

P 6. MICROÎNTRERPRINDERI

6.0 IMPOZITUL PE VENITURILE MICROÎNTRERPRINDERILOR

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:

condiții de
încadrare
micro

- > a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 250.000 euro.
Limita de 250.000 euro se verifică pentru anul 2025.
Pentru anul 2026, aceasta este redusă la 100.000 euro.
Pentru anul 2025, începând cu 1 ianuarie, echivalentul în lei a 250.000 euro se stabilește pe baza veniturilor realizate „**la data de 31 decembrie 2024**” și respectiv „**la data de 31 decembrie 2025**”, pentru anul 2026.
Dispozițiile respective stipulează, fără dubiu, faptul că noile plafoane se verifică la ultima zi din anul 2024, respectiv la ultima zi din 2025.
Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la închiderea exercițiului financiar în care s-au înregistrat veniturile.
Pentru anul 2024, 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.

noile
plafoane

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 microîntreprinde-

perioada
inactivității
temporare

perioada
inactivității
temporare

rilor, 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*.

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 în termen situațiile financiare anuale, dacă are această obligație potrivit legii.*

Pentru anul 2025 și următorii, termenul este cel reglementat de O.U.G. nr. 138/2024 privind modificarea și completarea unor acte normative în domeniul fiscal-bugetar, precum și pentru reglementarea altor măsuri.

situațiile
financiare
anuale

La art. X se prevăd următoarele:

- pentru verificarea înregistrării corecte în contabilitate a operațiunilor efectuate, lunar se întocmește balanța de verificare;
- situațiile financiare anuale și raportările contabile se semnează de către reprezentantul legal, precum și de către directorul economic, contabilul-șef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție, angajată potrivit legii;
- termenul de depunere a situațiilor financiare de către persoanele juridice prevăzute la art. 1 alin. (1) – (3) din Legea contabilității este **până la data de 31 mai inclusiv a exercițiului financiar următor celui de raportare;**
- pentru celelalte persoane juridice, termenul este **până la data de 30 aprilie inclusiv a exercițiului financiar următor celui de raportare.**



Totodată se menționează că, în situația în care datele anterior prevăzute sunt zile nelucrătoare, ultima zi de raportare este prima zi lucrătoare următoare acestora.

Pentru entitățile care au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, termenul pentru depunerea situațiilor financiare anuale este cel de 150 de zile calendaristice de la încheierea exercițiului financiar astfel ales, calculate începând cu data ulterioară celei la care se referă respectivele situații financiare anuale.



Fac excepție entitățile care au obligația depunerii situațiilor financiare până la 30 iunie și care au optat pentru un exercițiu financiar diferit, care trebuie să se încadreze în termenul de 120 de zile calendaristice de la încheierea exercițiului financiar, calculate începând cu data ulterioară celei la care se referă respectivele situații financiare anuale.

Dacă termenele anterior prevăzute corespund unor zile nelucrătoare, ultima zi de raportare este prima zi lucrătoare următoare acestora.

În cazul **raportărilor contabile anuale**, se precizează că termenul este **data de 31 mai** a anului următor.

raportările
contabile
anuale

Aceste informații se regăsesc în O.M.F. nr. 107/2025 privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la Agenția Națională de Administrare Fiscală.

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

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 microîntreprinderi nu determină impozit pe veniturile microîntreprinderilor și datorează impozit pe profit;

- 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;

cooperative
agricole

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.

**limitarea
veniturilor din
consultanță**

Anterior intrării în vigoare a O.U.G. nr. 156/2024 privind unele măsuri fiscal-bugetare în domeniul cheltuielilor publice pentru fundamentarea bugetului general consolidat pe anul 2025, pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru prorogarea unor termene, la lit. f) a art. 47 alin. (1) erau prevăzute dispoziții specifice referitoare la limitarea veniturilor din consultanță și management.



