

Analiză sintetică asupra modificărilor fiscale privind impozitul pe venitul microîntreprinderilor

Synthetic analysis of fiscal changes regarding the income tax of microenterprises

Maria Laiu-Tincu¹

Rezumat: Recent a fost instituit un adevărat „pachet legislativ”, prin Legea nr. 370/2022 de aprobare a Ordonanței de Guvern nr. 16/2022, cu o serie de modificări cuantificabile asupra dispozițiilor fiscale, având un impact semnificativ pentru contribuabili începând cu 1 ianuarie 2023. Prezenta lucrare își propune să analizeze modificările privind impozitul pe venitul microîntreprinderile, încercând să surprindă optica legiuitorului fiscal și „diligența” sa față de adaptarea normelor fiscale în raport cu dinamica raporturilor sociale. O altă întrebare care suscită prezentul studiu și al cărui răspuns l-am căutat este în ce măsură dreptul de opțiune al contribuabilului între aplicare impozitului pe profit și între cel pe venitul microîntreprinderilor mai reprezintă un instrument de optimizare fiscală în acest context al noilor modificări.

Cuvinte-cheie: microîntreprinderi; calificări juridice; impozit pe venitul microîntreprinderilor; optimizare fiscală.

Abstract: A veritable „legislative package” has recently been put in place, with several measurable changes to tax provisions introduced by Law no. 370/2022 regarding the approval of Ordinance of Government no. 16/2022, with a significant impact for taxpayers from 1 January 2023. This paper aims to analyze the changes to the income tax on microenterprises by attempting to capture the tax legislator's viewpoint and its "diligence" in adapting tax rules to the dynamics of social relations. Another question that prompts this study and which we have sought to answer is to what extent the taxpayer's right to choose between applying corporation tax or income tax on microenterprises is still an instrument of tax optimization in this context of new changes.

Keywords: microenterprises; legal qualifications; microenterprise income tax; tax optimization.

Noile modificări sau noile „obstacole” instituite pentru contribuabili prin *Legea nr. 370/2022 privind aprobarea Ordonanței de Guvern nr. 16/2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, abrogarea unor*

¹ Doctorand, Facultatea de Drept, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” Iași, România, e-mail: marialaiutincu@gmail.com.

*acte normative și alte măsuri fiscale*²? Recent a fost instituit un adevărat „pachet legislativ”, fiind aduse o serie de modificări cuantificabile asupra dispozițiilor fiscale care reglementează impozitul pe profit, fiind instituită scutirea de impozit pe profitul reinvestit; impozitul pe venitul microîntreprinderilor; impozitul pe venit (cu titlu de exemplu menționăm că nu mai sunt scutite de plata impozitului pe venit persoanele fizice pentru veniturile realizate ca urmare a desfășurării activității pe bază de contract individual de muncă cu persoane juridice române care desfășoară activități sezoniere specifice domeniilor HoReCA); contribuții de asigurări sociale; contribuții de asigurări sociale de sănătate; impozitul pe venitul obținut de nerezidenți; TVA; impozite și taxe locale.

Privind în ansamblu toate aceste modificări putem afirma că majoritatea au ca scop creșterea veniturilor bugetare, aspect ce poate fi înțeles, - *”în temeiul art. 56 din Constituție³, principiul impozitării este legitim⁴, iar cetățenii au obligația să consimtă la acesta⁵”,* însă considerăm criticabil faptul că, deși au existat consultări pe marginea modificărilor, propunerile venite din partea mediului de afaceri nu au fost luate în considerare, forma adoptată fiind aceeași cu cea din proiectul pus în dezbatere publică⁶.

Modificările aduse Codului fiscal prin Legea nr. 370/2022 privind aprobarea O.G. nr. 16/2022 au un impact semnificativ pentru contribuabili, însă ne propunem să limităm analiza asupra modificărilor privind impozitul pe venitul microîntreprinderilor. Totodată, ne „abținem” să formulăm alte critici sau „suspiciuni” de neconstituționalitate asupra Legii de aprobare nr. 370/2022, acestea fiind dirimante în acord cu Decizia Curții Constituționale nr. 648/2022⁷ pronunțată în urma ridicării obiecției de neconstituționalitate de către subiecții de sezină în cauză.

