

CZU: 336.24:334.012.42(478:498)

DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.6563669>

**CARACTERISTICA IMPOZITĂRII VENITURILOR CU CARACTER DE
EXTRANEITATE SUB ASPECT COMPARAT:
REPUBLICA MOLDOVA ȘI ROMÂNIA**

Svetlana SLUSARENCO, Veronica POZNEACOVA

Universitatea de Stat din Moldova

Impozitul pe venit și impozitul pe profit reprezintă unele dintre principalele surse de venit al statului, fiind plasate în vârful ierarhiei sistemului impozitelor. Fiecare stat reglementează diferit impozitele, în special diferă cota procentuală, ceea ce reprezintă o manifestare a suveranității statului în materia impozitării. În prezent, în legislația Republicii Moldova este reglementat doar impozitul pe venit, însă persoanele juridice plătitoare de TVA achită impozitul calculat din suma profitului efectiv obținut. Din reglementările actuale reiese că există o confuzie între noțiunile *venit* și *profit*. Totodată, apar anumite neclarități în procesul calculării impozitului pe venit achitat de persoanele juridice plătitoare de TVA. În acest context, este necesară definirea noțiunilor *venit* și *profit*, precum și analiza reglementărilor existente sub aspect comparat, pentru a determina specificul de reglementare a impozitului pe profit în legislația României ca model de reglementare a impozitului respectiv. Scopul studiului dat este analiza coraportului între noțiunile *venit* și *profit*, dar și a specificului reglementării impozitelor, obiectul impozabil al cărora este venitul sau profitul persoanelor fizice și/sau juridice. Pentru a atinge acest scop, am analizat impozitul pe venit sub aspect general, precum și reglementarea acestuia în legislația actuală a Republicii Moldova și în cea a României sub aspect comparat.

Cuvinte cheie: *impozitare, venit, profit, legislație fiscală, persoană juridică.*

**THE CHARACTERIZATION OF INCOME TAXATION FROM THE FOREIGN PERSPECTIVE
IN THE COMPARISON BETWEEN REPUBLIC OF MOLDOVA AND ROMANIA**

Income tax and corporate tax represent some of the primary sources of income of the state, being placed at the top of the hierarchy of the tax system. Each state regulates taxes differently. In particular, the percentage share differs, which is a manifestation of state sovereignty in matters of taxation. Currently, only the income tax is regulated in the Republic of Moldova's legislation, but the legal entities that disburse Value-Added Tax pay the tax calculated from the amount of the obtained profit. There is a confusion between the notion of *income* and *profit* in the current regulation. Some uncertainties arise in the calculation of the income tax paid by legal entities that disburse VAT. In this context, it is necessary to define the notions of *income* and *profit*, as well as to analyze the existing regulations in comparative aspect, in order to determine the specifics of regulating the corporate tax in the Romanian legislation, which represents the model for regulating the respective tax. This study analyzes the correlation between the notion of *income* and *profit*, as well as the specifics of tax regulation, the taxable object of which is the income or profit of natural and/or legal persons. In order to achieve this goal, we analyzed the income tax, as well as its regulation in the current legislation of the Republic of Moldova and Romania, in comparative aspect.

Keywords: *taxation, income, profit, tax legislation, legal entity.*

Considerații generale. Politica impozitelor directe reflectă un domeniu important pentru orice stat, având un impact semnificativ asupra suveranității acestuia. Taxarea determină capacitatea unui stat de a-și finanța politicile și de a redistribui resursele. Evoluțiile privind politicile de bunăstare ale statului, precum și programul de redistribuire, pot fi privite prin prisma sistemului de impozitare [1, p.130-142].

Evoluția istorică a impozitelor a cunoscut diverse caracterizări și teorii doctrinare, care justifică necesitatea și rolul acestora. Cuvântul „impozit” derivă de la latinescul *imponere*, care înseamnă *a stabili cu forța, a impune* [2, p.23-29]. Una dintre ipoteze stabilește că impozitele au apărut odată cu scindarea societății în clase sociale și cu apariția statului, fiind „contribuțiile cetățenilor, necesare pentru întreținerea autorităților publice” [3, p.171]. Odată cu evoluția impozitelor, organizarea statală, la rândul său, a cunoscut și ea o dezvoltare care a impus perceperea impozitului pe o cale autoritară. Totodată, în evoluția sa istorică, impozitul a cunoscut o permanentă reformare de către conducătorii diferitor state, acesta fiind situat la baza reformelor la care statele au fost supuse de-a lungul timpului. Fiscalitatea a stat la baza dezvoltării economiilor statelor moderne, precum și a extinderii puterii lor, indiferent de faptul cine asigură aceste impozite, propriii cetățeni

sau cetățenii altor state aflate într-o formă sau alta de dependență față de statul respectiv. Totuși, până în prezent acest mijloc de finanțare și de susținere a statului nu a fost înlocuit [2, p.23-29].

Actualmente, impozitul este o plată obligatorie cu titlu gratuit, care nu ține de efectuarea unor acțiuni determinate și concrete de către organul împuternicit sau de către persoana cu funcții de răspundere a acestuia, pentru sau în raport cu contribuabilul, care a achitat această plată [4, art.6]. Impozitul reprezintă o formă de prelevare a unei părți din veniturile și/sau averea persoanelor fizice și juridice, la dispoziția statului, în vederea acoperirii cheltuielilor publice. Această prelevare se face în mod obligatoriu, cu titlu definitiv și fără contraprestație directă din partea statului. Astfel, rolul cel mai important al impozitelor se manifestă pe plan financiar, deoarece acestea constituie mijlocul principal de procurare a resurselor financiare necesare pentru acoperirea cheltuielilor publice [1, p.130-142].

În acest context, impozitul pe venit îi revine un rol important în circuitul economic al fiecărui stat. Fiind unul dintre importantele fonduri bănești necesare statului, care reprezintă temelia apariției acestuia, impozitul și-a păstrat importanța și în prezent [2, p.23-29]. Impozitul pe venit reprezintă o categorie juridico-fiscală firească pentru stat și pentru contribuabil deopotrivă. Există motive economice bine argumentate pentru utilizarea impozitului pe venit ca o sursă importantă a venitului bugetar [5, p.95-104]. Flexibilitatea automată a impozitului promovează stabilitatea economică, iar ratele progresive reduc concentrarea succesivă a puterii economice și a controlului [6, p.36].

Reglementarea impozitului pe venit. În literatura de specialitate nu există o definiție unanim recunoscută a obiectului impozabil al impozitului pe venit. Dicționarul explicativ al limbii române definește venitul ca „ceea ce se obține din desfășurarea unei activități, din plasarea unei sume de bani etc.; câștig, beneficiu” [7]. În Codul fiscal al Republicii Moldova [4] noțiunea de venit este definită astfel: „*Venit impozabil – venitul brut, inclusiv facilitățile acordate de angajator, obținut de contribuabil din toate sursele într-o anumită perioadă fiscală, cu excepția deducerilor și scutirilor, aferente acestui venit, la care are dreptul contribuabilul conform legislației fiscale*” (art.12, pct.4). Din această definiție reiese că impozitarea se calculează din toate veniturile obținute într-o perioadă fiscală, cu excepția deducerilor și scutirilor reglementate de legislația în vigoare. Trebuie să subliniem faptul că la determinarea sumei efective a impozitului pe venit, care va fi transferată în bugetul de stat, contribuabilul sau persoana care efectuează plata impozitelor din contul contribuabilului (de exemplu, prin rețineri din salariu) trebuie să țină cont de venitul brut al acestuia.

Analizând definițiile doctrinare ale impozitului pe venit, considerăm oportun să remarcăm faptul că acesta mai poate fi definit ca o plată, în formă pecuniară, care se achită de către persoanele fizice sau juridice pentru veniturile pe care acestea le obțin [8, p.246]. Profesorii L.Lazari și R.Vieru subliniază că impozitul pe venit reprezintă o categorie financiară a cărei apariție și evoluție se află într-o legătură directă cu statul și cu relațiile bănești. El joacă un rol decisiv în procesul de finanțare a activităților statului în domenii cum sunt educația, apărarea, sănătatea, cultura, ordinea publică, arta, securitatea și protecția socială, funcționarea organelor administrației publice, domeniile transportului, energetic, comunicațiilor, cercetării, protecția mediului. Cerința intervențiilor sale prin acțiuni adecvate asupra fluctuațiilor conjuncturale ale mediului economic a determinat sporirea nevoilor sale financiare, precum și o diversificare a surselor de finanțare [2, p.23-29].

