

MODIFICĂRI LEGISLATIVE ADUSE REGIMULUI FISCAL AL MICROÎNTREPRINDERII

Sebastian IORDACHE – Expert superior
Ministerul Finanțelor

Prin prezentul articol ne propunem să prezentăm câteva dintre modificările aduse de legiuitor cadrului juridico-fiscal ce reglementează microîntreprinderea. Modificările avute în vedere au fost introduse prin dispozițiile *Ordonanței Guvernului nr. 16/2022¹ pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, abrogarea unor acte normative și alte măsuri financiar-fiscale*. Actul normativ menționat aduce o serie de modificări și completări prin care afectează mai multe instituții juridice reglementate prin dispozițiile Codului fiscal² în vigoare. Din rațiuni practice, ne vom limita la prezentarea câtorva elemente de nouitate referitoare la microîntreprindere.

Cu titlu introductiv, facem precizarea că în dreptul comun, microîntreprinderea este definită prin dispozițiile *Legii nr. 346/2004³ privind stimularea înființării și dezvoltării întreprinderilor mici și mijlocii*. Astfel, art. 2 alin. (1) prevede că prin întreprindere se înțelege *orice formă de organizare a unei activități economice, autorizată potrivit legilor în vigoare să facă activități de producție, comerț sau prestări de servicii, în scopul obținerii de venituri*. În acest context, microîntreprinderea apare ca entitatea cea mai mică în funcție de numărul mediu anual de salariați și de cifra de afaceri anuală netă sau de activele totale pe care le deține. Art. 4 alin. (1) lit. a) din *Legea nr. 346/2004* definește microîntreprinderea ca fiind acea întreprindere care are până la 9 salariați și realizează o cifră de afaceri anuală netă sau deține active totale de până la 2 milioane euro, echivalent în lei.

Sub aspect fiscal, dispozițiile art. 47 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, în vigoare, prevăd că pentru ca o entitate să fie considerată microîntreprindere, aceasta trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele criterii obligatorii:

✎ a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 1.000.000 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.

Criteriile enumerate se aplică în egală măsură și persoanelor juridice române care intră sub incidența *Legii nr. 170/2016⁴ privind impozitul specific unor activități*.

Dispozițiile *Ordonanței Guvernului nr. 16/2022* introduc elemente noi ce modifică substanțial condițiile ce trebuie îndeplinite de o entitate pentru a putea fi considerată microîntreprindere, cu aplicabilitate de la data de **1 ianuarie 2023**. Enumerăm, în continuare, noi-

¹ *Ordonanța Guvernului nr. 16/15.07.2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, abrogarea unor acte normative și alte măsuri financiar-fiscale* (M.O. nr. 716/15.07.2022)

² *Legea nr. 227/08.09.2015 privind Codul fiscal* (M.O. nr. 688/10.09.2015), cu modificările și completările ulterioare

³ *Legea nr. 346/14.07.2004 privind stimularea înființării și dezvoltării întreprinderilor mici și mijlocii* (M.O. nr. 681/29.07.2004), cu modificările și completările ulterioare

⁴ *Legea nr. 170/07.10.2016 privind impozitul specific unor activități* (M.O. nr. 812/14.10.2016), cu modificările și completările ulterioare

le condiții prevăzute la art. I pct. 4 și 5 din actul normativ precitat ce modifică dispozițiile aferente din Codul fiscal aflate în vigoare:

☑ 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;

☑ 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 situației prevăzute la art. 48 alin. (3), care și acesta la rândul lui a fost modificat, în sensul că: *o persoană juridică română care este nou-înființată poate opta să plătească impozit pe veniturile microîntreprinderilor începând cu primul an fiscal, dacă condițiile prevăzute la art. 47 alin. (1) lit. d) [capitalul social al acesteia este deținut de persoane, altele decât statul și unitățile administrativ-teritoriale] și h) [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] sunt îndeplinite la data înregistrării în registrul comerțului, iar condiția de la lit. g) [are cel puțin un salariat] este îndeplinită în termen de 30 de zile inclusiv de la data înregistrării persoanei juridice respective;*

☑ 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 prezentul articol.

Așadar, se instituie un nou prag pentru veniturile realizate, care nu trebuie să depășească suma de 500.000 euro, redus, practic, la jumătate față de suma de 1.000.000 euro cât este prevăzut actualmente.