Prin art. LXIV pct. 3 din actul normativ anterior invocat, aceste dispoziții au fost abrogate, fapt pentru care orice persoană juridică română care îndeplinește condițiile enumerate de art. 47 alin. (1), iar obiectul de activitate se referă la **consultanță și/sau management**, inclusiv respectarea limitei echivalentului în lei a 250.000 euro la data de 31.12.2024, poate opta să aplice sistemul de impozitare a veniturilor microîntreprinderilor, dacă în anii 2023 și 2024 (începând cu 1 ianuarie 2023 și până la momentul opțiunii), a fost plătitoare de impozit pe profit.

Mai precis, pentru a aplica regimul micro, firmele aveau voie să obțină cel mult 20% din veniturile totale din consultanță și/sau management. Totodată, s-a precizat că cerința referitoare la ponderea veniturilor din consultanță și/sau management în veniturile totale, de la data de 31 decembrie 2024, nu se aplică pentru calculul plafonului nou de 250.000 euro de la impozitul micro.

**lista
noilor
coduri**

Rezultă că lista noilor coduri se completează și cu activitatea de consultanță și/sau management, alta decât consultanța fiscală corespunzătoare codului CAEN: 6920 – „Activități de contabilitate și audit financiar; consultanță în domeniul fiscal”.



● Ca o idee, ar fi necesar să se revizuiască unii termeni din contractele încheiate începând cu anul 2025 (contracte care au fost considerate până la finalul anului 2024, că nu îndeplinesc condițiile de consultanță și/sau management). Ca urmare a unor verificări ulterioare a perioadelor anterioare anului 2025 de către organele fiscale, acestea să nu reconsidere veniturile ca fiind obținute din consultanță și/sau management.

Restricția referitoare la veniturile din consultanță și/sau management fusese reintrodusă din 2023 (cu excepția veniturilor din consultanță fiscală corespunzătoare codului CAEN 6920 – activități de contabilitate și audit financiar; consultanță în domeniul fiscal).

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.

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;

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.

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.

Potrivit dispozițiilor H.G. nr. 1393/2024 pentru modificarea și completarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, deținerea indirectă se referă la situația în care o persoană fizică deține o cotă-parte din capitalul social sau din totalul drepturilor de vot la o persoană juridică, prin intermediul unei alte persoane juridice la care persoana respectivă deține titluri de participare sau drepturi de vot.

**deținerea
indirectă**

Deținerea indirectă se calculează prin înmulțirea procentelor deținerilor, începând cu procentul titlurilor pe care le deține, în mod direct la prima persoană juridică română și continuând cu procentele de deținere, pe lanțul de persoane juridice, până la cea pentru care se verifică statutul de microîntreprindere.

Exemplu:

- societatea A deține în mod direct titluri în procent de 70% la societatea B și 20% din societatea D;
- societatea B deține 50% din titlurile societății C;
- societatea C deține 60% din titlurile societății D.

În mod indirect, societatea A deține 35% din titlurile societății C ($70\% \times 50\%$) și 41% din societatea D ($70\% \times 50\% \times 60\%$), formată din deținerea directă, de 20%, și din deținerea indirectă de 21%, respectiv ($70\% \times 50\% \times 60\%$) = 21%.



În situația în care procentul deținerilor directe sau indirecte sau cumulate (directe și indirecte) este de peste 25%, se aplică prevederile art. 47 alin. (1¹).

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 reasiguraților, al pieței de capital, inclusiv cea care desfășoară activități de intermediere în aceste domenii



Nu se includ în această categorie intermediarii secundari de asigurări și/sau reasigurați, definiți potrivit legii, care au realizat venituri din activitatea de distribuție de asigurări/reasigurați 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.

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. 2.578/2022 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.

Exemplu:

O persoană fizică deține, la sfârșitul anului fiscal precedent, 40% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau a/al drepturilor de vot la o persoană juridică română și obține și venituri din desfășurarea de activități ca persoană fizică autorizată (drepturi de proprietate intelectuală).

La sfârșitul anului, societatea verifică condiția referitoare la întreprinderi legate, prevăzută de art. 47 la alin. (1¹) lit. d) din Codul fiscal.

