

P 6. MICROÎNTRERINDERI

6.0 IMPOZITUL PE VENITURILE MICROÎNTRERINDERILOR

Potrivit titlului III din Codul fiscal, art. 53 și următoarele, microîntreprinderea este persoana juridică română înființată în baza Legii societăților nr. 31/1990, cu modificările ulterioare, care îndeplinește cumulativ, la data de 31 decembrie a anului fiscal anterior, 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.

Conform prevederilor Codului de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/2015, cu modificările ulterioare, art. 101, entitățile înregistrate la registrul comerțului care au înscris mențiuni privind inactivitatea temporară nu au obligația depunerii declarațiilor fiscale. Este vorba de perioada cuprinsă de la data începerii inactivității temporare și până la finalizarea acesteia.

Așa cum se dispune la alin. (4¹) și (4³) ale art. 101, perioada inactivității temporare începe cu data de 1 a lunii următoare înscrierii mențiunii la registrul comerțului și încetează *la data reluării activității sau la împlinirea unui termen de 3 ani de la data înregistrării în același registru a mențiunii privind inactivitatea temporară.*

În ceea ce privește entitățile plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, menționăm că, pe această perioadă în care înregistrează situația de inactivitate, acestea continuă să-și mențină statutul fiscal de microîntreprinderi (art. 48 alin. (2³) din Codul fiscal).

Când societatea își reia activitatea după această perioadă de suspendare, continuă să fie plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor de la data *înscrierii în registrul comerțului a mențiunii de reluare a activității.*

perioada
inactivității
temporare



Dispozițiile respective, prevăzute de O.U.G. nr. 115/2023, se aplică începând cu data de 1 ianuarie 2024.

Totodată, se stabilește că menținerea cerințelor de microîntreprindere este condiționată de îndeplinirea prevederilor art. 47 alin. (1) lit. d), h) și i), iar pe cea privind angajarea unei persoane, conform lit. g), în termen de 30 de zile inclusiv de la data înregistrării mențiunii din registrul comerțului.

Acestea se referă la:

- d) *capitalul social să nu fie deținut de stat și unitățile administrativ-teritoriale;*
- h) *are asociați/acționari care dețin, în mod direct sau indirect, peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot și este singura persoană juridică stabilită de către aceștia să aplice prevederile referitoare la impunerea veniturilor microîntreprinderilor;*
- i) *a depus până la 31 martie situațiile financiare anuale, dacă are această obligație potrivit legii.*

Pentru anul 2024, obligația se referă la situațiile financiare aferente exercițiului 2022.

Ca urmare, o societate care a avut statut fiscal de microîntreprindere, înainte de suspendarea activității, continuă să fie plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor la reluarea acesteia, dacă îndeplinește condițiile mai sus enumerate.

Prevederile art. 47 din Codul fiscal se aplică și:

- persoanelor juridice române care desfășoară ca activitate principală sau secundară operațiuni reglementate de codurile CAEN din domeniul ospitalității, cum sunt: 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.

- membrilor cooperativelor agricole care, potrivit prevederilor Legii cooperăției 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 cooperăției agricole, cooperativele agricole care îndeplinesc condițiile de microîntreprindere nu determină impozit pe veniturile microîntreprinderilor și datorează impozit pe profit;

cooperative
agricole

- 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;

- societății care are asociați/acționari care dețin, în mod direct sau indirect, peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot și este singura persoană juridică stabilită de către asociați/acționari să aplice prevederile privind impozitul pe veniturile microîntreprinderilor;

În analiza stabilirii ponderii de 25%, în situația în care aceasta este depășită, asociații trebuie să stabilească persoana juridică desemnată să aplice prevederile referitoare la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor.

stabilirea
ponderii
de 25%

Celelalte persoane vor calcula impozitul pe profit.

Din această formulare a temeiului legal rezultă că se reduce la o singură societate numărul microîntreprinderilor în care un asociat/acționar poate deține direct sau indirect peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot.

