

Consilier Contabilitate Explicată îți pune la dispoziție:

Sfatul Consilierului

Principalele modificări aduse de O.G. nr. 16/2022
impozitului pe veniturile microîntreprinderii

GRATUIT!

Recomandări și atenționări
ale specialiștilor **EXCLUSIV**
pentru abonați!

Principalele modificări aduse de O.G. nr. 16/2022 impozitului pe veniturile microîntreprinderii

Este evident faptul că cele mai spectaculoase modificări aduse Codului fiscal de O.G. nr. 16/ 2022 vizează sfera impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, care, începând cu anul 2023, se transformă din sistem de impunere obligatoriu în sistem **opțional**.

Schimbarea de esență în ceea ce privește definiția microîntreprinderii este cea privind plafonul de venituri pe care trebuie să le obțină o societate pentru a putea aplica pentru plată de impozit micro, și anume noul plafon de **500.000 euro**, la jumătatea celui valabil până acum, de 1.000.000 euro. Astfel, o societate care înregistrează la 31.12.2022 o cifră de afaceri mai mare decât noul plafon (500.000 euro) nu va mai putea plăti impozit pe veniturile microîntreprinderilor, ci impozit pe profit. Spun exclusiv impozit pe profit, întrucât chiar dacă ar activa într-unul din domeniile HoReCa nu ar putea să mai opteze pentru plata impozitului specific, întrucât Legea nr. 170/2016 privind impozitul specific se va abroga începând cu 1.01.2023.

Prin urmare, începând cu anul 2023, o microîntreprindere este o persoană juridică română care 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.

O.G. nr. 16/2022 introduce și alte condiții pentru ca o societate să poată fi încadrată în categoria plătitorilor de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, astfel:

- să realizeze venituri, **altele decât cele din consultanță și/sau management, în proporție de peste 80% din veniturile totale;**
- să aibă **cel puțin un salariat**, cu excepția societății nou înființate;
- asociații/acționarii să dețină mai mult de **25%** din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cel mult trei persoane juridice române care se încadrează să aplice sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor.

În cazul în care oricare dintre asociații/acționarii persoanei juridice române deține peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la mai mult de trei persoane juridice române care se încadrează să aplice sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor și nu au codurile CAEN specifice domeniilor HoReCa, aceștia trebuie să stabilească cele trei persoane juridice române care aplică prevederile prezentului titlu, pentru restul persoanelor juridice urmând să fie aplicabile prevederile privind impozitul pe profit.

Cota unică de impozitare a microîntreprinderilor este de **1%**, **astfel că nu vor mai exista societăți plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor fără salariați.**

O.G. nr. 16/2022 menține definiția actuală a salariatului, adică **persoana angajată cu contract individual de muncă cu normă întreagă, potrivit Codului muncii. Condiția se consideră îndeplinită și în cazul microîntreprinderilor care:**

- a) au persoane angajate cu contract individual de muncă cu timp parțial dacă fracțiunile de normă prevăzute în acestea, însumate, reprezintă echivalentul unei norme întregi;
- 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.

Ca noutate, reținem faptul că 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 și situația este înregistrată pentru prima dată în anul fiscal respectiv.

DE REȚINUT!

Se menține condiția de a avea un salariat și în situația în care o companie are încadrate mai multe persoane cu contracte cu normă parțială, dacă fracțiunile de normă prevăzute în acestea, însumate, reprezintă echivalentul unei norme întregi. De exemplu, dacă o societate are încadrate în muncă două persoane care au program de patru ore pe zi sau patru persoane care au două ore pe zi, condiția de a avea un salariat pentru a plăti impozit pe veniturile microîntreprinderilor se consideră îndeplinită.

Atenție însă la contribuțiile sociale aferente contractelor cu timp parțial, care, începând cu veniturile lunii august 2022, vor fi taxate la salariul minim brut pe economie, și nu la salariul brut convenit în CIM-uri.

