

ANUL XIX
NR. 90
IANUARIE-MARTIE 2026

[1] 2026

CONSULTANT FISCAL

Director: **Radu Bufan**
Redactor-șef: **Mariana Vizoli**

DIN SUMAR

Radu Bufan și Daniela Constantin-Vorovenci

RĂSPUNDEREA ÎNTEMEIATĂ
PE DISPOZIȚIILE ART. 6 ALIN. (2) DIN LEGEA CONTABILITĂȚII

Alin Ghiurcă și Raluca Țincu

IMPOZITUL PE VENIT DIN VALORIFICAREA
DE CĂTRE PERSOANELE FIZICE A DEȘEURILOR FERROASE ȘI NEFERROASE

Gheorghe Constantinescu

MODUL DE UTILIZARE A DATELOR COLECTATE PRIN SISTEMUL
RO E-TRANSPORT LA NIVELUL AGENȚIEI NAȚIONALE DE ADMINISTRARE FISCALĂ



► Revistă editată de CCF

CAMERA CONSULTANȚILOR FISCALI
membră a
Confederației Fiscale Europene
Uniunii Profesior Liberale din România

CONSILIUL SUPERIOR

Dan MANOLESCU
Președinte

Adrian LUCA
Prim-vicepreședinte

Daniela TĂNASE
Vicepreședinte

Romulus Dimitrie BADEA
Vicepreședinte

Maria-Iulia SOBOLEVSCHI-DAVID
Vicepreședinte

Sorin-Adrian ROBU
Vicepreședinte

Vasile-Alin NEGRESCU
Vicepreședinte

Mariana VIZOLI
Membru

Ioan SIMION
Membru

Vlad-Constantin BOERIU
Membru

Alexandr MILCEV
Membru

Marian-Alin IRIMIA
Membru

Alin CHITU
Membru

Elena IORDACHE
Membru

Sia-Nicoleta JIRU
Membru

Camera Consultanților Fiscali

Str. Alexandru Constantinescu, Nr. 61, sector 1, București, Cod Poștal: 011472
www.ccfiscali.ro
office@ccfiscali.ro

Director: Radu BUFAN

Redactor-șef: Mariana VIZOLI

Redactor: Andrei MATEI

sumar

drept fiscal

04

Răspunderea întemeiată pe dispozițiile art. 6 alin. (2) din Legea contabilității

Prof. univ. dr. **Radu BUFAN** – Facultatea de Drept, Universitatea de Vest din Timișoara; Consultant fiscal
Av. dr. **Daniela CONSTANTIN-VOROVENCI** – Baroul București; Consultant fiscal; Cercetător asociat al Institutului de Cercetări Juridice „Acad. Andrei Rădulescu” (București)

12

Impozitul pe venit din valorificarea de către persoanele fizice a deșeurilor feroase și neferoase

Alin GHIURCĂ – Director general, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Ministerul Finanțelor
Raluca ȚÎNCU – Director general adjunct, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Ministerul Finanțelor

procedură fiscală

18

Modul de utilizare a datelor colectate prin sistemul RO e-Transport la nivelul Agenției Naționale de Administrare Fiscală

Gheorghe CONSTANTINESCU – Inspector-șef Serviciu Antifraudă – Direcția Generală Antifraudă Fiscală, Agenția Națională de Administrare Fiscală

întrebări și răspunsuri

23

TVA

I. **Mariana VIZOLI** – Consultant fiscal; Lector – Camera Consultanților Fiscali
II. **Lucian BARBU** – Tax Partner, Nestor Nestor Diculescu Kingston Petersen

26

Impozit pe venit

Luminița OBACIU – Senior Payroll Partner, Soter & Partners

31

Impozit pe profit

Georgeta TOMA – Șef-serviciu, Direcția Generală de Legislație Fiscală și Reglementări Vamale și Contabile, Ministerul Finanțelor

CONSILIUL ȘTIINȚIFIC

Prof. univ. dr. hc.
Jacques MALHERBE

Prof. univ. dr.
Maria-Iulia SOBOLEVSCHI DAVID

Prof. univ. dr.
Vasile RĂILEANU

Conf. univ. dr.
Ciprian PĂUN

Mihai BRĂGARU

COLEGIUL DE REDACȚIE

Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA
economist

Dr. Emilian DUCA
consultant fiscal

Dr. Ioan LAZĂR
avocat, drept fiscal, dreptul concurenței

Dr. Mirela BULIGA
avocat, drept fiscal

Tanți ANGHEL
consultant fiscal

Adrian LUCA
consultant fiscal, expert contabil

CONSULTANT FISCAL

Senior editor
Dan MANOLESCU
(legislație, focus)

Senior editor
Ioan SIMION
(internațional)

Tipografie
Compania
Națională
„Poșta Română” S.A.,
prin Sucursala
Fabrica de Timbre

Publisher
EDITURA UNIVERSUL JURIDIC

Adresa redacției
Strada
Alexandru Constantinescu,
nr. 61, Sector 1, București,
Cod Poștal: 011472

Site
www.ccfiscali.ro
www.ujmag.ro

e-mail
periodice@universuljuridic.ro

Responsabilitatea asupra conținutului textelor publicate
în această revistă aparține în exclusivitate autorilor

© Drepturile de autor pentru imaginile publicate aparțin
Editurii Universul Juridic

ISSN 1844 - 3591

Răspunderea întemeiată pe dispozițiile art. 6 alin. (2) din Legea contabilității

Rezumat: În contextul intensificării controalelor fiscale și al aplicării uneori rigide a normelor incidente de către autoritățile fiscale, tema delimitării răspunderii în cazul respingerii dreptului de deducere a TVA și a cheltuielilor devine de o actualitate stringentă. Frecvent, autoritățile fiscale invocă indirect dispozițiile art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, pentru a justifica sancționarea contribuabililor – persoane juridice – în baza unor neregularități formale săvârșite de furnizorii direcți, furnizorii de pe lanțul din amonte sau de persoanele care gestionează documentele aferente, printre care și contabilii. Această practică afectează securitatea juridică a contribuabililor de bună-credință și ridică semne serioase de întrebare cu privire la limitele răspunderii pentru fapta altuia.

Analiza propusă urmărește să demonstreze că această interpretare extensivă a art. 6 alin. (2) din Legea contabilității depășește litera, spiritul și scopul legii. Argumentăm, pe baza unei interpretări gramaticale, istorice și teleologice, că norma de la art. 6 alin. (2) este destinată exclusiv persoanelor fizice și are în vedere conduita angajaților uneia și aceiași entități, și nu relațiile dintre două persoane juridice distincte. În acest sens, sunt valorificate atât lucrările pregătitoare ale Legii contabilității, cât și reglementările anterioare anului 1989, precum și principiile generale ale răspunderii civile.

Cuvinte-cheie: drept fiscal; răspundere contabilă; responsabilitate juridică; documente justificative; răspundere profesională

Liability based on the provisions of article 6, paragraph (2) of the accounting law

Abstract: Amid increasingly intense tax audits and the sometimes rigid enforcement of norms by fiscal authorities, the issue of liability in VAT deductions and expense rejections has grown significantly in relevance. Authorities often cite – albeit indirectly – Article 6 (2) of Accounting Law no. 82/1991 to justify the penalization of corporate taxpayers for formal irregularities committed by suppliers, upstream partners, or accounting personnel, including professional accountants. This practice jeopardizes the legal security of honest taxpayers and raises serious concerns about liability limits for third-party actions.

This analysis seeks to show that the broad interpretation of Article 6 (2) goes beyond both the literal wording and the intended purpose of the law. Using grammatical, historical, and teleological interpretation, we argue that the provision was designed solely for natural persons and refers strictly to conduct within a single legal entity – namely, the actions of its employees. It was not intended to apply to relations between distinct legal entities. This conclusion is backed by the preparatory documents of the Accounting Law, pre-1989 regulations, and general civil liability principles.

Keywords: tax law; accounting liability; legal responsibility; supporting documents; professional liability

Prof. univ. dr. **Radu BUFAN** – Facultatea de Drept, Universitatea de Vest din Timișoara; Consultant fiscal

Av. dr. **Daniela CONSTANTIN-VOROVENCI**¹ – Baroul București; Consultant fiscal; Cercetător asociat al Institutului de Cercetări Juridice „Acad. Andrei Rădulescu” (București)

¹ E-mail: daniela.constantin@dcvlaw.ro.

1. Contextualizarea lucrării: forma sau fondul?

În ultimii ani, presiunea exercitată asupra contribuabililor de către autoritățile fiscale s-a intensificat, în special, în ceea ce privește exercitarea dreptului de deducere a TVA și a cheltuielilor care au ca efect diminuarea bazei impozabile la calculul rezultatului fiscal. O tendință frecvent întâlnită constă – în practica organelor fiscale – în respingerea „automată” a deducerilor pe baza unor nereguli formale imputabile furnizorilor sau persoanelor care „gestionează” documentele. Concret, documente precum facturile emise/completate incorect de furnizori sau lipsa unor elemente formale din documentele justificative au fost *de plano* suficiente pentru sancționare. Această practică se bazează adesea pe o interpretare extensivă a dispozițiilor art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, în pofida faptului că, așa cum vom arăta mai departe, norma respectivă nu vizează raporturile dintre persoane juridice.