Apariția și evoluția istorică a impozitului pe venit. Cu referire la evoluția istorică a impozitului, care a determinat apariția și reglementarea impozitului pe venit, este de menționat că aspectul principal a fost trecerea de la impozitele de tip real la cele de tip personal [2, p.23-29]. Impozitele reale se caracterizează prin aceea că se stabilesc în legătură cu anumite obiecte materiale (pământ, clădiri, fabrici, magazine etc.), făcându-se abstracție de situația personală a subiectului impozabil. Ele mai sunt numite și *impozite obiective și pe produs*, deoarece se aplică asupra produsului sau venitului brut al obiectului impozabil, fără să se țină cont de situația subiectului impozabil. Impozite de tip real se practică și în prezent. Astfel, într-o serie de țări în curs de dezvoltare exploatarea agricolă sunt supuse unor impozite de tip real. În cazul acestor impozite, sarcina fiscală este dimensionată în funcție de suprafața de teren, de numărul animalelor, de cantitatea de îngrășăminte folosite, de valoarea materialelor procurate pentru lucrările de irigații sau de alți factori. Rezultă că, în cazul impozitelor reale, la impunere nu se ia în considerare produsul net (venitul) real al obiectelor impozabile, ci produsul brut sau cel mediu prezumat, ceea ce îi dezavantajează pe micii producători și îi avantajează pe marii producători care au condiții pentru a realiza un venit mai mare decât cel mediu.

Trecerea de la impozitele de tip personal s-a efectuat treptat, astfel încât în unele state aceasta s-a realizat în cea de-a doua jumătate a secolului al XIX-lea, pe când în altele – în primele decenii ale secolului al XX-lea.

Cauza acestei modificări a fost înlocuirea impunerii reale cu impunerea personală, care la începuturile epocii moderne era ceva practic imposibil, deoarece muncitorii erau lipsiți de proprietăți funciare, clădiri sau capitaluri mobiliare și nu puteau fi supuși plății impozitelor reale, iar presiunea impozitelor indirecte care le afecta puterea de cumpărare era suportată cu greu. Astfel, statul a acționat pentru a cuprinde în sistemul de impunere directă și muncitorii și funcționarii care obțineau salariu [2, p.23-29].

Trecerea la impozitele personale a devenit o necesitate, deoarece impozitele indirecte erau tot mai apăsătoare pentru cei cu venituri mici, iar impozitele reale reprezentau o serie de curențe și, ca atare, se simțea nevoia introducerii unui sistem de impozite care să elimine neajunsurile semnalate anterior și să asigure impunerea progresivă a veniturilor sau averii, introducerea minimului neimpozabil și acordarea unor înlesniri contribuabililor cu familii numeroase [2, p.23-29]. Impozitele personale se stabilesc în dependență de situația personală a subiectului, de aceea se mai numesc *impozite subiective*.

Impozitul pe venit a fost introdus pentru prima dată în Marea Britanie, spre sfârșitul secolului al XVIII-lea. În preajma Primului Război Mondial au mai introdus acest impozit și alte țări, cum ar fi: SUA, Japonia, Germania, Franța, Olanda, Belgia [2, p.23-29].

Referindu-ne la introducerea și aplicarea impozitului pe venit pe teritoriul actual al Republicii Moldova, trebuie să remarcăm rezultatele cercetărilor profesorilor Ion Șpac și Silvia Ghinculov, care au analizat articole publicate în Revista „Basarabia economică” în perioada 1919-1940. Autorii respectivi făceau trimitere la articolul „Impozitul pe venit în Basarabia” de Teofil Ioncu publicat în paginile acestei reviste din anul 1919. Teofil Ioncu a descris istoricul impozitului pe venit în Rusia, introdus parțial în 1812, sub forma dării procentuale progresive asupra averilor imobiliare. Această dare însă a fost suprimată în anul 1819. Mai târziu, începând cu anii 1860-1870, apoi în 1891 și în 1907, chestiunea introducerii impozitului pe venit fusese pusă în discuție în mai multe rânduri, ca, în fine, la 6 aprilie 1916 problema să fie rezolvată prin lege [9, p.10]. Autorul vine în fața cititorului cu diverse explicații și informații cu privire la implementarea legii în practică, la ceea ce reprezenta minimul de existență. Datele despre cum se schimba acest minim și care erau principiile acestor schimbări, care era și cum se schimba situația impozitului pe venit în diferite localități ale Basarabiei (în anul 1918) sunt reflectate în diverse tabele statistice [10, p.18].

Dovada aplicării depline a impozitului pe venit în Basarabia se regăsește într-un alt număr al revistei „Basarabia economică: Buletinul Camerelor de Comerț și Industrie din Basarabia” din 1936, în care se menționa că negustorul sau așa-numitul intermediar își stabilea câștigul său – o nouă serie de cheltuieli fiscale, pe care negustorul le plătește sub forma următoarelor impozite: Impozitul pe venit; Impozitul pe drumuri; Impozitul pentru Camera de Comerț; Impozitul de județ; Impozitul comunal; Impozitul firmei; Taxe pentru Casa de Asigurare ș.a., care, de cele mai multe ori, se egalează cu costul mărfii la producător [11, p.5-8]. În această perioadă de timp a fost aplicat impozitul pe venit, fără introducerea distincției dintre noțiunile de venit și profit.

De menționat că în prezent una dintre principalele pârghii ce contribuie la realizarea funcțiilor sistemului fiscal în economia de piață este *impozitul pe venitul personal*. Acest tip de impozit funcționează în diferite variante în țările cu economie de piață, fiind o rezultantă a cel puțin patru variabile, și anume: - evoluția și diferențierea veniturilor persoanelor fizice: - raportul dintre venituri și puterea de cumpărare; - politica socială; - politica economică a statului respectiv [5, p.95-104].

Reglementarea impozitului pe venit în legislația Republicii Moldova și în cea a României. În cele ce urmează ne propunem să analizăm reglementarea impozitului pe venit în Codul fiscal al Republicii Moldova și în cel al României sub aspect comparativ.

Articolul 13 din Codul fiscal al Republicii Moldova stipulează că subiecți ai impunerii sunt: persoanele juridice și fizice rezidente ale Republicii Moldova, care desfășoară activitate de întreprinzător, persoanele care desfășoară servicii profesionale, precum și persoanele care practică activitate profesională în sectorul justiției și în domeniul sănătății, persoanele fizice rezidente cetățeni ai Republicii Moldova care nu desfășoară activitate de întreprinzător, persoanele fizice rezidente care desfășoară activități independente, care, pe parcursul perioadei fiscale, obțin venit din orice surse aflate în Republica Moldova, precum și din orice surse aflate în afara Republicii Moldova; persoanele fizice rezidente cetățeni ai Republicii Moldova care nu desfășoară activitate de întreprinzător și obțin venit din investiții și din orice surse aflate în afara Republicii Moldova; persoanele fizice rezidente cetățeni străini și apatrizi, care desfășoară activitate pe teritoriul Republicii Moldova și obțin venit din orice surse aflate în Republica Moldova și din orice surse aflate în afara Republicii Moldova

pentru activitatea lor în Republica Moldova, cu excepția venitului din investiții și financiar din orice surse aflate în afara Republicii Moldova; persoanele fizice nerezidente care nu desfășoară activitate de întreprinzător pe teritoriul Republicii Moldova și pe parcursul perioadei fiscale obțin venituri conform capitolului 11 din titlul II Impozitul pe Venit al Codului fiscal. Subiecții impunerii sunt obligați să declare venitul brut obținut din toate sursele (alin.(1), (2)).

Codul fiscal al României [12] reglementează în art.58 categoriile subiecților impunerii astfel: „Următoarele persoane datorează plata impozitului conform prezentului titlu și sunt numite în continuare contribuabili: a) persoanele fizice rezidente; b) persoanele fizice nerezidente care desfășoară o activitate independentă prin intermediul unui sediu permanent în România; c) persoanele fizice nerezidente care desfășoară activități dependente în România; d) persoanele fizice nerezidente care obțin venituri prevăzute la art.129”.