RECOMANDARE:

Pentru firmele care vor să plătească impozit pe veniturile microîntreprinderilor și nu au salariați, pentru a beneficia de acest sistem de impozitare recomandăm încheierea unui contract de mandat pentru administrator. Atenție însă la remunerația stabilită în contract, care trebuie să fie cel puțin la nivelul salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată.

Studiu de caz: Condiția de salariat pentru microîntreprinderi

Speță:

În decembrie 2022, o societate este plătitoare de impozit micro. Nu va avea salariați și va trece conform O.U.G. nr. 16/ 2022 la impozit pe profit. În cursul anului 2023 va face angajări.

Din luna următoare va trece la impozit micro cu cota de 1%?

Soluție fiscal-contabilă:

În prezent, conform prevederilor de la art. 51 alin. (1), (5) și (6) din Codul fiscal:

(1) Cotele de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor sunt:

- 1% pentru microîntreprinderile care au unul sau mai mulți salariați;
- 3% pentru microîntreprinderile care nu au salariați.

(5) În cazul în care, în cursul anului fiscal, numărul de salariați se modifică, cotele de impozitare prevăzute la alin. (1) se aplică în mod corespunzător, începând cu trimestrul în care s-a efectuat modificarea, potrivit legii. Pentru microîntreprinderile care au un salariat și care aplică cota de impozitare prevăzută la alin. (1) lit. a), al căror raport de muncă încetează, condiția referitoare la numărul de salariați se consideră îndeplinită dacă în cursul aceluiași trimestru este angajat un nou salariat cu respectarea condiției prevăzute la alin. (6).

(6) Pentru microîntreprinderile care nu au niciun salariat, în situația în care angajează un salariat, în scopul modificării cotelor de impozitare prevăzute la alin. (1), noul salariat trebuie angajat cu contract individual de muncă pe durată nedeterminată sau pe durată determinată pe o perioadă de cel puțin 12 luni.

Conform modificărilor aduse Codului fiscal, prin O.G. nr. 16/2022, de la 1 ianuarie 2023, în vederea aplicării impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, o microîntreprindere este o persoană juridică română care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

- 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;
- 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;
- a realizat venituri, altele decât cele din consultanță și/sau management, în proporție de peste 80% din veniturile totale;

- are cel puțin un salariat, cu excepția persoanelor juridice nou-înființate;
- are asociați/acționari care dețin peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cel mult trei persoane juridice române care se încadrează să aplice sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, incluzând și persoana care verifică îndeplinirea condițiilor prevăzute de art. 47 din Codul fiscal.

Prin urmare, impozitul pe veniturile microîntreprinderilor devine opțional începând cu anul 2023. Persoanele juridice române, altele decât cele exceptate de la aplicabilitatea sistemului (activitățile prevăzute la art. 47 alin. (2) din Codul fiscal), pot opta să aplice impozitul pe veniturile microîntreprinderilor începând cu anul fiscal următor celui în care îndeplinesc condițiile de microîntreprindere prevăzute la art. 47 alin. (1) și dacă nu au mai fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor ulterior datei de 1 ianuarie 2023.

Astfel, o societate care începând cu anul 2023 îndeplinește condițiile de aplicare a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor nu mai aplică obligatoriu acest sistem, ci prin opțiune.

Dacă într-un an ulterior lui 2023 nu mai îndeplinește condițiile și devine plătitoare de impozit pe profit, aceasta nu va mai putea opta ulterior pentru impozit pe veniturile microîntreprinderilor, chiar dacă va îndeplini condițiile.

În cazul în care, în cursul unui an fiscal, o microîntreprindere nu mai îndeplinește condiția privind un salariat, aceasta datorează impozit pe profit începând cu trimestrul în care nu mai este îndeplinită această condiție.