Practica organului fiscal, din nefericire, a fost însușită inclusiv de către instanța supremă, unele decizii ale Înaltei Curți de Casație și Justiție validând interpretarea conform căreia art. 6 alin. (2) din Legea contabilității fundamentează răspunderea beneficiarului pentru deficiențele documentare „cauzate” de „fapta” furnizorului. Factorul declanșator al controverselor generate în practică în ceea ce privește răspunderea de drept contabil (în continuare, „răspundere contabilă”) îl reprezintă Decizia ICCJ nr. V/2007, pronunțată în recurs în interesul legii². Instanța supremă a stabilit că, în lipsa mențiunilor/elementelor legale – fără a detalia însă care sunt acestea – documentele justificative nu pot reprezenta temei pentru deducerea TVA și nu pot diminua baza impozabilă la calculul impozitului pe profit.

Pornind de la această decizie, instanțele au dezvoltat o practică pe care o considerăm greșită și pe care o ilustrăm cu câteva exemple concrete, după cum urmează:

(a) în **Decizia ICCJ nr. 588 din 1 martie 2016**³, instanța supremă a sancționat societatea – beneficiară a mărfurilor – pentru „înregistrarea în evidența contabilă a facturilor de proveniență emise de furnizor care nu îndeplineau toate cerințele prevăzute de lege pentru a constitui document justificativ, și nu pentru faptul că, în calitate de cumpărător, nu ar fi verificat dacă vânzătorul și-a depus situațiile financiare, declarațiile fiscale și deconturile de TVA. În raport cu circumstanțele expuse, în mod legal s-a reținut prin actele administrative contestate faptul că societatea reclamantă nu a putut face dovada provenienței bunurilor puse pe

piață prin vânzarea acestora către diverse societăți, dobândind astfel responsabilitatea atât pentru ambalajele de desfacere puse pe piață, cât și pentru ecotaxa aplicată acestora”.

(b) în **Decizia nr. 5679/2013**⁴, ICCJ a stabilit că răspunderea se împarte între societatea care emite facturile neconforme și cea care le înregistrează. Surprinzător, în acest caz, facturile primite respectau toate cerințele formale, însă controalele încrucișate au arătat că furnizorul nu le-a declarat și nu a colectat TVA. Beneficiarul a dovedit că tranzacțiile au fost reale și că a acționat cu bună-credință.

(c) în **Decizia nr. 7061/2013**, ICCJ a statuat că „prin art. 6 din Legea contabilității, republicată, se prevede la alin. (1) că orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării într-un document care stă la baza înregistrării în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ, iar la alin. (2) se arată că documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz”.

(d) în **Decizia nr. 5679/2015**⁵, ICCJ a statuat că, în condițiile în care nu se cunosc furnizorii reali ai bunurilor înscrise în aceste facturi, operațiunile consemnate în facturi, chiar dacă au fost înregistrate în contabilitate, sunt considerate fără documente legale de proveniență. Nu poate fi primită apărarea recurentei în sensul că nu are nicio responsabilitate în ceea ce privește modul de întocmire și înregistrare a facturilor de către furnizorii săi, întrucât, potrivit art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, «Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz», **rezultă din cele arătate mai sus că se instituie o responsabilizare a celor două părți implicate într-o tranzacție.**

Decizia nr. V/2007, fiind obligatorie *erga omnes*, a fost des invocată în practică de organul fiscal – de cele mai multe ori, fără o analiză detaliată. **Totuși, „soclul” pe care practica fiscalului a așezat această Decizie s-a năruit în urma argumentării cuprinse în Sentința civilă nr. 857/2014, („Nidera România”), pronunțată de Curtea de Apel București.**

Speța Nidera România evidențiază conflictul dintre cerințele formale impuse de autoritatea fiscală și prevederile Codului

² Publicată în M. Of. nr. 732 din 30 octombrie 2007.

³ Disponibilă pe scj.ro, ultima accesare la data de 08.07.2025.

⁴ Disponibilă pe scj.ro, ultima accesare la data de 08.07.2025.

⁵ Disponibilă pe scj.ro, ultima accesare la data de 08.07.2025.

fiscal privind dreptul de deducere a TVA, în reglementarea de după aderarea României la UE. Refuzul deducerii exclusiv pentru lipsa unor informații din „cartușul de expediție” al facturii (precum delegat, mijloc de transport, semnături etc.) nu este justificat legal, întrucât aceste elemente nu sunt impuse de Codul fiscal – 2003.

Actele subsecvente (*i.e.* H.G. nr. 831/1997⁶, OMFP nr. 29/2003⁷) nu pot adăuga condiții la lege, iar invocarea lor în acest sens contravine principiului legalității.

Totodată, jurisprudența CJUE impune ca eventualele condiții formale suplimentare să fie proporționale și să nu facă exercitarea dreptului de deducere imposibilă sau excesiv de dificilă.

Judecătorul, după ce a analizat dreptul UE, legislația națională și jurisprudența CJUE, a pus accentul pe condițiile minime obligatorii ale facturii pentru deducerea TVA. A concluzionat că societatea beneficiară a facturii nu poate fi sancționată dacă documentul justificativ respectă condițiile minime obligatorii cerute de lege, chiar dacă, din punct de vedere contabil, documentul este incomplet. Așadar, **forma nu poate prevala asupra fondului atunci când realitatea tranzacției este confirmată.** Mai mult, a precizat că Decizia nr. V/2007 trebuie citită în lumina considerentelor. Concluzia evidentă este că Decizia nr. V/2007 este depășită în contextul actual, după aderarea României la UE – mai ales în raport cu aplicarea dreptului unional și cu jurisprudența CJUE.

Viziunea judecătorului de la Curtea de Apel București, care a susținut prevalența fondului asupra formei și interpretarea restrictivă a excepțiilor fiscale, a fost confirmată de instanța supremă.

Exemplele anterior analizate evidențiază tendința instanțelor de judecată de a extinde interpretarea art. 6 alin. (2) din Legea contabilității dincolo de sfera persoanelor fizice, atribuind în mod implicit efectele/consecințele juridice/fiscale și persoanei juridice care a înregistrat documentul contabil.

2. Analiza juridică a răspunderii de „drept contabil”

În demersul de a înțelege regimul juridic al răspunderii instituit prin Legea contabilității, analiza noastră a fost ghidată de o serie de întrebări formulate adesea de contribuabili în practică – întrebări legitime ce reflectă preocupări reale privind delimitarea sferei de responsabilitate: Unde se sfârșește răspunderea societății și unde începe răspunderea persoanei fizice implicate? Poate fi trasă la răspundere societatea pentru erorile de înregistrare contabilă generate de documente întocmite de contabili? Este justificat refuzul dreptului de deducere

a cheltuielilor și a TVA din cauza unor vicii de formă ale documentelor furnizate de terți, în condițiile în care tranzacția este reală („autentică”), susținută de dovezi suplimentare și realizată cu bună-credință?

Punctul de plecare pentru analiza acestor aspecte îl constituie dispozițiile art. 6 alin. (2) din Legea contabilității, potrivit cărora:

„Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

Deși formularea textului legal este concisă, aceasta are implicații juridice deosebit de importante. Întrebarea centrală devine, în contextul prezentat *supra*, următoarea: cine este/sunt persoana/persoanele răspunzătoare?

În opinia autorilor, răspunderea instituită de lege este una individuală, aparținând persoanei fizice desemnate să exercite anumite atribuții profesionale prin fișa postului sau în baza unei delegări de competență. Astfel, pot fi identificați următorii potențiali subiecți activi ai răspunderii „contabile”:

- persoana care întocmește documentul justificativ (de exemplu, angajatul responsabil cu generarea documentului);
- persoana care **vizează** documentul (de exemplu, șeful de departament); trebuie menționat că în firmele private, de regulă, o astfel de „funcțiune” pur birocratică – vizarea documentului – lipsește din motive evidente de eficiență, **ceea ce ne demonstrează că textul constituie o „relicvă” a economiei centralizate, în care principala funcțiune a contabilității era protejarea avutului obștesc;**
- persoana care aprobă documentul (de exemplu, administratorul societății sau directorul financiar);
- persoana care înregistrează în contabilitate (de exemplu, un contabil desemnat sau altă persoană din compartimentul financiar-contabil). **Legea nu precizează dacă se referă la persoana (contabil) de la societatea emitentă a documentului sau la contabilul de la societatea primitoare a documentului; în acest context, există doar două variante de apreciere a textului legii: fie legea este neclară și, ca atare, nu poate fi aplicată, fie legea nu menționează un astfel de „detaliu”, deoarece nu a avut în vedere decât faptele din cadrul aceleiași întreprinderi (societăți), astfel că nu era cazul să facă nicio precizare.**

În schimb, **nu poate fi considerată subiect activ al acestei forme de răspundere:**

- persoana juridică de la care provine documentul justificativ, cu excepția cazului în care aceasta nu a instituit un cadru organizatoric corespunzător pentru exercitarea atribuțiilor contabile;

⁶ Publicată în M. Of. nr. 368 din 19 decembrie 1997.

⁷ Publicat în M. Of. nr. 48 din 28 ianuarie 2003.

- ii. persoana juridică beneficiar al bunurilor sau serviciilor în contabilitatea căreia a fost înregistrată achiziția pe baza documentului „incriminat”.

Această delimitare este esențială pentru asigurarea unui cadru corect și previzibil al răspunderii, în concordanță cu principiile generale ale dreptului civil și fiscal, dar și cu exigențele privind buna administrare a relațiilor juridice dintre contribuabili și autoritățile statului.