Noțiunea de microîntreprindere. Calificarea juridică (fiscală) a microîntreprinderii

De lege lata, nici legislația europeană și nici cea națională nu reglementează în mod imperativ o clasificare clară a tipurilor de societăți, singurul instrument legislativ european fiind Recomandarea Comisiei din 6 mai 2003 privind definirea microîntreprinderilor și a întreprinderilor mici și mijlocii⁸

² M. Of. nr. 1228 din 20.12.2022.

³ Art. 56 alin. (1) din cap. III-Îndatoriri fundamentale-titul II din Constituția României revizuită, dispune că *”Cetățenii au obligația să contribuie, prin impozite și prin taxe la cheltuielile publice”*.

⁴ Articolul 56. alin. (1) consacră obligativitatea contribuției la cheltuielile publice, care nu poate fi derivat în mod legitim decât din principiul necesității prelevării obligatorii. În acest sens, a se vedea I. Muraru (coord.), E. S. Tănăsescu, *Constituția României. Comentariu pe articole*, Editura C.H. Beck, București, 2022. pp. 481-482.

⁵ Pentru mai multe detalii a se vedea, M.I. Niculeasa, *Summa fiscalis. Tratat de drept fiscal și financiar public*, Editura Universul Juridic, București, 2012, p. 573.

⁶ Pentru mai multe detalii, a se vedea S. Biban, *Ordonanța Guvernului nr. 16/2022 – noi obstacole pentru contribuabili*, în revista *Tax Magazine*, nr. 4/2022, p. 248.

⁷ M. Of. nr. 1219 din 19.12.2022.

⁸ J.O. L 124, 20.5.2003, pp. 36-41.

transpusă în legislația națională prin Legea nr. 346/2004⁹, pe care le vom reliefa în cele ce urmează. Articolul 2 al Recomandării prevede numărul de angajați și plafoanele financiare care determină categoriile de întreprinderi, aspecte care ajută la definirea noțiunii de microîntreprindere ca fiind o întreprindere care angajează mai puțin de 10 persoane și a cărei cifră de afaceri și/sau al cărei bilanț contabil anual nu depășește 2 milioane de euro.

În legislația națională, mai exact în art. 4 alin. (1) din Legea nr. 346/2004, întreprinderile mici și mijlocii sunt clasificate după aceleași criterii ca în legislația europeană, *i.e.* în funcție de numărul mediu anual de salariați și de cifra de afaceri anuală netă sau de activele totale pe care le dețin. Astfel, pentru a intrat în categoria de microîntreprinderi, este necesar un număr maxim de 9 salariați și o cifră de afaceri anuală netă sau active totale deținute de până la 2 milioane euro, echivalent în lei.

Nu ne vom opri asupra modului în care a fost transpusă Recomandarea Comisiei în legislația din România și nici asupra legiferării de la nivel european, considerând că acest aspect excedează obiectului nostru de studiu¹⁰, impunându-se mai degrabă, în temeiul principiului *"Specialia generalibus derogant"* scurte comentarii asupra modului în care legiuitorul fiscal a ales să definească noțiunea de microîntreprindere, desigur, fără a încălca limitele generale impuse prin Legea nr. 346/2006.

Lato sensu, microîntreprinderea este o persoană juridică constituită și înregistrată conform legislației române, cu sediul în România, având orice obiect de activitate, rezultată din asocierea unor privați ori unor instituții publice, mai puțin statul sau unitățile administrativ-teritoriale¹¹. În mod mai riguros, legiuitorul fiscal a ales să definească noțiunea de microîntreprindere prin stabilirea unor criterii cumulative ce se impun a fi îndeplinite, așa cum sunt statuate în art. 47 alin. (1) din Codul fiscal (Legea 227/2015¹²): *"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 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; d) capitalul social al acesteia este deținut de persoane, altele decât statul și unitățile administrativ-teritoriale; e) nu se află în dizolvare, urmată de lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești, potrivit legii"*. Aceste criterii care ajută la calificarea unei societăți ca fiind o microîntreprindere au suferit o serie de modificări prin Legea

⁹ Legea nr. 346/2004 privind stimularea înființării întreprinderilor mici și mijlocii, M. Of. nr. 681 din 29.07.2004, cu modificările și completările ulterioare.

