

		141		
			„Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”	
141	=	1068	„Alte rezerve”	înregistrare câștiguri
„Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”				

În perioada 01.01.2018 – 23.03.2018, cât au fost în vigoare prevederile O.G. nr. 25/2018, în cazul instituțiilor de credit, 70% din diferența dintre valoarea creanțelor scoase în afara bilanțului și prețul de cesiune (ulterior cesionate) reprezintă **element similar veniturilor**.

Elemente similare cheltuielilor

Sunt asimilate cheltuielilor:

- sumele înregistrate în rezultatul reportat conform reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, așa cum sunt prevăzute la art. 21 din Codul fiscal;
- diferențele nefavorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută, înregistrate în evidența contabilă în rezultatul reportat, ca urmare a retratării sau transpunerii, potrivit reglementărilor contabile aplicabile;
- sumele înregistrate în debitul contului rezultatul reportat din actualizarea cu rata inflației a amortizării mijloacelor fixe (situație întâlnită la momentul retratării mijloacelor fixe ca urmare a trecerii de la modelul reevaluării la modelul bazat pe cos),
- valoarea neamortizată a cheltuielilor de dezvoltare care a fost înregistrată în rezultatul reportat. În acest caz, această valoare este deductibilă fiscal pe perioada rămasă de amortizat a acestor imobilizări, respectiv durata inițială stabilită conform legii, mai puțin perioada pentru care s-a calculat amortizarea;
- pierderea înregistrată la data vânzării titlurilor de participare proprii reprezentând diferența dintre prețul de vânzare al titlurilor de participare proprii și valoarea lor de dobândire/răscumpărare.

cheltuieli asimilate

Pierderile din anularea titlurilor de participare proprii, reprezentând diferența dintre valoarea de răscumpărare a titlurilor de participare proprii anulate și valoarea lor nominală, nu reprezintă elemente similare cheltuielilor.

Pierderile înregistrate în legătură cu aceste tranzacții se înregistrează pe seama contului capitaluri proprii 149 „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”.

Pierderea din „ct. 149” se acoperă din rezultatul reportat sau din alte elemente de capitaluri proprii conform deciziei adunării generale a acționarilor.

Înregistrarea în evidența proprie a acestor operațiuni în cazul vânzării propriilor acțiuni achiziționate de pe piața bursieră sau anularea acestora se efectuează astfel:

109	=	5121	
„Acțiuni proprii”		„Conturi la bănci în lei”	înregistrare operațiuni

– se înregistrează anularea capitalului social:

1012	=	109
„Capital subscris vărsat”		„Acțiuni proprii”

înregistrare
operațiuni

În momentul anulării, la o valoare mai mare decât cea de achiziție, se înregistrează o pierdere:

1491	=	109
„Pierderi rezultate din vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii”		„Acțiuni proprii”

Reportarea acestei pierderi în exercițiul financiar viitor pe seama rezultatului reportat se înregistrează:

1171	=	1491
„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat/ pierderea neacoperită”		„Pierderi rezultate din vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii”

Soldul debitor al contului 1491 „Pierderi rezultate din vânzarea instrumentelor de capitaluri proprii” poate majora, respectiv diminua, suma altor rezerve (ct. 1068 „Alte rezerve”);

- pentru sumele transferate din contul 233 „Imobilizări necorporale în curs de execuție” în creditul contului 1176 „Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene”, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, se au în vedere următoarele:

elemente
similare
cheltuielilor

- sumele de natura cheltuielilor specifice localizării, explorării, dezvoltării sau oricărei activități pregătitoare pentru exploatarea resurselor naturale reprezintă elemente similare cheltuielilor potrivit prevederilor art. 28 alin. (15) din Codul fiscal. Acestea se recuperează pe o perioadă de 5 ani în rate egale;
- sumele de natura cheltuielilor, altele decât cele prevăzute la pct. i), sunt elemente similare cheltuielilor numai dacă acestea sunt deductibile în conformitate cu prevederile art. 25 și 28 din Codul fiscal.

Registrul de evidență fiscală

registru de
evidență
fiscală

În scopul determinării rezultatului fiscal, persoanele juridice trebuie să evidențieze în registrul de evidență fiscală veniturile impozabile înregistrate într-un an fiscal, precum și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, în același an fiscal, inclusiv sumele reglementate prin acte normative în vigoare.

