

P 5 DEDUCERI DIN IMPOZITUL PE PROFIT

5.3. PROFITUL REINVESTIT

Scutire de la plata impozitului pentru profitul reinvestit

Potrivit prevederilor art. 22 din Codul fiscal, 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 H.G. nr. 2.139/2004, cu modificările ulterioare.

Începând cu anul 2023, lista activelor corporale pentru care se poate aplica scutirea de la plata impozitului pe profit a fost suplimentată, potrivit prevederilor O.G. nr. 16/2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, abrogarea unor acte normative și alte măsuri financiar-fiscale, și ale O.M.F. nr. 4.636/2022 și cu active utilizate în activitatea de producție și procesare, precum și cu cele care reprezintă rețehnologizare.

lista
activelor
corporale

Acestea se regăsesc în Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin H.G. nr. 2.139/2004, și se referă la:

- clasa 1.1.1. „Clădiri industriale“
- clasa 1.1.2. „Construcții ușoare cu structuri metalice (hale de producție, hale de montaj etc.)“
- clasa 1.1.3. „Centrale hidroelectrice, stații și posturi de transformare, stații de conexiuni“
- clasa 1.1.4. „Centrale termoelectrice și nuclear-electrice“
- clasa 1.2.1. „Clădiri agrozootehnice“
- clasa 1.2.2. „Construcții agricole ușoare (barăci, magazii, șoproane, cabane)“
- clasa 1.2.3. „Depozite de îngrășăminte minerale sau naturale (construcții de compostare)“
- clasa 1.2.4. „Silozuri pentru furaje“
- clasa 1.2.5. „Silozuri pentru depozitarea și conservarea cerealelor“
- clasa 1.2.7. „Construcții pentru creșterea animalelor și păsărilor, padocuri“
- clasa 1.2.8. „Heleșteie, iazuri, bazine; ecluze și ascensoare; baraje; jgheaburi etc. pentru piscicultură“
- clasa 1.2.9. „Terase pe arabil, plantații pomicole și viticole“
- clasa 1.2.10 „Sere, solarii, răsadnițe și ciupercării“
- subgrupa 2.2. „Aparate și instalații de măsurare, control și reglare“
- subgrupa 2.4. „Animale și plantații“

- Fiind vorba de active mari, care presupun și costuri ridicate, aplicarea scutirii de la plata impozitului pe profit se poate efectua și la data recepțiilor parțiale. Facilitatea se aplică în continuare numai pentru construcțiile noi, indiferent că sunt realizate de firme de construcții sau în regie proprie.

sistemul de
impozitare a
veniturilor

În cazul persoanelor juridice care aplică sistemul de impozitare a veniturilor și care, potrivit dispozițiilor art. 52 din Codul fiscal, devin plătitoare de impozit pe profit în cursul anului, facilitarea se aplică începând cu trimestrul în care investiția a fost pusă în funcțiune. Pentru calculul reducerii se ia în considerare profitul contabil brut cumulat de la începutul trimestrului în care societatea a devenit plătitoare de impozit pe profit, până în trimestrul în care investiția a fost pusă în funcțiune.

De exemplu, o microîntreprindere care a ieșit din sistemul de impunere prevăzut de titlul III din Codul fiscal în luna iunie, și pune în funcțiune un siloz pentru furaje în luna noiembrie a aceluiași exercițiu, aplică scutirea luând în calcul profitul contabil realizat începând cu luna aprilie și până în luna decembrie.

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 din grupele anterior enumerate.

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 respective pentru persoanele juridice care aplică sistemul trimestrial de declarare și plată a impozitului pe profit;
- calculat cumulat de la începutul anului punerii în funcțiune a activelor până la sfârșitul anului financiar pentru persoanele juridice care aplică sistemul anual de declarare și plată a impozitului pe profit.

scutirea de
impozit pe
profit

Începând cu anul fiscal 2021, prevederea art. 22 din Codul fiscal a fost substanțial modificată, în sensul că nu mai există limitarea la nivelul trimestrului a impozitului pe profit, calculat și datorat, pentru care se aplică scutirea.

