozitul specific unor activități, **pe perioada de consolidare, membrii grupului fiscal** care potrivit legii îndeplinesc condițiile de a trece la alte sisteme de impozitare decât impozitul pe profit, **rămân platitorii de impozit pe profit pentru întreaga perioadă.***

Grupul fiscal - sistemul de consolidare fiscală în domeniul impozitului pe profit

Determinarea rezultatului fiscal consolidat:

- **Fiecare membru** al grupului fiscal **determină rezultatul fiscal în mod individual** potrivit regulilor stabilite de titlul II, luând în considerare și prevederile referitoare la regimul pierderilor fiscale.
- **Rezultatul fiscal consolidat al grupului fiscal se determină prin însumarea algebrică a rezultatelor fiscale determinate în mod individual** de fiecare membru al grupului fiscal. Rezultatul fiscal consolidat **pozitiv** este **profit impozabil**, iar rezultatul fiscal consolidat **negativ** este **pierdere** fiscală.
- **Impozitul pe profit se calculează** prin aplicarea **cotei** de impozit asupra **rezultatului fiscal consolidat pozitiv** al grupului.
- La determinarea **impozitului pe profit datorat de grupul fiscal** se vor avea în vedere **sumele reprezentând:** creditul fiscal, impozitul pe profit scutit (profit reinvestit la nivelul membrilor), scutirile și reducerile de impozit pe profit calculate potrivit legislației în vigoare, sumele reprezentând cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, potrivit legii, costul de achiziție al aparatelor de marcat electronice fiscale și alte sume care se scad din impozitul pe profit, potrivit legislației în vigoare, determinate de fiecare membru și comunicate persoanei juridice responsabile.
- Aceste sume **se scad în limita impozitului pe profit datorat** de grupul fiscal.

Grupul fiscal - sistemul de consolidare fiscală în domeniul impozitului pe profit

Dosarul prețurilor de transfer:

- Fiecare membru al grupului fiscal are obligația **să întocmească dosarul prețurilor de transfer** care va cuprinde atât tranzacțiile desfășurate cu membrii grupului fiscal, cât și cele cu entitățile afiliate din afara grupului fiscal.
- Prin derogare de la prevederile alin.(2) al art.108 din Legea nr.207/2015, cu modificările și completările ulterioare, dosarele prețurilor de transfer întocmite de fiecare membru al grupului fiscal **vor fi prezentate de către persoana juridică responsabilă.**

Grupul fiscal - sistemul de consolidare fiscală în domeniul impozitului pe profit

Recuperarea pierderilor fiscale:

- **Pierderile fiscale înregistrate** de un membru al grupului **înainte de aplicarea sistemului** de consolidare fiscală în domeniul impozitului pe profit, **se recuperează**, în conformitate cu prevederile titlului II din Codul Fiscal (art. 31), de către membrul respectiv, **numai din profiturile impozabile ale acestuia**.
- **Pierderile fiscale** înregistrate de un membru al grupului **în perioada aplicării** sistemului de consolidare fiscală **se recuperează din rezultatul fiscal consolidat** al grupului.
- În **cazul desființării grupului** după perioada de 5 ani, pierderile înregistrate și nerecuperate în perioada consolidării fiscale **se recuperează de către persoana juridică responsabilă**, potrivit art. 31 din Codul Fiscal.

Grupul fiscal - sistemul de consolidare fiscală în domeniul impozitului pe profit

Declararea și plata impozitului pe profit, depunerea declarației anuale de impozit pe profit:

Grupul fiscal care aplică sistemul de declarare și plată a impozitului pe profit trimestrial:

- Fiecare membru al grupului fiscal **determină individual rezultatul fiscal** și îl **comunică persoanei juridice responsabile**, până la data 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I - III. Pentru trimestrul IV comunicarea se efectuează până la termenul de depunere a declarației privind impozitul pe profit anual.
- **Calculul, declararea și plata impozitului pe profit trimestrial datorat** de grupul fiscal **se efectuează** de către **persoana juridică responsabilă** până la data de 25 inclusiv a primei luni următoare încheierii trimestrelor I, II și III.
- **Definitivarea și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal** respectiv se efectuează de **persoana juridică responsabilă** până la termenul de depunere a declarației anuale privind impozitul pe profit (prevăzut la art.42 din Codul Fiscal).

