

## P 6.1. IMPOZITAREA VENITURILOR MICROÎNTRINDERILOR

### Exemple de situații privind veniturile care se scad atunci când se calculează baza impozabilă

1. Veniturile reprezentând valoarea reducerilor comerciale (discount) acordate ulterior facturării

Reducerile comerciale acordate de furnizor ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate de acesta prin contul 709 „Reduceri comerciale acordate”, pe seama conturilor de terți.

Contul 709 „Reduceri comerciale acordate” are funcție contabilă de activ, spre deosebire de conturile din clasa 7, care sunt conturi cu funcție de pasiv.

În debitul contului 709 „Reduceri comerciale acordate” se înregistrează valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării, în corespondență cu contul 4111 „Clienți”. Contul 709 „Reduceri comerciale acordate” face parte din grupa 70 „Cifra de afaceri netă”.

**reduceri  
comerciale**

Acordarea discountului pe o factură ulterioară se înregistrează:

%	=	4111
709		„Clienți”
„Reduceri comerciale acordate”		
4427		
„TVA colectată”		

2. Scoaterea din evidență a cheltuielilor cu deprecierea înregistrate pentru titlurile de participare la o altă societate

Potrivit reglementărilor contabile în vigoare, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014 privind întocmirea situațiilor financiare individuale și a situațiilor financiare consolidate, precum și ale O.M.F.P. nr. 2.861/2009 privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, dacă, în cazul inventarierii la sfârșitul exercițiului financiar, se estimează că o imobilizare financiară prezintă pierderi de valoare sau o creanță nu se va încasa integral, în contabilitate se înregistrează ajustări pentru deprecierea acestora, la nivelul sumelor care nu se mai pot recupera.

**cheltuieli cu  
deprecierea**

**X**

Reglementările contabile în vigoare se aplică tuturor persoanelor juridice, indiferent de statutul fiscal al acestora, inclusiv microîntreprinderilor.

**imobilizările  
financiare**

Potrivit acestor dispoziții, la pct. 266 și următoarele din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările ulterioare, se prevede că imobilizările financiare recunoscute ca active se evaluează la intrarea în patrimoniu la costul de achiziție, iar în situațiile financiare se prezintă la valoarea de intrare, mai puțin pierderile de valoare.

Înregistrarea pierderii de valoare se înregistrează:

6863	=	2961
„Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare”		„Pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate”

Fiind vorba de o societate plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor, această înregistrare nu modifică baza impozabilă a impozitului pe venit.

În situația în care va exista o sentință judecătorească prin care se confirmă că societatea respectivă intră într-un plan de reorganizare a activității (potrivit prevederilor Legii insolvenței nr. 85/2014), se poate scoate din evidență acest client și se va înregistra un venit.

2961	=	7813
„Pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate”		„Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”

Venitul respectiv se încadrează în prevederile art. 53 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal, cu modificările ulterioare, în sensul că se scade din baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.

### 3. Veniturile din evaluarea valorilor mobiliare achiziționate în vederea realizării de profit într-un termen scurt, admise la tranzacționare pe o piață reglementată

Acestea sunt achiziționate, de regulă, printr-un intermediar de valori mobiliare, și se evaluează la data bilanțului la valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare.

Acțiunile care nu se tranzacționează sunt prezentate în situațiile financiare la costul istoric, mai puțin eventualele ajustări pentru pierderile de valoare.

Diferențele favorabile și nefavorabile care rezultă din evaluarea lor se înregistrează la venituri sau cheltuieli financiare, prin contul 768 sau 668, după caz.

Imobilizările financiare se pot prezenta în situațiile financiare la o valoare egală sau mai mică decât valoarea de intrare.

Atunci când s-au înregistrat ajustări de valoare și ajustarea nu mai are obiect, deprecierea se reia la venituri, asemănător situației anterioare, prin nota 2915 „Ajustări pentru deprecierea investițiilor imobiliare” = 7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”.

**evaluarea  
valorilor  
imobiliare**

Este foarte important de analizat perioada în care au fost înregistrate cheltuielile cu deprecierea, respectiv dacă societatea era plătitoare de impozit pe profit sau de impozit pe veniturile microîntreprinderilor. Astfel:

- dacă societatea a avut statut fiscal de plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor când a înregistrat cheltuielile cu deprecierea imobilizărilor financiare, atunci când le închide prin venit, acest venit se exclude din baza de impozitare (art. 53 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal);
- dacă ajustările au fost înregistrate când societatea era plătitoare de impozit pe profit, iar cheltuielile au fost nedeductibile când s-a determinat rezultatul fiscal, venitul obținut din reluarea ajustărilor este venit care nu intră în baza de impozitare;
- în cazul în care cheltuielile cu deprecierea au fost tratate ca fiind deductibile, venitul înregistrat în perioada în care societatea este plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor nu se scade din baza de impozitare.

