



Nr. 1640/ 19.03.2024

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. Propuneri de completare a Proiectului de OUG publicat în transparență decizională de către Ministerul Finanțelor în scopul de a clarifica modul de aplicare a unor prevederi referitoare la regimul microîntreprinderilor din Titlul III din Codul fiscal, precum și a unor prevederi din Legea nr. 296/2023.

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, apreciem publicarea Proiectului de OUG prin care Ministerul Finanțelor intenționează clarificarea prevederilor referitoare la regimul microîntreprinderilor, recent introduse în Codul fiscal prin OUG nr. 115/2023, luând în considerare și o parte din argumentele și propunerile formulate de Camera Consultanților Fiscali prin Scrisoarea noastră nr.

735/06.02.2024 și prezentate ulterior conducerii Guvernului în întâlnirile oficiale avute pe această temă.

Prin prezenta scrisoare, revenim însă și vă reiterăm necesitatea completării proiectului de OUG, întrucât acesta nu rezolvă în forma sa actuală toate neclaritățile semnalate de noi pentru asigurarea aplicării corecte și unitare a noului regim de impozitare a veniturilor microîntreprinderilor, prevăzut Codul fiscal, așa cum a fost modificat prin OUG nr. 115/2023.

În acest sens, având în vedere că potrivit noilor reglementări contribuabilii 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), în funcție de situația de fapt în care acestea s-au aflat, din punct de vedere juridic și economic la data de 31.12.2023, se impune aducerea unor clarificări urgente cel puțin în legătură cu următoarele dispoziții legale.

A. Propunere de clarificare 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.

Problema neclara rămasă nerezolvată prin actualul proiect de OUG, respectiv nevoia de clarificare o impune felul în care este redactată actuala litera h) de la art. 47 alin. (1) dacă luăm în considerare faptul că **litera h)** este una dintre condițiile ce trebuie îndeplinite în mod cumulativ pentru a putea aplica regimul microîntreprinderilor, aceasta referindu-se la deținerile 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 este 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.

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 același 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.

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 reformularea literei h) de la art. 47 alineatul (1), astfel încât înțelegerea textului legal să coincidă cu intenția legiuitorului.**

Propunere de reformulare:

„ h) este singura persoană juridică, în care un acționar/asociat deține direct sau indirect peste 25% din valoarea titlurilor de participare sau al drepturilor de vot, care aplică regimul de impozitare al microîntreprinderilor prevăzut de prezentului titlu;”

B. Referitor la ieșirea din sistemul de impozitare al microîntreprinderilor și depunerea Declarației de mențiuni pentru ieșire din sistemul microîntreprinderilor

Prevederile actuale ale art. 52 alin. (1) sunt:

„(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, cu excepția veniturilor din consultanță fiscală, corespunzătoare codului CAEN: 6920 - «Activități de contabilitate și audit financiar; consultanță în domeniul fiscal», 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 prezentului titlu.”

Conform prevederilor art. 55 alin. (1), Titlul III din Legea nr. 227/2015, **“Persoanele juridice care se înființează în cursul unui 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”.**

Iar prevederile **art. 88 alin. (1)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, la care se face practic această trimitere sunt: **„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.”**

Astfel, potrivit prevederilor citate mai sus, urmează să se realizeze de către contribuabili procedura obligatorie de ieșire din sistemul de impozitare al microîntreprinderilor și în situația în care veniturile microîntreprinderii consolidate cu veniturile tuturor „întreprinderilor legate” cu aceasta, definite conform noului alineat (1¹) din proiectul de OUG, depășesc valoarea de 500.000 euro.

Mai concret, în cazul depășirii acestui plafon în cursul unui trimestru (perioada fiscală), noul regim fiscal, acela al impozitului pe profit, ar urma să se aplice chiar cu trimestrul în cursul căruia s-a depășit plafonul. În opinia noastră, această regulă putea fi aplicată fără dificultăți pentru contribuabili, în condițiile legislative anterioare OUG nr. 115/2023, când îndeplinirea sau neîndeplinirea acestei condiții viza doar veniturile contribuabilului în cauză.

