

Cazuri particulare privind impozitul pe profit – reportarea pierderilor fiscale și scutiri de la plată

Conf. univ. dr. Mirela PĂUNESCU, conf. univ. dr. Adriana Florina POPA, conf. univ. dr. Radu CIOBANU

Academia de Studii Economice din București

Abstract

In this article we present income tax matters regarding the reporting of tax losses and tax redemptions through the reinvestment of profit or deduction of the acquisition cost of electronic cash registers, according to the Fiscal Code and the related Implementing rules.

Key terms: income tax, tax payer, tax loss, exemption, reinvested profit

Termeni-cheie: impozit pe profit, contribuabil, pierdere fiscală, scutire, profit reinvestit

Clasificare JEL: K34, M41

To cite this article: Mirela Păunescu, Adriana Florina Popa, Radu Ciobanu, *Cazuri particulare privind impozitul pe profit – reportarea pierderilor fiscale și scutiri de la plată*, *CECCAR Business Review*, N° 3/2021, pp. 15-23, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2021.03.02>

➤ Reportarea pierderilor fiscale

După cum se știe, trebuie să se facă distincție între rezultatul contabil, calculat ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate, și cel fiscal, respectiv profitul impozabil sau pierderea fiscală al (a) exercițiului, stabilit(ă) potrivit regulilor fiscale și în funcție de care se calculează volumul impozitelor datorate (sau rambursabile).

Implicit în privința pierderilor se impune distincția între pierderile contabile (reglementate prin Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare) și cele fiscale (reglementate prin Codul fiscal și Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal).

Din punct de vedere fiscal, pierderile fiscale neacoperite se reportează și se recuperează în următorii șapte ani fiscali consecutivi, în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.

Exemplu

În anii N-2 și N-1, o societate care plătește impozit pe profit înregistrează pierderi fiscale de 20.000 lei, respectiv de 50.000 lei. În anul N, ea prezintă următoarele venituri și cheltuieli (cumulativ):

- lei -

	Trimestrul I	Trimestrul II	Trimestrul III	Trimestrul IV
Venituri, din care:	500.000	850.000	1.050.000	1.800.000
• Cifra de afaceri	400.000	800.000	900.000	1.600.000
• Anularea unei penalități plătite autorităților fiscale				25.000

	Trimestrul I	Trimestrul II	Trimestrul III	Trimestrul IV
• Venituri din dobânzi		10.000	10.000	15.000
• Reluarea unei deprecieri de valoare generate de o clădire			40.000	40.000
Cheltuieli, din care:	(460.000)	(520.000)	(930.000)	(1.200.000)
• Bunuri lipsă neimputabile				20.000
• Cheltuieli în favoarea acționarilor			10.000	95.000
• Sponsorizare	5.000	10.000	10.000	30.000
• Penalități plătite pentru contracte comerciale	2.000	4.000	4.000	6.000
• Penalități plătite autorităților fiscale			10.000	25.000
• Achiziții de la contribuabili inactivi				25.000
• Protocol	10.000	10.000	20.000	40.000

Din anul trecut s-a reportat o dobândă de 25.000 lei pentru deducerea viitoare. În anul N, societatea este considerată entitate independentă (fără părți afiliate).

Calculul impozitului pe profit datorat este prezentat în continuare:

- lei -

	Trimestrul I	Trimestrul II	Trimestrul III	Trimestrul IV
Venituri	500.000	850.000	1.050.000	1.800.000
Cheltuieli	(460.000)	(520.000)	(930.000)	(1.200.000)
Rezultat contabil	40.000	330.000	120.000	600.000
Deducere fiscală – dobânda din trecut	(25.000)	(25.000)	(25.000)	(25.000)
Venituri neimpozabile	0	0	(40.000)	(65.000)
• Anularea unei penalități plătite autorităților fiscale	0	0	0	25.000
• Reluarea unei deprecieri de valoare generate de o clădire	0	0	40.000	40.000
Cheltuieli nedeductibile	14.000	13.200	47.200	222.200
• Bunuri lipsă neimputabile	0	0	0	20.000
• Cheltuieli în favoarea acționarilor	0	0	10.000	95.000
• Sponsorizare	5.000	10.000	10.000	30.000
• Penalități plătite autorităților fiscale	0	0	10.000	25.000
• Achiziții de la contribuabili inactivi	0	0	0	25.000
• Protocol	9.000	3.200	17.200	27.200
Rezultat fiscal	29.000	318.200	102.200	732.200
Pierdere fiscală	(29.000)	(70.000)	(70.000)	(70.000)
Rezultat fiscal după pierderea fiscală	0	248.200	32.200	662.200
Impozit pe profit înaintea sponsorizării	0	39.712	5.152	105.952
Sponsorizare	0	(6.000)	(1.030)	(12.000)