#### 4. Veniturile realizate din vânzarea activelor reevaluate în perioada când societatea era plătitoare de impozit pe profit

Potrivit definiției, baza impozabilă se constituie din totalul veniturilor obținute din orice sursă, din care se scad veniturile expres prevăzute la alin. (1) și la care se adaugă veniturile enumerate la alin. (2) lit. a) – d).

**vânzarea  
activelor  
reevaluate**

Pentru a vedea dacă rezervele din reevaluarea mijloacelor fixe înregistrate anterior exercițiului în care societatea a devenit plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor au fost sau nu impozitate în perioada în care a avut regim fiscal de plătitoare de impozit pe profit, se au în vedere următoarele:

- prevederile pct. 109 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările ulterioare, potrivit cărora surplusul din reevaluare inclus în rezervele din reevaluare se capitalizează prin transferul direct în rezultatul reportat pe măsura utilizării activului (amortizare) sau la scoaterea acestuia din evidență;
- cheltuielile cu amortizarea, calculate pentru imobilizările corporale, astfel reevaluate, se înregistrează în contabilitate începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea.

În cazul creșterii valorii imobilizărilor, aceasta s-a preluat în ct. 105 „Rezerve din reevaluare” și, pe măsura amortizării activului, surplusul din reevaluare a fost capitalizat în timp în ct. 1065 „Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”.

Începând cu anul 2015 a avut loc transpunerea conturilor potrivit noilor reglementări și sumele din „ct. 1065” au fost preluate în „ct. 1175”.

În ceea ce privește tratamentul fiscal al rezervelor din reevaluare, aplicat anterior perioadei în care societatea a devenit plătitoare de impozit pe venituri, reținem că până în anul 2009, rezervele din reevaluările efectuate potrivit legii au fost recunoscute fiscal pe seama amortizării. După această perioadă, odată cu intrarea în vigoare a prevederilor O.U.G. nr. 34/2009 (01.05.2009), rezervele din reevaluare nu s-au mai recuperat prin intermediul amortizării fiscale și s-au impozitat ca elemente similare veniturilor (art. 22 alin. (5)<sup>1</sup>) din Codul fiscal și pct. 57<sup>2</sup> din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004).

**tratament fiscal  
rezerve din  
reevaluare**

Începând cu anul 2016, tratamentul lor fiscal este preluat de art. 26 alin. (6) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Datorită faptului că prin „câștig realizat” s-a considerat și operațiunea de utilizare a imobilizării în activitate (amortizare), sumele preluate în „ct. 1175” trebuie analizate, din punctul de vedere al stabilirii rezultatului fiscal, dacă au fost impozitate sau nu în perioada în care entitatea a fost plătitoare de impozit pe profit, adică dacă acestea se încadrează la art. 53 alin. (2) lit. c).

stabilirea  
rezultatului  
fiscal

Astfel, dacă sumele reprezentând rezerve din reevaluare, preluate anterior din soldul contului 105 în cel al contului 1175, în condițiile amintite anterior, înseamnă că acestea au fost impozitate conform dispozițiilor fiscale aplicabile în acea perioadă și acestea nu se mai adaugă la baza impozabilă a veniturilor microîntreprinderilor.

Prevederile art. 53 alin. (2) lit. c) se referă la „rezervele (...) *reduse sau anulate (...)* care nu au fost impozitate în perioada în care microîntreprinderile au fost și plătitoare de impozit pe profit”.

X

În timpul funcționării microîntreprinderii, rezervele respective nu se adaugă la calculul impozitului pe venit (când se stabilește baza de impozitare), ci doar atunci când sunt utilizate pentru majorarea capitalului, pentru dividende sau când societatea își încetează existența ca urmare a operațiunilor de reorganizare sau lichidare.

Prevederea este valabilă și în cazul în care rezervele sunt anulate ca urmare a operațiunii de valorificare a activelor.

Reținem că este vorba numai de acele rezerve din reevaluare care nu au fost impozitate cu impozit pe profit.

Cota cu care se impozitează veniturile înregistrate din reducerea rezervelor din reevaluare este cea care se aplică potrivit prevederilor titlului III, și anume 1% sau 3%, după caz.

#### 5. Veniturile reprezentând dividendele încasate de la o altă persoană juridică română

Veniturile realizate sunt sumele înregistrate potrivit prevederilor O.M.F.P. nr. 1802/2014 pentru aprobarea reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările ulterioare.

Veniturile din dividendele obținute ca urmare a deținerii de titluri de participare la persoane juridice române se înregistrează cu ajutorul contului 761 „Venituri din imobilizări financiare” (pct. 448 din O.M.F.P. nr. 1.802/2014).

dividende  
încasate

Încasarea dividendelor de către microîntreprindere se înregistrează prin nota contabilă 5121 „Conturi la bănci în lei” = 761 „Venituri din imobilizări financiare”.

Regulile de determinare a condițiilor de aplicare a sistemului de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, prevăzut la art. 54 din Codul fiscal, stabilesc că „*pentru încadrarea în condițiile privind nivelul veniturilor prevăzute la art. 47 alin. (1) lit. c) și la art. 52 se vor lua în calcul aceleași elemente care constituie baza impozabilă prevăzută la art. 53*”.

