

Quantification of the Fiscal Result. Application

[Cuantificarea rezultatului fiscal. Aplicare]

Gabriela SANDU¹

¹ Lecturer Ph.D., "Petre Andrei" University of Iași, Romania, sandugabriela@yahoo.com

Abstract

The article discusses a series of theoretical aspects and case studies regarding the quantification of the fiscal result and implicitly of the profit tax. The positive fiscal result is determined as the difference between the income and expenses recorded in the accounting, to which non-deductible expenses are added and non-tax income and tax deductions are subtracted. When establishing it, tax losses that are. Taxpayers paying profit tax calculate the quarterly/annual fiscal result, cumulated over the entire fiscal year. Profit tax is determined by applying the 16% rate to the taxable profit.

Keywords: gross accounting result; fiscal result; profit tax; fiscal loss; sponsorship; non-deductible expenses.

How to cite: Sandu, G. (2025). Quantification of the Fiscal Result. Application. *Anuarul Universității "Petre Andrei" din Iași, Fascicula: Drept, Științe Economice, Științe Politice*, 34, 201-209.
<https://doi.org/10.63331/upalaw/34/18>

Rezultatul contabil brut se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal. Dacă suma totală a veniturilor depășește pe cea a cheltuielilor, vom obține profit contabil brut, iar dacă suma totală a cheltuielilor o depășește pe cea a veniturilor, rezultă o pierdere contabilă brută¹.

Rezultatul impozabil constituie profitul impozabil sau pierderea fiscală, potrivit regulilor fiscale și în funcție de care se calculează volumul impozitelor datorate (sau rambursabile)².

Impozitul pe profit are ca bază de calcul rezultatul impozabil, care se obține prin corectarea rezultatului contabil brut cu veniturile neimpozabile (care se scad) și cheltuielile nedeductibile (care se adună, regulă matematică).

Deci:

$$\text{RI} = \text{RCB} + \text{CH.NEDED.} - \text{V.NEFISC} - \text{DED. FISC} \\ (\text{REZ.LEGALĂ CONSTIT, PIERDERE FISCALĂ})$$

unde:

RI: reprezintă rezultatul impozabil;

RCB: reprezintă rezultatul brut contabil;

CH.NEDED: reprezintă cheltuielile nedeductibile;

V.NEFISC reprezintă venituri nefiscale;

DED. FISC: reprezintă deducerile fiscale.

Sunt considerate venituri nefiscale sau venituri neimpozabile următoarele: dividendele primite de către o persoană juridică română de la o altă persoană juridică română sau cele obținute de la o persoană juridică străină plătitoare de impozit pe profit sau un impozit similar acestuia situată într-un stat terț pe baza unei convenții de evitare a dublei impunerii; diferențele favorabile de valoare ale titlurilor de participare din încorporarea rezervelor, beneficiilor sau primelor de emisiune persoanele juridice la care se dețin titluri de participare, precum și diferențele de evaluare a investițiilor financiare pe termen lung ș.a.

Cheltuielile nedeductibile sunt acele cheltuieli care nu sunt luate în calculul impozitului pe profit. Principalele categorii de cheltuieli nedeductibile sunt: cheltuielile cu impozitul pe profit; amenzile, confiscările, majorările de întârziere și penalitățile de întârziere datorate autorităților române; TVA aferentă cheltuielilor nedeductibile; TVA aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă³.

Rezerva legală este deductibilă în limita unei cote de 5% aplicată asupra profitului contabil brut, înainte de determinarea impozitului pe profit (adică la care adăugăm cheltuiala cu impozitul pe profit), din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile aferente acestor venituri neimpozabile, până ce cunțul rezervei legale va atinge a cincea parte din capitalul social subscris și vărsat sau din patrimoniu, după caz, potrivit legilor de organizare și funcționare a societăților comerciale.

Pierderea fiscală începând cu anul 2024 se recuperează din profiturile impozabile realizate în următorii 5 ani consecutivi. Pierderea fiscală anterioară anului 2024 se recuperează în următorii 7 ani fiscali.

¹ Gabriela Sandu, *Dimensiuni ale performanței în contabilitate. Concepte. Analiza economico-financiară. Studii de caz*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2012, p. 60.

² Adriana Florina Popa, Mirela Păunescu, Radu Ciobanu, *Fiscalitate*, ediția a II-a, Editura CECCAR, București, 2019, pp. 11-12.

³ Parlamentul – Codul Fiscal din 8 septembrie 2015 (Legea nr. 227/2015) publicat în Monitorul Oficial nr. 688 din 10 septembrie 2015.