Vechea reglementare prevedea că numai impozitul pe profit calculat și datorat pentru trimestrul în care s-a efectuat și pus în funcțiune investiția respectivă putea fi scutit de la plată.

Exemplu:

O societate prezintă următoarea situație în evidența contabilă:

Trimestrul I 2021

■ profit contabil	= 360.000
■ impozit aferent profit contabil	= 57.600
■ profit impozabil	= 370.000
■ impozit pe profit	= 59.200
■ valoare investiție	= 140.000
■ impozit aferent investiției	= 22.400

Pentru trimestrul I 2021, profitul contabil acoperă valoarea investiției, și anume 140.000, iar impozitul care poate fi scutit este de 22.400.

$$59.200 - 22.400 = 36.800$$

Pentru diferență se înregistrează 691 = 4411 cu 36.800, se declară și se plătește.

Trimestrul II cumulat

■ profit contabil	= 780.000
■ impozit aferent profit contabil	= 124.800
■ profit impozabil	= 680.000
■ impozit pe profit	= 108.800
■ profit investit trim. II	= 530.000
■ impozit aferent investiției	= 84.800

Așa cum s-a menționat, din anul 2021 se ține cont și de profitul impozabil realizat în trim. I, care nu a fost reinvestit.

$$680.000 - 140.000 = 540.000$$

$$540.000 - 530.000 = 10.000$$

$$10.000 \times 16\% = 1.600$$

Diferența de impozit pe profit, de plată pentru trim. II, este 1.600.

Total impozit pe profit scutit pentru sem. II 2021 = 107.200

Anterior anului 2021, calculul se efectua astfel:

Trimestrul I 2020

■ profit contabil	= 360.000
■ impozit aferent profit contabil	= 57.600
■ profit impozabil	= 370.000
■ impozit pe profit	= 59.200
■ valoare investiție	= 140.000
■ impozit aferent investiției	= 22.400

Pentru trim. I 2021, profitul contabil acoperă valoarea investiției, și anume 140.000, iar impozitul care poate fi scutit este de 22.400.

$$59.200 - 22.400 = 36.800$$

Pentru diferență se înregistrează 691 = 4411 cu 36.800, se declară și se plătește.

Trimestrul II cumulat

■ profit contabil	= 780.000
■ impozit aferent profit contabil	= 124.800
■ profit fiscal	= 680.000
■ impozit pe profit	= 108.800
■ profit investit trim. II	= 550.000
■ impozit aferent investiției	= 88.000

Profitul contabil cumulat pe cele două trimestre (780.000) acoperă valoarea investiției din trim. II (780.000 - 140.000).

Impozitul pe profit scutit = 49.600 (108.800 - 59.200).

Impozitul pe profit aferent trim. II nu acoperă valoarea investiției (88.000).

Nu se datorează impozit pe profit.

În această speță, impozitul pe profit scutit, pentru sem. I 2020, este de 36.800, deoarece profitul impozabil/impozitul pe profit scutit utilizat este numai cel aferent fiecărui trimestru în parte.

În grupa activelor pentru care se poate calcula scutirea de la plata impozitului pe profit se încadrează și: aparatele de casă, de control și de facturare, calculatoarele electronice, echipamentele periferice, programele informatice, inclusiv dreptul de utilizare a programelor informatice.



- Pentru determinarea cuantumului profitului reinvestit nu se scad sursele proprii sau atrase de finanțare a activelor (fonduri străine nerambursabile sau guvernamentale, credite bancare, împrumuturi, leasing etc.).

programe informatic

Programele informatice achiziționate de la terți sau create de entitate se evidențiază în contabilitate cu ajutorul contului 208 „Alte imobilizări necorporale”. Potrivit reglementărilor contabile în vigoare aprobate prin Ordinul nr. 1.802/2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările ulterioare, programele informatice care nu fac parte integrantă dintr-un echipament sunt tratate ca imobilizări necorporale. În cazul programelor informatice achiziționate împreună cu licențele de utilizare, dacă se poate efectua o separare între acestea, atunci se contabilizează separat.