În schimb, în condițiile actuale, în care condiția plafonului maxim de 500.000 euro se verifică prin însumarea veniturilor microîntreprinderii în cauză cu veniturile înregistrate în contabilitatea tuturor întreprinderilor legate cu aceasta, indiferent dacă sunt persoane juridice plătitoare de impozit pe profit, persoane fizice autorizate, asociații familiale sau alte forme de asociere fără personalitate juridică, respectiv cu „elementele care constituie baza impozabilă prevăzută la art. 53” preluate de la întreprinderile legate, această regulă nu mai poate fi aplicată practic, având în vedere aspectele precizate mai jos.

Astfel, obținerea acestor informații necesare verificării propriei condiții, nu mai depinde strict de contribuabilul în cauză, ci și de alți contribuabili care pot funcționa în alte locații din România, pot avea alte conduceri administrative și alte persoane fizice sau juridice care se ocupă de organizarea și ținerea contabilității acestora. Lucrările contabile de închidere în urma cărora se pot obține aceste informații, se realizează în baza unor fluxuri de documente între contribuabil și persoanele responsabile cu ținerea contabilității și, de regulă, se pot finaliza în perioada 15-20 a lunii următoare trimestrului care trebuie analizat.

Având în vedere complexitatea aspectelor pe care contribuabilii sunt puși să le verifice, referitor la condițiile de microîntreprindere nou introduse, 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 impozitare a veniturilor conform Titlului III, propunem reconsiderarea perioadei fiscale de aplicare a noului regim fiscal și redefinirea termenului de declarare a modificării regimului de impozitare, astfel încât acestea să fie clare, mai ușor de aplicat și predictibile.

Propunere de reformulare:

“Art. 52 alin. (1) Dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 500.000 euro, calculate potrivit art. 47 alin. (1[^]1), aceasta datorează impozit pe profit începând cu trimestrul următor celui în care s-a depășit plafonul, fără posibilitatea de a mai opta pentru perioada următoare să aplice prevederile prezentului titlu.

(1[^]1) Dacă ponderea veniturilor realizate din consultanță și/sau management, cu excepția veniturilor din consultanță fiscală, corespunzătoare codului CAEN: 6920 - «Activități de contabilitate și audit financiar; consultanță în domeniul fiscal», în veniturile totale este de peste 20% inclusiv, aceasta datorează impozit pe profit începând cu trimestrul în care s-a depășit aceasta limită, fără posibilitatea de a mai opta pentru perioada următoare să aplice prevederile prezentului titlu.

Art. 55 alin. (1) „Persoanele juridice care se înființează în cursul unui an fiscal, comunică organelor fiscale competente aplicarea/ieșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.

(1[^]1) Microîntreprinderile care intră sub incidența prevederilor art. 52 alin. (1) comunică organelor fiscale competente ieșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, *până la*

data de 20 a lunii următoare încheierii trimestrului, prin completarea și depunerea declarației de mențiuni, prevăzută de Codul de procedură fiscală”

Astfel, se evită incertitudinea cu privire la posibilitatea de a se verifica îndeplinirea condiției plafonului maxim de 500.000 euro calculat prin consolidarea veniturilor mai multor persoane juridice sau alte entități, precum și cu privire la identificarea exactă a datei producerii evenimentului vizat de art. 52, de la care începe să curgă termenul de 15 zile pentru a calcula de fapt contribuabilul termenul de depunere a declarației de mențiuni, acesta nefiind expres prevăzut de textul legal.

Apreciem că se obține astfel o normă legală mai simplă și mai predictibilă, păstrând și scopul legii, acela de schimbare imediată a regimului fiscal chiar începând cu trimestrul următor celui în care condițiile de ieșire s-au produs.

Distinct față de propunerile formulate mai sus, în ceea ce privește în mod direct Proiectul de OUG publicat de Ministerul Finanțelor în transparență decizională, în cele de mai jos vă reiterăm observațiile și propunerile noastre din Adresa CCF nr. 4931/12.12.2023 în raport cu modificările legislative aduse prin Legea 296/2023, care, până la această dată, au rămas nesoluționate și neclarificate.

C. Privind Art. 18¹ alin. (3) lit. vii) – modul de determinare al impozitului minim pe cifra de afaceri, prin scăderea din sfera veniturilor totale a celor „reprezentând accize care au fost reflectate concomitent în conturile de cheltuieli”.