Argumentele formulate în susținerea delimitării răspunderii „contabile” se înscriu în sfera metodelor clasice de interpretare juridică consacrate în dreptul civil și preluate, în mod firesc, și în dreptul fiscal⁸. Este vorba, după cum vom arăta în cele ce urmează, despre interpretarea literală (gramaticală), interpretarea teleologică (în funcție de scopul normei) și cea istorică. Aceste metode de interpretare sunt dublate de aplicarea coerentă a unor principii fundamentale ale dreptului civil, precum buna-credință, echitatea și prevalența fondului asupra formei, principii care fundamentează regimul juridic al răspunderii în cadrul raporturilor civile și fiscale.

3. Interpretarea dispozițiilor art. 6 alin. (2) din Legea contabilității

Literatura juridică⁹ a reținut că interpretarea normei civile reprezintă o „operațiune logico-rațională de lămurire și explicare a conținutului normei juridice, în vederea justei sale aplicări, prin corecta încadrare a situațiilor din viața practică în ipotezele legale”.

Important de reținut este că nu există nicio recomandare teoretică privind succesiunea metodelor de interpretare în dreptul fiscal, deși din sistematica art. 13 C. pr. fisc. rezultă o anumită „ierarhie” (ordine) de aplicare a acestora. În acest context, analiza de față are ca scop trasarea cât mai clară a „graniței” dintre răspunderea persoanei juridice și cea a persoanei fizice implicate în activitatea contabilă, în special în lumina reglementărilor cu incidență fiscală.

Fundamentul acestui demers este oferit de principiile răspunderii subiective, consacrate în dreptul privat, care impun **ca regulă răspunderea pentru fapta proprie și doar ca excepții bine delimitate forme ale răspunderii pentru fapta altuia sau răspunderea solidară**. Se impune, astfel, evitarea oricărei extinderi nejustificate sau prezumate a răspunderii în sarcina persoanelor juridice, în lipsa unei conduite culpabile care să le fie în mod direct și personal imputabilă.

3.1. Interpretarea literală și logică a dispozițiilor art. 6 alin. (2) din Legea contabilității

Din perspectiva interpretării literale a dispozițiilor art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, răspunderea este instituită **exclusiv în sarcina persoanelor fizice** care au participat nemijlocit la întocmirea, vizarea, aprobarea și înregistrarea documentelor justificative.

Formularea expresă utilizată de legiuitor – „*persoanele care*” – are un caracter restrictiv și face trimitere clară la **subiecți de drept identificabili**, în baza calităților și atribuțiilor lor individuale în cadrul entității economice. Această expresie **exclude, cu argumente de natură logică și gramaticală**, posibilitatea extinderii răspunderii asupra persoanei juridice în ansamblul său.

Acțiunile enumerate – întocmirea, vizarea, aprobarea, respectiv înregistrarea în contabilitate – presupun manifestarea unei **voine conștiente, a unui discernământ profesional și a unei evaluări specifice**, trăsături ce pot fi atribuite doar unei persoane fizice.

O persoană juridică nu poate „întocmi”, „aproba” sau „viza”, în sensul propriu al acțiunii, și nici nu poate face o înregistrare contabilă fără intervenția factorului uman. În consecință, răspunderea instituită de lege este **individuală, funcțională și subiectivă**, fiind atribuibilă doar persoanei fizice care, în exercitarea atribuțiilor contabile ce-i revin, generează prin acțiunea sa o neregulă cu relevanță juridică.

Această interpretare este întărită și de caracterul intern al înregistrării contabile: potrivit art. 6 alin. (2), înregistrarea documentului justificativ se realizează **în contabilitatea entității emitente**, nu în contabilitatea unei terțe părți, care, la rândul ei, întocmește un alt document justificativ. Legiuitorul reglementează, așadar, un cadru **intern**, în care răspunderea se evaluează raportat la organigrama și fluxurile decizionale proprii unei singure persoane juridice.

Un argument suplimentar poate fi desprins și din analiza normelor fiscale, unde se poate observa că legiuitorul a înțeles să restrângă sfera răspunderii contabile, orientând-o în mod deliberat către persoana care întocmește documentul justificativ, nu către societatea destinatară a acestuia.

Această opțiune normativă reiese explicit din prevederile pct. 44 din Normele metodologice de aplicare a art. 21 C. fisc.

⁸ Art. 13 C. pr. fisc.

⁹ Fl. A. Baias, E. Chelaru, Rodica Constantinovici, I. Macovei, *Noul Cod Civil. Comentariu pe articole*, Ed. C.H. Beck, București, 2012, p. 11 sqq.

(varianta 2003)¹⁰, potrivit cărora „înregistrările în evidența contabilă se fac cronologic și sistematic, pe baza înscrișurilor ce dobândesc calitatea de document justificativ, care **angajează răspunderea persoanelor care l-au întocmit**, conform reglementărilor contabile în vigoare”.

Prin această reglementare, legiuitorul consacră o delimitare clară între obligațiile de întocmire a documentelor și cele de utilizare a acestora în cadrul circuitului contabil. Astfel, răspunderea nu se răsfrânge asupra societății care primește documentul justificativ, ci exclusiv asupra persoanei care l-a întocmit, în temeiul unei obligații profesionale și legale de a respecta normele contabile aplicabile.

Această abordare reflectă o viziune echilibrată a regimului juridic al răspunderii, evitând transferul automat al culpabilității de la emitent la beneficiar, în lipsa unei culpe proprii a acestuia din urmă.

3.2. Interpretarea istorică a dispozițiilor art. 6 alin. (2) din Legea contabilității

În perioada regimului comunist, responsabilitatea privind integritatea gestionării bunurilor publice era concentrată în interiorul fiecărei întreprinderi de stat, într-un sistem închis, orientat către prevenirea fraudelor interne. Contabilitatea nu era un instrument autonom de gestiune economică, ci un mijloc de protecție a avutului obștesc, inserat într-un sistem de control strict centralizat.

Controlul contabil și financiar era exercitat prin mecanisme instituționalizate, precum CFP (controlul financiar preventiv) și CFI (controlul financiar intern), structuri care vizau protejerea „*avutului obștesc*” și prevenirea pagubelor generate de acțiuni individuale sau colective ilicite.

Pe plan legislativ, pilonii principali ai răspunderii în materie contabilă erau constituiți din Legea nr. 22/1969 privind angajarea gestionarilor, constituirea de garanții și răspunderea în legătură cu gestionarea bunurilor organizațiilor socialiste¹¹ cu aplicabilitate generală în toate unitățile de stat, și H.G. nr. 1885/1970 cu privire la organizarea și conducerea contabilității, atribuțiile și răspunderile conducătorului compartimentului financiar-contabil¹².

Aceste reglementări consacrau o viziune „colectivistă” asupra răspunderii, iar cadrul economic rigid și lipsa concurenței private făceau imposibilă existența unei răspunderi „încrucșate” între întreprinderi – toate fiind deținute de stat. În consecință, eventualele înțelegeri frauduloase în paguba „*avutului obștesc*” puteau avea loc doar între salariați ai aceleiași unități economice, și nu între entități distincte din punct de vedere juridic, întrucât nu existau persoane juridice autonome în sensul economiei de piață.

Scopul declarat al contabilității era de a identifica „*fenomene negative*” și de a sprijini prevenirea pagubelor în patrimoniul public, prin metode specifice, nu prin raportare externă sau prin asumare individuală a răspunderii față de parteneri.

Astfel, Hotărârea nr. 1885/1970 cu privire la organizarea și conducerea contabilității, atribuțiile și răspunderile conducătorului compartimentului financiar-contabil, la art. 9¹³, art. 11¹⁴ și art. 12¹⁵, consfințea răspunderea angajaților pentru orice întocmire neconformă a documentelor justificative ori înregistrări eronate care produceau efecte financiare negative. Aceasta era însă o răspundere de natură disciplinară sau administrativă, aplicabilă într-un sistem închis și ierarhizat.

După Revoluție a avut loc o aparentă ruptură instituțională și o încercare de reconstrucție normativă. Astfel, odată cu prăbușirea regimului comunist, vechiul sistem de control a suferit o implozie instituțională, neputând fi transpus în noile realități ale economiei de piață, dominate de societăți comerciale autonome, relații contractuale descentralizate și pluralism economic.

Este relevant faptul că, în pofida acestei „rupturi” de sistem, **redactarea Legii contabilității nr. 82/1991 a fost realizată de persoane provenite, evident, din vechiul aparat central al statului, purtând în mod inerent amprenta unei mentalități formate sub vechiul regim.**

Concluzionând, art. 6 alin. (2) din Legea contabilității trebuie înțeles în această cheie istorică a rupturii normative și instituționale față de perioada comunistă, ceea ce impune o interpretare diferită a unor texte construite cu „*amprenta*” vechii reglementări.

¹⁰ Hotărârea nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, consolidarea are la bază publicarea din Monitorul Oficial, Partea I, nr. 112 din 6 februarie 2004. Include modificările aduse prin următoarele acte: H.G. nr. 610/2005; H.G. nr. 580/2006; H.G. nr. 1514/2006; H.G. nr. 1861/2006; H.G. nr. 213/2007; H.G. nr. 1195/2007; H.G. nr. 1579/2007; H.G. nr. 686/2008; H.G. nr. 192/2009; H.G. nr. 488/2009; H.G. nr. 616/2009; H.G. nr. 1620/2009; H.G. nr. 956/2009; H.G. nr. 296/2010; H.G. nr. 768/2010; H.G. nr. 791/2010; H.G. nr. 1355/2010; H.G. nr. 150/2011; H.G. nr. 50/2012; H.G. nr. 670/2012; H.G. nr. 1071/2012; H.G. nr. 1309/2012; H.G. nr. 20/2013; H.G. nr. 84/2013; H.G. nr. 613/2013; H.G. nr. 77/2014; H.G. nr. 196/2014; H.G. nr. 421/2014; H.G. nr. 20/2015; H.G. nr. 367/2015.

