

ASOCIAȚIA UNIUNEA NAȚIONALĂ A
COOPERĂȚIEI MEȘTEȘUGĂREȘTI - UCECOM



**Capitaluri proprii versus
capitaluri proprii ajustate
în contextul prevederilor OUG nr. 153/2020**

LILIANA ISTUDOR

— 2023 —

Considerații generale

Aplicarea unor pârghii fiscale benefice pentru mediul de afaceri s-au dovedit necesare în contextul în care măsurile pentru combaterea pandemiei de COVID-19 au generat dificultăți de natură financiară pentru majoritatea operatorilor economici, aceștia confruntându-se din ce în ce mai mult cu o lipsă severă de lichiditate.

Pentru a stimula asigurarea de resurse financiare suplimentare contribuabililor plătitori de impozit pe profit, impozit pe veniturile microîntreprinderilor sau impozit specific unor activități, prin reducerea sarcinii fiscale, în funcție de menținerea/creșterea capitalurilor proprii a fost adoptată Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 153/3.09.2020, denumită în continuare OUG nr. 153/2020, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 817 din data de 4 septembrie 2020 și al cărei mecanism a intrat în **vigoare de la 1 ianuarie 2021**, aplicarea prevederilor sale fiind proiectată până la data de 31 decembrie 2025.

Facilitatea presupune diminuarea impozitului pe profit, pe venit (în cazul microîntreprinderilor) ori a impozitului specific¹ (pentru organizațiile din industria ospitalității) și se acordă societăților care își mențin capitalurile proprii pozitive, dar și în funcție de creșterea acestora față de anul precedent. Reducerea se calculează în funcție de trei criterii, care, dacă sunt îndeplinite concomitent și în întregime, pot aduce reducerea maximă de 15% (îndeplinirea fiecăruia dintre ele este corespunzătoare unui anumit procent de reducere). Astfel, cele trei criterii de care trebuie să se țină cont se referă la existența unui capital propriu pozitiv și cel puțin egal cu jumătate din nivelul capitalului social, creșterea anuală a capitalului propriu ajustat față de cel din anul anterior, cu un anumit procent-țintă sau creșterea capitalului propriu ajustat față de cel de bază (an 2020), tot cu un anumit procent-țintă.

Criteriile pentru acordarea acestei facilități fiscale sunt stabilite astfel încât să încurajeze entitățile care își dezvoltă activitatea, care urmăresc realizarea de profituri pentru dezvoltarea activității, și nu pentru consumul propriu al acționarilor.

În plus, o prevedere importantă, derivată din nevoia de a determina capitalurile proprii anuale, este cea referitoare la termenele de depunere a declarațiilor și de plată a impozitelor vizate, pe perioada aplicării acestor facilități. Astfel, termenele consacrate (în majoritatea cazurilor, 25 ianuarie și, respectiv, 25 martie) au fost extinse până la 25 iunie, termen ulterior datei de închidere a situațiilor financiare anuale.

La o primă lecturare, actul normativ pare deosebit de tehnic, de aceea aplicarea acestei reglementări necesită o atenție suplimentară din partea subiecților interesați de posibilele beneficii pe care le-ar putea genera în vederea capitalizării societății și încurajarea reinvestirii profitului. Prin urmare, pentru a înțelege algoritmul de calcul este important să identificăm mai întâi contextul general de aplicare și apoi să analizăm, pe rând, ce elemente sunt necesare în vederea obținerii bonificațiilor prevăzute de legislație. Vom parcurge, în continuare, conceptele legate de capitalurile proprii, capitalurile proprii ajustate, comparația dintre acestea, poziția elementelor sale în situațiile financiare anuale, măsura fiscală, reguli de aplicare și declarare, dar și o serie de studii de caz capabile să acopere, pe cât posibil, tematica actului normativ în discuție.

¹ Impozit eliminat începând cu 1 ianuarie 2023 potrivit art. VI (1) din OG nr. 16/2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, abrogarea unor acte normative și alte măsuri financiar-fiscale

1. Conceptul de capitaluri proprii

Elementele direct legate de evaluarea poziției financiare, reflectate prin bilanț, sunt activele, datoriile și capitalurile proprii.²

Din punctul de vedere al reglementărilor contabile, capitalurile proprii reprezintă interesul rezidual al acționarilor sau asociaților în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale.³

Concret, capitalul și rezervele (capitaluri proprii) reprezintă dreptul acționarilor asupra activelor unei entități, după deducerea tuturor datoriilor. Capitalurile proprii cuprind: aporturile de capital, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exercițiului financiar.⁴

La elaborarea situațiilor financiare, entitățile adoptă conceptul financiar de capital. Conform acestui concept, capitalul este sinonim cu activele nete sau cu capitalurile proprii ale entității.⁵

Din punct de vedere juridic, capitalul propriu al unei societăți/societăți cooperative, denumit și activ net, reprezintă diferența dintre totalul activelor și totalul datoriilor acesteia.⁶

1.1. Structura capitalurilor proprii

Din punct de vedere compozițional, capitalurile proprii pot fi:⁷

- nominalizate
- nenominalizate

Capitalurile nominalizate cuprind:⁸ capitalul social, patrimoniul regiei etc., în funcție de forma juridică a entității.

Capitalul social subscris și vărsat se înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire a persoanei juridice și a documentelor justificative privind vărsămintele de capital. Contabilitatea analitică a capitalului social se ține pe acționari sau asociați, cuprinzând numărul și valoarea nominală a acțiunilor sau a părților sociale subscrise și vărsate.⁹

Operațiuni care se înregistrează în contabilitate cu privire la **majorarea capitalului**, fără a fi limitative, sunt:¹⁰

² Secțiunea 2.1 „Dispoziții generale”, pct. 18(1) din 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, denumit în continuare OMFP nr. 1.802/2014

³ Secțiunea 2.1 „Dispoziții generale” pct. 18(2) lit. c) din OMFP nr. 1.802/2014

⁴ Secțiunea 4.13 „Capitaluri proprii”, pct. 408 din OMFP nr. 1.802/2014

⁵ Secțiunea 4.13 „Capitaluri proprii” pct. 409 din OMFP nr. 1.802/2014

⁶ Art. 153²⁴ și art. 158(1) din Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Legea nr. 31/1990, coroborat cu art. 35 din Cap. III, Secțiunea 1 și art. 58 din Cap. III, Secțiunea a 5-a din Legea nr. 1/2005 privind organizarea și funcționarea cooperăției, republicată cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Legea nr. 1/2005

⁷ o clasificare după Matîș D., Pop A. (coord.), Contabilitate financiară, Ediția a III-a, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj – Napoca, 2010, ținând cont de Secțiunea 4.13 „Capitaluri proprii”, 4.13.1 „Capital” din OMFP nr. 1.802/2014

⁸ Pct. 410 din OMFP nr. 1.802/2014

⁹ Pct. 411 și 412 (1-2) din OMFP nr. 1.802/2014

¹⁰ Pct. 412(3) din OMFP nr. 1.802/2014

- subscrierea și emisiunea de noi acțiuni;
- încorporarea rezervelor;
- alte operațiuni, potrivit legii.

Operațiuni care se înregistrează în contabilitate cu privire la **micșorarea capitalului**, fără a fi limitative, sunt:¹¹

- reducerea numărului de acțiuni sau părți sociale sau diminuarea valorii nominale a acestora ca urmare a retragerii unor acționari sau asociați;
- răscumpărarea acțiunilor;
- acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți;
- alte operațiuni, potrivit legii.

Scoaterea din evidență a unui bun care a constituit aport la capitalul social nu modifică capitalul social, cu excepția situațiilor prevăzute de legislația în vigoare. În toate cazurile de modificare a capitalului social, aceasta se efectuează în baza hotărârii adunării generale a acționarilor, cu respectarea legislației în vigoare.¹²

Capitalul social prezentat în situațiile financiare anuale trebuie să corespundă cu cel înregistrat la oficiul registrului comerțului.¹³

Câștigurile sau pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii ale entității (acțiuni, părți sociale) nu vor fi recunoscute în contul de profit și pierdere. Contravaloarea primită sau plătită în urma unor astfel de operațiuni este recunoscută direct în capitalurile proprii și se prezintă distinct în bilanț, respectiv Situația modificărilor capitalului propriu, astfel:¹⁴

- câștigurile sunt reflectate în contul 141 „Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”;
- pierderile sunt reflectate în contul 149 „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”.