Acciza este o taxă indirectă care se percepe asupra consumului anumitor categorii de produse din domeniul considerate a fi de risc și care reprezintă viciu, aceste taxe fiind achitate la bugetul de stat de către operatorii economici autorizați în domeniul activităților cu produse supuse accizelor care eliberează pentru consum produsele accizabile și care au obligația de a înscrie contravaloarea accizelor distinct în documentele comerciale (facturi) eliberate.

Ca atare, în cazul acestora, prețul total al produselor supuse accizelor cuprinde componenta de cost aferent producției și componenta de cost reprezentând acciza aferentă, ultima componentă, de altfel fiind deloc de neglijat raportându-ne la quantumul acesteia în prețul final al produsului finit comercializat.

Analizând trasabilitatea taxei reprezentând acciza pe tot lanțul comercial și până la consumatorul final, constatăm că în fapt toți operatorii economici care desfășoară activități comerciale cu produse supuse accizelor - indiferent că vorbim, pe de o parte, despre producători sau despre ceilalți „actori” care pot deține diverse calități în această sferă (antrepozite fiscale de depozitare, destinatari înregistrați etc.) și, pe de altă parte, distribuitori, comercianți en-gros, marile lanțuri de retail etc. - toți aceștia achită acciza ca parte din produsul accizabil vândut, fie direct la bugetul de stat, fie furnizorului lor, după caz.

Astfel, în cazul tuturor operatorilor economici aflați pe lanțul de tranzacționare, accizele sunt cuprinse în prețul de vânzare și implicit reflectate în cifra de afaceri și, de asemenea, accizele sunt cuprinse din punct de vedere contabil în conturile de cheltuieli ale tuturor operatorilor economici implicați, mai sus enumerați, fie în mod direct în cazul plătitorilor de accize la bugetul de stat, care devin exigibile la momentul eliberării pentru consum, fie indirect prin operațiunea contabilă de descărcare de gestiune, în cazul comercianților cu acciza plătită.

Ca atare, considerăm că dispozițiile art. 18 alin. (3) lit. vii) trebuie clarificate în sensul completării explicite privind aria de aplicabilitate, astfel încât să se înțeleagă în mod expres faptul că această reglementare vizează toți operatorii economici care desfășoară pe lanțul comercial activități de vânzare a produselor supuse accizelor, din perspectiva scăderii din veniturile totale a componentei de preț reprezentând accizele, întru-cât efectul de denaturare semnificativă a acestora este la fel de valabilă și evidentă pentru toți operatorii economici de pe lanțul de tranzacționare al acestor produse.

Pe de altă parte o altfel de interpretare, înțelegere și aplicare a acestor prevederi ar fi profund discriminatorie și inechitabilă, fără să existe argumente economice sau juridice în acest sens.

Propunere de reformulare

„Art.18¹ (3) lit. (vii) se modifică și va avea următorul cuprins:

(vii) veniturile reprezentând accizele care au fost reflectate în conturile de cheltuieli de către operatorii economici care realizează operațiuni comerciale cu produse supuse accizelor, aflați pe lanțul de tranzacționare.”

D. Impozitul minim pe cifra de afaceri (IMCA)

1) Regimul reducerilor comerciale în contextul bazei de calcul a IMCA

Context: Având în vedere introducerea impozitului minim în legislația fiscală obligatoriu pentru companiile cu cifră de afaceri peste plafonul reglementat de la 1 ianuarie 2024 considerăm necesară clarificarea modului de calcul al veniturilor totale care se iau în considerare la determinarea lui (indicatorul Vt). În lipsa unor clarificări suplimentare apreciem că indicatorul venituri totale ar trebui să se determine în baza regulilor stabilite de reglementările contabile.

Lege nr. 227/2015 privind Codul fiscal – forma în vigoare începând cu 1 ianuarie astfel cum a fost reglementat prin art. III pct. 2 din Legea 296/2023

ART.18¹ - Impozit minim

(1) (...) *” În sensul prezentului alineat, cifra de afaceri a anului precedent reprezintă diferența dintre veniturile totale (VT) și veniturile care se scad din veniturile totale (Vs), astfel cum sunt definite la alin. (3). (...)*

(3) Impozitul minim pe cifra de afaceri se determină astfel:

VT - venituri totale, determinate cumulat de la începutul anului fiscal/anului fiscal modificat până la sfârșitul trimestrului/anului de calcul, după caz;