Prin excepție, pentru o microîntreprindere cu un singur salariat, al cărui raport de muncă încetează, condiția se consideră îndeplinită dacă, în termen de 30 de zile de la încetarea raportului de muncă, este angajat un nou salariat cu contract individual de muncă pe durată nedeterminată sau pe durată determinată pe o perioadă de cel puțin 12 luni.

În concluzie, la 31.12.2022 trebuie să aveți cel puțin un salariat angajat cu normă întreagă (8 ore/zi) cu contract individual de muncă pe durată nedeterminată sau pe durată determinată pe o perioadă de cel puțin 12 luni, pentru a rămâne microîntreprindere în anul 2023, bineînțeles dacă se îndeplinesc și celelalte condiții. O altă noutate importantă prevăzută în O.G. nr. 16/2022 este posibilitatea firmelor care desfășoară activități în domeniile HoReCa să opteze, începând cu 1.01.2023, pentru plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, fără să poată ieși din acest sistem în cursul anului.

Sunt excluse din sfera de aplicare a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor următoarele:

- persoana juridică română care desfășoară activități în domeniul bancar;
- persoana juridică română care desfășoară activități în domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, inclusiv cea care desfășoară activități de intermediere în aceste domenii;
- persoana juridică română care desfășoară activități în domeniul jocurilor de noroc;
- persoana juridică română care desfășoară activități de explorare, dezvoltare, exploatare a zăcămintelor de petrol și gaze naturale.

Persoanele juridice române pot opta să aplice impozitul pe veniturile microîntreprinderilor începând cu anul fiscal următor celui în care îndeplinesc condițiile de microîntreprindere și dacă nu au mai fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor ulterior datei de 1 ianuarie 2023.

Microîntreprinderile nu pot opta pentru plata impozitului pe profit în cursul anului fiscal, opțiunea putând fi exercitată începând cu anul fiscal următor, cu excepțiile situațiilor în care societatea trebuie să iasă din sistem ca urmare a neîndeplinirii condițiilor (ex.: depășirea limitei de venituri).

Se modifică regulile de ieșire din sistemul de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor, astfel:

- a. Dacă, în cursul unui an fiscal, o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 500.000 euro sau ponderea veniturilor realizate din consultanță, și/sau management în veniturile totale este de peste 20% inclusiv, aceasta datorează impozit pe profit începând cu trimestrul în care s-a depășit oricare dintre aceste limite, fără posibilitatea de a mai opta pentru perioada următoare să aplice prevederile privind impozitul pe veniturile microîntreprinderilor.
- b. În cazul în care, în cursul unui an fiscal, o microîntreprindere nu mai îndeplinește condiția privind încadrarea cel puțin a unui salariat, aceasta datorează impozit pe profit începând cu trimestrul în care nu mai este îndeplinită această condiție.

Pentru o microîntreprindere cu un singur salariat, al cărui raport de muncă încetează, condiția privind existența unui salariat se consideră îndeplinită dacă, în termen de 30 de zile de la încetarea raportului de muncă, este angajat un nou salariat cu contract individual de muncă pe durată nedeterminată sau pe durată determinată pe o perioadă de cel puțin 12 luni.

- c. Microîntreprinderile care, în cursul unui trimestru, încep să desfășoare activități dintre cele exceptate (sistemul bancar, asigurări, jocuri de noroc) datorează impozit pe profit începând cu trimestrul respectiv.
- d. Limitele fiscale prevăzute la lit. a) se verifică pe baza veniturilor înregistrate cumulativ de la începutul anului fiscal. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la închiderea exercițiului financiar precedent.
- e. Calculul și plata impozitului pe profit de către microîntreprinderile care nu mai îndeplinesc condițiile se efectuează luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul respectiv.
- f. În situația în care, în cursul anului fiscal, oricare dintre asociații/acționarii unei microîntreprinderi deține peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la mai mult de trei microîntreprinderi, asociații/acționarii trebuie să stabilească microîntreprinderea/ microîntreprinderile care ies de sub incidența prezentului titlu și care urmează să aplice prevederile titlului II începând cu trimestrul în care se înregistrează situația respectivă, astfel încât condiția referitoare la numărul maxim de trei microîntreprinderi la care oricare dintre asociații/acționari deține peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot să fie îndeplinită.
- g. Ieșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor se comunică organului fiscal competent, potrivit prevederilor Codului fiscal și este definitivă pentru anul fiscal curent.