La data de 31 decembrie a anului fiscal precedent, situația se prezintă astfel:

- *persoana juridică a realizat venituri de 1.200.000 lei, așa cum rezultă din evidențele contabile aplicabile;*
- *persoana fizică autorizată prezintă în registrul-jurnal de încasări și plăți suma de 500.000 lei.*

Veniturile realizate de societate și cele ale persoanei fizice autorizate se regăsesc în categoriile de venituri care constituie baza impozabilă potrivit dispozițiilor art. 53 din Codul fiscal.

Persoana juridică respectă definiția de întreprindere legată deoarece persoana fizică autorizată deține peste 25% din titlurile societății.

Suma totală a veniturilor este 1.700.000 lei și, la un curs de schimb de 5 lei/euro, echivalentul în lei al plafonului (340.000) depășește limita prevăzută de dispozițiile fiscale ale art. 47 (250.000 euro).

Având în vedere această situație, persoana juridică nu poate aplica sistemul de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor, pentru anul fiscal următor, chiar dacă îndeplinește celelalte condiții prevăzute de art. 47 din Codul fiscal.

Pentru aplicarea prevederilor art. 47 alin. (1¹) lit. d) din Codul fiscal, referitoare la deținerile persoanelor fizice autorizate/întreprinderi individuale/întreprinderi familiale/altă formă de organizare, fără personalitate juridică, autorizată potrivit legilor în vigoare, se au în vedere următoarele:

✓ activitățile economice desfășurate de persoane anterior nominalizate includ activități de comerț, prestări servicii, activități specifice profesiilor liberale, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, precum și activități adiacente.

Activitățile adiacente sunt toate acele operațiuni care au legătură cu obiectul de activitate autorizat;

✓ veniturile obținute de persoanele enumerate, care se cumulează cu cele realizate de persoana juridică română, sunt cele prevăzute la art. 53 din Codul fiscal, încasate și înregistrate în registrul-jurnal de încasări și plăți, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

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:

ieșirea din sistemul de impunere

- ✓ realizează venituri mai mari de 250.000 euro (în echivalent lei);
- ✓ 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.

În sensul acestor prevederi, prin salariat se înțelege „persoana angajată cu contract

rapoarte de muncă

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

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, cu excepția intermediarilor 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.

Din categoria intermediarilor secundari fac parte următoarele tipuri de intermediari:

- a) agenții, care colaborează numai cu societățile și sunt încadrați, în funcție de activitatea profesională principală din obiectul de activitate, în:
 - (i) agenții persoane juridice;
 - (ii) agenții afiliați, instituții de credit și firme de investiții;
 - (iii) agenții auxiliari, persoane juridice;
- b) asistenții, care colaborează numai cu intermediarii principali și sunt încadrați, în funcție de activitatea profesională principală din obiectul de activitate, în:
 - (i) asistenții, persoane juridice;
 - (ii) asistenții auxiliari, persoane juridice;

- ✓ 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 fiscal, 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**

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.

**ieșirea din
sistemul de
impunere**

Concret, dacă o persoană juridică a aplicat până la finele exercițiului fiscal 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 se verifică pe baza veniturilor înregistrate cumulativ de la începutul anului fiscal.

**limitele
fiscale**

Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la

închiderea exercițiului financiar precedent.

Plafonul echivalentului în lei a sumei de 250.000 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 impuneri, 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”.

Pentru determinarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, la baza impo-

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

zabilă 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 exercitiului 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.



● **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 încheierea 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 2025 este de 10%, procent care se aplică asupra sumelor brute distribuite după această dată.

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.

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

**impozitul
pe dividende**

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 2025 venituri din vânzarea mărfurilor care se încadrează în plafonul echivalentului în lei a 200.000 euro.

În trimestrul I 2025 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 2025 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 250.000 euro.

2. O societate care își desfășoară activitatea în domeniul Horeca prezintă la 31.12.2025 venituri care nu depășesc echivalentul în lei a 250.000 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 250.000 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 2025 este prevederea de la art. 48 alin. (2²) 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 250.000 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 250.000 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.