Nu reprezintă câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii ale entității diferențele de curs valutar dintre momentul subscrierii acțiunilor și momentul vărsării contravalorii acestora, acestea fiind recunoscute la venituri sau cheltuieli financiare, după caz.¹⁵

Cheltuielile legate de emiterea instrumentelor de capitaluri proprii sunt reflectate direct în capitalurile proprii (cont 149 „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”) atunci când nu sunt îndeplinite condițiile pentru recunoașterea lor ca imobilizări necorporale (cont 201 „Cheltuieli de constituire”).¹⁶

¹¹ Pct. 412(4) din OMFP nr. 1.802/2014

¹² Pct. 412(5) din OMFP nr. 1.802/2014

¹³ Pct. 412(6) din OMFP nr. 1.802/2014

¹⁴ Pct. 414(1) din OMFP nr. 1.802/2014

¹⁵ Pct. 414(2) din OMFP nr. 1.802/2014

¹⁶ Pct. 414(5) din OMFP nr. 1.802/2014

Soldul debitor al contului 149 „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii” poate fi acoperit din rezultatul reportat și alte elemente ale capitalurilor proprii, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților.¹⁷

Capitalurile nenominalizate cuprind:

- **Primele legate de capital**¹⁸

Primele legate de capital cuprind primele de emisiune, fuziune, aport și de conversie.

Conturile corespunzătoare primelor legate de capital pot avea numai sold creditor.

- **Rezervele**, din care:

- ✓ **Rezervele din reevaluare**¹⁹

Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale, în conformitate cu reglementările contabile, trebuie reflectat în debitul sau creditul contului 105 „Rezerve din reevaluare”, după caz, cu respectarea prevederilor legale.

Evidențierea rezervelor din reevaluare trebuie efectuată pe fiecare imobilizare corporală în parte și pe fiecare operațiune de reevaluare care a avut loc.

Diminuarea rezervelor din reevaluare poate fi efectuată numai în limita soldului creditor existent, aferent imobilizării respective.

Rezervele din reevaluarea imobilizărilor corporale au caracter nedistribuibil.²⁰

- ✓ **Rezervele legale și alte rezerve**²¹

Contabilitatea rezervelor se ține pe categorii de rezerve:

- rezerve legale;
- rezerve statutare sau contractuale;
- alte rezerve.

Rezervele legale se constituie anual din profitul entității, în cotele și limitele prevăzute de lege, și din alte surse prevăzute de lege.

Rezervele legale pot fi utilizate numai în condițiile prevăzute de lege.

Rezervele statutare sau contractuale se constituie anual din profitul net al entității, conform prevederilor din actul constitutiv al acesteia.

Alte rezerve neprevăzute de lege sau de statut pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor contabile sau în alte scopuri, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale.²²

¹⁷ Pct. 414(6) din OMFP nr. 1.802/2014

¹⁸ Secțiunea 4.13.2. din OMFP nr. 1.802/2014

¹⁹ Secțiunea 4.13.3 din OMFP nr. 1.802/2014

²⁰ Pct. 418(1-4) din OMFP nr. 1.802/2014

²¹ Secțiunea 4.13.4 din OMFP nr. 1.802/2014

²² Pct. 419(1-5) din OMFP nr. 1.802/2014

- **Rezultatul exercițiului financiar**²³

În contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar. Rezultatul exercițiului se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile exercițiului.

Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia și reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere.²⁴

Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale. Repartizarea profitului se efectuează în conformitate cu prevederile legale în vigoare. Sumele reprezentând rezerve constituite din profitul exercițiului financiar curent, în baza unor prevederi legale, se înregistrează prin articolul contabil 129 „Repartizarea profitului” = 106 „Rezerve”. Profitul contabil rămas după această repartizare se preia la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale în contul 117 „Rezultatul reportat”, de unde urmează a fi repartizat pe celelalte destinații hotărâte de adunarea generală a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale.²⁵

Evidențierea în contabilitate a destinațiilor profitului contabil se efectuează după adunarea generală a acționarilor sau asociaților care a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende cuvenite acționarilor sau asociaților, rezerve și alte destinații, potrivit legii.²⁶

Închiderea conturilor 121 „Profit sau pierdere” și 129 „Repartizarea profitului” se efectuează la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale. Ca urmare, cele două conturi apar cu soldurile corespunzătoare, în bilanțul întocmit pentru exercițiul financiar la care se referă situațiile financiare anuale.²⁷

- **Rezultatul reportat**²⁸

În contul 117 „Rezultatul reportat” se evidențiază distinct rezultatul reportat provenit din preluarea la începutul exercițiului financiar curent a rezultatului din contul de profit și pierdere al exercițiului financiar precedent, precum și rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile, respectiv din corectarea erorilor contabile.

Pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar curent, după aprobarea situațiilor financiare anuale conform legii, și cel reportat aferent exercițiilor financiare precedente, din rezerve, prime de capital și capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale.

În lipsa unor prevederi legale exprese, ordinea surselor din care se acoperă pierderea contabilă este la latitudinea adunării generale a acționarilor sau asociaților, respectiv a consiliului de administrație.

²³ Secțiunea 4.13.5 din OMFP nr. 1.802/2014

²⁴ Pct. 420(1-3) din OMFP nr. 1.802/2014

²⁵ Pct. 421(1-2) din OMFP nr. 1.802/2014

²⁶ Pct. 422(1) din OMFP nr. 1.802/2014

²⁷ Pct. 422(2) din OMFP nr. 1.802/2014

²⁸ Pct. 422(3) și 423(1-2) din OMFP nr. 1.802/2014

1.2. Capitalurile proprii transpuse în situațiile financiare anuale

În situațiile financiare anuale, capitalurile proprii se regăsesc în formularul cod F10- pag. 2 „Bilanț prescurtat” sau, după caz, „Bilanț” în funcție de criteriile de mărime ale entităților raportoare²⁹ (microentități³⁰, entități mici³¹, entități mijlocii și mari³²).

F10 - pag. 2

Denumirea elementului (formulele de calcul se referă la Nr. rd. din col. B)	Nr. rd.	Nr. rd.	Sold la	
			01.01.an de raportare	31.12.an de raportare
A		B	1	2
J. CAPITAL ȘI REZERVE				
I. CAPITAL (rd. 30+31+32+33+34)	31	29		
1. Capital subscris vărsat (ct. 1012)	32	30		
2. Capital subscris nevărsat (ct. 1011)	33	31		
3. Patrimoniul regiei (ct. 1015)	34	32		
4. Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare (ct. 1018)	35	33		
5. Alte elemente de capitaluri proprii (ct. 1031)	36	34		
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	37	35		
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	38	36		
IV. REZERVE (ct. 106)	39	37		
Acțiuni proprii (ct. 109)	40	38		
Câștiguri legate de instrumente de capitaluri proprii (ct. 141)	41	39		
Pierderi legate de instrumente de capitaluri proprii (ct. 149)	42	40		
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTATĂ				
SOLD C (ct. 117)	43	41		
SOLD D (ct. 117)	44	42		
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR				
SOLD C (ct. 121)	45	43		
SOLD D (ct. 121)	46	44		
Repartizarea profitului (ct. 129)	47	45		
CAPITALURI PROPRII-TOTAL (rd. 29+35+36+37-38+39-40+41-42+43-44-45)	48	46		
Patrimoniul public (ct. 1016)	49	47		
Patrimoniul privat (ct. 1017)	50	48		
CAPITALURI – TOTAL (rd. 46+47+48) (rd. 04+09+10-13-16-17-18)*	51	49		

* rd.4 = Active imobilizate;
 rd. 9 = Active circulante;
 rd. 10 = Cheltuieli în avans;
 rd. 13 = Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an;
 rd. 16 = Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an;
 rd. 17 = Provizioane;
 rd. 18 = Venituri în avans.