¹⁰ Pentru mai multe detalii în acest sens, a se vedea D.M. Ilucă, *Limite și provocări în clasificarea întreprinderilor. Criterii europene și criterii naționale*, în *Analele științifice ale Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași Științe Juridice*, Tomul LXIV, 2018, nr. I, [Online] la https://pub.law.uaic.ro/files/articole/2018/2018_1/1.7.iluca.pdf, accesat 08.10.2022.

¹¹ I.M. Costea, *Drept financiar. Note de curs*, ed. a VII-a, rev. și ad., Editura Hamangiu, București, 2021, p. 181.

¹² Publicată în M. Of. nr. 688 din 10.09.2015.

nr. 370/2022 privind aprobarea O.G. nr. 16/2022, care se impun a fi respectate începând cu 1 ianuarie 2023.

În primul rând, a operat o scădere a plafonului de venituri la jumătate, *i.e.* 500.000 euro, pentru veniturile aferente anului 2023. Această reducere graduală a ariei de aplicabilitate a regimului special de impozitare pentru microîntreprinderi a fost considerată salutară de unii autori¹³, mai ales în contextul în care este prevăzută și în PNRR (Planul național de redresare și reziliență, în continuare PNRR)¹⁴. De asemenea, au fost introduse noi criterii de calificare, cumulative, la litere f)-h) cu următorul cuprins: ”f) a realizat venituri, altele decât cele 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 proporție de peste 80% din veniturile totale; g) are cel puțin un salariat, cu excepția situației prevăzute la art. 48 alin. (3); 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.

Nota bene! Condițiile existente referitoare la capitalul privat și la neînceperea procesului de dizolvare, urmată de lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești, se mențin și începând cu 1 ianuarie 2023.

Aceste noi criterii nu sunt la fel de merituose, întrucât, deși limitarea la cel mult trei microîntreprinderi, în care un acționar/asociat poate deține peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot, urmărește combaterea măsurilor de fragmentare menționate în PNRR, această măsură este considerată inefficientă de unii autori¹⁵, putând fi eludată destul de ușor. Apreciem totuși că Legea de aprobare nr. 370/2022 a soluționat inadvertența din cuprinsul O.G. nr. 16/2022 de la art. 47 alin. (1) lit. h), venind cu o clarificare a noțiunii „realizare de venituri, altele decât cele din consultanță și/sau management..”, prin introducerea excepției privind veniturile din consultanța fiscală. Această adăugire a legiuitorului a preîntâmpinat nașterea unei interpretări inechitabile din partea organelor fiscale costând chiar în excluderea unor profesii libere precum activitatea de consultanță fiscală, aspect ce ar fi reprezentat un tratament discriminatoriu. *De plano*, exceptarea unei categorii de consultanță poate fi citită doar limitativ, calificarea activităților de consultanță în alte domenii urmând a suscita probleme în practică.

Șirul modificărilor instituite prin Ordonanța de Guvern în discuție nu se oprește la definirea conceptului de microîntreprindere, toate acestea urmând a fi tratate în următoarea secțiune dedicată *in integrum* acestui subiect.

¹³ A se vedea, S. Biban, *op. cit.*, p. 247.

¹⁴ A se vedea, [Online] la <https://mfe.gov.ro/pnrr/>, accesat 07.10. 2022.

¹⁵ *Ibidem*, pp. 247-248.

Scurte considerații asupra modificărilor legislative în materia impozitului datorat pe venitul microîntreprinderilor

Istoria impozitului pe venitul microîntreprinderilor ne-a arătat că acest tip de impozit nu se bucură de stabilitate legislativă, fiind supus unor modificări continue. Cu titlu de exemplu menționăm că, inițial aplicabilitatea sa a fost limitată în timp, respectiv până la data de 31 decembrie 2009, prin modul de reglementare a cotelor de impozitare numai pentru anii 2007-2009. Prin Legea nr. 76/2010¹⁶ a fost abrogat *Titlul IV. Impozitul pe venitul microîntreprinderilor*, fiind reintrodusă aplicarea acestui sistem abia din 2011, moment de la care au survenit mai multe modificări asupra conținutului și întinderii sediului legislativ¹⁷.