V_s - venituri care se scad din veniturile totale, determinate cumulat de la începutul anului fiscal/anului fiscal modificat până la sfârșitul trimestrului/anului de calcul, după caz, reprezentând:

- (i) veniturile neimpozabile prevăzute la art. 23 și 24;
- (ii) veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;
- (iii) veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;
- (iv) veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale, care nu sunt cuprinse în indicatorul I;
- (v) veniturile din subvenții;
- (vi) veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;
- (vii) veniturile reprezentând accizele care au fost reflectate concomitent în conturile de cheltuieli;

Reglementările Contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate aprobate prin OMFP 1802/2014**76.**

(2) Reducerile comerciale primite ulterior facturării corectează costul stocurilor la care se referă, dacă acestea mai sunt în gestiune. **Dacă stocurile pentru care au fost primite reducerile ulterioare nu mai sunt în gestiune, acestea se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 "Reduceri comerciale primite"), pe seama conturilor de terți.**

(2¹) În cazul în care informațiile deținute nu permit corectarea valorii stocurilor, potrivit alin. (2), reducerile menționate la acel alineat se reflectă, de asemenea, pe seama contului 609 "Reduceri comerciale primite".

(...)

(3) Atunci când vânzarea de produse și acordarea reducerii comerciale sunt tratate împreună, reducerile comerciale acordate ulterior facturării ajustează veniturile din vânzare.

(4) **Reduceri comerciale acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 709 "Reduceri comerciale acordate"), pe seama conturilor de terți.**

(5) **Reduceri comerciale legate de prestările de servicii, primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 "Reduceri comerciale primite", respectiv contul 709 "Reduceri comerciale acordate"), pe seama conturilor de terți.**

CAPITOLUL 16: Funcțiunea conturilor

Contul 609 "Reduceri comerciale primite"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența reducerilor comerciale primite ulterior facturării.

În creditul contului 609 "Reduceri comerciale primite" se înregistrează:

- valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării și care nu corectează costul stocurilor la care se referă (401).

Contul 709 "Reduceri comerciale acordate"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența reducerilor comerciale acordate ulterior facturării.

În debitul contului 709 "Reduceri comerciale acordate" se înregistrează:

- valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării (411).

594. Planul de conturi este următorul:

Clasa 6 - Conturi de cheltuieli	
60.	Cheltuieli privind stocurile
	601. Cheltuieli cu materiile prime

	609. Reduceri comerciale primite

Clasa 7 - Conturi de venituri	
70.	Cifra de afaceri netă
	701. Venituri din vânzarea produselor finite, produselor agricole și a activelor biologice de natura stocurilor
	...
	709. Reduceri comerciale acordate

Opinia noastră

Reglementările contabile citate mai sus impun contabilizarea reducerilor comerciale acordate ulterior livrării/prestării în debitul contului 709 "Reduceri comerciale acordate". Din rațiuni de prezentare fidelă a imaginii performanței societății în situațiile financiare, **contul are prin natura lui menirea de a diminua cifra de afaceri realizată**, fiind prezentat în situațiile financiare și în

planul de conturi în conturile de venituri în secțiunea **dedicată conturilor care formează cifra de afaceri netă**.

În acest mod, cifra de afaceri ajunge să fie reflectată netă de o orice beneficiu acordat ulterior momentului vânzării, dar care este în strânsă legătură cu acestea.

Sub aspectul realității economice, nu este nicio diferență între un agent economic care realizează o cifră de afaceri netă de 100 u.m. dintr-o vânzare la preț de 100 u.m. și un alt agent economic care realizează aceeași cifră de afaceri netă de 100 u.m., dar dintr-o vânzare de 150 u.m. urmată de acordarea unei reduceri comerciale de 50 u.m..

Cu privire la reducerile comerciale primite ulterior facturării care potrivit reglementărilor contabile se recunosc în creditul contului 609 "Reduceri comerciale primite". Tot din rațiuni de prezentare fidelă a imaginii performanței societății în situațiile financiare, contul are prin natura lui menirea de a diminua costul stocurilor, fiind prezentat în situațiile financiare și în planul de conturi în conturile de cheltuieli în secțiunea dedicată conturilor de cheltuieli cu stocurile. Reiterăm că se folosește doar în situația în care stocurile la care se aplică reducerea primită nu se mai regăsesc în contabilitate, acestea ieșind între timp din patrimoniu.