De asemenea, se introduce o nouă condiție, și anume ca activitățile generatoare de venit ale entității, în proporție de cel puțin 80%, să nu fie activități de consultanță sau management. Precizăm că această condiție a existat în forma inițială din anul 2015 a Codului fiscal, însă a fost abrogată prin dispozițiile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 79/2017⁵ pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

În ceea ce privește persoanele juridice care nu intră sub incidența instituției microîntreprinderii, Ordonanța Guvernului nr. 16/2022 introduce patru noi categorii celor deja prevăzute la art. 47 alin. (3) din Codul fiscal:

☑ *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.*

Prin această modificare, legiuitorul urmărește excluderea din sfera acestui regim juridic favorabil, acele entități care activează în domenii ce și-au dovedit profitabilitatea și care astfel nu mai justifică acordarea de beneficii fiscale.

Regimul salariaților

Se introduce o nouă condiție privind numărul de salariați, instituindu-se obligația angajării a cel puțin unui salariat. În acest sens, se precizează că în situația în care raportul de

⁵ Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 79/08.11.2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal (M.O. nr. 885/10.11.2017)

muncă este suspendat, 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.

În caz contrar devin aplicabile, în mod corespunzător, dispozițiile art. 52 alin. (2) din Codul fiscal care prevăd ca în cazul în care, în cursul unui an fiscal, o microîntreprindere nu mai îndeplinește condiția privind numărul de salariați, aceasta datorează impozit pe profit începând cu trimestrul în care nu mai este îndeplinită această condiție.

Se instituie și o excepție, în sensul că pentru o microîntreprindere cu un singur salariat, al cărui raport de muncă încetează, condiția prevăzută 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.

Așadar, pentru a beneficia de regimul fiscal al microîntreprinderii, legiuitorul impune entității obligația angajării a cel puțin unui salariat cu contract individual de muncă încheiat cu respectarea dispozițiilor legale.

Reguli de impunere pe veniturile microîntreprinderii

În ceea ce privește regimul de aplicare a regulilor de impunere pe veniturile microîntreprinderii, reglementat de art. 48 din Codul fiscal, și acesta a suferit modificări în sensul că impozitul pe venitul microîntreprinderii nu mai este obligatoriu, ci devine *opțional*.

Noul alin. (2) al art. 48 va prevedea că *persoanele juridice române pot opta să aplice impozitul reglementat de prezentul titlu începând cu anul fiscal următor celui în care îndeplinesc condițiile de microîntreprindere prevăzute la art. 47, precizate mai sus, și dacă nu au mai fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor ulterior datei de 1 ianuarie 2023.*

Prin introducerea acestui alineat, legiuitorul lasă la latitudinea entității să decidă dacă dorește să intre în sfera de reglementare a microîntreprinderii, în condițiile în care îndeplinește criteriile prevăzute, sau alege să plătească impozit pe profit cu respectarea regimului aplicabil în cauză.

În egală măsură, Ordonanța Guvernului nr. 16/2022 va introduce un nou alineat (2¹) prin care se prevede că *microîntreprinderile nu pot opta pentru plata impozitului pe profit în cursul anului fiscal, opțiunea putând fi exercitată începând cu anul fiscal următor, cu excepțiile prevăzute la art. 52, care reglementează regulile de ieșire din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderii în cursul anului, pe care le vom prezenta în continuare. Opțiunea de plată a impozitului pe profit se comunică organelor fiscale competente, potrivit prevederilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.*⁶

Regulile de ieșire din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor în cursul anului

Întrucât dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 16/2022 stabilesc noi criterii ce trebuie îndeplinite de către o entitate pentru a intra în categoria microîntreprinderii, aceasta a determinat și modificarea condițiilor de ieșire din sistemul de impunere specific microîntreprinderilor. Mai exact, art. 52 din Codul fiscal a fost modificat integral prin rescrierea celor 3 alineate existente și adăugarea altor patru noi alineate, după cum urmează:

(1) *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 tri-*

⁶ *Legea nr. 207/20.07.2015 privind Codul de procedură fiscală (M.O. nr. 547/23.07.2015), cu modificările și completările ulterioare*

mestrul în care s-a depășit oricare dintre aceste limite, fără posibilitatea de a mai opta pentru perioada următoare să aplice prevederile prezentului titlu;

(2) În cazul în care, în cursul unui an fiscal, o microîntreprindere nu mai îndeplinește condiția prevăzută la art. 47 alin. (1) lit. g), adică să aibă cel puțin un salariat, aceasta datorează impozit pe profit începând cu trimestrul în care nu mai este îndeplinită această condiție;

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (2), pentru o microîntreprindere cu un singur salariat, al cărui raport de muncă încetează, condiția prevăzută la art. 47 alin. (1) lit. g) 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;

(4) Microîntreprinderile care în cursul unui trimestru încep să desfășoare activități dintre cele prevăzute de art. 47 alin. (3) lit. f)-i) datorează impozit pe profit începând cu trimestrul respectiv;

(5) Limitele fiscale prevăzute la alin. (1) 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.