înregistrare  
dividende

Potrivit dispozițiilor art. 43 alin. (4) din Codul fiscal, dividendele distribuite de o persoană juridică română către o altă persoană juridică română (în speță microîntreprindere) pot fi sau nu impozitate prin reținere la sursă, în funcție de procentul de deținere și de perioada împlinită până la data plății (minimum 10% din titlurile de participare ale celeilalte persoane juridice, pe o perioadă de un an împlinit până la data plății acestora inclusiv).

Față de prevederile enumerate anterior, rezultă că, până la data de 24 decembrie 2020, veniturile încasate din dividendele plătite de o persoană juridică română intrau în baza de impunere a microîntreprinderilor. Începând cu această dată (24 decembrie 2020), potrivit prevederilor Legii nr. 296/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care modifică dispozițiile art. 53 alin. (1) prin introducerea lit. n) ce prevede că nu sunt cuprinse în baza de impozitare „(...) n) dividendele primite de la o persoană juridică română”, aceste venituri nu mai intră în baza de calcul al impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.

baza de  
impunere

### Exemplu:

5.a. O microîntreprindere hotărăște distribuirea de dividende, din profitul anilor precedenți, în luna decembrie 2022. Dividendele sunt repartizate asociatului unic. Pentru suma respectivă reține impozitul de 5% pe care îl va achita în luna ianuarie 2023. Dividendele urmează să fie plătite în luna martie 2023.

Se pune întrebarea: care este cota de impunere corectă?

Distribuirea dividendelor se realizează, potrivit prevederilor pct. 420 și următoarelor din O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările ulterioare, după aprobarea situațiilor financiare anuale/trimestriale. Din momentul stabilirii de către adunarea generală a dividendului, acesta devine un drept de creanță individual al asociaților/acționarilor față de societate.

În speța prezentată este vorba de repartizarea profitului obținut în perioadele anterioare exercițiului 2022, respectiv în luna decembrie 2022, operațiune care se înregistrează în evidența contabilă prin nota: 1171/ani anteriori „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită” = 457 „Dividende de plată”.

Potrivit prevederilor art. 97 alin. (7) din Codul fiscal, aplicabile în anul 2022, veniturile distribuite sub formă de dividende se impozitează cu o cotă de 5%, aplicată asupra sumelor brute, impozitul fiind final. Termenul până la care se declară și se virează impozitul pentru sumele neplătite este cel târziu până la 25 ianuarie 2023.

Pentru anul 2023 sunt în vigoare prevederile O.G. nr. 16/2022 care stabilesc că, pentru sumele **distribuite** începând cu 1 ianuarie 2023, impozitul datorat de societate este cel de 8%.

În cazul prezentat, cota de impozitare este cea de 5%, indiferent de anul din care provine profitul distribuit, deoarece dividendele sunt repartizate în anul 2022.

La nivelul persoanelor fizice, veniturile de această natură se consideră realizate la momentul încasării efective a dividendelor.

Pentru veniturile din investiții, cum sunt cele din dividende încasate în luna martie 2023, baza de calcul la care se stabilește contribuția de asigurări sociale de sănătate se determină potrivit dispozițiilor O.G. nr. 16/2022.

Nivelul CASS datorate pentru veniturile din investiții (în speță dividende), așa cum a fost modificat prin O.G. nr. 16/2022, se aplică „începând cu veniturile aferente anului 2023”, adică începând cu veniturile realizate (încasate) de la începutul anului 2023.

5.b. Care este tratamentul fiscal al dividendelor plătite de o persoană juridică română, plătitoare de impozit pe profit, unei alte persoane juridice române, plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor?

Potrivit regulii generale, o persoană juridică română care plătește dividende unei alte persoane juridice române, indiferent de tipul impozitului pe care îl aplică (impozit pe profit sau impozit pe veniturile microîntreprinderilor), are obligația să rețină, să declare și să plătească impozitul pe dividende reținut către bugetul de stat.

În anul 2022, impozitul pe dividende se stabilește prin aplicarea unei cote de impozit de 5% asupra dividendului brut plătit unei persoane juridice române.

Potrivit dispozițiilor Codului fiscal, sunt aplicabile prevederile art. 43 alin. (4) dacă este vorba de o persoană juridică română care plătește dividende unei alte persoane juridice române și sunt îndeplinite condițiile prevăzute de aceste norme legale.

Neimpozitarea dividendelor distribuite între persoanele juridice a urmărit să se asigure un tratament fiscal egal pentru dividendele plătite de o persoană juridică română, atât unei persoane juridice române, cât și unei persoane juridice rezidente în UE.

Ordonanța Guvernului nr. 16/2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, abrogarea unor acte normative și alte măsuri financiar-fiscale a venit să clarifice prevederile referitoare la regimul juridic de scutire a dividendelor, în concordanță cu prevederile Directivei 2011/96/UE, pentru a se asigura un regim național de scutire, egal și echitabil, pentru dividendele interne și transfrontaliere, plătite de un rezident român, în situații comparabile.