Din punct de vedere contabil, înregistrarea achiziției și amortizării activului necorporal de natura licenței se face:

	%	=	404
			„Furnizori de imobilizări”
	208		
înregistrarea licenței	„Alte imobilizări necorporale/ analitic program informatic”		
	4426		
	„TVA deductibilă”		
	404	=	5121
	„Furnizori de imobilizări”		„Conturi la bănci în lei”
	6811	=	2808
	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor/analitic”		„Amortizarea altor imobilizări necorporale/analitic”

Amortizarea licențelor programelor informatice achiziționate se face pe durata prevăzută de entitate pentru utilizarea lor. Din punct de vedere fiscal, recuperarea cheltuielilor cu achiziționarea acestora se face pe o perioadă de 3 ani, utilizând amortizarea liniară sau degresivă. O reînnoire a licenței nu va presupune creșterea valorii acesteia.

producție de echipamente tehnologice

Prin producția de echipamente tehnologice se înțelege realizarea acestora în regie proprie. Pentru echipamentele tehnologice care se realizează pe parcursul mai multor ani consecutivi, facilitatea se aplică pentru investițiile puse în funcțiune parțial în anul respectiv, în baza unor situații parțiale de lucrări.

Pentru echipamentele tehnologice luate în folosință în baza contractelor de leasing financiar și puse în funcțiune după data de 1 iulie 2016, scutirea de impozit pe profit se aplică de către utilizator, cu condiția respectării prevederilor privind menținerea utilajelor pe perioada minimă prevăzută la art. 22 din Legea nr. 227/2015.

Dispozițiile art. 22 cuprind însă și o serie de limitări, cum sunt:

păstrare în patrimoniu

- obligativitatea păstrării în patrimoniu a echipamentelor tehnologice pentru care s-a beneficiat de scutirea de la plata impozitului pe profit, cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata de utilizare economică, stabilită potrivit reglementărilor contabile aplicabile, dar nu mai mult de 5 ani.

De exemplu, dacă s-a achiziționat un utilaj cod. 2.1.1.5 „Mașini, utilaje și instalații pentru flotație” pentru care societatea a stabilit o durată de amortizare contabilă de 6 ani, iar în Catalog durata de utilizare recunoscută fiscal este cuprinsă între 6 și 10 ani, acest mijloc fix se păstrează maximum 3 ani.

În situația în care această prevedere nu se respectă, pentru sumele respective se recalculează impozitul pe profit și se percep accesorii potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală, de la data aplicării scutirii.

Sunt exceptate echipamentele care sunt transferate în urma operațiunilor de reorganizare, cele înstrăinate ca urmare a aplicării procedurii de lichidare/faliment sau cele care au fost distruse, furate, pierdute etc.

- pentru utilajele respective nu se poate aplica amortizarea accelerată, cu toate că legea prevede că în alte condiții există această posibilitate (art. 28 alin. (5) lit. b) din Legea nr. 227/2015); amortizare
- rezerva înregistrată în cont de rezerve din facilități fiscale se impozitează, prin excepție de la prevederile art. 26 alin. (9) din Legea nr. 227/2015, la momentul utilizării sub orice formă, precum și în cazul operațiunilor de reorganizare, efectuate potrivit legii, dacă societatea beneficiară nu preia această rezervă; impozitare
rezervă
- scutirea de la plata impozitului se aplică numai pentru echipamentele puse în funcțiune în perioada pentru care se calculează impozitul pe profit; scutire

Exemple de aplicare a art. 22 din Codul fiscal, în vigoare până la 1.01.2021:

• **Exemplu:**

• De exemplu, dacă un utilaj este achiziționat în luna august și este pus în funcțiune în luna noiembrie, scutirea de la plata impozitului pe profit nu se aplică nici în trim. III și nici în trim. IV deoarece nu se respectă condiția de a fi achiziționat, pus în funcțiune și utilizat în scopul desfășurării activității, în perioada pentru care se calculează impozitul.