Pierderile fiscale anuale stabilite prin declarația de impozit pe profit (D101), începând cu anul 2024, se recuperează din profiturile impozabile realizate, în limita a 70% inclusiv, în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.

● Studiu de caz nr. 1 referitor la recuperarea pierderilor fiscale:

Să presupunem că societatea înregistrează la finele anului 2023 o pierdere fiscală de 100.000 lei.

În 2024, societatea realizează un profit impozabil de 70.000 lei. Conform reglementărilor în vigoare, poate compensa pierderea fiscală în limita a 70% din profitul impozabil al anului 2024 adică:

$$70\% \times 70.000 \text{ lei} = 49.000 \text{ lei.}$$

Societatea va recupera astfel 49.000 lei din pierderea fiscală din 2023 pe care nu o va impozita, rămânând astfel cu o pierdere de reportat de:

$$100.000 - 49.000 = 51.000 \text{ lei.}$$

În 2025, societatea realizează un profit impozabil de 80.000 lei. Ar putea compensa pierderea rămasă în limita a 70% din profitul impozabil:

$70\% \times 80.000 \text{ lei} = 56.000 \text{ lei}$, dar ne vom limita la cât mai avem, adică la 51.000 lei, restul de recuperat.

Prin urmare, în 2025, societatea va recupera 51.000 lei, pierderea fiscală rămasă. Este bine de știut că, în cazul în care se recuperează atât pierderi fiscale anuale înregistrate începând cu 2024, cât și pierderi din anii anteriori, pentru aplicarea limitei de 70%, aceste pierderi se cumulează.

Impozitul pe profit se calculează prin aplicarea unei cote procentuale asupra profitului impozabil (în prezent, cota procentuală de bază privind impozitul pe profit este de 16 %):

$\text{Impozit pe profit} = \text{Profit impozabil} \times 16 \%$

Impozitul pe profit **se calculează și se înregistrează trimestrial**, cumulând sumele de la începutul anului fiscal prin recalculare anuală, parcurgându-se următoarele etape:

I. Determinarea rezultatului contabil brut, cumulat de la începutul anului:

$$\text{RCB} = \text{venituri cumulate de la începutul anului} - \text{cheltuieli cumulate de la începutul anului} \\ (\text{preluate din balanța de verificare a ultimei luni a trimestrului})$$

II. Determinarea rezultatului impozabil (fiscal):

$$\text{RI} = \text{RCB} + \text{cheltuieli nedeductibile} - \text{venituri neimpozabile} - \text{pierderile fiscale cumulate} \\ \text{reportate din exercițiile precedente} - \text{rezerva legală de constituit în acel exercițiu financiar.}$$

III. Calculul impozitului pe profit datorat, cumulat de la începutul anului până la sfârșitul trimestrului pentru care se calculează:

$$\text{I/P} = \text{RI} \times \text{cota de impozit (16\%).}$$

IV. Determinarea impozitului pe profit aferent trimestrului pentru care se face calculul:

$$\text{I.P.T.} = \text{I.P.} - \text{impozit pe profit datorat cumulat de la începutul anului, existent la sfârșitul} \\ \text{trimestrului precedent.}$$

Dacă din rezultatul brut al exercițiului se scade impozitul pe profit, se obține rezultatul net al exercițiului, care este, de fapt, soldul final al contului 121 „Profit sau pierdere”.

În cazul în care societatea la care calculăm impozitul pe profit datorat a efectuat sponsorizări (prin contract), cuantumul deductibil al acestora se va scădea din impozitul pe profit datorat. Limitele deductibile ale sponsorizării ce trebuie îndeplinite cumulativ (adică suma cea mai mică dintre ele) sunt următoarele:

1. sunt în limita a 0,75 % din cifra de afaceri;
2. nu depășesc mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat înainte de sponsorizare.

Beneficiarii sponsorizării trebuie să fie înscrși la A.N.A.F. în Registrul entităților fără scop lucrativ, inclusiv entitățile de cult, în momentul efectuării plății. Plata se face în cursul trimestrului, nu ulterior⁴.

În cazul în care ne rămân sume de bani care mai pot fi distribuite, calculate respectând cele 2 condiții de mai sus, avem posibilitatea să redirecționăm aceste sume sau o parte din ele, timp de 6 luni de la scadența de plată a impozitului pe profit prin D177 (anul acesta fiscal 2025 are scadența 25.06.2026, fiind ultimul an datorită bonificației pe care putem să o acordăm⁵)⁶.