Astfel, se întărește faptul că scutirea se aplică în continuare și după data de 17 iulie (data intrării în vigoare a O.G. nr. 16/2022) și persoanelor juridice plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, datorită faptului că acest impozit este considerat, potrivit legislației naționale, un impozit care „**substituie impozitului pe profit**”.

De menționat este faptul că prevederile art. 43 al titlului II au fost aplicabile microîntreprinderilor și anterior publicării O.G. nr. 16/2022 dacă respectau procentul și perioada de deținere, așa cum rezultă din dispozițiile exprese ale art. 57 alin. (2) din Codul fiscal, care stabilesc că, „pentru declararea, reținerea și plata impozitului pe dividendele plătite către o persoană juridică română, microîntreprinderile sunt obligate să aplice prevederile art. 43 al titlului II.”

În acest context, a fost introdusă mențiunea de la alin. (4) al art. 43 lit. a) și b): „plătește, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări, impozit pe profit sau orice alt impozit care substituie impozitul pe profit”, aplicabilă atât persoanelor juridice plătitoare de impozit pe profit, cât și celor plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

## 6. Veniturile din diferența de curs valutar

Potrivit prevederilor Ordinului nr. 1.802/2014 pentru aprobarea reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, diferențele de curs valutar înregistrate în ct. 765 „Venituri din diferențe de curs valutar” apar cu ocazia:

- decontării creanțelor și datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate inițial;
- evaluării creanțelor și datoriilor în valută la finele lunii și la închiderea exercițiului financiar;
- evaluării disponibilităților în valută, a depozitelor în valută și a altor valori de trezorerie, înregistrate la sfârșitul lunii și la închiderea exercițiului financiar etc.

Aceste sume de natura veniturilor înregistrate ca atare în contul de venituri din diferențe de curs valutar sunt scăzute de asemenea din baza de impozitare.

Se pune întrebarea dacă diferența dintre „ct. 7651-6651” și „ct. 768-668” se stabilește individual sau împreună.

Adică:

– (7651 – 6651) se impozitează și apoi separat se impozitează (768 – 668)

sau

– (7651 + 768) – (6651 + 668) se impozitează rezultatul pozitiv?

Pentru a răspunde pornim tot de la definiția bazei impozabile a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor care, potrivit prevederilor art. 53 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, se constituie din veniturile din orice sursă, înregistrate potrivit reglementărilor contabile în vigoare, din care se scad veniturile expres prevăzute la alin. (1) și la care se adaugă veniturile de la alin. (2).

În trimestrul IV sau în ultimul trimestru al perioadei impozabile se adaugă diferența favorabilă dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare, înregis-

diferențe  
de curs  
valutar

trate ca urmare a decontării creanțelor și datoriilor în lei în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente, înregistrate cumulativ de la începutul anului.

Așa cum s-a menționat, în timpul anului, când se calculează impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, se scad toate veniturile din conturile (765 și 768), iar la sfârșitul anului se adună diferența pozitivă dintre toate conturile (765 și 768) și toate conturile de cheltuieli (665 și 668), inclusiv cele din evaluarea creanțelor și datoriilor, a leasingului, a creditelor, a disponibilităților etc.

Prima variantă prezentată în întrebare ar putea fi avantajoasă în situația în care cheltuielile sunt mai mari decât veniturile, iar pierderea din diferențe de curs nu se adaugă la baza impozabilă.

Această variantă nu este însă în spiritul articolului, deoarece acesta prevede că se adaugă „diferența favorabilă dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente, înregistrate cumulativ de la începutul anului”.

Adică este vorba de suma veniturilor din care se scade suma cheltuielilor.

### Exemplu:

O societate plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor are ca obiect de activitate închirierea și subînchirierea bunurilor proprii și închiriate.

Aceasta primește facturile de utilități și refacturează cota parte chirieșilor, conform consumului indicat de contoarele montate acestora.

Cum este considerat venitul înregistrat din refacturarea costurilor?

Din punctul de vedere al reglementărilor contabile, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014, cu modificările ulterioare, pct. 432: „Sumele colectate de o entitate în numele unor terțe părți, inclusiv în cazul contractelor de agent, comision sau mandat comercial încheiate potrivit legii, nu reprezintă venit din activitatea curentă, chiar dacă din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată persoanele care acționează în nume propriu sunt considerate cumpărători revânzători. În această situație, veniturile din activitatea curentă sunt reprezentate de comisioanele cuvenite.”

Așa cum se menționează în continuare la pct. 432<sup>1</sup>, încadrarea operațiunilor respective implică răspunderea societății deoarece aceasta deține contractele și cunoaște prevederile stabilite de comun acord.

Operațiunea de refacturare presupune că persoana juridică care o efectuează (conform prevederilor contractuale) urmărește numai recuperarea contravalorii unor achiziții de servicii care au fost efectuate pe numele său, dar în contul altei persoane, și că aceasta nu recuperează mai mult decât cheltuiala efectuată.

