

## P 6. MICROÎNTREPRINDERI

### 6.0 IMPOZITUL PE VENITURILE MICROÎNTREPRINDERILOR APLICABIL ÎNCEPÂND CU ANUL 2023

Ca urmare a modificărilor aprobate prin 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, așa cum a fost aprobată cu modificări de Legea nr. 370/2022, începând cu anul 2023, prevederile referitoare la impozitarea veniturilor realizate de societățile cu statut fiscal de microîntreprinderi sunt modificate conform prezentării din paginile următoare.

**Ordonanța  
Guvernului  
nr. 16/2022**

Microîntreprinderea este definită ca fiind persoana juridică română înființată în baza Legii societăților nr. 31/1990, republicate, cu modificările ulterioare, care, la data de 31 decembrie a exercițiului fiscal precedent, îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

- > 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.  
Pentru anul 2023, cursul de schimb valutar pentru un euro, este de 4,9474 lei;
- > capitalul social al acesteia este deținut de persoane, altele decât statul și unitățile administrativ-teritoriale;
- > nu se află în dizolvare, urmată de lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești, potrivit legii.

**condiții de  
încadrare  
micro**

Se pune întrebarea dacă acestor reguli li se supun și societățile plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor care au activitatea suspendată și care revin din această stare în cursul unui exercițiu.

Suspendarea activității se poate solicita la Oficiul Registrului comerțului pentru o perioadă de 3 ani, pe baza mențiunii efectuate potrivit dispozițiilor art. 237 din Legea societăților nr. 31/1990, cu modificările ulterioare.

La reluarea activității, societatea trebuie să verifice dacă la sfârșitul exercițiului anterior respecta, cumulativ, condițiile prevăzute de art. 47 din Codul fiscal, așa cum au fost modificate prin O.G. nr. 16/2022, aprobată prin Legea nr. 370/2022.

Acestea se referă, în principal, la: limita privind suma totală a veniturilor, deținerea capitalului social, natura veniturilor realizate, existența unui salariat etc.

Având în vedere că societatea iese din perioada de suspendare în cursul unui exercițiu, aceasta nu poate aplica impozitul pe veniturile microîntreprinderilor deoarece condiția privind deținerea cel puțin a unui salariat nu este îndeplinită.

De la data reluării activității, societatea aplică impozitarea profitului realizat cu o cotă de 16%, potrivit prevederilor stabilite la titlul II din Codul fiscal.

La finalul exercițiului va analiza condițiile enunțate de art. 47 și, dacă le îndeplinește, va putea opta pentru statutul fiscal de microîntreprindere, începând cu anul următor.

Prevederile art. 47 din Codul fiscal se aplică și:

- persoanelor juridice române care desfășoară ca activitate principală sau secundară operațiuni reglementate de codurile CAEN prevăzute de Legea nr. 170/2016 privind impozitul specific unor activități.

Este vorba de acele entități care desfășoară activități corespunzătoare codurilor CAEN: 5510 – „Hoteluri și alte facilități de cazare similare”, 5520 – „Facilități de cazare pentru vacanțe și perioade de scurtă durată”, 5530 – „Parcuri pentru rulote, campinguri și tabere”, 5590 – „Alte servicii de cazare”, 5610 – „Restaurante”, 5621 – „Activități de alimentație (catering) pentru evenimente”, 5629 – „Alte servicii de alimentație n.c.a.”, 5630 – „Baruri și alte activități de servire a băuturilor”.

coduri  
CAEN



Începând cu data de 1 ianuarie 2023 se abrogă prevederile Legii nr. 170/2016 privind impozitul specific unor activități.

cooperative  
agricole

Aceste entități care au fost plătitoare de impozit specific **pot opta** pentru plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor fără să li se aplice regulile de ieșire din sistemul de impunere în cursul anului, prevăzute de art. 52 sau pentru plata impozitului pe profit.

Potrivit dispozițiilor Legii nr. 370/2022 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 16/2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în cazul în care persoanele juridice care își desfășoară activitatea potrivit codurilor CAEN anterior enumerate realizează și alte activități, acestora li se aplică impozitul pe profit, în următoarele condiții:

- a) realizează venituri din consultanță și/sau management în proporție de peste 20%, inclusiv din veniturile totale;
- b) desfășoară activitățile prevăzute la art. 47 alin. (3) lit. f) - i);
- c) veniturile din alte activități au depășit echivalentul în lei a 500.000 euro.