- 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, cu prioritate pentru constituirea rezervelor, până la concurența profitului contabil înregistrat la sfârșitul exercițiului financiar; repartizare
profit

Dacă la sfârșitul exercițiului financiar se realizează pierdere contabilă sau un profit repartizabil mai mic decât cel utilizat, nu se recalculează impozitul pe profit aferent profitului reinvestit.

- scutirea se aplică numai pentru echipamentele tehnologice considerate noi.
Sunt considerate noi utilajele care:
 - ✓ nu au fost utilizate anterior datei achiziției/punerii în funcțiune;
 - ✓ au durată normală de funcționare/durata de utilizare economică integral neconsumată, la data achiziției/punerii în funcțiune;

• **Exemplu:**

1. Societatea aplică sistemul trimestrial de declarare și plată a impozitului pe profit

a) O societate achiziționează în luna august un echipament în valoare de 50.000 lei pe care îl pune în funcțiune în luna septembrie și un alt utilaj din aceeași grupă în valoare de 20.000 lei pe care îl pune în funcțiune în luna octombrie a aceluiași an.

Profitul contabil brut aferent perioadei 1 ianuarie – 31 decembrie este 400.000 lei, din care profitul contabil brut aferent perioadei 1 ianuarie – 30 septembrie este 300.000 lei.

La sfârșitul anului, societatea înregistrează un profit impozabil în sumă de 180.000 lei.

Pentru determinarea scutirii de impozit pe profit aferent profitului investit se parcurg următoarele etape:

– se calculează impozitul pe profit aferent anului:

$$180.000 \times 16\% = 28.800 \text{ lei};$$

– se calculează impozitul pe profit aferent profitului investit în trim. III:

$$50.000 \times 16\% = 8.000 \text{ lei}; \text{ impozit pe profit scutit} = 8.000 \text{ lei};$$

– repartizarea la rezerve a sumei profitului pentru care s-a beneficiat de scutire de impozit pe profit, mai puțin partea aferentă rezervei legale:

✓ se stabilește suma aferentă rezervei legale, dacă mai există obligația constituirii acesteia potrivit legii.

Presupunem, în acest caz, că nu există valoare aferentă profitului investit;

✓ determinarea sumei profitului scutit care va fi repartizat la rezerve:

$$50.000 - 0 = 50.000 \text{ lei.}$$

Valoarea fiscală a echipamentului tehnologic este 50.000 lei care se poate amortiza linear sau degresiv potrivit prevederilor art. 28 din Legea nr. 227/2015.

Pentru trim. IV, profitul aferent se calculează astfel:

$$300.000 - 50.000 = 250.000 \text{ lei}$$

50.000 lei reprezintă valoarea profitului contabil aferent investiției din trim. III.

$$20.000 \times 16\% = 3.200 \text{ lei}$$

Considerăm și în acest caz că nu se repartizează rezervă legală (5%) și suma de 3.200 lei trebuie repartizată la rezerve.

Valoarea fiscală a utilajului este 20.000 lei și se amortizează.

Monografie contabilă:

– Achiziția echipamentelor în luna august:

2131	=	404	70.000 lei
„Echipamente tehnologice”		„Furnizori de imobilizări”	

– Înregistrarea amortizării echipamentelor începând cu luna punerii în funcțiune (unul în septembrie, celălalt în octombrie):

6811	=	2813
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea”		„Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport”

Calcul la 30 septembrie:

– Profit contabil la 30.09 = 300.000 lei (sold cont 121)

– Profit impozabil la 30.09 = 300.000 lei

– Investiția realizată în septembrie = 50.000 lei

– Impozitul pe profit datorat cumulativ la sfârșitul trimestrului III = $300.000 \times 16\% = 48.000 \text{ lei}$

– Impozit pe profit aferent investiției din trimestrul III = $50.000 \times 16\% = 8.000 \text{ lei}$

– Impozit pe profit înregistrat pentru semestrul I = 39.000 lei

– Impozit pe profit de înregistrat pentru trimestrul III = $48.000 - 39.000 - 8.000 = 1.000 \text{ lei}$

– Înregistrarea impozitului pe profit pentru trimestrul III = 1.000 lei

691	=	4411	1.000 lei
„Cheltuieli privind impozitul pe profit”		„Impozit pe profit”	

Profitul contabil brut obținut în cele trei trimestre este de 46.000 lei, iar rezultatul fiscal în aceeași perioadă este de 20.000 lei. Capitalul social este de 200 lei, iar societatea a constituit în întregime rezerva legală.