Din reglementările respective reiese că subiecții impunerii sunt clasificați pe criteriul cetățeniei, al locului de desfășurare a activității de bază, precum și pe criteriul activității impozabile. În acest context, se manifestă preluarea conceptului teritorialității în determinarea impozitelor, în conformitate cu care activitatea desfășurată în Republica Moldova sau în România va fi impozitată la locul obținerii venitului, și a principiului cetățeniei, ce stipulează că cetățenii Republicii Moldova și ai României vor plăti impozitul în bugetul Republicii Moldova, respectiv al României, fără a ține cont de locul de obținere a venitului respectiv. Prin urmare, atât Republica Moldova, cât și România au adoptat conceptul teritorialității și cel al cetățeniei în determinarea categoriilor de subiecți care urmează să plătească impozitul pe venit.

Diferența substanțială dintre reglementarea categoriei de subiecți ai impozitului pe venit reprezintă persoanele juridice. Capitolul 7¹ din Codul fiscal al Republicii Moldova reglementează regimul fiscal al agenților economici – subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii. Prevederile capitolului respectiv se aplică agenților economici care nu sunt înregistrați ca plătitori de TVA, cu excepția gospodăriilor țărănești (de fermier), întreprinzătorilor individuali, precum și agenților economici la care ponderea venitului pentru anul precedent din prestarea de servicii de consultanță pentru afaceri și management (pct.70.22 din Clasificatorul Activităților din Economia Moldovei) este mai mare de 60% din venitul din vânzări (4, art.54¹). Cota de impozitare a contribuabililor respectivi constituie 4% din obiectul impunerii (art.54³). Observăm că cota de impozitare a întreprinderilor mici și mijlocii este mai mică decât cota de impozitare a persoanelor fizice și a altor categorii de persoane juridice, ceea ce facilitează dezvoltarea întreprinderilor mici și mijlocii, prin reglementarea cotei de impozitare mai mici decât cea generală, prevăzută de legislația fiscală. În legislația fiscală a României microîntreprinderile formează categoria de persoane juridice care achită impozit pe venit. Codul fiscal al României reglementează categoriile de persoane juridice care achită impozitul pe venit: „O microîntreprindere este o persoană juridică română care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent: c) a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 1.000.000 euro. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la închiderea exercițiului financiar în care s-au înregistrat veniturile; d) capitalul social al acesteia este deținut de persoane, altele decât statul și unitățile administrativ-teritoriale; e) nu se află în dizolvare, urmată de lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești, potrivit legii” (art.47). Similitudinea reglementărilor prevăzute în legislația Republicii Moldova și în cea a României se manifestă prin faptul că este prevăzută o categorie de persoane juridice care achită impozit pe venit, nu însă impozit pe profit. Diferența substanțială dintre reglementările acestor state constă în faptul că legislația Republicii Moldova nu prevede expres noțiunea de impozit pe profit plătit de persoane juridice contribuabili mari, însă impozitarea acestor categorii de persoane se face din venitul din care sunt deduse cheltuielile pentru gestionarea întreprinderii, deci profitul. În acest context, considerăm oportun să subliniem necesitatea introducerii în legislația fiscală a impozitului pe profit, ca impozit distinct plătit de persoanele juridice contribuabili mari.

Conform art.14 din Codul fiscal al Republicii Moldova, obiect al impunerii îl constituie: a) venitul din orice surse aflate în Republica Moldova, precum și din orice surse aflate în afara Republicii Moldova, cu excepția deducerilor și scutirilor la care au dreptul, obținut de persoanele juridice și fizice rezidente ale Republicii Moldova care desfășoară activitate de întreprinzător, de persoanele care desfășoară servicii profesionale, precum și de persoanele care practică activitate profesională în sectorul justiției și în domeniul sănătății; b) venitul din orice surse aflate în Republica Moldova, inclusiv facilitățile acordate de angajator, precum și din orice surse aflate în afara Republicii Moldova pentru activitatea în Republica Moldova, cu excepția deducerilor și scutirilor la care au dreptul, obținut de persoanele fizice rezidente cetățeni ai Republicii Moldova care nu

desfășoară activitate de întreprinzător; b¹) venitul din orice surse aflate în Republica Moldova, precum și din orice surse aflate în afara Republicii Moldova pentru activitatea în Republica Moldova, obținut de persoanele fizice rezidente care desfășoară activități independente; c) venitul din investiții și financiar din orice surse aflate în afara Republicii Moldova, obținut de persoanele fizice rezidente cetățeni ai Republicii Moldova care nu desfășoară activitate de întreprinzător; d) venitul din orice surse aflate în Republica Moldova și din orice surse aflate în afara Republicii Moldova pentru activitatea în Republica Moldova, cu excepția venitului din investiții și financiar din orice surse aflate în afara Republicii Moldova, obținut de persoanele fizice rezidente cetățeni străini și apatrizi care desfășoară activitate pe teritoriul Republicii Moldova; e) venitul obținut în Republica Moldova de persoanele fizice nerezidente care nu desfășoară activitate de întreprinzător pe teritoriul Republicii Moldova.

Sfera de cuprindere a impozitului este reglementată de art.59 din Codul fiscal al României, în conformitate cu care „(1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplică următoarelor venituri: a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România, veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României; b) în cazul persoanelor fizice rezidente, altele decât cele prevăzute la lit.a), veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, începând cu data de la care acestea devin rezidenți în România; c) în cazul persoanelor fizice nerezidente, care desfășoară activitate independentă prin intermediul unui sediu permanent în România, venitului net atribuibil sediului permanent; d) în cazul persoanelor fizice nerezidente, care desfășoară activitate dependentă în România, venitului salarial net din această activitate dependentă; e) în cazul persoanelor fizice nerezidente, care obțin veniturile prevăzute la art.58 lit.d), venitului determinat conform regulilor prevăzute în prezentul titlu, ce corespund categoriei respective de venit. (2) Persoana fizică nerezidentă care îndeplinește condiția de rezidență prevăzută la art.7 pct.28 lit.b) este supusă impozitului pe venit pentru veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, începând cu prima zi în care declară că centrul intereselor vitale se află în România”.

Din aceste reglementări reiese că venitul impozabil este cel obținut de persoanele fizice și juridice pe teritoriul Republicii Moldova și al României, în afara teritoriului țărilor respective, precum și venitul nerezidenților obținut pe teritoriul țării. În acest context, trebuie să remarcăm faptul că legislația României stabilește impozitarea veniturilor persoanelor fizice nerezidente, dacă acestea declară că centrul intereselor vitale se află în România. Prin urmare, în legislația României față de aceasta categorie de persoane se aplică regula generală stabilită pentru persoanele fizice rezidente, și anume: că sunt impozitate toate veniturile obținute atât în țara, cât și peste hotarele țării.

Cota procentuală a impozitului pe venit este reglementată de art.15 din Codul fiscal al Republicii Moldova, fiind diferită în dependență de categoria contribuabilului. Pentru persoanele fizice, întreprinzători individuali și persoanele care desfășoară activitate profesională în sectorul justiției, în domeniul sănătății, persoanele juridice – în mărime de 12% din venitul impozabil; pentru gospodăriile țărănești (de fermier) – în mărime de 7% din venitul impozabil; pentru agenții economici al căror venit a fost estimat în conformitate cu art.225 și 225¹ – în mărime de 15% din depășirea venitului estimat față de venitul brut înregistrat în contabilitate de agentul economic. Articolul 20 din Codul fiscal al Republicii Moldova stipulează care surse de venit sunt neimpozabile, astfel încât veniturilor provenite din aceste surse nu li se va aplica cota de impozitare reglementată de lege și nu vor fi impozitate.

Din aceste prevederi reiese că statul încurajează înființarea gospodăriilor țărănești prin micșorarea impozitului de la 12%, care constituie cota procentuală generală plătită de persoanele fizice, la 7%. Prin urmare, devine evidentă funcția impozitelor de reglare a economiei, care se manifestă prin favorizarea prin impozitare a domeniilor care necesită un suport financiar din partea statului, precum și motivarea mai multor persoane să recurgă la activitatea respectivă.