Grupul fiscal care aplică sistemul de declarare și plată a impozitului pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial:

- Pentru grupul fiscal care aplică un astfel de sistem de **declarare și plată a impozitului pe profit anual**, **plățile anticipate trimestriale se stabilesc** în sumă de **o pătrime din impozitul pe profit datorat pentru anul precedent**, determinate prin **însurarea impozitului pe profit datorat** pentru anul precedent de fiecare membru al grupului cu aplicarea corespunzătoare și a celorlalte reguli pentru determinarea/declararea/efectuarea plăților anticipate trimestriale, prevăzute de Codul Fiscal (art.41).

Grupul fiscal - sistemul de consolidare fiscală în domeniul impozitului pe profit

Declarația anuală consolidată privind impozitul pe profit:

- Persoana juridică **responsabilă** este obligată să **depună o declarație anuală consolidată** privind impozitul pe profit în care **raportează rezultatele întregului grup** fiscal și este **responsabilă pentru plata** impozitului pe profit calculat pentru întregul grup fiscal. În acest sens Ministerul Finanțelor urmează să reglementeze până la finele acestui an, prin legislația secundară (ordine ale ministrului), aspecte privind procedura fiscală de administrare a grupului fiscal de către organele teritoriale ANAF, precum și instrucțiunile de întocmire a declarației consolidate privind impozitul pe profit consolidat.
- Declarația anuală privind impozitul pe **profit se depune la organul fiscal competent**, împreună cu **declarația anuală privind impozitul pe profit a fiecărui membru**, până la data de 25 martie inclusiv a anului următor/până la data de 25 a celei de-a treia luni inclusiv, de la închiderea anului fiscal modificat.

Grupul fiscal - sistemul de consolidare fiscală în domeniul impozitului pe profit

Sistemul de consolidare fiscală se aplică :

- **începând cu anul fiscal 2022**, potrivit cererii, pentru contribuabilii al cărui **an fiscal este anul calendaristic**;
- **cu prima zi a** anului fiscal modificat care începe ulterior datei de 1 ianuarie 2022, potrivit cererii, pentru contribuabilii al cărui an fiscal este **diferit de anul calendaristic**.

Persoane juridice străine rezidente în România potrivit locului conducerii efective

Modificări legate de impunerea persoanelor juridice străine care au locul conducerii efective în România:

- Prin noțiunea de rezident, se înțelege orice persoană juridică română, **orice persoană juridică străină având locul de exercitare a conducerii efective în România**, orice persoană juridică cu sediul social în România, înființată potrivit legislației europene sau orice persoană fizică rezidentă.
- În cazul persoanelor juridice străine rezidente în România, potrivit prevederilor fiscale privind locul conducerii efective, acestea **sunt obligate la plata impozitului pe profit și calculează acest impozit asupra profitului impozabil obținut din orice sursă**, atât din România, cât și din străinătate.
- Persoana juridică străină rezidentă în România potrivit locului conducerii efective are următoarele **obligații**:
 - a) **să se înregistreze** la organul fiscal central competent, potrivit declarației de înregistrare fiscală/declarație de mențiuni/declarație de radiere pentru persoanele juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România **în termen de 30 zile de la data la care a fost notificat** că este persoană rezidentă în România;
 - b) **să păstreze procesele-verbale ale ședințelor de consiliu și ale adunărilor acționarilor/asociaților**;
 - c) **să conducă și să păstreze în România evidența contabilă**, respectiv **să întocmească situațiile financiare conform legislației contabile din România**;
 - d) să se înregistreze ca plătitor de impozit pe profit;
 - e) să își mențină rezidența în România pe o perioadă de cel puțin un an fiscal.

