

## Stimularea menținerii/creșterii capitalurilor proprii prin măsuri de natură fiscală aplicabile pe durată determinată

Dr. ec. Gavril CHIȘ, ec. Adrian Rareș CIUCE

Arad

### Abstract

*In this paper we try to present the measures of reducing the tax burden of taxpayers that have to pay profit tax, income tax on micro-enterprises and/or activity-specific tax in order to stimulate the maintenance/increase of equity. Even if the measures are applicable for a certain period of time, the reduction of the tax burden can contribute, to a certain extent, to the maintenance of operators in the economic circuit.*

**Key terms:** discounts for the payment of taxes, accounting equity, adjusted equity, profit tax, income tax on micro-enterprises, activity-specific tax

**Termeni-cheie:** reduceri la plata impozitelor, capital propriu contabil, capital propriu ajustat, impozit pe profit, impozit pe veniturile microîntreprinderilor, impozit specific unor activități

**Clasificare JEL:** K34, D24, G32

**To cite this article:** Gavril Chiș, Adrian Rareș Ciuce, *Stimularea menținerii/creșterii capitalurilor proprii prin măsuri de natură fiscală aplicabile pe durată determinată*, *CECCAR Business Review*, N° 2/2022, pp. 42-49, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2022.02.05>

### ⇒ Categoriile de impozite pentru care se acordă reduceri la plată și contribuabilii beneficiari

În contextul pandemiei de COVID-19, prin măsurile instituite de autoritățile publice – la început starea de urgență și ulterior starea de alertă – au fost restrânse anumite drepturi și libertăți fundamentale, printre care și dreptul la liberă circulație și libertatea economică. Restricțiile impuse începând cu anul 2020 sau care pot fi impuse într-un viitor imprezibil au generat ori pot genera dificultăți de natură economică și financiară pentru majoritatea operatorilor economici care să conducă la imposibilitatea continuării activității unora dintre ei și la ieșirea/scoaterea acestora din circuitul economic.

Una dintre măsurile de stimulare a creșterii resurselor financiare ale contribuabililor plători de impozite și taxe o reprezintă **reducerea sarcinii fiscale**. În acest scop, autoritățile executive din România au emis Ordonanța de urgență nr. 153/2020 pentru instituirea unor măsuri fiscale de stimulare a menținerii/creșterii capitalurilor proprii, precum și pentru completarea unor acte normative, care stipulează că **în perioada 2021-2025** se acordă reduceri la plata următoarelor categorii de impozite:

- **impozitul pe profit anual**, datorat de contribuabilii plători de impozit pe profit, indiferent de sistemul de declarare și plată prevăzut la art. 41 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- **impozitul pe veniturile microîntreprinderilor**, datorat de contribuabilii plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor potrivit titlului III „Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor” din Codul fiscal;
- **impozitul specific unor activități**, datorat de contribuabilii care intră sub incidența dispozițiilor Legii nr. 170/2016 privind impozitul specific unor activități, cu completările ulterioare.

**Remarcă:** Nu beneficiază de reducerea impozitelor contribuabilii pentru care reglementările contabile sunt emise de Banca Națională a României sau de Autoritatea de Supraveghere Financiară.

### ➔ **Condițiile pentru acordarea reducerilor la plata impozitelor și nivelul procentual al acestora**

Pentru a beneficia de reducere la plata impozitelor, contribuabilii trebuie să îndeplinească una sau mai multe dintre următoarele condiții:

**a) Capitalul propriu contabil al anului pentru care datorează impozitul este pozitiv.** Nivelul reducerii impozitului datorat este de **2%** și scăderea se aplică începând cu 2021, respectiv cu anul fiscal modificat care începe în 2021.