Codul fiscal al României reglementează în art.64 cotele de impozitare a persoanelor fizice: „(1) Cota de impozit este de 10% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din: a) activități independente; a¹) drepturi de proprietate intelectuală; b) salarii și asimilate salariilor; c) cedarea folosinței bunurilor; d) investiții; e) pensii; f) activități agricole, silvicultură și piscicultură; g) premii; h) alte surse. (2) Fac excepție de la prevederile alin.(1) cotele de impozit prevăzute expres pentru categoriile de venituri cuprinse în titlul IV”. De menționat că legislația României reglementează expres cotele de impozitare a microîntreprinderilor în art.51: „(1) Cotele de impozi-

tare pe veniturile microîntreprinderilor sunt: a) 1% pentru microîntreprinderile care au unul sau mai mulți salariați; c) 3%, pentru microîntreprinderile care nu au salariați". În acest context, considerăm oportun să menționăm că cota de impozitare pentru microîntreprinderi este mult mai mică decât impozitul plătit de persoanele fizice. În plus, observăm că legiuitorul favorizează angajarea legală a persoanelor la locuri de muncă, micșorând conta de impunere în dependență de angajarea oficială a salariaților, prin aceste acțiuni urmând evitarea efectuării evaziunii fiscale de microîntreprinderi.

Perioada fiscală a impozitului pe venit este reglementată expres de Codul fiscal al Republicii Moldova în art.12¹ și include perioada anului calendaristic la încheierea căruia se determină venitul impozabil și se calculează suma impozitului care trebuie să fie achitată. Perioada fiscală diferă pentru anumiți subiecți ai impunerii, printre care întreprinderile nou-create, agentul economic care a adoptat decizia de lichidare pe parcursul anului calendaristic, întreprinderile reorganizate, agenții economici care pe parcursul anului fiscal obțin titlul de rezident al parcului pentru tehnologia informației, agenții economici cărora pe parcursul anului fiscal li se retrage titlul de rezident al parcului pentru tehnologia informației. Față de acești subiecți ai impunerii se aplică reglementări speciale, care stabilesc perioada fiscală de plată a impozitelor.

Referindu-ne la perioada impozabilă reglementată de legislația României, trebuie să remarcăm prevederile art.65, în conformitate cu care „(1) Perioada impozabilă este anul fiscal care corespunde anului calendaristic. (2) Prin excepție de la prevederile alin.(1), perioada impozabilă este inferioară anului calendaristic, în situația în care decesul contribuabilului survine în cursul anului”.

Prin urmare, atât în legislația Republicii Moldova, cât și în cea a României se prevede că perioada fiscală corespunde cu anul calendaristic, diferența fiind categoriile de subiecți pentru care perioada impozabilă se calculează diferit.

Sursele de venit impozabile sunt prevăzute de art.18 din Codul fiscal al Republicii Moldova și include: a) venitul provenit din activitatea de întreprinzător, din activitatea profesională sau din alte activități similare; b) venitul de la activitatea societăților obținut de către membrii societăților și venitul obținut de către acționarii/deținătorii de unități (titluri) emise de organismele de plasament colectiv în valori mobiliare; c) plățile pentru munca efectuată și serviciile prestate (inclusiv salariile), facilitățile acordate de angajator, onorariile, comisiunile, primele și alte retribuții similare; d) venitul din chirie (arendă); e) creșterea de capital definită la art.40 alin.(7); f) venitul aferent provizioanelor neutilizate conform art.24 alin.(16); f¹) suma diminuărilor reducerilor pentru pierderi la active și la angajamente condiționale în urma îmbunătățirii calității acestora pe parcursul perioadei fiscale; f²) suma diminuărilor provizioanelor destinate acoperirii eventualelor pierderi ce țin de nerestituirea împrumuturilor, a ratelor de leasing și a dobânzilor aferente în urma îmbunătățirii calității și/sau rambursării acestora pe parcursul perioadei fiscale; g) venitul obținut sub formă de dobândă; h) royalty (redevențe); i) anuitățile, inclusiv primite în baza tratatelor internaționale la care Republica Moldova este parte; sumele și despăgubirile de asigurare primite în baza contractelor de asigurare și coasigurare și neutilizate conform art.22 (excepție fac cele prevăzute la art.20 lit.a)); j) venitul rezultat din neachitarea datoriei de către agentul economic, cu excepția cazurilor când formarea acestei datorii este o urmare a insolvenței contribuabilului; k) dotațiile de stat, primele și premiile care nu sunt specificate ca neimpozabile în legile prin care se stabilesc aceste plăți; n) veniturile obținute, conform legislației, ca urmare a aplicării clauzei penale, în formă de despăgubire pentru venitul ratat, precum și ca urmare a reținerii arvunei sau restituirii arvunei; o) alte venituri care nu au fost specificate la literele menționate și care nu sunt neimpozabile conform legislației fiscale. Observăm că lista surselor de venit menționată în art.18 este foarte vastă și include orice venit obținut de persoana fizică și juridică, cu excepția celui obținut de persoanele juridice plătitoare de TVA și a categoriilor de venituri prevăzute de art. 20 din Codul fiscal.

Articolul 61 din Codul fiscal al României reglementează categorii de venituri supuse impozitului pe venit, printre care: a) venituri din activități independente, definite conform art.67; a¹) venituri din drepturi de proprietate intelectuală, definite potrivit art.70; b) venituri din salarii și asimilate salariilor, definite conform art.76; c) venituri din cedarea folosinței bunurilor, definite conform art.83; d) venituri din investiții, definite conform art.91; e) venituri din pensii, definite conform art.99; f) venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură, definite conform art.103; g) venituri din premii și din jocuri de noroc, definite conform art.108; h) venituri din transferul proprietăților imobiliare, definite conform art.111; i) venituri din alte surse, definite conform art.114 și 117. Observăm că categoriile de venituri reglementate de articolul respectiv se referă anume la veniturile persoanelor fizice.

În ce privește veniturile persoanelor juridice care achită impozit pe venit, trebuie să ne referim la art.53 din Codul fiscal al României, în conformitate cu care: „(1) Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad: a) veniturile aferente costurilor stocurilor de produse; b) veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție; c) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale; d) veniturile din subvenții; e) veniturile din provizioane, ajustări pentru depreciere sau pentru pierdere de valoare, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor; e¹) veniturile din ajustări pentru pierderi așteptate aferente activelor financiare constituite de persoanele juridice române care desfășoară activități în domeniul bancar, în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor; f) veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil; g) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii; h) veniturile din diferențe de curs valutar; i) veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora; j) valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării, înregistrate în contul "709", potrivit reglementărilor contabile aplicabile; k) veniturile aferente titlurilor de plată obținute de persoanele îndreptățite, potrivit legii, titulari inițiali aflați în evidența Comisiei Centrale pentru Stabilirea Despăgubirilor sau moștenitorii legali ai acestora; l) despăgubirile primite în baza hotărârilor Curții Europene a Drepturilor Omului; m) veniturile obținute dintr-un stat străin cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impuneri, dacă acestea au fost impozitate în statul străin; n) dividendele primite de la o persoană juridică română.

De subliniat că legislația României reglementează deduceri din veniturile microîntreprinderilor la determinarea bazei impozabile a impozitului pe venit. Considerăm oportun să menționăm faptul că definirea surselor impozitului pe venit în legislația României este mai reușită decât cea prevăzută de legislația Republicii Moldova, fiindcă sursele de impozitare a persoanelor fizice și juridice sunt reglementate separat, ceea ce aduce o mai mare claritate în procesul determinării surselor de venit din care contribuabilul trebuie să plătească impozit.

Dacă examinăm legislația Republicii Moldova, aceasta stabilește impunerea tuturor veniturilor persoanei fizice care depășesc un anumit plafon anual. Regula este că acel plafon este echivalentul scutirii personale reglementate de legea fiscală și care este ajustată anual în funcție de creșterea economică și alte fenomene conexe [5, p.95-104]. În Codul fiscal al Republicii Moldova scutirea personală este reglementată de art.33 astfel: „(1) Fiecare contribuabil (persoană fizică rezidentă) care are un venit anual impozabil mai mic de 360 000 de lei, cu excepția veniturilor prevăzute la art.90¹, are dreptul la o scutire personală în sumă de 25 200 de lei pe an”. Prin urmare, din suma venitului obținut de persoana fizică pe parcursul anului bugetar 2022 nu se va impozita suma de 25 200 de lei. În acest context trebuie să menționăm că legislația fiscală prevede posibilitatea majorării sumei scutirii personale la 30 000 de lei pe an, care întrunește condițiile stabilite de art.33 alin.(1) și (2). Deci, situația de facto arată ca cercul de contribuabili persoane fizice care au obligația de achitare a impozitului pe venit cuprinde pe toți cei care au un venit ce depășește suma scutirii personale, la care se adaugă scutirile speciale reglementate de lege (pentru persoane întreținute etc.) [5, p.95-104]. Așa cum se discuta mai sus despre capacitatea de plată a impozitului, care trebuie luată în considerare la reglementarea lui, menționăm că, în funcție de diverși factori, legiuitorul stipulează scutiri de care va beneficia persoana fizică. Aceste scutiri sunt determinate de capacitatea de plată a contribuabilului, fapt ce îl putem vedea în ideea că legiuitorul acordă o scutire personală fiecărui contribuabil persoană fizică, dar și alte scutiri atunci când acest contribuabil are o capacitate de plată diminuată în virtutea faptului că are la întreținere alte persoane [5, p.95-104].