²⁹ Pct. 9(2-4) din OMFP nr. 1.802/2014

³⁰ în structura prevăzută la pct. 599 din OMFP nr. 1.802/2014

³¹ în structura prevăzută la pct. 599 din OMFP nr. 1.802/2014

³² în structura prevăzută la pct. 598 din OMFP nr. 1.802/2014

2. Conceptul de capital propriu ajustat

Acest concept a fost cunoscut pentru prima oară odată cu lansarea măsurii fiscale care vizează un sistem prin care se pot obține reduceri ale impozitelor direct proporțional cu capitalizarea afacerii.

Capitalul propriu ajustat cuprinde următoarele elemente:³³

- a) capital subscris vărsat/capital de dotare;
- b) patrimoniul regiei;
- c) patrimoniul public;
- d) patrimoniul privat;
- e) patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare;
- f) prime de capital;
- g) rezerva legală, statutară sau contractuală și alte rezerve constituite din profitul net ca urmare a deciziei acționarilor/asociaților sau potrivit prevederilor legale;
- h) rezultatul net reportat - sold creditor, reprezentând diferența pozitivă dintre soldurile creditoare și debitoare.

Elementele luate în calcul³⁴ pentru determinarea capitalului propriu ajustat sunt cele prezentate în situațiile financiare anuale/raportările contabile anuale.³⁵

Astfel:

- din punct de vedere bilanțier, capitalurile proprii ajustate cuprind:

F10 - pag. 2

Denumirea elementului (formulele de calcul se referă la Nr. rd. din col. B)	Nr. rd.	Nr. rd.	Sold la	
			01.01.an de raportare	31.12.an de raportare
A		B	1	2
J. CAPITAL ȘI REZERVE				
I. CAPITAL				
1. Capital subscris vărsat (ct. 1012)	32	30		
3. Patrimoniul regiei (ct. 1015)	34	32		
4. Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare (ct. 1018)	35	33		
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	37	35		
IV. REZERVE (ct. 106)	39	37		
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTATĂ				
SOLD C (ct. 117)	43	41		
Patrimoniul public (ct. 1016)	49	47		
Patrimoniul privat (ct. 1017)	50	48		

³³ Art. I(5) din OuG nr. 153/2020

³⁴ potrivit art. I(5) din OuG nr. 153/2020

³⁵ Art. I(6) din OuG nr. 153/2020

- din punct de vedere bilanțier, capitalurile proprii ajustate cuprind:

Cont bilanță	Denumire element de capital	Resurse
1011/1012	Capital subscris vărsat	Atrase de la proprietari sau din profituri
1015	Patrimoniul regiei	
1016	Patrimoniul public	
1017	Patrimoniul privat	
1018	Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare	
104	Prime de capital	Constituită din profituri
106	Rezerva legală sau alte rezerve constituite din profit	
117	Rezultat reportat – profit/pierdere din anii precedenți	Din profitul anilor anteriori

3. Comparație capitaluri proprii/capitaluri proprii ajustate

F10 - pag. 2

Denumirea elementului (formulele de calcul se referă la Nr. rd. din col. B)	Nr. rd.	Nr. rd.	Capitaluri proprii	Capitaluri proprii ajustate
A		B	1	2
J. CAPITAL ȘI REZERVE				
I. CAPITAL (rd. 30+31+32+33+34)	31	29		
1. Capital subscris vărsat (ct. 1012)	32	30		
2. Capital subscris nevărsat (ct. 1011)	33	31		
3. Patrimoniul regiei (ct. 1015)	34	32		
4. Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare (ct. 1018)	35	33		
5. Alte elemente de capitaluri proprii (ct. 1031)	36	34		
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	37	35		
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	38	36		
IV. REZERVE (ct. 106)	39	37		
Acțiuni proprii (ct. 109)	40	38		
Câștiguri legate de instrumente de capitaluri proprii (ct. 141)	41	39		
Pierderi legate de instrumente de capitaluri proprii (ct. 149)	42	40		
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTATĂ				
SOLD C (ct. 117)	43	41		
SOLD D (ct. 117)	44	42		
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR				
SOLD C (ct. 121)	45	43		
SOLD D (ct. 121)	46	44		
Repartizarea profitului (ct. 129)	47	45		
CAPITALURI PROPRII-TOTAL (rd. 29+35+36+37-38+39-40+41-42+43-44-45)	48	46		
Patrimoniul public (ct. 1016)	49	47		
Patrimoniul privat (ct. 1017)	50	48		



Elemente cuprinse/necuprinse în calculul capitalurilor proprii și a capitalurilor proprii ajustate.

4. Măsura fiscală

Este reprezentată de **reducerea impozitului pe profit/impozitului pe veniturile microîntreprinderilor/impozitului specific în funcție de nivelul capitalului propriu/ creșterea anuală de capital propriu.**

4.1. Beneficiari³⁶

- contribuabilii plătitori de impozit pe profit, indiferent de sistemul de declarare și plată;³⁷
- contribuabilii plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor;³⁸
- contribuabilii plătitori de impozit specific unor activități.³⁹ (eliminați începând cu 1 ianuarie 2023, însă, atenție, eligibili inclusiv pentru exercițiul financiar 2022).

4.2. Reduceri fiscale acordate

În cazul în care sunt aplicabile două sau trei din reduceri⁴⁰, pentru determinarea valorii reducerii, **procentele corespunzătoare acestora se adună**, iar valoarea rezultată se aplică asupra impozitului.⁴¹

Graficul reducerilor acordate în perioada 2021-2025, în funcție de condițiile îndeplinite:

A. Pentru exercițiul financiar încheiat la 31.12.2021

se putea beneficia de până la **maximum 12%**, prin cumularea următoarelor procente:

- **2%**, dacă valoarea capitalurilor proprii în anul pentru care se datorează impozitul (2021) este pozitivă și cel puțin jumătate din valoarea capitalului social subscris.⁴²
- **între 5% și 10%** pentru creșteri anuale ale capitalurilor proprii ajustate (2021 față de 2020). Dacă se îndeplinește concomitent condiția prevăzută mai sus,⁴³ reducerile au următoarele valori:⁴⁴

Reducere	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%

³⁶ Art. I(1) din OuG nr. 153/2020

³⁷ prevăzut la art. 41 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Legea nr. 227/2015

³⁸ potrivit titlului III „Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor” din Legea nr. 227/2015

³⁹ potrivit prevederilor Legii nr. 170/2016 privind impozitul specific unor activități, cu completările ulterioare

⁴⁰ prevăzute la art. I(1) din OuG nr. 153/2020

⁴¹ Art. I(2) din OuG nr. 153/2020

⁴² Art. I(1) lit. a) din OuG nr. 153/2020

⁴³ respectiv cea de la lit. a) art. I(1) din OuG nr. 153/2020

⁴⁴ Art. I(1) lit. b) din OuG nr. 153/2020

B. Pentru exercițiul financiar încheiat la 31.12.2022

până la **maximum 15%**, prin cumularea următoarelor procente:

- **2%**, dacă valoarea capitalurilor proprii în anul pentru care se datorează impozitul (2022) este pozitivă și cel puțin jumătate din valoarea capitalului social subscris;⁴⁵
- **între 5% și 10%** pentru creșteri anuale ale capitalurilor proprii ajustate (2022 față de 2021). Dacă se îndeplinește concomitent condiția prevăzută mai sus,⁴⁶ reducerile au următoarele valori:⁴⁷

Reducere	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%

- **3%** pentru creșteri anuale ale capitalurilor proprii ajustate **de minim 5%** (2022 față de 2020).⁴⁸

Anul pentru care datorează impozitul	Procentul minim de creștere a capitalului propriu ajustat
2022	5%

C. Pentru exercițiul financiar încheiat la 31.12.2023

până la **maximum 15%** prin cumularea următoarelor procente:

