



Nr. 735 / 06.02.2024

Către,

MINISTERUL FINANTELOR

Domnului MARIUS ZINCA - Secretar de Stat

Direcția Generală de Legislație Fiscală și Reglementări Vamale și Contabile

Domnului IULIAN ARDELEANU - Director General

Ref. Solicitare de clarificări în privința aplicării și interpretării unor prevederi referitoare la regimul microîntreprinderilor din titlul III din Codul fiscal, precum și a unor prevederi din Legea nr. 346/2004.

Stimați domni,

După cum știți, Camera Consultanților Fiscali este organismul profesional a cărui înființare, organizare și funcționare este reglementată prin lege, iar serviciile prestate contribuabililor de către membrii noștri au drept scop principal aplicarea cât mai corectă a legislației fiscale, pentru evitarea riscurilor de nedeclarare la care aceștia sunt supuși, contribuind astfel la o îmbunătățire a nivelului de conformare fiscală.

În această perioadă de efervescentă deosebită a legislației fiscale din România, marcată, din păcate, și de o dezbatere, prealabilă adoptării, insuficientă pentru a asigura claritatea necesară textelor legale, dificultățile de aplicare corectă întâmpinate de contribuabili, dar și de consultanții fiscali bine specializați profesional, sunt mai mari decât oricând în ultimii ani.

În acest context al incertitudinilor fiscale atât pentru micii contribuabili, cât și pentru marii contribuabili, periculos pentru sănătatea economiei în ansamblul său, apreciem că o strânsă și transparentă cooperare între Camera Consultanților Fiscali, Ministerul Finanțelor și ANAF, în scopul clarificării modului de aplicare a diferitelor prevederi legale aflate deja în vigoare, a devenit nu numai utilă, ci și foarte necesară.

Astfel, prin prezenta scrisoare, respectuos vă solicităm să ne oferiți clarificările imperios necesare contribuabililor cu privire la interpretarea noilor condiții pentru aplicarea regimului

de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor, prevăzute la art. 47 din Codul fiscal, așa cum au fost modificate prin OUG nr. 115/2023.

În acest sens, având în vedere noile reglementări potrivit cărora **contribuabili au obligația de a stabili, până la data de 31 martie 2024, regimul de impozitare aplicabil propriilor companii / în care dețin titluri de participare / drepturi de vot** (plătitoare de impozit pe microîntreprinderi sau impozit pe profit), se impune aducerea unor clarificări cel puțin în legătură cu următoarele dispoziții legale – fie prin precizări publice de clarificări oficiale, fie prin includerea unor detalieri și exemple în cadrul normelor metodologice, prin care să fie tranșate aspectele expuse mai jos.

A. Cu privire la condiția de deținere prevăzută la articolul 47 alineatul (1) litera h)

Prin Ordonanța de urgență nr. 115/2023 privind unele măsuri fiscal-bugetare în domeniul cheltuielilor publice, pentru consolidare fiscală, combaterea evaziunii fiscale, pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru prorogarea unor termene („**OUG nr. 115/2023**”) s-au adus modificări în ceea ce privește regimul microîntreprinderilor, printre care:

„28. La articolul 47 alineatul (1), litera h) se modifică și va avea următorul cuprins:

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 asociați/acționari să aplice prevederile prezentului titlu;

[...]

33. La articolul 47, alineatul (4) se modifică și va avea următorul cuprins:

*(4) În aplicarea prevederilor alin. (1) lit. h), asociații/acționarii persoanei juridice române care dețin, în mod direct **sau indirect**, peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot, atât la persoana juridică română analizată, cât și la alte persoane juridice române care îndeplinesc condițiile pentru sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, trebuie să stabilească, până la data de 31 martie inclusiv a anului fiscal următor, o singură persoană juridică română care aplică prevederile prezentului titlu. Persoanele juridice române care nu au fost stabilite de către asociați/acționari, până la termenul de 31 martie, intră sub incidența prevederilor titlului II.*

[...]

40. La articolul 52, alineatul (7) se modifică și va avea următorul cuprins:

*(7) În situația în care, în cursul anului fiscal, oricare dintre asociații/acționarii unei microîntreprinderi deține, în mod direct **sau indirect**, peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot și la alte microîntreprinderi, asociații/acționarii trebuie să stabilească microîntreprinderea/ microîntreprinderile care*

iese/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 de deținere a unei singure microîntreprinderi să fie îndeplinită. Ieșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor se comunică organului fiscal competent, potrivit prevederilor Legii nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare.”