Prevederea respectivă se regăsește la pct. 449 alin. (1) din reglementările contabile anterior amintite, care stabilește că în cheltuielile entității se înregistrează valorile plătite sau de plătit pentru consumuri de stocuri și servicii prestate, de care beneficiază entitatea, nu și cele plătite în numele unor terți.

Din prezentarea acestor dispoziții contabile se poate trage concluzia că o entitate care refacturează servicii înregistrează în contabilitate la cheltuieli, pe conturi din clasa 6, consumurile aferente activității proprii și pe conturi de creanțe sumele facturate unor terțe părți, aferente consumurilor efectuate de acestea. Ca urmare, la venituri va înregistra doar veniturile proprii, nu și cele provenite din refacturarea cheltuielilor plătite în numele terților.

Reiterăm importanța clauzelor prevăzute în contractele încheiate de entitate cu chiriașii săi referitoare la modalitatea de determinare a consumurilor, la varianta de refacturare, justificarea sumelor refacturate, termene de plată, perceperea sau nu a vreunei sume suplimentare (comision) pentru plata utilităților în numele chiriașului etc.

De asemenea, trebuie menționat că evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Acestea trebuie să reflecte întocmai modul cum se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea.

Conform prevederilor pct. 61 din prevederile contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările ulterioare, aprobarea politicilor contabile pentru operațiunile derulate, inclusiv stabilirea de proceduri proprii pentru situațiile prevăzute de legislație, revine administratorului entității.

În speța prezentată, în care nu se facturează decât consumul efectiv, fără niciun adaos/comision, se consideră că operațiunea se înregistrează prin utilizarea „ct. 461” și că nu se datorează impozit pe venit pentru cheltuielile refacturate, deoarece nu sunt considerate sume accesorii contractului de închiriere.

### Cazuri în care microîntreprinderile își schimbă statutul fiscal în timpul exercițiului

Regulile de ieșire din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor în cursul anului sunt reglementate la art. 52 din Codul fiscal.

reguli de  
ieșire din  
sistemul de  
impunere

Prevederea generală este că, dacă în timpul unui an fiscal, o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 500.000 euro (calculate la cursul de schimb valutar comunicat pentru data de 31 decembrie a anului anterior), aceasta devine plătitoare de impozit pe profit.

Determinarea și plata impozitului pe profit se efectuează începând cu trimestrul în care au fost depășite limitele veniturilor respective, luându-se în calcul veniturile și cheltuielile realizate de la începutul acestui trimestru.

#### Exemple:

1. În cursul unui an fiscal, o societate care realizează venituri majoritare din cultura cerealelor mai mari decât echivalentul în lei a 500.000 euro devine plătitoare de impozit pe profit dacă la data de 31 decembrie a exercițiului anterior a îndeplinit cumulativ condițiile de a fi microîntreprindere. În luna septembrie, ca urmare a facturării producției realizate, veniturile înregistrate depășesc limita prevăzută de lege și aplică statutul fiscal de plătitor de impozit pe profit începând cu 1 iulie. Se pune întrebarea: cum declară și cum efectuează plata impozitului pe profit, în concordanță cu dispozițiile Codului fiscal?

Conform prevederilor art. 52 alin. (1) din Codul fiscal, societatea devine plătitoare de impozit pe profit din trimestrul III din care nu a mai îndeplinit condițiile și aplică prevederile art. 41 alin. (5) din Codul fiscal, în sensul că în timpul anului nu are obligația completării și declarării impozitului pe profit prin declarația 100 cod 14.13.01.99/bs, aprobată cu modificări prin Ordinul ANAF nr. 237/2022.

De asemenea, nu are nici obligația efectuării plăților trimestriale.

Societățile care realizează venituri majoritare din cultura cerealelor și a plantelor tehnice și a cartofului, pomicultură și viticultură au obligația, potrivit dispozițiilor art. 41 din Legea nr. 227/2015, de a declara și a plăti impozitul pe profit anual, până la data de 25 februarie inclusiv a anului următor celui pentru care se calculează impozitul, cu excepția perioadelor în care se aplică prevederile O.U.G. nr. 153/2020.

Încadrarea în activitățile cu profil agricol, prevăzute la art. 41 din Legea nr. 227/2015, se face potrivit prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 656/1997 privind aprobarea Clasificării activităților din economia națională – CAEN, cu modificările ulterioare.

Prin excepție, dacă, în timpul anului, veniturile realizate din aceste domenii nu mai îndeplinesc caracterul de **majoritar**, din anul următor, calculul și plata impozitului pe profit se fac trimestrial.

2. O societate care, la data de 31 decembrie a anului anterior exercițiului curent, a realizat venituri din vânzare de marfă de 3.500.000 lei, are un contract de asociere în participațiune prin care cedează 30% din venituri și cheltuieli către o altă societate. Deși are venituri peste 700.000 euro, nu depășește limita prevăzută de lege ca urmare a acestui contract.

