

Coordonatori:

Radu Bufan

Natalia Șvidchi

Tratat de drept fiscal

Volumul 3. Impozitarea companiilor



Colectivul de autori:

**Radu Bufan, Mirela Violeta Buliga,
Alexandru Octavian Crâșneac, Nicoleta Farcane,
Anca Mihaela Georocanu, Daniel Iovescu,
Mirela Păunescu, Traian Mihail Ștefănescu,
Natalia Șvidchi**



Editura

Hamangiu

Capitolul II. Alte impozite pe veniturile persoanei juridice

Secțiunea 1. Impozitele pe venit – derogatorii de la impozitul pe profit sau suplimentare acestuia

§1. Contribuabilii din industria de „divertisment”

24. Codul fiscal (art. 18) reglementează un regim special pentru contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor și cazinourilor (sub regimul reglementării anterioare erau incluse și pariurile sportive), inclusiv pentru persoanele juridice care realizează aceste venituri în baza unui contract de asociere.

Pentru activitățile de natura barurilor și cluburilor de noapte, discotecilor și cazinourilor există obligația de a plăti impozit pe profit, dar la un nivel care să nu fie inferior sumei de 5% din totalul veniturilor realizate din aceste activități. În cazul particular al pariurilor în cotă fixă, baza de impozitare folosită la determinarea impozitului minim în cotă de 5% se constituie din totalitatea sumelor colectate de operatorul economic de la jucătorii participanți¹.

Textul articolului face referire la *activități de natura* celor enumerate în titlu, ceea ce conduce la posibilitatea extinderii prin analogie a sferei contribuabililor supuși acestui impozit. Dacă procedăm la o interpretare literală și considerăm că textul se referă la toate activitățile enumerate în titlu, nu putem identifica natura comună a acestora: baruri și cluburi de noapte, discoteci și cazinouri.

Considerăm că intenția legiuitorului a fost de a preveni disimularea celor patru activități enumerate în titlu sub alte denumiri pentru a se evita plata impozitului pe venit. De aceea se face referire la activități „de natura” oricăreia dintre cele patru activități enumerate și nu pentru a extinde prin analogie impozitarea pe venit și la alte activități care nu sunt expres enumerate în text.

§2. Impozitul minim pe cifra de afaceri

25. Începând cu 1 ianuarie 2024, în legislația românească au fost adăugate un nivel minim al impozitului pe profit, respectiv un impozit datorat suplimentar față de impozitul pe profit.

Opțiunea de a introduce un nivel minim de impozit în cazul contribuabililor care au o cifră de afaceri mai mare de 50 milioane euro în anul precedent a venit în

¹ Decizia nr. 16/2023 [A] privind pronunțarea unei hotărâri prealabile în interpretarea dispozițiilor art. 18 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în M. Of. nr. 541 din 16 iunie 2023.

aceeași perioadă în care România a transpus Directiva 2022/2523¹ prin Legea nr. 431/2023². Astfel, s-a prevăzut că în cazul societăților care nu fac parte din grupuri de mari dimensiuni, așa cum le definește Legea nr. 431/2023, dar care au avut o cifră de afaceri mai mare de 50 milioane euro în anul precedent, se va datora cel puțin impozitul de 1% (pentru anii 2024-2025) aplicat asupra cifrei de afaceri (definită de art. 18¹ C. fisc. în acest scop), iar în cazul societăților care fac parte din grupuri de mari dimensiuni, așa cum le definește Legea nr. 431/2023, fie se va datora impozitul de minim 15% aplicat asupra profitului impozabil (determinat potrivit Legii nr. 431/2023), fie se vor aplica ambele reguli de determinare a impozitului minim, reguli prevăzute atât de art. 18¹, cât și de Legea nr. 431/2023. În scopul Legii nr. 431/2023, impozitul pe profit, inclusiv în situația în care este datorat la nivelul de 1% din cifra de afaceri, este considerat impozit acoperit și se ia în considerare pentru a calcula rata efectivă de impozitare.

Ulterior, prin O.U.G. nr. 89/2025³ s-a prevăzut faptul că, pentru anul fiscal 2026/anul fiscal modificat care începe în anul 2026, cota de impozit este 0,5%. În plus, intenția Guvernului, anunțată prin aceeași ordonanță, este de a păstra IMCA până la data de 31 decembrie 2026 inclusiv/ultima zi a anului fiscal modificat care se încheie în anul 2027 inclusiv.

26. Potrivit art. 18¹ C. fisc., contribuabilii, alții decât cei enumerați la art. 15 (cum ar fi cultele religioase, unitățile de învățământ, organizațiile nonprofit și altele) care înregistrează în anul precedent o cifră de afaceri de peste 50 milioane euro și care în anul de calcul determină un impozit pe profit, cumulat de la începutul anului fiscal până la sfârșitul trimestrului/anului de calcul, mai mic decât impozitul minim pe cifra de afaceri calculat conform formulei explicate *infra*, sunt obligați la plata impozitului pe profit la nivelul impozitului minim pe cifra de afaceri. Și în situația în care rezultatul fiscal cumulat la sfârșitul trimestrului/anului de calcul este pierdere fiscală, contribuabilul determină impozitul minim pe cifra de afaceri.