¹¹ Publicată în M. Of. nr. 132 din 18 noiembrie 1969.

¹² Publicată în B. Of. nr. 156 din 29 decembrie 1970.

¹³ Art. 9 [...] lit. n); „Conducătorul compartimentului financiar contabil asigură întocmirea, circulația și păstrarea documentelor justificative, care stau la baza înregistrărilor în contabilitate și se preocupă de mecanizarea lucrărilor din domeniul financiar contabil.”

¹⁴ Art. 11: „Angajații răspund disciplinar, administrativ sau penal, precum și material, în cazul în care se fac vinovați de [...] e) întocmirea neconformă cu realitatea a documentelor pentru scăderea din contabilitate a lipsurilor la inventariere, precum și a oricăror altor pagube; f) înregistrarea eronată în contabilitate a operațiilor generatoare de plăți nelegale, a stimulentele materiale sau a altor forme de păgubire a avutului obștesc.”

¹⁵ Art. 12: „Lipsurile constatate la inventariere, dacă se datorează vinei cuiva, se recuperează potrivit legii de la cei vinovați.”

4. Odiseea guvernamentală și parlamentară a Legii contabilității (1990-1991). Argumente ale interpretării istorice

A. Calendar legislativ și fundament normativ

Procesul legislativ de adoptare a Legii contabilității nr. 82/1991 a debutat la finalul anului 1990, într-un context profund marcat de tranziția României de la economia centralizată de tip socialist la o economie de piață incipientă. Astfel, la data de **21 decembrie 1990**, a fost depus proiectul de lege, care avea să fie adoptat de Senat în ședința din 22 mai 1991, publicat ulterior în Monitorul Oficial nr. 265 din 1991 și intrat în vigoare la 1 ianuarie 1992.

Expunerea de motive a proiectului legislativ depus în decembrie 1990 constituie o sursă fundamentală pentru înțelegerea rațiunii normative a legii. Potrivit acesteia, contabilitatea era concepută ca un instrument esențial de cunoaștere, gestiune și control al patrimoniului entităților economice, dar și ca o sursă vitală de informații destinate terților – acționari, instituții bancare, autorități fiscale și parteneri contractuali. Acest cadru conceptual evidențiază preocuparea inițiatorilor legii pentru asigurarea unei gestiuni riguroase a patrimoniului, într-un moment în care majoritatea întreprinderilor economice erau încă organizate în forme provenite din restructurarea fostelor unități socialiste de producție.

Ulterior, în cursul lunii septembrie 1991, în contextul promovării Legii de abilitare a Guvernului de a pune în aplicare Legea contabilității, au fost formulate, în mod suplimentar, argumente privind combaterea fraudei fiscale și a practicilor comerciale speculative. Cu toate acestea, este esențial de observat că aceste raționamente nu se regăsesc în forma originală a expunerii de motive aprobată de Senat, astfel încât nu pot fi considerate fundamente legislative reale ale reglementării în forma în care aceasta a fost adoptată.

În mod logic trebuie reținut faptul că singura expunere de motive valabilă din punct de vedere constituțional este cea care a stat la baza dezbaterii și aprobării în Senat, respectiv documentul din data de 21.12.1990. Prin urmare, obiectivele declarate ale legii au fost cele legate de organizarea și disciplina internă a evidenței patrimoniale, în acord cu realitățile juridice și economice ale anului 1991, și nu de prevenirea sau sancționarea unor raporturi comerciale ilicite între entități juridice private.

B. Contextul istoric al adoptării: realități economice și juridice ale perioadei 1990-1991

Pentru a interpreta corect finalitatea și domeniul de aplicare al art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, este esențială

raportarea acestuia la contextul economic și legislativ al începutului anilor '90. În acea perioadă, România se afla într-o tranziție profundă de la economia planificată la economia de piață, iar structurile comerciale private abia începeau să prindă contur.

Este relevant de subliniat că **Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale** – temelia juridică a existenței și funcționării entităților private în România postdecembristă – a **fost publicată în Monitorul Oficial la data de 17 noiembrie 1990 și a intrat în vigoare pe 17 decembrie 1990, cu doar patru zile înainte ca, la 21 decembrie 1990, Parlamentul să fie sesizat în vederea adoptării Legii contabilității.**

Cu alte cuvinte, **proiectul de Lege a contabilității, cu toată filozofia din spatele său, a fost elaborat înainte de apariția reglementării societăților comerciale cu capital privat, al căror comportament viitor – chiar „fraudator” – nu putea fi întrevăzut de persoanele care au redactat proiectul Legii contabilității.**

Această realitate cronologică are implicații juridice semnificative: la momentul redactării proiectului de lege, mediul economic era încă dominat de societăți de stat, reorganizate în temeiul Legii nr. 15/1990¹⁶, iar fenomenul fraudei fiscale în accepțiunea sa modernă – generat de tranzacții între persoane juridice private – era, practic, inexistent.

Într-un asemenea cadru, raporturile comerciale între entități private erau marginale și lipsite de relevanță în economia reală, deoarece societățile comerciale private nu se născuseră încă. În consecință, „fraudatorii” vizați de legiuitor, prin art. 6 alin. (2), nu erau actorii privați ai economiei de piață, ci salariați ai structurilor administrative din cadrul intern al întreprinderilor de stat, aflate în curs de transformare în societăți comerciale sau regii autonome.

Analiza proiectului Legii contabilității, transmis Parlamentului la data de 21 decembrie 1990, evidențiază că intenția legiuitorului a fost aceea de a reglementa disciplina contabilă internă a entităților economice existente la acel moment, și nu raporturile contractuale viitoare dintre persoane juridice private care nu apăruseră încă. În acel context istoric, fenomenul fraudei fiscale în forma sa actuală – frecvent asociat tranzacțiilor comerciale dintre societăți private – era practic inexistent, **iar legiuitorul nu putea anticipa amploarea și complexitatea relațiilor comerciale dintre entități juridice autonome, care aveau să se dezvolte ulterior.**

Interpretarea expunerii de motive, în corelare cu contextul juridic și instituțional al momentului adoptării, conduce la concluzia că dispozițiile art. 6 alin. (2) din Legea contabilității au fost concepute cu o finalitate predominant internă, funcțională și

¹⁶ Publicată în M. Of. nr. 98 din 8 august 1990.

organizatorică, având ca „destinatari” pentru persoane fizice din cadrul uneia și aceleiași întreprinderi de stat, fie ea viitoare societate „comercială”, regie autonomă etc.

Pe acest temei, nu poate fi susținută teza unei răspunderi indirecte a beneficiarului (în calitate de cumpărător) pentru eventualele deficiențe formale sau erori din documentele justificative emise de furnizor, întrucât o asemenea ipoteză nu a fost nici anticipată, nici reglementată în forma originală a legii.

C. Sinteza dezbaterilor parlamentare – argument esențial de identificare a voinței reale a legiuitorului

În cadrul ședinței Senatului, stenograma relevă faptul că a fost abordată explicit natura juridică a răspunderii „contabile”, fiind exprimate opinii care îmbină atât considerente juridice, cât și preocupări privind protecția terților de bună-credință, potențial prejudiciați prin înregistrarea unor documente contabile neconforme.

Pentru a păstra fidelitatea față de dezbaterile legislative, redăm în continuare observațiile formulate asupra textului de lege în discuție¹⁷:

Astfel, domnul senator Fazakas Miklos a propus modificarea textului prezentat de inițiator, astfel:

„[...] documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea – aș introduce un singur cuvânt: «**solidară**» – a persoanelor care l-au întocmit, aprobat ori înregistrat în contabilitate. Ca motivare, aș spune numai atât: sânt mai multe persoane cu răspundere și dacă ei sunt în culpă sau dacă ei sunt infractori, atunci răspunderea trebuie să fie solidară între ei față de persoana păgubită, ulterior, între ei, aceștia se vor descurca așa cum poartă vina, între ei”.

Domnul senator Ion Predescu a replicat că: „Operația este personală și atrage răspunderea”, nefiind de acord cu introducerea referinței la răspunderea solidară.

Punctul de vedere al Comisiei a fost prezentat de domnul senator Mihai Neagu, astfel:

„Este adevărat că în **vechea legislație, după care am lucrat până în prezent**, era «personală». În ultimul timp s-a încercat să se introducă și o răspundere colectivă, însă nu a mers, pentru că, într-adevăr, fiecare răspunde de ce face.”

Punctul de vedere al Guvernului, prezentat de domnul Eugeniu Goga, a fost următorul:

„[...] Un document pentru a fi înregistrat în contabilitate parcurge mai multe etape: unu – a-l întocmi, și îl întocmește, răspunde pentru exactitatea datelor înscrise în el; al doilea – merge în viză; al treilea – merge la aprobare; a patra etapă –

merge la înregistrare. Deci, nu pot să-l pun pe același plan pe cel care l-a înregistrat cu răspundere față de inexactitatea datelor decât pentru faptul că l-a înregistrat în contabilitate fără viză și fără aprobare. Deci, răspunderea celui care înregistrează în contabilitate nu este pentru inexactitate și nerealitatea datelor, de asta răspunde cel care a întocmit documentul; **deci, răspunderea trebuie să fie pentru fiecare etapă în parte, a fiecăruia care participă pe acest circuit al documentului”**.

