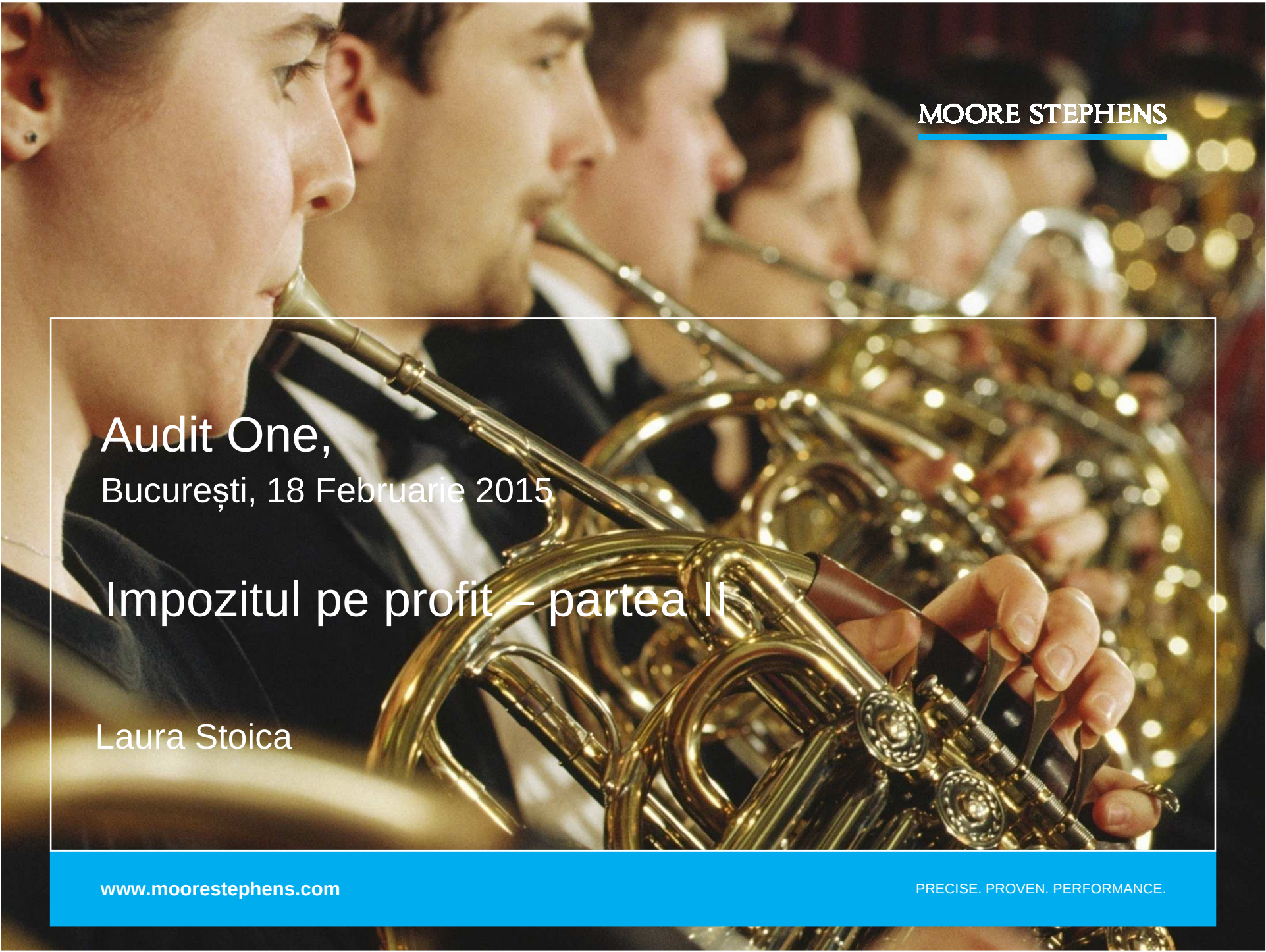




MOORE STEPHENS

Audit One,
București, 18 Februarie 2015

Impozitul pe profit – partea II

Laura Stoica

www.moorestephens.com

PRECISE. PROVEN. PERFORMANCE.

CUPRINS – partea I



- Provizioane fiscale
- Rezerva legală
- Pierdere fiscală
- Declarare si plata impozit pe profit
- Cazuri speciale:
 - Plătitor de impozit pe profit devine plătitor de impozit pe veniturile microîntreprinderilor
 - Plătitor de impozit pe veniturile microîntreprinderilor redevine plătitor de impozit pe profit
- Calcul impozit pe profit (caz complex)
- Concluzii

Provizioane fiscale (1)



- Provizioanele pentru garanții de bună execuție acordate clienților
 - ✓ se constituie trimestrial
 - ✓ numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul trimestrului respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare
 - ✓ la nivelul cotelor prevăzute în contractele încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzut în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate.

Pentru lucrările de construcții care necesită garanții de bună execuție, conform prevederilor din contractele încheiate, astfel de provizioane:

- ✓ se constituie trimestrial,
- ✓ în limita cotelor prevăzute în contracte,
- ✓ cu condiția reflectării integrale la venituri a valorii lucrărilor executate și confirmate de beneficiar pe baza situațiilor de lucrări.

Înregistrarea la venituri a provizioanelor constituite pentru garanțiile de bună execuție se face:

- ✓ pe măsura efectuării cheltuielilor cu remedierile sau
- ✓ la expirarea perioadei de garanție înscrise în contract.

Baza legala: Art. 22 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal si Normele de aplicare

Provizioane fiscale (2)



- Provizioanele constituite în limita **30%** din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, care îndeplinesc **cumulativ** următoarele condiții:
 1. sunt înregistrate după data de **1 ianuarie 2004**;
 2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;
 3. nu sunt garantate de altă persoană;
 4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;
 5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;

Atenție! Valoarea provizioanelor pentru creanțele asupra clienților este luată în considerare la determinarea profitului impozabil în trimestrul în care sunt îndeplinite condițiile de mai sus și nu poate depăși valoarea acestora, înregistrată în contabilitate în anul fiscal curent sau în anii anteriori.

Atenție! Nu se deduc provizioane fiscale în cazul facturilor emise pentru avansuri (cont 419), venituri în avans (cont 472), refacturări (evidențiate în contul 461) etc.

Baza legală: Art. 22 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal și Normele de aplicare

Provizioane fiscale (3)



- Provizioanele constituite în limita unei procent de **100%** din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:
 1. sunt înregistrate după data de **1 ianuarie 2007**;
 2. creanța este deținută la o persoană juridică asupra căreia este declarată procedura de deschidere a falimentului, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atestă această situație;
 3. nu sunt garantate de altă persoană;
 4. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;
 5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.

Atenție! Nu se deduc provizioane fiscale în cazul facturilor emise pentru avansuri (cont 419), venituri în avans (cont 472), refacturări (evidențiate în contul 461) etc.

Baza legală: Art. 22 alin. (1) lit. j) din Codul fiscal

Rezerva legala



- Rezerva legala = Baza de calcul x 5%

Baza de calcul:

(+) *totalul veniturilor,*

(-) *veniturile neimpozabile (mai puțin cele prevăzute la art. 20 lit. c), precum cele din anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere etc.)*

(-) *totalul cheltuielilor,*

(+) *cheltuielile cu impozitul pe profit*

(+) *cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, înregistrate în contabilitate.*

Rezerva se calculează cumulat de la începutul anului și este deductibilă la calculul profitului impozabil trimestrial sau anual, după caz, în funcție de sistemul de declarare a impozitului pe profit.

Rezervele astfel constituite se completează sau se diminuează în funcție de nivelul profitului contabil din perioada de calcul.

Atenție! Sumele înregistrate în conturi de rezerve legale nu pot fi utilizate pentru majorarea capitalului social sau pentru acoperirea pierderilor. În caz contrar, asupra acestor sume se recalculează impozitul pe profit și se stabilesc dobânzi și penalități de întârziere, de la data aplicării facilității respective, potrivit legii.

Baza legala: Art. 22 alin. (1) lit. a) și alin. (6) din Codul fiscal

Pierdere fiscală (1)



Pierdere fiscală înregistrată începând cu anul 2009 se poate recupera la fiecare termen de plată a impozitului pe profit în următorii **7 ani consecutivi**.

Pierdere fiscală reportată este cea menționată în declarația 101 întocmită pentru fiecare an fiscal.

Exemplu: Pierdere fiscală aferentă anului 2009 se poate recupera până la data de 31.12.2016.

Atenție! Pierdere fiscală aferentă anului 2008 și nerecuperată până la data de 31.12.2013 nu se mai poate recupera.

Recomandare: Pierdere fiscală aferentă fiecărui an se evidențiază într-un fișier Excel, precizându-se termenul limită până la care se poate recupera.

Baza legală: Art. 26 din Codul fiscal

Pierdere fiscală (2)



D101/ an	Pierdere fiscală preluată din anii precedenti	Pierdere (-) fiscală/ Profit (+) impozabil în an	Pierdere fiscală reportată pentru perioada următoare	Pierdere fiscală recuperată	Pierdere fiscală nerecuperabilă	Observatii:
2007	0	-700,000	-700,000			Pierdere fiscală curentă se putea recupera până la data de 31.12.2012; s-a recuperat până la data 31.12.2010
2008	-700,000	-2,000,000	-2,700,000			Pierdere fiscală curentă se putea recupera până la data de 31.12.2013; nu se mai poate recupera pierdere fiscală în suma de 550.000 lei
2009	-2,700,000	-400,000	-3,100,000			Pierdere fiscală curentă se poate recupera până la data de 31.12.2016
2010-P1	-3,100,000	500,000	-2,600,000	-500,000		S-a recuperat parțial pierdere din 2007
2010-P2	-2,600,000	300,000	-2,300,000	-200,000		S-a recuperat restul pierderii din 2007
				-100,000		S-a recuperat parțial pierdere din 2008
2011	-2,300,000	850,000	-1,450,000	-850,000		S-a recuperat parțial pierdere din 2008
2012	-1,450,000	400,000	-1,050,000	-400,000		S-a recuperat parțial pierdere din 2008
2013	-1,050,000	100,000	-950,000	-100,000	-550,000	S-a recuperat parțial pierdere din 2008.

Declararea si plata impozitului pe profit (1)



Sistemul de declarare si plata trimestrial

Conform acestui sistem, contribuabilii trebuie sa calculeze si sa declare trimestrial impozitul pe profit datorat, aplicând regulile fiscale de determinare a acestuia.

Impozitul pe profit se calculează si declara prin formularul 100 doar pentru primele trei trimestre, urmând ca definitivarea si plata impozitului pe profit aferent anului fiscal încheiat (2014) sa fie efectuate pana la data de **25 martie 2015 inclusiv**, când se va depune formularul 101. Formularul aferent anului 2014 este reglementat de OMFP nr. 4024/2014.

Sunt obligați sa aplice acest sistem contribuabilii care, in anul precedent, se aflau intr-una din situațiile de mai jos:

- ✓ nou-înființați;
- ✓ înregistrează pierdere fiscală la sfârșitul anului fiscal precedent;
- ✓ s-au aflat în inactivitate temporară sau au declarat pe propria răspundere că nu desfășoară activități la sediul social/sediile secundare, situații înscrise, potrivit prevederilor legale, în registrul comerțului sau în registrul ținut de instanțele judecătorești competente, după caz;
- ✓ au fost plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Declararea si plata impozitului pe profit (2)



Sistemul anual de declarare si plata a impozitului pe profit, cu plăți anticipate, efectuate trimestrial

Contribuabilii societăți comerciale bancare - persoane juridice române și sucursalele din România ale băncilor - persoane juridice străine **au obligația** de a declara și plăti impozit pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial.

Începând cu data de **1 ianuarie 2013**, a fost extinsa categoria contribuabililor care **pot opta** pentru sistemul anual de declarare si plata a impozitului pe profit, cu plăți anticipate, efectuate trimestrial.

Formularul (012) „*Notificare privind modificarea sistemului anual/trimestrial de declarare și plată a impozitului pe profit*” se depune la organul fiscal competent, până la data de 31 ianuarie, inclusiv, a anului fiscal pentru care se solicită aplicarea sistemului anual de declarare și plată a impozitului pe profit, respectiv a anului fiscal pentru care se renunță la opțiunea de aplicare a acestui sistem.

Atenție! Opțiunea efectuată este obligatorie pentru cel puțin **2 ani fiscali consecutivi**.

Declararea si plata impozitului pe profit (3)



Sistemul de declarare si plata anuala a impozitului pe profit

Acest sistem presupune declararea doar prin formularul 101 si plata anuala a impozitului pe profit, pana la data de **25 februarie inclusiv** a anului următor celui pentru care se calculează impozitul.

Contribuabilii care sunt obligați sa aplice acest sistem sunt:

- ✓ organizațiile nonprofit
- ✓ contribuabilii care obțin venituri majoritare din cultura cerealelor si a plantelor tehnice, pomicultura si viticultura.

Atenție! Acești contribuabili nu pot opta pentru aplicarea sistemul de declarare si plata a impozitului pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial.

Declararea si plata impozitului pe profit (4)



In cazul societăților care se dizolva in cursul anului fiscal, sunt reglementate alte termene de depunere a formularului 101, in funcție de dizolvarea cu sau fără lichidare.

Dizolvarea societății are ca efect deschiderea procedurii lichidării. Însă, dizolvarea are loc fără lichidare, in cazul fuziunii ori divizării totale a societății sau in alte cazuri prevăzute de lege.

1. Persoanele juridice care, in cursul anului fiscal, **se dizolva cu lichidare**, potrivit legii au obligația sa depună declarația anuală de impozit pe profit si sa plătească impozitul datorat pe rezultatul lichidării, **pana la data depunerii situațiilor financiare**.

2. Persoanele juridice care, in cursul anului fiscal, **se dizolva fără lichidare**, obligația sa depună declarația anuală de impozit pe profit si sa plătească impozitul **pana la închiderea perioadei impozabile, respectiv pana la data radierii din registrul comerțului**.

Plătitor de impozit pe profit devine plătitor de impozit pe veniturile microîntreprinderilor



În perioada în care aplică sistemul de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor, acești contribuabili nu au posibilitatea recuperării pierderilor fiscale înregistrate în perioada în care erau plătitori de impozit pe profit.

De asemenea, în perioada în care sunt plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor nu se înregistrează pierdere fiscală. Acești contribuabili nu depun declarația 101.

Recomandare: În perioada aplicării sistemului de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor este bine să se evite angajarea de costuri ridicate.

Plătitor de impozit pe veniturile microîntreprinderilor redevine plătitor de impozit pe profit



Contribuabilii care au fost plătitori de impozit pe venit și care anterior au realizat pierdere fiscală au posibilitatea de a recupera aceasta pierdere fiscală de la data la care au redevenit plătitori de impozit pe profit.

Reguli aplicate de contribuabilii care, începând cu data de 1 februarie 2013, aplică sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor:

Pierdere înregistrată înainte de 01.01.2013: se recuperează de la data la care contribuabilul revine la sistemul de plată a impozitului pe profit, anul 2013 fiind considerat un singur an fiscal, în sensul celor 7 ani consecutivi.

Pierdere înregistrată în perioada 01.01.2013 – 31.01.2013: se recuperează de la data la care contribuabilul revine la sistemul de plată a impozitului pe profit, iar anul 2014 este primul an de recuperare a pierderii, în sensul celor 7 ani consecutivi.

Calcul impozit pe profit (caz complex)



CALCUL IMPOZIT PE PROFIT	
TOTAL VENITURI	21,500,000.00
TOTAL CHELTUIELI	19,000,000.00
REZULTAT CONTABIL	2,500,000.00
REZERVA LEGALA fiscala	20,000.00
Amortizare fiscala	850,000.00
VENITURI NEIMPOZABILE, din care:	140,000.00
- venituri din anulare provizioane care au fost nedeductibile	80,000.00
- venituri din dividende	60,000.00
CHELTUIELI NEDEDUCTIBILE (inclusiv amortizare contabila), din care	1,900,000.00
Cheltuieli cu dobanzi si diferente de curs valutar reportate pentru perioada urmatoare	240,000.00
REZULTAT FISCAL inainte de reportarea pierderii	3,390,000.00
Pierdere fiscala recuperabila din anii precedenti (2009)	-1,300,000.00
REZULTAT FISCAL cumulat	2,090,000.00
IMPOZIT PROFIT inainte de sponsorizare	334,400.00
Sponsorizare de scazut din impozitul pe profit	60,000.00
IMPOZIT PROFIT dupa deducerea sponsorizarii	274,400.00
Impozit pe profit declarat prin D100	0.00
Diferenta de impozit pe profit datorat	274,400.00

Calcul impozit pe profit (caz complex)



CALCUL REZERVA LEGALA DEDUCTIBILA FISCAL	
Baza de calcul rezerva	2,440,000.00
Baza de calcul rezerva * 5% (L1)	122,000.00
Capital social	100,000.00
Capital social *20% (L2)	20,000.00
Min(L1,L2)	20,000.00
Rezerva de dedus (cumulat)	20,000.00
CALCUL DEDUCTIBILITATE CHELTUIELI PROTOCOL	
Baza de calcul protocol (BCP)	2,430,000.00
Plafon deductibil (BCP * 2%)	48,600.00
Cheltuieli protocol limitate (cont 623)	70,000.00
Cheltuieli protocol peste plafon (inclus in total cheltuieli nedeductibile)	21,400.00
CALCUL DEDUCTIBILITATE SPONSORIZARE	
Cifra de afaceri	20,000,000.00
CA * 3/1000 (L1)	60,000.00
Impozit pe profit	334,400.00
IP * 20% (L2)	66,880.00
Sponsorizare inregistrata (cont 6582 - inclus in total cheltuieli nedeductibile)	100,000.00
Plafon sponsorizare = min (L1, L2)	60,000.00
Sponsorizare de dedus in perioada curenta	60,000.00
Sponsorizare de reportat pentru perioadele urmatoare (maxim 7 ani consecutivi)	40,000.00

Calcul impozit pe profit (caz complex)



CALCUL GRAD DE INDATORARE la 31.12.2014	
Capital imprumutat la 01.01.2014	6,000,000.00
Imprumut de la grup	6,000,000.00
Capital imprumutat la 31.12.2014	7,000,000.00
Imprumut de la grup	7,000,000.00
TOTAL CAPITAL IMPRUMUTAT	13,000,000.00
Capital propriu la 01.01.2014	-3,300,000.00
Capital subscris varsat (ct. 1012)	100,000.00
Rezerve din reevaluare (ct. 105)	0.00
Rezerve legale (ct. 1061)	0.00
Rezerve din surplus de reevaluare (ct. 1065)	0.00
Alte rezerve (ct. 1068)	0.00
Rezultatul reportat (ct. 117)	-3,000,000.00
Profit si pierdere (ct. 121)	-400,000.00
Repartizarea profitului (ct. 129)	0.00
Capital propriu la 31.12.2014	-525,600.00
Capital subscris varsat (ct. 1012)	100,000.00
Rezerve din reevaluare (ct. 105)	0.00
Rezerve legale (ct. 1061)	0.00
Rezerve din surplus de reevaluare (ct. 1065)	0.00
Alte rezerve (ct. 1068)	0.00
Rezultatul reportat (ct. 117)	-3,400,000.00
Profit si pierdere (ct. 121)	2,774,400.00
Repartizarea profitului (ct. 129)	0.00
TOTAL CAPITAL PROPRIU	-3,825,600.00
GRAD DE INDATORARE la 31.12.2014	-3.40
Cheltuieli cu dobanda nedeductibile	290,000.00
Cheltuieli cu diferenta neta de curs valutar nedeductibile	0.00
Cheltuieli cu dobanda (Cont 666)	290,000.00
(Rulaj cont 665) - (Rulaj cont 765) aferente imprumuturilor in valuta	0.00
Cheltuieli cu dobanda nedeductibile si nereportabile (rata dobanzii > rata 6%)	50,000.00
Cheltuieli cu dobanda nedeductibile si reportabile	240,000.00

In loc de concluzie...



- (+) Total venituri
- (-) Total cheltuieli
- (=) **Rezultat contabil**
- (+) Elemente similare veniturilor
- (-) Elemente similare cheltuielilor
- (-) Amortizare fiscala
- (-) Rezerva legala
- (-) Provizioane fiscale
- (-) Venituri neimpozabile
- (+) Cheltuieli nedeductibile
- (=) **Rezultat fiscal curent**
- (-) Pierdere fiscala reportata din perioadele precedente
- (=) **Rezultat fiscal cumulat (RFC)**
- Impozit pe profit înainte de sponsorizare = $\text{RFC} \times 16\%$
- (-) Sponsorizare in limita legala
- (=) **Impozit pe profit datorat** (691 = 441)

Întrebări?



Mulțumesc!