În vederea determinării impozitului minim, cifra de afaceri a anului precedent reprezintă diferența dintre veniturile totale (VT) și veniturile scutite care se scad din veniturile totale (Vs).

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 cazul grupului fiscal, cifra de afaceri de peste 50 milioane euro se calculează de persoana juridică responsabilă prin însumarea cifrei de afaceri a membrilor gru-

¹ Directiva (UE) 2022/2.523 a Consiliului din 14 decembrie 2022 privind asigurarea unui nivel minim global de impozitare a grupurilor de întreprinderi multinaționale și a grupurilor naționale de mari dimensiuni în Uniune, publicată în JOUE, seria L, nr. 328 din 22 decembrie 2022.

² Legea nr. 431/2023 privind asigurarea unui nivel minim global de impozitare a grupurilor de întreprinderi multinaționale și a grupurilor naționale de mari dimensiuni, publicată în M. Of. nr. 8 din 5 ianuarie 2024.

³ O.U.G. nr. 89/2025 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative, publicată în M. Of. nr. 1203 din 24 decembrie 2025.

pului fiscal. Este important de menționat că un grup de societăți care nu a optat să fie considerat grup fiscal în scopul determinării impozitului de profit nu va cumula cifrele de afaceri ale membrilor săi, ci va analiza fiecare societate independent față de celelalte din grup pentru a determina o eventuală obligație de a datora impozitul minim pe cifra de afaceri. Pe de altă parte, dacă un grup de societăți a optat să fie considerat grup fiscal în scopul determinării impozitului de profit și cifra de afaceri cumulată depășește 50 milioane euro, regulile privind impozitul minim se aplică tuturor membrilor din grupul fiscal, indiferent dacă cifra lor de afaceri individuală este mai mare sau mai mică decât plafonul stabilit de legislație.

27. Impozitul minim pe cifra de afaceri se determină aplicând procentul 0.5% la o bază de calcul egală cu diferența dintre veniturile totale și suma veniturilor scutite, a valorii imobilizărilor în curs de execuție ocazionate de achiziția/producția de active, înregistrate în evidența contabilă începând cu data de 1 ianuarie 2024 și a amortizării contabile calculată la nivelul costului istoric aferente activelor achiziționate/produse începând cu data de 1 ianuarie 2024, altele decât activelor incluse în valoarea imobilizărilor în curs de execuție ocazionate de achiziția/producția de active, înregistrate în evidența contabilă începând cu data de 1 ianuarie 2024.

Pe scurt, formula de determinare este:

$$IMCA = 0.5\% (VT - Vs - I - A),$$

unde indicatorii au următoarea semnificație:

IMCA – impozit minim pe cifra de afaceri, determinat cumulativ de la începutul anului fiscal până la sfârșitul trimestrului/anului de calcul;

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

Vs – venituri care se scad din veniturile totale, determinate cumulativ de la începutul anului fiscal până la sfârșitul trimestrului/anului de calcul. Veniturile care se scad din veniturile totale cumulează:

- (i) veniturile neimpozabile prevăzute la art. 23 și art. 24 C. fisc.;
 - (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;
 - (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;
- I – valoarea imobilizărilor în curs de execuție ocazionate de achiziția/producția de active, înregistrate în evidența contabilă începând cu data de 1 ianuarie 2024, respectiv începând cu prima zi a anului fiscal modificat care începe în anul 2024;

A – amortizarea contabilă la nivelul costului istoric aferentă activelor noi achiziționate/produse începând cu data de 1 ianuarie 2024/prima zi a anului fiscal modificat care începe în anul 2024. Nu se cuprinde în acest indicator amortizarea contabilă a activelor incluse în valoarea indicatorului I. În valoarea indicatorului A sunt incluse doar achizițiile de active noi, care nu au mai fost utilizate anterior datei de achiziție.

Dacă după aplicarea formulei de calcul pentru determinarea impozitului minim pe cifra de afaceri rezultă o valoare negativă, impozitul minim este zero.

28. Este important de arătat faptul că persoanele juridice care datorează impozit minim pe cifra de afaceri includ în baza de impozitare veniturile din diferențe de curs valutar, spre deosebire de instituțiile de credit, care iau în considerare doar diferența netă între veniturile și cheltuielile din diferențe de curs valutar. Acest sistem este în dezavantajul contribuabililor care datorează impozit minim pe cifra de afaceri deoarece, ca regulă generală, cu cât sunt mai mari veniturile din diferențe de curs valutar, cu atât sunt mai mari și cheltuielile din diferențe de curs valutar, impactul net fiind, în mod obișnuit, nesemnificativ. O variantă justă ar fi fost ca baza de impozitare să includă doar câștigul net din diferențe de curs valutar.

În cazul contribuabililor din industria de asigurări, indicatorul „Venituri care se scad” nu ia în considerare și particularitățile industriei. Așa cum pentru celelalte industrii se are în vedere scăderea veniturilor nerealizate (cum ar fi veniturile aferente costurilor stocurilor de produse sau veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție), prin similitudine, în industria asigurărilor ar trebui scăzute „rezervele de primă” care reflecta riscurile neexpirate aferente contractelor de asigurare. Mai mult, conform reglementărilor contabile aplicabile în domeniul asigurărilor, cifra de afaceri este definită ca fiind egală cu totalul primelor brute subscrise din care se scad rezervele de prime.