Se fac următoarele calcule:

– se calculează impozitul pe profit pentru trim. III:

$$20.000 \text{ lei} \times 16\% = 3.200 \text{ lei}$$

– se calculează impozitul pe profit aferent profitului investit:

$$38.000 \times 16\% = 6.080 \text{ lei}$$

Profitul contabil înregistrat este de 46.000 lei, valoare care poate acoperi valoarea investiției, dar impozitul pe profit aferent este insuficient.

Astfel că, deși valoarea activului de 38.000 lei este acoperită de profitul contabil, societatea nu poate scădea decât 3.200 lei din impozitul pe profit datorat, și nu 6.080 lei cât reprezintă imobilizarea.

În formularul 100, la poziția de impozit pe profit se va trece valoarea 0.

Scutirea se acordă în limita impozitului pe profit datorat pentru perioada respectivă.

d) O situație aparte este aceea în care societatea are de recuperat pierderea fiscală înregistrată în exercițiile fiscale anterioare, în limita perioadei de recuperare prevăzute de art. 31 din Legea nr. 227/ 2015.

Presupunem că, în luna octombrie, o societate achiziționează din surse atrase o instalație în valoare de 54.000 lei. Profitul contabil brut obținut în anul respectiv este de 70.000 lei, iar rezultatul fiscal este de 80.000 lei. În anii anteriori a fost constituită rezerva legală în limita prevăzută de lege.

Societatea a declarat prin formularul 101 pentru anul anterior pierdere fiscală de 30.000 lei.

Pentru determinarea scutirii de impozit pe profit aferent profitului investit și a impozitului pe profit datorat, se fac următoarele calcule:

– se calculează impozitul pe profit aferent anului curent și se scade pierderea din perioada anterioară:

$$\text{Profit impozabil} = 80.000 \text{ lei} - 30.000 \text{ lei} = 50.000 \text{ lei}$$

$$\text{Impozit pe profit aferent anului curent} = 50.000 \text{ lei} \times 16\% = 8.000 \text{ lei}$$

– se calculează impozitul pe profit aferent profitului investit:

Profitul contabil în sumă de 70.000 lei acoperă investiția realizată de 54.000 lei, dar profitul impozabil, și respectiv impozitul pe profit au fost mai mici.

Impozitul pe profit scutit este de 8.000 lei, și nu de 8.640 ($54.000 \times 16\%$).

În Declarația 101, suma impozitului pe profit datorat (în condițiile unor venituri impozabile și cheltuieli deductibile) este 0 lei.

e) Cum se repartizează suma profitului pentru care s-a beneficiat de scutire și cât din aceasta se înregistrează în contul de rezerve legale și cât în contul de facilități fiscale?

Presupunem o societate cu următoarele informații:

– Societatea are un capital social subscris și vărsat de 5.600.000 lei.

– Se majorează capitalul social cu 200.000 lei.

– Profitul brut realizat este 5.800.000 lei.

– Valoarea investiției pentru care poate beneficia de scutire de la plata impozitului pe profit este de 148.000 lei.

– Impozitul aferent investiției este de: $148.000 \times 16\% = 23.680 \text{ lei}$.

– Rezerva legală constituită anterior anului curent este de 280.000 lei.

Rezultă că profitul contabil acoperă investiția, iar impozitul pe profit calculat este mai mare decât cel aferent investiției.