	Trimestrul I	Trimestrul II	Trimestrul III	Trimestrul IV
Impozit pe profit după sponsorizare	0	33.712	4.122	93.952
Impozit pe profit deja declarat	0	0	(33.712)	(33.712)
Impozit pe profit de declarat și de plată	0	33.712	0	60.240
Termen de declarare și plată	25.04.N	25.07.N	25.10.N	25.03.N+1
Declarație (formular)	100	100	100	101

Calculare-suport:

Deductibilitatea protocolului:

✓ Trimestrul I

Protocol deductibil = (Rezultat contabil + Cheltuiala cu impozitul pe profit + Cheltuieli de protocol) x 2% = 1.000 lei

Protocol nedeductibil = 10.000 lei – 1.000 lei = 9.000 lei

✓ Trimestrul II

Protocol deductibil = (Rezultat contabil + Cheltuiala cu impozitul pe profit + Cheltuieli de protocol) x 2% = 6.800 lei

Protocol nedeductibil = 10.000 lei – 6.800 lei = 3.200 lei

etc.

Sponsorizare:

✓ Trimestrul I

Credit pentru sponsorizare = min (Cheltuiala cu sponsorizarea; Cifra de afaceri x 0,75%; Impozitul pe profit x 20%) = 0 lei

✓ Trimestrul II

Credit pentru sponsorizare = min (Cheltuiala cu sponsorizarea; Cifra de afaceri x 0,75%; Impozitul pe profit x 20%) = 6.000 lei

✓ Trimestrul III

Credit pentru sponsorizare = min (Cheltuiala cu sponsorizarea; Cifra de afaceri x 0,75%; Impozitul pe profit x 20%) = 1.030 lei

✓ Trimestrul IV (pentru anul N)

Credit pentru sponsorizare = min (Cheltuiala cu sponsorizarea; Cifra de afaceri x 0,75%; Impozitul pe profit x 20%) = 12.000 lei

Pierdere de reportat în anul N+1 = 0 lei (deoarece a fost utilizată toată în anul N)

Sponsorizare de reportat în următorii 7 ani = 30.000 lei – 12.000 lei = 18.000 lei

În trimestrul III, când impozitul pe profit cumulat este de 4.122 lei, se va depune declarația 100 pe zero, deoarece nu se poate cere rambursare de impozit pe profit plătit în plus în cursul anului. Abia în urma determinării impozitului pe profit anual se va putea stabili dacă societatea are sau nu de recuperat impozit pe profit (aici nu este cazul).

Pierderile fiscale de recuperat din perioadele anterioare pot rezulta atât din activitățile din România, cât și din cele din surse externe. În categoria pierderilor externe intră orice pierdere realizată printr-un sediu permanent din străinătate, care este deductibilă doar din veniturile obținute din străinătate, separat, pe fiecare sursă de venit.

Pierdere fiscală netă, calculată ca diferență între pierderile fiscale totale și profitul impozabil total din același interval de timp, care apare în perioada în care contribuabilul a fost scutit de impozit pe profit poate fi recuperată din profiturile impozabile viitoare.

Conform Codului fiscal, se pot deduce pierderile fiscale permise în urma unor reorganizări (cum ar fi în urma unei fuziuni sau absorbții), în anumite condiții.

Exemplu

O societate înregistrează următoarele valori pe parcursul a 3 ani consecutivi:

- lei -

Anul	Total venituri	Total cheltuieli	Venituri neimpozabile	Cheltuieli nedeductibile
N-2	200.000	400.000	10.000	40.000
N-1	250.000	150.000	0	50.000
N	250.000	280.000	10.000	0

✓ Exercițiul financiar N-2:

Rezultat contabil brut = Total venituri – Total cheltuieli = 200.000 lei – 400.000 lei = -200.000 lei (pierdere contabilă brută)

Rezultat fiscal = Rezultat contabil brut – Venituri neimpozabile + Cheltuieli nedeductibile = -200.000 lei – 10.000 lei + 40.000 lei = -170.000 lei, pierdere fiscală care se va putea recupera din profiturile impozabile obținute pe parcursul următorilor 7 ani consecutivi

✓ Exercițiul financiar N-1:

Rezultat contabil brut = 250.000 lei – 150.000 lei = 100.000 lei (profit contabil brut)

Rezultat fiscal = 100.000 lei – 0 lei + 50.000 lei = 150.000 lei (profit impozabil)

Deoarece pierdere fiscală anterioară a fost de 170.000 lei, rezultatul impozabil este de 0 lei și va mai rămâne o pierdere fiscală de 20.000 lei, care se va putea recupera în următorii 6 ani consecutivi.