Plata impozitului pe profit se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a primei luni din trimestrul următor.

Persoanele juridice care încetează existența au obligația de a depune declarația de impunere și de a plăti impozitul pe profit cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenței la registrul comerțului.

Contribuabilii sunt răspunzători pentru calculul impozitelor declarate și pentru depunerea în termen a declarației de impunere. Declarația de impunere se semnează electronic cu semnătură calificată de către administrator sau de orice altă persoană autorizată să îl reprezinte pe contribuabil.

Condițiile referitoare la tipul de impozitare s-au inversat în ultimii 2 ani. Regula generală este de a fi plătitor de impozit pe profit, iar opțiunea se aplică doar la impozitul pe venitul microîntreprinderilor care îndeplinesc condițiile cerute de lege; acest ultim impozit în trecut era obligatoriu pentru anumite entități.

Studiu de caz nr. 2 referitor la calculul profitului impozabil și a impozitului pe profit datorat

ALFA S.R.L., entitate română, plătitoare de impozit pe profit (16 %) prezintă la sfârșitul exercițiului financiar N următoarele date:

- Venituri din exploatare: 9.300.000 lei, din care cifra de afaceri 9.000.000 lei

⁴ Ministerul Finanțelor Publice. A.N.A.F. 2019a – Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 819/2019 pentru aprobarea Procedurii privind organizarea Registrului entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale, precum și a modelului și conținutului unor formulare, publicat în Monitorul Oficial nr. 223/22.03.2019, cu modificările ulterioare.

⁵ Guvernul României 2020a – Ordonanța nr. 153 / 2020 pentru instituirea unor măsuri fiscale de stimulare a menținerii/creșterii capitalurilor proprii, precum și pentru completarea unor acte normative, publicată în Monitorul Oficial nr. 817 din 4 septembrie 2020. <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/229768>.

⁶ Ministerul Finanțelor Publice. A.N.A.F. 2019b – Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.086/2019 privind modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 819/2019 pentru aprobarea Procedurii privind organizarea Registrului entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale, precum și a modelului și conținutului unor formulare, publicat în Monitorul Oficial nr. 303/18.04.2019.

- Cheltuieli din exploatare: 7.100.000 lei
- Venituri financiare (din diferențe de curs și dobânzi la depozite): 100.000 lei
- Cheltuieli financiare (din diferențe de curs): 2.000
- Cheltuieli de protocol: 30.000 lei
- Cheltuieli privind penalitățile de întârziere (impuse de organele statului): 100 lei
- Cheltuieli de sponsorizare efectuate: 70.000 lei
- Cheltuiala cu impozitul pe profit (trimestrele I + II + III): 300.000 lei
- Cheltuieli sociale (prime acordate salariaților conform ROI): 30.000 lei
- Cheltuieli salariale: 800.000 lei
- Capital subscris vărsat: 200 lei
- Impozit pe profit din trimestrele I, II și III: 30.000.000 lei.

Adunarea generală a asociaților hotărăște repartizarea profitului astfel:

1. Rezerve legale: maximum admisibil;
2. Dividende în sume brute: 1.000.000 lei;
3. Alte rezerve (diferența).

Rezolvare

1. Determinarea rezultatului contabil, cumulat de la începutul anului:

Rezultatul din exploatare = Venituri din exploatare – Cheltuieli din exploatare = 9.300.000 - 7.100.000 = 2.200.000 lei

Rezultatul financiar = Venituri financiare – Cheltuieli financiare = 100.000 – 2.000 = 98.000 lei

RCB = Rezultatul din exploatare + Rezultatul financiar = 2.200.000 + 98.000 = 2.298.000 lei

Unde:

RCB reprezintă rezultat contabil brut (trebuie să corespundă cu soldul contului 121 „Profit și pierdere”)

2. Determinarea rezultatului fiscal:

RF înainte de sponsorizare = RCB + sponsorizarea efectuată (o dăm de o parte momentan) – venituri neimpozabile + cheltuieli nedeductibile – rezervele legale de constituit din profitul curent (– pierderea fiscală din exercițiile precedente – nu este cazul nostru)

Unde:

- RF reprezintă rezultatul fiscal (profitul impozabil).

 **RCB = 2.298.000 lei**

 **Sponsorizarea efectuată, cumulat de la începutul anului: 70.000 lei**

 **Venituri neimpozabile** (nu este cazul la entitatea analizată) = 0 lei

 **Cheltuieli nedeductibile** = Cheltuieli de protocol peste limitele legale + cheltuiala cu impozitul pe profit (din trimestrele I, II și III) + cheltuieli sociale nedeductibile + penalități de întârziere (impuse de organele statului).