(6) Calculul și plata impozitului pe profit de către microîntreprinderile care se încadrează în prevederile alin. (1), (2), (4) și (7) se efectuează luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul respectiv.

(7) 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. Ieșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor se comunică organului fiscal competent și este definitivă pentru anul fiscal curent.

Așadar, se poate observa din cele prezentate că modificările aduse regulilor de ieșire din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor au fost determinate și de modificările aduse criteriilor de intrare în sfera de impozitare a veniturilor unei microîntreprinderi, atât sub aspectul limitei veniturilor realizate, al tipului de activitate desfășurată, dar și al salariaților avuți în plată efectiv.

Baza impozabilă

Cu referire la baza impozabilă, reglementată la art. 53 din Codul fiscal, unde se prevede că *baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad o serie de 15 categorii de venituri, prin dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 16/2022 se introduce o nouă categorie de venituri exceptate de la impozitare, și anume 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, care se referă la regimul fiscal al dividendelor primite din statele membre ale Uniunii Europene.*

De asemenea, alin. (2) al aceluiași articol care prevede că *pentru determinarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, la baza impozabilă se adaugă o serie de venituri, lit. b) a fost rescrisă, în sensul:*

b) în trimestrul IV sau în ultimul trimestru al perioadei impozabile, în cazul contribuabililor care își încetează existența, diferența favorabilă dintre veniturile din diferențe de

curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente, înregistrate cumulativ de la începutul anului; în cazul microîntreprinderilor care devin plătitoare de impozit pe profit, potrivit art. 52, această diferență reprezintă elemente similare veniturilor în primul trimestru pentru care datorează impozit pe profit; în cazul microîntreprinderilor care devin plătitoare de impozit pe profit, potrivit art. 52, în primul trimestru al anului fiscal, diferența respectivă nu reprezintă elemente similare veniturilor în acest prim trimestru.

Practic, modificarea adusă privește doar articolul de referință care în varianta modificată se limitează la art. 52 cu denumirea *Reguli de ieșire din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderii în cursul anului*, eliminând referințele de la art. 48 *Reguli de aplicare a sistemului de impunere pe veniturile microîntreprinderii* din Codul fiscal.

Un ultim element de noutate introdus prin dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 16/2022, pe care îl vom menționa, se referă la cota de impozitare reglementată prin art. 51 din Codul fiscal.

Astfel, în varianta actuală există două cote de impozitare în funcție de numărul de salariați:

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

Întrucât **noua reglementare cu aplicabilitate de la 1 ianuarie 2023** impune entităților care aleg să beneficieze de regimul fiscal al microîntreprinderii ca un criteriu de intrare numărul de salariați, și anume să aibă cel puțin un angajat, cota de 3% existentă la ora actuală pentru microîntreprinderile fără salariați, nu își mai are justificare, rămânând practic cota unică de 1% în toate situațiile.



Din cele prezentate, se poate observa o înăsprire a condițiilor ce trebuie îndeplinite în mod obligatoriu de către o entitate ce activează în sfera economică, începând cu data de 1 ianuarie 2023, și care dorește să beneficieze de facilitățile fiscale ale unei microîntreprinderi, așa cum acestea sunt reglementate prin dispozițiile Codului fiscal.

Legiuitorul justifică introducerea acestor modificări din perspectiva necesităților de implementare a cerințelor din angajamentele Planului național de redresare și reziliență asumate de statul român, cu referire la sistemul de impozitare pentru microîntreprinderi.

Modificările și completările Codului fiscal introduse prin dispozițiile Ordonanței Guvernului nr. 16/2022 sunt menite să asigure o mai mare disciplină fiscală, dar și o creștere a veniturilor statului, necesități determinate de actualul context socio-economic.

Bibliografie:

1. *Legea nr. 207/20.07.2015 privind Codul de procedură fiscală* (M.O. nr. 547/23.07.2015), cu modificările și completările ulterioare
2. *Legea nr. 227/08.09.2015 privind Codul fiscal* (M.O. nr. 688/10.09.2015), cu modificările și completările ulterioare
3. *Ordonanța Guvernului nr. 16/15.07.2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, abrogarea unor acte normative și alte măsuri financiar-fiscale* (M.O. nr. 716/15.07.2022)