Dacă ne raportăm la istoricul acestei condiții, precum și la cele menționate în nota de fundamentare a OUG nr. 115/2023, reiese că scopul acestei modificări este:

- (i) de a extinde deținerea a peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot și la **deținerea indirectă**, și
- (ii) **pentru situațiile în care procentul de deținere de 25% este depășit (în mod direct sau indirect), se limitează/reduce numărul de microîntreprinderi deținute de un acționar/asociat, pentru aplicarea acestui sistem de impozitare la o singură microîntreprindere.**

Înțelegem așadar că, în conformitate cu noile prevederi, **începând cu 1 ianuarie 2024**, un asociat/acționar poate să dețină, direct sau indirect, peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la o singură companie plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și, de asemenea, înțelegem că noul alineat (4) al art. 47 are și un rol de dispoziție tranzitorie pentru situațiile de fapt înregistrate la 31 decembrie 2023.

Astfel, în cazul în care același asociat a deținut (direct sau indirect) **la 31 decembrie 2023** peste 25% la două sau trei microîntreprinderi, **până la data de 31 martie 2024** trebuie stabilită una singură dintre societăți, care va rămâne plătitoare de impozit veniturile microîntreprinderilor, restul urmând să aplice impozitul pe profit, inclusiv pentru trimestrul I 2024. Cu alte cuvinte posibilitatea desemnării unei singure societăți care să aplice regimul fiscal al microîntreprinderilor în anul 2024, nu este condiționată de o cedare a deținerilor la celelalte societăți care să se fi realizat până la 31 decembrie 2023, dar nici ulterior în primul trimestru al anului 2024, întrucât scopul prevederii, acela ca doar o singură astfel de societate să aplice regimul fiscal al microîntreprinderilor, este atins.

O a doua problemă de interpretare și, respectiv, nevoie de clarificare pe care o impune însă felul în care a fost redactată litera h) de la art. 47 alin. (1) și prin luarea în considerare a faptului că **litera h)** este una dintre condițiile ce trebuie îndeplinite în mod cumulativ pentru a putea aplica regimul microîntreprinderilor, se referă la deținerea de către **asociați/acționari de peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot**:

„(1) În sensul prezentului titlu, o microîntreprindere este o persoană juridică română care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

[...]

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 asociați / acționari să aplice prevederile prezentului titlu;”

În spiritul legii, așa cum rezultă din voința legiuitorului exprimată prin nota de fundamentare, prin modificarea literei h) de la art. 47 alin. (1) s-au avut în vedere **situațiile în care procentul de deținere de 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot este depășit (în mod direct sau indirect)**, caz în care *se limitează/reduce numărul de microîntreprinderi deținute de un astfel de acționar/asociat, pentru aplicarea acestui sistem de impozitare la o singură microîntreprindere.*

În înțelegerea noastră, nu s-a avut astfel în vedere prin adoptarea OUG nr. 115/2023 și o modificare a regulilor de impozitare a microîntreprinderilor în situația în care o societate este deținută doar de acționari/asociați ce dețin sub 25% din valoarea / numărul titlurilor de participare sau la al drepturilor de vot (**de exemplu, 5 asociați cu câte 20% fiecare**), cu toate că la o simplă citire a textului de lege, acesta te poate conduce cu oarecare ușurință și la o astfel de concluzie, prin forma mai puțin fericită în care este redactat.

În consecință convingerea noastră rămâne că **o astfel de societate, existentă la 31.12.2023 sau nou înființată în cursul anului 2024, poate să aplice regimul microîntreprinderilor în condițiile în care restul condițiilor prevăzute la art. 47 alin. (1) sunt îndeplinite, iar în cele de mai jos urmează să ne argumentăm această convingere.**

Arătăm că, în mod evident, o astfel de interpretare este aliniată scopului declarat al modificărilor aduse prin OUG nr. 115/2023, așa cum rezultă din nota de fundamentare din care am prezentat pasajele relevante, prin raportare la prevederile art. 13 alin. (2) din Codul de Procedură Fiscală.

Ținem să precizăm, în plus, că și la momentul adoptării OG nr. 16/2022, prin care a fost introdusă regula de la lit. h) a art. 47 alin. (1) din Codul Fiscal aplicabilă până la 31.12.2023, legiuitorul nu a avut în vedere intenția de limitare a aplicării regimului fiscal al microîntreprinderilor la asociații/acționarii ce ar fi deținut mai puțin de 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot, ci dimpotrivă de a limita numărul de microîntreprinderi, deținute de un asociat/acționar cu deținere de peste 25%, la maximum 3 societăți comerciale care să poată aplica acest regim fiscal al microîntreprinderilor, în cazul contrar al deținerii mai mult de 25% în mai mult de 3 societăți comerciale asociații/acționarii urmau să aleagă cele 3 societăți comerciale care puteau fi impozitate drept microîntreprinderi.