O altă discuție interesantă în ceea ce privește modul de determinare al impozitului minim vizează noțiunea de venituri care se includ în baza de impozitare. Astfel, în înțelegerea noastră, baza de impozitare ar trebui să includă toate conturile de venituri înregistrate de contribuabil (cu excepția veniturilor scutite prezentate mai sus), deci inclusiv acele sume care au natura unor corecții ale veniturilor. Concret, reduceri comerciale acordate, sume care, potrivit reglementărilor contabile se înregistrează într-un cont de venit (contul 709 *Reduceri comerciale acordate*), dar cu funcțiune similară cheltuielilor (sume din contul 709 se scad din cifra de afaceri, reprezentând reduceri de preț acordate clientului după livrarea/prestarea inițială), considerăm că ar trebui luate în considerare cu semnul minus. Nu doar pentru că aceste reduceri comerciale se înregistrează în conturi de venituri, potrivit reglementărilor contabile, ci și pentru că ele corectează cifra de afaceri aducând-o la valoarea efectiv obținută din activitatea perioadei. În lipsa deducerii acestor sume din celelalte conturi de venituri, un contribuabil care acordă reduceri ulterioare tranzacției inițiale ar fi dezavantajat având o bază de impozitare mai mare și, în consecință, un

impozit minim mai mare decât un contribuabil care realizează exact aceeași cifră de afaceri, dar fără a acorda reduceri comerciale ulterioare¹.

În ceea ce privește reducerile comerciale permise ulterior achiziției, acestea se înregistrează în conturi de cheltuieli, dar care funcționează similar unor conturi de venituri, rolul lor fiind de a reduce cheltuielile înregistrate înaintea obținerii reducerii. În opinia noastră, acest cont de cheltuieli (contul 609 *Reduceri comerciale permise*) nu trebuie inclus în baza de impozitare, sistem care a fost ulterior consacrat printr-o modificare² a normelor metodologice, prin care s-a specificat că indicatorul „venituri totale” reprezintă totalul veniturilor înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, din care au fost scăzute reducerile comerciale acordate ulterior facturării.

29. Nu în ultimul rând, atragem atenția că veniturile scutite reprezentând accizele care au fost reflectate concomitent în conturile de cheltuieli nu sunt caracteristice majorității contribuabililor care vând produse supuse accizelor. Astfel, un comerciant sau un distribuitor care vinde produse accizabile, include în costul de achiziție al mărfurilor vândute accizele deja cuprinse în prețul de cumpărare plătit, respectiv recunoaște direct pe seama cifrei de afaceri acciza cuprinsă în preț. Altfel spus, în cazul celor care vând produse supuse accizelor (caz în care prețul de vânzare cuprinde și acciza încasată de autorități), baza de impozitare este majorată cu contravaloarea acestor accize.

Tot în ceea ce privește excluderea veniturilor reprezentând accizele din baza de impozitare, este de menționat faptul că, prin aceeași modificare a normei metodologice de aplicare a Codului fiscal, s-au prevăzut următoarele:

„[...] d) scăderea veniturilor reprezentând accizele care au fost reflectate concomitent în conturile de cheltuieli se efectuează de către plătitorii de accize, potrivit dispozițiilor Titlului VIII «Accize și alte taxe speciale» din Codul fiscal, după cum urmează:

- 1. 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, astfel cum este prevăzut la art. 341 alin. (1) lit. a) pct. 1 C. fisc.;*
- 2. importatorul, astfel cum este prevăzut la art. 341 alin. (1) lit. d) C. fisc.;*
- 3. destinatarul certificat, astfel cum este prevăzut la art. 341 alin. (1) lit. f) C. fisc.;*

¹ O argumentare similară în acest sens a fost transmisă către Ministerul Finanțelor de Camera Consultanților Fiscali: https://www.ccfiscali.ro/content/adreseMFP_sa/2023/Adresa%20CCF%20nr.%204931%20-%20Guvern%20%20-%20MF%20raspuns%20invita%C8%9Bie%20-14.12.2023.pdf.

² Prin H.G. 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, precum și pentru modificarea art. 9 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 1.342/2024 privind aprobarea schemei „Ajutor de minimis pentru aplicarea Programului de susținere a producției de legume cultivate în spații protejate”, pentru perioada 2024-2025, publicată în M. Of. nr. 1125 din 11 noiembrie 2024.

4. distribuitorii sau redistribuitorii autorizați de gaz natural, astfel cum este prevăzut la art. 356 alin. (1) C. fisc.;

5. operatorii economici producători sau operatorii economici care efectuează achiziții intracomunitare ori care importă cărbune, cocs și lignit, astfel cum este prevăzut la art. 357 C. fisc.;

6. producătorii, distribuitorii sau redistribuitorii de energie electrică, astfel cum este prevăzut la art. 358 alin. (2) C. fisc.;

7. operatorii economici care produc și comercializează în România produsele prevăzute la art. 439 C. fisc., achiziționează din teritoriul Uniunii Europene ori importă respectivele produse, astfel cum este prevăzut la art. 444 alin. (1) C. fisc.; [...]”.