Sub aspectul realității economice, nu este nicio diferență între un agent economic care achiziționează un stoc cu prețul de 100 u.m., fără a mai primi o reducere ulterior, și un alt agent economic care achiziționează același stoc, dar cu prețul de 150 u.m., urmând a primi ulterior o reducere comercială de 50 u.m..

Menționăm că până la introducerea conturilor dedicate reducerilor ulterioare, în astfel de situații contările se efectuau prin înregistrarea prin diminuarea în roșu sau în negru a conturilor de venituri aferente, respectiv, în cazul reducerilor primite, prin diminuarea costului stocurilor (dacă acestea mai erau în gestiune) sau a cheltuielilor cu ieșirea respectivelor stocurilor (dacă stocurile ieșiseră între timp din gestiune).

Introducerea conturilor dedicate nu a avut nicidecum menirea de a da valențe diferite acestor conturi, ci pentru a putea fi prezentate distinct în contul de profit și pierdere.

Exemplu calcul al veniturilor totale pentru calculul IMCA

Un contribuabil are următoarea situație:

Venituri din vânzări de produse finite (701)	30 mil euro
Venituri din prestări de servicii (704)	20 mil euro
Venituri din vânzarea de mărfuri (707)	40 mil euro
Reduceri comerciale acordate (rulaj debitor 709)	8 mil euro
Reduceri comerciale primite (609)	5 mil euro
Alte venituri (758)	7 mil euro

În opinia noastră: $V_t = 30 + 20 + 40 - 8 + 7 = 89$ mil euro

Având în vedere baza legală citată și comentariile noastre de mai sus, vă rugăm fie să ne confirmați că înțelegerea noastră este corectă, fie să aduceți precizările necesare prin normele de aplicare ale Codului fiscal.

2) Regimul diferențelor de curs valutar în contextul bazei de calcul a IMCA

Reglementările contabile citate mai jos impun evaluarea elementelor monetare lunar, la fiecare dată a bilanțului și la data decontărilor. În urma acestor evaluări contribuabilii recunosc cheltuieli sau venituri din diferențe de curs valutar, după caz.

„94. La fiecare dată a bilanțului:

a) Elementele monetare exprimate în valută (disponibilități și alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele și depozitele bancare, creanțe și datorii în valută) trebuie evaluate și prezentate în situațiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercițiului financiar. Diferențele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută, sau cursul la care acestea sunt înregistrate în contabilitate și cursul de schimb de la data încheierii exercițiului financiar, se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

b) Pentru creanțele și datoriile, exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, eventualele diferențe favorabile sau nefavorabile, care rezultă din evaluarea acestora se înregistrează la alte venituri sau alte cheltuieli financiare, după caz. Determinarea diferențelor de valoare se efectuează similar prevederilor lit. a).

304. (...)

(3) La finele fiecărei luni, disponibilitățile în valută și alte valori de trezorerie, cum sunt titluri de stat în valută, acreditive și depozite în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză.

(4) Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.

318. În vederea aplicării regulilor privind contabilizarea operațiunilor în valută, creanțele și datoriile exprimate în lei, a căror decontare se face în funcție de cursul unei valute, sunt asimilate elementelor exprimate în valută.

323. (1) Diferențele de valoare care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor exprimate în lei, în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial pe parcursul lunii sau față de cele la care sunt înregistrate în contabilitate trebuie recunoscute în luna în care apar, la alte venituri sau cheltuieli financiare. Atunci când creanța sau datoria este decontată în decursul aceleiași luni în care a survenit, întreaga diferență rezultată este recunoscută în acea lună.

325.

(1) La finele fiecărei luni, creanțele și datoriile în valută se evaluează la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar, după caz.”