Acestea datorează impozit pe profit pentru veniturile din alte activități începând cu trimestrul în care s-a îndeplinit oricare dintre condițiile enumerate, pentru întreaga perioadă în care există ca persoană juridică.

### Exemplu:

O societate care a realizat, în exercițiul anterior celui pentru care are posibilitatea opțiunii de a-și alege statutul fiscal de microîntreprindere, venituri sub echivalentul celor 500.000 euro, obținute din desfășurarea activităților din cadrul codului CAEN 5520 „Facilități de cazare pentru vacanțe și perioade de scurtă durată” și nu are salariați la 31.12.2022 poate să aplice în continuare statutul fiscal de microîntreprindere?

Societatea a fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor (și nu impozit specific unor activități) deoarece reglementările anterioare prevalau față de dispozițiile Legii nr. 170/2016.

Începând cu anul 2023, actul normativ invocat se abrogă, iar dispozițiile O.G. nr. 16/2022, aplicabile de la începutul exercițiului, dispun că persoanele juridice care desfășoară activități din domeniul HORECA, inclusiv în baza codului CAEN 5520, pot opta pentru plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.

Acest fapt rezultă și din prevederile art. VI alin. (2) din O.G. nr. 16/2022, care stabilesc că, începând cu data de 1 ianuarie 2023, persoanele juridice care au intrat sub incidența Legii nr. 170/2016 până la 31.12.2022, pot opta „pentru plata impozitului pe veniturilor microîntreprinderilor, potrivit titlului III din Codul fiscal, sau pentru plata impozitului pe profit, potrivit titlului II din Codul fiscal”, fără a avea obligația să aplice prevederile art. 52 (referitoare la ieșirea din sistemul microîntreprinderilor dacă nu mai îndeplinesc una din condițiile impuse de art. 47).

• Având în vedere faptul că societatea a desfășurat numai activitate din domeniul codului CAEN 5520 și că, anterior anului 2023, a fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, iar trimiterile pct. 6 al art. I din O.G. nr. 16/2022 se referă la „persoanele juridice române care desfășoară activități corespunzătoare codurilor CAEN (...)”, fără să se facă mențiunea că acestea trebuie să fi fost plătitoare de impozit specific, se poate considera că societatea are posibilitatea să aplice impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, începând cu exercițiul 2023.

- membrilor cooperativelor agricole care, potrivit prevederilor Legii cooperatiei agricole nr. 566/2004, cu modificările ulterioare, sunt constituite și din persoane juridice.

În acest sens trebuie făcută și distincția între membrul cooperativei agricole care poate fi plătitor de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și cooperativa ca atare, care poate avea ea statut fiscal de microîntreprindere.

Potrivit dispozițiilor art. 76 alin. (1) lit. d) din Legea cooperatiei agricole, cooperativele agricole care îndeplinesc condițiile de microîntreprindere nu determină impozit pe veniturile microîntreprinderilor și datorează impozit pe profit;

- persoanelor juridice care au realizat venituri, altele decât cele din consultanță și/sau management, în proporție de peste 80% din veniturile totale;
- societăților care au cel puțin un salariat, cu excepția situației în care sunt entități nou-înființate;
- societăților care au asociați/acționari care dețin peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cel mult trei persoane juridice române care au posibilitatea să aplice sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, incluzând și persoana care verifică dacă îndeplinește condițiile prevăzute art. 47 din Codul fiscal.

cooperative  
agricole

În analiza stabilirii ponderii de 25%, în situația în care aceasta este depășită, asociații trebuie să stabilească cele trei persoane juridice care aplică prevederile referitoare la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, iar pentru restul să se indice aplicarea dispozițiilor referitoare la impozitul pe profit.

stabilirea  
ponderii  
de 25%

**Nu intră sub incidența prevederilor titlului III** și nu sunt considerate plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor următoarele persoane juridice române:

- Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar, constituit potrivit legii
- Fondul de compensare a investitorilor, înființat potrivit legii
- Fondul de garantare a pensiilor private, înființat potrivit legii
- Fondul de garantare a asiguraților, constituit potrivit legii
- Entitatea transparentă fiscal cu personalitate juridică
- Persoana juridică română care desfășoară activități în domeniul bancar
- Persoana juridică română care desfășoară activități în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, inclusiv cea care desfășoară activități de intermediere în aceste domenii
- Persoana juridică română care desfășoară activități în domeniul jocurilor de noroc
- Persoana juridică română care desfășoară activități de explorare, dezvoltare, exploatare a zăcămintelor de petrol și gaze naturale



Important de reținut este faptul că Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările ulterioare, restabilește importanța impozitului pe profit (drept sistem de impozitare standard) și dă posibilitatea societăților care îndeplinesc condițiile enumerate anterior să opteze pentru impozitarea veniturilor realizate.