Această completare a normelor metodologice, venită pe final de an 2024, a stârnit vîi nemulțumiri, în special în rândul contribuabililor care intermediază produse accizabile, cum ar fi cei din sectorul tutun, băuturi alcoolice sau produse energetice, în esență produse accizabile. În acest context, un număr ridicat de procese au fost declanșate pentru a cere suspendarea dispozițiilor citate mai sus.

30. Spre exemplu, într-o cauză dedusă judecății Curții de Apel București, reclamantul a solicitat suspendarea aplicării dispozițiilor introduse prin H.G. nr. 1393/2024, care modificau modul de determinare a impozitului minim pe cifra de afaceri. Litigiul a avut ca punct de plecare introducerea, prin Codul fiscal, a acestui impozit, începând cu 1 ianuarie 2024, cu prevederea expresă că din baza de calcul se exclud veniturile reprezentând accizele reflectate concomitent în conturile de cheltuieli, fără a distinge între categoriile de contribuabili din lanțul de tranzacționare.

Ulterior intrării în vigoare a normei primare, reclamantul a considerat că Guvernul a intervenit printr-un act administrativ cu caracter normativ, modificând normele metodologice de aplicare a Codului fiscal. Prin această intervenție, s-a restrîns sfera contribuabililor care puteau exclude accizele din baza de calcul a impozitului minim pe cifra de afaceri, drept recunoscut anterior de lege, limitarea fiind realizată prin enumerarea exhaustivă a unor categorii de operatori economici care au calitatea de plătitori de accize. Reclamantul a susținut că această condiție suplimentară nu este prevăzută de norma legală primară și că, în realitate, normele metodologice au ajuns să modifice conținutul și efectele art. 18¹ C. fisc.

În susținerea cererii, reclamantul a arătat că, potrivit principiului legalității și ierarhiei actelor normative, normele metodologice pot avea exclusiv rolul de a detalia modul de aplicare a legii, fără a adăuga condiții noi privind baza de impunere sau categoria contribuabililor obligați la plată. S-a invocat, totodată, încălcarea principiilor certitudinii și predictibilității impunerii, întrucât cadrul fiscal aplicabil pentru anul 2024 a fost modificat în cursul aceluiași an, spre final, printr-un act administrativ, fără respectarea termenului care ar fi garantat predictibilitatea fiscală, termen prevăzut de Codul fiscal.

Reclamantul a mai susținut că intervenția normativă a generat un tratament fiscal diferențiat între operatori economici aflați în situații comparabile din punct de vedere economic, în special între producători și distribuitori de produse supuse acci-

zelor, cu consecința încălcării principiilor neutralității și nediscriminării fiscale. În opinia reclamantului, limitarea posibilității de a scădea accizele doar la anumite categorii de contribuabili a condus la o majorare semnificativă a sarcinii fiscale pentru operatorii excluși, afectând profitabilitatea și continuitatea activității economice.

Din perspectiva condițiilor prevăzute de Legea contenciosului administrativ, reclamantul a arătat că sunt întrunite atât existența unui caz bine justificat, rezultând din îndoiala serioasă asupra legalității actului administrativ contestat, cât și condiția pagubei iminente. S-a invocat faptul că aplicarea normelor metodologice criticate este de natură să producă un prejudiciu material semnificativ, dificil de reparat ulterior, inclusiv prin afectarea fluxurilor de numerar, reducerea profitului și riscul restrângerii activității sau al pierderii locurilor de muncă.

În ceea ce privește soluționarea cererii de suspendare, Curtea a reținut că, la o analiză sumară specifică procedurii prevăzute de Legea contenciosului administrativ, sunt întrunite condițiile legale pentru admiterea acesteia. Instanța a constatat că dispozițiile criticate din hotărârea de Guvern au intervenit în cursul lunii noiembrie 2024 asupra unor norme fiscale intrate în vigoare la începutul anului 2024, ceea ce conturează premisele încălcării principiilor certitudinii și predictibilității impunerii. În aceste condiții, Curtea a apreciat că există o îndoială serioasă asupra prezumției de legalitate a actului administrativ contestat, fiind astfel îndeplinită condiția cazului bine justificat.

Cu privire la susținerile reclamantului referitoare la încălcarea principiilor neutralității și nediscriminării fiscale, instanța a arătat că acestea presupun o analiză aprofundată a fondului raportului juridic fiscal, incompatibilă cu caracterul provizoriu și sumar al procedurii de suspendare, urmând a fi examinate în cadrul acțiunii în anulare.

În ceea ce privește condiția pagubei iminente, Curtea a reținut că aceasta este, de asemenea, îndeplinită. Având în vedere obiectul de activitate al reclamantului, respectiv comerțul cu produse energetice, instanța a apreciat că aplicarea imediată a dispozițiilor contestate, prin excluderea accizelor din categoria veniturilor ce pot fi eliminate din baza de calcul a impozitului minim pe cifra de afaceri, ar putea genera consecințe grave asupra activității economice a acestuia. Majorarea semnificativă a sarcinii fiscale era susceptibilă să conducă la diminuarea substanțială a profitului și chiar la necesitatea restructurării activității societății, aspecte demonstrate prin calculele financiare depuse la dosar.

