

## P 9.1. IMPOZITAREA VENITURILOR MICROÎNTRINDERILOR ÎNCEPÂND CU 1 IANUARIE 2016

**Microîntreprinderea** este persoana juridică română înființată în baza Legii societăților comerciale nr. 31/1990, republicată, cu modificările ulterioare care, începând cu data de 1 ianuarie 2016, îndeplinește cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

**a) a realizat venituri, altele decât cele obținute din desfășurarea de activități din următoarele domenii:**

● *domeniul bancar*

Activitatea bancară este reglementată, în principal, de prevederile O.U.G. nr. 99/2006 privind instituțiile de credit și adecvarea capitalului, aprobată prin Legea nr. 227/2007, cu modificările ulterioare. La acestea se adaugă și reglementările instituțiilor de plată și a instituțiilor financiare nebankare.

● *în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, cu excepția persoanelor juridice care desfășoară activități de intermediere în aceste domenii*

Prin activitatea de asigurare și reasigurare se înțelege, potrivit prevederilor Legii nr. 32/2000, cu modificările ulterioare, operațiunea prin care un asigurator constituie, pe principiul mutualității, un fond de asigurare, prin contribuția unui număr de asigurați, expuși la producerea anumitor riscuri și îi recompensează pe cei care suferă un prejudiciu pe seama fondului alcătuit din primele încasate, precum și pe seama celorlalte venituri rezultate ca urmare a activității desfășurate.

Piața de capital cuprinde, potrivit prevederilor Legii nr. 297/2004, cu modificările și completările ulterioare, activitățile specifice desfășurate pe piețele de instrumente financiare, în scopul mobilizării disponibilităților financiare ale participanților și este reglementată de CNVM.

● *în domeniul jocurilor de noroc*

Activitatea de jocuri de noroc este reglementată de prevederile O.U.G. nr. 77/2009 privind organizarea și exploatarea jocurilor de noroc, aprobată prin Legea nr. 246/2010, cu modificările aduse de O.U.G. nr. 92/2014 pentru reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare și modificarea unor acte, aprobată cu modificări prin Legea nr. 124/2015.

● *în activități de explorare, dezvoltare, exploatare a zăcămintelor petroliere și gazelor naturale*

Activitatea respectivă se referă la zăcămintele petroliere și de gaze, înmagazinarea lor subterană, transportul și tranzitul lor pe conducte magistrale, precum și operarea terminalelor petroliere, potrivit dispozițiilor Legii petrolului nr. 238/2004, cu modificările ulterioare și ale Legii nr. 123/2012, cu modificările și completările ulterioare.

**activități ce  
nu pot fi  
desfășurate  
de către micro-  
întreprinderi**

condiții  
micro-  
întreprindere

- 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 100.000 euro.  
Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la închiderea exercițiului financiar în care s-au înregistrat veniturile;



Pentru anul 2016, cursul de schimb utilizat este de 4,5245 lei/euro.

- d) capitalul social al acesteia nu este deținut de stat și autorități locale;
- e) nu se află în dizolvare, urmată de lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești, potrivit legii.



Potrivit dispozițiilor Legii nr. 227/2015, aplicabilă începând cu anul 2016, toate societățile care îndeplinesc cumulativ aceste condiții sunt **obligate** în continuare la plata impozitului pe venitul microîntreprinderilor.

persoane  
nou-înființate

Persoana juridică română care este nou-înființată trebuie să plătească impozit pe veniturile microîntreprinderilor începând cu primul an fiscal, dacă condiția privind structura capitalului social prevăzută la art. 47 lit. d) este îndeplinită la data înregistrării la registrul comerțului (asociații/acționarii să nu fie statul sau autorități locale).

Potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală (art. 72), persoanele juridice care se înființează în cursul unui an fiscal trebuie să comunice organelor fiscale competente aplicarea sistemului de impunere pe veniturile microîntreprinderilor prin depunerea Declarației 010 „Declarație de înregistrare fiscală/Declarație de mențiuni pentru persoanele juridice, asocieri și alte entități fără personalitate juridică”.