Cum se determină tipul de impozit pe care îl datorează?

Asocierea în participațiune este definită, potrivit prevederilor art. 1949 și următoarelor din Codul civil, ca fiind „contractul prin care o persoană acordă uneia sau mai multor persoane o participație la beneficiile și pierderile uneia sau mai multor operațiuni pe care le întreprinde”.

Obiectul asocierii în participațiune poate consta dintr-o anumită operațiune sau din totalitatea actelor de comerț efectuate de o persoană. Contractul de asociere în participație nu are personalitate juridică și se probează numai prin înscris.

Din punct de vedere contabil, operațiunile realizate în cadrul contractelor de asociere sunt prevăzute de O.M.F.P. nr. 1.802/2014 privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările ulterioare la art. 4 din partea introductivă și pct. 424 și următoarele.

Acestea stabilesc că:

- evidența asocierii în participație se organizează atât la nivelul asocierii, cât și în contabilitatea fiecărei societăți parte la contract;
- societatea care conduce evidența asocierii în participație întocmește balanța de verificare, distinct de cea a activității proprii;
- evidența decontărilor din aceste operațiuni, respectiv a veniturilor și cheltuielilor realizate, precum și a sumelor virate între coparticipanți, se face cu ajutorul ct. 458 „Decontări din operații în participație”, distinct pe cele două analitice;
- decontul (cod 14-4-14) este reglementat prin O.M.F.P. nr. 2.634/2015 privind documentele financiar bancare;
- în situațiile financiare anuale ale entității care conduce evidența asocierii se înscriu bunurile de natura stocurilor, creanțelor, disponibilităților și a datoriilor asocierii în participațiune.

În speța prezentată, societatea plătitoare de impozit pe profit obține venituri atât din activitatea sa de comercializare a mărfurilor, cât și 70% dintr-un contract de asociere cu o altă persoană juridică.

Ambele persoane juridice implicate în asociere își înregistrează în evidența contabilă veniturile și cheltuielile obținute din operațiune, distinct de veniturile și cheltuielile obținute din alte activități.

La sfârșitul exercițiului, ambele societăți își evaluează mărimea veniturilor pentru verificarea încadrării în limita echivalentului de 500.000 euro.

Menționăm că impozitul pe veniturile microîntreprinderilor are în vedere numai veniturile expres prevăzute la art. 53 alin. (1) și (2), și nu cifra de afaceri (art. 47 lit. c) din Codul fiscal): „c) a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 500.000 euro”.

Astfel că, dacă în cursul unui trimestru, totalul veniturilor realizate de societate (din comercializare cât și din cota cuvenită din activitatea din asociere) sunt mai mari decât echivalentul în lei a 500.000 euro, calculat la cursul BNR pentru data de 31 decembrie a anului anterior, aceasta are obligația să comunice schimbarea vectorului fiscal.

Modificarea statutului de plătitor de impozit pe veniturile microîntreprinderilor se face cunoscută organului fiscal prin depunerea formularului 700 „Declarație pentru înregistrarea/modificarea în mediu electronic a categoriilor de obligații fiscale declarative înscrise în vectorul fiscal” până la data de 31 martie a anului următor (art. 55 alin. (2) din Codul fiscal).

Societatea devine plătitoare de impozit pe profit începând cu data de întâi a trimestrului din care a depășit limita.

3. O societate plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor este absorbită în urma unei operațiuni de fuziune.

Cum declară la organul fiscal încetarea activității și ce alte documente sunt necesare?

Actul normativ care reglementează contabil și fiscal reorganizările este Ordinul nr. 897/2015 privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților.

Din punct de vedere juridic, la data la care fuziunea produce efecte, societatea absorbită se dizolvă și își pierde personalitatea juridică. Tot la această dată, societatea absorbită înregistrează în contabilitatea proprie operațiunile de transmitere a întregului patrimoniu către societatea absorbantă, iar societatea absorbantă înregistrează operațiunea de preluare a patrimoniului societății absorbite.

Activele societății absorbite se înregistrează în debitul ct. 456 „Decontări cu asociații privind capitalul” și

pasivele prin creditul contului 456. Rezultă un bilanț cu sume 0, iar societatea absorbantă preia activele în creditul ct. 456 „Decontări cu asociații privind capitalul” și pasivele în debitul aceluiași cont.

Din punct de vedere fiscal, potrivit dispozițiilor art. 50 alin. (1) și ale pct. 3 alin. (3) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificările ulterioare, anul fiscal al unei microîntreprinderi se încheie, în cazul dizolvării urmate de lichidare, la data depunerii situațiilor financiare la administrația financiară.

În ceea ce privește plata impozitului pe venitul microîntreprinderilor rezultat din închiderea conturilor, aceasta se va efectua fără să se depună declarația 100 deoarece pentru microîntreprinderi formularul se depune până la data de 25 a lunii următoare trimestrului.