De asemenea se mai trec:

- veniturile considerate neimpozabile,
- deducerile fiscale,
- elementele similare veniturilor și elementele similare cheltuielilor,
- cheltuielile nedeductibile,
- orice alte informații cuprinse în declarația fiscală obținute prin prelucrarea datelor înscrise în evidența contabilă.

Venituri neimpozabile

Următoarele venituri sunt considerate neimpozabile la calculul rezultatului fiscal:

a) Dividendele primite de la o persoană juridică română

Dividendul este considerat o distribuire în bani sau în natură, efectuată de o societate către o altă persoană, juridică sau fizică, ca urmare a deținerii unor titluri de participare la acea societate.

dividende

Titlurile de participare reprezintă acțiunile sau părțile sociale, așa cum sunt definite acestea de Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Cu ajutorul contului nr. 761 „Venituri din imobilizări financiare” se ține evidența veniturilor obținute ca urmare a deținerii de titluri de participare și/sau interese de participare, respectiv dividendele de încasat sau încasate aferente titlurilor imobilizate.

Potrivit reglementărilor contabile în vigoare, înregistrarea în evidența proprie a sumelor reprezentând dividende primite de la o altă societate se face în 2 variante, în funcție de data aprobării situațiilor financiare, astfel:

- fie în exercițiul financiar curent, ca eveniment ulterior, dacă nu au fost încheiate și nu au fost supuse spre aprobare situațiile financiare ale anului respectiv;
- fie în exercițiul financiar al anului următor, dacă la momentul primirii dividendelor, situațiile financiare ale exercițiului au fost deja supuse aprobării adunării generale.

înregistrare

Exemplu:

În primul caz, în care dividendele sunt primite de persoana juridică română în cursul lunii mai (lună în care în mod obișnuit sunt aprobate situațiile financiare) în anul 2021, de exemplu, aceasta le înregistrează în evidența contabilă la data de 31.12.2020 și le reflectă în situațiile financiare ale anului 2020.

Înregistrările care au loc:

461	=	761
„Debitori diverși”		„Venituri din imobilizări financiare”

La momentul încasării lor, în cursul anului 2020 se înregistrează:

5121	=	461
„Conturi la bănci în lei”		„Debitori diverși”

În cel de al doilea caz, când dividendele sunt comunicate după aprobarea situațiilor financiare, se înregistrează atât primirea, cât și încasarea sumelor în anul 2021, inclusiv în situațiile financiare ale acestui an.

Nota contabilă este similară celei anterior prezentate.

În ceea ce privește reținerea impozitului pe dividendele distribuite de către o persoană juridică română unei alte persoane juridice române avem de asemenea două variante:

- aplicarea cotei de 5%;
- neimpunerea sumelor.

impozit
dividende



Cota de 5% se aplică asupra sumei brute, numai atunci când beneficiarul dividendelor a deținut, la data plății acestora, mai puțin de 10% din titlurile de participare pentru o perioadă neîntreruptă mai mică de un an.

În situația în care este îndeplinită condiția de deținere de 10% pentru o perioadă de minimum un an, pentru dividendele distribuite nu se calculează și nu se reține impozit, iar la beneficiar sumele primite sunt venituri neimpozabile.

Veniturile din dividendele primite de la o persoană juridică română se înscriu la rd. 17.1 în formularul privind impozitul pe profit anual D 101, aprobat prin Ordinul nr. 4.160/2017, cu modificările aduse de Ordinul nr. 3.200/2018.

Atunci când sumele distribuite nu sunt plătite până la sfârșitul anului și la data distribuirii dividendelor condiția nu este îndeplinită, se reține impozit, iar la data plății acestora persoana juridică română care a distribuit dividendele poate solicita restituirea impozitului dacă sunt respectate prevederile privind cota de participare și durata de deținere.

Dacă la data primirii dividendelor perioada minimă de deținere de 1 an nu este îndeplinită, veniturile respective se impozitează, iar ulterior când se împlinește acest termen, societatea își recalculează impozitul pe profit, depune o declarație rectificativă și își recuperează impozitul (Hotărârea CEJ C-284/94, C-291/94, C-292/94).

b) Dividendele primite de la o persoană juridică străină

Sunt neimpozabile aceste sume dacă:

- persoana juridică străină este plătitoare de impozit pe profit sau a unui impozit similar impozitului pe profit,
- este situată într-un stat terț, astfel cum acesta este definit la art. 24 alin. (5) lit. c), cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri,
- persoana juridică română care primește dividendele deține, la persoana juridică străină din statul terț, la data înregistrării acestora potrivit reglementărilor contabile, pe o perioadă neîntreruptă de 1 an, minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice care distribuie dividende.