Codul fiscal al României reglementează în art.60 categoriile de contribuabili care sunt scutiți de plata impozitului pe venit, printre care: 1. persoanele fizice cu handicap grav sau accentuat, pentru veniturile realizate din: a) activități independente, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere; a¹) venituri din drepturi de proprietate intelectuală; b) salarii și asimilate salariilor, prevăzute la art.76 alin.(1)-(3); c) pensii; d) activități agricole, silvicultură și piscicultură, altele decât cele prevăzute la art.105, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere fără personalitate juridică; e) transmiterea dreptului de proprietate și a dezmembămintelor acestuia cu titlul de moștenire prevăzute la art.111, indiferent de momentul dezbaterii succesiunii; 2. persoanele fizice, pentru veniturile realizate din salarii și asimilate salariilor prevăzute la art.76 alin.(1)-(3), ca urmare a desfășurării activității de creare de programe pentru

calculator; 3. persoanele fizice, pentru veniturile realizate din salarii și asimilate salariilor prevăzute la art.76 alin.(1)-(3), ca urmare a desfășurării activității de cercetare-dezvoltare și inovare; 4. persoanele fizice, pentru veniturile realizate din salarii și asimilate salariilor prevăzute la art.76 alin.(1)-(3), ca urmare a desfășurării activității pe bază de contract individual de muncă încheiat pe o perioadă de 12 luni cu persoane juridice române care desfășoară activități sezoniere în cursul unui an.

Analizând conceptul scutirilor personale prin prisma teoriilor dreptului fiscal, trebuie să menționăm despre conceptul capacității de plată. Prof. Seligman era convins că impozitarea trebuie să aibă la bază principiul capacității de plată, pentru că, în felul acesta, indivizii își recunoșteau apartenența la stat, statul fiind chiar o parte din fiecare individ. Drept consecință directă a principiului capacității de plată, Seligman sprijină un sistem fiscal progresiv, bazat pe impozitul pe venit. Importanța progresivității impozitării [6, p.37] decurgea din natura societății contemporane – urbană, industrializată. Seligman nu considera că impozitul pe venit este tipul ideal de impozit, dar era cel mai bun existent. Ca două neajunsuri principale ale impozitului pe venit era menționat, în primul rând, faptul că acesta nu reprezenta în totalitate ceea ce primește individul de la societate, pentru a calcula în mod corect capacitatea de plată, și, în al doilea rând, că nu toate sursele de venit puteau fi tratate în mod egal, unele fiind mai mult legate de contribuția societății. În ceea ce privește mărimea impozitului, Seligman era de părere că impozitul nu trebuie să afecteze în niciun fel productivitatea, pentru că, altminteri, era afectat „patrimoniul statului” [13, p.5-32]. Respectiv, capacitatea de plată a impozitului pe venit se apreciază în funcție de nivelul de consum și de corelația acestuia cu veniturile persoanei fizice [5, p.95-104].

Reglementarea impozitului pe profit. Referindu-ne la impozitul pe profit, trebuie să remarcăm faptul că în literatura de specialitate nu există o definiție unanim recunoscută a noțiunii de profit. DEX-ul definește profitul ca „*ceea ce reprezintă un folos (material sau spiritual) pentru cineva sau ceva; câștig, beneficiu, avantaj; venit care revine proprietarilor capitalului investit într-o întreprindere*” [14]. Profitul este obiectivul principal al unei entități, respectiv, este și acel indicator care măsoară performanțele acesteia, iar de mărimea profitului depinde, în cea mai mare parte, continuitatea activității [15, p.116-120]. În doctrina română impozitul pe profit este definit ca un impozit direct care se aplica beneficiului obținut din desfășurarea unei activități economice și reprezintă una dintre principalele surse de venituri ale bugetului de stat [1, p.130-142]. Cercetătoarea Liuba Brînzila menționează că impozitul pe profit reprezintă un impozit datorat la bugetul statului de către toți contribuabilii, care înregistrează profit fiscal în perioada de raportare și, totodată, o cheltuială fiscală a unei entități suportată la nivelul întregii sale activități [15, p.116-120]. Legislația Republicii Moldova nu reglementează noțiunea de profit și nici impozitul pe profit ca impozit achitat de persoanele juridice plătitoare de TVA.

Analizând succint istoricul cristalizării impozitului pe profit, menționăm că acesta a apărut ca un impozit de război, fiind introdus de Napoleon în anul 1799. A fost anulat în anul 1802, când războiul s-a finalizat, însă a fost reintrodus în anul 1803 ca urmare a reînceperii ostilităților. Poziționându-l în continuare pe o scală a timpului, anul 1818 aduce cu sine eliminarea acestui tip de impozit, urmând să fie reintrodus 27 de ani mai târziu, din acel moment rămânând un impozit permanent [16].

În practică încadrarea unui venit în categoria profitului creează anumite dificultăți, în măsura în care profitul reprezintă o formă de venit obținut prin intermediul unei activități economice, ca urmare a investirii unui capital. Pentru ca din venitul realizat să poată fi calificat profit, este necesar ca activitatea economică să fie desfășurată cu scopul obținerii de beneficiu. Această subliniere este foarte importantă, întrucât în practică există situația în care o entitate desfășoară o activitate producătoare de venit ce nu este calificată drept profit, pentru că nu există intenția obținerii unui beneficiu, ci veniturile sunt destinate susținerii unei alte activități proprii entității respective. Este cazul persoanelor juridice fără scop lucrativ [1, p.130-142]. Astfel, impozitul pe profit are un rol important atât prin prisma contribuției sale la formarea veniturilor bugetare, cât și prin influențarea activităților generatoare de profit [15, p.116-120].

Reglementarea impozitului pe venit al persoanelor juridice contribuabili mari plătitori de TVA. În conformitate cu prevederile art.15 din Codul fiscal al Republicii Moldova, persoanele juridice, cu excepția întreprinderilor mici și mijlocii, achită impozit în mărime de 12% din venitul impozabil. Diferența substanțială dintre impozitul pe venit și cel pe profit constă în determinarea sumei impozabile, care în cazul achitării impozitului pe profit se formează după deducerea cheltuielilor aferente activității întreprinderii din suma venitului total obținut în perioada fiscală. Sintagma „venit impozabil” indică asupra faptului că nu se impozitează întreg venitul persoanelor juridice, ci doar cel din care sunt deduse cheltuielile prevăzute de lege. Capitolul 3 din Codul fiscal al Republicii Moldova reglementează categoriile de cheltuieli aferente activității de între-

prinzător, permise spre deducere, printre care cheltuielile ordinare și necesare, achitate sau suportate de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale, exclusiv în cadrul activității de întreprinzător (4, art.24 alin.(1)). Prin urmare, impozitul pe venit al persoanelor juridice, care nu intră în categoria întreprinderilor mici și mijlocii, se calculează din venitul înregistrat în perioada fiscală cu deducerea următoarelor categorii de cheltuieli: cele de delegații, de reprezentanță, de asigurare a agenților economici, cheltuielile ordinare și necesare în cadrul activității de întreprinzător, sumele achitate ca impozite și taxe de către subdiviziunile situate în unitățile administrativ-teritoriale, al căror buget nu constituie parte componentă a bugetului public național, cheltuielile pentru întreținerea, funcționarea și reparația autoturismelor, cele aferente transmiterii gratuite a proprietății, axe de aderare și cotizații de membru destinate activității patronatelor, fundațiilor și altor asociații de reprezentare a activității de întreprinzător, alocații financiare destinate activității sindicatelor pentru utilizarea lor în scopurile stabilite în contractul colectiv de muncă, cheltuielile suportate de întreprinderile agricole pentru întreținerea obiectivelor de menire social-culturală aflate în gestiune, cheltuieli suportate și determinate de angajator pentru transportul, hrana și studiile profesionale ale angajatului, inclusiv a cheltuielilor legate de organizarea și realizarea programelor de formare profesională tehnică prin învățământ dual, cheltuieli suportate și determinate de angajator pentru acordarea tichetelor de masă, pentru primele de asigurare facultativă de asistență medicală ale angajatului în mărime de până la 50% din prima de asigurare obligatorie de asistență medicală calculată în sumă fixă în valoare absolută, cheltuieli suportate pentru acordarea burselor private, cheltuieli suportate de agentul economic în legătură cu lichidarea sa, cheltuieli suportate de către partenerul privat pentru obiectele construite și transmise gratuit partenerului public, cheltuieli suportate de către beneficiarii de lucrări pentru transportarea și hrana lucrătorilor zilieri, cheltuieli suportate de angajator pentru testarea salariaților în vederea depistării prezenței virusului SARS-CoV-2 [4, art.24].