Cheltuielile nedeductibile vor fi determinate astfel:

- Cheltuieli nedeductibile de protocol = Cheltuiala cu protocolul – 2 % (RCB + Cheltuiala cu impozitul pe profit + Cheltuiala cu protocolul) = 30.000 – 2 % (2.298.000 + 300.000 + 30.000) = 30.000 – 52.560 = – 22.560 lei; deci nu avem nimic nedeductibil la cheltuiala de protocol, ba mai mult mai putea face încă 22.560 lei și erau deductibili.
- Cheltuiala cu impozitul pe profit din trimestrele I, II și III: 300.000 lei.

- Cheltuieli sociale nedeductibile = Cheltuieli sociale efectuate – 5% cheltuielile cu salariile (cont 641) = $30.000 - 5\% \times 800.000 = 30.000 - 40.000 = - 10.000$; și aici ne confruntăm cu stituația de a nu fi depășit limitele legale, mai putând chiar cheltui încă 10.000 lei.
- Penalități de întârziere (impute de oraganele statului): 100 lei
Deci, cheltuielile nedeductibile sunt de: $0 + 300.000 + 0 + 100 = 300.100$ lei.

Rezerve legale (majorare)

La calculul profitului impozabil sunt deductibile sumele utilizate pentru constituirea sau majorarea rezervelor, în limita a 5 % din profitul contabil brut, dar nu mai mult de 20 % din capitalul social subscris și vărsat.

Prin urmare:

1. Limita maximă a rezervelor legale, raportată la capitalul social – în cazul ALFA S.R.L. este de:

$200 (\text{capital subscris vărsat}) \times 20\% = 40$ lei

2. Limita maximă a rezervelor legale, ținându-se cont de profit, este de:

$5\% \times (\text{Profitul contabil} + \text{cheltuiala cu impozitul pe profit}) = 5\% \times (2.298.000 - 300.000) = 99.900$ lei

Și:

3. Rezervele legale constituite anterior (sold inițial creditor al contului „1061”, din balanța de verificare) sunt de: 0 lei.

Deci, ținând cont de toate cele 3 condiții de mai sus rezultă faptul că rezervele legale vor fi majorate doar cu **40 lei**, adică suma cea mai mică din primele 2 condiții.

Pierdere fiscală din exercițiile financiare precedente = 0 lei.

RF înainte de sponsorizare = RCB + cheltuielile de sponsorizare cumulate de la începutul anului fiscal – venituri neimpozabile + cheltuieli nedeductibile – rezervele legale de constituit din profitul curent – pierderea fiscală din exercițiile precedente = $2.298.000 + 70.000 - 0 + 300.100 - 40 - 0 = 2.668.060$ lei

Impozitul pe profit înainte de scăderea cheltuielii cu sponsorizarea:

$2.668.060 \times 16\% = 426.890$ lei (cuantumul impozitului se va rotunji).

Cheltuieli de sponsorizare⁷

În exemplul menționat, cele două condiții cumulative referitoare la deductibilitatea cheltuielilor cu sponsorizarea sunt următoarele:

1. sunt în limita a 0,75 % din cifra de afaceri: $0,75\% \times 9.000.000 = 67.500$ lei

2. să nu depășească mai mult de 20% din impozitul pe profit datorat înainte de sponsorizare: $20\% \times 426.890 = 85.378$ lei.

Luând în calcul cele două limite impuse de Codul fiscal și ținând cont și de suma efectiv plătită cu destinația de sponsorizare (70.000 lei) – adică să nu fie mai mică decât limita legală deductibilă, suma de scăzut din impozitul pe profit este minimum dintre cele două valori, adică **67.500 lei**.

3. Calculul impozitului pe profit datorat:

IP₂₀₂₄ = Impozitul pe profit înainte de scăderea cheltuielii cu sponsorizarea – sponsorizarea deductibilă = $426.890 - 67.500 = 359.390$ lei

4. Determinarea profitului contabil net: PCN = RCB – IP = $2.298.000 - 359.390 = 1.938.610$ lei (profit net de repartizat)

⁷ Parlamentul – Codul Fiscal din 8 septembrie 2015 (Legea nr. 227/2015), publicat în Monitorul Oficial nr. 688 din 10 septembrie 2015.