### domeniul fiscal PNRR

Totodată, au fost avute în vedere țintele și jaloanele referitoare la domeniul fiscal din PNRR, ca urmare a angajamentului care vizează reducerea graduală a domeniului de aplicabilitate a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, fapt ce a condus la excluderea anumitor activități desfășurate de microîntreprinderi.

Obiectivul menționat se regăsește și în recomandările organismelor financiare internaționale (Fondul Monetar Internațional și Banca Mondială), precum și în cele ale Comisiei Europene.

Opțiunea poate fi exprimată și aplicată **o singură dată**, începând cu anul fiscal următor celui în care persoana juridică îndeplinește condițiile de microîntreprindere, **cu mențiunea că aceasta nu trebuie să mai fi fost plătitoare de impozit pe venit după data de 1 ianuarie 2023.**

#### Exemplu:

În anul 2022, o societate cu activitate de servicii de consultanță managerială (conform prevederilor din contractele încheiate) este plătitoare de impozit pe profit.

În anul 2023, ponderea veniturilor realizate (90%) este din servicii de contabilitate și îndeplinește și celelalte condiții stabilite de art. 47 alin. (1) din Codul fiscal și ca urmare a acestui fapt, începând din anul 2024, entitatea optează pentru plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.

Își menține profilul de activitate, dar în luna aprilie suma veniturilor este peste echivalentul în lei a 500.000 euro, fapt pentru care devine plătitoare de impozit pe profit începând cu trim. II 2024.

Din acest exercițiu fiscal și în continuare, societatea nu mai poate aplica prevederile titlului III, în sensul că nu mai poate redeveni plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor pentru perioadele următoare chiar dacă îndeplinește condițiile.



Microîntreprinderile pot opta pentru plata impozitului pe profit în cursul anului fiscal numai în cazurile expres prevăzute la art. 52 din Codul fiscal.

De regulă, opțiunea poate fi exercitată începând cu anul fiscal următor. Aceasta se comunică organelor fiscale competente, prin depunerea formularului electronic 700 „Declarație pentru înregistrarea/modificarea în mediu electronic a categoriilor de obligații fiscale declarative înscrise în vectorul fiscal”, aprobat prin O.P.A.N.A.F. nr. 1.699/2021 sau a declarației de mențiuni 010.

Ambele formulare au termen de depunere până la 31 martie a anului pentru care se plătește impozitul, așa cum se prevede la art. 55 alin. (2) din Codul fiscal.

### Reguli de ieșire din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor în cursul anului

O societate cu statut fiscal de microîntreprindere nu mai aplică acest sistem de impunere în cursul unui exercițiu în următoarele situații:

- ✓ realizează venituri mai mari de 500.000 euro (în echivalent lei);
- ✓ ponderea veniturilor realizate din consultanță și/sau management în veniturile totale este de peste 20% inclusiv, cu excepția veniturilor din consultanță fiscală, corespunzătoare codului CAEN: 6920 – «Activități de contabilitate și audit financiar; consultanță în domeniul fiscal»;

### ieșire din sistemul de impunere

În funcție de operațiunile efectuate și de termenii contractelor încheiate se pot delimita, de exemplu, veniturile obținute din „consultanță” de cele din „prestarea de servicii”.

Astfel, în raportul lunar pe care microîntreprinderea îl atașează facturii de prestări servicii trebuie să prezinte soluțiile concrete la care a apelat și pe care le-a aplicat (și nu o însușire a acelor activități pe care se presupune că le derulează) sau un program în care prezintă modul în care va face, de exemplu, prospectarea pieței, cum promovează imaginea societății, cum mobilizează personalul în vederea desfășurării unor servicii de calitate etc.

În baza contractului încheiat, microîntreprinderea prestatoare de servicii trebuie să desfășoare un plan de activitate care să acopere prevederile din contract, să prezinte soluții pe care le-a pus în practică și, în general, să conțină note practice și cât mai la obiect.

De exemplu, operațiunile de întocmire a situațiilor financiare, de analiză a activității societății, de operare în evidența contabilă, de auditare a situațiilor financiare sau a unei grupe de conturi etc. reprezintă prestări de servicii.