Putem conchide că lista cheltuielilor permise spre deducere este una foarte largă și include mai multe tipuri de cheltuieli aferente activității de întreprinzător. Din cele expuse mai sus reiese că persoanele juridice, cu excepția întreprinderilor mici și mijlocii, achită impozit pe profit, fiindcă suma impozitului achitată se calculează după deducerea cheltuielilor aferente activității de întreprinzător, ceea ce reprezintă profitul persoanei juridice. Cu toate acestea, trebuie să remarcăm neclaritatea conceptuală creată de folosirea denumirii „impozit pe venit”, care include atât impozitul pe venitul general calculat fără deducerea cheltuielilor aferente gestiunii întreprinderilor mici și mijlocii, cât și cel plătit de contribuabili mari calculat după deducerea cheltuielilor aferente. Prin urmare, considerăm oportună introducerea „impozitului pe profit” ca impozit plătit de persoanele juridice plătitoare de TVA pentru a înlătura confuzia creată de reglementările actuale.

Reglementări contabile care se referă la contabilizarea impozitelor pe profit. În cadrul studiului dat trebuie să analizăm specificul contabilizării profitului, pentru a enunța aspectele practice specifice calculării impozitului persoanelor juridice plătitoare de TVA. Din 1 ianuarie 1998 și până la 31 decembrie 2014 modul de contabilizare a impozitului pe profit a fost reglementat de SNC 12 „Contabilitatea impozitului pe venit” [17]. În conformitate cu prevederile Ordinului Ministerului Finanțelor nr.166 din 28.11.2013 [18], entitățile Republicii Moldova, cu excepția entităților de interes public și a subiecților ce aplică Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), care n-au aplicat cu titlu de recomandare din 1 ianuarie 2014 noile reglementări contabile, sunt obligate cu titlu obligatoriu din 1 ianuarie 2015 să aplice Standardele Naționale de Contabilitate (SNC) noi [19] și Planul general de conturi nou [20]. Ordinea de implementare a sistemului nou de contabilitate este stabilită de Recomandările metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate [21]. Implementarea noilor reglementări ale contabilității condiționează necesitatea identificării: - metodelor de contabilizare a impozitului pe profit în corespundere cu SNC noi; - conturilor evidenței sintetice destinate contabilizării impozitului pe profit. În conformitate cu reglementările § 34-3 din SNC „Cheltuieli” [19], pentru contabilizarea impozitului pe profit entitățile economice pot aplica metoda impozitului pe profit curent sau amânat [22, p.22-26]. Regulile de contabilizare a impozitului pe profit prin metoda impozitului pe profit curent sunt fixate în SNC „Cheltuieli”, iar regulile de contabilizare a impozitului pe profit prin metoda impozitului amânat sunt reglementate de IAS 12 „Impozitul pe profit” [23].

Metoda impozitului pe profit curent presupune că impozitul pe profit calculat spre plată într-o perioadă de gestiune se determină din profitul impozabil în Declarația privind impozitul pe profit și este egal cu cheltuielile cu privire la impozitul pe profit curent. Cheltuielile privind impozitul pe profit curent se determină prin aplicarea la suma profitului impozabil a cotei impozitului stabilită în Codul fiscal pentru perioada fiscală respectivă. Profitul impozabil se determină în conformitate cu regulile stabilite de legislația fiscală. Profitul impo-

zabil se determină în baza profitului contabil corectat cu diferențele dintre valoarea fiscală și contabilă a veniturilor și cheltuielilor. Diferențele dintre rezultatul contabil și fiscal pot avea caracter permanent sau temporar. Metoda impozitului curent nu presupune identificarea și contabilizarea diferențelor temporare [22, p.22-26].

Standardul Național de Contabilitate „Cheltuieli” are ca scop stabilirea componenței și modului de contabilizare a cheltuielilor și de prezentare a informațiilor aferente în situațiile financiare. În sensul acestui standard, cheltuieli reprezintă „diminuări ale beneficiilor economice înregistrate în perioada de gestiune sub formă de ieșiri, reduceri ale valorii activelor sau de creșteri ale datoriilor care contribuie la diminuări ale capitalului propriu (rezultatului financiar), altele decât cele rezultate din distribuirea acestuia proprietarilor” [24]. Cheltuielile privind impozitul pe venit se contabilizează în baza metodei impozitului pe venit curent. Metoda impozitului pe venit curent prevede determinarea cheltuielilor privind impozitul pe venit prin aplicarea la suma venitului impozabil a cotei impozitului stabilite în Codul fiscal pentru perioada fiscală respectivă. Venitul impozabil se determină în conformitate cu regulile stabilite de legislația fiscală. Cheltuielile privind impozitul pe venit se contabilizează ca majorare concomitentă a cheltuielilor și datoriilor curente [24].

Metoda impozitului pe profit amânat presupune contabilizarea cheltuielilor privind impozitul pe profit prin recunoașterea contabilă a diferențelor temporare. Conform acestei metode, suma impozitului pe profit amânat este reflectată în Bilanț. Până la urmă, toate diferențele temporare se resorb (reversează, anulează), iar efectele impozabile ar trebui contabilizate în perioada în care au avut loc tranzacțiile care au provocat aceste diferențe și când se efectuează plata impozitelor. Necontabilizarea impozitelor după principiul metodei reportului de impozit provoacă fluctuația profitului net în funcție de diferențele temporare, ceea ce ar determina o mai mare greutate în previziunea profitului și a fluxurilor bănești [22, p.22-26].

Tratamentul contabil privind impozitul pe profit la nivel internațional este reglementat de Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 12 „Impozitul pe profit” [23]. În conformitate cu prevederile acestui Standard, profitul contabil reprezintă profitul sau pierderea dintr-o perioadă înainte de scăderea cheltuielilor cu impozitul, iar profitul impozabil (pierderea fiscală) include profitul (pierderea) pentru o perioadă determinată în concordanță cu regulile stabilite de autoritățile fiscale, pe baza cărora impozitul este plătit (recuperabil) [25]. „O entitate care aplică prezentul standard trebuie să contabilizeze consecințele fiscale ale tranzacțiilor și ale altor evenimente, în același mod în care contabilizează tranzacțiile și celelalte evenimente în sine. Pentru tranzacțiile și alte evenimente recunoscute în afara profitului sau pierderii (fie în alte elemente ale rezultatului global, fie direct în capitalurile proprii), orice efecte fiscale aferente sunt, de asemenea, recunoscute în afara profitului sau pierderii (fie în alte elemente ale rezultatului global, fie direct în capitalurile proprii)” [23].