✓ Exercițiul financiar N:

Rezultat contabil brut = 250.000 lei – 280.000 lei = -30.000 lei (pierdere contabilă brută)

Rezultat fiscal = -30.000 lei – 10.000 lei + 0 lei = -40.000 lei, pierdere fiscală care se va putea recupera din profiturile impozabile obținute pe parcursul următorilor 7 ani consecutivi

Presupunând că în exercițiul financiar N+1 rezultatul fiscal va fi de 100.000 lei, se vor putea recupera mai întâi pierderile fiscale mai vechi, de 20.000 lei, din N-2, apoi pierdere de 40.000 lei din N-1, valoarea rămasă urmând să fie impozitată.

➔ Scutiri de la plata impozitului pe profit

■ Reinvestirea profitului

Contribuabilii plătitori de impozit pe profit pot beneficia de scutire de impozit pentru profitul investit în:

- echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru) (subgrupa 2.1 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe);
- calculatoare electronice și echipamente periferice, mașini și aparate de casă, control și facturat (subgrupa 2.2.9 din Catalog);
- programe informatice;
- dreptul de utilizare a programelor informatice.

Acestea trebuie folosite în scopul desfășurării activității economice și pot proveni din:

- **achiziții** (active considerate noi, adică cele care nu au fost utilizate anterior datei achiziției);
- **producție** (realizarea acestora în regie proprie);
- **contracte de leasing financiar**.

Profitul investit reprezintă soldul contului de profit și pierdere, respectiv profitul contabil brut cumulat de la începutul anului, obținut până în trimestrul sau în anul punerii în funcțiune a activelor.

Scutirea de impozit pe profit aferentă investițiilor realizate se acordă în limita impozitului pe profit calculat cumulat de la începutul anului până în trimestrul punerii în funcțiune a activelor care îndeplinesc condițiile, pentru contribuabilii care aplică sistemul trimestrial de declarare și plată a impozitului pe profit, respectiv în limita impozitului pe profit calculat cumulat de la începutul anului punerii în funcțiune a activelor până la sfârșitul aceluși an, pentru contribuabilii care aplică sistemul anual de declarare și plată a impozitului pe profit.

Profitul contabil brut cumulat de la începutul anului este profitul contabil la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit, înregistrat în trimestrul punerii în funcțiune a echipamentelor tehnologice respective, fără a lua în considerare sursele proprii sau atrase de finanțare a activelor în cauză.

Scutirea se calculează trimestrial sau anual, după caz. Suma reprezentând profitul pentru care s-a beneficiat de scutirea de impozit pe profit, mai puțin partea aferentă rezervei legale, se repartizează la sfârșitul exercițiului financiar sau în cursul anului următor cu prioritate pentru constituirea rezervelor, până la concurența profitului contabil înregistrat la sfârșitul exercițiului financiar.

Valoarea fiscală a echipamentelor tehnologice respective se amortizează **liniar** sau **degresiv** potrivit regulilor prevăzute de Codul fiscal.

Contribuabilii care deduc din impozitul pe profit achizițiile reprezentând aparate de marcat electronice fiscale nu pot beneficia de facilitățile privind neimpozitarea profitului reinvestit pentru contravaloarea acestora.

Exemplul 1

În luna octombrie N, o societate achiziționează un echipament tehnologic a cărui valoare este de 50.000 lei. Activul este pus în funcțiune în luna noiembrie a aceluiași an.

Se cunosc următoarele:

- profitul contabil brut aferent perioadei 01.07-31.12.N – 180.000 lei;
- profitul contabil brut aferent perioadei 01.01-31.12.N – 420.000 lei;
- rezultatul fiscal determinat la sfârșitul anului N – 440.000 lei.

Societatea decide să aplice prevederile referitoare la scutirea de impozit pentru profitul reinvestit în echipamentul tehnologic achiziționat.

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

✓ **Calculul impozitului pe profit:**

440.000 lei x 16% = 70.400 lei

✓ **Determinarea scutirii aplicabile:**

50.000 lei x 16% = 8.000 lei

✓ **Calculul impozitului pe profit datorat:**

70.400 lei – 8.000 lei = 62.400 lei

Exemplul 2

În noiembrie N, o societate achiziționează și pune în funcțiune un echipament tehnologic în valoare de 100.000 lei. Profitul contabil brut aferent perioadei 01.01-31.12.N este de 400.000 lei. La sfârșitul anului N, compania înregistrează un rezultat fiscal (profit) de 600.000 lei.