Exemple:

4. O agenție de turism (tur-operator) care are posibilitatea și de a presta și servicii de intermediere în asigurări clienților poate aplica impozitul pe veniturile microîntreprinderilor?

Organizarea și desfășurarea activității de turism în România este reglementată de O.G. nr. 58/1998, cu modificările și completările ulterioare.

Activitatea de turism se încadrează și se desfășoară în baza codului CAEN nr. 7912 „Activități ale tur-operatorilor”, clasă care include activități de pregătire a excursiilor, iar în cadrul lor putând fi cuprinse: transportul, cazarea, masa, vizite la obiective, participarea la evenimente teatrale, muzicale sau sportive.

În legislația fiscală, agenția de turism este definită ca fiind firma care intermediază, oferă informații sau se angajează să furnizeze servicii către persoane care călătoresc individual sau în grup.

Aceste servicii pot fi furnizate de agențiile de turism fie în nume propriu, fie în calitate de agent.

Potrivit legii, agențiile de turism pot vinde propriile pachete turistice sau pe cele ale altor agenții sau furnizori de servicii turistice sau o combinație a acestor pachete, liniile aeriene și cele maritime fiind angrenate în această activitate.

Atunci când o agenție de turism (inclusiv tur-operator) acționează în nume propriu și vinde pachete turistice standard pregătite de alte agenții, la prețuri fixe, stabilite de acestea din urmă, pentru care primesc comision, își înregistrează la venituri numai comisionul. În acest caz avem în vedere și prevederile Omfp nr. 1802/2015 care prevăd la pct. 432 faptul că veniturile din activitatea curentă provenite din derularea contractelor de agent, comision sau mandat comercial, încheiate potrivit legii, sunt reprezentate de comisioanele cuvenite.

Emiterea facturii către client se înregistrează:

411	=	%	
„Clienți”		401	– contravaloarea datorată furnizorului
		„Furnizori”	
		704	– comisionul agenției
		„Venituri din servicii prestate”	
		4427	– calculată la comision

Comisionul reprezintă, potrivit pct. 9 al art. 7 din Codul fiscal” – orice plată în bani sau în natură efectuată către un broker, un agent comisionar general sau către orice persoană asimilată unui broker sau unui agent comisionar general, pentru serviciile de intermediere efectuate în legătură cu o operațiune economică;”.

Ca regulă generală, și sub rezerva unor clarificări viitoare din partea inițiatorului Codului fiscal, consider că dacă agenția de turism își înregistrează la venituri numai comisionul realizat din vânzarea pachetelor turistice, în numele și pe seama unei agenții organizatoare, pachete care pot conține și o componentă de asigurări de sănătate, această operațiune nu se încadrează în activitatea de intermediere în asigurări.

Dacă aceasta facturează asigurări de sănătate separat de un pachet turistic pe care îl comercializează, poate fi considerată că desfășoară activitate de intermediere în asigurări și nu îi mai este aplicabil statutul fiscal de microîntreprindere începând de la 1 ianuarie 2023.

Totuși, având în vedere modificările art. 47 alin. (1) lit. g) din Codul fiscal, aplicabile din anul 2025, o parte dintre aceste persoane juridice care realizează venituri din „activitatea de distribuție de asigurări/reasigurări în proporție de până la 15% inclusiv din veniturile totale;” se pot încadra în categoria intermediarilor secundari și, implicit, în cea de plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Conform Legii nr. 236/2018 privind distribuția de asigurări, intermediarii secundari reprezintă o categorie nouă introdusă de Legea nr. 236/2018.

Un intermediar secundar se înregistrează într-un registru special la ASF, iar de activitatea lui răspunde un intermediar principal sau una sau mai multe societăți.

5. O societate cu statut fiscal de microîntreprindere, aflată în faliment din anul 2024, își vinde activele și înregistrează venituri care depășesc valoarea echivalentului în lei de 60.000 euro. Se pune întrebarea dacă trebuie să comunice acest fapt și dacă devine plătitoare de impozit pe profit în trim. I 2025.