Această optică a legiuitorului fiscal de adaptare a normelor juridice în raport cu evoluția raporturilor sociale în continuă dinamică nu poate fi criticată *de plano*, însă „diligența” legiuitorului fiscal asupra conținutului, da. În continuare, vom prezenta și analiza sintetic modificările asupra acestui regim de impozitare ce vor intra în vigoare începând cu anul 2023.

O chestiune inedită și care suscită un real interes este introducerea unui nou alineat la articolul 47 din Codul fiscal care instituie posibilitatea societăților care desfășoară activități în domeniile HoReCa¹⁸ să opteze începând cu 1 ianuarie 2023 pentru plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor. Astfel, *”începând cu data de 1 ianuarie 2023, prin excepție de la prevederile alin. (1), persoanele juridice române care desfășoară activități corespunzătoare codurilor CAEN: 5510 - «Hoteluri și alte facilități de cazare similare», 5520 - «Facilități de cazare pentru vacanțe și perioade de scurtă durată», 5530 - «Parcuri pentru rulote, campinguri și tabere», 5590 - «Alte servicii de cazare», 5610 - «Restaurante», 5621 - «Activități de alimentație (catering) pentru evenimente», 5629 - «Alte servicii de alimentație n.c.a.», 5630 - «Baruri și alte activități de servire a băuturilor» pot opta pentru plata impozitului reglementat de prezentul titlu, fără să aplice prevederile art. 52, i.e. fără să poată ieși din sistemul de impunere pe venitul microîntreprinderii în cursul anului (sublinierea noastră)”*.

Înțelegem că, legiuitorul a făcut un compromis în ceea ce privește aceste persoane juridice, care nu trebuie să respecte condiția de a realiza venituri în limita plafonului impus de 500.000 de euro, câtă vreme aceste venituri sunt obținute din activitățile corespunzătoare condurilor CAEN indicate. Per *a contrario*, în situația în care aceste persoane juridice *”obțin în cursul anului venituri și din alte activități în afara celor corespunzătoare acestor coduri CAEN, pentru veniturile din alte activități aplică sistemul de declarare și plată a impozitului pe profit prevăzut de titlul II Impozitul pe profit, dacă îndeplinesc*

¹⁶ M. Of. nr. 307 din 11.05.2010.

¹⁷ A se vedea, *Codul fiscal 2011: Impozitul pe venitul microîntreprinderilor*, în *Revista de actualitate financiară* din 4 ian. 2011, [Online] la <https://codfiscal.net/7206/codul-fiscal-2011-impozitul-pe-veniturile-microintreprinderilor>, accesat 08.10.2022.

¹⁸ *”HoReCa este acronimul pentru industria ospitalității: Hoteluri, Restaurante, Cafenea, folosit în principal în Scandinavia, Benelux, Franța și România”*; [Online] la <https://www.horeca.ro>, accesat 10.10.2022.

oricare dintre următoarele condiții: a) realizează venituri din consultanță și/sau management în proporție de peste 20% inclusiv din veniturile totale; b) desfășoară activitățile de la art. 47 alin. (3) lit. f)-i); c) veniturile din alte activități au depășit echivalentul în lei a 500.000 euro”.

Putem observa că Legea de aprobare a Ordonanței nr. 16/2022 a lărgit sfera persoanelor impozabile în mod direct, proporțional cu cea a persoanelor neimpozabile. Prin deducție, înțelegem că persoanele juridice române cu venitul mai mare de 500.000 de euro datorează impozit pe profit, însă, a fost menținută și chiar extinsă, în mod expres, o categorie a persoanelor juridice care nu intră sub incidența plata impozitului pe venitul microîntreprinderilor, art. 47 alin. (3) având un nou cuprins: *”a) Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar, constituit potrivit legii; b) Fondul de compensare a investitorilor, înființat potrivit legii; c) Fondul de garantare a pensiilor private, înființat potrivit legii; d) Fondul de garantare a asiguraților, constituit potrivit legii; e) entitatea transparentă fiscal cu personalitate juridică. f) persoana juridică română care desfășoară activități în domeniul bancar; g) 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; h) persoana juridică română care desfășoară activități în domeniul jocurilor de noroc; i) persoana juridică română care desfășoară activități de explorare, dezvoltare, exploatare a zăcămintelor de petrol și gaze naturale”.*

Nota bene! Avem în vedere situația specială a persoanelor juridice care desfășoară activități în domeniile *HoReCa*, cărora li se aplică reguli particulare de ieșire din acest sistem, pe care le-am surprins în paragraful anterior.