Opinia noastră

Pentru o mai bună înțelegere, redăm mai jos câteva situații:

- o companie A a contractat la început de an un împrumut în valută de 10.000.000 de euro. Compania are termen de grație 1 an, timp în care nu efectuează restituiri de împrumut. Cursul a scăzut în prima perioadă a anului, generând un venit financiar din diferențe de curs de 200.000 lei, urmând ca la final de an cursul să revină la valoarea inițială, generând în contabilitate o cheltuială din diferențe de curs de 200.000 lei.
- o companie B a cumpărat cu 10.000.000 de euro o marfă pe care o revinde în aceeași zi cu 12.000.000 de euro. Termenul scadent este de 60 de zile, atât în cazul creanței, cât și în cazul datoriei, compania intenționând să efectueze decontări la termenul scadent. Compania va recunoaște în această perioadă cheltuieli din diferențe de curs aferente datoriei în valută în cuantum de 100.000 lei și venituri din diferențe de curs aferente creanței în valută de 120.000 lei.
- o companie care are o disponibilități de 300.000.000 de euro care într-un an N, destul de stabil valutar, a înregistrat cheltuieli din diferențe de curs de 200.000 de euro și venituri din diferențe de curs de 150.000 de euro, în timp ce în anul N+1, foarte instabil cu privire la variațiile de curs, a înregistrat pentru aceleași disponibilități cheltuieli din diferențe de curs de 2.000.000 de euro și venituri din diferențe de curs de 1.950.000 de euro. Pe net, în ambii ani, a înregistrat o pierdere identică, de 50.000 de euro.

În aceste situații, companiile vor datora IMCA asupra venitului din diferențe de curs, fără să fie relevant că au înregistrat și cheltuieli semnificative cu diferențele de curs (A realizează un rezultat financiar nul, în timp ce B înregistrează un rezultat financiar de 20.000 lei – raportat la venituri financiare de 120.000 lei, în timp ce C înregistrează o pierdere constantă N+1 față de N din diferențe de curs, dar va datora IMCA de 13 ori mai mare).

În acest context, taxarea exclusivă a veniturilor financiare, fără a lua în calcul și cheltuielile ori situația de câștig/pierdere per total an, provoacă inechitate și descurajează afacerile.

Menționăm că până în 2024, când a devenit IMCA aplicabil, sistemele de impozitare locale, fie pe profit, fie pe venit, au permis evitarea taxării exclusive a veniturilor din diferențe de curs.

Prin urmare, **considerăm necesară introducerea unei modificări a modului de calcul a veniturilor totale** prin care să se stabilească

1. excluderea din bază (inclusiv în termenul Vs) a veniturilor din diferențe de curs.
Ori
2. (similar modului de reglementare din zona impozitului pe venitul microîntreprinderilor) că:
 - Se exclud din bază (se includ în termenul Vs): veniturile financiare aferente creanțelor și datoriei cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora;
 - În calculul impozitului final anual se includ în total venituri diferențele favorabile dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriei 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.

3) Se aplică sau nu credit fiscal pentru impozitele pe profit/venit suportate de contribuabili într-un stat cu care România are tratat de evitare a dublei impuneri?

Singura deducere din impozitul minim ce este în prezent prevăzută o reprezintă cheltuiala cu sumele reprezentând sponsorizare/mecenat.

Apreciem că neasigurarea unui mecanism de evitare a dublei impuneri juridice pentru contribuabili este în contradicție cu tratatele bilaterale semnate de România și este de natură să genereze prejudicii majore companiilor aflate în situația de a datora impozite pe profit/venit și în afara României.

4) Sistem anual de plată cu efectuarea de plăți anticipate

Prevederi Lege nr. 227/2015 privind Codul fiscal – forma în vigoare începând cu 1 ianuarie

ART.18¹ - Impozit minim

„(1) Contribuabilii, alții decât cei prevăzuți la art. 15, care înregistrează în anul precedent o cifră de afaceri de peste 50.000.000 euro și care în anul de calcul determină un impozit pe profit, cumulativ de la începutul anului fiscal/anului fiscal modificat până la sfârșitul trimestrului/anului de calcul, mai mic decât impozitul minim pe cifra de afaceri stabilit potrivit prevederilor alin. (3), sunt obligați la plata impozitului pe profit la nivelul impozitului minim pe cifra de afaceri. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro a cifrei de afaceri este cel valabil la închiderea exercițiului financiar în care s-au înregistrat veniturile. În sensul prezentului alineat, cifra de afaceri a anului precedent reprezintă diferența dintre veniturile totale (VT) și veniturile care se scad din veniturile totale (Vs), astfel cum sunt definite la alin. (3).