Răspunsul are în vedere dispozițiile Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările ulterioare, respectiv ale art. 145 alin. (2) potrivit cărora, prin hotărârea prin care se decide intrarea în faliment, judecătorul sindic va pronunța dizolvarea debitorului persoană juridică (...) coroborate cu cele ale art. 56 alin. (3) și alin. (4) din Codul fiscal, referitoare la menținerea statutului fiscal în cazul dizolvării cu lichidare sau fără lichidare.

Dacă societatea nu s-a lichidat în anul 2024, îi sunt aplicabile prevederile art. 56 alin. (4), care dispun ca dacă dizolvarea nu este urmată de lichidare în același exercițiu, atunci societatea datorează impozit pe venitul microîntreprinderilor până la „închiderea perioadei impozabile” respectiv 31.12.2024.

Deschiderea procedurii de faliment nu reprezintă o condiție pentru ieșirea din sistemul de impunere a veniturilor microîntreprinderilor.

În această situație, chiar dacă societatea își pierde caracterul de microîntreprindere în cursul anului 2024, devine plătitoare de impozit pe profit începând cu anul 2025 și va depune formularul 010 sau 700 până la data de 31 martie 2025. Avem în vedere prevederile art. 55 alin. (3) din Codul fiscal.

Pentru trimestrul în care au fost vândute activele se datorează impozit pe veniturile microîntreprinderilor, se impozitează cu cota de 3% și se declară prin formularul 100 „**Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat**”, aprobat prin Opanaf nr. 1.332/17.06.2024, cod 14.13.01.99/bs, întocmit pentru trimestrul în care s-au realizat veniturile, până la data de 25 a lunii următoare trimestrului. Se selectează perioada și creanța bugetară, respectiv poziția 121 „Impozit pe veniturile microîntreprinderilor cota de 3%”.

Se completează tabelul I „Impozite și taxe care se plătesc în contul unic”.

Pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat pentru trim. IV 2024, termenul este 25 iunie 2025.

6. O persoană fizică este asociat unic și administrator într-o societate, iar într-o alta (ambele microîntreprinderi la 31.12.2024) este asociat cu 5% și administrator; cele două persoane juridice sunt considerate întreprinderi legate prin administrator?

Se menționează că totalul veniturilor celor două societăți la 31.12.2024 este sub echivalentul în lei al sumei de 250.000 euro.

Ce mod de impozitare se aplică?

Avem în vedere prevederile art. XXV pct. 3 din O.U.G. nr. 31/2024 privind reglementarea unor măsuri fiscale-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative, care stabilesc că pentru aplicarea 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.

În speța prezentată se verifică, mai întâi, „dacă o persoană juridică română este legată cu o altă persoană juridică română la care o persoană fizică 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 majoritatea membrilor consiliului de administrație, de conducere ori de supraveghere atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua persoană juridică”.

În speța prezentată, asociatul deține 100% din titlurile primei societăți și 5% din cele ale celei de a doua entități (ambele plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor).

Potrivit definiției, cele două persoane juridice române nu sunt considerate legate chiar dacă aceeași persoană fizică (asociat în ambele) este și administrator.

Administratorul este ales prin hotărârea AGA/decizia asociatului unic, își desfășoară activitatea în baza unui contract sau a unui mandat și își îndeplinește atribuțiile conferite de Legea societăților nr. 31/1990, cu modificările ulterioare, în limitele impuse de actul constitutiv.

Prevederile art. 47 alin. (1) din Codul fiscal stabilesc că o persoană juridică română poate aplica impozitul pe veniturile microîntreprinderilor dacă „îndeplinește cumulativ la data de 31 decembrie a anului fiscal

precedent" condițiile prevăzute la alin. (1) printre care și cele privind suma veniturilor realizate (lit. c) și pe cea privind deținerile asociaților (lit. h). Criteriile privind deținerile și cele referitoare la suma veniturilor obținute, respectiv limita echivalentului în lei a 250.000 euro (care se stabilește prin cumularea sumelor realizate de întreprinderile legate) sunt prevăzute de alin. (1¹).