**b) Capitalul propriu ajustat al anului pentru care se datorează impozitul crește față de capitalul propriu ajustat al anului precedent.** Reducerea este cuprinsă între **5 și 10%**, în funcție de intervalele de creștere anuală a capitalului propriu ajustat al anului pentru care se datorează impozitul față de capitalul propriu ajustat al anului precedent. Scăderea se aplică începând cu 2021, respectiv cu anul fiscal modificat care începe în 2021. Procentele de reducere a impozitului și intervalele de creștere anuală a capitalului propriu ajustat sunt prezentate în tabelul de mai jos.

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%

Sursa: OUG nr. 153/2020.

**c) Capitalul propriu ajustat al anului pentru care se datorează impozitul crește cu un procent minim față de capitalul propriu ajustat al anului 2020.** Nivelul reducerii impozitului datorat este de **3%** și facilitatea se aplică începând cu 2022, respectiv cu anul fiscal modificat care începe în 2022. Procentul minim de creștere a capitalului propriu ajustat al anului pentru care se datorează impozitul față de capitalul propriu ajustat înregistrat în 2020 are următoarele valori:

Anul pentru care datorează impozitul	Procentul minim de creștere a capitalului propriu ajustat
2022	5%
2023	10%
2024	15%
2025	20%

Sursa: OUG nr. 153/2020.

Față de condițiile descrise mai sus, contribuabilii care au obligația legală de constituire a capitalului social trebuie să îndeplinească concomitent, în toate cele trei situații prezentate, și condiția conform căreia **capitalul propriu contabil să fie la nivelul unei valori cel puțin egale cu jumătate din capitalul social subscris**.

Este important să menționăm și următoarele:

✓ Procentele de reducere care se acordă la plata impozitelor sunt aceleași pentru toți contribuabilii care îndeplinesc condițiile de aplicare, indiferent de categoria impozitului datorat (pe profit, pe veniturile microîntreprinderilor sau impozit specific).

✓ În situația în care sunt întrunite condițiile de aplicare a două sau trei dintre reducerile procentuale, scăderea valorii impozitului se determină prin însumarea procentelor corespunzătoare acestora și aplicarea valorii rezultate asupra impozitului.

### ➔ **Determinarea valorii capitalului propriu contabil și a valorii capitalului propriu ajustat**

**Valoarea capitalului propriu contabil** se stabilește pe baza elementelor bilanțiere înscrise în situațiile financiare anuale (bilanț prescurtat/bilanț) și corespunde cu valoarea capitalurilor totale.

**Valoarea capitalului propriu ajustat** se determină prin însumarea următoarelor elemente prezentate în situațiile financiare anuale/raportările contabile anuale:

- capital subscris vărsat/capital de dotare pus la dispoziția sediului permanent de persoana juridică străină pentru desfășurarea activității în România;
- patrimoniul regiei;
- patrimoniul public;
- patrimoniul privat;
- patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare;
- prime de capital;
- rezerva legală, statutară sau contractuală și alte rezerve constituite din profitul net ca urmare a deciziei acționarilor/asociaților sau potrivit prevederilor legale;
- rezultatul net reportat – sold creditor, reprezentând diferența pozitivă dintre soldurile creditoare și cele debitoare.

În Codul fiscal sunt prevăzute în mod distinct reguli privind stabilirea capitalului propriu ajustat în cazul în care în anul pentru care contribuabilii datorează impozitul se efectuează următoarele **operațiuni de reorganizare, care produc efecte în anul respectiv**:

✓ Contribuabilii care **în cazul fuziunii** absorb una sau mai multe persoane juridice însumează capitalul propriu ajustat înregistrat de aceștia în anul precedent, respectiv 2020, cu capitalul propriu ajustat pentru același an înregistrat de celelalte societăți cedente.

✓ Contribuabilii înființați **prin fuziunea** a două sau mai multe persoane juridice însumează capitalul propriu ajustat înregistrat în anul precedent, respectiv 2020, de societățile cedente.

