

Tax Newsflash

Modificări norme metodologice - impozit minim, impozit pe venitul microîntreprinderilor, IMCA

În Monitorul Oficial nr. 1125 din 11 noiembrie 2024 a fost publicată Hotărârea de guvern nr. 1393/2024 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016. Conform Hotărârii recente adoptate de Guvern, se aduc completări normelor Codului fiscal, clarificându-se aspecte importante referitoare la impozitul minim. Prin introducerea unei noi secțiuni - *Secțiunea a 4-a „Impozit minim”* - în cadrul Titlului II „Impozit pe profit”, capitolul I „Dispoziții Generale”, se includ în norme aspecte legate atât de impozitul minim pe cifra de afaceri (IMCA), cât și de impozitul suplimentar aplicat firmelor mari din sectoarele petrol și gaze (ICAS). Hotărârea aduce de asemenea și completări normelor aferente titlului III “Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor” și titlului VIII “Accize și alte taxe speciale”.

Clarificări aduse în contextul Secțiunii a 4-a „Impozit minim”

Indicatorul VT (venituri totale):

- La calculul indicatorului VT se exclud din veniturile totale reducerile comerciale acordate ulterior facturării, atât în cazul IMCA, cât și în cazul ICAS;

Credit fiscal pentru sponsorizări/mecenat:

- La calculul limitei de 0,75% din cifra de afaceri în cazul creditului fiscal pentru sponsorizări sau mecenat, aplicabil în contextul plății IMCA, se aplică aceleași norme metodologice ca în cazul impozitului pe profit. În plus, noile norme clarifică faptul că cealaltă limită (20% din impozitul pe profit) se va aplica impozitului pe profit care ar fi fost datorat dacă contribuabilul nu ar fi obligat la plata IMCA;

Comparații trimestriale:

- La determinarea impozitului pe profit/IMCA trimestrial, din impozitul calculat de la începutul anului până la sfârșitul trimestrului pentru care se face calculul, se scade impozitul determinat pentru perioada precedentă;

Accize:

- În cazul plătitorilor de accize, din IMCA se scad veniturile din accize ce sunt reflectate concomitent în conturi de cheltuieli;

Acciza este o taxă indirectă care se percepe asupra anumitor categorii produse și care se plătește la bugetul de stat de către operatorii economici care eliberează spre consum aceste produse și care plătesc accizele aferente. Astfel de operatori economici sunt:

- antrepozitarul autorizat, destinatarul înregistrat sau orice altă persoană care eliberează produsele accizabile din regimul suspensiv de accize sau în numele căreia se efectuează această eliberare;
- importatorul de produse accizabile pe teritoriul României;
- destinatarul certificat care achiziționează produse accizabile de pe teritoriul altui stat membru al UE;
- distribuitorii sau redistribuitorii autorizați de gaz natural;
- operatorii economici producători sau operatorii economici care efectuează achiziții intracomunitare ori care importă cărbune, cocs și lignit;
- producătorii, distribuitorii sau redistribuitorii de energie electrică;
- operatorii economici care produc și comercializează în România produsele supuse accizelor nearmonizate, achiziționează din teritoriul Uniunii Europene ori importă respectivele produse;

Nota KPMG: Prin urmare, chiar dacă accizele ar putea fi din punct de vedere contabil înscrise în conturile de cheltuieli și ale operatorilor care comercializează produse accizabile cu acciza plătită, totuși modificările legislative recente detaliază faptul că prevederile din Codul fiscal sunt limitate ca aplicabilitate doar pentru plătitorii de accize expres enumerați în Normele de aplicare.