Așa cum se menționează la lit. h), stabilirea persoanei juridice care să aplice impozitarea veniturilor microîntreprinderilor se efectuează de către asociații/acționarii societății respective.

În situația în care niciuna din cele două societăți nu depășește suma veniturilor în echivalent lei de 250.000 euro și nu sunt întreprinderi legate, se va stabili care din aceste entități va deveni plătitoare de impozit pe profit, conform dispozițiilor art. 47 alin. (4), art. 52 alin. (4) și alin. (7) și art. 55 alin. (2) și alin. (5) din Codul 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.

Termenul general prevăzut pentru depunerea declarației este 31 martie.

În varianta în care una dintre cele două persoane juridice cu statut fiscal de microîntreprindere ar depăși suma echivalentului în lei de 250.000 euro, aceasta trebuie să iasă din sistemul de impunere pe venit.

Dacă inițial s-a convenit însă că cele două societăți nu sunt întreprinderi legate, nu este necesar să se însumeze veniturile realizate.

În ceea ce privește obligația depunerii formularului 700 pentru societatea care își menține în continuare statutul fiscal de microîntreprindere, menționăm că persoanele juridice care în anul anterior au fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și în anul curent optează pentru plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, îndeplinind condițiile prevăzute de lege pentru aplicare aceluiași regim, nu mai este necesar ca acestea să depună formularul 700 (sau, după caz, formularul 010) deoarece în acest caz nu are loc modificarea datelor declarate la înregistrarea fiscală.

8. În situația în care două persoane afiliate tată – fiu sunt asociați la două microîntreprinderi se poate considera că sunt întreprinderi legate?

În speță, tatăl este asociat unic la o societate și mai deține și 10% din titlurile societății la care fiul este asociat. Firma fiului desfășoară activitate de editare a produselor software.

Cele două persoane juridice române sunt considerate că sunt întreprinderi legate?

Potrivit prevederilor art. 47 din Codul fiscal, astfel cum au fost modificate și completate prin dispozițiile OUG nr. 31/2024 privind reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative, art. XXV pct. 3, pentru a decide dacă o persoană juridică română poate aplica regimul de impozitare a veniturilor microîntreprinderilor, se are în vedere îndeplinirea unor condiții suplimentare la data de 31 decembrie și anume:

- dacă persoana juridică este legată de o altă persoană (în sensul prevăzut de dispozițiile art. 47);
- dacă veniturile persoanei juridice analizate, cumulate cu cele ale întreprinderilor legate, se încadrează în limita echivalentului în lei a 250.000 euro.

Pentru verificarea situației în care o întreprindere este legată de o alta, alin. (1¹) al art. 47 a fost modificat prin eliminarea trimiterilor la Legea nr. 346/2004 privind stimularea întreprinderilor mici și mijlocii, cu modificările ulterioare, și introducerea unor criterii care au la bază deținerile asociaților/acționarilor.

Astfel, la pct. 3 li. c) se prevede că o persoană juridică română este legată cu o altă persoană juridică română dacă o persoană (fizică) 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”.

Așa cum rezultă din datele prezentate în întrebare, cele două persoane juridice române deținute de persoane afiliate (tatăl și fiul său) nu se consideră că sunt întreprinderi legate.

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

Prevederile se aplică inclusiv pentru încadrarea ca microîntreprindere în anul fiscal 2025.

Cele două persoane juridice române deținute fiecare, individual, de câte una din cele două persoane fizice, fiu și tată, își pot menține statutul fiscal de microîntreprinderi și în anul 2025 dacă la data de 31 decembrie 2024 îndeplinesc dispozițiile titlului III din Codul fiscal, cu privire la activitatea desfășurată, existența a cel puțin a unui salariat (fiecare societate), limita superioară a echivalentului în lei a 250.000 euro, la faptul că nu se află în dizolvare urmată de lichidare, că au depus situațiile financiare pentru exercițiile anterioare etc.