Studiu de caz: Plafonul cifrei de afaceri pentru impozitul pe veniturile microîntreprinderilor

Spetă:

O societate deține mai multe imobile tip hale industriale, având ca activitate închirierea de spații logistice. Cifra de afaceri estimată este sub 500.000 euro, atât anul acesta, cât și în 2023, și prin urmare este impozitată ca microîntreprindere. În cazul în care se decide să vândă un imobil în 2023, venitul realizat va depăși 500.000 euro.

Acest venit realizat din vânzarea imobilului va fi luat în calcul la încadrarea în categoria microîntreprinderilor sau doar va fi impozitat cu 1% și încadrarea va fi făcută în funcție de cifra de afaceri?

Soluție fiscal-contabilă:

Venitul din vânzarea imobilizării este venit impozabil din punctul de vedere al impozitului pe venitul microîntreprinderilor.

Conform legislației din prezent coroborate cu prevederile O.U.G. nr. 16/2022, ale cărei prevederi privind impozitul pe veniturile microîntreprinderii vor deveni valabile începând cu 1.01.2023, din punctul de vedere al plafonului privind încadrarea ca plătitor de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, acesta va deveni 500.000 euro:

Potrivit art. 52 din Codul fiscal:

(1) Dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 500.000 euro (de la 1.01. 2023), aceasta datorează impozit pe profit, începând cu trimestrul în care s-a depășit această limită.

(2) Limita fiscală prevăzută la alin. (1) se verifică pe baza veniturilor înregistrate cumulativ de la începutul anului fiscal.

(3) Calculul și plata impozitului pe profit de către microîntreprinderile care se încadrează în prevederile alin. (1) se efectuează luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul respectiv.

Verificarea respectării condițiilor privind determinarea sumei totale a veniturilor care se iau în calcul la stabilirea plafonului va avea în vedere următoarele prevederi ale Codului fiscal:

- art. 54 din Codul fiscal, în care se specifică: pentru încadrarea în condițiile privind nivelul veniturilor prevăzute la art. 47 alin. (1) lit. c) și art. 52 se vor lua 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;
- pct. 5 din Normele metodologice emise în aplicarea art. 53 care 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. 1.802/2014, 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.

Art. 53 din Codul fiscal precizează următoarele:

Baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad:

(...)

La pct. 8 alin. (5) din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare consolidate se menționează că **cifra de afaceri netă, înseamnă sumele obținute din vânzarea de produse și prestarea de servicii** după deducerea reducerilor comerciale și a taxei pe valoarea adăugată și a altor impozite direct legate de cifra de afaceri.

Din clasa 7 „Conturi de venituri” fac parte următoarele grupe: 70 „Cifra de afaceri netă”, 71 „Venituri aferente costului producției în curs de execuție”, 72 „Venituri din producția de imobilizări”, 74 „Venituri din subvenții de exploatare”, 75 „Alte venituri din exploatare”, 76 „Venituri financiare” și 78 „Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare”.

Așadar, cifra de afaceri netă este alcătuită din veniturile evidențiate în grupa 70, iar în plafonul de 500.000 euro (de la 1.01.2023) intră toate veniturile realizate de o microîntreprindere din care se scad rulajele conturilor 721, 722, 711, 741, 781.

Concluzionând, dacă în cursul anului 2023 veți vinde un imobil, venitul din vânzarea acestuia intră în calculul plafonului privind suma de 500.000 euro, iar dacă veniturile din vânzarea imobilului și veniturile din activitatea curentă a societății vor depăși plafonul, atunci veți deveni plătitor de impozit pe profit.