Determinarea impozitului pe profit scutit aferent profitului reinvestit

Investițiile scutite:

- Profitul **investit în** echipamente tehnologice, calculatoare electronice și echipamente periferice, mașini și aparate de casă, de control și de facturare, în programe informatice, precum și pentru dreptul de utilizare a programelor informatice, produse și/sau achiziționate, inclusiv în baza contractelor de leasing financiar, și puse în funcțiune, folosite în scopul desfășurării activității economice, este scutit de impozit. Activele corporale pentru care se aplică scutirea de impozit sunt cele prevăzute în subgrupa 2.1, respectiv în clasa 2.2.9 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin hotărâre a Guvernului.

Modificări în mecanismul de calcul al scutirii:

- Profitul investit reprezintă **soldul contului de profit și pierdere, respectiv profitul contabil brut cumulat de la începutul anului, obținut până în trimestrul** sau în anul punerii în funcțiune a activelor.
- **Scutirea de impozit pe profit aferentă investițiilor realizate se acordă:**
 - în limita impozitului pe profit **calculat cumulat de la începutul anului până în trimestrul punerii în funcțiune a activelor**, pentru contribuabilii **care aplică sistemul trimestrial** de declarare și plată a impozitului pe profit.
 - în limita impozitului pe profit **calculat cumulat de la începutul anului punerii în funcțiune a activelor până la sfârșitul anului respectiv** pentru contribuabilii **care aplică sistemul anual** de declarare și plată a impozitului pe profit.

Determinarea impozitului pe profit scutit aferent profitului reinvestit

Reguli generale:

- Scutirea se **calculează trimestrial sau anual**, după caz.
- În cazul în care **în trimestrul** în care se pun în funcțiune activele **se înregistrează pierdere contabilă**, iar în trimestrul următor sau la sfârșitul anului se înregistrează profit contabil, impozitul pe profit aferent profitului investit **nu se recalculează**.
- **Suma profitului pentru care s-a beneficiat de scutirea** de impozit pe profit, mai puțin partea aferentă rezervei legale, **se repartizează** la sfârșitul exercițiului financiar **sau în cursul anului următor, cu prioritate pentru constituirea rezervelor**, până la concurența profitului contabil înregistrat la sfârșitul exercițiului financiar.
- În cazul în care **la sfârșitul exercițiului financiar se realizează pierdere contabilă nu se efectuează recalcularea impozitului pe profit aferent profitului investit**, iar contribuabilul **nu repartizează la rezerve suma profitului investit**.

Prevederi speciale privind deductibilitatea unor cheltuieli

Activitatea în regim de telemuncă:

- Cheltuielile suportate de angajator aferente activității în regim de telemuncă pentru salariații care desfășoară activitatea în acest regim, **potrivit legii, sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal.**
- *Legea care reglementează activitatea de telemuncă este Legea nr. 81/2018, potrivit căreia:*
 - *În conformitate cu prevederile art. 3 alin.(1), **activitatea de telemuncă se bazează pe acordul de voință al părților și se prevede în mod expres în contractul individual de muncă odată cu încheierea acestuia pentru personalul nou-angajat sau prin act adițional la contractul individual de muncă existent.***
 - *Potrivit art. 5 alin. (2) lit. j), în cazul activității de telemuncă, **contractul individual de muncă conține**, în afara elementelor prevăzute la art. 17 alin. (3) din Legea nr. 53/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **condițiile în care angajatorul suportă cheltuielile aferente activității în regim de telemuncă.***

Cheltuieli nedeductibile - potrivit recomandărilor europene cu privire la tranzacții cu jurisdicții necooperante

- Potrivit art 25 alin. 4 lit f¹) - Sunt **nedeductibile** la calculul rezultatului fiscal **cheltuielile privind tranzacțiile efectuate cu o persoană situată într-un stat** care, la data înregistrării cheltuielilor, **este inclus în anexa I din Lista UE a jurisdicțiilor necooperante în scopuri fiscale**, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, pentru tranzacțiile efectuate începând cu data de 1 ianuarie 2021, numai în situația în care cheltuielile sunt efectuate ca urmare a unor **tranzacții care nu au un scop economic**.

Regimul fiscal al cheltuielilor cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri cu decontare în acțiuni.