- **2%**, dacă valoarea capitalurilor proprii în anul pentru care se datorează impozitul (2023) este pozitivă și cel puțin jumătate din valoarea capitalului social subscris;⁴⁹
- **între 5% și 10%** pentru creșteri anuale ale capitalurilor proprii ajustate (2023 față de 2022). Dacă se îndeplinește concomitent condiția prevăzută mai sus,⁵⁰ reducerile au următoarele valori:⁵¹

Reducere	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%

- **3%** pentru creșteri anuale ale capitalurilor proprii ajustate **de minim 10%** (2023 față de 2020).⁵²

Anul pentru care datorează impozitul	Procentul minim de creștere a capitalului propriu ajustat
2023	10%

⁴⁵ Art. I(1) lit. a) din OuG nr. 153/2020

⁴⁶ respectiv cea de la lit. a) art. I(1) din OuG nr. 153/2020

⁴⁷ Art. I(1) lit. b) din OuG nr. 153/2020

⁴⁸ Art. I(4) din OuG nr. 153/2020

⁴⁹ Art. I(1) lit. a) din OuG nr. 153/2020

⁵⁰ respectiv cea de la lit. a) art. I(1) din OuG nr. 153/2020

⁵¹ Art. I(1) lit. b) din OuG nr. 153/2020

⁵² Art. I(4) din OuG nr. 153/2020

D. Pentru exercițiul financiar încheiat la 31.12.2024

până la **maximum 15%** prin cumularea următoarelor procente:

- **2%**, dacă valoarea capitalurilor proprii în anul pentru care se datorează impozitul (2024) este pozitivă și cel puțin jumătate din valoarea capitalului social subscris;⁵³
- **între 5% și 10%** pentru creșteri anuale ale capitalurilor proprii ajustate (2024 față de 2023). Dacă se îndeplinește concomitent condiția prevăzută mai sus,⁵⁴ reducerile au următoarele valori:⁵⁵

Reducere	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%

- **3%** pentru creșteri anuale ale capitalurilor proprii ajustate de **minim 15%** (2024 față de 2020).⁵⁶

Anul pentru care datorează impozitul	Procentul minim de creștere a capitalului propriu ajustat
2024	15%

E. Pentru exercițiul financiar încheiat la 31.12.2025

până la **maximum 15%** prin cumularea următoarelor procente:

- **2%**, dacă valoarea capitalurilor proprii în anul pentru care se datorează impozitul (2025) este pozitivă și cel puțin jumătate din valoarea capitalului social subscris;⁵⁷
- **între 5% și 10%** pentru creșteri anuale ale capitalurilor proprii ajustate (2025 față de 2024). Dacă se îndeplinește concomitent condiția prevăzută mai sus,⁵⁸ reducerile au următoarele valori:⁵⁹

Reducere	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%

- **3%** pentru creșteri anuale ale capitalurilor proprii ajustate de **minim 20%** (2025 față de 2020).⁶⁰

Anul pentru care datorează impozitul	Procentul minim de creștere a capitalului propriu ajustat
2025	20%

⁵³ Art. I(1) lit. a) din OuG nr. 153/2020

⁵⁴ respectiv cea de la lit. a) art. I(1) din OuG nr. 153/2020

⁵⁵ Art. I(1) lit. b) din OuG nr. 153/2020

⁵⁶ Art. I(4) din OuG nr. 153/2020

⁵⁷ Art. I(1) lit. a) din OuG nr. 153/2020

⁵⁸ respectiv cea de la lit. a) art. I(1) din OuG nr. 153/2020

⁵⁹ Art. I(1) lit. b) din OuG nr. 153/2020

⁶⁰ Art. I(4) din OuG nr. 153/2020

4.3. Formule de calcul

Creșterea capitalului propriu ajustat se determină astfel:⁶¹

- **creșterea anuală a capitalului propriu ajustat în anul pentru care datorează impozitul față de capitalul propriu ajustat înregistrat în anul precedent,**⁶² se determină potrivit următoarei **formule**:

$$\begin{aligned} \text{CCPA an curent/an precedent} &= \\ &= \frac{\text{CPA al anului pentru care se datorează impozitul} - \text{CPA înregistrat în anul precedent}}{\text{CPA înregistrat în anul precedent}} \times 100 \end{aligned}$$

unde:

CCPA - creșterea anuală a capitalului propriu ajustat;

CPA - capitalul propriu ajustat.

- **creșterea capitalului propriu ajustat în anul pentru care datorează impozitul față de capitalul propriu ajustat înregistrat în anul 2020,**⁶³ se determină potrivit următoarei **formule**:

$$\begin{aligned} \text{CCPA an curent/anul 2020} &= \\ &= \frac{\text{CPA al anului pentru care se datorează impozitul} - \text{CPA înregistrat în anul 2020}}{\text{CPA înregistrat în anul 2020}} \times 100 \end{aligned}$$

unde:

CCPA - creșterea capitalului propriu ajustat;

CPA - capitalul propriu ajustat.

Ca o observație preliminară, acest act normativ înglobează atât contabilitate cât și fiscalitate și transformă situațiile financiare anuale dintr-o raportare strict contabilă într-un element fiscal.

⁶¹ Art. I(10) în aplicarea prevederilor alin. (1) lit. b) și c) din OuG nr. 153/2020

⁶² prevăzută la art. I(1) lit. b) din OuG nr. 153/2020

⁶³ prevăzută la art. I(1) lit. c) din OuG nr. 153/2020

4.4. Cazuri particulare. Reguli de aplicare

În cazul în care în anul pentru care datorează impozitul se efectuează următoarele **operațiuni de reorganizare**, potrivit legii, care produc efecte în anul respectiv, contribuabilii stabilesc capitalul propriu ajustat al anului precedent, respectiv al anului 2020, potrivit următoarelor reguli:⁶⁴

- contribuabilii care, în cazul fuziunii, absorb una sau mai multe persoane juridice, însumează capitalul propriu ajustat înregistrat de aceștia în anul precedent, respectiv anul 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 anul 2020, de societățile cedente;
- contribuabilii înființați prin divizarea sub orice formă a unei persoane juridice împart capitalul propriu ajustat înregistrat în anul precedent, respectiv în anul 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 anul 2020, cu capitalul propriu ajustat înregistrat de societatea cedentă în aceiași ani, 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 anul 2020, proporțional cu valoarea activelor menținute de către persoana juridică care transferă activele, conform proiectului de divizare întocmit potrivit legii.

Contribuabilii care au optat, în conformitate cu legislația contabilă în vigoare, **pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic** pot opta ca anul fiscal să corespundă exercițiului financiar.⁶⁵

Pentru acești contribuabili,⁶⁶ se au în vedere următoarele:⁶⁷

- anul de bază care se substituie anului 2020⁶⁸ este anul fiscal modificat încheiat în anul 2021;
- procentul de creștere care se aplică este cel corespunzător anului fiscal modificat;⁶⁹
- ultimul an fiscal modificat pentru care se aplică reducerile este anul care se încheie în anul 2026.

Prevederile menționate se aplică cu anul fiscal modificat care începe în anul 2021.⁷⁰

⁶⁴ Art. I(8) lit.a)-e) din OuG nr. 153/2020

⁶⁵ art. 16(5) din Legea nr. 227/2015

⁶⁶ în aplicarea prevederilor alin. (1) și (4) din OuG nr. 153/2020

⁶⁷ Art. I(11) din OuG nr. 153/2020

⁶⁸ pentru aplicarea art. I(1) lit. c) din OuG nr. 153/2020

⁶⁹ care începe în anii prevăzuți la art. I(4) din OuG nr. 153/2020

⁷⁰ Art. I(15) din OuG nr. 153/2020

4.5. Aplicarea reducerilor

Pentru aplicarea reducerilor se au în vedere următoarele:⁷¹

- **pentru plătitorii de impozit pe profit⁷²**

⇒ procentul aferent reducerii de impozit se aplică la impozitul pe profit anual,⁷³ iar valoarea reducerii rezultate se scade din acesta.

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, precum și a costului de achiziție al aparatelor de marcat electronice fiscale.