Senatorul Dragoș Luchian a precizat că:

„[...] Este o chestiune care curge în aval, cel care înregistrează are obligația să se uite să vadă dacă este aprobat, cel care aprobă trebuie să vadă dacă este vizat.”

Domnul senator Vasile Moiş, care conducea ședința, după ce a afirmat: „Deci **instituția răspunderii solidare nu se justifică**”, a solicitat, din nou, punctul de vedere al domnului senator Fazakas Miklos, care a susținut, în continuare, că răspunderea trebuie să fie solidară: „[...] Da, domnule vicepreședinte, pentru că toate aceste persoane ar putea să fie în culpă comună.”

Pusă la vot, propunerea privind angajarea răspunderii solidare a fost respinsă. Rezultă din aceste dezbateri următoarele consecințe deosebit de importante:

- textul art. 6 alin. (2) se referă doar la persoane care fac parte din aceeași entitate, din cadrul aceleiași persoane juridice: în cele 4 pagini de discuții generale nu există nicio mențiune la posibilitatea extinderii vreunei răspunderi de la o persoană juridică la alta;
- răspunderea reglementată de art. 6 alin. (2) este o răspundere personală și nu o răspundere solidară: propunerea de introducere a răspunderii solidare a fost respinsă prin vot, astfel că nu putem discuta de o răspundere solidară nici între persoanele fizice din cadrul aceleiași persoane juridice și, cu atât mai mult, nici despre răspundere solidară între persoane fizice din entități diferite sau de răspundere solidară între persoane juridice diferite.

Din perspectiva autorilor, documentele dezbaterilor parlamentare evidențiază cu claritate intenția de a stabili o formă de răspundere circumscrisă exclusiv persoanelor fizice implicate direct în fluxul intern al documentelor justificative, în cadrul uneia și aceleiași persoane juridice.

Mai departe, examinarea parcursului legislativ al Legii contabilității, în special în cadrul ședinței Adunării Senatului privind Proiectul de Lege privind abilitarea Guvernului de a aplica Legea contabilității în forma adoptată de Senat¹⁸, relevă că art. 6 alin. (2) nu a făcut obiectul niciunei propuneri de modificare.

¹⁷ Stenograma ședinței Adunării Senatului, publicată în M. Of., Partea a II-a, nr. 121 din 22 mai 1991.

¹⁸ Stenograma ședinței Adunării Senatului, publicată în M. Of., Partea a II-a, nr. 282/1991.

În acest context, se conturează o voință legislativă fermă de a limita răspunderea exclusiv la persoanele implicate în mod direct în circuitul intern al documentelor justificative.

Este evitată, astfel, extinderea acesteia către terți, cum ar fi partenerii contractuali ai entității, aspect ce reflectă o preocupare constantă pentru trasabilitatea și responsabilizarea individuală a actorilor implicați în procesul contabil.

Dispozițiile art. 6 alin. (2) consacră o abordare diferențiată, în funcție de etapa procesului contabil – întocmire, avizare, aprobare sau înregistrare –, atribuind fiecărui participant o obligație legală specifică, în raport cu actul gestionat. Această responsabilizare etapizată vizează asumarea legalității și a corectitudinii fiecărui document justificativ, în conformitate cu atribuțiile concrete ale persoanei implicate.

Concluzionând, din perspectiva interpretării teleologice, lipsa intervențiilor legislative asupra art. 6 alin. (2) din Legea contabilității demonstrează, în opinia autorilor, o opțiune legislativă clară și consecventă, orientată spre asigurarea transparenței operațiunilor economico-financiare și responsabilizarea individuală a persoanelor implicate în gestiunea documentelor justificative.

5. Caracterul individual al răspunderii contabile și excluderea unei viziuni „colective”¹⁹

Pornind de la interpretarea riguroasă a cadrului normativ aplicabil efectuată *supra*, se impune sublinierea faptului că nu poate fi conceput, în logica normei, ca un contabil al societății beneficiare sau chiar societatea beneficiară să răspundă pentru modalitatea de întocmire a unui document justificativ emis de furnizor – o entitate juridică distinctă, cu autonomie decizională și responsabilitate proprie.

Este fundamental de subliniat că răspunderea contabilului societății beneficiare se limitează la actul de înregistrare în contabilitatea internă, iar aceasta se activează doar în măsura în care înregistrarea s-a realizat cu încălcarea unor cerințe evidente de formă sau substanță. Dacă documentul justificativ este aparent corect, iar realitatea economică a tranzacției este confirmată prin alte mijloace de probă, simpla înregistrare contabilă nu poate constitui fundament pentru sancționare.

Prin urmare, răspunderea instituită de art. 6 alin. (2) din Legea contabilității are un caracter autonom, fiind strâns legată de fapta proprie a persoanei fizice implicate. Această răspundere nu poate fi transferată către o entitate juridică (precum furnizorul) și nici extinsă asupra persoanei juridice în ansamblul său (societatea), în absența unui temei distinct de drept.

Așa cum am arătat, interpretarea corectă a normei exclude viziunea „colectivă” a răspunderii și reafirmă principiul tradițional al răspunderii subiective individuale din dreptul civil. Orice abordare contrară ar conduce la un regim de răspundere obiectivă, incompatibil cu principiile fundamentale ale răspunderii civile și ale dreptului contravențional.

6. Concluzii

Interpretarea art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991 trebuie menținută în limitele raționale stabilite de textul normativ și de principiile dreptului civil, norma fiind destinată să reglementeze răspunderea individuală a persoanelor fizice implicate nemijlocit în procesul de întocmire, avizare, aprobare și înregistrare a documentelor justificative.

Extinderea acestei răspunderi dincolo de cadrul intern al entității – asupra altor persoane juridice – nu are temei legal și contravine principiului legalității în materie sancționatorie.

Jurisprudența recentă a favorizat, din păcate, o viziune formalistă, în care lipsuri de formă „anulează” realitatea economică a tranzacției. Această abordare contravine jurisprudenței CJUE și principiilor bunei-credințe și proporționalității, principii fundamentale în materie fiscală. Persistența acestei tendințe erodează nu doar securitatea juridică, ci și echilibrul dintre autoritatea fiscală și contribuabil.

Într-un stat membru al Uniunii Europene, interpretarea prevederilor naționale trebuie să respecte principiile generale ale dreptului unional, în special, cele privind proporționalitatea, securitatea juridică și libertatea de gestiune, în limitele sale.

Orice tentativă de a construi o răspundere obiectivă sau solidară între entități juridice distincte, în absența unor dispoziții legale exprese, este contrară principiilor fundamentale ale dreptului civil și ale dreptului fiscal european.

Analiza comparativă cu sistemele juridice din Franța, Germania și Italia evidențiază un decalaj semnificativ: în timp ce aceste state privilegiază răspunderea organizațională, funcțională și reglementată profesional, în România, persistă o interpretare formală, extinsă prin analogie doar în defavoarea contribuabilului, ce amplifică riscul sancționării arbitrare a contribuabililor onști.

Această analiză subliniază urgența unei aplicări coerente a principiilor răspunderii subiective în materia contabilității, în acord cu realitățile economiei de piață și cu protecția contribuabilului onest. Clarificarea regimului răspunderii nu este doar o exigență juridică, ci și o condiție de funcționare sănătoasă a sistemului fiscal și de garantare a unui mediu de afaceri predictibil și echitabil.

¹⁹ Această secțiune a fost redactată de coautoare și reflectă contribuția sa personală.

Impozitul pe venit din valorificarea de către persoanele fizice a deșeurilor feroase și neferoase

Rezumat: *Articolul analizează regimul fiscal aplicabil veniturilor obținute de persoanele fizice din valorificarea deșeurilor feroase și neferoase, în contextul cadrului normativ național și al practicii administrative și judiciare.*

Studiul evidențiază modul de interpretare și aplicare a dispozițiilor Codului fiscal privind încadrarea acestor venituri în categoria „venituri din alte surse”, precum și obligațiile plătitorilor de venituri privind reținerea la sursă a impozitului. Sunt examinate soluțiile pronunțate de organele de soluționare a contestațiilor, care oscilează între confirmarea obligațiilor fiscale suplimentare și desființarea actelor de impunere din cauza insuficienței stabilirii a stării de fapt fiscale. Analiza jurisprudenței relevă o practică neunitară a instanțelor, majoritatea soluțiilor fiind în favoarea contribuabililor, prin anularea deciziilor de impunere, pe fondul lipsei unor criterii legale clare privind delimitarea deșeurilor provenite din patrimoniul personal și absența unor praguri cantitative sau valorice prevăzute de lege. Se subliniază rolul interpretării date de instanța supremă, care a statuat că veniturile obținute din predarea deșeurilor provenite din gospodăria proprie sunt neimpozabile, în lipsa unor dispoziții legale exprese contrare. Articolul concluzionează asupra necesității clarificării cadrului normativ pentru asigurarea unei practici unitare și previzibile în materie fiscală.