✓ Contribuabilii înființați **prin divizarea** sub orice formă a unei persoane juridice împart capitalul propriu ajustat înregistrat în anul precedent, respectiv 2020, de societatea cedentă proporțional cu valoarea activelor transferate, conform proiectului de divizare întocmit potrivit legii.

✓ Contribuabilii care primesc active și pasive prin operațiuni **de divizare** sub orice formă a unei persoane juridice însumează capitalul propriu ajustat înregistrat de aceștia în anul precedent, respectiv 2020, cu capitalul propriu ajustat înregistrat de societatea cedentă în același an, recalculat proporțional cu valoarea activelor transferate, conform proiectului de divizare întocmit potrivit legii.

✓ Contribuabilii care **transferă**, potrivit legii, o parte din patrimoniu uneia sau mai multor societăți beneficiare recalculează capitalul propriu ajustat pentru anul precedent, respectiv 2020, proporțional cu valoarea activelor menținute de persoana juridică ce transferă activele, conform proiectului de divizare întocmit potrivit legii.

În tabelul de mai jos prezentăm comparativ elementele bilanțiere care intră în calculul valorii capitalului propriu contabil și în cel al valorii capitalului propriu ajustat.

Denumirea elementului bilanțier și sensul în care influențează valoarea capitalului propriu		Simbol cont	Element de calcul al capitalului propriu	
			contabil	ajustat
Capital subscris vărsat	(+)	1012	Da	Da
Capital subscris nevărsat	(-)	1011	Da	Nu
Patrimoniul regiei	(+)	1015	Da	Da
Patrimoniul public	(+)	1016	Da	Da
Patrimoniul privat	(+)	1017	Da	Da
Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare	(+)	1018	Da	Da
Alte elemente de capitaluri proprii	(-)	1031	Da	Nu
Prime de capital	(+)	104	Da	Da
Rezerve din reevaluare	(+)	105	Da	Nu
Rezerve legale	(+)	1061	Da	Da
Rezerve statutare sau contractuale	(+)	1063	Da	Da
Alte rezerve	(+)	1068	Da	Da
Acțiuni proprii	(-)	109	Da	Nu
Câștiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii	(-)	141	Da	Nu
Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii	(-)	149	Da	Nu
Rezultat reportat	(+)	SC 117	Da	Da
	(-)	SD 117	Da	Nu
Rezultatul exercițiului financiar	(+)	SC 121	Da	Nu
	(-)	SD 121	Da	Nu
Repartizarea profitului	(-)	129	Da	Nu

### ⇒ Modul de calcul al creșterii capitalului propriu ajustat

Procentul de **creștere anuală a capitalului propriu ajustat în anul pentru care se datorează impozitul față de capitalul propriu ajustat înregistrat în anul precedent** ( $CCPA_{N/N-1}$ ) se determină potrivit următoarei formule:

$$CCPA_{N/N-1} = \frac{CPA_N - CPA_{N-1}}{CPA_{N-1}} \times 100$$

unde:

$CPA_N$  – capitalul propriu ajustat aferent anului pentru care se datorează impozitul;

$CPA_{N-1}$  – capitalul propriu ajustat înregistrat în anul precedent.

Procentul de creștere anuală a capitalului propriu ajustat în anul pentru care se datorează impozitul față de capitalul propriu ajustat înregistrat în anul 2020 ( $CCPA_{N/2020}$ ) se determină potrivit următoarei formule:

$$CCPA_{N/2020} = \frac{CPA_N - CPA_{2020}}{CPA_{2020}} \times 100$$

unde:

$CPA_N$  – capitalul propriu ajustat aferent anului pentru care se datorează impozitul;

$CPA_{2020}$  – capitalul propriu ajustat înregistrat în anul 2020.