În domeniul fiscal, activitățile privind întocmirea formularului 101 privind impozitul pe profit anual, întocmirea de situații fiscale solicitate de organul fiscal sau de anchetă, realizarea de expertize fiscale judiciare la solicitarea organelor judecătorești, a organelor de cercetare penală sau a părților interesate sunt prestări de servicii.

prestări de servicii

Atunci când, în baza unui contract încheiat cu beneficiarul serviciului/consultanței microîntreprinderii, i se solicită analiza competentă cu privire la rezolvarea unor spețe fiscale (de exemplu, în ce condiții o societate aplică impozitul pe venitul microîntreprinderilor sau a impozitului pe profit, calculul amortizării fiscale, stabilirea deductibilității unor cheltuieli, aplicarea recuperării pierderilor fiscale etc.) sau la modul de înregistrare a unor operațiuni în evidența contabilă (de exemplu, cesionarea creanțelor, împărțirea titlurilor de participare pe termen lung sau termen scurt, deprecierea creanțelor, înregistrarea certificatelor verzi, recunoașterea imobilizărilor corporale ca investiții imobiliare etc.) și soluția acesteia se concretizează într-un răspuns scris, aceste operațiuni reprezintă activitate de consultanță.

activități de consultanță

Pentru încadrarea într-o categorie sau alta, baza o constituie tot termenii contractelor încheiate, elementele de substanță a acestora, și nu neapărat cele de formă, puse în acord cu activitățile efectiv desfășurate.

✓ nu are cel puțin un salariat, cu excepția situației în care aceasta este nou înființată;

Dacă în cursul unui an fiscal nu mai este îndeplinită condiția de a avea cel puțin un salariat, microîntreprinderea trebuie să treacă la plata impozitului pe profit începând cu trimestrul în care a intervenit schimbarea.

Prin excepție, dacă este vorba de o firmă cu un singur salariat, al cărui raport de muncă încetează, condiția legală se consideră îndeplinită dacă acesta este înlocuit în maximum 30 de zile (dacă noul angajat are contract pe perioadă nedeterminată sau contract pe perioadă determinată de minimum 12 luni).

rapoarte de muncă

În cazul în care raportul de muncă este suspendat, potrivit legii, condiția referitoare la deținerea unui salariat se consideră îndeplinită dacă perioada de suspendare este mai mică de 30 de zile.

Totodată, situația nu trebuie să se mai repete în cursul aceluiași exercițiu fiscal.

X

În sensul acestor prevederi, prin salariat se înțelege „*persoana angajată cu contract individual de muncă cu normă întreagă, potrivit Legii nr. 53/2003 – Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare*”.

Se mențin în continuare prevederile art. 51 alin. (4), care stabilesc că este îndeplinită condiția deținerii unui salariat 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;
- 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.

- ✓ începe să desfășoare activități în domeniul bancar;
- ✓ desfășoară activități în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, inclusiv activități de intermediere în aceste domenii;
- ✓ desfășoară activități în domeniul jocurilor de noroc;
- ✓ desfășoară activități de explorare, dezvoltare, exploatare a zăcămintelor de petrol și gaze naturale;
- ✓ în cursul anului fiscal, oricare dintre asociații/acționarii unei microîntreprinderi deține peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la mai mult de trei microîntreprinderi.

În acest ultim caz, asociații/acționarii trebuie să stabilească persoana/persoanele care nu vor mai aplica impozitul pe veniturile microîntreprinderilor și care urmează să determine impozitul pe profit potrivit prevederilor titlului II din Codul fiscal, începând cu trimestrul în care se înregistrează situația respectivă.

Numai în varianta în care persoanele juridice rămase îndeplinesc condiția referitoare la numărul maxim de trei microîntreprinderi la care oricare dintre asociații/acționari deține sub 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot, acestea pot fi plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

În toate cazurile mai sus prezentate, microîntreprinderile datorează impozit pe profit începând cu trimestrul din care nu mai îndeplinesc condițiile, iar calculul impozitului se efectuează pe baza veniturilor și a cheltuielilor înregistrate începând cu acel trimestru.

Microîntreprinderile care, în cursul anului 2023, devin plătitoare de impozit pe profit, ca urmare a neîndeplinirii condițiilor prevăzute la art. 47 alin. (1), comunică organelor fiscale competente ieșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, în termen de 15 zile de la data producerii modificării, prin depunerea declarației de mențiuni – formular 700 și este definitivă (art. 55 alineat (1) din Codul fiscal, articol 88 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

Cu alte cuvinte, în cazul plătitorilor de impozit pe profit care îndeplinesc toate condițiile de a aplica impunerea pe veniturile microîntreprinderilor (nu doar cea de plafon) se instituie opțiunea ca aceștia să poată să treacă la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor până la 31 martie a anului următor îndeplinirii condițiilor.

Concret, dacă o persoană juridică a aplicat până la finele anului 2022 legislația privitoare la impozitul pe profit, nu are obligația modificării sistemului de impunere dacă dorește să rămână în continuare plătitoare de impozit pe profit.

Limitele fiscale privind totalul veniturilor și al ponderii de 20% a sumelor din consultanță și/sau management se verifică pe baza veniturilor înregistrate cumulativ de la începutul anului fiscal.

Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la închiderea exercițiului financiar precedent.

numărul  
maxim de  
microîntre-  
prinderi

ieșirea din  
sistemul de  
impunere

limitele  
fiscale

Important de reținut este modificarea din textul Legii nr. 370/2022, prin care se stabilește, la pct. 19, că prevederile referitoare la limita echivalentului în lei al sumei de 500.000 euro se aplică începând cu veniturile aferente anului 2023.

Plafonul echivalentului în lei a sumei de 500.000 de euro se calculează prin însumarea tuturor veniturilor obținute din orice sursă, înregistrate în evidența proprie, din care se scad următoarele:

- veniturile aferente costurilor stocurilor de produse (ct. 711);
- veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție (ct. 712);
- veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale (ct. 721 și ct. 722);
- veniturile din subvenții (ct. 741 pentru subvențiile de exploatare; ct. 7584 pentru subvențiile pentru investiții);
- veniturile din provizioane, ajustări pentru depreciere sau pentru pierdere de valoare, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil (ct. 781 și ct. 786) sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor;
- veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil (ct. 7581);
- veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii (ct. 7581);
- veniturile din diferențe de curs valutar (ct. 765);
- veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora (ct. 768);
- valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării, înregistrate în contul 709, potrivit reglementărilor contabile aplicabile;
- veniturile aferente titlurilor de plată obținute de persoanele îndreptățite, potrivit legii, titulari inițiali aflați în evidența Comisiei Centrale pentru Stabilirea Despăgubirilor sau moștenitorilor legali ai acestora (ct. 7581 sau ct. 7586);
- despăgubirile primite în baza hotărârilor Curții Europene a Drepturilor Omului (ct. 7586);
- veniturile obținute dintr-un stat străin cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impunerii, dacă acestea au fost impozitate în statul străin;
- dividendele primite de la o persoană juridică română (ct. 761);
- dividendele primite de la o filială a microîntreprinderii, persoană juridică situată într-un alt stat membru al Uniunii Europene, în măsura în care atât microîntreprinderea cât și filiala îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 24 din Codul fiscal. Se menționează că dispozițiile respective prevalează față de cele ale lit. m), referitoare la impozitarea venitului realizat în statul străin;
- veniturile din ajustări pentru pierderi așteptate aferente activelor financiare constituite de persoanele juridice române care desfășoară activități în domeniul bancar, în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil sau au fost constituite în perioada în care persoana juridică română era supusă impozitului pe veniturile microîntreprinderilor (ct. 761 din planul de conturi al instituțiilor financiare).

plafonul  
echivalent  
în lei

**Baza impozabilă asupra căreia se aplică cota de impozit prevăzută la art. 53 se constituie din suma tuturor veniturilor enumerate anterior.**

Pentru a argumenta afirmatia, facem apel la următoarele dispozitii legale:

- art. 54, în care se specifică că, pentru încadrarea în nivelul veniturilor, se iau în calcul aceleași elemente care „constituie baza impozabilă prevăzută la art. 53”;
- pct. 1 alin. (1) din H.G. nr. 1/2016, în care se prevede că, pentru încadrarea în condiția privind nivelul veniturilor realizate în anul precedent, „se vor lua în calcul aceleași venituri care constituie baza impozabilă prevăzută la art. 53 din Codul fiscal”;
- la pct. 5 din Normele metodologice emise în aplicarea art. 53 se specifică faptul că baza impozabilă este reprezentată de totalul veniturilor înregistrate în creditul conturilor din clasa a 7-a „Conturi de venituri”, definite astfel prin O.M.F.P. nr. 1802/2014, din care se scad „categoriile de venituri menționate la art. 53 alin. (1) și se adaugă elementele menționate la art. 53 alin. (2) din Codul fiscal”.



● Când se menționează că este vorba de baza de impozitare se are în vedere suma tuturor veniturilor înregistrate, și nu cifra de afaceri.

Pentru determinarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, la baza impozabilă determinată potrivit prevederilor anterior prezentate se adaugă următoarele:

determinarea  
impozitului  
micro

- valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul „609”, potrivit reglementărilor contabile aplicabile;
- în trimestrul IV sau în ultimul trimestru al perioadei impozabile, în cazul persoanelor juridice care își încetează existența, diferența favorabilă dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriiilor 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.

În cazul microîntreprinderilor care devin plătitoare de impozit pe profit ca urmare a faptului că se încadrează în prevederile art. 52 în cursul unui trimestru, această diferență reprezintă elemente similare veniturilor în primul trimestru pentru care datorează impozit pe profit (trim. II, trim. III sau trim. IV).

Dacă microîntreprinderile devin plătitoare de impozit pe profit în condițiile art. 52 în primul trimestru al exercițiului fiscal, diferența respectivă nu reprezintă elemente similare veniturilor în acest prim trimestru (trim. I);

- rezervele, cu excepția celor reprezentând facilități fiscale, reduse sau anulate, reprezentând rezerva legală, rezerve din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, care au fost deduse la calculul profitului impozabil și nu au fost impozitate în perioada în care microîntreprinderile au fost și plătitoare de impozit pe profit, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației rezervei, distribuirii acesteia către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui altui motiv;
- rezervele reprezentând facilități fiscale, constituite în perioada în care microîntreprinderile au fost și plătitoare de impozit pe profit, care sunt utilizate pentru majorarea capitalului social, pentru distribuire către participanți sub orice formă, pentru acoperirea pierderilor sau pentru oricare alt motiv.

rezervele  
fiscale

Dacă rezervele fiscale sunt menținute până la lichidarea persoanei juridice, acestea nu sunt luate în calcul pentru determinarea bazei impozabile ca urmare a lichidării.

Cota de impozit pe veniturile microîntreprinderilor este 1%.

### Determinarea impozitului – sume care se scad din impozitul datorat. Sponsorizare, case de marcat electronice

Începând cu data de 1 ianuarie 2022, potrivit prevederilor Legii nr. 322/2021 pentru completarea Codului fiscal, în cazul în care valoarea sponsorizării admise, diminuată cu sumele care se reportează din perioadele anterioare, nu este utilizată integral, diferența calculată pentru întregul an poate fi redirecționată în termen de 6 luni de la data depunerii declarației de impozit aferente trimestrului IV.

valoarea  
sponsorizării  
admise

Obligația plății sumei redirecționate din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor revine organului fiscal competent. Redirecționarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor poate fi efectuată doar dacă beneficiarul sponsorizării este înscris, la data plății sumei respective de către organul fiscal, în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale, potrivit prevederilor art. 25 alin. (4<sup>1</sup>).

În cazul microîntreprinderilor care depășesc limita veniturilor, potrivit prevederilor art. 52, acestea scad sumele aferente din impozitul pe profit (cu respectarea dispozițiilor art. 25 alin. (4) lit. i) din Codul fiscal.

redirecționarea  
impozitului

Operațiunea constă în completarea și depunerea formularului nr. 177 „Cerere privind redirecționarea impozitului pe profit/impozitului pe veniturile microîntreprinderilor”, aprobat prin O.P.A.N.A.F. nr. 1.679/2022.

Este vorba de cazul în care persoana plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor nu a epuizat pentru anul respectiv plafonul maxim care putea fi alocat pentru efectuarea de sponsorizări deductibile din impozit și rămâne o diferență pozitivă neutilizată.

Valoarea diferenței de impozit pe veniturile microîntreprinderilor care poate fi redirecționată se calculează prin scăderea din suma stabilită, potrivit art. 56 alin. (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal, calculată pentru întregul an fiscal, a sumelor acordate entităților beneficiare în anul respectiv, și a celor reportate, dacă este cazul.

plafonul  
maxim

Termenul pentru soluționarea cererilor privind redirecționarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor este de 45 de zile de la depunere (art. 77 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare).

Dacă la data depunerii cererii de redirecționare debitele privind impozitul pe veniturile microîntreprinderilor nu sunt stinse, termenul de 45 de zile începe să curgă de la data stingerii acestora.

Formularul 177 are termen-limită de depunere 21 decembrie pentru perioadele în care sunt aplicabile prevederile O.U.G. nr. 153/2020 pentru instituirea unor măsuri fiscale de stimulare a menținerii/creșterii capitalurilor proprii, precum și pentru completarea unor acte normative (maximum 6 luni după depunerea formularului 100 „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat”, cod 14.13.01.99/bs) și conține numai sume pe care organul fiscal le va plăti către beneficiarii indicați de societate.



Acesta se depune prin mijloace electronice de transmitere la distanță, în conformitate cu prevederile art. 79 alin. (1<sup>1</sup>) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.



**Sumele redirecționate nu se înregistrează în contabilitatea proprie pe cheltuieli și nici nu vor diminua obligațiile de plată ale societății pentru exercițiul respectiv.**

Sumele care nu pot fi scăzute din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor se reportează numai pentru sponsorizările efectuate/înregistrate înainte de anul 2022, fără a se depăși anul 2028.

evidența  
cheltuielilor cu  
sponsorizarea

Chiar dacă în cuprinsul titlului III nu se prevede existența unui registru în care să se înscrie ce sume se scad din impozitul datorat, este necesar să existe separat o evidență a cheltuielilor cu sponsorizarea care nu s-au dedus și un scadențar al acestora.

Operațiunea de sponsorizare trebuie să aibă la bază un contract încheiat în formă scrisă în care să fie specificat obiectul, valoarea și durata sponsorizării, precum și drepturile și obligațiile părților.

Formularul 107

Microîntreprinderile care efectuează sponsorizări au obligația să depună și declarația informativă privind beneficiarii sponsorizărilor, aferentă anului în care au înregistrat cheltuielile, respectiv formularul 107.

Termenele până la care se depune declarația informativă sunt:

- până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor;
- până la data de 25 inclusiv a lunii următoare primului trimestru pentru care societatea datorează impozit pe profit, în situațiile prevăzute la art. 52.



În cazul în care microîntreprinderea devine plătitoare de impozit pe profit, potrivit prevederilor art. 52, în primul trimestru al anului fiscal, nu are obligația depunerii declarației informative privind beneficiarii sponsorizărilor.

Este cazul unei entități plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor care, de exemplu, în luna februarie a exercițiului fiscal, realizează venituri din consultanță de peste 30% și, potrivit legii, trebuie să treacă la plata impozitului pe profit începând cu trim. I;

- până la data depunerii situațiilor financiare, în cazul persoanelor juridice care, în cursul anului fiscal, se dizolvă cu lichidare;
- până la închiderea perioadei impozabile, în cazul persoanelor juridice care, în cursul anului fiscal, se dizolvă fără lichidare.

sponsorizări  
către instituții  
publice

Prevederile referitoare la operațiunea de sponsorizare se aplică și pentru sponsorizările efectuate, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994, cu modificările și completările ulterioare, către instituțiile și autoritățile publice, inclusiv organele de specialitate ale administrației publice. În acest caz, deducerea sumelor reprezentând sponsorizări din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, în limita prevăzută de lege, se efectuează în baza contractului de sponsorizare, fără să existe obligația înscrierii entităților beneficiare respective în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deducerile fiscale prevăzute la art. 25 alin. (4<sup>1</sup>) din Codul fiscal.

Deducerea se aplică și pentru sumele acordate sub forma burselor, elevilor școlarizați în învățământul profesional-dual (definit de art. 25 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 1/2011, cu modificările ulterioare).

Microîntreprinderile care înregistrează cheltuieli cu bunuri, mijloace financiare și servicii acordate Fondului Națiunilor Unite Pentru Copii – UNICEF, precum și altor organizații internaționale care își desfășoară activitatea în baza unor acorduri speciale la care România este parte, adună aceste cheltuieli cu sumele acordate prin sponsorizare și scad valoarea totală rezultată (în limita de 20% prevăzută de lege).

În cazul în care valoarea stabilită, diminuată cu sumele reportate, potrivit legii, nu a fost utilizată integral, contribuabilii pot dispune redirectionarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, în limita diferenței astfel calculate pentru întregul an fiscal (inclusiv către Fondul Națiunilor Unite Pentru Copii – UNICEF și alte organizații internaționale), în termen de 6 luni de la data depunerii declarației de impozit aferente trimestrului IV, prin depunerea formularului de redirectionare.

sume  
acordate  
sub forma  
burselor

Pentru aceste organizații nu există obligația înscrierii în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale.

În ceea ce privește acordarea reducerilor pentru utilizarea caselor de marcat cu jurnal electronic, prevedere reglementată prin Legea nr. 153/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru completarea Legii nr. 170/2016 privind impozitul specific unor activități, trebuie reținut că microîntreprinderile care achiziționează aparate de marcat electronice fiscale, după data de 1 august 2020, au posibilitatea să scadă costul de achiziție aferent lor din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor în trimestrul în care au fost puse în funcțiune.

Registrul  
unităților  
de cult

Scăderea se efectuează în limita impozitului pe veniturile microîntreprinderilor datorat pentru trimestrul respectiv.

În cazul în care impozitul datorat nu acoperă valoarea aparatului de marcat, sumele care nu pot fi scăzute se reportează în trimestrele următoare, pe o perioadă de 28 de trimestre consecutive. Scăderea se efectuează în ordinea înregistrării acestora, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.

Costul de achiziție al aparatelor de marcat electronice, cumpărate și puse în funcțiune în anii 2018 și/sau 2019, precum și al celor puse în funcțiune până la 1 august 2020 putea fi scăzut din impozitul determinat pentru trim. IV 2020.

Condiția era ca societatea să fi avut în exercițiile fiscale respective statut fiscal de plătitor de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

costul de  
achiziție al  
caselor de  
marcat

Ordinea în care se scad sumele privind operațiunile de sponsorizare și contravaloarea punerii în funcțiune a aparatelor de marcat electronice fiscale este cea nou-introdusă (și aplicabilă de la 1 ianuarie 2023) la alin. (1<sup>8</sup>) al art. 56, și anume:

- mai întâi se scad sumele aferente sponsorizărilor efectuate către persoanele prevăzute de Legea sponsorizării nr. 32/1994, cu modificările ulterioare, conform alin. (1<sup>1</sup>), apoi sponsorizările acordate instituțiilor și autorităților publice, potrivit alin. (1<sup>5</sup>), cheltuieli efectuate conform alin. (2<sup>2</sup>) pentru organizațiile internaționale, inclusiv UNICEF și apoi sumele reportate, după caz;
- costul de achiziție al aparatelor de marcat electronice fiscale, prevăzute la alin. (1<sup>6</sup>), și sumele reportate, după caz.

Reducerea de impozit reglementată prin O.U.G. nr. 153/2020 pentru instituirea unor măsuri fiscale de stimulare a menținerii/creșterii capitalurilor proprii, precum și pentru completarea unor acte normative, se aplică la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, **după scăderea sumelor menționate anterior.**

reducerea  
de impozit

Persoanele juridice care se dizolvă cu lichidare, potrivit legii, în cursul aceluiași an în care a început lichidarea au obligația să depună declarația de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și să plătească impozitul aferent până la data depunerii situațiilor financiare la organul fiscal competent.



**Calculul, plata și declararea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul.**

Entitățile care, în cursul anului fiscal, se dizolvă fără lichidare au obligația să depună declarația de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și să plătească impozitul până la închiderea perioadei impozabile.

Se mențin prevederile fiscale prevăzute de art. 57 din Codul fiscal, referitoare la amortizarea fiscală și la sumele acordate drept dividende, astfel:

- microîntreprinderile au obligația să țină evidența amortizării fiscale, chiar dacă nu o aplică pe perioada cât sunt plătitoare de impozit pe veniturile înregistrate, așa cum aceasta este reglementată la art. 28 din Codul fiscal. Dispoziția respectivă are în vedere posibilitatea schimbării statutului fiscal din plătitor de impozit pe veniturile microîntreprinderilor în plătitor de impozit pe profit, situație în care cheltuielile cu amortizarea sunt recunoscute avându-se în vedere valoarea fiscală rămasă a mijloacelor fixe;
- obligația de a aplica prevederile art. 43 al titlului II din Codul fiscal, în ceea ce privește declararea, reținerea și plata impozitului pe dividendele plătite către o persoană juridică română.



De reținut este modificarea cotei de impozit pe veniturile din dividende, care după data de 1 ianuarie 2023 este de 8%, procent care se aplică asupra sumelor brute plătite după această dată.

impozitul  
pe dividende

Impozitul pe dividende se declară și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se plătește dividendul.

O modificare importantă care se aplică pe perioada în care sunt valabile dispozițiile O.U.G. nr. 153/2020 (2020 – 2025 inclusiv) este cea privitoare la termenul de depunere a formularului 100 pentru trim. IV și de plată a impozitului, și anume declararea acestuia până la 25 iunie inclusiv a anului următor.

Această modificare a fost absolut necesară avându-se în vedere faptul că trebuie corelate informațiile din situațiile financiare (capitalul propriu) cu cele privind acordarea reducerilor de impozit.

Totodată se menționează că și pentru această categorie de contribuabili, în cazul în care o microîntreprindere se înființează în cursul anului, anul înființării se substituie anului 2020 atunci când se aplică cota de reducere de 3%, acesta reprezentând anul de bază.