Ca mod de calcul se stabilește cât reprezintă 5% din valoarea investiției:

$$148.000 \times 5\% = 7.400 \text{ lei.}$$

Se scade din valoarea investiției cât reprezintă rezerva legală:

$$148.000 - 7.400 = 140.600 \text{ lei.}$$

Pentru anul curent se poate calcula o rezervă legală de:

$$20\% \text{ din capitalul social} = 1.160.000 \text{ lei}$$

$$5\% \text{ din profitul contabil} = 290.000 \text{ lei.}$$

Rezultă că din profitul contabil aferent investiției se repartizează la rezerva legală, în ct. 1061, 7.400 lei (care se încadrează în limita sumei de 10.000 care se mai poate repartiza în anul respectiv) și 140.600 la rezerve din facilități fiscale (ct. 1068).

Rezerva din facilități fiscale se repartizează în anul următor, conform hotărârii AGA, prin formula $117 = 1068$.

Repartizările se pot calcula și prin stabilirea ponderii valorii investiției în capitalul social:

$$148.000 : 5.800.000 = 2,5517$$

$$5.800.000 \times 2,5517 \times 5\% = 7.400$$

$$148.000 - 7.400 = 140.600$$

f) Cum se repartizează suma profitului pentru care s-a beneficiat de scutire și cât din aceasta se înregistrează în contul de rezerve legale și cât în contul de facilități fiscale, pentru o societate care prezintă următoarele informații:

– Societatea are un capital social subscris și vărsat de 560.000 lei.

– Profitul brut realizat este de 2.200.000 lei.

– Valoarea investiției pentru care poate beneficia de scutire de la plata impozitului pe profit este de 1.400.000 lei.

– Impozitul aferent investiției este de: $1.400.000 \times 16\% = 224.000$ lei.

– Rezerva legală constituită anterior anului curent este 280.000 lei.

Din informațiile financiare ale societății rezultă că profitul contabil acoperă valoarea investiției, iar impozitul pe profit calculat este mai mare decât cel aferent investiției:

$$1.400.000 \times 5\% = 70.000 \text{ lei}$$

Pentru anul curent, calculul rezervei legale se efectuează astfel:

$$20\% \text{ din capitalul social} = 112.000 \text{ lei}$$

$$5\% \text{ din profitul contabil} = 110.000 \text{ lei.}$$

Rezultă că nu se mai poate constitui rezervă legală. Valoarea profitului contabil reinvestit (1.400.000 lei) pentru care s-a beneficiat de scutire de la plata impozitului pe profit (224.000 lei) se repartizează în totalitate la rezerve din facilități fiscale.

g) O societate are următoarea situație:

– Un capital social subscris și vărsat de 560.000 lei.

– Profitul brut realizat este de 4.000.000 lei.

– Valoarea investiției pentru care poate beneficia de scutire de la plata impozitului pe profit este de 1.400.000 lei.

– Impozitul aferent investiției este de: $1.400.000 \times 16\% = 224.000$ lei.

– Rezerva legală constituită anterior anului curent este 100.000 lei.

Din informațiile financiare ale societății rezultă că profitul contabil acoperă investiția, iar impozitul pe profit calculat este mai mare decât cel aferent investiției.

Și în acest caz vrem să vedem cum se repartizează suma profitului pentru care s-a beneficiat de scutire. Cât din aceasta se înregistrează în contul de rezerve legale și cât în contul de facilități fiscale.

$$1.400.000 \times 5\% = 70.000 \text{ lei}$$

$$1.400.000 \times 16\% = 224.000 \text{ lei}$$

Pentru anul curent se poate calcula o rezervă legală de:

$$20\% \text{ din capitalul social} = 112.000 \text{ lei}$$

$$5\% \text{ din profitul contabil} = 200.000 \text{ lei.}$$

Rezultă că numai 12.000 lei se mai pot repartiza la rezerva legală (112.000 – 100.000). Din suma de 70.000 lei care reprezintă cota de 5% din profitul contabil utilizat pentru acoperirea investiției numai 12.000 lei se repartizează în ct. 1061, iar diferența de 1.388.000 lei în contul de rezerve din facilități fiscale.

2. Societatea aplică sistemul anual de declarare și plată a impozitului pe profit

La sfârșitul anului, o societate înregistrează un profit impozabil în sumă de 2.500.000 lei. Profitul contabil brut aferent anului este de 1.200.000 lei.