Această excludere din sfera de aplicare a impozitului pe venitul microîntreprinderilor înseamnă trecerea la impozitul pe profit pentru aceste categorii de persoane juridice și desigur, excluderea de la beneficiul optimizării fiscale prin posibilitatea de a opta între aplicarea acestor două sisteme de impozitare.

De lege lata, regimul de aplicare a impozitului pe venitul microîntreprinderii are caracter obligatoriu, însă, începând cu 1 ianuarie 2023, în acord cu dispozițiile art. 48 din Codul fiscal acesta devine opțional. Astfel, persoanele juridice române pot opta să aplice impozitul pe veniturile microîntreprinderilor începând cu anul fiscal următor celui în care îndeplinesc condițiile de microîntreprindere și dacă nu au mai fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor ulterior datei de 1 ianuarie 2023.

Tot în materia regulilor de aplicare a sistemului de impunere pe venitul microîntreprinderilor mai menționăm că, începând cu 1 ianuarie 2023, microîntreprinderile nu vor putea opta pentru plata impozitului pe profit în cursul anului fiscal, opțiunea putând fi exercitată începând cu anul fiscal următor, cu excepția situației în care societatea trebuie să iasă din sistem ca urmare a neîndeplinirii condițiilor, *e.g.* depășirea limitei de venituri de 500.000 de euro. Cu privire la persoanele juridice nou înființate, în acord cu modificările aduse la alin. (3) de la art. 48 din Codul fiscal acestea pot opta să plătească impozit pe venitul microîntreprinderilor începând cu primul an fiscal, dacă condițiile privind

deținerea capitalului social și deținerile asociațiilor sunt îndeplinite la data înregistrării în registrul comerțului, iar cea privind încadrarea cel puțin a unui salariat, în termen de 30 de zile inclusiv de la data înregistrării persoanei juridice respective.

Dacă în mod tradițional, cota de impozitare se determină în funcție de existența unuia sau mai mulți salariați fiind de 1%, respectiv 3%¹⁹, începând cu anul 2023 există o cotă unică de impozitare, de 1%, independentă de numărul salariaților. Ne manifestăm rezerve față de această nouă optică a legiuitorului fiscal, considerând că vechea reglementare, încă în vigoare până la 1 ianuarie 2023, „încuraja” persoanele juridice să aibă calitatea de angajator, în vreme ce această modificare va da naștere unei creșteri a raporturilor contractuale civile și a numărului de PFA-uri nou înființate; *brevitatis causa*, angajatorii vor beneficia în continuare de serviciile prestate de foștii angajați, dar nu vor mai suferi „povara” sistemului reținerii la sursă. Cu toate acestea, așa cum Curtea Constituțională a statuat într-o decizie²⁰, *”stabilirea cotelor de impozitare este atributul legiuitorului, care, respectând art. 56 din Constituție privind justa așezare a sarcinilor fiscale, le poate mări sau micșora în funcție de politica fiscală promovată și de interesele generale ale societății la un moment dat”*.

Cu privire la plata impozitului și depunerea declarațiilor fiscale nu au apărut modificări, astfel, în acord cu art. 56 din Codul fiscal *”Calculul și plata impozitului pe veniturile microîntreprinderilor se efectuează trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului pentru care se calculează impozitul”*. Nici în privința termenului de depunere a declarației de impozit pe venitul microîntreprinderilor pentru persoanele juridice care se dizolvă cu sau fără lichidare, nu au intervenit modificări, acestea având obligația să depună declarația de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și să plătească impozitul aferent până la data depunerii situațiilor financiare la organul fiscal competent, respectiv până la închiderea perioadei impozabile. O modificare a intervenit cu privire la termenul pentru depunerea declarației informative privind beneficiarii sponsorizărilor, pe perioada aplicării prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 153/2020²¹, care de regulă, se depune până la data de 25 iunie inclusiv a anului următor²².