4.1. Înregistrarea impozitului pe profit datorat pentru trimestrul IV:

691	=	441	59.390	59.390
„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozitul pe profit”		

Notă: I./P. trim. IV = I./P. – (I./P.trim.I + I./P.trim. II + I./P. trim. III) = 359.390 – 300.000 = **59.390** lei.

4.2. Închiderea contului de cheltuieli cu impozitul pe profit:

121	=	691	59.390	59.390
„Profit și pierdere”		„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		

4.3. Repartizarea profitului contabil net în rezerve legale la finele exercițiului analizat:

129	=	1061	40	40
„Repartizarea profitului”		„Rezerve legale”		

4.4. Repartizarea profitului contabil net la dividende (1.000.000 lei, brut):

129	=	117	1.000.000	1.000.000
„Repartizarea profitului”		„Rezultatul reportat”		

4.5. Se înregistrează plata impozitului pe profit aferentă trim. IV până în data de 25.06.N+1 (data limită de plată a datoriei privind impozitul pe profit aferent trim.IV, inclusiv anul 2025):

441	=	5121	59.390	59.390
„Impozitul pe profit”		„Conturi la bănci în lei”		

4.6. Repartizarea rezultatului reportat la dividende (în anul următor, N+1):

117	=	457	153.462.00	153.462.00
„Rezultatul reportat”		„Dividende de plată”		

4.7. Se înregistrează impozitul pe dividende ce este poprit prin reținere la sursă:

457	446	100.000	100.000
„Dividende de plată”	„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		

Notă: $1.000.000 \times 10 \% = 100.000$ lei

4.8. Se înregistrează virarea la bugetul de stat a impozitului pe dividende reținut (în anul următor, N+1):

446	5121	100.000	100.000
„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	„Conturi la bănci în lei”		

4.9. Se înregistrează virarea dividendelor nete în conturile personale ale asociaților (în N+1):

457	5121	900.000	900.000
„Dividende de plată”	„Conturi la bănci în lei”		

Notă: Dividende nete 900.000 lei = Dividende brute 1.000.000 – Impozit / dividende (10% începând cu 01.01.2025) 100.000 lei.

4.10. Se înregistrează repartizarea diferenței de profit net la alte rezerve (în N+1):

129	=	1068	938.570	938.570
„Repartizarea profitului”		„Rezultatul reportat”		

N.B.: Suma rămasă pentru Alte rezerve am determinat-o astfel: PCN – REZ.LEG – DIVIDENDE în sume brute = $1.938.610 - 40 - 1.000.000 = 938.570$ lei

4.11. Se înregistrează închiderea contului 129 „Repartizarea profitului” precum și a contului 121 „Profit și pierdere” (în N+1):

121	=	129	1.938.610	1.938.610
„Profit și pierdere”		„Repartizarea profitului”		

Concluzii

Rezultatul impozabil constituie profitul impozabil sau pierderea fiscală, potrivit regulilor fiscale și în funcție de care se calculează impozitele datorate (sau de rambursat). La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elementele similare veniturilor, precum și a cheltuielilor, potrivit normelor. Cunoașterea legislației fiscale cu modificările actuale poate aduce firmei noi oportunități de a beneficia de facilități fiscale.

References

- Adriana Florina Popa, Mirela Păunescu, Radu Ciobanu, *Fiscalitate*, ediția a II-a, Editura CECCAR, București, 2019.
- Gabriela Sandu, *Dimensiuni ale performanței în contabilitate. Concepte. Analiza economico-financiară. Studii de caz*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2012
- Guvernul României 2020a – Ordonanța nr. 153 / 2020 pentru instituirea unor măsuri fiscale de stimulare a menținerii/creșterii capitalurilor proprii, precum și pentru completarea unor acte normative, publicată în Monitorul Oficial nr. 817 din 4 septembrie 2020.
- Ministerul Finanțelor Publice. A.N.A.F. – Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 819/2019 pentru aprobarea Procedurii privind organizarea Registrului entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale, precum și a modelului și conținutului unor formulare, publicat în Monitorul Oficial nr. 223/22.03.2019, cu modificările ulterioare.
- Ministerul Finanțelor Publice. A.N.A.F. – Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 1.086/2019 privind modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 819/2019 pentru aprobarea Procedurii privind organizarea Registrului entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale, precum și a modelului și conținutului unor formulare, publicat în Monitorul Oficial nr. 303/18.04.2019.
- Parlamentul – Codul Fiscal din 8 septembrie 2015 (Legea nr. 227/2015) publicat în Monitorul Oficial nr. 688 din 10 septembrie 2015.