Codul Fiscal modificat de OG nr. 16/2022 – art. 47 alin. (1) lit. h):

„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 de prezentul articol”

Am redat mai jos pasajele relevante din nota de fundamentare a OG nr. 16/2022 cu privire la modificarea art. 47 alin. (1) lit. h) din Codul Fiscal:

„De asemenea, potrivit regulilor în vigoare, pentru încadrarea în categoria microîntreprinderilor, nu are relevanță numărul microîntreprinderilor deținute de același acționar/asociat. Legat de acest aspect, având în vedere modul de calcul simplificat al impozitului dar și sarcina fiscală redusă, pentru încadrarea în plafonul de 1.000.000 euro și menținerea în sistemul de impunere pentru microîntreprinderi a activităților desfășurate de microîntreprinderile în care acești acționari/asociați aveau dețineri de capital, mai mulți investitori luau decizii de fragmentare a activităților desfășurate. Ca măsură de combatere a acestui fenomen se propune deținerea de către aceiași acționar/asociat, a cel mult trei persoane juridice eligibile să aplice sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor.

Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor:

Modificările sistemului de impozit pe veniturile microîntreprinderilor promovate prin proiectul de ordonanță sunt:

...

instituirea unei condiții de deținere de titluri de participare de către același acționar/asociat la cel mult trei microîntreprinderi, în cazul acționarilor asociaților care dețin mai mult de 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot”

Având în vedere modificările aduse art. 47 alin. (1) lit. h) din Codul Fiscal în sfera microîntreprinderilor atât de OG nr. 16/2022, cât și de OUG nr. 115/2023, rezultă fără tăgadă că intenția legiuitorului nu a fost de a restrângere posibilitatea de aplicare a regimului fiscal al microîntreprinderilor de către o societate comercială deținută de mai mulți asociați în care fiecare deține mai puțin de 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot (de exemplu în cazul unei societăți deținute de 5 asociați în care fiecare are o deținere egală de 20%), așa cum rezultă din notele de fundamentare a OG nr. 16/2002 și, respectiv, OUG nr. 115/2023 ce clarifică voința legiuitorului și scopul emiterii acestor acte normative, astfel cum reiese din documentele publice ce însoțesc actul normativ în procesul de legiferare, prin raportare la prevederile art. 13 alin. (2) din Codul de Procedură Fiscală.

Apreciem în plus și faptul că o posibilă restricționare a regimului fiscal al microîntreprinderilor, în cazul unei societăți comerciale deținută de mai mulți asociați în care fiecare deține mai puțin de 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot, ar conduce la o restricționare a dreptului la asociere ce nu ar putea fi argumentată juridic sau economic.

Având în vedere cele de mai sus, în virtutea principiului certitudinii impunerii - conform căruia normele juridice trebuie să fie clare, să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele,

modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale – **considerăm că este necesară confirmarea tratamentului fiscal prezentat mai sus cu privire la modul în care trebuie înțeles și aplicat art. 47 alin. (1) lit. h) din Codul fiscal, printr-un document oficial și public emis de MF în baza propriei interpretări.**

B. **În ceea ce privește noțiunea de întreprinderi legate**, în conformitate cu prevederile art. 4⁴ din Legea nr. 346/2004 privind stimularea înființării și dezvoltării întreprinderilor mici și mijlocii („**Legea nr. 346/2004**”):

„(1) *Întreprinderile legate sunt întreprinderile între care există oricare dintre următoarele raporturi:*

a) o întreprindere deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau ale asociaților celeilalte întreprinderi;

b) o întreprindere are dreptul de a numi sau de a revoca majoritatea membrilor consiliului de administrație, de conducere ori de supraveghere a celeilalte întreprinderi;

c) o întreprindere are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra celeilalte întreprinderi, în temeiul unui contract încheiat cu această întreprindere sau al unei clauze din statutul acesteia;

d) o întreprindere este acționară sau asociată a celeilalte întreprinderi și deține singură, în baza unui acord cu alți acționari ori asociați ai acelei întreprinderi, majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților întreprinderii respective.

(2) Se prezumă că nu există o influență dominantă dacă investitorii prevăzuți la alin. (3) al art. 42 nu sunt implicați direct sau indirect în conducerea întreprinderii respective, fără ca drepturile pe care le dețin în calitate de acționar sau asociat să fie prejudiciate.

(3) Sunt considerate întreprinderi legate și întreprinderile între care există oricare dintre raporturile descrise la alin. (1), prin intermediul uneia ori mai multor întreprinderi sau prin oricare dintre investitorii prevăzuți la alin. (3) al art. 42.

(4) Întreprinderile între care există oricare dintre raporturile descrise mai sus, prin intermediul unei persoane fizice sau al unui grup de persoane fizice care acționează de comun acord, sunt, de asemenea, considerate întreprinderi legate, dacă își desfășoară activitatea sau o parte din activitate pe aceeași piață relevantă ori pe piețe adiacente.