Totodată, Curtea a avut în vedere existența unei practici judiciare unitare în materie, reținând că instanțe de judecată au dispus soluții similare de suspendare a executării aceluiași dispoziții normative, în cauze având obiect și argumente juridice comparabile.

În consecință, constatând că sunt îndeplinite cumulativ condiția cazului bine justificat și condiția iminenței producerii unei pagube, Curtea a admis cererea reclamantului și a dispus suspendarea parțială a executării hotărârii de Guvern, respectiv a dispozițiilor prin care au fost introduse, la nivelul normelor metodologice, limitări suplimentare privind calculul impozitului minim pe cifra de afaceri, până la soluțio-

narea definitivă a acțiunii în anulare. De asemenea, instanța a obligat pârâtul la plata cheltuielilor de judecată, apreciind că acesta se află în culpă procesuală.

De menționat, totuși, că, în ciuda unui număr mai mare de cauze în care instanțele au decis suspendarea parțială a H.G. nr. 1393/2024¹, practica instanțelor nu este doar în sensul admiterii cererii de suspendare, existând și cazuri în care instanțele au decis că nu se impune suspendarea Hotărârii de Guvern².

31. Activele luate în calcul, pentru determinarea indicatorilor I și A, au fost deja stabilite prin O.M.F. nr. 10/2024³, iar selecția categoriilor de active eligibile s-a realizat pe baza unor criterii legate de natura activității desfășurate. Astfel, activele eligibile trebuie să fie utilizate în activitatea economică a contribuabilului și conexe obiectului de activitate al acestuia.

Potrivit Ordinului menționat, sunt incluse în categoria activelor eligibile atât active corporale, cât și necorporale. Activele corporale sunt cele incluse în următoarele subgrupe din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, după cum urmează:

- o subgrupa 1.1 „Construcții industriale”;
- o subgrupa 1.2 „Construcții agricole”;
- o subgrupa 1.3 „Construcții pentru transporturi poștă și telecomunicații”;
- o subgrupa 1.4 „Construcții hidrotehnice”;
- o subgrupa 1.5 „Construcții pentru afaceri, comerț, depozitare”, cu excepția claselor 1.5.1 „Centre de afaceri” și 1.5.2 „Clădiri comerciale pentru depozitare-comercializare și distribuție. Magazine”, 1.5.14 „Alte construcții pentru afaceri, comerț, depozitare neregăsite în cadrul subgrupe 1.5”;
- o subgrupa 1.7 „Construcții pentru transportul energiei electrice”;
- o subgrupa 1.8 „Construcții pentru alimentare cu apă, canalizare și îmbunătățiri funciare”;
- o subgrupa 1.9 „Construcții pentru transportul și distribuția petrolului, gazelor, lichidelor industriale, aerului comprimat și pentru termoficare”;
- o subgrupa 2.1 „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”;
- o subgrupa 2.2 „Aparate și instalații de măsurare, control și reglare”;

¹ Câteva exemple, fără ca lista să fie exhaustivă, pot fi găsite aici: Hotărârea nr. 1026/2025 din 12.06.2025 pronunțată de C.A. București, cod RJ 28434839e (<https://www.rejust.ro/juris/28434839e>). Hotărârea nr. 839/2025 din 22.05.2025 pronunțată de C.A. București, cod RJ 62de448d3 (<https://www.rejust.ro/juris/62de448d3>). Hotărârea nr. 145/2025 din 21.05.2025 pronunțată de C.A. Galați, cod RJ 726768685 (<https://www.rejust.ro/juris/726768685>).

² Câteva exemple, fără ca lista să fie exhaustivă, pot fi găsite aici: Hotărârea nr. 1849/2025 din 22.12.2025 pronunțată de C.A. București, cod RJ e9de73g9d (<https://www.rejust.ro/juris/e9de73g9d>). Hotărârea nr. 1085/2025 din 20.06.2025 pronunțată de C.A. București, cod RJ 62ddd89g5 (<https://www.rejust.ro/juris/62ddd89g5>). Hotărârea nr. 306/2025 din 12.06.2025 pronunțată de C.A. Cluj, cod RJ 984gee8e2 (<https://www.rejust.ro/juris/984gee8e2>).

³ Ordin nr. 10/2024 privind 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, publicat în M. Of nr. 6 din 4 ianuarie 2024.

- o subgrupa 2.3 „Mijloace de transport”;
- o subgrupa 2.4 „Animale și plantații”.

Activele necorporale eligibile sunt reprezentate de imobilizările necorporale recunoscute din punct de vedere contabil, cu excepția cheltuielilor de constituire, a fondului comercial, a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată, încadrate astfel potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

În valoarea indicatorilor I și A vor fi incluse și anumite investiții efectuate la activele eligibile prezentate mai sus.

32. Contribuabilii care scad valoarea imobilizărilor în curs de execuție/activelor au obligația de a păstra în patrimoniul activele respective cel puțin o perioadă egală cu jumătate din durata de utilizare economică, stabilită potrivit reglementărilor contabile aplicabile, dar nu mai mult de 5 ani. În cazul nerespectării acestei condiții, pentru sumele respective se recalculează impozitul minim pe cifra de afaceri și, după caz, se percep creanțe fiscale accesorii potrivit Codului de procedură fiscală, de la trimestrul/anul în care aceste valori s-au scăzut. În acest caz, contribuabilul are obligația depunerii declarației fiscale rectificative. Această obligație subzistă și ulterior anului 2026, când IMCA se dorește eliminat, așa cum prevede O.U.G. nr. 89/2025.