După eliberarea certificatului de radiere de la registrul comerțului, se depune la organul fiscal teritorial declarația 010 în care se va completa pe penultima pagină data radierii firmei, împreună cu Codul de identificare fiscală, în original.

4. O societate a depășit cifra de afaceri de 500.000 euro în luna noiembrie a exercițiului curent. Conform reglementărilor, trece, începând cu trimestrul 4, la statutul de plătitor de impozit pe profit. Cum se face calculul impozitului pe profit pentru trimestrul 4 și cum se va completa D 101?

Așa cum s-a mai menționat, art. 52 din Codul fiscal reglementează faptul că, dacă o societate plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor realizează venituri mai mari decât echivalentul în lei a 500.000 euro, aceasta începe să calculeze impozit pe profit începând cu trimestrul în care s-a depășit limita respectivă.

Pentru stabilirea limitei se iau în calcul veniturile înregistrate cumulativ de la începutul anului fiscal, adică aceleași venituri „care constituie baza impozabilă prevăzută la art. 53 din Codul fiscal”.

La alin. (3) al art. 52 se prevede modul de calcul și de plată a impozitului pe profit de către microîntreprinderea care a depășit plafonul veniturilor.

Acestea se efectuează luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul respectiv, adică, în speța prezentată, din trimestrul IV (de la 1 octombrie).

Trecerea la un alt statut fiscal se comunică organelor fiscale teritoriale, în sensul că are loc ieșirea din sistemul fiscal al impunerii veniturilor microîntreprinderilor și luarea în evidență ca plătitor de impozit pe profit.

Pentru determinarea cheltuielilor cu deductibilitate limitată, a celor nedeductibile, a sumelor neimpozabile etc., se au în vedere numai veniturile și cheltuielile perioadei de la care societatea a devenit plătitoare de impozit pe profit, adică cele înregistrate pe perioada 1 octombrie – 31 decembrie.

Declarația 101 privind impozitul pe profit se va completa numai cu sumele realizate în trimestrul IV, care în acest caz reprezintă exercițiul fiscal pentru plătitorul de impozit pe profit.

5. În cursul lunii august, o microîntreprindere a depășit suma totală a veniturilor de 500.000 euro, în echivalent lei, și trece la categoria fiscală de plătitor de impozit pe profit, începând cu trim. III. La sfârșitul anului, suma totală a veniturilor care constituie baza de impozitare nu se mai încadrează însă în limita prevăzută de Codul fiscal. Cum se procedează în acest caz?

Având în vedere situația prezentată, din luna iulie entitatea trece la statutul fiscal de plătitor de impozit pe profit, pe care îl păstrează până la sfârșitul anului fiscal.

Are obligația să comunice organului fiscal teritorial această modificare, în sensul că are loc ieșirea din sistemul fiscal al impunerii veniturilor microîntreprinderilor și luarea în evidență ca plătitor de impozit pe profit.

Pentru cele două trimestre s-a determinat impozitul pe profit conform prevederilor titlului II, luând în calcul numai veniturile și cheltuielile perioadei de la care societatea a devenit plătitoare de impozit pe profit, adică acelea înregistrate pe perioada 1 iulie – 31 decembrie.

Așa cum s-a mai menționat, suma privind impozitul pe veniturile microîntreprinderilor achitată în primele două trimestre nu se regularizează prin Declarația 101 întocmită pentru impozitul pe profit „anual”, cu termen de declarare 25 martie.

• La sfârșitul exercițiului se analizează veniturile realizate și dacă se constată că acestea sunt sub limita echivalentului în lei a 500.000 euro, stabilită de art. 47 lit. c) din Codul fiscal, se solicită organului fiscal schimbarea vectorului fiscal prin depunerea D 010/D 700 până la data de 31 martie (art. 55 alin. (2) din Codul fiscal).

• Se bifează scoaterea din evidență ca plătitor de impozit pe profit începând cu data de 1 ianuarie a anului următor și luarea în evidență ca plătitor de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, cu aceeași dată.

### Anul fiscal

Anul fiscal al unei microîntreprinderi este anul calendaristic.

Pentru microîntreprinderile care se înființează în cursul unui an fiscal, perioada impozabilă începe:

- de la data înregistrării acesteia la registrul comerțului, dacă are această obligație;
- de la data înregistrării acesteia în registrul ținut de instanțele judecătorești competente, dacă are această obligație;
- de la data încheierii sau, după caz, a punerii în aplicare a contractelor de asocierie, în cazul asocierilor care nu dau naștere unei noi persoane juridice.

**perioada  
impozabilă**

În cazul microîntreprinderilor care se reorganizează prin divizare sau fuziune având ca efect juridic încetarea existenței persoanei juridice prin dizolvare fără lichidare, perioada impozabilă se încheie:

- la data înregistrării în registrul comerțului/registrul ținut de instanțele judecătorești competente a noii societăți sau a ultimei dintre ele, în cazul constituirii uneia sau a mai multor societăți noi;
- la data înregistrării hotărârii ultimei adunări generale care a aprobat operațiunea sau de la altă dată stabilită prin acordul părților, în cazul în care se stipulează că operațiunea va avea efect la o altă dată, potrivit legii;
- la data stabilită potrivit legii, în alte cazuri decât cele menționate anterior.