Persoana juridică română care primește dividendele trebuie să dețină:

- a) certificatul de atestare a rezidenței fiscale a persoanei juridice străine, emis de autoritatea competentă din statul terț al cărui rezident fiscal este;
- b) declarația pe propria răspundere a persoanei juridice străine din care să rezulte că aceasta este plătitoare de impozit pe profit sau a unui impozit similar impozitului pe profit în statul terț respectiv;
- c) documente prin care să facă dovada îndeplinirii condiției de deținere, pe o perioadă neîntreruptă de 1 an, a minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice care distribuie dividende.

Sunt de asemenea neimpozabile și sumele de natura dividendelor primite de:

- **societatea-mamă, persoană juridică română**, de la o filială a sa situată într-un stat membru, dacă persoana juridică română întrunește cumulativ următoarele condiții:

1. plătește impozit pe profit, potrivit prevederilor titlului II, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări;
2. deține minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice situate într-un alt stat membru, care distribuie dividendele;
3. la data înregistrării venitului din dividende deține participația minimă de 10% pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin 1 an;

dividende
neimpozabile

dividende
de la filiale

Când se calculează impozitul pentru anul aferent, din baza de impozitare se scad veniturile din ct. 758 „Alte venituri din exploatare” deoarece acestea sunt venituri care au compensat o cheltuială nedeductibilă cu impozitul pe profit.

Dacă se constată că impozitul pe profit a fost eronat calculat în anii anteriori exercițiului fiscal, corectarea sumelor se face pe baza rezultatului reportat.

4411	=	1174	4.000 lei
„Impozit pe profit”		„Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”	

În același mod se înregistrează și se calculează și sumele privind majorările de întârziere rambursate.

2. Ca urmare a efectuării inventarierii anuale, o societate constată deprecierea unor mijloace fixe pentru care, potrivit reglementărilor contabile în vigoare, înregistrează cheltuieli privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor.

Potrivit reglementărilor contabile, pentru elementele de activ, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea contabilă netă se înregistrează în contabilitate pe seama unei amortizări suplimentare, în cazul activelor amortizabile pentru care deprecierea este ireversibilă sau se efectuează o ajustare pentru depreciere sau pierdere de valoare, atunci când deprecierea este reversibilă, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare.

Ajustarea astfel obținută este o sumă estimată și depinde foarte mult de posibilitățile pe care le are fiecare entitate în a face raționamente credibile referitoare la pierderea de valoare a activelor amortizabile.

Se înregistrează cheltuiala cu deprecierea:

6812	=	2913	15.000 lei
„Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”		„Ajustări pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”	

Cheltuielile înregistrate în ct. 681 sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil pentru anul aferent.

În anul următor, ca efect al restructurării activității, o parte din utilajele respective sunt utilizate și amortizate pentru perioada rămasă.

Se înregistrează diminuarea ajustării pentru deprecierea imobilizărilor corporale:

2913	=	7813	2.000 lei
„Ajustări pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor”		„Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”	

În anul următor, când societatea calculează impozitul pe profit, scade din baza de impozitare suma de 2.000 lei care reprezintă o „compensare” a cheltuielilor considerate nedeductibile pentru constituirea provizionului.

e) Veniturile prevăzute expres în acorduri și memorandumuri aprobate prin acte normative

acorduri și memorandumuri

În vederea stabilirii profitului impozabil, veniturile neimpozabile și cheltuielile aferente acestor venituri rezultate din derularea unei activități reglementate printr-un memorandum, inclusiv cheltuielile de administrare, conducere și cele comune se exclud din baza de impozitare. Pentru aceasta este necesar să se țină o evidență separată, pe analitice, a veniturilor și cheltuielilor respective.