Nu intră sub incidența acestor condiții de păstrare activele care se înscriu în oricare dintre următoarele situații:

- a) sunt transferate în cadrul operațiunilor de reorganizare, efectuate potrivit legii;
- b) sunt înstrăinate în procedura de lichidare/faliment, potrivit legii;
- c) sunt distruse, pierdute, furate sau defecte și înlocuite, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de contribuabil. În cazul activelor furate, contribuabilul demonstrează furtul pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;
- d) sunt scoase din patrimoniul ca urmare a îndeplinirii unor obligații prevăzute de lege.

33. Din păcate, în plus față de costurile suplimentare cu impozitul de plată suplimentar generate contribuabililor cu cifră de afaceri mare, impozitul minim pe cifra de afaceri generează și costuri administrative mai crescute. Aceasta deoarece, pentru a determina dacă se datorează sau nu impozitul minim pe cifra de afaceri, contribuabilii trebuie să facă o comparație între impozitul pe profit ajustat și impozitul minim pe cifra de afaceri.

Impozitul pe profit ajustat, care este folosit pentru comparație este egal cu impozitul pe profit trimestrial/anual înainte de scăderea sumelor potrivit legii, din care se scad:

- sumele reprezentând sponsorizare/mecenat,
- alte sume care se scad din impozitul pe profit, potrivit legilor speciale,
- reducerea impozitului pe profit, conform prevederilor O.U.G. nr. 153/2020 pentru instituirea unor măsuri fiscale de stimulare a menținerii/creșterii capita-

lurilor proprii, precum și pentru completarea unor acte normative (această reducere a putut fi scăzută doar până în anul fiscal 2025¹);.

Pentru a determina impozitul pe profit ajustat nu se scad:

- sumele reprezentând creditul fiscal extern,
- impozitul pe profit scutit ca urmare a reinvestirii profitului,
- impozitul pe profit scutit potrivit Legii cooperăției agricole nr. 566/2004, cu modificările și completările ulterioare.
- începând cu anul fiscal 2026/anul fiscal modificat care începe în anul 2026, suma aferentă creditului fiscal pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare care se scade din impozitul pe profit în anul de calcul.

Dacă se datorează impozit minim pe cifra de afaceri din acesta nu se scad:

- sumele reprezentând impozitul pe profit scutit sau redus;
- alte sume care se scad din impozitul pe profit, potrivit legilor speciale,
- reducerea impozitului pe profit conform prevederilor O.U.G. nr. 153/2020 (în vigoare până în anul fiscal 2025 inclusiv).

Totuși, contribuabilii care efectuează sponsorizări și/sau acte de mecenat, potrivit prevederilor Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare sau ale Legii bibliotecilor nr. 334/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, scad sumele aferente din impozitul minim datorat la nivelul valorii minime dintre următoarele:

a) valoarea calculată prin aplicarea a 0,75% la cifra de afaceri; pentru situațiile în care reglementările contabile aplicabile nu definesc indicatorul cifrei de afaceri, această limită se determină potrivit normelor;

b) valoarea reprezentând 20% din impozitul pe profit.

În cazul sponsorizărilor efectuate către entități persoane juridice fără scop lucrativ, inclusiv unități de cult, sumele aferente acestora se scad din impozitul pe profit datorat doar dacă beneficiarul sponsorizării este înscris, la data încheierii contractului, în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale, potrivit art. 25 alin. (4)¹ C. fisc.

34. Un aspect sesizat inclusiv de profesioniști² și de mediul de afaceri a vizat imposibilitatea deducerii creditului fiscal extern pentru impozitele pe profit/venit suportate de contribuabili într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impunerii. Potrivit art. 18¹ C. fisc., aceste sume nu sunt enumerate printre cele care pot fi deduse. O eventuală imposibilitate de a deduce creditul fiscal extern ar împiedica asigurarea unui mecanism de evitare a dublei impunerii juridice pentru contribuabili, efect ce este în contradicție cu convențiile de evitare a dublei impunerii semnate de România. Totuși, ulterior, prin modificarea normelor metodologice s-a precizat

¹ Eliminarea mențiunii privind O.U.G. nr. 153/2020 din cuprinsul art. 18¹ alin. (5) prin O.G. nr. 8/2026 a fost determinată de expirarea perioadei de aplicare a mecanismului de stimulare a capitalurilor proprii (2021-2025).

² A se vedea https://www.ccfiscali.ro/content/adreseMFP_sa/2023/Adresa%20CCF%20nr.%204931%20-%20Guvern%20-%20MF%20raspuns%20in%20invata%C8%9Bie%20-14.12.2023.pdf.

că în cazul în care contribuabilii datorează impozit pe profit la nivelul impozitului minim pe cifra de afaceri, se scade din această sumă creditul fiscal extern.