### ➔ Baza de calcul și modul de stabilire a valorii reducerii impozitelor

În funcție de categoriile de impozite datorate, procentele de reducere a impozitelor în anul în care sunt îndeplinite condițiile se aplică astfel:

**a) Pentru plătitorii de impozit pe profit.** Procentul aferent reducerii de impozit pe profit se aplică asupra impozitului pe profit anual, iar valoarea reducerii rezultate se scade din acesta. Impozitul pe profit anual este cel calculat după aplicarea cotei/cotelor de impozitare asupra bazei impozabile din care se scad:

- creditul fiscal (creditul fiscal extern, impozitul pe profit scutit sau redus);
- sumele reprezentând sponsorizare și/sau mecenat, burse private, în limita prevăzută de lege;
- costul de achiziție al aparatelor de marcat electronice fiscale.

**b) Pentru plătitorii de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.** Procentul aferent reducerii de impozit se aplică la impozitul datorat pe întregul an fiscal (suma impozitului declarat pentru trimestrele I-IV), iar valoarea reducerii rezultate se scade din impozitul aferent trimestrului IV. În cazul în care valoarea reducerii este mai mare decât impozitul aferent trimestrului IV, diferența care nu a fost scăzută din acesta se scade din impozitul aferent trimestrelor anterioare, prin depunerea de declarații rectificative.

**c) Pentru microîntreprinderile care devin plătitoare de impozit pe profit în anul pentru care se aplică reducerea.** Procentul aferent reducerii de impozit se aplică asupra impozitului pe veniturile microîntreprinderilor însumat cu impozitul pe profit, iar valoarea reducerii rezultate se scade din impozitul pe profit, potrivit procedurii descrise la lit. a) de mai sus. În cazul în care valoarea reducerii este mai mare decât impozitul pe profit, diferența care nu a fost scăzută din acesta se scade din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, prin depunerea de declarații rectificative.

**d) Pentru plătitorii de impozit specific unor activități.** Procentul aferent reducerii de impozit se aplică la impozitul datorat pe întregul an fiscal, iar valoarea reducerii rezultate se scade din impozitul datorat pentru semestrul II. În cazul în care valoarea reducerii este mai mare decât impozitul aferent semestrului II, diferența care nu a fost scăzută din acesta se scade din impozitul aferent semestrului I, prin depunerea unei declarații rectificative.

**e) Pentru plătitorii de impozit specific unor activități care datorează și impozit pe profit.** Procentul de reducere se aplică atât pentru impozitul specific conform lit. d) de mai sus, cât și pentru impozitul pe profit potrivit lit. a).

### ➔ Termenele pentru depunerea declarațiilor și pentru plata impozitului

Prin derogare de la prevederile Codului fiscal și Legii nr. 170/2016, pentru impozitele ce fac obiectul reducerilor la plată în perioada 2021-2025 sunt aplicabile următoarele termene de declarare și de plată:

**a) Pentru plătitorii de impozit pe profit.** Termenul pentru depunerea declarației anuale privind impozitul pe profit și plata impozitului aferent anului fiscal respectiv este 25 iunie inclusiv a anului următor.

În cazul contribuabililor care au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic și care au ales ca anul fiscal să corespundă cu exercițiul financiar, termenul pentru depunerea declarației anuale privind impozitul pe profit și plata impozitului aferent anului fiscal respectiv este data de 25 a celei de-a șasea luni inclusiv de la închiderea anului fiscal modificat.

**b) Pentru plătitorii de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.** Termenul pentru depunerea declarației aferente trimestrului IV și plata impozitului pentru acest trimestru este 25 iunie inclusiv a anului următor.

**c) Pentru plătitorii de impozit specific unor activități.** Termenul pentru depunerea declarației aferente semestrului II și plata impozitului pentru acest semestru este 25 iunie inclusiv a anului următor.

### Exemplu

Entitatea X, plătitoare de impozit pe profit, raportează în situațiile financiare anuale aferente exercițiilor financiare încheiate pentru anii 2020, 2021, 2022 și 2023 capitaluri proprii pozitive al căror nivel este peste jumătate din valoarea capitalului social subscris.