Se impune să facem câteva mențiuni și cu privire la termenele de declarare a mențiunilor, unde au intervenit deopotrivă o serie de modificări. Regulile statuate la art. 55 alin. (1) Cod fiscal (pare că) rămân în vigoare și în cursul anului 2023, astfel, *”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*

¹⁹ Pentru mai multe comentarii asupra aplicării cotelor de impozitare, se vedea C.F. Costaș, *Drept fiscal*, Editura Universul Juridic, București 2021, p. 195.

²⁰ DCC nr. 695/2012, M. Of. nr. 623 din 30.08.2012.

²¹ M. Of. nr. 817 din 4.09.2020.

²² A se vedea, ANAF, *Material informativ-Modificări aduse prin Ordonanța 16/2022 asupra impozitului pe venitul microîntreprinderilor*, [Online] la https://static.anaf.ro/static/10/lasi/material_informativ_22-09-2022.pdf accesat 07.10.2022.

pe veniturile microîntreprinderilor, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală”. Alineatul al doilea al acestui articol are însă o nouă formă: „Persoanele juridice române comunică organelor fiscale competente aplicarea sistemului de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, până la data de 31 martie inclusiv a anului pentru care se plătește impozitul pe veniturile microîntreprinderilor”.

O altă noutate este introducerea unui noi alineat la art. 55 din Codul fiscal, alin. (4), care va avea următorul cuprins: ”Microîntreprinderile care, în anul 2023, devin plătitoare de impozit pe profit ca urmare a neîndeplinirii condițiilor prevăzute la art. 47 alin. (1) comunică organelor fiscale competente ieșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, până la data de 31 martie inclusiv a anului fiscal 2023”.

Încetarea aplicării acestui sistem de impozitare a suferit deopotrivă modificări în cascadă, tocmai ca urmare a modificării condițiilor necesare pentru aplicarea impozitului pe venitul microîntreprinderilor, pe care le-am prezentat la începutul acestei secțiuni. Astfel, art. 52 din Codul fiscal care stabilește ”Reguli de ieșire din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor în cursul anului” va avea un nou conținut și chiar unul mai bogat, fiind introduse alte patru alineate. În continuare, vom prezenta regulile de ieșire din acest sistem de impunere ce se vor aplica din 2023.

Prima situație (evidentă) în care o persoană juridică nu va mai datora impozit pe venitul microîntreprinderilor este aceea în care 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 privind impunerea microîntreprinderilor. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la închiderea exercițiului financiar precedent.

Nota bene! Curtea Constituțională, prin Decizia nr. 53/1994²³ a statuat că indexarea unui venit impozabil, prin corelare cu un curs de schimb al monedei sau cu indicele de inflație nu încalcă justețea impunerii, ci urmărește menținerea semnificației inițiale a prevederilor legale prin care s-a instituit obligația fiscală.

O altă situație în care încetează aplicarea acestui sistem de impozitare este în cazul în care, în cursul unui an fiscal, o microîntreprindere nu mai îndeplinește condiția prevăzută la art. 47 alin. (1) lit. g), respectiv nu are cel puțin un salariat, aceasta datorează impozit pe profit începând cu trimestrul în care nu mai este îndeplinită această condiție. Prin excepție, pentru o microîntreprindere cu un singur salariat, al cărui raport de muncă încetează, condiția 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

²³ M. Of. nr. 312 din 9.11.1994.

de muncă pe durată nedeterminată sau pe durată determinată pe o perioadă de cel puțin 12 luni.

Totodată, nu vor mai datora impozit pe venitul microîntreprinderilor, ci impozit pe profit începând cu trimestrul respectiv, microîntreprinderile care în cursul unui trimestru încep să desfășoare activități dintre cele prevăzute de art. 47 alin. (3) lit. f)-i)[" f)*) *persoana juridică română care desfășoară activități în domeniul bancar; g)*) 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; h)*) persoana juridică română care desfășoară activități în domeniul jocurilor de noroc; i)*) persoana juridică română care desfășoară activități de explorare, dezvoltare, exploatare a zăcămintelor de petrol și gaze naturale*”].