Reducerea = Procent cumulat reducere x Impozit pe profit anual

Impozitul pe profit anual = Impozit profit – Credit fiscal extern – Impozit profit scutit/reduc – Sponsorizări – Cost aparate de marcat

Sumele care se scad din impozitul pe profit anual⁷⁴, se completează cu «Alte sume care se scad din impozitul pe profit, potrivit legislației în vigoare».⁷⁵

- **pentru plătitorii de impozit pe veniturile microîntreprinderilor⁷⁶**

⇒ procentul aferent reducerii de impozit se aplică la impozitul datorat pe întregul an fiscal, 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 impozitul aferent trimestrului IV se scade din impozitul aferent trimestrelor anterioare, prin depunerea unei declarații rectificative.

Reducerea = Procent cumulat reducere x Impozitul pe venitul microîntreprinderilor anual

- **în cazul microîntreprinderilor care devin plătitoare de impozit pe profit în anul pentru care se aplică reducerea⁷⁷**

⇒ 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.⁷⁸ În cazul în care valoarea reducerii este mai mare decât impozitul pe profit, diferența care nu a fost scăzută din impozitul pe profit se scade din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, prin depunerea unei declarații rectificative.

Reducerea = Procentul cumulat reducere x (Impozitul pe venitul microîntreprinderilor + Impozitul pe profit)

Reducerea se scade din impozitul pe profit după ce au fost scăzute sumele care reprezintă credit fiscal extern, impozit profit scutit/reduc, sponsorizări/mecanat/ burse private, cost aparate de marcat; suma ce rămâne se scade din impozitul pe venit.

⁷¹ Art. I(12) din OuG nr. 153/2020

⁷² Art. I(12) lit. a) din OuG nr. 153/2020

⁷³ al anului în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. I (1) din OuG nr. 153/2020

⁷⁴ prevăzute la art. I alin. (12) lit. a) din OuG nr. 153/2020

⁷⁵ Art. 45(9) din Legea nr. 227/2015

⁷⁶ Art. I(12) lit. b) din OuG nr. 153/2020

⁷⁷ Art. I(12) lit. c) din OuG nr. 153/2020

⁷⁸ potrivit prevederilor lit. a) art. I din OuG nr. 153/2020

- **pentru plătorii de impozit specific unor activități**⁷⁹
 ⇒ 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 impozitul aferent semestrului II se scade din impozitul aferent semestrului I, prin depunerea unei declarații rectificative.
- Reducerea = Procent cumulat reducere x Impozitul specific datorat pentru întregul an**
- **plătorii de impozit specific unor activități care datorează și impozit pe profit**⁸⁰
 ⇒ aplică reducerea atât pentru impozitul specific⁸¹ cât și pentru impozitul pe profit.⁸²

4.6. Termene depunere declarații

Termenele pentru depunerea declarațiilor și pentru plata impozitului sunt următoarele:⁸³

- **pentru contribuabilii plători de impozit pe profit**⁸⁴
 ⇒ termenul⁸⁵ pentru depunerea declarației anuale privind impozitul pe profit și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal respectiv este până la data de 25 iunie inclusiv a anului următor, iar pentru contribuabilii care intră sub incidența prevederilor referitoare la anul fiscal modificat⁸⁶ până la data de 25 a celei de-a șasea luni inclusiv de la închiderea anului fiscal modificat.
- **pentru contribuabilii plători de impozit pe veniturile microîntreprinderilor**⁸⁷
 ⇒ termenul⁸⁸ pentru depunerea declarației aferente trimestrului IV și plata impozitului aferent acestui trimestru este până la data de 25 iunie inclusiv a anului următor.
- **pentru plătorii de impozit specific unor activități**⁸⁹
 ⇒ termenul⁹⁰ pentru depunerea declarației aferente semestrului II și plata impozitului aferent acestui semestru este până la data de 25 iunie inclusiv a anului următor.

4.7. Aplicabilitatea facilității

Facilitățile referitoare la reducerea impozitelor intră în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2021 și se aplică pentru perioada 2021-2025.⁹¹

⁷⁹ Art. I(12) lit. d) din OuG nr. 153/2020

⁸⁰ Art. I(12) lit. e) din OuG nr. 153/2020

⁸¹ potrivit art. I(12) lit. d) din OuG nr. 153/2020

⁸² potrivit art. I(12) lit. a) din OuG nr. 153/2020

⁸³ Art. I(13) pe perioada aplicării prevederilor din OuG nr. 153/2020

⁸⁴ Art. I(13) lit. a) din OuG nr. 153/2020

⁸⁵ prin derogare de la prevederile art. 41 și 42 din Legea nr. 227/2015

⁸⁶ potrivit art. 16(5) din Legea nr. 227/2015

⁸⁷ Art. I(13) lit. b) din OuG nr. 153/2020

⁸⁸ prin derogare de la prevederile art. 56 din Legea nr. 227/2015

⁸⁹ Art. I(13) lit. c) din OuG nr. 153/2020

⁹⁰ prin derogare de la prevederile art. 8 din Legea nr. 170/2016

⁹¹ Art. VI din OuG nr. 153/2020

5. Studii de caz

Notă: Pentru cursivitatea exemplului, se are în vedere momentul aplicării măsurii, respectiv cel aferent închiderii exercițiului financiar la 31.12.2021.

★ ENTITĂȚI PLĂTITOARE DE IMPOZIT PE PROFIT

Situații financiare la data de 31.12.

2021

O societate cooperativă meșteșugărească încheie situațiile financiare la data de 31.12.2021 cu următoarele date regăsite în formularul F10 „Bilanț prescurtat”, pag. 2:

Denumirea elementului (formulele de calcul se referă la Nr.rd. din col. B)	Nr. rd.	Nr. rd.	Sold la	
			31.12.2020 ^{*)}	31.12.2021
A		B	1	2
J. CAPITAL ȘI REZERVE				
I. CAPITAL (rd. 30+31+32+33+34)	31	29	60.000	60.000
1. Capital subscris vărsat (ct. 1012)	32	30	60.000	60.000
2. Capital subscris nevărsat (ct. 1011)	33	31		
3. Patrimoniul regiei (ct. 1015)	34	32		
4. Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare (ct. 1018)	35	33		
5. Alte elemente de capitaluri proprii (ct. 1031)	36	34		
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	37	35		
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	38	36	40.000	120.000
IV. REZERVE (ct. 106)	39	37	30.000	50.000
Acțiuni proprii (ct. 109)	40	38		
Câștiguri legate de instrumente de capitaluri proprii (ct. 141)	41	39		
Pierderi legate de instrumente de capitaluri proprii (ct. 149)	42	40		
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTATĂ				
SOLD C (ct. 117)	43	41	50.000	40.000
SOLD D (ct. 117)	44	42		
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR				
SOLD C (ct. 121)	45	43	20.000	30.000
SOLD D (ct. 121)	46	44		
Repartizarea profitului (ct. 129)	47	45		
CAPITALURI PROPRII-TOTAL (rd. 29+35+36+37-38+39-40+41-42+43-44-45)	48	46	200.000	300.000
Patrimoniul public (ct. 1016)	49	47		
Patrimoniul privat (ct. 1017)	50	48		
CAPITALURI – TOTAL (rd. 46+47+48) (rd. 04+09+10-13-16-17-18)	51	49	200.000	300.000

În vederea calculării reducerilor din impozit datorat la 31.12.2021, se fac următoarele calcule:

1. Analizarea capitalurilor proprii (CP) la 31.12.2021:

CP la 31.12.2021 = 300.000 lei:

- valoare pozitivă;
- mai mari de 50% din capitalul social vărsat;

⇒ reducere de impozit de **2%**

^{*)} pentru evidențierea clară a anului de raportare se va folosi, convențional, 31.12.2020 în loc de 01.01.2021

2. Calcularea capitalurilor proprii ajustate (CPA) la 31.12.2020 și 31.12.2021:

CPA la 31.12.2020 = 60.000 lei + 30.000 lei + 50.000 lei = 140.000 lei

CPA la 31.12.2021 = 60.000 lei + 50.000 lei + 40.000 lei = 150.000 lei

3. Creșterea anuală a capitalului propriu ajustat (CCPA) în anul 2021 (pentru care datorează impozitul) față de capitalul propriu ajustat înregistrat în anul precedent (2020):

$$\text{CCPA } 2021/2020 = \frac{(150.000 \text{ lei} - 140.000 \text{ lei})}{140.000 \text{ lei}} \times 100 = 7,14\%$$

Creșterea este situată în intervalul (5%-10%) $\Rightarrow$ reducere de impozit de **6%**.