Valorile elementelor bilanțiere care stau la baza stabilirii capitalului propriu contabil și a capitalului propriu ajustat aferente fiecăruia dintre exercițiile financiare de referință sunt prezentate în tabelul următor.

Pe baza valorilor anuale ale capitalului propriu ajustat, aplicând formulele de calcul, se determină:

✓ **Procentul de creștere anuală** a capitalului propriu ajustat în anul pentru care se datorează impozitul față de capitalul propriu ajustat înregistrat în **anul precedent**:

$$CCPA_{2021/2020} = \frac{CPA_{2021} - CPA_{2020}}{CPA_{2020}} \times 100 = \frac{361.600 \text{ lei} - 332.000 \text{ lei}}{332.000 \text{ lei}} \times 100 = 8,92\%$$

$$CCPA_{2022/2021} = \frac{CPA_{2022} - CPA_{2021}}{CPA_{2021}} \times 100 = \frac{541.400 \text{ lei} - 361.600 \text{ lei}}{361.600 \text{ lei}} \times 100 = 49,72\%$$

$$CCPA_{2023/2022} = \frac{CPA_{2023} - CPA_{2022}}{CPA_{2022}} \times 100 = \frac{553.000 \text{ lei} - 541.400 \text{ lei}}{541.400 \text{ lei}} \times 100 = 2,14\%$$

✓ **Procentul de creștere anuală** a capitalului propriu ajustat în anul pentru care se datorează impozitul față de capitalul propriu ajustat înregistrat în **anul 2020**:

$$CCPA_{2022/2020} = \frac{CPA_{2022} - CPA_{2020}}{CPA_{2020}} \times 100 = \frac{541.400 \text{ lei} - 332.000 \text{ lei}}{332.000 \text{ lei}} \times 100 = 63,07\%$$

$$CCPA_{2023/2020} = \frac{CPA_{2023} - CPA_{2020}}{CPA_{2020}} \times 100 = \frac{553.000 \text{ lei} - 332.000 \text{ lei}}{332.000 \text{ lei}} \times 100 = 66,57\%$$

Presupunem că impozitul pe profit anual (baza de calcul pentru aplicarea procentului de reducere) are următoarele valori:

- aferent anului 2021: 6.500 lei;
- aferent anului 2022: 82.000 lei;
- aferent anului 2023: 16.000 lei.

Procentele totale de reducere a impozitului aplicabile asupra bazei de calcul și valoarea reducerii impozitului se regăsesc, de asemenea, în tabelul următor.

- lei -

Elemente bilanțiere	Anul pentru care se datorează impozit							
	2020		2021		2022		2023	
	Capital propriu		Capital propriu		Capital propriu		Capital propriu	
	contabil	ajustat	contabil	ajustat	contabil	ajustat	contabil	ajustat
Capital subscris vărsat	180.000	180.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000
Capital subscris nevărsat	20.000	0	0	0	0	0	0	0
Prime de capital	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
Rezerve din reevaluare	22.000	0	22.000	0	22.000	0	22.000	0
Rezerve legale	32.000	32.000	38.600	38.600	40.000	40.000	40.000	40.000
Rezerve statutare sau contractuale	70.000	70.000	70.000	70.000	70.000	70.000	70.000	70.000
Alte rezerve	40.000	40.000	43.000	43.000	131.000	131.000	131.000	131.000
<b>Total rezerve</b>	<b>142.000</b>	<b>142.000</b>	<b>151.600</b>	<b>151.600</b>	<b>241.000</b>	<b>241.000</b>	<b>241.000</b>	<b>241.000</b>
Rezultatul reportat	SC	0	0	0	90.400	90.400	102.000	102.000
	SD	50.000	0	12.000	0	0	0	0
Rezultatul exercițiului	SC	40.000	0	132.000	0	500.000	0	0
	SD	0	0	0	0	0	24.000	0
Repartizarea profitului	2.000	0	9.600	0	89.400	0	0	0
<b>TOTAL CAPITAL PROPRIU</b>	<b>362.000</b>	<b>332.000</b>	<b>494.000</b>	<b>361.600</b>	<b>974.000</b>	<b>541.400</b>	<b>551.000</b>	<b>553.000</b>
Creșterea capitalului propriu ajustat față de anul precedent	x	x	x	8,92%	x	49,72%	x	2,14%
Creșterea capitalului propriu ajustat față de anul 2020	x	x	x	NA	x	63,07%	x	66,57%
<b>Procente de reducere a impozitului – TOTAL</b>			<b>8%</b>		<b>15%</b>		<b>10%</b>	
• Procent de reducere a impozitului – condiția a)			2%		2%		2%	
• Procent de reducere a impozitului – condiția b)			6%		10%		5%	
• Procent de reducere a impozitului – condiția c)			NA		3%		3%	
<b>Impozit pe profit anual calculat aferent anului pentru care se datorează impozit</b>			<b>6.500</b>		<b>82.000</b>		<b>16.000</b>	
<b>REDUCERE DE IMPOZIT</b>			<b>520</b>		<b>12.300</b>		<b>1.600</b>	
<b>IMPOZIT PE PROFIT ANUAL DUPĂ SCĂDEREA REDUCERII DE IMPOZIT</b>			<b>5.980</b>		<b>69.700</b>		<b>14.400</b>	