Ultima situație de încetare a aplicării acestui sistem de impunere ne este redată de art. 55 alin. (7) care prevede că „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 asociați/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, potrivit prevederilor Legii nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, și este definitivă pentru anul fiscal curent”. Această reglementare se circumscrie preocupării de combaterea fraudei la lege pe care contribuabilii o desfășurau, prin externalizarea activității microîntreprinderii către alte microîntreprinderi nou înființate pentru a nu ieși de sub beneficiul aplicării impozitului pe venitul microîntreprinderii.

Optimizarea fiscală. Impozit pe profit vs. pe venitul microîntreprinderilor

În mod constant, dezideratul contribuabilului este să-și diminueze cuantumul creanțelor fiscale în vreme ce statul, prin organele sale dorește să-și maximizeze resursele bănești provenite din obligațiile materiale ale contribuabililor. Acest fapt a dat naștere comportamentului contribuabilului de a căuta o modalitate mai facilă de îndeplinire a obligațiilor sale fiscale, fie în mod licit prin optimizare fiscală²⁴, fie într-un mod indezirabil și ilicit, prin ceea ce se numește evaziune fiscală.

Într-o notă optimistă asupra atitudinii oneste a contribuabilului, care nu va recurge la fapte ce intră în sfera ilicitului fiscal și/sau penal, săvârșind fapte

²⁴ H. Sașu, *Cum folosim în favoarea noastră impozitul pe venitul microîntreprinderilor?*, în *Curierul Fiscal*, nr. 10/2007.

incriminate de Legea nr. 241/2005²⁵, ne propunem să analizăm dacă opțiunea contribuabilului între aplicarea impozitului pe profit și între cel pe venitul microîntreprinderilor mai reprezintă un instrument de optimizare fiscală în acest context al modificării condițiilor de aplicare a acestui ultim sistem de impozitare dar și cotei crescute de impozitare asupra dividendelor²⁶.

Nota bene! Dreptul de opțiune între aplicarea impozitului pe venitul microîntreprinderilor sau impozitul pe profit nu poate fi exercitat dacă nu sunt îndeplinite condițiile esențiale prevăzute la art. 47 din Codul fiscal.

La prima vedere, am putea afirma că modificarea și unificarea cotei de impozitare la 1% pentru impozitul pe venitul microîntreprinderii reprezintă un real avantaj în raport cu cota de 16% pentru impozitul pe profit, însă trebuie să avem în vedere baza impozabilă asupra căreia se aplică aceste cote. În acord cu unii autori²⁷, răspunsul optim vine din următoarea ecuație: dacă 1% din venitul estimat este mai mic decât 16% din profitul estimat. Desigur, avem în vedere și modificările care vor interveni asupra modului de calcul a bazei de impozitare pentru impozitul pe venitul microîntreprinderilor, care din 2023, poate fi chiar mai diminuată (la fel și impozitul) având în vedere că s-a introdus o nouă literă la art. 53 alin. (1). Astfel, pentru stabilirea bazei de impozitare asupra căreia se aplică cota de 1%, se scad din veniturile din orice sursă a microîntreprinderilor și ”*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; dispozițiile prezentei litere prevalează față de cele ale lit. m)*” așa cum prevede lit. o) nou introdusă.

Utilizarea acestui impozit special presupune nu numai opțiunea unei societăți, care îndeplinește firesc aceste condiții, dar și un anumit montaj juridic²⁸. În continuare, vom expune un exemplu concret al acestei ipoteze, reliefat de autorul anterior citat, dar pe care îl vom adapta cotelor actuale de impozitare, mai exact, aceloră în vigoare de la 1 ianuarie 2023, tocmai pentru a răspunde întrebării anterioare *i.e.* dacă opțiune contribuabilului între aplicare impozitului pe profit și între cel pe venitul microîntreprinderilor mai reprezintă un instrument de optimizare fiscală în acest context. Astfel, pornind de la situația unei societăți comerciale, care realizează un profit net de 1000 de unități, aceasta ar datora un impozit pe profit de 16%-160 de unități, iar asociatul va încasa 773 de unități cu titlu de dividende sau beneficii (venit 840 mai puțin impozitul pe dividende de 8%-67 unități). Dacă însă, societatea A externalizează o parte din activitatea sa (vânzări, transport etc) către societatea B (o microîntreprindere), pentru care plătește ca preț întregul său profit net-deductibil din profitul său impozabil, acest venit realizat de societatea B este impozabil cu 1%-10 unități. Dacă venitul final

²⁵ M. Of. nr. 672 din 27.07.2005.