Cuvinte-cheie: *impozit pe venit; deșeuri feroase și neferoase; venituri din alte surse; patrimoniu personal; reținere la sursă; practică fiscală; jurisprudență*

Income tax on income derived by individuals from the sale of ferrous and non-ferrous scrap

Abstract: *This paper analyzes the tax regime applicable to income earned by individuals from the sale of ferrous and non-ferrous scrap, within the framework of national legislation and administrative and judicial practice. The study highlights the interpretation and application of the Fiscal Code provisions regarding the classification of such income as “income from other sources”, as well as the obligations of income payers concerning withholding tax at source. It examines the solutions issued by the bodies responsible for settling tax disputes, which range from upholding additional tax liabilities to annulling tax assessment decisions due to the insufficient establishment of the factual tax situation. The analysis of case law reveals a non-uniform judicial practice, with the majority of decisions favoring taxpayers by cancelling tax assessments, mainly due to the lack of clear legal criteria for distinguishing waste originating from personal property and the absence of statutory quantitative or value thresholds. The paper emphasizes the role of the Supreme Court’s interpretation, which established that income derived from the transfer of waste originating from one’s own household is non-taxable in the absence of explicit legal provisions to the contrary. The article concludes by highlighting the need to clarify the legal framework in order to ensure a consistent and predictable tax practice.*

Keywords: *income tax; ferrous and non-ferrous waste; income from other sources; personal property; withholding tax; tax practice; case law*

Alin GHIURCĂ – Director general, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Ministerul Finanțelor

Raluca ȚÎNCU – Director general adjunct, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Ministerul Finanțelor

Cadrul general și special de reglementare

- Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
- Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal
- Hotărârea Guvernului nr. 942/20.12.2017 privind aprobarea Planului național de gestionare a deșeurilor prin care sunt estimate cantitățile de deșuri menajere generate statistic de un locuitor în mediul urban și în mediul rural
- Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 31/2011 privind interzicerea achiziționării de la persoane fizice a metalelor feroase și neferoase și a aliajelor acestora

Începând cu anul 2020, pe rolul Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor au fost înregistrate contestații formulate de persoane juridice împotriva deciziilor de impunere emise de inspectorii antifraudă fiscală și de organele de inspecție fiscală, prin care a fost stabilit impozit pe veniturile din alte surse, ca urmare a achiziționării de deșuri de metale feroase și neferoase de la diverse persoane fizice.

Practica organelor de soluționare

Direcția generală de soluționare a contestațiilor/structurile specializate de soluționare a contestațiilor s-au pronunțat după cum urmează:

1. **fie prin respingerea ca neîntemeiată a contestațiilor**, constatând că organele de inspecție/antifraudă fiscală în mod corect au stabilit obligații suplimentare de natura impozitului pe venitul din alte surse

Pentru a pronunța această soluție, au fost avute în vedere dispozițiile art. 114 și art. 115 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 34 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Referitor la cantitatea de deșuri ce poate fi generată de o gospodărie, organul de soluționare a contestațiilor a ținut cont și de prevederile Hotărârii Guvernului nr. 942/20.12.2017 privind aprobarea *Planului național* de gestionare a deșeurilor prin care sunt estimate cantitățile de deșuri menajere generate statistic de un locuitor în mediul urban și în mediul rural, după cum urmează:

Indicator de generare (kg/locuitor/zi)

Mediu de rezidență	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Urban	0.66	0.66	0.66	0.65	0.65	0.64	0.64	0.63	0.62	0.61
Rural	0.31	0.31	0.31	0.30	0.30	0.29	0.29	0.28	0.28	0.28

Astfel, un locuitor urban ar urma să genereze într-un an următoarele cantități de deșuri:

- în anul 2016: $365 \times 0.66 = 240.9$ kg
- în anul 2017: $365 \times 0.66 = 240.9$ kg
- în anul 2018: $365 \times 0.65 = 237.25$ kg

- în anul 2019: $365 \times 0.65 = 237.25$ kg
- în anul 2020: $365 \times 0.64 = 233.60$ kg

Din această cantitate, doar 33% sunt deșuri reciclabile (30,9%, conform estimării PNGD, pp. 101-231), astfel:

- pentru anii 2016 și 2017: 79.5 kg
- pentru anii 2018 și 2019: 78.29 kg
- pentru anul 2020: 77.09 kg

Pornind de la această statistică, reglementată printr-un act normativ, se poate stabili o limită rezonabilă a deșeurilor din patrimoniul personal ce poate fi valorificat. Coroborat cu gradul de repetitivitate a operațiunilor de valorificare, atât operatorii economici, cât și organele fiscale pot stabili dacă cantitățile de deșuri pot proveni din patrimoniul personal sau nu.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, s-a reținut că veniturile din alte surse sunt venituri impozabile (cu excepțiile prevăzute de legiuitor, enumerate prin normele metodologice), din această categorie făcând parte și veniturile obținute de persoanele fizice pentru deșeurile predate societății achizitoare, aceasta având obligația evidențierii și reținerii la sursă a impozitului pe veniturile din alte surse obținute de la persoanele fizice la momentul acordării veniturilor.

De asemenea, impozitul pe venit se calculează prin reținere la sursă la momentul plății veniturilor de către plătitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 10% asupra venitului brut care se virează la bugetul de stat până la data de 25, inclusiv, a lunii următoare celei în care a fost reținut.

Față de cele prezentate mai sus, organul de soluționare a contestației a reținut faptul că societățile contestate au achiziționat cantități foarte mari și în mod constant de materiale reciclabile de la aceleași persoane fizice (cantități de materiale reciclabile care nu puteau să provină din gospodăria proprie a acestora, având în vedere volumul exagerat de mare), pentru care au achitat sume foarte mari, **fără a solicita dovada înregistrării fiscale pentru activitatea respectivelor persoane fizice**, așa cum prevede art. 115 alin. (1¹) C. fisc., potrivit căruia:

„Fac excepție de la prevederile alin. (1) contribuabilii care obțin venituri din activitățile prevăzute la art. 114 alin. (2) lit. g), care fac dovada înregistrării fiscale pentru activitatea respectivă, potrivit legislației în materie, prin depunerea declarației pe propria răspundere, la plătitorii de venituri, la momentul plății veniturilor.”

În această situație, **plătitorul de venituri, respectiv societatea verificată, avea obligația să rețină, să declare și să vireze la bugetul de stat consolidat impozitul pe venit aferent**, conform art. 115 alin. (1) și (1¹) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, din punctul de vedere al regimului fiscal aplicabil veniturilor din predarea deșeurilor, acesta se stabilește în funcție de categoria venitului în care deșeurile se pot încadra, ținând cont și de elementele de fapt care stau la baza realizării lor.

2. fie prin desființarea actelor de impunere contestate, întrucât, din documentele aflate la dosarul cauzei, nu rezultă cu claritate starea de fapt fiscală

Pentru a pronunța această soluție au fost avute în vedere dispozițiile art. 114 și 115 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, mai sus enunțate, coroborate cu cele ale pct. 34 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare.

Față de constatările organelor antifraudă fiscală/inspecție fiscală, raportat la argumentele contestatarilor și temeiurile de drept aplicabile, organul de soluționare a contestației a reținut că:

În ceea ce privește legislația fiscală, prin Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, este reglementat cadrul fiscal general prin care sunt stabilite impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii care sunt venituri ale bugetului consolidat, precum și categoriile de contribuabili care au obligația să le plătească. Pe cale de consecință, modalitatea de justificare a provenienței deșeurilor și documentelor ce trebuie întocmite de persoanele fizice în momentul predării acestora către centrele de colectare, pragul cantitativ de la care se poate aprecia că deșeurile fac parte din patrimoniul personal nu intră în sfera de reglementare a Codului fiscal, acestea putând face obiectul altor reglementări cu caracter special.

Astfel, din punctul de vedere al regimului fiscal aplicabil veniturilor din predarea deșeurilor, acesta se stabilește în funcție de categoria venitului în care acestea se pot încadra, ținând cont și de elementele de fapt care stau la baza realizării lor.

Având în vedere că societățile contestate susțin prin contestațiile formulate că achiziționează deșeuri de la persoane fizice, în baza mențiunii acestora de pe borderoul de predare că acestea provin din propriile gospodării, organul de soluționare a reținut că din constatările inspectorilor antifraudă fiscală/inspecție fiscală nu reiese dacă societățile contestate dețin autorizație de mediu pentru a deveni incidente prevederile art. 1 din O.U.G. nr. 31/2011 privind interzicerea achiziționării de la persoane fizice a metalelor feroase și neferoase și a aliajelor acestora, potrivit cărora metalele feroase și neferoase și aliajele acestora pot face obiectul operațiunilor de comerț numai în condițiile în care acestea provin din gospodăriile proprii.

Operatorii economici autorizați, din punctul de vedere al protecției mediului pentru colectarea/valorificarea deșeurilor, au obligația să efectueze plata contravalorii bunurilor achiziționate și să completeze un borderou de achiziție de deșeuri metalice feroase și neferoase și a aliajelor acestora, care să cuprindă: datele de identificare ale operatorului economic, datele de identificare ale persoanei fizice, codul deșeurilor, cantitatea de deșeuri metalice feroase și neferoase și aliaje ale acestora predate, valoarea de cumpărare a acestora, contul bancar al vânzătorului în care va fi efectuată plata, numărul

chitanței de plată și declarația pe propria răspundere a deținătorului de deșeuri – persoană fizică – că deșeurile pe care intenționează să le vândă provin din gospodăria proprie.