**reorganizare  
prin divizare**

### Tratamentul fiscal al cheltuielilor efectuate de o microîntreprindere

În cazul microîntreprinderilor plătitoare de impozit pe venit nu se întâlnește noțiunea de „cheltuieli nedeductibile”, chiar dacă acestea nu sunt efectuate în scopul desfășurării activității.

De cele mai multe ori, implicațiile fiscale sunt suportate de către asociați.

Astfel, cheltuielile aferente bunurilor și/sau serviciilor achiziționate de societate în folosul personal al asociaților (participanților la capitalul persoanei juridice) sunt considerate venituri din alte surse, potrivit prevederilor art. 114 alin. (2) lit. h) din Codul fiscal, pentru care societatea trebuie să calculeze, să rețină, să declare și să achite impozitul pe veniturile din alte surse aplicând cota de 10% prevăzută la art. 115 alin. (1) din Codul fiscal.

**implicații  
fiscale**

Alte situații în care, pentru cheltuielile înregistrate, o societate plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor trebuie să rețină și să plătească impozit pe venit:

**Exemple:**

1. O societate cu răspundere limitată a încredințat unui salariat un autoturism pentru a fi utilizat atât pentru activitatea entității, cât și în interesul personal al acestuia, fără să solicite completarea foilor de parcurs.

Potrivit dispozițiilor art. 76 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, utilizarea autoturismului societății în interes personal, în afara deplasării pe distanța dus-întors de la domiciliu la locul unde își desfășoară activitatea, constituie avantaj de natură salarială, pentru care angajatul datorează impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii.

În același timp, potrivit dispozițiilor art. 76 alin. (4) lit. t) din același act normativ, nu sunt considerate venituri salariale impozabile avantajele sub forma utilizării în interes personal a autovehiculelor pentru care cheltuielile sunt deductibile 50% (art. 25 alin. (3) și art. 68 alin. (7) lit. k)).

Datorită faptului că aceste prevederi cu privire la avantajele care sunt venituri neimpozabile se referă numai la societățile plătitoare de impozit pe profit, pentru salariații unei microîntreprinderi, acestea sunt încadrate la avantaj de natură salarială și impozitate conform dispozițiilor art. 76 alin. (2) lit. s) și alin. (3) lit. b) din Codul fiscal.

Începând cu anul 2020, potrivit prevederilor Legii nr. 296 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, avantajele de această natură nu mai sunt incluse în baza de calcul al contribuțiilor obligatorii în cazul microîntreprinderilor.

2. Asociatul unei microîntreprinderi înregistrează în evidența contabilă a societății cheltuielile efectuate cu familia pe perioada concediului.  
Cum sunt tratate aceste cheltuieli?

Potrivit dispozițiilor titlului III din Codul fiscal, pentru veniturile obținute de o microîntreprindere se datorează impozit în cotă de 1%, aplicată asupra bazei stabilite la art. 53.

Spre deosebire de impozitul pe profit, determinarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor se efectuează fără a avea în vedere și cheltuielile înregistrate.

Regula este ca toate înregistrările să respecte prevederile Legii societăților nr. 31/1990, cu modificările ulterioare, reglementările contabile în vigoare aprobate prin Legea contabilității nr. 82/1991, cu modificările ulterioare, precum și pe cele ale altor acte normative emise în aplicarea acestora (de ex. Ordinul nr. 1.802/2014, cu modificările ulterioare).

Costurile privind petrecerea concediului decontate asociatului se înregistrează în evidența proprie prin notele: 461 „Debitori diverși” = 5311 „Casa în lei”, 6588 „Alte cheltuieli de exploatare” = 461 „Debitori diverși”, 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” = 446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”, 446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” = 5121 „Conturi la bănci în lei”.

Veniturile de această natură realizate de asociatul persoană fizică se încadrează în prevederile art. 114 din Codul fiscal drept venituri din alte surse.

Conform acestor dispoziții (art. 114 alin. (2) lit. h) din Codul fiscal), veniturile reprezentând „bunurile și/sau serviciile primite de un participant la persoana juridică” în folosul personal al acestuia se impozitează prin reținere la sursă de către societatea al cărei asociat este, prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului brut.

Impozitul calculat și reținut este impozit final, care se plătește la bugetul de stat.

Societatea va depune:

- formularul 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat” până la data de 25 inclusiv a lunii următoare perioadei de raportare, pentru impozitul pe veniturile din alte surse, datorat de persoanele fizice;
- formularul 205 „Declarație informativă privind impozitul reținut la sursă, veniturile din jocuri de noroc și câștigurile/pierderile din investiții” privind calcularea și reținerea impozitului pentru fiecare beneficiar de venit la organul fiscal competent până în ultima zi a lunii februarie inclusiv a anului curent pentru anul expirat (art. 132 alin. (2) din Codul fiscal).