4. Cumularea reducerilor obținute prin calcul:

Total reducere: **2% + 6% = 8%** din impozitul datorat pentru anul 2021.

5. Se presupune că în contul 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit” există suma de 8.500 lei. Se aplică procentul de 8%, rezultând o reducere cu 680 lei a impozitului pe profit datorat. Impozitul final de plată este:

8.500 lei – 680 lei = 7.820 lei

Precizare importantă

Trebuie să avem în vedere că, potrivit prevederilor legale în materie,⁹² **din impozitul pe profit se scade, mai întâi, creditul fiscal extern, impozitul pe profit scutit sau redus, sume reprezentând sponsorizare și/sau mecenat, burse private, în limita prevăzută de lege, precum și costul de achiziție al aparatelor de marcat electronice fiscale.**

După scăderea acestor sume, la valoarea rămasă, procentele de reducere obținute în urma calculelor efectuate cu capitalurile proprii ajustate, se aplică asupra impozitului pe profit datorat.

Această regulă este valabilă și în continuarea exemplului prezentat.



ATENȚIE!

Termenul pentru depunerea declarației anuale privind impozitul pe profit cod 101 și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal 2021 a fost până la data de 25 iunie 2022 (în loc de 25 martie 2022).

⁹² potrivit Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal

Situații financiare la data de 31.12.

2022

Continuăm exemplul prezentat pentru aceeași societate cooperativă meșteșugărească și presupunem că încheie situațiile financiare la data de 31.12.2022 cu următoarele date regăsite în formularul F10 „Bilanț prescurtat”, pag. 2:

Denumirea elementului (formulele de calcul se referă la Nr.rd. din col. B)	Nr. rd.	Nr. rd.	Sold la	
			31.12.2021 ^{*)}	31.12.2022
A		B	1	2
J. CAPITAL ȘI REZERVE				
I. CAPITAL (rd. 30+31+32+33+34)	31	29	60.000	60.000
1. Capital subscris vărsat (ct. 1012)	32	30	60.000	60.000
2. Capital subscris nevărsat (ct. 1011)	33	31		
3. Patrimoniul regiei (ct. 1015)	34	32		
4. Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare (ct. 1018)	35	33		
5. Alte elemente de capitaluri proprii (ct. 1031)	36	34		
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	37	35		
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	38	36	120.000	120.000
IV. REZERVE (ct. 106)	39	37	50.000	50.000
Acțiuni proprii (ct. 109)	40	38		
Câștiguri legate de instrumente de capitaluri proprii (ct. 141)	41	39		
Pierderi legate de instrumente de capitaluri proprii (ct. 149)	42	40		
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTATĂ				
SOLD C (ct. 117)	43	41	40.000	70.000
SOLD D (ct. 117)	44	42		
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR				
SOLD C (ct. 121)	45	43	30.000	20.000
SOLD D (ct. 121)	46	44		
Repartizarea profitului (ct. 129)	47	45		
CAPITALURI PROPRII-TOTAL (rd. 29+35+36+37-38+39-40+41-42+43-44-45)	48	46	300.000	320.000
Patrimoniul public (ct. 1016)	49	47		
Patrimoniul privat (ct. 1017)	50	48		
CAPITALURI – TOTAL (rd. 46+47+48) (rd. 04+09+10-13-16-17-18)	51	49	300.000	320.000

În vederea calculării reducerilor din impozit datorat la 31.12.2022, se fac următoarele calcule:

1. Analizarea capitalurilor proprii (CP) la 31.12.2022:

CP la 31.12.2022 = 320.000 lei:

- valoare pozitivă;
- mai mari de 50% din capitalul social vărsat;

⇒ reducere de impozit de **2%**

^{*)} pentru evidențierea clară a anului de raportare se va folosi, convențional, 31.12.2021 în loc de 01.01.2022

2. Calcularea capitalurilor proprii ajustate (CPA) la 31.12.2021 și 31.12.2022:

CPA la 31.12.2021 = 60.000 lei + 50.000 lei + 40.000 lei = 150.000 lei

CPA la 31.12.2022 = 60.000 lei + 50.000 lei + 70.000 lei = 180.000 lei

3. Creșterea anuală a capitalului propriu ajustat (CCPA) în anul 2022 (pentru care datorează impozitul) față de capitalul propriu ajustat înregistrat în anul precedent (2021):

$$\text{CCPA } 2022/2021 = \frac{(180.000 \text{ lei} - 150.000 \text{ lei})}{150.000 \text{ lei}} \times 100 = 20,00\%$$

Creșterea este situată în intervalul (15%-20%) $\Rightarrow$ reducere de impozit de **8%**

4. Creșterea anuală a capitalului propriu ajustat în anul 2022 (pentru care datorează impozitul) față de capitalul propriu ajustat înregistrat în anul 2020:

$$\text{CCPA } 2022/2020 = \frac{(180.000 \text{ lei} - 140.000 \text{ lei})}{140.000 \text{ lei}} \times 100 = 28,57\%$$

Creșterea este de peste 5% $\Rightarrow$ reducere de impozit de **3%**

5. Cumularea reducerilor obținute prin calcul:

Total reducere: **2% + 8% + 3% = 13%** din impozitul datorat pentru anul 2022.

6. Se presupune că în contul 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit” există suma de 10.500 lei. Se aplică procentul de 13%, rezultând o reducere cu 1.365 lei a impozitului pe profit datorat. Impozitul final de plată este:

$$10.500 \text{ lei} - 1.365 \text{ lei} = 9.135 \text{ lei}$$



ATENȚIE!

Termenul pentru depunerea declarației anuale privind impozitul pe profit cod 101 și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal 2022 este până la data de 25 iunie 2023 (în loc de 25 martie 2023).

Situații financiare la data de 31.12.



Continuăm exemplul prezentat pentru aceeași societate cooperativă meșteșugărească și presupunem că încheie situațiile financiare la data de 31.12.2023 cu următoarele date regăsite în formularul F10 „Bilanț prescurtat”, pag. 2:

Denumirea elementului (formulele de calcul se referă la Nr. rd. din col. B)	Nr. rd.	Nr. rd.	Sold la	
			31.12.2022 ^{*)}	31.12.2023
A		B	1	2
J. CAPITAL ȘI REZERVE				
I. CAPITAL (rd. 30+31+32+33+34)	31	29	60.000	30.000
1.Capital subscris vărsat (ct. 1012)	32	30	60.000	30.000
2.Capital subscris nevărsat (ct. 1011)	33	31		
3.Patrimoniul regiei (ct. 1015)	34	32		
4.Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare (ct. 1018)	35	33		
5.Alte elemente de capitaluri proprii (ct. 1031)	36	34		
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	37	35		
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	38	36	120.000	100.000
IV. REZERVE (ct. 106)	39	37	50.000	50.000
Acțiuni proprii (ct. 109)	40	38		
Câștiguri legate de instrumente de capitaluri proprii (ct. 141)	41	39		
Pierderi legate de instrumente de capitaluri proprii (ct. 149)	42	40		
V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTATĂ				
SOLD C (ct. 117)	43	41	70.000	90.000
SOLD D (ct. 117)	44	42		
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR				
SOLD C (ct. 121)	45	43	20.000	20
SOLD D (ct. 121)	46	44		
Repartizarea profitului (ct. 129)	47	45		
CAPITALURI PROPRII-TOTAL (rd. 29+35+36+37-38+39-40+41-42+43-44-45)	48	46	320.000	272.000
Patrimoniul public (ct. 1016)	49	47		
Patrimoniul privat (ct. 1017)	50	48		
CAPITALURI – TOTAL (rd. 46+47+48) (rd. 04+09+10-13-16-17-18)	51	49	320.000	272.000