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

✓ **Calculul impozitului pe profit aferent anului N:**

Impozit pe profit anul N = 600.000 lei x 16% = 96.000 lei, din care impozitul pe profit pentru trimestrul IV este de 50.000 lei

✓ **Calculul impozitului pe profit aferent profitului reinvestit:**

Având în vedere că rezultatul contabil aferent perioadei 01.01-31.12.N, în sumă de 400.000 lei, acoperă investiția realizată, impozitul pe profit scutit este:

Impozit pe profit scutit = 100.000 lei x 16% = 16.000 lei

✓ **Repartizarea la rezerve a profitului pentru care s-a beneficiat de scutire de impozit, mai puțin partea aferentă rezervei legale:**

În acest caz presupunem că societatea repartizează 1.000 lei din profitul contabil pentru constituirea rezervei legale.

Profit scutit repartizat la rezerve = 100.000 lei – 1.000 lei = 99.000 lei

Valoarea fiscală a echipamentului tehnologic este de 100.000 lei, care se amortizează liniar sau degresiv, pentru acest activ contribuabilul neputând opta pentru amortizarea accelerată.

Exemplul 3

■ **Calculul scutirii de impozit pentru profitul reinvestit de către contribuabilii care aplică sistemul anual de declarare și plată a impozitului pe profit**

La sfârșitul anului N, o societate înregistrează un rezultat fiscal de 3.000.000 lei. Profitul contabil brut aferent acestui an este de 2.000.000 lei.

În cursul anului N, societatea achiziționează și pune în funcțiune: în aprilie, un echipament tehnologic în valoare de 170.000 lei, în mai, un echipament tehnologic în valoare de 130.000 lei, iar în august, mai multe calculatoare în valoare totală de 100.000 lei.

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

✓ **Calculul impozitului pe profit aferent anului N:**

Impozit pe profit anul N = 3.000.000 lei x 16% = 480.000 lei

✓ **Determinarea valorii totale a investițiilor realizate în echipamente tehnologice și calculatoare:**

Valoarea totală a investițiilor = 170.000 lei + 130.000 lei + 100.000 lei = 400.000 lei

✓ **Calculul impozitului pe profit aferent profitului reinvestit:**

Având în vedere că profitul contabil brut acoperă investițiile realizate, impozitul pe profit scutit este:

Impozit pe profit scutit = 400.000 lei x 16% = 64.000 lei

✓ **Repartizarea la rezerve a profitului pentru care s-a beneficiat de scutire de impozit, mai puțin partea aferentă rezervei legale:**

În acest caz presupunem că societatea are deja rezerva legală constituită în limita a 20% din capitalul social.

Profit scutit repartizat la rezerve = 400.000 lei – 0 lei = 400.000 lei

Potrivit art. 28 din Codul fiscal, valoarea fiscală a activelor respective se amortizează liniar sau degresiv, contribuabilul neputând opta pentru amortizarea accelerată.

Exemplul 4

■ **Calculul scutirii de impozit pentru profitul reinvestit de către contribuabilii care aplică sistemul trimestrial de declarare și plată a impozitului pe profit**

O societate prezintă următoarele informații pentru anul N:

- lei -

	Trimestrul I	Trimestrul II	Trimestrul III	Trimestrul IV
Investiție în mijloace fixe puse în funcțiune și care se califică	50.000	150.000	200.000	0
Investiție în mijloace fixe – cumulat	50.000	200.000	400.000	400.000
Impozit aferent posibil de scutit (@ 16%)	8.000	32.000	64.000	64.000

Indicatorii din evidența fiscală sunt următorii:

- lei -

	Trimestrul I	Trimestrul II	Trimestrul III	Trimestrul IV
Rezultat contabil brut (înainte de impozitare)	(50.000)	250.000	500.000	800.000
Rezultat fiscal	(200.000)	100.000	500.000	900.000

Societatea are deja rezerva legală constituită în limita a 20% din capitalul social.

