

**Trecerea de la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor
la impozit pe profit. Tratament contabil și fiscal în anul 2017**

Definiția microîntreprinderii

Microîntreprinderea este, potrivit art. 47 din Codul fiscal, o persoană juridică română care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

- a) a realizat venituri, altele decât cele obținute din desfășurarea activităților în domeniul bancar, în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, cu excepția persoanelor juridice care desfășoară activități de intermediere în aceste domenii, în domeniul jocurilor de noroc sau activități de explorare, dezvoltare, exploatare a zăcămintelor petroliere și gazelor naturale;
- b) a realizat venituri, altele decât cele din consultanță și management, în proporție de peste 80% din veniturile totale;
- c) a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 500.000 euro. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la închiderea exercițiului financiar în care s-au înregistrat veniturile;
- d) capitalul social al acesteia este deținut de persoane, altele decât statul și unitățile administrativ-teritoriale;
- e) nu se află în dizolvare, urmată de lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești, potrivit legii.



În cazul în care, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent o societate nu mai îndeplinește condițiile de încadrare în categoria microîntreprinderilor, se impune întocmirea formalităților de trecere la impozit pe profit, respectiv completarea și depunerea formularului cod 010.

Notă:

Pentru încadrarea în condițiile privind nivelul veniturilor realizate în anul precedent, respectiv venituri, altele decât cele din consultanță și management, în proporție de peste 80% din veniturile totale și venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 500.000 euro, se vor lua în calcul aceleași venituri care constituie baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor prevăzută la art. 53 din Codul fiscal.



Notă:

Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel de la închiderea aceluiași exercițiu financiar, potrivit punctului 1 din Normele metodologice aferente art. 47.

***Trecerea de la impozitul pe venitul microîntreprinderilor
la impozit pe profit în cursul anului fiscal 2017***

Calculul și plata impozitului pe profit de către microîntreprinderile care realizează venituri mai mari de 500.000 euro, realizează venituri din consultanță și management a căror pondere în veniturile totale este de peste 20% inclusiv sau dacă o microîntreprindere începe în cursul unui trimestru să desfășoare activități în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, cu excepția persoanelor juridice care desfășoară activități de intermediere în aceste domenii, în domeniul jocurilor de noroc sau activități de explo-

rare, dezvoltare, exploatare a zăcămintelor petroliere și gazelor naturale, se efectuează luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul respectiv.

Dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează **venituri mai mari de 500.000 euro**, aceasta datorează impozit pe profit, începând cu trimestrul în care s-a depășit plafonul.



Notă:

Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la încheierea exercițiului financiar precedent, potrivit art. 52 alin. (2) din Codul fiscal.

Dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri din consultanță și management a căror **pondere în veniturile totale este de peste 20% inclusiv**, aceasta datorează impozit pe profit, începând cu trimestrul în care s-a depășit procentul de 20%. Încadrarea în categoria veniturilor din consultanță și management se efectuează prin analiza contractelor încheiate și a altor documente care justifică natura veniturilor.

Modificările ulterioare ale datelor din declarația de înregistrare fiscală trebuie aduse la cunoștință organului fiscal central, în termen de 15 zile de la data producerii acestora, prin completarea și depunerea declarației de mențiuni, formularul 010.

microîntreprindere

Dacă o microîntreprindere începe în cursul unui trimestru să desfășoare activități în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, cu excepția persoanelor juridice care desfășoară activități de intermediere în aceste domenii, în domeniul jocurilor de noroc sau activități de explorare, dezvoltare, exploatare a zăcămintelor petroliere și gazelor naturale, aceasta datorează impozit pe profit începând cu trimestrul în care a început desfășurarea activităților respective.

În cazul în care, în cursul anului fiscal, părțile sociale ce compun **capitalul social** al microîntreprinderii sunt cesionate **statului ori unor unități administrativ-teritoriale** sau în cazul în care microîntreprinderea **se află în dizolvare, urmată de lichidare**, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești, potrivit legii, aceasta comunică organelor fiscale competente ieșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, până la data de 31 martie inclusiv a anului fiscal următor, potrivit art. 55 alin. (3) din Codul fiscal.

Totuși, dacă microîntreprinderea se dizolvă cu lichidare, potrivit legii, în cursul aceluiași an în care a început lichidarea, aceasta va menține sistemul de impunere pe venit, având obligația să depună declarația de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și să plătească impozitul aferent până la data depunerii situațiilor financiare la organul fiscal competent, potrivit art. 56 alineatul (3) din Codul fiscal.

Recunoașterea pierderilor fiscale în cazul trecerii de la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor la impozit pe profit în anul 2016 nu aduce noutăți, însă este important de menționat faptul că, potrivit art. 31 alin. (4) din Codul fiscal, contribuabilii care au fost plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și care anterior au realizat pierdere fiscală recuperează această pierdere începând cu data la care au revenit la sistemul de impozitare pe profit. Această pierdere se recuperează pe perioada cuprinsă între anul înregistrării pierderii fiscale și limita celor 7 ani.

Important!

Pierdere fiscală înseamnă pierderea anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit formular cod 101. Pierderea realizată pe durata aplicării sistemului de impunere pe venitul microîntreprinderii nu este deductibilă la calculul impozitului pe profit.



Exemplu 1: Trecerea de la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor la impozitul pe profit în cursul anului prin depășirea plafonului de 500.000 euro

SC ALFA SRL, microîntreprindere, comercializează aparatură IT. Această societate nu are salariați, motiv pentru care datorează bugetului de stat 3% impozit pe venit.



În perioada ianuarie-martie 2017 înregistrează următoarele venituri și cheltuieli:

- venituri din vânzarea mărfurilor: 170.000 lei;
- cheltuieli privind mărfurile: 70.000 lei.

În trimestrul I 2017, microîntreprinderea păstrează sistemul actual de impunere și declară impozit pe veniturile microîntreprinderilor până pe 25 aprilie 2017 prin formularul 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat”, în sumă de 5.100 lei (170.000 lei x 3% = 5.100 lei).

Notă contabilă:

698	=	4418	5.100 lei
„Cheltuieli cu impozitul pe venit”		„Impozit pe venit”	

În perioada aprilie-iunie 2017, SC ALFA SRL înregistrează următoarele venituri și cheltuieli:

- venituri din vânzarea mărfurilor: 2.130.000 lei
- cheltuieli privind mărfurile: 1.650.000 lei.

La sfârșitul lunii iunie 2017, cifra de afaceri realizată, cumulată de la începutul anului, este de 2.300.000 lei.

Plafonul de 500.000 de euro prevăzut pentru încadrarea în condițiile prevăzute în definiția microîntreprinderii se calculează pe baza veniturilor înregistrate, cumulată de la începutul anului fiscal, având în vedere cursul de schimb valutar valabil la închiderea anului 2016, respectiv 4,5411 lei/euro. Astfel, echivalentul în lei al plafonului de 500.000 euro este în sumă de 2.270.550 lei (500.000 euro x 4,5411 lei/euro = 2.270.550 lei).

În acest caz, se constată că cifra de afaceri realizată de S.C. ALFA S.R.L. este superioară plafonului de 500.000 euro. În acest caz, pentru că microîntreprinderea realizează venituri mai mari de 500.000 euro, aceasta datorează impozit pe profit, începând cu trimestrul II 2016, în care s-a depășit valoarea de 2.270.550 lei, adică începând cu 01 aprilie 2017.

Din punct de vedere declarativ, potrivit art. 55 alin. (1) din Codul fiscal, microîntreprinderile care depășesc în cursul anului plafonul de 500.000 euro sunt obligate să comunice organelor fiscale competente ieșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală. Termenul





prevăzut de Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală la art. 88 alin. (1) este de 15 zile de la data producerii modificărilor ulterioare înregistrării fiscale. Declararea se face prin completarea și depunerea declarației de mențiuni, formularul 010, însoțit de documente care atestă modificările intervenite.

În anul 2017, calculul și plata impozitului pe profit de către microîntreprinderile care realizează venituri mai mari de 500.000 euro se efectuează luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul respectiv:

Venituri din exploatare impozabile aprilie – iunie 2017	2.130.000 lei
Cheltuieli din exploatare deductibile aprilie – iunie 2017	1.650.000 lei
Baza de calcul impozit pe profit trimestrul II 2017	480.000 lei
Impozit pe profit datorat pentru trimestrul II 2017 (16%)	76.800 lei

Notă contabilă:

691	=	4411	76.800 lei
„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozit pe profit”	

Impozitul pe profit calculat și înregistrat în contabilitate se declară până pe 25 iulie 2017 prin formularul 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat” și se plătește până la aceeași dată.