(5) O piață adiacentă, în sensul prezentei legi, este cea piață a unui produs sau a unui serviciu situată direct în amonte ori în aval pe piața în cauză.”

Din analiza prevederilor, mai sus menționate, este neclar în ce măsură, în eventualitatea în care există acționari / asociați care au participare în mai multe companii cu același obiect de activitate, aceste companii ar fi asimilate unor întreprinderi legate, în sensul prevăzut de lege. În acest sens, vă prezentăm următoarele exemple de situații practice:

Exemplul 1:

În ipoteza în care avem 2 acționari/asociați (nu sunt rude sau soț/soție), care dețin fiecare câte 50% în cadrul a două companii care nu au același administrator și activează în domeniul IT (ambele având cod CAEN 6201 – Activități de realizare a soft-ului la comandă (software orientat client), este neclar în ce măsură aceste întreprinderi ar fi considerate legate, în conformitate cu prevederile sus menționate.

Astfel, la o primă analiză a reglementărilor legale, ar rezulta că aceste două societăți nu reprezintă întreprinderi legate – niciuna dintre ele nu deține majoritatea drepturilor de vot în cealaltă / niciuna nu are dreptul de a numi sau de a revoca majoritatea membrilor consiliului de administrație, de conducere ori de supraveghere a celeilalte întreprinderi / niciuna nu are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra celeilalte întreprinderi, în temeiul unui contract încheiat cu această întreprindere sau al unei clauze din statutul acesteia / niciuna nu este acționară sau asociată în cadrul celeilalte întreprinderi și deține astfel majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților celeilalte companii.

Cu toate acestea, în conformitate cu prevederile alin. (4) al articolului sus prezentat, *„Întreprinderile între care există oricare dintre raporturile descrise mai sus, prin intermediul unei persoane fizice sau al unui grup de persoane fizice care acționează de comun acord, sunt, de asemenea, considerate întreprinderi legate, dacă își desfășoară activitatea sau o parte din activitate pe aceeași piață relevantă ori pe piețe adiacente”*. Din analiza acestor prevederi, este neclar în ce măsură, în exemplul dat, acționarii/asociații deținând fiecare câte 50% din fiecare societate în parte, se consideră că acestea sunt întreprinderi legate – respectiv este neclar dacă, prin acționariatul existent, se consideră că în cadrul celor două societăți se exercită vreunul dintre raporturile descrise mai sus.

Conform prevederilor, citate mai sus, se înțelege că, în exemplul dat, având în vedere că cei doi acționari/asociați dețin titluri de participare în cadrul a două companii, cu același obiect de activitate, atunci se consideră, în sensul alin. (4) al art. 4⁴ din Legea nr. 346/2004, că cele două companii nu reprezintă întreprinderi legate, întrucât nu este aplicabil niciunul dintre raporturile descrise la art. 4⁴ alin. (1) din Legea nr. 346/2004 – chiar și cu aplicarea prevederilor alin. (4) al aceluiași articol.

Exemplul 2:

Un alt exemplu de situație care în opinia noastră ar necesita clarificare este cel al unui acționar/asociat care deține majoritatea drepturilor de vot în 2 societăți, una având obiectul de

activitatea care se circumscrie codului CAEN 6201 – Activități de realizare a soft-ului la comandă (software orientat client), iar cealaltă având obiectul de activitate care se circumscrie codului CAEN 6820 - Închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate, sau codului CAEN 6920 - Activități de contabilitate și audit financiar; consultanță în domeniul fiscal, iar a doua societate prestează servicii de închiriere sau servicii de contabilitate către prima societate.

Prin prisma definiției „*pieței adiacente*”, este neclar în ce măsură, în acest exemplu, se consideră că cele 2 societăți sunt întreprinderi legate, doar ca urmare a faptului că una din ele prestează servicii de închiriere sau servicii de contabilitate către cealaltă societate.

Interpretarea noțiunilor de „*pieță relevantă*” și „*pieță adiacentă*” se va realiza în linie cu dreptul concurenței. Conform [Manualului Utilizatorului pentru Definiția IMM-urilor](#)¹ (care oferă orientări generale pentru aplicarea [Recomandării 2003/361/CE a Comisiei](#) pentru definirea microîntreprinderilor și a întreprinderilor mici și mijlocii²):

- *Piață adiacentă/ piață învecinată aflată în strânsă legătură*³ se referă la piețele pe care produsele sau serviciile sunt complementare între ele sau aparțin aceleiași game de produse cumpărate în general de același grup de clienți pentru aceeași întrebuintare finală.
- În scopul definirii pieței adiacente, Manualul face referire și la faptul că relațiile verticale dintr-un lanț valoric ar trebui să fie, de asemenea, luate în considerare.
- *Piața relevantă*⁴ a produsului cuprinde toate produsele și/sau serviciile considerate interschimbabile sau substituibile de către consumator, datorită caracteristicilor produselor, prețurilor lor și utilizării acestora. Considerațiile din perspectiva ofertei pot juca, de asemenea, un rol, iar rezultatele exercițiului depind de natura problemei de concurență care este examinată.