Modificarea statutului fiscal al societății care va deveni platitoare de impozit pe profit este prevăzută la art. 47 alin. (4), art. 52 alin. (4) și alin. (7) și art. 55 alin. (2) și alin. (5) din Codul fiscal.

modificarea
statutului
fiscal

Înștiințarea organului fiscal se efectuează prin depunerea formularului 700 *Declarație pentru înregistrarea/modificarea în mediu electronic a mențiunilor ulterioare înregistrării fiscale*, precum și pentru radierea înregistrării fiscale, aprobat prin O.P.A.N.A.F. nr. 2.079/2023.

În aplicarea prevederilor referitoare la verificarea veniturilor realizate de întreprinderile legate, O.U.G. nr. 31/2024 stabilește următoarele criterii:

- a) persoana juridică română care verifică dacă poate aplica impozitul pe veniturile microîntreprinderilor este cea care deține la o altă persoană juridică română, direct și/sau indirect, peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot, sau aceasta are dreptul de a numi sau de a revoca administratorul/majoritatea membrilor consiliului de administrație, de conducere ori de supraveghere al acelei alte persoane juridice române;
- b) persoana juridică română care verifică condiția este deținută de o altă persoană juridică română, direct și/sau indirect, cu peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot, sau, la persoana juridică română care verifică condiția, această altă persoană juridică română are dreptul de a numi sau de a revoca administratorul/majoritatea membrilor consiliului de administrație, de conducere ori de supraveghere;
- c) persoana juridică română care verifică condiția este legată cu o altă persoană juridică română dacă o persoană deține, în mod direct și/sau indirect, peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot, sau are dreptul de a numi sau de a revoca administratorul/majoritatea membrilor consiliului de administrație, de conducere ori de supraveghere atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua persoană juridică;

verificarea
veniturilor
realizate

În situația în care persoana (fizică) care deține titlurile de participare/drepturile de vot sau de numire/revocare este o persoană juridică română, persoana juridică română care verifică condiția cumulează și veniturile acestei persoane.

- d) persoana juridică română care verifică condiția dacă are unul sau mai mulți acționari/asociați care dețin, direct și/sau indirect, peste 25% din valoarea/

numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale acestei persoane juridice române, acționari/asociați care desfășoară și activitate economică prin intermediul unei persoane fizice autorizate/întreprinderi individuale/întreprinderi familiale/altei forme de organizare a unei activități economice, fără personalitate juridică, autorizată potrivit legilor în vigoare.

În această situație, veniturile înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile sau norma anuală de venit, stabilită/ajustată/redușă, determinată conform prevederilor titlului IV, ale/a persoanei fizice autorizate/întreprinderii individuale/întreprinderii familiale/altei forme de organizare a unei activități economice fără personalitate juridică, autorizată potrivit legilor în vigoare, se cumulează cu cele realizate de persoana juridică română/alte întreprinderi legate.

X

La veniturile întreprinderilor legate cu microîntreprinderea se cumulează și o pătrime din norma anuală de venit stabilită/ajustată/redușă pentru anul fiscal curent a persoanelor fizice autorizate/întreprinderilor individuale/întreprinderilor familiale/altor forme de organizare a unei activități economice fără personalitate juridică, care datorează impozit pe baza normei anuale de venit.

deținerea indirectă

În ceea ce privește „deținerea indirectă”, este de menționat faptul că singura trimitere despre deținerea indirectă se face în legislația privind combaterea spălării banilor, unde se face referire la deținerea de către o firmă a părților sociale din altă firmă și rezultă că asociatul care are titluri de participare la prima firmă deține indirect și la cea de a doua același procent de titluri.

Pentru aplicarea prevederilor art. 47 alin. (1¹), limita privind veniturile realizate se verifică luând în calcul veniturile realizate de persoana juridică română, cumulate cu veniturile întreprinderilor legate cu aceasta, iar elementele de venit sunt cele care constituie baza impozabilă prevăzută la art. 53.