În vederea calculării reducerilor din impozit datorat la 31.12.2023, se fac următoarele calcule:

1. Analizarea capitalurilor proprii (CP) la 31.12.2023:

CP la 31.12.2023 = 272.000 lei:

- valoare pozitivă;
- mai mari de 50% din capitalul social vărsat;

⇒ reducere de impozit de **2%**

^{*)} pentru evidențierea clară a anului de raportare se va folosi, convențional, 31.12.2022 în loc de 01.01.2023

2. Calcularea capitalurilor proprii ajustate (CPA) la 31.12.2022 și 31.12.2023:

CPA la 31.12.2022 = 60.000 lei + 50.000 lei + 70.000 lei = 180.000 lei

CPA la 31.12.2023 = 30.000 lei + 50.000 lei + 90.000 lei = 170.000 lei

3. Creșterea anuală a capitalului propriu ajustat CCPA) în anul 2023 (pentru care datorează impozitul) față de capitalul propriu ajustat înregistrat în anul precedent (2022):

$$\text{CCPA } 2023/2022 = \frac{(170.000 \text{ lei} - 180.000 \text{ lei})}{180.000 \text{ lei}} \times 100 = \text{minus} \Rightarrow \text{nu este reducere}$$

4. Creșterea anuală a capitalului propriu ajustat în anul 2023 (pentru care datorează impozitul) față de capitalul propriu ajustat înregistrat în anul 2020:

$$\text{CCPA } 2023/2020 = \frac{(170.000 \text{ lei} - 140.000 \text{ lei})}{140.000 \text{ lei}} \times 100 = 21,43\%$$

Creșterea este de peste 10% $\Rightarrow$ reducere de impozit de **3%**

5. Cumularea reducerilor obținute prin calcul:

Total reducere: **2% + 0% + 3% = 5%** din impozitul datorat pentru anul 2023.

6. Se presupune că în contul 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit” există suma de 140 lei. Se aplică procentul de 5%, rezultând o reducere cu 7 lei a impozitului pe profit datorat. Impozitul final de plată este:

$$140 \text{ lei} - 7 \text{ lei} = 133 \text{ lei}$$



ATENȚIE!

Termenul pentru depunerea declarației anuale privind impozitul pe profit cod 101 și plata impozitului pe profit aferent anului fiscal 2023 este până la data de **25 iunie 2024 (în loc de 25 martie 2024).**

...
...
...

(exemplele pot continua, păstrând regula, la 31.11.2024 și la 31.12.2025)

★ ENTITĂȚI PLĂTITOARE DE IMPOZIT PE VENITURILE MICROÎNTRERINDERILOR

Modalitatea de calcul a capitalurilor proprii ajustate, a reducerilor acordate este similară cu cea prezentată la entitățile plătitoare de impozit pe profit. Ceea ce diferă este modul de declarare și plată a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor. Vom face abstracție de calculul capitalurilor proprii ajustate și vom insista pe modalitatea de calcul a impozitului datorat și termenul de declarare și plată a acestuia.

Să presupunem că în anul 2022, o entitate plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, cu salariați prezintă următoarea situație:

Anul 2022/ perioada	Venituri impozabile	Impozit datorat 1%	Impozit declarat și plătit	Reducere de impozit	Valoare reducere	Impozit anual datorat
0	1	2=1 x 1%	3	4	5	6
Trimestrul I	45.000	450	450			
Trimestrul II	52.000	520	520			
Trimestrul III ajustat	7.440	74	74 -66			
Trimestrul IV	4.300	43	-			
Total	108.740	1.087	978	10%	109	978

Presupunem că, din calculele efectuate a rezultat o reducere totală din impozitul anual de **10%**, format din: **2%** (capitaluri proprii pozitive) și **8%** (creștere de capital propriu ajustat).

- valoarea reducerii anuale calculate este de 109 lei (10% x 1.087 lei), cu rotunjire, și este evidențiată în col. 5;
- această valoare de 109 lei este mai mare decât impozitul datorat în trimestrul IV (43 lei), drept pentru care în formularul cod 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat” aferentă trimestrului IV se va completa la rubrica aferentă impozitului, cu zero;
- se depune astfel declarație rectificativă pentru trimestrul III diminuându-se impozitul de la 74 lei la 8 lei (74 lei– 66 lei);
- impozitul datorat în anul 2023 devine 978 lei (col. 3), achitându-se la bugetul de stat pe primele trimestre 1.044 lei (450 lei+520 lei+74 lei);
- rezultă un impozit plătit în plus de 66 lei.



ATENȚIE!

Termenul pentru depunerea formularului cod 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat” aferentă trimestrului IV și plata impozitului aferent acestui trimestru este până la data de 25 iunie inclusiv a anului următor, în cazul de față 25 iunie 2023 (în loc de 25 ianuarie 2023).

★ ENTITĂȚI PLĂTITOARE DE IMPOZIT PE VENITURILE MICROÎNTRERPRINDERILOR CARE ÎN TIMPUL ANULUI DEVINE PLĂTITOR DE IMPOZIT PE PROFIT

Să presupunem că în anul 2022, o entitate plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, cu salarii prezintă următoarea situație:

Anul 2022/ perioada	Venituri impozabile	Impozit datorat 1%/16%	Impozit declarat și plătit	Reducere de impozit	Valoare reducere	Impozit anual datorat
0	1	2= 1 x 1% sau 16%	3	4	5	6
Trimestrul I	45.000	450	450			
Trimestrul II	52.000	520	520			
Trimestrul III impozit pe profit ajustat	463	74	74 -66			
Declarația 101 profit	269	43	-			
Total	97.732	1.087	978	10%	109	978

Presupunem că, din calculele efectuate a rezultat o reducere totală din impozitul anual de **10%**, format din: **2%** (capitaluri proprii pozitive) și **8%** (creștere de capital propriu ajustat).

- valoarea reducerii anuale calculate este de 109 lei (10% x 1.087 lei), cu rotunjire, și este evidențiată în col. 5;
- această valoare de 109 lei este mai mare decât impozitul datorat în trimestrul IV (43 lei), drept pentru care în formularul cod 101 „Declarație privind impozitul pe profit” aferentă anului 2022 va conține impozitul calculat de 117 lei (74 lei + 43 lei) la care se aplică reducerea de 109 lei, rezultând un impozit pe profit de 8 lei și un impozit pe micro de 970 lei (450 lei + 520 lei). Plățile efectuate în anul 2022 sunt de 970 lei drept impozit pe micro și 74 lei impozit pe profit. Rezultă la 31.12.2022 un plus virat de 66 lei.

★ ENTITĂȚI PLĂTITOARE DE IMPOZIT SPECIFIC

- se calculează impozitul specific anual (pentru cele două semestre);
- se determină valoarea reducerii aplicând procentul respectiv la valoarea impozitului specific anual;
- se scade valoarea reducerii din impozitul specific aferent semestrului II;
- dacă valoarea reducerii este mai mare decât impozitul specific aferent semestrului II, diferența se scade din semestrul I și se depune declarație rectificativă.

Pentru plătitorii de impozit specific care datorează și impozit pe profit se calculează reducerea distinct pentru impozitul specific și pentru impozitul pe profit, respectându-se regulile menționate mai sus.