Fiecare caz va necesita o examinare în funcție de propriul său context special, iar relevanța relațiilor verticale pentru a se stabili legătura dintre două microîntreprinderi ar trebui să țină cont de regulile în materie de concurență și de scopul adoptării regulilor privind întreprinderile legate, evitându-se

¹ <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/42921/attachments/1/translations/ro/renditions/native>

² <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=celex%3A32003H0361>

³ Pentru mai multe detalii, este utilă și consultarea *Regulamentul de punere în aplicare (UE) 2023/914 al Comisiei din 20 aprilie 2023 de punere în aplicare a Regulamentului (CE) nr. 139/2004 al Consiliului privind controlul concentrării economice* (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX:32023R0914>). Conform acestui Regulament, piețele produsului sunt **piețe învecinate aflate în strânsă legătură** atunci când produsele sunt **complementare între ele sau atunci când aparțin aceleiași game de produse cumpărate în general de același grup de clienți pentru aceeași întrebuintare finală. Produsele (sau serviciile) sunt complementare atunci când, de exemplu, utilizarea (sau consumul) unui astfel de produs implică în principiu utilizarea (sau consumul) celuiilalt produs, cum ar fi capsatoarele și capsele sau imprimantele și cartușele de imprimante. Exemple de produse ce aparțin aceleiași game ar fi whisky-ul și ginul vândute barurilor și restaurantelor, precum și diferitele materiale utilizate pentru ambalarea unei anumite categorii de bunuri vândute producătorilor bunurilor respectiv.**

⁴ Pentru mai multe detalii, este utilă și consultarea *Comunicării Comisiei privind definirea pieței relevante în sensul dreptului comunitar al concurenței* ([https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/ALL/?uri=CELEX:31997Y1209\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/ALL/?uri=CELEX:31997Y1209(01))). Această Comunicare urmează a fi revizuită, probabil, în 2024.

interpretări pur formale/ literale. Astfel, **în interpretarea noastră, piața unor servicii de care au nevoie majoritatea industriilor, precum închirierea sau activitățile de contabilitate, nu ar trebui considerată în scopul stabilirii plafonului pentru microîntreprinderi ca piață adiacentă cu alte piețe de producție bunuri sau prestare de servicii.**

Cu toate acestea apreciem că ar fi esențial de precizat și înțelege că **Legea 346/2004 privind IMM are la origine o reglementare europeană care se situează în materia dreptului concurențial, iar acest lucru face dificilă o înțelegere și aplicare a ei în scopuri fiscale, așa cum se dorește acum.** Or, stabilirea pieței adiacente în amonte sau în aval reprezintă concepte mult mai dezvoltate în materia dreptului concurențial la care trebuie să ne raportăm și prin interpretarea prevederilor Legii nr. 346/2004.

Exemplul 3:

Un al treilea exemplu de situație, care în opinia noastră ar necesita clarificare, este cel al unei familii (soț-soție), unde unul dintre soți deține majoritatea drepturilor de vot într-o societate care prestează servicii în domeniul medical de exemplu, iar celălalt soț deține majoritatea drepturilor de vot într-o societate care prestează servicii de contabilitate, de exemplu fiecare din cei 2 soți având calitatea de administrator în societatea la care deține majoritatea drepturilor de vot și neavând vreo calitate sau implicare în managementul celeilalte societăți (în ambele situații restul drepturilor de vot fiind deținute de terțe persoane).

Într-o asemenea situație este neclar în ce măsură se consideră că cele 2 societăți sunt întreprinderi legate – este neclar dacă, prin simplul fapt că cei 2 acționari/asociați sunt soț și soție, se consideră că în cadrul celor două societăți se exercită vreunul dintre raporturile descrise mai sus.

În înțelegerea noastră, având în vedere că fiecare din cei doi soți își exercită în mod individual calitățile de acționar/asociat și administrator în una din cele 2 societăți, atunci se consideră, în sensul alin. (4) al art. 4⁴ din Legea nr. 346/2004, că cele două companii nu reprezintă întreprinderi legate, întrucât nu este aplicabil niciunul dintre raporturile descrise la art. 4⁴ alin. (1) din Legea nr. 346/2004, cei 2 soți neacționând împreună.

Exemplul 4:

Definirea influenței dominante

Două societăți diferite care sunt deținute de asociați diferiți, fără a exista grade de rudenie sau a fi soț/soție desfășoară o anumită activitate economică între ele.