Aceeași declarație se depune și dacă, în timpul anului, microîntreprinderea intră în dizolvare urmată de lichidare sau dacă în structura capitalului social s-au produs modificări în sensul deținerii de participații de la unitățile administrativ-teritoriale sau stat.



- **Persoanele juridice române plătitoare de impozit pe profit, care la sfârșitul exercițiului anterior îndeplinesc condițiile de microîntreprindere, trebuie să comunice organelor fiscale competente, până la data de 31 martie, aplicarea sistemului de impunere pe veniturile microîntreprinderilor.**

### Excepțiile de la aplicarea impozitului pe venitul microîntreprinderilor

Acestea se referă la:

excepții

- ✓ persoana juridică română nou-înființată care, începând cu data înregistrării în registrul comerțului, intenționează să desfășoare activități în domeniul bancar, în domeniul asigurărilor, în domeniul jocurilor de noroc, al consultanței și managementului (peste cota de 20%) sau al explorării, dezvoltării, exploatării zăcămintelor petroliere și gazelor naturale;
- ✓ persoana juridică română care, la data înregistrării în registrul comerțului, a subscris un capital social reprezentând cel puțin echivalentul în lei al sumei de 25.000 euro.



Aceasta poate opta să aplice prevederile titlului II din Codul fiscal. Opțiunea este definitivă, cu condiția menținerii valorii capitalului social de la data înregistrării, pentru întreaga perioadă de existență a persoanei juridice respective. În cazul în care condiția deținerii nu este respectată, persoana juridică aplică prevederile titlului III începând cu anul fiscal următor celui în care capitalul social este redus sub valoarea reprezentând echivalentul în lei al sumei de 25.000 euro de la data înregistrării.

- impozitare se va adăuga și diferența dintre veniturile din diferențe de curs valutar și cheltuielile din
- diferențe de curs valutar, înregistrate de la începutul anului ( $22,5 + 30 - 40 = 12,5$ ).
- În același mod se calculează și diferențele dintre veniturile financiare și cheltuielile financiare care
- apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor în lei, calculate față de cursul unei alte monede (de ex.
- la contractele de leasing financiar).

### Cote de impozitare

**Cotele de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor sunt:**

- a) 1% pentru microîntreprinderile care au peste 2 salariați, inclusiv;
- b) 2% pentru microîntreprinderile care au un salariat;
- c) 3% pentru microîntreprinderile care nu au salariați.

Astfel, persoanele juridice române care se înființează după 1 ianuarie 2016 aplică cota de impozitare de 1% dacă:

- angajează cel puțin 2 salariați;
- sunt constituite pe o durată mai mare de 48 de luni;
- acționarii/asociații lor nu au deținut titluri de participare la alte persoane juridice.

Această cotă se aplică pentru primele 24 de luni de la data înregistrării societății, potrivit legii.

Prin salariat se înțelege persoana angajată cu contract individual de muncă cu normă întreagă, potrivit Codului muncii aprobat prin Legea nr. 53/2003, republicată, cu modificările ulterioare.

Condiția se consideră îndeplinită și în cazul microîntreprinderilor care:

- a) au persoane angajate cu contract individual de muncă cu timp parțial dacă fracțiunile de normă prevăzute în acestea, însumate, reprezintă echivalentul unei norme întregi (de ex. 4 salariați cu 2 ore/zi);
- b) au încheiate contracte de administrare sau mandat, potrivit legii, în cazul în care remunerația acestora este cel puțin la nivelul salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată.

Cota de impozitare de 1% se aplică până la sfârșitul trimestrului în care se încheie perioada de 24 de luni și numai dacă, în cadrul unei perioade de 48 de luni de la data înregistrării, microîntreprinderea nu se află în una din următoarele situații:

- lichidarea voluntară prin hotărârea adunării generale, potrivit legii;
- dizolvarea fără lichidare, potrivit legii;
- inactivitate temporară, potrivit legii;
- declararea pe propria răspundere a nedeșfășurării de activități la sediul social/sediile secundare, potrivit legii;
- majorarea capitalului social prin aporturi efectuate, potrivit legii, de noi acționari/asociați;
- acționarii/asociații săi vând/cesionează/schimbă titlurile de participare deținute.

cotă  
impozitare  
1%

aplicare  
cotă 1%

În cazul în care microîntreprinderea nou-înființată nu mai are niciun salariat în primele 24 de luni, aceasta va aplica cota de impunere de 3% începând cu trimestrul în care s-a efectuat modificarea.