Așadar, mențiunile de pe borderourile de achiziții semnate de persoanele fizice care vând deșeurile și declarația pe propria răspundere că deșeurile valorificate provin din gospodăria proprie sunt obligatorii, în temeiul O.U.G. nr. 31/2011 privind interzicerea achiziționării de la persoane fizice a metalelor feroase și neferoase și a aliajelor acestora utilizate în activitatea feroviară, și nu în temeiul legislației fiscale, fapt pentru care inspectorii antifraudă fiscală/organele de inspecție fiscală puteau numai să constate existența declarației fără a avea obligația să demonstreze caracterul viciat al declarațiilor date. Organul de soluționare a contestației a reținut și că organele de control fiscal au constatat că achizițiile de deșeuri de metale feroase și neferoase de la persoane fizice au fost semnificative, însă, din situațiile întocmite de organele de control, aflate la dosarul cauzei, rezultă că sunt persoane fizice care au depus cantități semnificative de deșeuri, dar sunt și altele care, deși au depus deșeuri de mai mult de 5 ori, cantitățile au fost nesemnificative, fapt pentru care a fost avut în vedere argumentul potrivit căruia din decizia de impunere nu reiese care sunt probele pe care și-au fundamentat concluzia, cum se definește frecvența, cantitățile semnificative, care este limita minimă sau maximă, criteriile de încadrare.

În categoria veniturilor din alte surse se includ, astfel cum este prevăzut la art. 114 alin. (2) lit. g), și veniturile din activități din Codul fiscal, altele decât cele de producție, comerț, prestări de servicii, profesii liberale și din drepturi de proprietate intelectuală, precum și activități agricole, silvicultură și piscicultură pentru care sunt aplicabile prevederile cap. II – Venituri din activități independente – și cap. VII – Venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură. Regimul fiscal aplicabil veniturilor din alte surse este cel stabilit potrivit prevederilor cap. X din Titlul IV – Impozitul pe venit – al Codului fiscal.

Din constatările din actele de impunere contestate nu reiese nici dacă la calcularea impozitului a fost avută în vedere limita rezonabilă pentru care nu se datorează impozit, cu trimitere la prevederile H.G. nr. 942/20.12.2017 privind aprobarea *Planului național* de gestionare a deșeurilor prin care sunt estimate cantitățile de deșeuri menajere generate statistic de un locuitor în mediul urban și în mediul rural, anterior prezentate. Totodată, s-a mai reținut faptul că invocarea unor dispoziții legale nu este suficientă pentru determinarea tratamentului fiscal prevăzut de lege pentru tranzațiile ce au făcut obiectul controlului, în măsura în care nu este analizată starea de fapt în integralitatea ei, așa cum rezultă ea din documentația relevantă disponibilă, și nu este stabilită legătura de cauzalitate dintre situația de fapt constatată și normele legale aplicabile, astfel încât consecințele fiscale stabilite să fie rezultatul direct al aplicării normelor respective.

Astfel, documentele existente la dosarele contestațiilor, nefiind de natură să clarifice complet și clar situația, organul de

soluționare s-a aflat în imposibilitatea de a se pronunța asupra datorării de către societățile contestate a obligațiilor fiscale în cuantumul stabilit, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabililor, motiv pentru care a fost pronunțată soluția de desființare a actelor atacate.

Jurisprudența instanțelor de judecată

Deciziile emise în soluționarea contestațiilor au fost atacate la instanțele de contencios competente, soluțiile acestora fiind de:

Admitere a acțiunilor contribuabililor și anularea deciziilor de soluționare și a deciziilor de impunere, respectiv de către:

- Curtea de Apel Oradea, care, prin Sentința civilă nr. 292/2022, a admis acțiunea contribuabilului, soluție menținută de ICCJ, prin Hotărârea nr. 2826/2024, definitivă
- Tribunalul Mureș, care, prin Sentința civilă nr. 269/03.05.2023, a admis acțiunea contribuabilului, soluție menținută de Curtea de Apel Târgu Mureș, definitivă
- Tribunalul Olt, care, prin Sentința civilă nr. 535/02.11.2022, a admis acțiunea contribuabilului, soluție menținută de Curtea de Apel Craiova, prin Decizia nr. 658/2023, definitivă
- Tribunalul Sălaj, care, prin Sentința civilă nr. 114/2024, a admis acțiunea contribuabilului, soluție menținută de Curtea de Apel Cluj, prin Decizia nr. 906/2024, definitivă
- Tribunalul Bihor, care, prin Sentința civilă nr. 146/2024, a admis acțiunea contribuabilului, soluție menținută de Curtea de Apel Oradea, prin Decizia nr. 572/2024, definitivă
- Tribunalul Vrancea, care, prin Sentința civilă nr. 82/2024, a admis acțiunea contribuabilului, soluție menținută de Curtea de Apel Galați, prin Decizia nr. 753/2024, definitivă
- Curtea de Apel Brașov, care, prin Sentința civilă nr. 49/2023, a admis acțiunea contribuabilului, soluție menținută de ICCJ, prin Hotărârea nr. 2734/2024, definitivă
- Tribunalul Sibiu, care, prin Sentința civilă nr. 45/2024, a admis acțiunea contribuabilului, soluție menținută de Curtea de Apel Alba Iulia, prin Decizia nr. 57/03.02.2025, definitivă
- Tribunalul Arad, care, prin Sentința civilă nr. 758/2024, a admis acțiunea contribuabilului, soluția menținută de Curtea de Apel Timișoara, prin Decizia nr. 147/13.02.2025, definitivă
- Tribunalul Alba, care, prin Sentința civilă nr. 370/2024, a admis acțiunea contribuabilului, soluție menținută de Curtea de Apel Alba Iulia, prin Decizia nr. 1/13.01.2025, definitivă
- Tribunalul Alba, care, prin Sentința civilă nr. 313/19.06.2023, a dispus admiterea acțiunii contribuabilului, soluție menținută de Curtea de Apel Alba Iulia, prin Decizia nr. 815/ 03.12.2024, definitivă
- Tribunalul Cluj, care, prin Sentința civilă nr. 3089/19.12.2024, a admis acțiunea contribuabilului, soluție menținută de Curtea de Apel Cluj, prin Decizia nr. 469/05.06.2025, definitivă

Respingere a acțiunilor contribuabililor și menținerea deciziilor de soluționare a contestațiilor și a deciziilor de impunere, respectiv:

- Tribunalul Olt, care, prin Sentința civilă nr. 113/2024, a dispus respingerea acțiunii contribuabilului, soluție menținută de Curtea de Apel Craiova, prin Decizia nr. 2221/2024, definitivă
- Tribunalul Gorj, care, prin Sentința civilă nr. 213/2024, a dispus respingerea acțiunii contribuabilului, soluție menținută de Curtea de Apel Craiova, prin Decizia nr. 1929/24.09.2024, definitivă
- Tribunalul Vrancea, care, prin Sentința civilă nr. 104/21.03.2025, a admis acțiunea contribuabilului. Curtea de Apel Galați a admis recursul declarat împotriva acestei hotărâri, a casat Sentința civilă nr. 104/2025, iar, urmare rejudecării, prin Hotărârea nr. 449/24.06.2025, definitivă, a respins acțiunea contribuabilului

Totodată, există și un număr de 22 de cauze aflate pe rolul instanțelor de judecată, în diferite stadii, acțiunile fiind în derulare la:

- Tribunalul Olt, care, prin Sentința civilă nr. 458/2024, a dispus respingerea acțiunii contribuabilului (până la data de 28 octombrie 2025 nu există informații referitoare la formularea recursului)
- Tribunalul Olt, care, prin Sentința civilă nr. 140/2024, a admis acțiunea contribuabilului. Împotriva acestei hotărâri s-a formulat recurs, Curtea de Apel Craiova casând hotărârea atacată și trimitând cauza spre rejudecare
- Curtea de Apel Galați, care, prin Sentința civilă nr. 57/2024, a admis acțiunea contribuabilului, împotriva acestei hotărâri fiind declarat recurs aflat pe rolul ICCJ, care încă nu a alocat primul termen de judecată
- Tribunalul Călărași, prin Încheierea din data de 08.10.2024, dispunându-se suspendarea judecării cauzei
- Tribunalul Sibiu, cauza aflându-se în curs de judecată
- Tribunalul Vrancea, cauza aflându-se în curs de judecată
- Tribunalul Sibiu, care, prin Sentința civilă nr. 311/12.06.2025, a dispus admiterea parțială a acțiunii contribuabilului, cauza aflându-se în faza de recurs la Curtea de Apel Alba Iulia
- Tribunalul Hunedoara, cauza aflându-se în curs de judecată
- Curtea de Apel Timișoara, care, prin Sentința civilă nr. 345/02.07.2025, a admis acțiunea contribuabilului, cauza aflându-se în faza de recurs la ICCJ
- Curtea de Apel Timișoara, cauza aflându-se în curs de judecată
- Tribunalul Hunedoara, cauza aflându-se în curs de judecată
- Tribunalul Olt, care, prin Încheierea din data de 13.06.2023, a dispus suspendarea judecării cauzei
- Tribunalul Gorj, cauza aflându-se în curs de judecată
- Tribunalul Galați, care, prin sentința civilă nr. 124/30.04.2025, a admis parțial acțiunea contribuabilului, cauza aflându-se în faza procesuală a recursului
- Tribunalul Buzău, cauza aflându-se în curs de judecată
- Tribunalul Vrancea, care, prin Sentința civilă nr. 66/28.02.2025, a admis acțiunea contribuabilului, cauza aflându-se în faza de recurs la Curtea de Apel Galați

- Tribunalul Vrancea, cauza aflându-se în curs de judecată
- Tribunalul Vrancea, care, prin Sentința civilă nr. 188/09.05.2025, a admis acțiunea contribuabilului, cauza aflându-se în faza recursului la Curtea de Apel Galați
- Tribunalul Vrancea, care, prin Sentința civilă nr. 184/09.05.2025, a admis cererea contribuabilului, cauza aflându-se în faza recursului la Curtea de Apel Galați
- Tribunalul Hunedoara, cauza aflându-se în curs de judecată, amânându-se pronunțarea soluției
- Tribunalul Timiș, care, prin Sentința civilă nr. 442/28.05.2025, a admis acțiunea contribuabilului, cauza aflându-se în faza de recurs la Curtea de Apel Timișoara
- Tribunalul Vrancea, care, prin Sentința civilă nr. 337/31.07.2025, a admis acțiunea contribuabilului, cauza aflându-se în faza de recurs la Curtea de Apel Galați

În toate cazurile mai sus prezentate, societățile contestate achiziționează deșeuri feroase și neferoase de la persoane fizice în baza borderourilor de achiziție semnate de furnizor și beneficiar și a declarației pe propria răspundere dată de fiecare persoană fizică, potrivit căreia deșeurile provin din patrimoniul personal, fără a reține impozitul pe venit cu reținere la sursă.