Trebuie în primul rând precizat că există un Manual publicat de Comisia Europeană la care trebuie să ne raportăm pentru a determina dacă o societate exercită sau nu o influență dominantă asupra celeilalte.

Potrivit manualului⁵ publicat al Comisiei Europene „puterea de a exercita o „influență dominantă” este prezumată atunci când politicile financiare și de exploatare ale unei întreprinderi sunt influențate în conformitate cu dezideratul unei alte întreprinderi.

Noțiunea de „întreprindere care exercită o influență dominantă” include organisme publice, entități private (indiferent de forma lor juridică) și persoane fizice.

Exemple de relații care ar putea conferi influență dominantă sunt următoarele [bazate pe Comunicarea juridică consolidată a Comisiei în temeiul Regulamentului (CE) nr. 139/2004 al Consiliului privind controlul concentrărilor economice între întreprinderi]:

- Un acționar are „drepturi de veto” asupra deciziilor strategice ale întreprinderii, dar respectivul acționar nu are puterea, de unul singur, să impună astfel de decizii. Drepturile de veto trebuie să fie legate de decizii strategice privind politica comercială/financiară și, prin urmare, trebuie să fie distincte de drepturile de veto acordate în mod normal acționarilor minoritari pentru a le proteja interesele financiare în calitate de investitori în cadrul întreprinderii. Drepturile de veto care ar putea conferi control vizează, de regulă, decizii privind aspecte precum bugetul, planul de afaceri, investiții importante sau numirea conducerii superioare.
- Chiar și în cazul unei participații minoritare, controlul exclusiv se poate dobândi pe căi juridice în situațiile în care la această participație sunt atașate anumite drepturi (și anume, acțiuni preferențiale la care se atașează anumite drepturi ce permit acționarului minoritar să decidă strategia comercială a societății-țintă, precum și puterea de a numi mai mult de jumătate din membrii consiliului de supraveghere sau ai consiliului de administrație).
- Putere care, obținută pe baza unor contracte pe termen lung, conduce la controlul de gestiune și resurse ale întreprinderii, cum ar fi în cazul preluării de acțiuni sau active (cum ar fi contractele de organizație în temeiul dreptului intern privind societățile comerciale sau alte tipuri de contracte, de exemplu, acordurile de închiriere a activității comerciale, care dau achizitorului controlul asupra conducerii și resurselor, în ciuda faptului că drepturile de proprietate sau acțiunile nu sunt transferate).
- Contractele foarte importante de furnizare pe termen lung sau creditele acordate de

⁵ <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/42921/attachments/1/translations/ro/renditions/native>

către furnizori sau consumatori, combinate cu legături structurale, pot, de asemenea, conferi o influență decisivă.”

Având în vedere regulile de mai sus, regăsite în Manualul publicat de Comisia Europeană, rezultă fără tăgadă că între două societăți comerciale independente (între care nu există o deținere directă sau indirectă a uneia asupra celeilalte, sau a unei a treia persoane care să dețină participații în cele două entități, în care nu există un administrator comun sau persoane afiliate care să conducă cele două societăți) nu se poate aduce în discuție existența unei influențe dominante exercitată de o societate asupra celeilalte, în condițiile în care fiecare societate își exercită libertatea de stabilire a propriilor politici operaționale și financiare a afacerii desfășurate chiar și în ipotezele în care (i) o societate o are pe cealaltă societate drept singurul ei client sau în situația în care (ii) veniturile obținute de o societate de la cealaltă reprezintă o parte semnificativă (mai mult de 80%) din cifra de afaceri a celei dintâi.

Cu toate că apreciem corectă și justificată interpretarea noastră de mai sus în cazul celor patru exemple prezentate, pentru siguranța și securitatea juridică a contribuabililor în înțelegerea prevederilor aplicabile de la 1 ianuarie 2024 și pentru că o aplicare eronată a regimului microîntreprinderilor poate conduce la sarcini fiscale suplimentare semnificative și numeroase litigii fiscale nefolositoare nimănui, considerăm că este necesar ca expresia „*întreprinderi legate*” să fie detaliată prin precizări oficiale publice ale Ministerului Finanțelor sau prin normele metodologice, cu cât mai multe exemple de situații discutabile care au fost identificate până în prezent.

C. Referitor la înțelegerea corectă a aplicării în timp a legii, în ceea ce privește încadrarea în limita maximă de 500.000 euro a veniturilor realizate la 31 decembrie a anului fiscal precedent, în raport cu prevederile art. 47 alin. (1) lit. c) și alin. (1¹).