Societatea achiziționează și pune în funcțiune în luna iulie un echipament tehnologic în valoare de 70.000 lei, în luna august un alt echipament tehnologic în valoare de 100.000 lei și în luna noiembrie un echipament tehnologic în valoare de 80.000 lei.

Pentru determinarea scutirii de impozit pe profit aferent profitului investit se parcurg următoarele etape:

– se calculează impozitul pe profit aferent anului:

$$2.500.000 \times 16\% = 400.000 \text{ lei}$$

Potrivit prevederilor art. 41 alin. (8) din Legea nr. 227/2015, persoanele juridice care au optat pentru declararea impozitului pe profit anual, cu efectuarea de plăți anticipate, determinarea plăților se face în cuantum de 1/4 din impozitul pe profit datorat în exercițiul fiscal precedent, actualizat cu indicele prețurilor de consum. Pentru anul 2018, indicele este 103,1%, conform prevederilor Ordinului nr. 1.453/2018.

– se determină valoarea totală a investițiilor realizate în echipamente tehnologice:

$$70.000 + 100.000 + 80.000 = 250.000 \text{ lei;}$$

– având în vedere faptul că profitul contabil brut acoperă investițiile realizate, impozitul pe profit aferent profitului investit este:

$$250.000 \times 16\% = 40.000 \text{ lei; impozit pe profit scutit} = 40.000 \text{ lei;}$$

– repartizarea la rezerve a sumei profitului pentru care s-a beneficiat de scutire de impozit pe profit, mai puțin partea aferentă rezervei legale. Presupunem, în acest caz, că societatea repartizează 5% din profitul contabil pentru constituirea rezervei legale, partea alocabilă profitului investit fiind 12.500 lei ($250.000 \times 5\%$);

– stabilirea sumei profitului scutit care va fi repartizat la rezerve:

$$60.000 - 12.500 = 47.500 \text{ lei}$$

$$(1.200.000 \times 5\%) - (250.000 \times 5\%)$$

Valoarea fiscală a echipamentelor tehnologice respective se amortizează linear sau degresiv potrivit prevederilor art. 28 din Legea nr. 227/2015.

3. Microîntreprinderi

Exemplele și metodologia de aplicare a art. 22 din Codul fiscal, în vigoare până la 1.01.2021:

Microîntreprinderile care efectuează investiții în cursul unui exercițiu pot aplica scutirea dacă devin plătitoare de impozit pe profit în condițiile art. 52 din Legea nr. 227/2015.

Acestea iau în calcul profitul contabil cumulat de la începutul anului, investit în echipamentele tehnologice din grupa 2.1, respectiv în clasa 2.2.9 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin H.G. nr. 2.139/2004, cu modificările ulterioare, care sunt puse în funcțiune începând cu trimestrul din care au devenit plătitoare de impozit pe profit.

O microîntreprindere plătitoare de impozit pe venit depășește cifra de afaceri în luna iulie și devine plătitoare de impozit pe profit din trim. III.

În luna septembrie achiziționează un echipament în sumă de 120.000 lei pe care îl pune în funcțiune în luna octombrie.

Profitul contabil înregistrat în perioada 1 ianuarie – 31 decembrie este 240.000 lei, iar profitul impozabil este 320.000 lei.

Scutirea de la plata impozitului pentru profitul reinvestit se aplică în trim. IV, când utilajul a fost pus în funcțiune.

– Având în vedere faptul că profitul contabil brut acoperă investiția realizată, impozitul pe profit aferent profitului investit este:

$120.000 \times 16\% = 19.200$ lei; impozit pe profit scutit = 19.200 lei

$320.000 \times 16\% = 51.200$ lei

– Repartizarea la rezerve a sumei profitului pentru care s-a beneficiat de scutire de impozit pe profit, mai puțin partea aferentă rezervei legale. Presupunem, în acest caz, că societatea repartizează 5% din profitul contabil pentru constituirea rezervei legale, partea alocabilă profitului investit fiind 6.000 lei ($120.000 \times 5\%$).