În situația în care asociații sunt persoane afiliate și, prin intermediul lor, și societățile respective sunt afiliate (conform prevederilor art. 7 pct. 26 din Codul fiscal), trebuie urmărit ca tranzacțiile efectuate să respecte principiul valorii de piață așa cum se prevede la art. 11 alin. (4) din Codul fiscal și pct. 5 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016.

De reținut este faptul că între persoane afiliate, prețul la care se efectuează tranzacțiile reprezintă preț de transfer. Adică orice tranzacție operată între societățile deținute de cei doi asociați (persoane afiliate) trebuie încheiată pentru un preț similar cu prețul care ar fi plătit de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială.

Noțiunea de „tranzacție” **acoperă toate operațiunile care se pot încheia între părțile afiliate:** contracte de prestări servicii, consultanță, contracte de locațiune, împrumuturi etc.

Ceea ce este de menționat în speța prezentată este faptul că societatea care realizează venituri din activitățile de editare a altor produse software, cod CAEN 5829, va datora un impozit de 3% aplicat asupra veniturilor, deoarece se încadrează în prevederile art. 51 alin. (1) lit. b) pct. 2 din Codul fiscal.

Tranzacțiile între persoanele afiliate nu sunt interzise de Codul fiscal, dar sunt supuse unor rigori specifice, menite să prevină situațiile în care acestea ar urmări obținerea unor avantaje patrimoniale/fiscale, în detrimentul interesului bugetului statului de a colecta taxe și impozite aferente acestor tranzacții comerciale sau chiar în detrimentul entităților implicate. În plus, se urmărește și asigurarea unei transparențe în circuitul economic, precum și prevenirea practicilor de evaziune fiscală ce s-ar putea întâlni în cadrul tranzacțiilor comerciale dintre persoane (fizice) înrudite sau dintre societăți controlate de o singură persoană/entitate.

9. O societate din România dorește să treacă la statutul de plătitor de impozit pe profit pentru a putea recupera „Withholding Tax”, reținută de clientul din afara țării.

Cum se procedează?

După cum s-a mai afirmat, aplicarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor este **opțional**. Acesta se poate aplica, cu excepția societăților enumerate la art. 47 alin. (2), de către toate persoanele juridice române care îndeplinesc condițiile prevăzute la alin. (1) al art. 47.

Din contextul întrebării se reține că societatea este în anul 2023 plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, că a realizat venituri din derularea unui contract cu o persoană juridică cu rezidența în alt stat, și că pentru sumele respective s-a reținut impozitul aferent (care putea fi în cuantumul stabilit prin convenția de evitare a dublei impunerii, dacă s-a prezentat certificatul de rezidență fiscală sau la nivelul cotei aplicate în statul străin, în funcție de natura veniturilor realizate).

Pe baza certificatului de rezidență fiscală prezentat de societatea din România, s-a solicitat returnarea impozitului reținut, conform procedurilor fiscale aplicabile în acel stat.

Totodată trebuie menționat că, potrivit prevederilor art. 53 alin. (1) lit. m) din Codul fiscal, veniturile obținute dintr-un stat străin cu care România are încheiată convenție de evitare a dublei impunerii, se scad din baza de impozitare dacă acestea au fost impozitate în statul respectiv.

Ca urmare, societatea nu trebuie să își schimbe statutul fiscal.

Așa cum se dispune la art. 48 alineatul (2¹), microîntreprinderile nu pot opta pentru plata impozitului pe profit în cursul anului fiscal decât în cazurile expres prevăzute la art. 52 din Codul fiscal.

- Dacă, pe parcursul oricărui trimestru, veniturile vor depăși suma echivalentului în lei a 250.000 euro
- sau nu va mai fi îndeplinită una din condițiile impuse de art. 47, societatea va deveni plătitoare de
- impozit pe profit din acel trimestru, fără posibilitatea ca în viitor să mai poată opta pentru statutul
- fiscal de microîntreprindere.