Printr-o modificare legislativă subsecventă, contribuabilii care intră în sfera de aplicare a impozitului minim au primit dreptul de a beneficia de deducerea suplimentară pentru activitățile de cercetare-dezvoltare, conform prevederilor art. 20 C. fisc. Astfel, acești contribuabili vor scădea din impozitul minim pe cifra de afaceri valoarea obținută prin aplicarea cotei de 16% asupra cuantumului reprezentând deducerea suplimentară de 50% din cheltuielile eligibile pentru activitățile de cercetare-dezvoltare. Scăderea acestei valori se efectuează în limita impozitului minim datorat pe cifra de afaceri.

Prezentăm mai jos câteva exemple de determinare a impozitului minim pe cifra de afaceri.

35. Exemplul 1 (cu cota de impozitare de 1% aplicabilă în perioada 2024-2025)

O societate a înregistrat, în anul precedent, o cifră de afaceri, determinată potrivit art. 18¹ C. fisc., mai mare de 50 milioane euro. Societatea a optat pentru calculul, declararea și plata impozitului pe profit anual, cu plăți anticipate, efectuate trimestrial și prezintă următoarele date pentru calculul impozitului pe profit:

Element	Lei
Venituri totale	10,000,000
Venituri neimpozabile	600,000
Cheltuieli totale	9,500,000
Cheltuieli nedeductibile	200,000
Profit impozabil	100,000
Impozit pe profit înainte de aplicarea oricăror deduceri și facilități (16%)	16,000
Credit fiscal extern	4,000
Impozit pe profit scutit aferent profitului reinvestit	10,000
	2,000
Credit fiscal pentru sponsorizare efectuată	400
	1,600
Reducere de impozit pe profit corespunzătoare creșterii capitalurilor proprii 15% (O.U.G. nr. 153/2020)	240
Impozit pe profit de plată	1,360

Impozit pe profit ajustat pentru comparație cu IMCA:

Element	Lei
Impozit pe profit înainte de aplicarea oricăror deduceri și facilități (16%)	16,000
Credit fiscal pentru sponsorizare efectuată	400
Reducere de impozit pe profit corespunzătoare creșterii capitalurilor proprii 15% (O.U.G. nr. 153/2020)	240
Impozit pe profit ajustat	15,360

Bază de impozitare = $10,000,000 - 600,000 = 9,400,000$ lei

Impozit minim pe cifra de afaceri = $(10,000,000 - 600,000) * 1\% = 94,000$

Impozit datorat:

Element	Lei
Impozit minim pe cifra de afaceri	94,000
Credit fiscal pentru sponsorizare efectuată	400
Impozit pe profit de plată	93,600

36. Exemplul 2 (cu cota de impozitare de 1% aplicabilă în perioada 2024-2025)

O societate a înregistrat, în anul precedent, o cifră de afaceri, determinată potrivit art. 18¹ C. fisc., mai mare de 50 milioane euro. Societatea a optat pentru calculul, declararea și plata impozitului pe profit anual, cu plăți anticipate, efectuate trimestrial și prezintă următoarele date pentru calculul impozitului pe profit:

Element	Lei
Venituri totale	10,000,000
Cheltuieli totale	12,000,000
Pierdere fiscală	(2,000,000)
Impozit pe profit (16%)	0
Impozit minim pe cifra de afaceri (datorat) $10,000,000 * 1\%$	100,000

Codul fiscal are reguli și în ceea ce privește determinarea impozitului minim pe cifra de afaceri pentru contribuabilii care au un an de raportare și plată modificat. Acești contribuabili vor aplica regulile prezentate corespunzător perioadei fiscale alese, iar impozitul minim eventual datorat se aplică începând cu anul fiscal modificat care începe în anul 2024.

În cazul contribuabililor care aplică sistemul anual de plată cu efectuarea de plăți anticipate, regulile și pașii de determinare a impozitului minim pe cifra de afaceri se aplică pentru trimestrele I, II și III ale fiecărui an fiscal prin compararea impozitului minim pe cifra de afaceri 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 se compară cu plata anticipată aferentă acestui trimestru;
- b) pentru trimestrul II, impozitul minim pe cifra de afaceri se compară cu suma plăților anticipate aferente trimestrului I și II;
- c) pentru trimestrul III, impozitul minim pe cifra de afaceri se compară cu suma plăților anticipate aferente trimestrului I, II și III.

37. Exemplul 3

O societate a optat pentru sistemul anual de plată cu efectuarea de plăți anticipate și a înregistrat, în anul precedent, o cifră de afaceri, determinată potrivit art. 18¹ C. fisc., mai mare de 50 milioane euro. În primele trei trimestre ale anului, înregistrează următoarele sume:

	Plata anticipată pe trimestru	IMCA cumulat
Trim. I	600*	400
Trim. II	900	1200
Trim. III	900	2700

Aceasta datorează impozit pe profit după cum urmează:

	Plata anticipată pe trimestru	Impozit anticipat cumulat	IMCA cumulat	Comparație	Impozit de plată în trimestru
Trim. I	600*	600	400	$400 < 600$	600
Trim. II	900	1,500	1200	$1,200 < 1,500$	1,500 - 600
Trim. III	900	2,400	2700	$2,400 < 2,700$	2,700 - 1,500

În cazul contribuabililor care aplică sistemul anual de plată fără efectuarea de plăți anticipate, regulile și pașii prezentați anterior se aplică pentru determinarea impozitului pe profit anual.