✓ **Calculul impozitului pe profit:**

- lei -

	Trimestrul I	Trimestrul II	Trimestrul III	Anual
Rezultat contabil brut (înainte de impozitare)	(50.000)	250.000	500.000	800.000
Rezultat fiscal	(200.000)	100.000	500.000	900.000

	Trimestrul I	Trimestrul II	Trimestrul III	Trimestrul IV
Impozit pe profit înainte de scutire	0	16.000	80.000	144.000
Impozit scutit	0	(16.000)	(64.000)	(64.000)
Impozit de plată (în trimestru)	0	0	16.000	80.000

Exemplul 5

- **Calculul scutirii de impozit pentru profitul reinvestit de către contribuabilii care aplică sistemul trimestrial de declarare și plată a impozitului pe profit**

O societate prezintă următoarele informații pentru anul N:

- lei -

	Trimestrul I	Trimestrul II	Trimestrul III	Trimestrul IV
Investiție în mijloace fixe puse în funcțiune și care se califică	50.000	150.000	200.000	0
Investiție în mijloace fixe – cumulat	50.000	200.000	400.000	400.000
Impozit aferent posibil de scutit (@ 16%)	8.000	32.000	64.000	64.000

Indicatorii din evidența fiscală sunt următorii:

- lei -

	Trimestrul I	Trimestrul II	Trimestrul III	Trimestrul IV
Rezultat contabil brut (înainte de impozitare)	(50.000)	250.000	500.000	400.000
Rezultat fiscal	(100.000)	200.000	600.000	300.000
Pierdere fiscală reportată din trecut	(100.000)	(100.000)	(100.000)	(100.000)

Societatea are deja rezerva legală constituită în limita a 20% din capitalul social.

- ✓ **Calculul impozitului pe profit:**

- lei -

	Trimestrul I	Trimestrul II	Trimestrul III	Anual
Rezultat contabil brut (înainte de impozitare)	(50.000)	250.000	500.000	400.000
Rezultat fiscal	(100.000)	200.000	600.000	300.000
Pierdere fiscală reportată din trecut	(100.000)	(100.000)	(100.000)	(100.000)
Rezultat fiscal după pierdere	0	100.000	500.000	200.000
Impozit pe profit înainte de scutire	0	16.000	80.000	32.000
Impozit scutit	0	(16.000)	(64.000)	(32.000)
Impozit de plată (în trimestru)	0	0	16.000	0

- **Deducerea costului de achiziție al caselor de marcat**

Începând cu anul 2020, cheltuielile reprezentând costul de achiziție al caselor de marcat sunt cheltuieli nedeductibile la calculul impozitului pe profit. Această cheltuială a devenit nedeductibilă deoarece costul de achiziție al aparatelor de marcat electronice fiscale se scade direct din:

- impozitul pe profit datorat pentru trimestrul în care acestea au fost puse în funcțiune; sau
- impozitul pe profit anual, în cazul contribuabililor care aplică sistemul anual de declarare și plată a impozitului pe profit.

Sumele care depășesc impozitul pe profit se raportează în următorii șapte ani consecutivi, în ordinea înregistrării acestora, și se scad în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.

Exemplu

În trimestrul I al anului 2021, societatea MAR, plătitoare de impozit pe profit, are venituri de 100.000 lei și cheltuieli de 40.000 lei, inclusiv o casă de marcat de 1.000 lei.

Rezultat contabil = 100.000 lei – 40.000 lei = 60.000 lei

Rezultat impozabil = 60.000 lei + 1.000 lei = 61.000 lei

Impozit pe profit înaintea deducerii = 61.000 lei x 16% = 9.760 lei

Impozit pe profit de plată = 9.760 lei – 1.000 lei = 8.760 lei

Pentru casele de marcat care depășesc valoarea de 2.500 lei nu se poate deduce amortizarea dacă se deduce costul de achiziție direct din impozitul pe profit și nici nu se poate aplica facilitatea privind profitul reinvestit.

Exemplu

În trimestrul I al anului N, societatea MAR, plătitoare de impozit pe profit, achiziționează și pune în folosință o casă de marcat pe care a plătit 2.400 lei. Cheltuielile generate de punerea în funcțiune sunt de 200 lei. În același trimestru, compania are venituri de 102.400 lei și cheltuieli de 40.000 lei, inclusiv cele legate de casa de marcat.

Rezultat contabil = 102.400 lei – 40.000 lei = 62.400 lei

Rezultat impozabil = 62.400 lei + 2.600 lei = 65.000 lei

Impozit pe profit înaintea deducerii = 65.000 lei x 16% = 10.400 lei

Impozit pe profit de plată = 10.400 lei – 2.600 lei = 7.800 lei

În contabilitate, casa de marcat se înregistrează ca mijloc fix. Ulterior, amortizarea contabilă raportată pentru aceasta nu va mai fi deductibilă din punct de vedere fiscal.

Bibliografie

1. Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 22/13.01.2016, 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.

↳ Acest articol este preluat din lucrarea *Fiscalitate*, ediția a IV-a, revizuită, autori Adriana Florina Popa, Mirela Păunescu și Radu Ciobanu, apărută la Editura CECCAR în anul 2021.