Bazându-se pe prevederile Standardului menționat *supra*, cercetătoarea Liuba Brînzila menționează că impozitul pe profit include totalitatea impozitelor autohtone și străine care se stabilesc pentru profiturile impozabile. Impozitul pe profit mai include, de asemenea, impozite, cum ar fi impozitele reținute la sursa de venit, care sunt plătite de către o filială, o entitate asociată sau angajamente comune pentru distribuiri către entitatea raportoare [15, p.116-120]. În aspect general, profitul este partea rămasă din venitul total ce revine întreprinzătorului, după ce s-au scăzut toate cheltuielile aferente venitului respectiv. Totodată, conform IAS 12, profitul se evidențiază prin profit contabil și profit impozabil. Profitul contabil este profitul sau pierderea dintr-o perioadă înainte de deducerea cheltuielilor cu impozitul. Profitul impozabil (pierderea fiscală) reprezintă profitul (pierderea) pentru o perioadă, determinată în conformitate cu regulile stabilite de către autoritățile fiscale, pe baza cărora este plătit (recuperabil) impozitul pe profit. Profitul contabil (rezultatul contabil) se calculează prin relația venituri totale – cheltuieli totale, iar profitul impozabil (fiscal) se calculează prin relația profit contabil (rezultat contabil) – venituri neimpozabile + cheltuieli nedeductibile fiscal. Astfel, profitul impozabil (fiscal) se diferențiază de profitul contabil prin faptul că din ultimul nu se deduc cheltuielile nedeductibile și veniturile neimpozabile [15, p.116-120].

În această ordine de idei, prof. Viorica Guțan menționează că reglementările contabile naționale prevăd, ca și legislația fiscală, impozitul pe venit. În opinia cercetătoarei Guțan, la care ne alăturăm și noi, acest termen poate fi utilizat doar de entitățile cu statut de persoană juridică, care aplică regimul fiscal al agenților economici ai sectorului micului business (capitolul 71 din Codul fiscal) la care obiectul impunerii este venitul din activitatea operațională. Însă, entitățile Republicii Moldova, inclusiv ale cooperăției de consum, care au statut de persoană juridică, au devenit contribuabili ai TVA în rezultatul depășirii limitei de livrări de mărfuri, servicii, stabilite prin art.112 alin.(1) din Codul fiscal, calculează și achită impozitul pe profit. Aceste entități impozitează nu venitul global brut, ci doar rezultatul activității (profitul/pierderea) entității

[22, p.22-26]. Ca urmare a lipsei, la nivel național, a reglementărilor contabile privind impozitul pe profit, nu sunt tratate noțiunile: *profit contabil*, *profit impozabil* și *impozit pe profit*. Asemenea noțiuni nu sunt prevăzute nici în Codul fiscal al Republicii Moldova [15, p.116-120]. Din aceste considerente, este mai rezonabil de a utiliza termenul „impozit pe profit” [22, p.22-26].

Totodată, în opinia autoarei L.Brînzila, noțiunea de venit impozabil nu poate fi oportună în cazul determinării profitului contabil prin relația venituri totale fără cheltuieli totale. Asemenea noțiune poate fi adecvată, ca exemplu, în regimul fiscal prevăzut pentru impozitarea venitului din activitatea operațională a agenților economici subiecți ai sectorului întreprinderilor mici și mijlocii. În acest caz, calculul impozitului pe venit se efectuează prin aplicarea cotei impozitului asupra venitului din activitatea operațională. De aceea, considerăm că aspectele ce țin de profitul impozabil/impozitul pe profit și venitul impozabil/impozitul pe venit trebuie abordate separat în reglementările contabile și fiscale corespunzătoare [15, p.116-120].

Reglementarea impozitului pe profit în legislația României. Articolul 13 din Codul fiscal al României stabilește lista subiecților care sunt obligați la plata impozitului pe profit, printre care „a) persoanele juridice române, cu excepțiile prevăzute la alin.(2); b) persoanele juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent/mai multor sedii permanente în România; c) persoanele juridice străine rezidente în România potrivit locului conducerii efective; d) persoanele juridice străine care realizează venituri astfel cum sunt prevăzute la art.12 lit.h); e) persoanele juridice cu sediul social în România, înființate potrivit legislației europene; f) persoanele juridice străine rezidente într-un stat terț care desfășoară activitate în România prin intermediul unuia sau mai multor elemente tratate drept sedii permanente, în ceea ce privește situațiile ce implică existența unor tratamente neuniforme ale elementelor hibride sau tratamente neuniforme ale rezidenței fiscale, astfel cum acestea sunt reglementate în cadrul cap. III¹; g) entitatea transparentă fiscal, în ceea ce privește situațiile ce implică existența unor tratamente neuniforme ale elementelor hibride inversate, astfel cum acestea sunt reglementate la art.40⁷”.

Din aceste reglementări reiese că, conform legislației României, impozitul pe profit este achitat doar de persoanele juridice. În acest context, considerăm oportun să remarcăm faptul că legislația română diferențiază contribuabilii pe principiul înregistrării lor, definind persoanele juridice române și cele străine. Criteriul principal de determinare a obligației de plată a impozitelor de către persoanele juridice străine reprezintă locul desfășurării activității efective. Dacă activitatea se desfășoară pe teritoriul României, persoana juridică străină va fi obligată de plătească impozit pe profit în România.

Analizând prevederile ce vizează impozitul pe profit care se referă la anul fiscal, observăm că acesta este echivalent celui prevăzut la capitolul care reglementează impozitul pe venit, fiind egalat cu anul calendaristic pentru care se determină impozitarea pentru activitatea impozabilă [12, art.16].

Cota de impozitare este reglementată de art.17 din Codul fiscal al României, aceasta constituind 16%, și se aplică asupra profitului impozabil. Observăm că cota de impozitare a profitului este una mai mare decât cota generală de impozitare a veniturilor, care în România este de 10%.

Analizând sfera de cuprindere a impozitului pe profit trebuie să analizăm prevederile art.14 din același Cod fiscal, în conformitate cu care: „a) În cazul persoanelor juridice române, al persoanelor juridice străine rezidente în România potrivit locului conducerii efective, precum și al persoanelor juridice cu sediul social în România, înființate potrivit legislației europene, asupra profitului impozabil obținut din orice sursă, atât din România, cât și din străinătate; b) în cazul persoanelor juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent/mai multor sedii permanente în România, asupra profitului impozabil atribuit sediului permanent, respectiv asupra profitului impozabil la nivelul sediului permanent desemnat să îndeplinească obligațiile fiscale; c) în cazul persoanelor juridice străine care realizează venituri astfel cum sunt prevăzute la art.12 lit.h) asupra profitului impozabil aferent acestora”. Prin urmare, în determinarea profitului care urmează să fie impozabil este definitoriu locul înregistrării persoanei juridice (în România sau peste hotarele țării), precum și locul desfășurării activității impozabile și al obținerii profitului efectiv.

Calculul rezultatului fiscal reprezintă un concept-cheie în determinarea specificului aplicării impozitului pe profit. În conformitate cu art.19 din Codul fiscal al României, „(1) Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art.31. Rezultatul fiscal pozitiv

este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală". Din prevederea respectivă putem deduce că impozitul pe profit se aplică fața de suma veniturilor determinată prin calcularea diferenței dintre venituri și cheltuieli cu scăderea veniturilor neimpozabile și a deducerilor fiscale.

Concluzii

Impozitul pe venit și profit reprezintă una dintre principalele surse de venituri ale statului. În prezent, în legislația națională a statelor impozitele pe venit și profit sunt reglementate diferit, ceea ce reprezintă o manifestare a suveranității fiscale a statelor. În cadrul analizei acestor impozite este necesară determinarea obiectului impozabil, ceea ce necesită clarificarea conceptuală a noțiunilor de venit și profit. În acest context, venitul reprezintă venitul brut obținut de contribuabil din toate sursele de venit, reglementate de legislația fiscală într-o perioadă fiscală, cu excepția deducerilor și scutirilor la care contribuabilul are dreptul. Profitul, la rândul său, reprezintă o diferență între suma veniturilor obținute de contribuabil pe parcursul perioadei fiscale și cheltuielilor necesare pentru gestionarea întreprinderii respective. Diferența substanțială dintre impozitul pe venit și cel pe profit se manifestă prin cerul de subiecți plătitori de impozite. Impozitul pe venit este plătit de persoanele fizice și microîntreprinderi, iar impozitul pe profit este achitat de persoanele juridice contribuabili mari.

Apariția impozitului pe venit a avut loc în a doua jumătate a sec. XIX și a fost marcată de trecerea de la impozitarea reală la cea personală. Semnificația impozitului pe venit s-a manifestat prin faptul că acesta a fost un impozit permanent, care a permis cuprinderea în cerul de subiecți a mai multor categorii de contribuabili care nu achitau impozitul real. Impozitul pe profit, din contra, a apărut ca un impozit temporar stabilit pentru acumularea mijloacelor necesare pentru război. Impunerea impozitului pe profit ca un impozit permanent a avut lor la mijlocul sec. XIX, ceea ce a determinat dezvoltarea paralelă a impozitului pe venit și pe profit.