²⁶ A se vedea punctul de vedere cu privire la implicațiile contabile, exprimat de EXPERTMIND, *Buletin informativ-Cele mai importante modificări legislative*, [Online] la www.expertmind.ro, accesat 11.10.2022.

²⁷ I.M. Costea, *Optimizarea fiscală. Soluții. Limite. Jurisprudență*, Editura C. H. Beck, București, 2011, p. 213.

²⁸ *Ibidem*, p. 213.

este distribuit ca dividende sau beneficii, asociatul va încasa 911 unități (venit 990 mai puțin impozitul pe dividende de 8% -79 unități). Va realiza astfel o economie de 138 de unități, adică 13,8 %, ceea ce ne răspunde în mod pozitiv întrebării care a stat la baza acestei analize.

Concluzii

Care este raportul dintre constituționalitate, legalitate și oportunitate atunci când discutăm despre nașterea sau modificarea normelor fiscale? Ne dorim să răspundem acestei întrebări într-o lucrare viitoare, considerând că răspunsul la aceste întrebări determină și caracterul democratic sau nu al perspectivei fiscale a statului român, în sensul că abundența oportunității și lipsa sau împuținarea constituționalității și a legalității afectează în mod semnificativ caracterul democratic al politicii fiscale a Statului Român²⁹.

Această crâmpie legislativă, Legea nr. 370/2022 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 16/2022, instituie o serie de modificări deopotrivă pozitive dar și îndoielnice sub aspectul efectelor produse în plan fiscal, însă nu putem decât să manifestăm încredere în „diligența” legiuitorului fiscal.

Referințe

- ANAF, *Material informativ - Modificări aduse prin Ordonanța 16/2022 asupra impozitului pe venitul microîntreprinderilor*, [Online].
- ***, *Codul fiscal 2011: Impozitul pe venitul microîntreprinderilor*, în *Revista de actualitate financiară*, 2011, [Online].
- Bența A., Bența M., Pătroi D., *Tratat de fiscalitate practică. Optimizare fiscală*, Editura C.H. Beck, București, 2015.
- Biban S., *Ordonanța Guvernului nr. 16/2022 – noi obstacole pentru contribuabili*, în *Tax Magazine*, nr. 4/2022.
- Costaș C.F., *Drept fiscal*, Editura Universul Juridic, București, 2021.
- Costea I.M., *Drept financiar. Note de curs*, ed. a VII-a, rev. și ad., Editura Hamangiu, București, 2021.
- Costea I.M., *Optimizarea fiscală. Soluții. Limite. Jurisprudență*, Editura C.H. Beck, București, 2011.
- Expertmind, *Buletin informativ-Cele mai importante modificări legislative*, [Online] la www.expertmind.ro
- Ilucă D.M., *Limite și provocări în clasificarea întreprinderilor. Criterii europene și criterii naționale*, în *Analele științifice ale Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iași Științe Juridice*, Tomul LXIV, nr. 1/2018.
- Muraru I. (coord.), Tănăsescu E.S., *Constituția României. Comentariu pe articole*, Editura C.H. Beck, București, 2022.
- Niculeasa M.I., *Legalitate când e vorba de nașterea Taxelor și Impozitelor? Mai curând Oportunitate necenzurabilă*, în *Juridice* din 11.10.2022, [Online].
- Niculeasa M.I., *Summa fiscalis. Tratat de drept fiscal și financiar public*, Editura Universul Juridic, București, 2012.
- Sașu H., *Cum folosim în favoarea noastră impozitul pe venitul microîntreprinderilor?*, în *Curierul Fiscal*, nr. 10/2007.
- Toader T., Safta M., *Constituția României*, ed. a 3-a, Editura Hamangiu, București, 2021.

²⁹ În acord cu M.-I. Niculeasa, *op cit.*, p. 2.