Pentru microîntreprinderea care are angajată o singură persoană, a cărei raport de muncă încetează, condiția prevăzută la alin. (2) al art. 51 se consideră îndeplinită dacă în cursul trimestrului respectiv este angajat un nou salariat.

**modificarea  
numărului  
de salariați**

Dacă în cursul anului fiscal numărul de salariați se modifică, cotele de impozitare se aplică începând cu trimestrul în care a avut loc schimbarea. De exemplu, dacă o microîntreprindere are 2 salariați și în trim. II, în luna aprilie, unul dintre aceștia solicită încetarea raporturilor de muncă, cota de impunere de 1% nu se modifică dacă până la sfârșitul lunii iunie societatea angajează unul sau mai mulți salariați.

Pentru menținerea cotelor de impozitare, noii salariați trebuie să fie angajați cu contract individual de muncă pe durată nedeterminată sau pentru o perioadă limitată de cel puțin 12 luni.

**Cazuri în care microîntreprinderile devin plătitoare de impozit pe profit în timpul anului**

**Exemple:**

1. În cursul unui an fiscal, o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 100.000 euro.

O societate care realizează venituri majoritare din cultura cerealelor este plătitoare de impozit pe venit dacă la data de 31 decembrie a exercițiului anterior a îndeplinit cumulativ condițiile de a fi microîntreprindere. În luna mai, ca urmare a facturării producției realizate, depășește echivalentul în lei a plafonului de 100.000 euro.

Ca urmare, devine plătitoare de impozit pe profit începând cu trimestrul II al anului în curs. Se pune întrebarea cum declară și cum face plata impozitului pe profit, în concordanță cu prevederile Codului fiscal.

Conform prevederilor art. 52 alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care microîntreprinderea depășește suma veniturilor impozabile de 100.000 euro (calculată la cursul de schimb de la închiderea exercițiului financiar precedent) devine plătitoare de impozit pe profit din trimestrul în care nu a mai îndeplinit condițiile.

În speța prezentată, începând cu trimestrul II al anului în curs, societatea devine plătitoare de impozit pe profit și aplică prevederile art. 34 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 prin Ordinul nr. 878/2013. 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.

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. În cursul exercițiului 2016, o microîntreprindere încheie un contract de asociere în participațiune cu o societate cu răspundere limitată. Microîntreprinderea se obligă, potrivit dispozițiilor Ordinului nr. 1.802/2014, cu modificările ulterioare, să conducă evidența contabilă a asocierii. Microîntreprinderea participă cu bani în cotă de 35%, iar SRL-ul cu o clădire care reprezintă 65% din asociere. Cum sunt tratate veniturile realizate din asociere din punctul de vedere al impozitului pe venitul microîntreprinderilor?

Se au în vedere următoarele reglementări legale:

– Prevederile Codului civil, art. 1.949 și următoarele, potrivit cărora contractul de asociere în participațiune este definit ca fiind „contractul prin care o persoană acordă uneia sau mai multor persoane o participațiune la beneficiile și pierderile uneia sau mai multor operațiuni pe care le întreprinde”.

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

• – Dispozițiile Ordinului nr. 1.802/2014, cu modificările ulterioare (pct 6, pct. 424 și următoarele) conform cărora: evidența asocierii în participație se organizează atât la nivelul asocierii, cât și în contabilitatea fiecărei societăți parte la contract; societatea comercială care conduce evidența asocierii în participație întocmește bilanța de verificare, distinct de cea a activității proprii; evidența decontărilor din aceste operațiuni, respectiv a decontării 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.