În situația în care evidența contabilă nu asigură informațiile necesare identificării cheltuielilor de administrare, de conducere și alte cheltuieli comune (chirii, salarii etc.) mărimea acestora se stabilește proporțional cu veniturile obținute din activitățile care fac obiectul acordului sau memorandumului.

f) Veniturile reprezentând modificarea valorii juste a investițiilor imobiliare sau a activelor biologice rezultate din evaluarea ulterioară la societățile care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară

modificarea valorii juste

Veniturile considerate inițial neimpozabile sunt impozitate pe măsura recunoașterii cheltuielilor cu amortizarea fiscală sau la momentul scăderii lor din gestiune, după caz.

Referitor la activele biologice este vorba în special de IAS 41 „Agricultura” care trebuie aplicat la contabilizarea activelor biologice, a produselor agricole în momentul recoltării etc.



Standardul nu se aplică terenurilor asociate unei activități agricole și nici imobilizărilor unei activități agricole.

g) Veniturile din impozitul pe profit amânat calculat și înregistrat de către persoanele juridice care aplică Standardele internaționale de raportare financiară

Conform prevederilor Ordinului nr. 2.844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, evidența impozitului pe profit amânat se ține cu ajutorul ct. 4412.

impozit pe profit amânat

Prin ct. 692 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat” se ține evidența cheltuielilor cu impozitul pe profit amânat, iar ct. 792 „Venituri din impozitul pe profit amânat” ține evidența veniturilor ce reprezintă impozitul pe profit amânat.

În contul 1034 „Impozit pe profit curent și impozit pe profit amânat recunoscute pe seama capitalurilor proprii” se evidențiază impozitul pe profit curent și impozitul pe profit amânat.

venit neimpozabil

La reluarea unei datorii cu impozitul pe profit amânat se înregistrează:

4412	=	792
„Impozit pe profit amânat”		„Venituri cu impozitul pe profit amânat”

Venitul astfel înregistrat este un venit neimpozabil care compensează cheltuiala înregistrată în ct. 692 „Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat” care la momentul determinării impozitului pe profit a fost nedeductibilă fiscal.

P 4. BAZA DE IMPOZITARE – CHELTUIELI

4.3. CHELTUIELI NEDEDUCTIBILE

Nr. crt.	Tip cheltuieli	Cod fiscal	Explicații
1.	Cheltuielile proprii ale societății cu impozitul pe profit datorat, inclusiv cele reprezentând diferențe din anii precedenți sau din anul curent, precum și impozitele pe profit sau pe venit plătite în străinătate.	Art. 25 alin. (4) lit. a)	Sunt nedeductibile și cheltuielile cu impozitul pe profit amânat.
2.	Cheltuielile cu impozitul pe venit, datorat de persoanele fizice și juridice nerezidente pentru veniturile realizate din România, impozit nereținut de către societate prin stopaj la sursă, concomitent cu plata efectivă a veniturilor către partenerul extern.	Art. 25 alin. (4) lit. a)	Aceste cheltuieli sunt nedeductibile pentru agentul economic care nu a înregistrat în contractele comerciale cu partenerii străini, persoane fizice sau juridice, suma brută a veniturilor.
3.	Dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autorități române sau străine, altele decât cele prevăzute în contractele comerciale.	Art. 25 alin. (4) lit. b)	Prin autorități române/străine se înțelege totalitatea instituțiilor, organismelor și autorităților din România și din străinătate, inclusiv organele administrației publice centrale și locale. Veniturile și cheltuielile rezultate din aplicarea penalităților, inclusiv cele reprezentând daune-interese pentru neexecutarea totală sau parțială a contractelor comerciale încheiate cu persoane fizice și juridice române, sunt venituri impozabile și cheltuieli deductibile la data înregistrării acestora, conform facturilor.
4.	Cheltuielile de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuielile privind bursele private, acordate potrivit legii, înregistrate în evidența contabilă.	Art. 25 alin. (4) lit. i)	Sumele reprezentând contravaloarea sponsorizărilor și/sau actelor de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare și ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele privind bursele private, potrivit Legii nr. 376/2004, se scad din impozitul pe profit datorat în limita minimă de: – 0,75% din cifra de afaceri; – 20% din impozitul pe profit datorat. Sumele care nu sunt scăzute din impozitul pe profit se reportează în următorii 7 ani consecutivi. Recuperarea acestor sume se efectuează în ordinea înregistrării acestora, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.