Aceste prevederi sunt următoarele:

“ART. 47 - Definiția microîntreprinderii

(1) În sensul prezentului titlu, o microîntreprindere este o persoană juridică română care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

c) 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;”

Începând cu data de 01.01.2024, potrivit OUG nr. 115/2023, se introduce un nou alineat, alin. (1¹), cu următorul cuprins:

“(1¹)În aplicarea prevederilor alin. (1) lit. c) limita privind veniturile realizate se verifică luând în calcul veniturile realizate de persoana juridică română, cumulate cu veniturile întreprinderilor legate cu aceasta, astfel cum sunt definite potrivit prevederilor Legii nr. 346/2004 privind stimularea înființării și dezvoltării întreprinderilor mici și mijlocii, cu modificările și completările ulterioare.”

Luând în considerare faptul că **noua prevedere**, prin care se stabilește cumularea veniturilor realizate de o microîntreprindere cu veniturile întreprinderilor legate cu aceasta (**alin. (1¹), a intrat în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2024**, înțelegem că acest mod de calcul se poate aplica începând cu această dată, deci pentru calculul prin cumul a veniturilor realizate de microîntreprindere și de întreprinderile legate în anul 2024 și următorii ani în care prevederea rămâne în vigoare.

În consecință, înțelegem că pentru verificarea condiției prevăzute la art. 47 alin. (1) lit. c) “a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 500.000 euro” la **data de 31 decembrie a anului fiscal precedent, adică 31 decembrie 2023, se aplică prevederea privind modul de stabilire a veniturilor realizate de microîntreprindere în vigoare până la 31 decembrie 2023, adică fără cumularea cu veniturile realizate în anul 2023 de întreprinderile legate, întrucât OUG nr. 115/2023 care a modificat formula de calcul nu conține dispoziții tranzitorii care să stabilească o altă regulă decât aceea bazată pe principiul aplicării în timp a noilor prevederi, respectiv începând cu data intrării lor în vigoare.**

În situația în care apreciați că înțelegerea noastră precizată mai sus nu este cea corectă în raport cu textul de lege aplicabil și/sau cu intenția de legiferare, iar prevederile alin. (1¹) trebuie aplicate retroactiv și pentru calculul cumulat al veniturilor realizate în anul 2023 de către întreprinderile legate, considerăm, de asemenea, că se impun clarificări urgente emise de Ministerul Finanțelor, pentru o bună înțelegere și corectă aplicare a legii.

D. Referitor la sfera de cuprindere a noțiunii de „Întreprindere” și implicit a sintagmei „întreprinderi legate” în sensul Legii nr. 346/2004 și posibile implicații ale acestei definiții de termeni.

Redăm în cele ce urmează conținutul art. 2 alin. (1) și (2) din Legea nr. 346 din 14 iulie 2004 privind stimularea înființării și dezvoltării întreprinderilor mici și mijlocii:

„Art. 2

(1)În sensul prezentei legi, 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 condiții de concurență, respectiv: societăți reglementate de Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societăți cooperative, persoane fizice autorizate, întreprinzători titulari ai unei întreprinderi individuale și întreprinderile familiale, autorizate potrivit dispozițiilor legale în vigoare, care desfășoară activități economice.

(2) Prevederile prezentei legi sunt aplicabile și asociațiilor și fundațiilor, cooperativelor agricole și societăților agricole care desfășoară activități economice.”

Astfel, în înțelesul Legii nr. 346/2004 „întreprindere” nu înseamnă doar societăți definite prin Legea nr. 31/1990 a societăților, ci și persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale, cabinete individuale (medicale, notariale, de avocatură, consultanță etc.), asociații și fundații, sedii permanente etc.

În consecință, se pare că stabilirea în primul rând a întreprinderilor legate, cu a căror venituri trebuie cumulate veniturile unei microîntreprinderi începând cu 1 ianuarie 2024, pentru a se putea verifica încadrarea în plafonul maxim de 500.000 euro, trebuie să aibă în vedere și toate aceste alte categorii de entități economice, inclusiv de tipul persoanelor fizice independente, cu care microîntreprinderea ar putea fi legată direct sau indirect.

Mai departe, așa cum rezultă din prevederile art. 52 alin. (5¹), dacă o societate este considerată legată prin prisma Legii nr. 346/2014 cu o persoană fizică autorizată sau cu o întreprindere individuală sau cu un cabinet individual etc, în stabilirea plafonului de 500.000 de euro, se vor cumula și veniturile celor anterior menționate.

Dar, în situația persoanelor fizice autorizate, întreprinderilor individuale, cabinetelor individuale există venituri facturate, venituri încasate, dar și venituri nete (definite prin art. 68 alin. (1), Titlul IV din Legea nr. 227/2015) și în acest caz problema care se pune este care dintre aceste categorii de venituri realizate de persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale, cabinetele individuale se vor cumula cu veniturile realizate de societățile legate?