Credit fiscal extern:

- Chiar și în cazul IMCA, se va scădea creditul fiscal extern, determinat conform art. 39 *Evitarea dublei impuneri*;

Convenții de evitare a dublei impuneri:

- În vederea aplicării convențiilor de evitare a dublei impuneri, IMCA va fi asimilat impozitului pe profit prevăzut în cadrul acestora;

Compararea IMCA cu impozitul pe profit:

- În compararea IMCA cu impozitul pe profit, la determinarea impozitului pe profit, nu se vor avea în vedere sumele care se scad reprezentând credit fiscal extern, impozit pe profit scutit pentru profit reinvestit, sau impozit pe profit scutit conform Legii cooperăției agricole nr. 566/2004;
- În compararea IMCA cu impozitul pe profit, la determinarea IMCA, nu se vor avea în vedere creditul fiscal extern, creditul fiscal pentru sponsorizări/mecenat sau deducerea suplimentară aferentă cheltuielilor eligibile pentru activitățile de cercetare-dezvoltare;

Nota KPMG: Conform celor de mai sus, creditul fiscal aferent sponsorizărilor este scăzut din IMCA după efectuarea comparației, în timp ce în cazul impozitului pe profit, acesta este scăzut înainte de efectuarea comparației.

Exemple de calcul:

- Exemplul 1: Se aduce un exemplu de comparație a IMCA cu impozitul pe profit pentru situația în care contribuabilii aplică sistem trimestrial de declarare și plată a impozitului pe profit. În exemplul adus se indică de asemenea următoarele:
 - o în cadrul indicatorului A nu este inclusă și amortizarea contabilă aferentă activelor incluse în valoarea imobilizărilor în curs de execuție incluse în indicatorul I;
 - o pentru a fi eligibile, activele incluse în indicatorii I și A trebuie să se regăsească în cuprinsul art. 1 din Ordinul ministrului finanțelor nr. 10/2024¹;
- Exemplul 2: Se aduce un exemplu de comparație în situația grupului fiscal, detaliindu-se etapele:
 - o Determinarea cifrei de afaceri: se va calcula pentru fiecare membru în parte, urmând a fi cumulate cifrele de afaceri obținute. Pentru calculul aferent fiecărui membru, se va ține cont de scăderea sumelor încadrate în indicatorul V_s conform art. 18¹ alin. (3);
 - o Stabilirea IMCA la nivelul grupului: se calculează IMCA de către fiecare membru, însumându-se valorile obținute. În cazul în care pentru unul dintre membri rezultă o valoare negativă în urma calculului IMCA, suma negativă obținută nu va fi luată în calculul aferent grupului (valoarea adăugată fiind 0);
 - o Stabilirea impozitului pe profit la nivelul grupului: se calculează rezultatul fiscal consolidat la nivelul grupului, din care se scade creditul fiscal de sponsorizare (cuantumul rezultatelor fiecărui membru);
 - o Din IMCA datorat pentru trimestrul III se scade impozitul pe profit sau IMCA plătit la trimestrul II.
- Exemplul 3: Se aduce un exemplu pentru determinarea impozitului minim sau impozitului pe profit trimestrial în cazul contribuabililor care aplică sistemul anual de plată cu efectuarea de plăți anticipate, explicându-se modalitatea de efectuare a comparațiilor de impozit pe profit și impozit minim pentru fiecare trimestru.

Clarificări aduse operatorilor economici reglementați/licențiați de Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei care calculează IMCA sau ICAS:

- Nu se exclud din calculul cifrei de afaceri pentru IMCA sau ICAS veniturile din activități de distribuție/furnizare/transport de energie electrică și gaze naturale;
- Sunt listate activitățile care sunt incluse în sfera de activitate de distribuție a energiei electrice;
- Sunt listate activitățile care sunt incluse în sfera de activitate de distribuție a gazelor naturale;

¹ ORDIN nr. 10 din 3 ianuarie 2024 pentru stabilirea activelor care se cuprind în indicatorii I și A prevăzuți la art. 18¹ alin. (3) și art. 18³ alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal

Clarificări aduse prevederilor titlului III „Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor”