38. În cazul grupului fiscal (care a optat să fie tratat ca atare, așa cum am precizat mai sus) și care are o cifră de afaceri cumulată de peste 50 milioane de euro) determinarea impozitului minim pe cifra de afaceri se aplică de către persoana juridică responsabilă și membrii grupului fiscal, având în vedere și următoarele reguli:

a) în cazul în care grupul fiscal aplică sistemul de plată trimestrial, fiecare membru al grupului fiscal calculează, trimestrial/anual, după caz, impozitul minim pe cifra de afaceri, în funcție de situația individuală, și îl comunică persoanei juridice responsabile;

b) în cazul în care grupul fiscal aplică sistemul anual de plată cu efectuarea de plăți anticipate, fiecare membru al grupului fiscal calculează trimestrial impozitul minim pe cifra de afaceri, în funcție de situația individuală, și îl comunică persoanei juridice responsabile; pentru definitivarea impozitului pe profit anual, fiecare membru al grupului fiscal calculează impozitul minim pe cifra de afaceri, în funcție de situația individuală, și îl comunică persoanei juridice responsabile;

c) în cazul în care grupul fiscal aplică sistemul anual de plată fără efectuarea de plăți anticipate, pentru determinarea impozitului pe profit anual, fiecare membru al grupului fiscal calculează impozitul minim pe cifra de afaceri, în funcție de situația individuală, și îl comunică persoanei juridice responsabile;

d) persoana juridică responsabilă compară impozitul pe profit trimestrial/anual determinat la nivelul grupului, respectiv plățile anticipate, după caz, cu valoarea însumată a impozitelor minime pe cifra de afaceri transmise de membrii grupului fiscal, urmând să aplice prevederile art. 18¹, anume cele ale alin. (1), coroborate cu cele ale alin. (5)-(7) și (9). În cazul în care rezultatul fiscal al grupului este pierdere fiscală, impozitul grupului se datorează la nivelul valorii însumate a impozitelor minime pe cifra de afaceri transmise de membrii grupului.

Nu datorează impozit minim pe cifra de afaceri operatorii economici reglementați/licențiați de Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei care,

în anul precedent, au obținut venituri din activități de distribuție/furnizare/transport de energie electrică și gaze naturale în proporție de peste 95% din veniturile totale din care se scad veniturile cuprinse în indicatorul Vs. De altfel, sunt și alți contribuabili care nu datorează impozit minim pe cifra de afaceri, unii dintre ei datorând impozite suplimentare (cum este cazul instituțiilor de credit).

§3. Impozitul suplimentar pentru instituțiile de credit

39. Acest impozit a fost reglementat la art. 18² C. fisc. doar pentru anii 2024-2025, articolul respectiv fiind abrogat prin Legea nr. 290/2024¹. Prin același act normativ, textul art. 18² a fost preluat în cuprinsul Titlului II¹ din Codul fiscal, prin prevederile art. 46¹.

Spre deosebire de regimul stabilit prin art. 18² C. fisc., care extrăgea instituțiile de credit de sub incidența impozitului minim prin clauza de excepție expresă, prevederile art. 46¹ definesc impozitul specific pe cifra de afaceri ca o obligație suplimentară impozitului pe profit, fără ca trimiterea la impozitul pe profit să poată fi interpretată ca o exceptare a acestei categorii de contribuabili de la plata impozitului minim.

Instituțiile de credit sunt definite de O.U.G. nr. 99/2006², iar sfera lor de acoperire este mai largă decât ar putea părea la prima vedere. Astfel, potrivit reglementărilor europene, instituție de credit înseamnă o întreprindere a cărei activitate constă în atragerea de depozite sau de alte fonduri rambursabile de la public și în acordarea de credite în cont propriu.

Inițial, instituțiile de credit datorau suplimentar impozitului pe profit un impozit pe cifra de afaceri calculat prin aplicarea asupra cifrei de afaceri a următoarelor cote de impozitare:

- a) 2%, pentru perioada 1 ianuarie 2024 – 31 decembrie 2025 inclusiv;
- b) 1%, începând cu data de 1 ianuarie 2026.

Începând cu data de 1 august 2025, cotele de impozit s-au modificat după cum urmează:

- a) 2%, pentru perioada 1 ianuarie 2025 – 30 iunie 2025 inclusiv, respectiv 4%, pentru perioada 1 iulie 2025 – 31 decembrie 2025 inclusiv;
- b) 4%, pentru perioada 1 ianuarie 2026 – 31 decembrie 2026 inclusiv;
- c) 2%, pentru perioada 1 iulie 2025 – 31 decembrie 2026 inclusiv, prin excepție de la lit. a) și b), pentru instituțiile de credit – persoane juridice române și sucursalele din România ale instituțiilor de credit – persoane juridice străine, care dețin o cotă de piață mai mică de 0,2% din totalul activelor nete ale sectorului bancar din România, calculată ca medie aritmetică a cotelor de piață ale instituției de credit/sucursa-

¹ Legea nr. 290/2024 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în M. Of. nr. 1163 din 21 noiembrie 2024.

² O.U.G. nr. 99/2006 privind instituțiile de credit și adecvarea capitalului, publicată în M. Of. nr. 1027 din 27 decembrie 2006.