Precizare: Având în vedere că începând cu 1 ianuarie 2023 a fost eliminat impozitul specific, în cazul acestor contribuabili, **măsura va fi valabilă inclusiv pentru exercițiul financiar 2022, cu termen de declarare în anul 2023, respectiv 25 iunie 2023.**

6. Înregistrarea în contabilitate a bonificației

- monografie aplicabilă **plătitorilor de impozit pe profit**

Varianța 1: se înregistrează pe cheltuială exact suma datorată (redușă):

691	=	4411	cu suma netă datorată, calculată după bonificație
„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozitul pe profit”	

Varianța 2: se înregistrează întâi pe cheltuială suma întreagă rezultată din calculul clasic, conform prevederilor Codului fiscal și apoi separat reducerea:

691	=	4411	cu suma calculată înainte de bonificație
„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozitul pe profit”	

și, înregistrarea **în roșu** a bonificației:

691	=	4411	cu bonificația calculată (sumă cu minus)
„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozitul pe profit”	

Aceasta a doua variantă are avantajul că se păstrează în istoricul contului reducerea stabilită și este mai ușor de corelat ulterior cu declarațiile fiscale. Indiferent dacă se optează pentru înregistrarea sau nu a bonificației separat în contabilitate, impactul asupra conturilor de cheltuieli și datorii privind impozitul profit este același.

- monografie aplicabilă **plătitorilor de impozit pe veniturile microîntreprinderilor**

Varianța 1:

698	=	4418	cu suma netă datorată, calculată după bonificație
„Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus”		„Impozit pe venit”	

Varianța 2:

698	=	4418	cu suma calculată înainte de bonificație
„Cheltuieli cu impozitul pe venit...”		„Impozit pe venit”	

și, înregistrarea **în roșu** a bonificației:

698	=	4418	cu bonificația calculată (sumă cu minus)
„Cheltuieli cu impozitul pe venit...”		„Impozit pe venit”	

7. Declarații fiscale

Formularul 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat”

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 188/10.02.2023 privind modificarea și completarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 587/2016 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor utilizate pentru declararea impozitelor și taxelor cu regim de stabilire prin autoimpunere sau reținere la sursă (Monitorul Oficial nr. 120 din 13 februarie 2023)

Termen de depunere pentru trimestrul al patrulea, respectiv pentru semestrul al doilea al anului curent este data de **25 iunie din anul următor**, în perioada de aplicabilitate a OUG 153/2020 (înainte: termenul era 25 ianuarie).

Atenție! Caseta destinată „reducerii de impozit conform OUG nr. 153/2020” se va completa numai de contribuabilii plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor sau impozit specific care beneficiază de facilități.

Formularul 101 „Declarație privind impozitul pe profit”

Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 423/17.03.2022 privind modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.386/2016 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 „Declarație privind impozitul pe profit” și 120 „Decont privind accizele” (Monitorul Oficial nr. 273 din 22 martie 2022)

Termen anual de depunere este data de **25 iunie din anul următor**, în perioada de aplicabilitate a OUG 153/2020 (înainte: termenul era 25 martie).

Atenție! Declarația reducerii fiscale în discuție se va înscrie în caseta corespunzătoare rd. 46 „Reducerea impozitului pe profit conform OUG nr. 153/ 2020”.

8. Modalități de îmbunătățire a capitalurilor proprii în vederea obținerii stimulentele fiscale

Pentru a beneficia eficient de facilitățile aplicabile pe întreaga perioadă, **2021-2025**, societățile trebuie să țină cont de o serie de aspecte, atât fiscale cât și juridice, dar și de raportul cost-beneficiu al operațiunilor de capitalizare sau potențialele consecințe ce pot apărea în viitor dacă decid să-și diminueze capitalurile majorate anterior.

Astfel, cu titlu de recomandare, pentru a realiza o verificare de conformitate a elementelor de capitaluri proprii, se pot efectua următoarele operații:

- ★ se supun verificării soldurile la deschiderea și închiderea exercițiului financiar;
- ★ se supun verificării variațiile pozitive și negative intervenite în cursul exercițiului;
- ★ se supun verificării hotărârile adoptate de Adunarea generală a acționarilor și de Consiliul de administrație în legătură cu constituirea capitalului, respectiv subscrierea vârsămintelor acționarilor;
- ★ se supun verificării corelațiile dintre hotărârile adoptate de Adunarea generală a acționarilor și de Consiliul de administrație în legătură cu constituirea capitalului, respectiv subscrierea vârsămintelor acționarilor, în corespondență cu prevederile actului constitutiv, ale statutului societății și ale tuturor actelor legale aplicabile.

Punctăm și faptul că modalitățile de îmbunătățire a capitalurilor proprii în vederea aplicării stimulentele fiscale, depind de situația concretă a fiecărei entități în parte și care pot fi, cu titlu de exemplu:

- ★ majorarea capitalului social prin aport în numerar sau în natură;
- ★ obținerea unui rezultat pozitiv (profit) suficient în susținerea măsurii;
- ★ distribuirea prudentă a profitului la dividende, respectiv aceasta să se facă după evaluarea în prealabil a situației contabile.

Însă, decizia privind modalitatea prin care se îmbunătățește structura capitalurilor rămâne la latitudinea acționarilor/asociaților. Dacă se reușește acest obiectiv, entitatea poate beneficia de pârghiile favorabile puse la dispoziție de legislația fiscală, în acest caz, de reduceri de până la 15% a impozitului pe profit/impozit pe veniturile microîntreprinderilor/impozit specific, sume care pot fi reintroduse în circuitul economic al activităților desfășurate de societate. În plus, începând cu anul 2022 (aferez exercițiului financiar 2021), în vederea determinării capitalului propriu pe baza situațiilor financiare se beneficiază de o amânare la plată a impozitului pe profit/impozit pe veniturile microîntreprinderilor/impozit specific, în condițiile în care, termenele de declarare și plată a acestora s-au decalat cu trei luni (25 iunie față de 25 martie), facilitate indirectă, cu aplicabilitate extinsă până în anul fiscal 2025.

În final, sugerăm să manifestați prudență în calcularea corectă a capitalurilor proprii ajustate, întrucât unul dintre principalele riscuri este acela al reîncadrării în cadrul acțiunilor de control, de către organele de inspecție fiscală, a anumitor cheltuieli și implicit a diminuării procentului de creștere a capitalului propriu ajustat care va duce la debite suplimentare și la calculul de majorări și penalități aferente scutirii aplicate.

9. Breviar legislativ și surse

- ★ Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare
Sursa: Monitorul Oficial al României nr. 454 din data de 18.06.2002
- ★ Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
Sursa: Monitorul Oficial al României nr. 688 din data de 10.09.2015
- ★ Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
Sursa: Monitorul Oficial al României nr. 22 din data de 13.01.2016
- ★ Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii
Sursa: Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 704/20.10.2009
- ★ Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile
Sursa: Monitorul Oficial al României nr. 910 din data de 9.12.2015
- ★ 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
Sursa: Monitorul Oficial al României nr. 963 din data de 30.12.2014
- ★ 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
Sursa: Monitorul Oficial al României nr. 817 din data de 4 septembrie 2020
- ★ Legea nr. 1/2005 privind organizarea și funcționarea cooperăției, republicată, cu modificările și completările ulterioare
Sursa: Monitorul Oficial al României nr. 368 din data de 20 mai 2014
- ★ Ordonanța Guvernului nr. 16/2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, abrogarea unor acte normative și alte măsuri financiare
Sursa: Monitorul Oficial al României nr. 716 din data de 15 iulie 2022
- ★ Hotărârea Consiliului Național al Cooperăției Meșteșugărești nr. 11/2006, republicată cu modificările și completările ulterioare referitoare la normele de reglementare a raporturilor de muncă ce au ca temei legal convenția individuală de muncă
Sursa: arhiva legislativă a Asociației Uniunea Națională a Cooperăției Meșteșugărești-UCCECOM
- ★ Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare
Sursa: Monitorul Oficial al României nr. 1.006 din data de 17.11.2004
- ★ www.e-monitor.ro
- ★ [www.mfinante.ro/legislatie/cod fiscal](http://www.mfinante.ro/legislatie/cod_fiscal); [www.mmuncii.ro/legislatie/codul muncii](http://www.mmuncii.ro/legislatie/codul_muncii)
- ★ programul de legislație INDACO LEGE5
- ★ Mătiș D., Pop A. (coord.), Contabilitate financiară, ed.III, Ed. Casa Cărții de Știință, 2010

Prezentul material informativ și orientativ a fost întocmit exclusiv cu titlul de recomandări generale privind capitalurile proprii versus capitalurile proprii ajustate în contextul OUG nr. 153/2020.