Nr. crt.	Tip cheltuieli	Cod fiscal	Explicații
5.	Cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociațiilor, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii.	Art. 25 alin. (4) lit. d)	Sunt considerate cheltuieli făcute în favoarea acționarilor/asociațiilor, dar nu limitativ, următoarele: – cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și repararea mijloacelor de transport utilizate de către asociați/acționari, în scop personal; – bunurile, mărfurile și serviciile acordate asociațiilor/acționarilor, precum și lucrările executate în favoarea acestora; – cheltuielile cu chiria și întreținerea spațiilor puse la dispoziția acestora; – alte cheltuieli de aceeași natură.
6.	Cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată.	Art. 25 alin. (4) lit. c)	Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, pentru care au fost încheiate contracte de asigurare, au fost degradate calitativ și se face dovada distrugerii sau au termen de valabilitate/expirare depășit.
7.	Cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile	Art. 25 alin. (4) lit. e)	Sunt cuprinse în această categorie, de ex., cheltuielile cu provizioanele considerate nedeductibile și preluate la venituri neimpozabile.
8.	Cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, prestate de o persoană situată într-un stat cu care România nu are încheiat instrument juridic în baza căruia să se realizeze schimbul de informații.	Art. 25 alin. (4) lit. f)	Aceste prevederi se aplică numai în situația în care cheltuielile sunt efectuate ca urmare a derulării unor tranzacții calificate ca fiind artificiale conform prevederilor art. 11 alin. (3) din Legea nr. 227/2015, cu modificările ulterioare.
9.	Cheltuielile cu primele de asigurare care nu privesc activele societății, cu excepția bunurilor care reprezintă garanția bancară pentru creditele utilizate în activitatea entității.	Art. 25 alin. (4) lit. g)	Sunt considerate nedeductibile, de ex. sumele privind primele de asigurare pentru autoturismul administratorului pentru care nu există contract de închiriere sau comodat.
10.	Pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor pentru partea neacoperită de provizion, precum și alte pierderi, cu excepția următoarelor cazuri: 1. punerea în aplicare a unui plan de reorganizare confirmat printr-o sentință judecătorească, în conformitate cu prevederile Legii nr. 85/2014; 2. procedura de faliment a debitorilor a fost încheiată pe baza hotărârii judecătorești; 3. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori; 4. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori; 5. debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul; 6. au fost încheiate contracte de asigurare.	Art. 25 alin. (4) lit. h)	Dificultățile financiare majore care afectează întregul patrimoniu al debitorului sunt cele care rezultă din situații excepționale determinate de calamități naturale, epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război.
11.	Cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv cu excepțiile expres prevăzute.	Art. 25 alin. (4) lit. j)	OPANAF nr. 3.846/2015 pentru aprobarea procedurilor de aplicare a art. 92 din Codul de procedură fiscală, precum și pentru aprobarea modelului și conținutului unor formulare.
12.	Cheltuielile cu taxele și cotizațiile către organizațiile neguvernamentale sau asociațiile profesionale care au legătură cu activitatea desfășurată și care depășesc echivalentul în lei a 4.000 euro anual.	Art. 25 alin. (4) lit. k)	Prevederea se referă la sumele de această natură, altele decât cele prevăzute în acte normative sau cele datorate camerelor de comerț sau organizațiilor sindicale.

Scutirea de impozit pe profit pentru activități de cercetare-dezvoltare și inovare

Potrivit prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 3/2017, în vigoare de la data de 6 ianuarie 2017, persoanele juridice care desfășoară exclusiv activitate de inovare, cercetare-dezvoltare, definită potrivit dispozițiilor Ordonanței Guvernului nr. 57/2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică, cu modificările și completările ulterioare, precum și activități conexe acestora sunt scutite de impozit pe profit în primii 10 ani de activitate.

Această facilitate fiscală poate fi pusă în aplicare numai în condițiile respectării reglementărilor în domeniul ajutorului de stat.

În cazul entităților care sunt deja înființate la data intrării în vigoare a ordonanței de urgență, scutirea de impozitul pe profit se aplică pe o perioadă de 10 ani de la această dată.

scutire
impozit
pe profit

Introducerea acestor prevederi în Codul fiscal alături de alte politici complementare de susținere a sectorului respectiv au avut în vedere Strategia Națională de cercetare, dezvoltare și inovare pentru perioada 2014-2020.