• – Dispozițiile Ordinului nr. 1.802/2014 privind documentele financiar-bancare, potrivit cărora documentul de transmitere a veniturilor, cheltuielilor și a eventualelor sume între coparticipanți este Decontul pentru operațiuni în participație, cod 14-4-14;

• – Prevederile Legii nr. 227/2015, art. 34, care reglementează că într-o asocierie dintre două persoane juridice române veniturile și cheltuielile înregistrate în contabilitatea asocierii se atribuie fiecărui asociat conform prevederilor contractului de asocierie. Beneficiile și pierderile rezultate din realizarea obiectului asocierii se distribuie între părți proporțional cu cotele stabilite de aceștia prin contractul de asocierie în participațiune, corespunzătoare contribuției aduse. Venitul net se consideră distribuit și dacă acesta rămâne în asocierie sau este pus la dispoziția asociaților.

• În aplicarea acestor dispoziții legale, microîntreprinderea ține evidența contabilă separată a activității proprii de cea derulată prin contractul de asocierie și transmite prin decont veniturile și cheltuielile rezultate. Preia în evidența proprie 35% din veniturile și cheltuielile asocierii, iar în baza de impozitare va adăuga la veniturile realizate din activitatea proprie această cotă de 35%, preluată din asocierie.

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

• Se pune întrebarea: prin ce modalitate declară la organul fiscal încetarea activității și ce alte documente sunt necesare?

• Actul normativ care reglementează reflectarea în contabilitate a operațiunii de fuziune prin absorbție a unei societăți este Ordinul nr. 897/2015 privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților comerciale, precum și retragerea sau excluderea unor asociați din cadrul societăților comerciale.

• 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.

• La finele exercițiului, societatea absorbantă depune situații financiare anuale care vor cuprinde și patrimoniul societății absorbite.

• Din punct de vedere fiscal, potrivit dispozițiilor art. 47 lit. e), 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 administrația

financiară declarația 010 în care se va completa pe penultima pagină, data radierii firmei) împreună cu Codul de identificare fiscală, în original.

4. În cursul unui an fiscal, ponderea veniturilor realizate de o microîntreprindere din consultanță și management în veniturile totale este de peste 20%.

O microîntreprindere cu activitate de transport marfă, cod CAEN 4941, înregistrează în trimestrul II al exercițiului financiar și venituri din consultanță de specialitate în același domeniu, care depășesc 20% din totalul veniturilor. Se pune întrebarea dacă și de când devine plătitoare de impozit pe profit.

Microîntreprinderile, așa cum sunt acestea definite prin art. 47 din Codul fiscal, sunt societăți care devin plătitoare de impozit pe profit și atunci când, în timpul exercițiului fiscal, nu mai îndeplinesc condiția de a nu realiza venituri din consultanță mai mari de 20% din total venituri.

Dacă societatea are înscris în obiectul de activitate prestări de servicii de consultanță în domeniul transporturilor și poate face dovada că în baza unui contract a realizat aceste servicii (situații de lucrări, facturi), aceasta datorează impozit pe profit începând cu trimestrul II.

Calculul și plata impozitului pe profit se face din acest trimestru, luându-se în calcul veniturile și cheltuielile înregistrate de la începutul anului.

De menționat este faptul că **atât limita superioară de 20% cât și obligația de a calcula impozit pe profit de la începutul trimestrului se aplică din 2016.**

Și în acest caz, trecerea de la statutul de microîntreprindere la cel de societate plătitoare de impozit pe profit trebuie comunicat organului fiscal teritorial prin depunerea formularul 010, așa cum prevăd dispozițiile Codului de procedură fiscală.

● Dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 100.000 euro, sau ponderea veniturilor realizate din consultanță și management în veniturile totale este de peste 20% inclusiv, aceasta devine plătitoare de impozit pe profit. Calculul 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.

Această modificare prin care nu se mai iau în calcul veniturile și cheltuielile de la începutul anului fiscal se aplică de la 1 ianuarie 2016.

impozit datorat

Impozitul pe profit datorat reprezintă diferența dintre impozitul pe profit calculat de la începutul trimestrului până la sfârșitul perioadei de raportare și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat până la data de la care se calculează impozitul pe profit.

**Calculul impozitului pe profit în cazul în care microîntreprinderea a realizat venituri din consultanță care au depășit 20% din totalul veniturilor**

#### Exemplu:

O microîntreprindere îndeplinește toate condițiile, prevăzute de art. 47 al titlului III din Codul fiscal, la data de 31 decembrie 2015. Nu este deci o societate nou-înființată și, ca urmare, cota de impunere este de 3%.

La 31.07.2016, din balanța simplificată a societății rezultă că proporția veniturilor din consultanță și management în total venituri este mai mare de 20%, iar nivelul veniturilor se încadrează în limita echivalentului în lei a 100.000 euro.

Din trim. III devine plătitoare de impozit pe profit.

Avem următoarele informații:

Trimestrul I:

– venituri din prestări servicii: 60.000 lei, din care din consultanță 5.000 lei

- – venituri din diferențe de curs valutar: 1.000 lei
- – venituri din subvenții: 1.000 lei
- Total venituri = 62.000
- – cheltuieli cu prime de asigurare: 200 lei
- – cheltuieli cu chiriile: 8.000 lei
- – cheltuieli privind combustibilul: 3.000 lei
- Total cheltuieli = 11.200
- Impozitul pe venit =  $60.000 \times 3\% = 1.800$  lei
- Din totalul veniturilor de 62.000 lei nu au fost luate în calcul veniturile din diferențe de curs și veniturile din subvenții (art. 53 din Codul fiscal).
- Până la 25 aprilie 2016 declară și plătește 1.800 lei.

#### Trimestrul II

- – venituri din prestări servicii: 80.000 lei, din care de consultanță 20.000 lei
- – venituri din penalități, considerate cheltuieli nedeductibile: 20.000 lei
- – venituri din diferențe de curs valutar: 2.000 lei
- Total venituri = 102.000 lei
- – cheltuieli cu prime de asigurare: 200 lei
- – cheltuieli cu chiriile: 8.000 lei
- – cheltuieli privind combustibilul: 2.800 lei
- Total cheltuieli = 11.000 lei
- Până la 25 iulie 2016 declară și plătește 2.400 lei.

În luna iulie înregistrează următoarea situație:

- – venituri din prestări servicii: 30.000 lei, din care din consultanță 15.000 lei
- – venituri din diferențe de curs: 3.000 lei
- Total venituri = 33.000 lei
- – cheltuieli cu prime de asigurare: 200 lei
- – cheltuieli cu chirii: 2.500 lei
- – cheltuieli privind combustibilul: 1.200 lei
- Total cheltuieli = 3.900 lei

La sfârșitul lunii iulie, ponderea veniturilor din consultanță depășește limita de 20% din totalul veniturilor înregistrate.

$$62.000 + 102.000 + 33.000 = 197.000 \text{ lei}$$

$$197.000 \times 20\% = 39.400 \text{ lei}$$

$$\text{Total venituri consultanță} = 40.000 \text{ lei}$$

Conform prevederilor art. 52 din Codul fiscal, societatea devine plătitoare de impozit pe profit începând din trim. III 2016. Dacă pentru primele două trimestre a înregistrat în evidența contabilă impozitul prin nota 698 = 4418 cu suma de 4.200 lei, începând cu trimestrul III (presupunând că a rezultat un impozit de 500 lei) înregistrarea este 691 = 441 cu suma de 500 lei.

Față de perioadele anterioare anului 2016, impozitul nu se mai calculează cumulat, pe toată perioada, adică de la 1.01.2016 la 30.09.2016, din care să se scadă apoi impozitul pe venit datorat.

#### 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.

**X** În cazul dizolvării urmate de lichidare a microîntreprinderilor, perioada impozabilă se încheie la data depunerii situațiilor financiare la registrul unde a fost înregistrată, potrivit legii, înființarea persoanei juridice respective.