- Sunt cheltuieli nedeductibile cheltuielile **cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri cu decontare în acțiuni**. Acestea reprezintă elemente similare cheltuielilor la momentul acordării efective a beneficiilor. (art. 25 alin. 4, lit. q)

Notă: Prin modificarea acestor prevederi, pentru deducerea ca elemente similare la momentul acordării efective a beneficiilor, a fost eliminată condiția de impozitare conform titlului IV, unde impozitarea se face la vânzarea instrumentelor de capital.

Regimul fiscal al unor cheltuieli pentru contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu IFRS

Prevederi fiscale aplicabile pentru contractele încheiate după intrarea în vigoare a Legii nr. 296/2020:

Contribuabilii (**locatarii**) care aplică reglementările contabile conforme cu IFRS, pentru determinarea rezultatului fiscal, vor avea în vedere **următoarele reguli**:

- **Deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea**

a) în cazul în care contractul de leasing **transferă dreptul de proprietate** asupra activului-suport la locatar până la încheierea duratei contractului de leasing sau costul activului aferent dreptului de utilizare reflectă faptul că **locatarul va exercita o opțiune de cumpărare**, locatarul **deduce cheltuielile cu amortizarea activului aferent** dreptului de utilizare **pe durata activului-suport**, determinată potrivit art. 28, cu respectarea și a celorlalte condiții prevăzute în cadrul art. 28;

b) în cazul contractelor de leasing **care nu transferă dreptul de proprietate** (*în special contractele de închiriere și leasingul operațional*), cheltuielile cu **amortizarea** activului aferent dreptului de utilizare **se deduc astfel**:

1. **pe durata contractului de leasing**, (*în situația în care locatarul amortizează activul respectiv pe aceeași durată, potrivit reglementărilor contabile aplicabile*);
2. **pe durata activului-suport determinată potrivit art. 28**, (*în situația în care locatarul amortizează activul respectiv pe durata de utilizare economică a activului-suport, potrivit reglementărilor contabile aplicabile; în această situație diferă duratele de amortizare contabile de cele fiscale*).

Regimul fiscal al unor cheltuieli pentru contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu IFRS

- **Deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile și a diferențelor de curs valutar:**
 - se aplică prevederile *privind limitarea deductibilității dobânzii și a altor costuri echivalente dobânzii din punct de vedere economic* (reglementări fiscale privind costul îndatorării-art. 40²);
 - pentru deducerea **diferențelor de curs valutar** se aplică prevederile art. 40², cu excepția vehiculelor rutiere motorizate, unde se aplică prevederile art. 25 alin.(3) lit. I) ;
- **Prevederi incidente regimului fiscal al operațiunilor generate de IFRS 16:**
 - în situația în care activele-suport fac obiectul contractelor prin care se **transferă dreptul de proprietate** (prevăzute la lit. a) și totodată reprezintă active de natura celor **scutite ca urmare a profitului reinvestit**, (potrivit art. 22), **scutirea se aplică la valoarea dreptului de utilizare a activelor respective;**
 - în cazul în care se efectuează **reevaluarea activului aferent dreptului de utilizare**- sunt aplicabile toate prevederile din titlul II, inclusiv cele referitoare la definirea valorii fiscale a activelor;
 - În cazul **contractelor de leasing pe termen scurt și în cazul contractelor de leasing în care activul-suport are o valoare mică**, pentru care locatarul optează să nu aplice dispozițiile privind recunoașterea contractelor de leasing, potrivit reglementărilor contabile conforme cu IFRS, cheltuielile aferente acestor contracte, **reprezintă cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal;**
 - Contribuabilii care aplică IFRS 16, pentru contractele încheiate după 1 ianuarie 2021, la **clasificarea contractelor de leasing, locatarul nu aplică prevederile art. 7 pct. 7 și 8, art. 28 alin (4) și (14)**- acestea fiind aplicabile contribuabililor care aplică alte reglementări contabile decât cele conforme cu IFRS și contribuabililor care au încheiat contracte de leasing până la data intrării în vigoare a reglementărilor fiscale privind IFRS 16.