Măsurile fiscale luate de statul român în scopul încurajării investițiilor în cercetare-dezvoltare se referă atât la scutirea de la plata impozitului pe venit pentru angajații care desfășoară activități în proiecte de cercetare-dezvoltare, cât și la scutirea de la plata impozitului pe profit timp de 10 ani (pentru societățile .

scutire
impozit
pe venit

Scutire de impozit pe profit pentru cooperativele agricole

Cooperativele agricole sunt definite, potrivit prevederilor Legii nr. 21/2019, pentru modificarea și completarea Legii cooperatiei agricole nr. 566/2004, drept asociații autonome cu un număr nelimitat de membri, cu capital variabil, care exercită o activitate economică, tehnică și socială în interesul privat al membrilor săi.

Acestea trebuie să aibă cod CAEN principal din secțiunea A «Agricultură, silvicultură și pescuit», diviziunea 01, secțiunea C «Industria prelucrătoare», diviziunea 10, 11, 12”.

cooperative
agricole

Facilitățile fiscale acordate cooperativelor agricole se referă la:

- scutirea de la plata impozitului pe profit a cooperativelor agricole care procesează produsele agricole și/sau care produc/comercializează material genetic și/sau au activitate de creștere și/sau activitate de reproducție, astfel:
 - pentru primii 5 ani de la data intrării în producție, în cazul celor nou-înființate;
 - pentru o perioadă de 5 ani începând cu luna următoare intrării în vigoare a legii, pentru cele deja înființate;
- scutirea de la plata impozitului pe profit a cooperativelor agricole de achiziții și vânzări care organizează atât cumpărările de materiale și de mijloace tehnice necesare producției agricole, cât și vânzările produselor agricole, astfel:
 - pentru primii 5 ani de la data intrării în producție în cazul celor nou-înființate;
 - pentru o perioadă de 5 ani, începând cu luna următoare intrării în vigoare a legii, pentru cele deja înființate care au realizat la data de 31 decembrie a anului calendaristic precedent o cifră de afaceri anuală netă de până la 3.000.000 euro, cursul de schimb fiind cel valabil la încheierea exercițiului financiar în care s-a realizat cifra de afaceri;

scutire
de la plata
impozitului
pe profit

microîntreprinderi

➤ scutirea de la plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor în cazul persoanelor juridice microîntreprinderi;

➤ prin derogare de la dispozițiile Codului fiscal, cooperativele agricole care îndeplinesc condițiile de microîntreprinderi nu intră sub incidența Titlului III «Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor» și datorează impozit pe profit.

recalculare impozit

Legea prevede în mod expres faptul că dacă o cooperativă agricolă se lichidează voluntar într-o perioadă de timp mai mică decât cea pentru care aceasta a beneficiat de scutirile mai sus prevăzute, pentru sumele respective se recalculează impozitul pe profit și se percep creanțe fiscale accesorii potrivit dispozițiilor Codului de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/2015, cu modificările ulterioare.

În acest caz, cooperativele agricole au obligația depunerii declarației fiscale rectificative.

Măsuri fiscale de stimulare a menținerii/creșterii capitalurilor proprii

Prevederea se referă la reducerea sarcinii fiscale, începând cu anul 2021, prin introducerea unor măsuri care să dea un suflu nou capitalului autohton, în funcție de menținerea sau creșterea capitalurilor proprii.

baza legală

Actul normativ care prevede aceste modificări este O.U.G. nr. 153/2020 pentru instituirea unor măsuri fiscale de stimulare a menținerii/creșterii capitalurilor proprii, precum și pentru completarea unor acte normative.



Nu intră sub incidența acestor prevederi instituțiile din domeniul financiar bancar, al pieței de capital, asigurări și reasigurări, întrucât aceste persoane juridice au prevăzute în legile de înființare și organizare cerințe specifice legate de capital, stabilite în mod distinct potrivit reglementărilor naționale și europene.