## ➔ Concluzii

Etapele care trebuie parcurse pentru a stabili valoarea reducerii impozitului pe profit, a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor și a impozitului specific unor activități sunt următoarele:

- ✓ Se întocmesc situațiile financiare anuale/raportările contabile anuale și se aprobă conform legii.
- ✓ Pentru a beneficia de reducerea de 2% se verifică îndeplinirea condiției potrivit căreia capitalul propriu contabil prezentat în situațiile financiare anuale/raportările contabile anuale trebuie să fie pozitiv.
- ✓ Contribuabilii care au obligația constituirii capitalului social verifică îndeplinirea condiției conform căreia capitalul propriu contabil trebuie să fie la nivelul unei valori cel puțin egale cu jumătate din capitalul social subscris. Dacă această condiție nu este îndeplinită, nu se poate beneficia de niciunul dintre procentele de reducere a impozitului.
- ✓ Se stabilește valoarea capitalului propriu ajustat al anului 2020 și valoarea capitalului propriu ajustat al anilor următori, până în 2025 inclusiv.
- ✓ Se calculează procentele de creștere a capitalului propriu ajustat al anului pentru care se datorează impozitul față de capitalul propriu ajustat al anului precedent.
- ✓ Se alege procentul de reducere a impozitului în funcție de intervalele de creștere anuală a capitalului propriu ajustat.
- ✓ Începând cu 2022, se calculează procentul de creștere a capitalului propriu ajustat în anul pentru care se datorează impozitul față de capitalul propriu ajustat înregistrat în 2020.
- ✓ Dacă nivelul procentului de creștere calculat este cel puțin la nivelul procentului minim de creștere a capitalului propriu ajustat corespunzător anului pentru care se datorează impozitul, se aplică reducerea de 3% a acestuia.
- ✓ Dacă sunt întrunite condițiile de aplicare a două sau trei dintre reducerile procentuale, scăderea valorii impozitului se determină prin însumarea procentelor corespunzătoare acestora și aplicarea valorii rezultate asupra impozitului.

### Bibliografie

1. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial nr. 454/18.06.2008, cu modificările și completările ulterioare.
2. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688/10.09.2015, cu modificările și completările ulterioare.
3. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial nr. 963/30.12.2014, cu modificările și completările ulterioare.
4. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 153/2020 pentru instituirea unor măsuri fiscale de stimulare a menținerii/creșterii capitalurilor proprii, precum și pentru completarea unor acte normative, publicată în Monitorul Oficial nr. 817/04.09.2020, cu rectificările ulterioare.