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

X

Nu se includ în această categorie intermediarii secundari de asigurări și/sau reasigurări, definiți potrivit legii, care au realizat venituri din activitatea de distribuție de asigurări/reasigurări în proporție de până la 15% inclusiv din veniturile totale.

- 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.

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.**

De reținut este faptul că:

- noțiunea de microîntreprindere face trimitere numai la persoanele juridice române;
- pentru aplicarea prevederilor art. XXV pct. 3 din O.U.G. nr. 31/2024 privind reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative, respectiv a lit. c) a art. 47 din Codul fiscal, referitoare la veniturile realizate, verificarea se efectuează luând în calcul toate veniturile întreprinderilor legate (indiferent de natura impozitului datorat);
- verificarea criteriului întreprinderilor legate face trimitere, în toate cazurile, la *persoana juridică română care verifică condiția și care deține la o altă persoană juridică română*;
- calculul impozitului pe venitul microîntreprinderilor se aplică numai persoanelor juridice române;
- în cazul în care o persoană fizică deține titluri de participare la o persoană juridică română și la o persoană juridică nerezidentă, nu se verifică dacă cele două întreprinderi sunt legate, în sensul impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.

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 înre-



gistrarea/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:

ieșire din sistemul de impunere

- ✓ 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»;

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 înșiruire 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.

prestări de servicii

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.

activități de consultanță

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.

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).

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.

rapoarte
de muncă

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

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 o microîntreprindere.

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.

Microîntreprinderile care, în cursul anului 2024, 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.

ieșirea din
sistemul de
impunere

ieșirea din
sistemul de
impunere

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

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 încheierea exercițiului financiar precedent.



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
echivalent
în lei

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 datoriiilor 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).

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

Pentru a argumenta afirmația, facem apel la următoarele dispoziții 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:

- 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.

determinarea
impozitului
micro

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
fiscale

- 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.

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

! **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.

X

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 anulului 2020 atunci când se aplică cota de reducere de 3%, acesta reprezentând anul de bază.

Cote de impozitare

Modul în care se impozitează veniturile microîntreprinderilor se modifică începând cu luna ianuarie 2024 prin revenirea la sistemul cu două cote de impozit, aplicate în condițiile Legii nr. 296/2023 de modificare a Codului fiscal.

Necesitatea introducerii celor două cote, enunțată în expunerea de motive la prezentarea actului normativ spre aprobare, se referă la faptul că utilizarea cotei unice de 1% nu ține cont de marjele de profit realizate de entitățile respective.

Solicitarea a fost prezentată și în Raportul încheiat de reprezentanții Băncii Mondiale, care au opinat că această cotă de 1% ar corespunde unei marje de profit de 6,25%, mult mai mică decât marja medie de profit care ar fi de cca 12%.

Ca urmare, potrivit prevederilor Legii nr. 296/2023, începând cu 1 ianuarie 2024 se modifică conținutul art. 51 alin. (1) din Codul fiscal, astfel:

Cotele de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor sunt:

- a) 1%, pentru microîntreprinderile care realizează venituri care nu depășesc 60.000 euro inclusiv și care nu desfășoară activitățile prevăzute la lit. b) pct. 2;
- b) 3%, pentru microîntreprinderile care:
 - realizează venituri peste 60.000 euro; sau
 - desfășoară activități aferente următoarelor coduri CAEN, indiferent că sunt principale sau secundare:
 - 5821 – Activități de editare a jocurilor de calculator
 - 5829 – Activități de editare a altor produse software
 - 6201 – Activități de realizare a soft-ului la comandă (software orientat client)
 - 6209 – Alte activități de servicii privind tehnologia informației
 - 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
 - 6910 – Activități juridice – numai pentru societățile cu personalitate juridică care nu sunt entități transparente fiscal, constituite de avocați potrivit legii
 - 8621 – Activități de asistență medicală generală
 - 8622 – Activități de asistență medicală specializată
 - 8623 – Activități de asistență stomatologică
 - 8690 – Alte activități referitoare la sănătatea umană