– Stabilirea sumei profitului scutit care va fi repartizat la rezerve:

$12.000 - 6.000 = 6.000$ lei

$(240.000 \times 5\%) - (120.000 \times 5\%)$

Valoarea fiscală a echipamentelor tehnologice respective de 120.000 lei se amortizează linear sau degresiv potrivit prevederilor art. 28 din Legea nr. 227/2015.

Începând cu exercițiul fiscal 2021, potrivit prevederilor Legii nr. 296/2020, în cazul microîntreprinderilor care devin plătitoare de impozit pe profit, prin opțiune sau prin depășirea sumei totale a veniturilor, se modifică modul de determinare a sumei scutite.

Astfel, la art. 22 alin. (4) se precizează că pentru aplicarea facilității se ia în calcul profitul contabil brut, **cumulat de la începutul trimestrului în care persoana juridică a devenit plătitoare de impozit pe profit**, și nu de la începutul exercițiului fiscal.

De asemenea, se au în vedere numai activele achiziționate și puse în funcțiune începând cu trimestrul în care persoanele juridice au devenit plătitoare de impozit pe profit.

O altă prevedere care intră în vigoare începând cu anul 2021 este cea referitoare la repartizarea la rezerve a profitului pentru care s-a aplicat facilitatea.

Legea specifică faptul că repartizarea se efectuează până la sfârșitul exercițiului respectiv sau **în cursul anului următor, până la concurența profitului contabil înregistrat la sfârșitul exercițiului financiar**.

Persoanele juridice române care achiziționează aparate de marcat electronice fiscale nu aplică scutirea de la plata impozitului pe profit pentru achizițiile respective dacă au scăzut costul lor de cumpărare din impozitul pe profit.

Potrivit dispozițiilor Legii nr. 153/2020, persoanele juridice plătitoare de impozit pe profit au posibilitatea ca, după data de 1 august 2020, să considere cheltuielile pentru activele respective drept nedeductibile la calculul impozitului pe profit, dar pot să scadă contravaloarea lor din impozitul calculat pentru anul 2020.

Se încadrează aici aparatele de marcat achiziționate în perioada 01.1.2018-31.07.2020.

Dacă în exercitiile respective pentru acestea s-a aplicat facilitatea scutirii impozitului pe profit corespunzător, suma calculată se adună la baza de impozitare determinată pentru anul 2020.

Exemplu:

Presupunem următoarele:

- în anul 2019, o societate achiziționează două aparate de marcat electronice, în sumă 28.000 lei, în trimestrul I;
- profitul contabil realizat a fost de 87.000
- impozitul aferent = 13.920
- pierdere fiscală din anul 2018 = 74.000
- profit impozabil = 94.000,
- impozit pe profit = $(94.000 - 74.000) \times 16\% = 3.200$
- impozit pe profit aferent investiției = 4.480

Din costul de achiziție al aparatelor de marcat electronice, societatea a scăzut numai suma de 3.200.

Amortizarea aferentă anilor 2019 – 2020 = 16.333 (28.000 : 3 ani x 21 luni)

În anul 2020 dorește să aplice prevederile Legii nr. 153/2020.

Pentru anul 2020, baza de impozitare a profitului realizat este de 320.000, iar impozitul pe profit determinat = 51.200.

La baza impozabilă se adaugă suma de 19.000 (20.000 – 1.000).

Din profitul contabil aferent scutirii din anul 2019 s-a scăzut rezerva legală.

În anul 2020, baza impozabilă devine 355.333, iar impozitul pe profit 56.853.

$320.000 + 20.000 + 16.333 - 1.000 = 355.333$

Din impozitul pe profit se scade contravaloarea caselor de marcat.

$56.853 - 28.000 = 28.853$.

Cheltuielile cu amortizarea aparatelor de marcat înregistrate în anii 2019 – 2020 și ulterior, din anul 2021, sunt considerate nedeductibile.

4. Profit reinvestit în susținerea învățământului profesional-dual

Potrivit prevederilor art. 22 alin. (1¹) modificate și completate prin Legea nr. 262/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, profitul investit în susținerea învățământului profesional-dual este scutit de impozit.