Impozitul pe venit este reglementat de legislația Republicii Moldova și de cea a României. În conformitate cu prevederile în vigoare, impozit pe venit este plătit de persoanele fizice și microîntreprinderi, de cetățeni și cetățeni străini, care desfășoară activitatea impozabilă pe teritoriul statelor menționate *supra*. Perioada impozabilă se echivalează cu anul calendaristic, fiind prevăzute categorii de subiecți fața de care, ca excepție, se aplică reglementări speciale. Sursele de plată a veniturilor sunt variate, fiind reglementate expres de legislație. Cotele procentuale variază în dependența de categoria subiecților impunerii.

Referindu-ne la impozitul pe profit, trebuie să remarcăm că, în pofida lipsei de reglementare expresă a acestuia, persoanele juridice - contribuabili mari achită impozitul pe profit, calculat în conformitate cu Standardele Naționale de Contabilitate și cu Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 12 „Impozitul pe profit”, care prevăd atât noțiunea, cât și modalitatea de calculare a profitului impozabil.

În legislația României, impozitul pe profit este reglementat în Capitolul II din Codul fiscal, în conformitate cu care subiecții obligați să achite impozitul sunt persoanele juridice române sau cele străine care obțin venitul pe teritoriul României. Perioada impozabilă se echivalează cu anul calendaristic, iar profitul impozabil se determină prin deducerea cheltuielilor deductibile din suma totală a veniturilor obținute de persoana juridică. Cota procentuală a impozitului pe profit este mai mare în comparație cu cea a impozitului pe venit.

Coraportând cele expuse mai sus la legislația actuală a Republicii Moldova, putem remarca necesitatea introducerii impozitului pe profit, cu definire expresă a impozitului pe profit, a cerului de contribuabili care achită impozitul respectiv, fiind stabilit și modul de calculare a profitului impozabil. În acest context, remarcăm necesitatea elaborării proiectului de lege care ar introduce impozitul pe profit în legislația Republicii Moldova.

Referințe:

1. AIDA, C.A., LUCIANA, C.F. Studiul privind impozitul pe profit în România și în context european. În: *Colecție de working-papers ABC-UL LUMII FINANCIARE WP*, 2003, nr.1, p.130-142. Online: http://www.fin.ase.ro/abc/fisiere/abc1_2013/lucrari/2.1.pdf
2. LAZARI, L., VIERU, R. Abordări conceptuale și evoluția impozitului pe venit. În: *Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători* [online]: Culegere de articole la Conferința științifică internațională, 15 martie 2019. Ed. a 3-a. Chișinău: ASEM, 2019, p.23-29. ISBN 978-9975-75-950-2. Online: <https://irek.ase.md/xmlui/handle/1234567890/540>
3. VĂCĂREL, I. *Finanțe publice*. Ediția a IV-a. București: Editura Didactică și Pedagogică, 2003, p.171.
4. Codul fiscal al Republicii Moldova, nr.1163 din 24.04.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 1997, nr.62, art.522. Modificat LP40 din 17.02.22, MO60/01.03.22 art.84; în vigoare 01.05.22 Online: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=130206&lang=ro

5. ODAINIC, M. Impozitul pe venit al persoanei fizice — aspecte teoretice și normative. În: *Studii Juridice Universitare*, 2019, nr.3-4(47-48), p.95-104. ISSN 1857-4122. 10.5281/zenodo.3875024 Online: Impozitul pe venit al persoanei fizice – aspecte teoretice și normative – Revista Studii Juridice Universitare (ulim.md)
6. *Tezaur* 1993. Editor: IOAN-FRANC, V. Institutul Național de Cercetări Economice „Costin C. Kirițescu” Centrul de Informare și Documentare Economică București, România, 2013, vol.XXIV ISBN 978-973-159-156-8 Online: <http://www.cide.ro/tezaur%20XXIV.pdf>
7. DEX. Online: <https://dexonline.ro/definitie/venit>
8. VLAICU, V., RÔTARU, A., BOAGHI, V., VIDAICU, D. *Drept fiscal: Suport de curs la disciplina „Drept fiscal”*. Chișinău: CEP USM, 2014, p.246.
9. *Basarabia economică: Revistă socială, economică, statistică și financiară a cercului de studii social-economice a Basarabiei*, 1919, nr.1, p.10.
10. ȘPAC, I., GHINCULOV, S. *Revista „Basarabia economică” (1919-1940): cercetare bibliografică*. Chișinău: Tipografia Departamentului Editorial-Poligrafic al ASEM, 2015. 191 p.
11. *Basarabia economică: Buletinul Camerelor de Comerț și Industrie din Basarabia*, 1936, nr.9.
12. Codul fiscal al României din 8 septembrie 2015 (Legea nr.227/2015). În: *Monitorul Oficial al României*, 2015, nr.688. Data intrării în vigoare: 24 iunie 2021. Online: noul-cod-fiscal-actualizat-iunie-2021210707104034.pdf (rs.ro)
13. FUGARU, A. *Teorii generale cu privire la impozitare*. Colecția Biblioteca Economică. Seria Probleme economice. Institutul Național de Cercetări Economice „Țescu”, Centrul de Formare și Domentare Economică, vol.427-428. ISBN 978-973-159-169 -8
14. DEX Online: <https://dexonline.ro/definitie/profit>
15. BRÎNZILA, L. Aspecte problematice în contabilitatea impozitului pe profit. În: *25 de ani de reformă economică în Republica Moldova: prin inovare și competitivitate spre progres economic*, vol.4, 23-24 septembrie 2016. Chișinău: Departamentul Editorial-Poligrafic al ASEM, 2016, p.116-120. ISBN 978-9975-75-834-5. Online: https://ibn.idsi.md/vizualizare_articol/61709
16. ARMENIUC, A. *Fiscalitatea în statele contemporane*. Chișinău: CE USM, 2003.
17. Standardul Național de Contabilitate 12 „Contabilitatea impozitului pe venit” Online: SNC 12 "Contabilitatea impozitului pe venit" | Contabil sef
18. Ordinul Ministerului Finanțelor privind aprobarea Standardelor Naționale de Contabilitate nr.118 din 06.08.2013 (în vigoare 01.01.2014). În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2013, nr.233-237, art.1534 Online: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117850&lang=ro
19. Standardele Naționale de Contabilitate, standartul nr.118. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2013, nr.233-237, art.1533 Online: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117793&lang=ro
20. Planul General de Conturi Contabile, planul nr.19. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2013, nr.233-237, art.1534. Modificat Online: OMF100 din 28.06.19, MO230-239/19.07.19 art.1275; în vigoare 01.01.20.
21. Ordinul Ministerului Finanțelor nr.166 din 28.11.2013 cu privire la aprobarea Recomandărilor metodice privind tranziția la noile Standarde Naționale de Contabilitate și modificarea și completarea ordinelor nr.118 și 119 din 6 august 2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2013, nr.291-296, art.1833. Online: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=44405&lang=ro
22. GUȚAN, V. Contabilitatea impozitului pe profit în viziunea SNC „Cheltuieli”. În: *Aspecte ale dezvoltării potențialului economico-managerial în contextul asigurării securității naționale*. Secțiunile 4-6, 6-7 iulie 2015, Bălți. Bălți: Tipografia din Bălți, 2015, p.22-26. ISBN 978-9975-132-35-0 Online: https://ibn.idsi.md/vizualizare_articol/136608
23. Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 12 „Impozitul pe profit”. Chișinău: Ministerul Finanțelor, 2013.
24. Standardul Național de Contabilitate „Cheltuieli”, aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova nr.118 din 06.08.2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 2013, nr.233-237. Online: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=117850&lang=ro
25. IAS 12 Impozitul pe profit 2008/09/27 Online: IAS 12 Impozitul pe profit – Contabilitate fiscalitate monografii contabile (contzilla.ro)

Date despre autori:

Svetlana SLUSARENCO, doctor în drept, conferențiar universitar, Facultatea de Drept, Universitatea de Stat din Moldova.

E-mail: agachi_sveta@yahoo.com

ORCID: 0000-0002-9092-0024

Veronica POZNEACOVA, studentă, anul III, Facultatea de Drept, Universitatea de Stat din Moldova.

E-mail: veronicapozneacova@gmail.com

ORCID: 0000-0003-0762-5049

Prezentat la 15.04.2022