Entitate transparentă fiscal, cu/fără personalitate juridică, este orice asocierie, asocierie în participațiune, asocieri în baza contractelor de exploatare în participație, grup de interes economic, societate civilă sau altă entitate care nu este persoană impozabilă distinctă, fiecare asociat/participant fiind subiect de impunere în înțelesul impozitului pe profit sau pe venit, după caz.



Depășirea plafonului fiscal de 60.000 euro sau începerea uneia dintre activitățile mai sus amintite are ca efect modificarea cotei de impozitare prin trecerea de la 1% la 3%.

Schimbarea cotei se va face începând cu trimestrul în care intervin aceste situații.

De menționat este faptul că simpla includere în actul constitutiv a unuia din codurile CAEN amintite nu atrage încadrarea automată la un impozit pe veniturile microîntreprinderilor de 3%. Se verifică dacă activitatea respectivă este efectiv desfășurată. Totodată, trebuie menționat că și dacă nu există în actul constitutiv unul din codurile CAEN enumerate, dar se obțin venituri din desfășurarea efectivă a activității, tot cota de 3% se va aplica.

Încadrarea serviciilor desfășurate se face pe baza informațiilor din contractele încheiate cu clienții, a datelor din actele adiționale și din facturile emise, a situațiilor de lucrări etc.

Modificarea cotei de impunere se efectuează potrivit următoarelor reglementări ale art. 51 din Codul fiscal:

- alin. (4¹) care stabilește faptul că, dacă în cursul unui trimestru veniturile realizate de o microîntreprindere depășesc valoarea de 60.000 euro sau sunt obținute din activitățile expres enumerate, din acel trimestru, cota de impozitare este de 3%;
- alin. (4²) conform căruia dacă în timpul anului nu se mai obțin venituri din activitățile stabilite și suma acestora nu depășește limita de 60.000 euro, începând cu trimestrul respectiv se poate reveni la cota de 1%;
- alin. (4³) care prevede că procentul de 3% se aplică asupra tuturor veniturilor prevăzute la art. 51 alin. (4¹), inclusiv dacă în afara celor enumerate se obțin și din alte activități (de ex. din desfășurarea jocurilor de noroc și din activități comerciale).

Exemple:

1. O societate realizează în anul 2023 venituri din vânzarea mărfurilor care se încadrează în plafonul echivalentului în lei a 200.000 euro.

În trimestrul I 2024 nu atinge limita de 60.000 euro și aplică cota de 1%, dar la 30 iunie depășește suma de 298.476 lei (echivalentul a 60.000 euro).

Din trim. II 2024 va calcula impozitul datorat aplicând cota de 3%.

În cazul în care nu ar fi depășit plafonul, dar ar fi realizat venituri din activitatea de catering, ar fi folosit tot cota de 3%.

Pentru determinarea echivalentului în lei se utilizează același curs de schimb ca și pentru verificarea sumei de 500.000 euro.

2. O societate care își desfășoară activitatea în domeniul Horeca prezintă la 31.12.2023 venituri care nu depășesc echivalentul în lei a 500.000 euro.

Începând cu anul 2024, s-au menținut prevederile art. 47 alin. (1) referitoare la condițiile pe care trebuie să le îndeplinească o persoană juridică română pentru a putea aplica statutul fiscal de microîntreprindere, cu excepțiile expres prevăzute de art. LIII din O.U.G. nr. 115/2023 pentru modificarea Codului fiscal.