### Prevederi aplicabile și în 2016

Se mențin și pentru anul 2016 următoarele prevederi:

- în cazul în care o microîntreprindere achiziționează casă de marcat, valoarea de achiziție a acesteia se deduce din baza impozabilă, în conformitate cu documentul justificativ, în trimestrul în care a fost pusă în funcțiune;
- calculul și plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul. Până la această dată, microîntreprinderile au obligația de a depune formularul 100 – „Declarația privind obligațiile de plată la bugetul de stat”, în care trebuie să selecteze rândul „impozit pe veniturile microîntreprinderilor”;
- în cazul unei asocieri fără personalitate juridică între o microîntreprindere și o persoană fizică, rezidentă sau nerezidentă, microîntreprinderii îi revine obligația calculării, reținerii, declarării și plății impozitului la bugetul de stat, impozit calculat prin aplicarea cotei de 3%, 2% sau 1%, după caz, la veniturile ce revin acesteia din asocierie. Impozitul reținut se achită până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care a fost calculat;
- se menține obligația evidențierii amortizării fiscale pentru mijloacele fixe achiziționate și utilizate de societate.

calcul și  
plată impozit

Pentru această ultimă mențiune, problema se pune în cazul microîntreprinderilor care au achiziționat autovehicule de transport persoane care au cel mult 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, din categoria M1, pentru care, potrivit prevederilor art. 24 alin. 11<sup>1</sup>, cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile, pentru fiecare, în limita a 1.500 lei/lună și care au trecut la impozitul pe profit.

Ultima modificare cu implicație fiscală în ceea ce privește recunoașterea cheltuielilor deductibile cu amortizarea a fost aprobată prin O.G. nr. 8/2013, în vigoare de la 1 februarie 2013, așa cum a fost aprobată cu modificări de la 1 iulie 2013 prin Legea nr. 168/2013.

Ca urmare a acestor modificări, o societate se poate afla în două situații:

- a) mijloacele fixe (autovehiculele) sunt achiziționate înainte de 1.02.2013
- b) mijloacele fixe (autovehiculele) sunt achiziționate după data de 1.02.2013.

#### Calculul amortizării mijloacelor de transport achiziționate de o microîntreprindere anterior datei de 1.02.2013

amortizarea  
mijloacelor  
de transport  
achiziționate

Conform prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 33, pentru mijloacele fixe amortizabile valoarea fiscală o reprezintă costul de achiziție, de producție sau valoarea de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, la data intrării în patrimoniul contribuabilului.

În cazul mijloacelor de transport persoane achiziționate anterior datei de 1 februarie 2013 sunt aplicabile prevederile alin. 11<sup>2</sup>, ceea ce presupune stabilirea unei valori fiscale calculate ca minimum dintre valoarea rămasă neamortizată la data de 01.02.2013 (calculată în baza valorii fiscale stabilite conform prevederilor art. 7 pct. 33) și produsul dintre 1.500 lei și durata normală de funcționare rămasă conform prevederilor H.G. nr. 2.139/2004.

Chiar dacă microîntreprinderea nu calculează amortizarea fiscală, aceasta trebuie să țină evidența ei, extracontabil.

#### • **Exemplu:**

- Se achiziționează un autoturism în luna decembrie 2011, în valoare de 120.000 lei.
- Durata normală de funcționare conform Catalogului aprobat prin H.G. nr. 2.139/2004 este cuprinsă între 4 și 6 ani.
- Se optează pentru o amortizare fiscală liniară pe durata de 5 ani.
- Amortizarea fiscală la data de 1.02.2013 este egală cu amortizarea fiscală pentru anul 2012 și luna ianuarie 2013 = 26.000 lei ( $120.000 : 60 \text{ luni} \times 13$ ) conform prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 33, la care se adaugă amortizarea fiscală pentru următoarele 47 luni ( $1.500 \times 47$ ) și se scade amortizarea înregistrată în primele 11 luni.
- Valoarea fiscală totală a mijlocului fix nu mai este 120.000 lei, ci 96.500 lei, reprezentând o combinație între valoarea fiscală calculată conform prevederilor în vigoare anterior datei de 01.02.2013 și cea calculată conform O.G. nr. 8/2013.
- $(120.000 : 60 \times 13) + (1.500 \times 47) = 26.000 + 70.500 = 96.500 \text{ lei}$
- Microîntreprinderea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea contabilă până la sfârșitul anului 2013 și din anul 2014 trece la regimul de impozitare cu 16% a profitului impozabil.
- Dacă în primii doi ani a amortizat 48.000 lei din valoarea autoturismului ( $2.000 \times 24$ ), începând cu anul 2014, valoarea fiscală a acestuia este 48.500 lei ( $96.500 - 48.000$ ).