(...)

(6) În cazul contribuabililor care aplică sistemul anual de plată cu efectuarea de plăți anticipate, prevederile alin. (1)-(5) se aplică pentru trimestrele I, II și III ale fiecărui an fiscal/an fiscal modificat, prin compararea impozitului minim pe cifra de afaceri, determinat potrivit alin. (3), cu plățile anticipate, urmând ca definitivarea impozitului pe profit anual să se efectueze până la termenul de depunere a declarației anuale de impozit pe profit. Comparația se efectuează astfel:

a) pentru trimestrul I, impozitul minim pe cifra de afaceri, determinat potrivit alin. (3), se compară cu plata anticipată aferentă acestui trimestru;

b) pentru trimestrul II, impozitul minim pe cifra de afaceri, determinat potrivit alin. (3), se compară cu suma plăților anticipate aferente trimestrului I și II;

c) pentru trimestrul III, impozitul minim pe cifra de afaceri, determinat potrivit alin. (3), se compară cu suma plăților anticipate aferente trimestrului I, II și III.”

Conform prevederilor citate mai sus, vă rugăm să ne confirmați care este versiunea corectă în cazul contribuabililor care aplică sistemul plăților anticipate trimestriale, pe baza unui exemplu în care presupunem un impozit anticipat trimestrial de 15 u.m.

Trimestrul	Impozit profit anticipat	IMCA cumulată	Impozit datorat cumulat la T'n'	Impozit declarat și plătit in T'n' Versiunea 1	Impozit declarat și plătit in T'n' Versiunea 2
T1	15	20	20	20	20
T2	15x2=30	25	30	10	15
T3	15x3=45	55	55	25	20
				55	55

- **În trimestrul I**
Facem comparația între IMCA (20 u.m.) și impozitul pe profit anticipat aferent trimestrului I (15 um), constatăm că IMCA este mai mare => **declaram și plătim IMCA 20 u.m.**
- **În trimestrul II**
Facem comparația între IMCA cumulat (25 um) și impozitul pe profit anticipat cumulat aferent trimestrului I și II (30 um), constatăm că **impozitul pe profit cumulat anticipat este mai mare, respectiv 30 um** => declarăm și plătim
 - o diferența între 30 – 20 = 10 um **sau**
 - o **impozitul anticipat trimestrial de 15 um? Daca diferența de plată este mai mică decât impozitul trimestrial anticipat ce se declară și plătește?**
- **În trimestrul III**
Facem comparația între IMCA cumulat (55 um) și impozitul pe profit anticipat cumulat aferent trimestrului I, II și III (45 um), constatăm că **IMCA este mai mare, respectiv 55 um** => declarăm și plătim IMCA
 - o 55 - 30 = 25 um in versiunea 1
 - o 55 - 35 = 20 um în versiunea 2

Pe total ajungem la 55 um reprezentând IMCA cumulat care este mai mare decât impozitul pe profit trimestrial cumulat de 45 um.

E. Impozitul special pe bunurile imobile și mobile de valoare mare

Neclarități în cadrul art. 500¹ lit. b)

- persoanele care dețin deja autoturisme cu valoare mai mare de 375.000 vor avea de plată impozitul pe perioada rămasă, respectiv dacă au achiziționat în 2022, au trecut 2 ani, vor avea de plată impozitul special pe 3 ani - 2024, 2025, 2026?
- dacă persoana care deține auto îl vinde în anul 3 (a plătit impozit special 3 ani-inclusiv pentru anul vânzării), noul proprietar va avea de plată impozitul special pentru încă 5 ani?
- dacă în anul ulterior achiziției se primește o factură de discount aceasta poate ajusta valoarea de achiziție individuală declarată inițial?



Art. 500^{^1} **b)** persoanele fizice și persoanele juridice care au în proprietate autoturisme înmatriculate/înregistrate în România a căror **valoare de achiziție individuală** depășește 375.000 lei. Impozitul se datorează pe o perioadă de 5 ani începând cu anul fiscal în care are loc **predarea-primirea** autoturismului sau pentru fracțiunea de ani rămasă până la împlinirea perioadei de 5 ani de la această dată pentru cele la care predarea-primirea autoturismului a avut loc anterior.

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

Cu stimă,

Dan Manolescu
Președinte CCF