ART. 52 - Reguli de ieșire din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor în cursul anului

*(5¹) În cazul microîntreprinderii care, în cursul anului, se găsește în situația prevăzută la art. 47 alin. (1¹), suplimentar față de regulile prevăzute la alin. (5), limita fiscală privitoare la plafonul de 500.000 euro, prevăzută la alin. (1), se verifică luând în calcul **veniturile** acesteia cumulate cu **veniturile întreprinderilor legate**.*

În contextul unor prevederi extrem de neclare și cu trimiteri foarte generale ne putem pune și problema de a lua sau nu în considerare, în același scop, și o altă categorie de **venituri din activități economice**, autorizate potrivit legilor în vigoare, respectiv **veniturile din drepturi de proprietate intelectuală**, impozitate în sistem real (art. 73, Cap II, Titlul IV din Lege nr. 227/2015) sau prin aplicarea cotei forfetare (art. 72, Cap II, Titlul IV din Legea nr. 227/2015).

Astfel, apreciem că autoritatea fiscală trebuie să clarifice și dacă veniturile din drepturi de proprietate intelectuală trebuie sau nu trebuie să fie considerate venituri ale întreprinderilor legate, în sensul art. 52 alin. (5¹). Lipsa de predictibilitate și de claritate a legii ne pune în situația să ne punem, spre exemplu, următoarea întrebare:

Dacă un ziarist realizează în primul trimestru al anului 2024 venituri din drepturi de autor de 300.000 euro și în aceeași perioadă deține 30% dintr-o societate cu răspundere limitată (microîntreprindere), ce realizează venituri de 250.000 euro, la 31 martie 2024, pentru verificarea plafonului de 500.000 euro prevăzut de art. 52 alin. (5¹) se cumulează cele două categorii de venituri și astfel societatea devine plătitoare de impozit pe profit încă din acest prim trimestru?

E. Referitor la depunerea Declarației de mențiuni pentru ieșire din sistemul microîntreprinderilor.

Conform prevederilor art. 55 alin. (1), Titlul III din Legea nr. 227/2015, *“persoanele juridice care se înființează în cursul unui an fiscal, precum și microîntreprinderile care intră sub incidența prevederilor art. 52 comunică organelor fiscale competente aplicarea/ieșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală”*.

Conform prevederilor art. 88 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, *„modificările ulterioare ale datelor din declarația de înregistrare fiscală trebuie aduse la cunoștință organului fiscal central, în termen de 15 zile de la data producerii acestora, prin completarea și depunerea declarației de mențiuni.”*

Având în vedere complexitatea aspectelor pe care contribuabilii sunt puși să le verifice, referitor la condițiile de microîntreprindere nou introduse și prezentate în mare parte în prezenta scrisoare, pentru aplicarea prevederilor art. 52, Titlul III din Legea nr. 227/2015, dar și dificultățile practice existente în a demonstra data producerii evenimentelor care au generat ieșirea din sistemul de impunere a veniturilor conform Titlului III, propunem modificarea termenului de declarare a modificării fiscale în felul următor: *„modificările ulterioare ale datelor din declarația de înregistrare fiscală trebuie aduse la cunoștință organului fiscal central, până pe 15 a lunii următoare trimestrului în care s-au produs acestea, prin completarea și depunerea declarației de mențiuni.”*

Astfel, se evită incertitudinea cu privire la identificarea exactă a datei producerii evenimentului (de exemplu această dată ar putea fi data consemnată într-un proces-verbal de analiză și monitorizare a nivelului veniturilor întreprinderilor legate, prin care se constată depășirea pe cumul a plafonului de 500.000 euro, încheiat între toți reprezentanții întreprinderilor legate), de la care începe să curgă termenul de 15 zile pentru depunerea declarației de mențiuni, obținându-se astfel o normă legală mai simplă și mai predictibilă, păstrând și scopul legii, acela de schimbare a regimului fiscal chiar începând cu trimestrul în care condițiile de ieșire s-au produs.



Având în vedere că aspectele prezentate mai sus la punctele A, B , C, D și E vizează prevederi legale în vigoare la această dată și care impun obligații imediate de conformare pentru contribuabili, fără însă ca aceste aspecte de interpretare să fi fost clarificate și tranșate într-un fel sau altul de către autoritatea fiscală competentă, avem rugămintea să ne comunicați, cât mai curând posibil, soluțiile legale de interpretare și aplicare pentru fiecare din aceste puncte, spre a fi puse la dispoziția contribuabililor și practic valorificate în ultimă instanță în sprijinul unei corecte conformări fiscale a acestora.

Vă mulțumim anticipat pentru sprijinul acordat și vă asigurăm de întreaga noastră considerație!

Cu stimă,

Dan Manolescu
Președinte CCF