- Se prevede în mod expres coroborarea îndeplinirii la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent a condițiilor de deținere cu cele referitoare la întreprinderi legate²;
- Se clarifică faptul că în cazul deținerilor indirecte, procentele de deținere se calculează prin înmulțirea procentelor de deținere, începând cu procentul de deținere la prima persoană juridică deținută și până la cea pentru care se verifică condițiile de aplicare a regimului de microîntreprindere. Exemplul 1 inclus în aceste norme surprinde și explică acest tip de calcul;
- În cazul verificării condițiilor privind întreprinderile legate, dacă există atât deținere directă, cât și indirectă, se vor însuma procentele de deținere directă cu cele de deținere indirectă (calculate conform punctului anterior) la verificarea depășirii procentului de 25%. Exemplul 1 explică și acest caz;
- Exemplele 2 și 3 ilustrează situațiile în care acționarul/asociatul persoanei juridice care verifică condiția pentru aplicarea regimului de microîntreprindere este o persoană fizică ce desfășoară activități economice și prin intermediul unei PFA. În aceste cazuri, la calculul cifrei de afaceri se adună și cifra de afaceri a PFA-ului. Exemplul 3 explică de asemenea faptul că, dacă în trimestrul x al unui an fiscal, cifra de afaceri a întreprinderilor legate (în exemplul dat o PJ și un PFA) depășește pragul de 500.000 euro, PJ va datora impozit pe profit începând chiar cu acel trimestru;
- Se detaliază tipurile de activități economice desfășurate de entități fără personalitate juridică (eg. PFA, II, etc.) și veniturile care se iau în vedere la aplicarea prevederilor privind întreprinderile legate;
- În ceea ce privește condiția de la art. 47 alin. (1) lit. i) din Codul fiscal, privind depunerea la termen a situațiilor financiare anuale, normele clarifică faptul că această condiție vizează PJ române care nu au depus situațiile aferente exercițiului financiar din anul N-2 și/sau a celor anterioare acestui an;
- În ceea ce privește condiția de la art. 52 *Reguli de ieșire din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor în cursul anului* alin. (2) referitoare la depunerea situațiilor financiare, aceasta vizează situațiile financiare pentru anul N-1 și termenele prevăzute de Legea contabilității nr. 82/1991;
- Se aduc clarificări asupra PJ care nu intră sub incidența aplicării sistemului de microîntreprindere (instituții de credit, instituții care se organizează și funcționează/desfășoară activități de intermediere/distribuție în domeniul asigurărilor și reasigurărilor, respectiv al pieței de capital, PJ care desfășoară activități în domeniul jocurilor de noroc sau activități de explorare, dezvoltare, exploatare a zăcămintelor petroliere și gazelor naturale);
- Se clarifică modul de calcul al bazei impozabile: total venituri din creditul conturilor din clasa a 7-a *Conturi de venituri*, din care se scad veniturile neimpozabile prevăzute în Codul Fiscal la art. 53 alin. (1) și la care se adună elementele de la alin. (2);
- Se abrogă normele vechi care nu mai coincid cu actualele condiții privind aplicarea sistemului de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor;

Clarificări privind activitățile permise în antrepozitele fiscale pentru producția de tutun prelucrat

În Titlul VIII „Accize și alte taxe speciale”, s-au introdus prevederi care menționează expres ca este permisă în cadrul antrepozitelor fiscale pentru producția de tutun prelucrat și producția de anumite produse pentru care se percep accize nearmonizate. Mai precis, prevederea se refera la produse destinate inhalării fără ardere, care conțin înlocuitori de tutun, cu sau fără nicotină, inclusiv cele conținute în rezerve livrate împreună cu țigări electronice și alte dispozitive de vaporizare electrice personale similare.

² art. 47 alin. (1) lit. c) – g) și i) coroborate după caz, cu art. 47 alin. (1)¹ din Codul Fiscal



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
E-mail: kpmgro@kpmg.ro

René Schöb

Partener, Head of Tax & Legal,
KPMG în România
E: rschob@kpmg.com

Mădălina Racovițan

Partener, Consultanță fiscală,
KPMG în România
E: mracovitan@kpmg.com

Laura Toncescu

Partener KPMG,
Head of KPMG Legal – Toncescu și Asociații
E: ltoncescu@kpmg.com

Alin Negrescu

Partener, Consultanță fiscală,
KPMG în România
E: vnegrescu@kpmg.com

Daniel Pană

Partener, Consultanță fiscală,
KPMG în România
E: dpana@kpmg.com

Inga Țigai

Partener, Consultanță fiscală,
KPMG în România
E: ingatigai@kpmg.com