#### Calculul amortizării mijloacelor de transport achiziționate de o microîntreprindere după data de 1.02.2013

Pentru autovehiculele intrate după data de 1.02.2013, valoarea fiscală se stabilește ca produsul dintre durata normală de funcționare (luni) conform catalogului reglementat de H.G. nr. 2.139/2004 și amortizarea lunară limitată la valoarea de 1.500 lei/lună.

amortizarea  
mijloacelor  
de transport  
achiziționate

**Exemplu:**

Se achiziționează un autoturism în luna decembrie 2013, în valoare de 120.000 lei.

Durata normală de funcționare conform Catalogului aprobat prin H.G. nr. 2.139/2004 este cuprinsă între 4 și 6 ani.

Se optează pentru o amortizare fiscală liniară pe durata de 4 ani.

Amortizarea fiscală lunară reprezintă minimumul dintre 1.500 lei și 120.000 lei:  $(4 \times 12) = 2.500$  lei, adică 1.500 lei.

În consecință, valoarea fiscală a mijlocului fix este minimumul dintre  $1.500 \times 4 \times 12$  și 120.000 (valoarea de achiziției), adică 72.000 lei.

Valoarea fiscală pentru mijloacele de transport persoane care au cel mult 9 scaune de pasageri incluzând și scaunul șoferului, din categoria M1, este minimumul dintre costul de achiziție și produsul dintre 1.500 lei și durata normală de funcționare conform H.G. nr. 2.139/2004.

Microîntreprinderea trece, începând cu anul 2016, la regimul de impunere cu impozit pe profit. În primii 2 ani a amortizat 60.000 lei din valoarea mijlocului de transport.

Începând cu anul 2016 aplică prevederile Titlului II din Codul fiscal și va considera deductibilă numai valoarea fiscală rămasă  $(72.000 - 60.000) = 12.000$  lei.

Chiar dacă în evidența contabilă va înregistra în continuare 2.500 lei/lună, fiscal va deduce 500 lei/lună.

### Modificarea regimului de impozitare în cazul operațiunilor de dizolvare

dizolvare  
microîntreprin-  
dere

Atunci când o microîntreprindere începe operațiunea de dizolvare în cursul unui an, iar finalizarea este în anul următor, din acest al doilea an nu mai aplică impozitul pe venit. Avem în vedere prevederile art. 47 alin. (1) lit. e), potrivit cărora o microîntreprindere trebuie să îndeplinească cumulativ o serie de condiții la data de 31 decembrie a anului anterior, printre care și pe aceea ca să nu se afle în dizolvare urmată de lichidare.

În această situație este obligatorie depunerea Declarației 010 pentru modificarea vectorului fiscal. Totodată trebuie depusă și Declarația 101 privind impozitul pe profit anual până la data încheierii operațiunilor de lichidare, dar nu mai târziu de termenul prevăzut de reglementările contabile pentru depunerea situațiilor financiare.

plata  
impozitului

O situație specifică este cea a anului 2015, în care o societate plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor depășește în cursul trim. IV limita echivalentului în lei a 100.000 euro.

Atenție, este vorba de totalul veniturilor, și nu de cifra de afaceri!

În situația în care în anul 2015 (prin excepție de la prevederile art. 112<sup>2</sup> alin. (5) din Codul fiscal, în cursul trim. IV microîntreprinderea realizează venituri mai mari de 100.000 euro, aceasta va datora impozit pe profit pentru anul 2015, începând cu trim. IV. Calculul și plata impozitului pe profit se efectuează din acest trimestru în care s-a depășit limita veniturilor prevăzute, luând în considerare totalul veniturilor și totalul cheltuielilor realizate de la începutul anului fiscal.

Veniturile care se iau în calcul pentru stabilirea limitei sunt aceleași cu cele care constituie baza impozabilă (prevăzute de art. 112<sup>7</sup> din Codul fiscal).

Impozitul pe profit datorat reprezintă diferența dintre impozitul pe profit calculat de la începutul anului fiscal până la sfârșitul perioadei de raportare și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat în cursul exercițiului respectiv.