

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. 11¹, 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:

- mijloacele fixe (autovehiculele) sunt achiziționate înainte de 1.02.2013
- 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. 11², 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 (1.500×47) 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 (2.000×24), 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. 112² 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. 112⁷ 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.