Datorită faptului că s-au abrogat dispozițiile alin. (2) al art. 47 care stabileau că societățile din domeniul Horeca pot opta pentru plata impozitului pe venitul microîntreprinderilor fără să fie nevoie să aplice prevederile art. 52 referitoare la schimbarea formei de impozitare în timpul anului, va putea să fie microîntreprindere în anul 2024, dar cota de impozit este de 3%.

Dacă, în cursul anului, suma veniturilor ar depăși echivalentul în lei a 500.000 euro, din trimestrul în care se află în această situație trebuie să modifice statutul fiscal și să devină plătitoare de impozit pe profit (art. 52 alin. (6) Cod fiscal).

Ceea ce se menține și pentru anul 2024 este prevederea de la art. 48 alin. (2^a) care menționează că și microîntreprinderile din domeniul HORECA verifică dacă au mai aplicat această formă fiscală, începând cu anul 2024.

3. Referitor la structura plafonului echivalentului în lei a 500.000 euro și stabilirea întreprinderilor legate, se ridică următoarele întrebări:

- care sunt veniturile care compun suma limită?
- dacă o persoană fizică deține 34% dintr-o societate și este asociat unic la o alta, societățile se consideră a fi legate, potrivit legii fiscale?

În situația în care persoana fizică deține 100% din titlurile unei societăți și 34% din ale celeilalte, se consideră că acele întreprinderi legate deoarece unul dintre asociați deține mai mult de 25% din titlurile de participare la ambele societăți.

În aceste condiții, potrivit dispozițiilor O.U.G. nr. 115/2023, trebuie verificat și nivelul veniturilor realizate de către cele două persoane juridice române pentru a se stabili dacă ambele rămân plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor sau niciuna.

Pentru încadrarea în condiția privind nivelul veniturilor realizate de „întreprinderile legate”, în vederea aplicării limitei prevăzute la art. 47 alin. (1) lit. c), se iau în calcul elementele care constituie baza impozabilă prevăzută la art. 53 din Codul fiscal.

Aceasta nu se referă nici la cifra de afaceri și nici la totalul veniturilor înregistrate în evidența contabilă.

Așa cum se stabilește la art. 53 și la pct. 5 din Normele metodologice emise în aplicarea Codului fiscal, se iau în calcul toate veniturile „trimestriale care sunt înregistrate în creditul conturilor din clasa a 7-a «Conturi de venituri», potrivit reglementărilor contabile aplicabile, 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”.

La art. 53 alin. (1) sunt avute în vedere veniturile enumerate la lit. a) – o).

În situația în care veniturile cumulate de cele două persoane juridice nu depășesc echivalentul în lei a 500.000 euro, asociații sunt cei care pot decide care dintre acestea își poate menține statutul fiscal de plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Conform dispozițiilor art. 55 alin. (5) din Codul fiscal, persoana juridică plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor care devine plătitoare de impozit pe profit ca urmare a neîndeplinirii condițiilor prevăzute de art. 47 din Codul fiscal, trebuie să comunice organului fiscal competent modificarea vectorului fiscal până la data de 31 martie.

Avându-se în vedere situația deosebită din anul 2024, s-a prevăzut că, pentru acest exercițiu, termenul de depunere a formularului 700 se prorogă de la 31 martie la 15 aprilie 2024 (art. XLV din O.U.G. nr. 31/2024).

- Persoanele juridice care au comunicat organelor fiscale teritoriale aplicarea sistemului de impunere pe veniturile microîntreprinderilor sau ieșirea din acest sistem, până la data de 29 martie 2024 (data intrării în vigoare a O.U.G. nr. 31/2024) au posibilitatea să depună o nouă declarație de mențiuni pentru încadrarea în condițiile prevăzute de art. 47 din Codul fiscal (art. XLV alin. (2) din O.U.G. nr. 31/2024).



- Anul 2023 este ultimul an fiscal în care sumele reprezentând sponsorizări/burse și sumele reprezentând achiziția de aparate de marcat electronice fiscale, rămase de reportat, potrivit legii, se scad din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor.