

# Tax Newsflash

## Modificări fiscale introduse prin O.U.G. 115/2023

În data de 15 decembrie 2023 s-a publicat, în Monitorul Oficial nr. 1139, 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. Ordonanța aduce modificări în sfera impozitului pe profit, regimului microîntreprinderilor, impozitului pe venit, a plafoanelor de numerar, contribuțiilor sociale, ca și alte modificări semnificative.

Noile prevederi fiscale se vor aplica de la 1 ianuarie 2024 sau ulterior. Anumite prevederi referitoare la veniturile persoanelor fizice intră în vigoare de la publicarea ordonanței, având caracter de clarificare.

Ordonanța aduce modificări în sfera impozitului pe profit, a regimului microîntreprinderilor, impozitului pe venit, contribuțiilor sociale, ca și alte modificări semnificative în materia obligațiilor de conformare fiscală, precum:

### Impozit pe profit

- Ordonanța introduce noi cheltuieli deductibile limitat - cum ar fi sumele achitate de contribuabil pentru plasarea copiilor angajaților în unități de educație timpurie, potrivit reglementărilor legale din domeniul educației naționale, dar nu mai mult de 1.500 lei/lună pentru fiecare copil. Această sumă se analizează și din perspectiva impozitării la nivel de angajat. De asemenea, se acordă deductibilitatea limitată, ca o cheltuială socială, pentru cheltuielile cu funcționarea corespunzătoare a creșelor și grădinițelor aflate în administrarea contribuabililor;
- Se limitează la 50% deductibilitatea cheltuielilor de funcționare, întreținere și reparații aferente unui sediu/sediu social deținut de persoane fizice/contribuabili și puse la dispoziția sau utilizate de către contribuabili. Același regim de deductibilitate limitată se aplică amortizării acestor sedii sociale. În cazul în care sediul social, aflat în patrimoniul contribuabilului, este utilizat în scop personal de către acționari sau asociați, cheltuielile respective sunt considerate ca fiind efectuate în favoarea acestora, fiind nedeductibile la calculul rezultatului fiscal;
- Regimul caselor de marcat fiscale nu mai permite deducerea costului cu acestea din impozitul pe profit;
- Se limitează deductibilitatea cheltuielilor privind bursele private, potrivit Legii nr. 376/2004 privind bursele private, cu modificările ulterioare, la maximum 1.500 lei/fiecare bursă acordată. În plus, aceste categorii de cheltuieli sunt calificate drept cheltuieli sociale și supuse limitării specifice. Regimul anterior al acestora era de cheltuieli nedeductibile, dar care puteau fi scăzute din impozitul pe profit datorat;
- Ultimul an fiscal în care sumele reprezentând burse/aparate de marcat electronice fiscale, rămase de reportat din anii precedenți, se scad din impozitul pe profit este anul fiscal 2023, respectiv anul fiscal modificat care se încheie în anul 2024. Ulterior, sumele reprezentând aparate de marcat electronice fiscale, rămase de reportat după scăderea din impozitul pe profit aferent anului fiscal 2023/anului fiscal modificat care se încheie în anul 2024, reprezintă elemente similare cheltuielilor începând cu anul 2024, respectiv începând cu anul fiscal modificat, care începe în anul 2024. În acest caz, cheltuielile reprezentând amortizarea fiscală a aparatelor de marcat electronice fiscale sunt cheltuieli nedeductibile la calculul rezultatului fiscal;
- Se revine la procentul de 30% (de la procentul actual de 50%) limita de deductibilitate, în anumite condiții, a ajustărilor pentru deprecierea creanțelor neîncasate. Totodată, categoriile de creanțe pentru care provizioanele sunt deductibile se restrâng;
- Se limitează utilizarea (deducerea la calculul rezultatului fiscal al anului curent) pierderilor fiscale reportate din anii anteriori la numai 70% din profiturile impozabile realizate, în următorii 5 ani consecutivi. Pierderile reportate

Înainte de 2024 se utilizează în același procent de 70% din profiturile impozabile realizate, însă pe o perioadă de 7 ani;

- Se modifică calculul limitării costului excedentar al îndatorării, fiind introdus un plafon limitat la numai 500.000 de euro (față de cel actual de 1.000.000 euro) pentru costurile aferente împrumuturilor de la afiliați;
- Cu toate că rămâne posibilă redirectionarea cheltuielilor cu sponsorizarea și mecenatul în limita plafoanelor cunoscute, noul termen pentru depunerea formularului de redirectionare (inclusiv în ceea ce privește redirectionările aferente anului fiscal 2023/anului fiscal modificat 2023) este termenul de depunere a declarației de impozit pe profit;
- Se aduc clarificări pentru calculul impozitului minim pe cifra de afaceri în cazul grupului fiscal, în sensul că cifra de afaceri de peste 50.000.000 euro se calculează de persoana juridică responsabilă prin însumarea cifrei de afaceri a membrilor grupului fiscal.

## Impozit pe profit – implicații pentru sectorul serviciilor financiare

- Se introduce o nouă formulare privind ajustările pentru pierderi așteptate, înregistrate conform IFRS, deductibile la nivelul instituțiilor de credit și sucursalelor din România ale instituțiilor de credit, persoane juridice străine. O astfel de modificare reprezintă o aliniere a legislației fiscale cu prevederile IFRS 9 "Instrumente financiare";
- Se introduc noi prevederi privind ajustările pentru pierderi așteptate înregistrate conform IFRS, deductibile la nivelul instituțiilor financiare nebankare și sucursalelor din România ale instituțiilor financiare nebankare, persoane juridice străine, înscrise în Registrul general, având în vedere tranziția la IFRS ca bază a contabilității a acestor entități începând cu 1 ianuarie 2023. Este menționat expres că noile prevederi se aplică și pentru determinarea rezultatului fiscal și a impozitului pe profit aferent anului fiscal 2023;
- Se precizează că noile reguli privind plafonul de 500.000 euro aferent costurilor excedentare ale îndatorării efectuate cu persoane afiliate nu se aplică instituțiilor de credit –persoane juridice române, sucursalelor din România ale instituțiilor de credit –persoane juridice străine, instituțiilor financiare nebankare și întreprinderilor de investiții definite potrivit legii;
- Pentru a elimina o inconsecvență determinată de schimbarea politicii contabile ca urmare a implementării IFRS 9, calculul ponderii veniturilor neimpozabile în totalul veniturilor înregistrate de contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu IFRS trebuie să țină cont și de sumele reprezentând diferențe din evaluare/reevaluare care se regăsesc în creditul conturilor de rezerve ca urmare a vânzării/cesionării titlurilor de participare la valoare justă prin alte elemente ale rezultatului global – sume care, din punct de vedere fiscal, sunt asimilate veniturilor.

## Impozitul pe microîntreprinderi

- Până la 31 martie inclusiv al anului fiscal următor, 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, la mai multe microîntreprinderi, trebuie să stabilească o singură persoană juridică română care aplică acest sistem de impunere. Cu alte cuvinte, nu se mai pot deține 3 microîntreprinderi, așa cum era stabilit regimul curent, prin Codul fiscal;
- Pentru a putea aplica sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, este obligatoriu ca, până la 31 martie 2024, contribuabilul să aibă depuse situațiile financiare la zi. Astfel, dacă microîntreprinderea nu a depus situațiile financiare aferente anului 2022 și/sau anteriori, își pierde dreptul de a aplica acest regim fiscal în 2024;
- Începând cu 2024, limita privind veniturile realizate se verifică luând în calcul veniturile realizate de microîntreprindere 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.

## Taxa pe valoarea adăugată

- Similar cu prevederile de la impozitul pe profit, Ordonanța introduce limitarea deductibilității TVA (la 50%) pentru cumpărarea, închirierea sau leasing-ul de clădiri/spații de locuit, situate în zone rezidențiale sau în blocuri de locuințe, precum și TVA aferentă cheltuielilor legate de acestea;
- Se elimină posibilitatea de a aplica taxarea inversă pentru TVA datorată la import pentru acele persoane care dețin autorizația de operator economic autorizat. Opțiunea este înlocuită cu posibilitatea de a aplica același tratament, dar pentru acei operatori care depun declarații vamale prin utilizarea procedurii de vămuire centralizată;

- Se introduce o nouă categorie de excepții pentru produsele cu zahăr adăugat pentru care se va aplica cota redusă de 9% (laptele praf pentru nou născuți, sugari și copii de vârstă mică).

## E- factura

- Se introduce un termen de raportare pentru facturile emise în relația B2B valabil începând cu 1.07.2024 – 5 zile calendaristice;
- Nerespectarea de către emitentul facturii a obligației de transmitere prin intermediul sistemului va fi sancționată cu o amendă egală cu 15% din valoarea facturii. Aceeași amendă se va aplica și în cazul celor care primesc și înregistrează facturi care nu fost emise prin intermediul sistemului Ro E-factura (B2B);
- Transmiterea cu întârziere a facturilor emise (peste termenul de 5 zile calendaristice) se va sancționa cu amendă în funcție de tipul contribuabilului;
- Se exclud de la raportare facturile simplificate emise conform Art. 319 (12) din Codul Fiscal.

## Impozitul pe venit

- **Venituri din cedarea folosinței bunurilor**
  - Se reintroduce cota forfetară în cazul determinării venitului net anual din cedarea folosinței bunurilor. Astfel, venitul anual din cedarea folosinței bunurilor se stabilește prin deducerea din venitul brut a unei cote forfetare de 20%;
  - În cazul veniturilor plătite de persoane juridice sau entități care au obligația de a conduce evidența contabilă, impozitul se determină prin reținere la sursă de către plătitorul de venit;
  - În cazul venitului net anual din cedarea folosinței bunurilor, a fost eliminată posibilitatea determinării acestuia în sistem real pe baza datelor din contabilitate.
- **Stabilirea venitului anual impozabil**
  - Pierderile fiscale înregistrate din activități independente, din drepturi de proprietate intelectuală și din activități agricole, silvicultură și piscicultură, se vor reporta și compensa în limita a 70% din veniturile nete anuale, obținute din aceeași sursă de venit în următorii 5 ani fiscali consecutiv. Legislația actuală ar fi permis posibilitatea reportării și compensării integrale în următorii 7 ani;
  - Pierderea netă anuală din câștiguri din transferul titlurilor de valoare și orice alte operațiuni cu instrumente financiare, inclusiv instrumente financiare derivate, și din câștiguri din transferul aurului de investiții, se recuperează în limita a 70% din câștigurile nete anuale obținute în următorii 5 ani fiscali consecutivi, spre deosebire de legislația actuală, care prevede posibilitatea reportării și compensării integrale în următorii 7 ani.
- **Determinarea plafonului contribuției de asigurări sociale (CAS) și contribuției de asigurări sociale de sănătate (CASS)**
  - Se precizează că, în situația în care se utilizează, în cursul aceluiași an, mai multe valori ale salariului minim brut pe țară, la verificarea încadrării venitului în plafoanele anuale, precum și la stabilirea bazei anuale de calcul al CAS și CASS datorate, se ia în calcul valoarea salariului minim brut pe țară în vigoare la data de 25 mai a anului de realizare a venitului pentru care se stabilesc contribuțiile sociale;
- **Facilități fiscale angajați (domeniile IT, construcții, agricultură și industrie alimentară)**
  - Se stabilește modul de aplicare a plafonului pentru venitul scutit de impozit, de 10.000 lei lunar, pentru situația în care, în cursului aceleiași luni, persoana fizică realizează venituri din salarii și asimilate salariilor pentru o fracție din lună, la funcția de bază, la unul sau, după caz, la mai mulți angajatori succesiv - fiecare angajator stabilește partea din plafonul de 10.000 lei lunar corespunzătoare acestei perioade și acordă scutirea pentru venitul brut lunar realizat, în limita fracției din plafon astfel stabilită;

Prevederea intră în vigoare cu veniturile lunii ianuarie 2024.

- Se clarifică faptul că reducerea cotei contribuției de asigurări sociale cu punctele procentuale corespunzătoare cotei de contribuție la fondul de pensii administrat privat în cadrul Pilonului II se aplică doar pentru veniturile brute lunare de până la 10.000 lei inclusiv, similar cu plafonul aplicat la scutirea de impozit pe venit;

Prevederea intră în vigoare la data publicării Ordonanței nr. 115/2023.

- Se clarifică faptul că angajații care beneficiază de reducerea cotei contribuției de asigurări sociale cu punctele procentuale corespunzătoare cotei de contribuție la fondul de pensii administrat privat în cadrul Pilonului II pot opta pentru plata contribuției la Pilonul II sau, ulterior, se pot răzgândi și renunța la plata acesteia, oricând

și ori de câte ori doresc, până la data de 31 decembrie 2028. Opțiunea se depune în scris la angajator, acesta aplicând-o începând cu veniturile lunii următoare celei în care s-a depus solicitarea;

Regulile privind aplicarea acestor prevederi se stabilesc de angajator prin Regulamentul Intern sau, după caz, prin alt document intern/procedură internă emis(ă) de acesta.

Prevederea intră în vigoare cu veniturile lunii ianuarie 2024.

- **Indemnizații delegare/detașare – regim venituri salariale**

- Se clarifică faptul că modul de calcul al plafonului netabil aferent valorii a 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat, pentru indemnizația de delegare, indemnizația de detașare, indemnizația specifică detașării transnaționale și prestațiile suplimentare primite de lucrătorii mobili ce efectuează activități mobile de transport rutier, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, se calculează distinct pentru fiecare lună în parte, prin raportarea celor 3 salarii la numărul de zile lucrătoare din lună și multiplicarea rezultatului cu numărul de zile corespunzătoare fiecărei luni din perioada de delegare/detașare/desfășurare a activității în altă localitate;
- Se clarifică faptul că indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite pe perioada delegării în țară sau în străinătate, se consideră venituri aferente lunii în care se aprobă decontul;

Ambele prevederi intră în vigoare la data publicării Ordonanței 115/2023.

- **Beneficii angajați**

- Prevederile prin care diferența favorabilă dintre dobândă preferențială stabilită prin negociere și dobândă practică pe piață, pentru credite și depozite, și sumele plătite de angajator pentru educația timpurie a copiilor angajaților erau considerate venituri neimpozabile integral au fost abrogate. Cele două categorii de venituri devin neimpozabile doar în limita plafonului lunar de cel mult 33% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat, intrând în categoriile de venit pentru care acest plafon se aplică cumulativ. Prevederile referitoare la aplicarea contribuțiilor sociale obligatorii au fost ajustate în mod corespunzător;

Prevederea intră în vigoare cu veniturile lunii ianuarie 2024.

- Se abrogă prevederile conform cărora sumele acordate angajaților care desfășoară activități în regim de telemuncă, pentru susținerea cheltuielilor cu utilitățile la locul în care angajații își desfășoară activitatea, sunt considerate neimpozabile în limita unui plafon lunar de 400 lei și a plafonului lunar de cel mult 33% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat. Prevederile referitoare la aplicarea contribuțiilor sociale obligatorii au fost ajustate în mod corespunzător;

Prevederea intră în vigoare cu veniturile lunii ianuarie 2024.

- Se reduce de la 400 EUR la 100 EUR plafonul anual până la care contravaloarea abonamentelor pentru utilizarea facilităților sportive sunt considerate venituri neimpozabile atunci când sunt suportate de angajatori, respectiv sunt deductibile la calculul impozitului pe venit atunci când sunt suportate de către angajați. Prevederile referitoare la aplicarea contribuțiilor sociale obligatorii au fost ajustate în mod corespunzător;

Prevederea intră în vigoare cu veniturile lunii ianuarie 2024.

- Se stabilește modul în care anumite tipuri de venituri trebuie incluse în calculul salarial și, după caz, în calculul impozitului și contribuțiilor sociale aferente:

(i) Sumele reprezentând contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament pe perioada concediului se consideră venituri aferente lunii în care se aprobă decontul, respectiv venituri aferente lunii în care sunt acordate, în situația în care nu există obligația prezentării unor documente justificative;

(ii) Sumele reprezentând contribuțiile la un fond de pensii facultativ, prime de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, contravaloarea abonamentelor pentru utilizarea facilităților sportive suportate de angajator, precum și sumele suportate/acordate de angajator pentru educația timpurie a copiilor angajaților, se consideră venituri aferente lunilor corespunzătoare celor pentru care s-a efectuat plata, pe baza documentelor justificative;

(iii) Sumele reprezentând diferența favorabilă dintre dobânda preferențială stabilită prin negociere și dobânda practică pe piață, pentru credite și depozite, se consideră venituri aferente fiecăreia dintre lunile în care este scadent creditul, respectiv luna în care se înregistrează în cont dobânda aferentă depozitului;

Prevederea intră în vigoare cu veniturile lunii ianuarie 2024.

• **Venituri în bani și/sau în natură primite de la terți în baza contractului individual de muncă**

- Prevederile referitoare la obligația de calcul, reținere, declarare și plată a contribuțiilor sociale obligatorii, datorate potrivit legii în cazul avantajelor în bani și/sau în natură primite de la terți, se extind asupra oricărui tip de venituri în bani și/sau în natură primite de la terți în baza contractului individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege ori a unei relații contractuale între părți;

Prevederile intră în vigoare cu veniturile lunii ianuarie 2024.

• **Indemnizații de asigurări sociale de sănătate (indemnizații de concedii medicale)**

- Indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, acordate în baza Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, intră în baza de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor;

Prevederea se aplică începând cu indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate aferente lunii ianuarie 2024.



# Contact

## **KPMG în România**

Șoseaua București - Ploiești, nr. 89A  
Sector 1, București 013685, România  
Tel: +40 372 377 800 / Fax: +40 372 377 700  
Internet: [www.kpmg.ro](http://www.kpmg.ro)  
E-mail: [kpmgro@kpmg.ro](mailto:kpmgro@kpmg.ro)

## **René Schöb**

Partener, Head of Tax & Legal,  
KPMG în România  
E: [rschob@kpmg.com](mailto:rschob@kpmg.com)

## **Mădălina Racovițan**

Partener, Consultanță fiscală,  
KPMG în România  
E: [mracovitan@kpmg.com](mailto:mracovitan@kpmg.com)

## **Laura Toncescu**

Partener KPMG,  
Head of KPMG Legal – Toncescu și Asociații  
E: [ltoncescu@kpmg.com](mailto:ltoncescu@kpmg.com)

## **Alin Negrescu**

Partener, Consultanță fiscală,  
KPMG în România  
E: [vnegrescu@kpmg.com](mailto:vnegrescu@kpmg.com)

## **Daniel Pană**

Partener, Consultanță fiscală,  
KPMG în România  
E: [dpana@kpmg.com](mailto:dpana@kpmg.com)

## **Inga Țigai**

Partener, Consultanță fiscală,  
KPMG în România  
E: [ingatigai@kpmg.com](mailto:ingatigai@kpmg.com)