Exemplul 2: Trecerea de la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor la impozit pe profit în cursul anului în cazul în care ponderea veniturilor realizate din consultanță și management în veniturile totale este de peste 20% inclusiv

S.C. ALFA S.R.L., microîntreprindere, prestează servicii de întreținere și reparații pentru echipamente IT și servicii de consultanță. Pentru prestarea serviciilor, societatea are 1 salariat.

În perioada ianuarie-martie 2017 înregistrează venituri în sumă de 80.000 lei, după cum urmează:

- venituri din servicii de reparații: 70.000 lei;
- venituri din servicii de consultanță: 10.000 lei.

Se calculează ponderea veniturilor din consultanță în totalul veniturilor aferente cifrei de afaceri:

$$\frac{\text{Venituri din servicii de consultanță}}{\text{Total venituri}} \times 100 = \frac{10.000 \text{ lei}}{80.000 \text{ lei}} \times 100 = 12,5\%$$

În trimestrul I 2017, microîntreprinderea păstrează sistemul actual de impunere și declară impozit pe veniturile microîntreprinderilor până pe 25 aprilie 2017 prin formularul cod 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat”.

Impozit pe venit: 80.000 lei x 2% = 800 lei.

Notă contabilă:

698	=	4418	800 lei
„Cheltuieli cu impozitul pe venit”		„Impozit pe venit”	



În perioada aprilie 2017 – iunie 2017, S.C. ALFA S.R.L. încheie mai multe contracte de consultanță. Veniturile și cheltuielile înregistrate în trimestrul II sunt:

- venituri din servicii de reparații: 70.000 lei;
- venituri din servicii de consultanță: 30.000 lei;
- cheltuieli de exploatare deductibile: 30.000 lei.

Încadrarea în categoria veniturilor din consultanță și management s-a făcut prin analiza contractelor încheiate care justifică natura veniturilor.

Se calculează ponderea veniturilor din consultanță în totalul veniturilor aferente cifrei de afaceri, cumulată de la începutul anului:

$$\frac{\text{Venituri din servicii de consultanță}}{\text{Total venituri}} \times 100 = \frac{40.000 \text{ lei}}{140.000 \text{ lei}} \times 100 = 28,57\%$$

Se constată că microîntreprinderea a realizat venituri din consultanță și management cu o pondere în veniturile totale de peste 20% inclusiv. În această situație, S.C. ALFA S.R.L. datorează impozit pe profit, începând cu trimestrul II al anului 2017.

Din punct de vedere declarativ, potrivit art. 55 alineatul (1) din Codul fiscal, microîntreprinderile care realizează venituri din consultanță și management cu o pondere în veniturile totale de peste 20% inclusiv comunică organelor fiscale competente ieșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală, în termen de 15 zile, prin formularul cod 010.



În anul 2017, calculul și plata impozitului pe profit de către microîntreprinderile care realizează venituri din consultanță și management cu o pondere în veniturile totale de peste 20% inclusiv se efectuează luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul respectiv:

Venituri din exploatare aprilie – iunie 2017	100.000 lei
Cheltuieli din exploatare deductibile aprilie – iunie 2017	30.000 lei
Baza de calcul impozit pe profit trimestrul II 2017	70.000 lei
Impozit pe profit datorat pentru trimestrul II 2017 (16%)	11.200 lei

Notă contabilă:

691	=	4411	11.200 lei
„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozit pe profit”	

Impozitul pe profit calculat și înregistrat în contabilitate se declară până pe 25 iulie 2017 prin formularul cod 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat” și se plătește până la aceeași dată.



Exemplul 3: Trecerea de la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor la impozit pe profit în cazul în care o microîntreprindere se dizolvă cu lichidare

În anul 2016, S.C. ALFA S.R.L. s-a înființat și a funcționat ca microîntreprindere, dar la sfârșitul anului 2016, avea soldul contului 121 debitor, cu o valoare de 20.000 lei. În



luna decembrie 2016, societatea intră în lichidare urmată de dizolvare. Cifra de afaceri realizată în anul 2016 a fost inferioară plafonului de 500.000 euro.



În perioada ianuarie-martie 2017 înregistrează următoarele venituri și cheltuieli:

- venituri din cedarea activelor: 30.000 lei;
- cheltuieli privind activele cedate: 5.000 lei.

În acest caz, la data de 31 decembrie 2016, nu mai este îndeplinită condiția ca societatea să nu se afle în dizolvare, urmată de lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești, potrivit legii, prevăzută în definiția microîntreprinderii. Potrivit art. 55 alineatul (3) din Codul fiscal, S.C. ALFA S.R.L. va trebui să mențină sistemul de impozitare pe venit până la sfârșitul anului 2016, urmând ca, începând cu 01 ianuarie 2017, să devină plătitoare de impozit pe profit.