La art. I alin. (1) din documentul respectiv se stabilește că persoanele juridice române plătitoare de impozit pe profit, indiferent de sistemul de declarare și plată prevăzut de art. 41 din Codul fiscal, pot beneficia de reducerea impozitului realizat anual, în cotă de 2%, în cazul în care capitalul propriu contabil, așa cum este acesta prezentat în situațiile financiare anuale, potrivit reglementărilor contabile în vigoare, are o valoare pozitivă, cel puțin la nivelul unei valori egale cu jumătate din capitalul social subscris.

reduceri impozit pe profit

În situația în care se înregistrează o creștere anuală a capitalului propriu ajustat, nivelul reducerii impozitului pe profit datorat pentru acel exercițiu, variază între 5% și 10% în următoarele condiții:

Procentul de reducere a impozitului	Intervalele de creștere anuală a capitalului propriu ajustat
5%	până la 5% inclusiv
6%	peste 5% și până la 10% inclusiv
7%	peste 10% și până la 15% inclusiv
8%	peste 15% și până la 20% inclusiv
9%	peste 20% și până la 25% inclusiv
10%	peste 25%

Prin capital propriu ajustat se înțelege:

- capitalul social subscris vărsat/capital de dotare, pentru societăți;
- patrimoniul regiei;
- patrimoniul public;
- patrimoniul privat;
- patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare.

La valoarea capitalului propriu ajustat se adaugă, după caz, următoarele:

- rezerva legală și celelalte rezerve constituite din profitul net, potrivit hotărârii adunării generale a asociaților/acționarilor, conform prevederilor legale;
- rezultatul net reportat, determinat ca diferență pozitivă dintre soldurile creditoare și soldurile debitoare.

Pentru creșterea capitalului propriu ajustat în anul curent, față de anul de referință 2020, nivelul reducerii este **3%**, dacă procentul minim de creștere a capitalului propriu ajustat se încadrează în următoarele valori:

- 2022 = 5%
- 2023 = 10%
- 2024 = 15%
- 2025 = 20%

Reducerea de 3% se aplică începând cu anul 2022, respectiv începând cu anul fiscal modificat care începe în anul 2022.

Creșterea capitalului propriu ajustat se stabilește astfel:

- creșterea anuală în exercitiul pentru care se determină impozitul pe profit (de exemplu 2021 față de 2020, 2022 față de 2021 etc.) se calculează:

$$\text{CCPA an 2021/an precedent 2020} = \frac{\text{CPA 2021} - \text{CPA 2020} \times 100}{\text{CPA 2020}},$$

unde: CCPA reprezintă creșterea anuală a capitalului propriu ajustat;
CPA – capitalul propriu ajustat.

- creșterea capitalului propriu ajustat în anul pentru care se datorează impozitul față de capitalul propriu ajustat înregistrat în anul 2020 (de exemplu 2024 față de 2020) se determină potrivit următoarei formule:

$$\text{CCPA an 2024/an 2020} = \frac{\text{CPA 2024} - \text{CPA 2020} \times 100}{\text{CPA 2020}},$$

unde: CCPA reprezintă creșterea capitalului propriu ajustat;
CPA – capitalul propriu ajustat.

De reținut este faptul că, începând cu anul 2021, prin derogare de la prevederile art. 41 și art. 42 din Codul fiscal, termenul pentru depunerea declarațiilor anuale și plata impozitului pe profit, pentru anul fiscal aferent, este 25 iunie inclusiv a anului următor (de exemplu, pentru anul 2021 termenul este 25 iunie 2022).

exercițiu
financiar
diferit
de anul
calendaristic

În cazul persoanelor juridice plătitoare de impozit pe profit care au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, potrivit prevederilor art. 16, alin. (5) din Codul fiscal, termenul este 25 al celei de a șasea luni de la închiderea anului fiscal modificat.

În situația în care, într-un an fiscal, o societate poate aplica atât cota de 2%, cât și celelalte valori, în funcție de creșterea capitalului propriu ajustat, aceste procente se cumulează, iar valoarea rezultată se aplică asupra impozitului pe profit determinat.

De exemplu (1), dacă o societate înregistrează, pentru anul fiscal 2022, capital propriu contabil pozitiv, precum și creșterea capitalului propriu ajustat față de cel al anului 2021, de 5,4%, dar înregistrează și creștere de 5% față de capitalul propriu ajustat al anului 2020, poate aplica o reducere de impozit de 11% (2% + 6% + 3%).

De exemplu (2), dacă în anul 2024 societatea înregistrează un capital propriu contabil pozitiv, o creștere a capitalului față de anul 2023 de 14%, pentru care ar aplica procentul de scădere de 7%, precum și o creștere față de anul de referință 2020 de 15%, pentru care procentul de reducere este de 3%, atunci asupra impozitului pe profit determinat pentru anul 2024 se aplică 12% (2% + 7% + 3%).

În sensul prevederilor O.U.G. nr. 153/2020, impozitul pe profit anual reprezintă impozitul pe profit după scăderea creditului fiscal extern, impozitului pe profit scutit sau redus, sumelor reprezentând sponsorizare și/sau mecenat, burse private, în limita prevăzută de lege, reducerii conform Ordonanței Guvernului nr. 23/2017 privind plata defalcată a TVA, precum și a costului de achiziție al aparatelor de marcat electronice fiscale.

Exemplu:

Presupunem că o persoană juridică determină pe baza formularului 101 impozitul pe profit pentru anul 2024 și înregistrează la poziția 41.1 „Impozit aferent profitului ce se impune cu cota de 16%” suma de 2.200 lei.

Societatea a beneficiat în cursul anului de o scutire a impozitului de 400 lei ca urmare a aplicării prevederilor art. 22 din Codul fiscal, privitoare la profitul reinvestit.

Pentru anul 2024 beneficiază și de scăderea impozitului cu 15 lei reprezentând sponsorizarea efectuată și scăderea în procentul de 10% pentru creșterea capitalului propriu, conform prevederilor O.U.G. nr. 153/2020.

Pentru anul 2024, aceasta datorează (înainte de scăderea sumelor declarate în timpul anului prin formularul 100) un impozit pe profit de 1.607 lei.

$$2.200 - 415 = 1.785$$

$$1.785 \times 10\% = 178$$

$$1.785 - 178 = 1.607$$

persoane
juridice
înființate
în cursul
anului

Pentru persoanele juridice înființate în cursul anului, plătitoare de impozit pe profit prin opțiune, anul înființării se substituie anului 2020, care reprezintă anul de bază pentru aplicarea prevederilor privind creșterea capitalului propriu ajustat.

În cazul **microîntreprinderilor care devin plătitoare de impozit pe profit în cursul anului pentru care se aplică reducerea**, procentul de reducere de impozit se aplică asupra impozitului pe veniturile microîntreprinderilor însumat cu impozitul pe profit, iar valoarea rezultată se scade din impozitul pe profit.

Dacă valoarea reducerii este mai mare decât impozitul pe profit datorat, diferența care rămâne se scade din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor declarat anterior și se depune o declarație rectificativă pentru acest impozit.

Persoanele juridice care intră sub incidența prevederilor art. 16 alin. (5) din Codul fiscal, care au optat pentru un an fiscal modificat față de anul calendaristic, aplică reducerea anuală a impozitului pe profit având în vedere următoarele aspecte:

- anul de bază față de care se stabilește creșterea capitalului propriu ajustat pentru aplicarea procentului de reducere este considerat anul 2021;
- ultimul an fiscal modificat este anul care se încheie în 2026.

De exemplu, o societate care are anul fiscal modificat mai 2019 – aprilie 2020, nu poate aplica reducerea pentru anul fiscal mai 2020 – aprilie 2021. Reducerea se va calcula pentru exercițiul fiscal mai 2021 – aprilie 2022, iar anul de bază va fi considerat mai 2020 – aprilie 2021.

O situație aparte o reprezintă acele societăți care au trecut printr-un proces de reorganizare în anul pentru care datorează impozit pe profit și pentru care se aplică următoarele reguli în ceea ce privește capitalul propriu ajustat:

A. Fuziune

- a) Absorbție: în cazul în care o societate absoarbe una sau mai multe societăți, se însumează capitalurile proprii ajustate ale persoanelor absorbite (cedente) cu capitalul propriu al absorbantei, atât pentru anul 2020, cât și pentru anul precedent.
- b) Contopire: în cazul în care nouă societate a luat ființă prin fuziunea mai multor societăți, se însumează capitalurile proprii ajustate înregistrate, pentru anul precedent și pentru anul 2020.

**situații
speciale**

B. Divizare

- a) Totală: capitalul propriu ajustat al societății care s-a divizat se împarte la societățile care au luat ființă prin această operațiune, proporțional cu valoarea activelor transferate, înregistrat în anul precedent sau anul 2020, după caz.
- b) Transfer de active: societatea cedentă calculează capitalul propriu ajustat proporțional cu valoarea activelor menținute, iar societățile beneficiare le însumează la capitalurile proprii, proporțional cu valoarea activelor primite.