Din punct de vedere declarativ, microîntreprinderea va comunica organelor fiscale competente ieșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, până la data de 31 martie inclusiv a anului fiscal următor, prin completarea declarației de mențiuni, formularul 010, în conformitate cu prevederile art. 55 alineatul (3) din Codul fiscal.

Notă:



Dacă ALFA SRL încheia procedura de dizolvare cu lichidare în 2016, până la data depunerii situațiilor financiare de lichidare la organul fiscal competent, ar fi declarat și ar fi plătit impozit pe veniturile microîntreprinderilor până la data depunerii situațiilor financiare la organul fiscal competent, în anul 2016, potrivit art. 56 alineatul (3) din Codul fiscal.

Exemplul 4: Recunoașterea pierderilor fiscale în cazul trecerii de la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor la impozit pe profit

S.C. ALFA S.R.L. a trecut de la plătitor de impozit pe profit la impozit pe venit la data de 01.01.2016, deoarece la această dată a avut o cifră de afaceri inferioară plafonului de 65.000 euro. La 31.12.2015, înregistrează o pierdere fiscală de 40.000 lei, conform declarației 101 privind impozitul pe profit, depuse pentru anul 2015.



În anul 2016, ALFA S.R.L. a funcționat ca microîntreprindere, dar la sfârșitul anului 2016, înregistrează un sold debitor al contului 121 „Profit și pierdere” în sumă de 20.000 lei. Cifra de afaceri realizată până la data de 31 decembrie 2016 a fost de 250.000 lei, deci inferioară plafonului de 500.000 euro.

În primul trimestru al anului 2017, societatea decide să își modifice obiectul de activitate și desfășoară activitate de consultanță în domeniul IT. Renunțând la activitatea desfășurată anterior, își vinde activele de care nu mai are nevoie.

În perioada ianuarie-martie 2017 înregistrează următoarele venituri:

- venituri din cedarea activelor: 30.000 lei;
- venituri din servicii de consultanță: 20.000 lei;
- cheltuieli privind activele cedate: 5.000 lei.

Se calculează ponderea veniturilor din consultanță în totalul veniturilor aferente cifrei de afaceri:

$$\frac{\text{Venituri din servicii de consultanță}}{\text{Total venituri}} \times 100 = \frac{20.000 \text{ lei}}{50.000 \text{ lei}} \times 100 = 40\%$$

Se constată că microîntreprinderea a realizat venituri din consultanță și management cu o pondere în veniturile totale de peste 20% inclusiv. În această situație, S.C. ALFA S.R.L. datorează impozit pe profit, începând cu trimestrul I al anului 2017.

Din punct de vedere declarativ, potrivit art. 55 alin. (1) din Codul fiscal, microîntreprinderile care realizează venituri din consultanță și management cu o pondere în veniturile totale de peste 20% inclusiv comunică organelor fiscale competente ieșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală. În termen de 15 zile de la data producerii modificărilor ulterioare înregistrării fiscale, prin formularul cod 010.



În anul 2017, calculul și plata impozitului pe profit de către microîntreprinderile care realizează venituri din consultanță și management cu o pondere în veniturile totale de peste 20% inclusiv se efectuează luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul respectiv.

ALFA SRL are în vedere faptul că poate să recupereze, începând cu data la care a revenit la sistemul de impozitare pe profit, pierderea fiscală realizată în anul 2015, declarată prin formularul 101 privind impozitul pe profit. Pierderea din anul 2016 este doar o pierdere contabilă, pe care nu are dreptul să o deducă la calculul impozitului pe profit.

Modul de calcul a impozitului pe profit datorat în trimestrul I 2017 este următorul:

Venituri impozabile ianuarie – martie 2017	50.000 lei
Cheltuieli deductibile ianuarie – martie 2017	5.000 lei
Pierdere fiscală 2015	40.000 lei
Pierdere contabilă 2016	20.000 lei
Baza de calcul impozit pe profit trimestrul I 2017	5.000 lei
Impozit pe profit datorat pentru trimestrul I 2017 (16%)	800 lei

Notă contabilă:

691	=	4411	800 lei
„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozit pe profit”	

Impozitul pe profit calculat și înregistrat în contabilitate se declară până pe 25 aprilie 2017 prin formularul 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat” și se plătește până la aceeași dată.