Din analiza documentelor referitoare la achizițiile efectuate de societățile contestate de la persoane fizice, s-a constatat existența unui număr mare de persoane fizice care au furnizat în mod constant cantități mari de deșeuri și care aveau menționate pe adeverințele de primire și de plată că provin din patrimoniul propriu, astfel că organele fiscale emitente ale actelor de impunere contestate au considerat că, de fapt, deșeurile înscrise pe adeverințele de primire și de plată achiziționate de la anumite persoane fizice nu pot proveni din patrimoniul propriu al acestora, având în vedere cantitățile și valoarea foarte mare a acestora, motiv pentru care au stabilit că veniturile realizate de persoanele fizice (persoane fizice care nu sunt înregistrate fiscal să desfășoare acest gen de activitate) reprezintă venituri din alte surse, pentru care există obligația reținerii la sursă a impozitului aferent.

Analiza jurisprudenței relevante

După cum s-a arătat anterior, **deciziile de soluționare au fost atacate la instanțele judecătorești competente, iar instanțele investite cu respectivele acțiuni au pronunțat, cu trei excepții**, soluții de admitere a acțiunilor contribuabililor, cu consecința anulării deciziilor de impunere, soluții care, parte din acestea, au rămas definitive, două dintre soluții fiind pronunțate chiar de către Înalta Curte de Casație și Justiție.

Spre exemplu: Decizia nr. 1929/2024 a Curții de Apel Craiova, pronunțată în Dosarul nr. 3574/95/2022; a fost menținută soluția pronunțată de Tribunalul Gorj, prin Sentința civilă nr. 213/20.03.2024, soluția instanței fiind de respingere a acțiunii contribuabilului, instanța reținând în motivarea soluției faptul că „aprecierea judecătorului fondului, care,

pornind de la statistica cuprinsă în H.G. nr. 942/2017, a validat optica organului fiscal în referire la limita rezonabilă a deșeurilor din patrimoniul personal care pot fi valorificate, respectiv de 500 kg/persoană, se impune a fi menținută”.

Astfel, Curtea de Apel Craiova a constatat că H.G. nr. 942/2017, invocată de organele fiscale ca temei de drept, este un act dat în aplicarea legii, care vine să completeze legea fiscală.

Mai mult, instanța reține că actul normativ menționat nu a fost contestat pe calea acțiunii principale sau pe calea excepției de nelegalitate, actul beneficiind în continuare de prezumțiile legale, întrucât „*actul administrativ normativ intrat în circuitul actelor administrative, până la momentul anulării sale, își va produce efectele reglementatoare, adică va stabili cadrul legal privind cantitățile de deșeuri menajere generate statistic de un locuitor în mediul urban și mediul rural (...)*”.

Totodată, instanța de control judiciar reține „*că normele cu caracter fiscal citate anterior oferă suficiente criterii din care să se poată deduce concret, clar și previzibil modul de aplicare a dispozițiilor art. 114 alin. (1) și (2) lit. g) din Legea nr. 227/2015 și art. 115 alin. (1) din pct. 34 alin. (12) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015*”.

Aceeași soluție de respingere a acțiunii contribuabilului a fost pronunțată și de Tribunalul Olt, prin Sentința civilă nr. 113/2024, în Dosarul nr. 113/2024, soluție menținută de Curtea de Apel Craiova, prin Hotărârea civilă nr. 2221/2024.

Însă, din analiza soluțiilor pronunțate de instanțele judecătorești competente în cauzele mai sus menționate și din datele existente la nivelul Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, reiese că, în marea majoritate a cazurilor, acțiunile contribuabililor, având ca obiect impozitul pe venitul din alte surse, stabilit în sarcina societăților având drept obiect de activitate comerțul cu ridicata al deșeurilor și resturilor, precum și colectarea deșeurilor nepericuloase, recuperarea materialelor reciclabile sortate, **au fost admise**.

Spre exemplu: Prin Decizia nr. 1040/2022, pronunțată de Curtea de Apel Galați, în Dosarul nr. 803/91/2020, prin care a fost admisă acțiunea contribuabilului, instanța judecătorească a reținut faptul că, „*întrucât dispozițiile art. 62 lit. f) din Codul fiscal sunt clare, stipulând neimpozitarea veniturilor de orice fel, în bani sau în natură, primite la predarea deșeurilor din patrimoniul personal, în lipsa indicării vreunei temei de drept privind existența unei situații de excepție de la aplicarea acestor prevederi legale, organul fiscal a procedat în mod eronat la calcularea unui impozit pe veniturile din alte surse. Sub acest aspect, Curtea reține că nicio prevedere legală nu îndreptățește concluzia că predarea unor cantități mari de deșeuri de către aceleași persoane fizice le include pe acestea în categoria persoanelor care au obținut venituri din alte activități, altele decât cele de producție, comerț, prestări servicii, profesii*

liberale și din drepturi de proprietate intelectuală, precum și activități agricole, silvicultură și piscicultură".

Curtea de Apel Galați, în cuprinsul deciziei mai sus menționate, a mai reținut și faptul că „organul fiscal nu a indicat textul legal care definește caracterul repetitiv sau cantitatea maximă de deșeuri ce poate fi predată de o persoană fizică pentru a considera că predarea deșeurilor ar avea caracter repetitiv, de ocupație”, respectiv faptul că „criteriul în funcție de care s-a apreciat de către organele fiscale că deșeurile provin din alte surse și nu provin din gospodăria proprie a fost volumul mare al achizițiilor efectuate de la anumite persoane fizice (...), precum și sumele plătite către acestea, or, actele normative incidente în cauză nu precizează un plafon cantitativ peste care acestea nu se mai pot încadra din punct de vedere fiscal la categoria deșeuri din patrimoniul/gospodăria proprie, ceea ce ar presupune reîncadrarea în categoria de proveniență «alte surse». Pe de altă parte, dacă s-ar reține că deșeurile metalice predate de persoanele fizice nu erau din patrimoniul propriu al acestora, atunci fie deșeurile metalice s-ar fi aflat în patrimoniul afacerii persoanelor fizice, caz în care veniturile obținute nu pot fi încadrate decât ca venituri din activități independente, fie s-ar fi aflat în patrimoniul altor persoane decât cele care au predat deșeurile”.

În concluzie, instanța judecătorească reține că „**faptul că persoanele fizice nu sunt înregistrate fiscal nu poate schimba tratamentul fiscal aplicabil** și nici nu poate atrage răspunderea societății pentru neînregistrarea fiscală a acestora sau, după caz, pentru lipsa de diligență manifestată de organul fiscal **în sensul de a urmări fiscal subiecții pasivi responsabili**”.

Opinia instanțelor de fond care au admis acțiunile contribuabililor și au invalidat soluțiile de respingere pronunțate în soluționarea contestațiilor a fost confirmată de instanțele de recurs, printre care și Înalta Curte de Casație și Justiție, care, prin Decizia nr. 2826/23.05.2024, pronunțată în Dosarul nr. 90/35/2022, a reținut faptul că „nici Codul fiscal, nici Normele metodologice de punere în aplicare a acestuia nu definesc sintagma «deșeuri din patrimoniul personal», cu atât mai puțin prin raportare la o anumită valoare în lei a deșeurilor ce pot fi predate de persoanele fizice anual, cu o astfel de calificare. Astfel, pentru lămurirea sintagmei și stabilirea pragului de 5000 lei/an/persoană, organele fiscale au făcut apel la prevederile H.G. nr. 942/2017 privind aprobarea Planului național de gestionare a deșeurilor, respectiv la dispozițiile O.U.G. nr. 31/2011 privind interzicerea achiziționării de la persoane fizice a metalelor feroase și neferoase și a aliajelor acestora. Însă, din analiza conținutului actelor normative invocate, nu rezultă concluzia la care a ajuns organul fiscal, potrivit căreia stabilirea înțelesului sintagmei «deșeuri din patrimoniul personal» se realizează prin raportare la un anumit prag al valorii acestor deșeuri”.

Prin urmare, Înalta Curte de Casație și Justiție a concluzionat că *organele fiscale au procedat în mod nelegal la calificarea deșeurilor feroase și neferoase ca provenind din patrimoniul personal al persoanelor fizice, prin utilizarea unui prag valoric maxim al acestora, neprevăzut de lege, astfel încât toate concluziile ce au derivat dintr-o astfel de operațiune, inclusiv determinarea obligațiilor fiscale suplimentare stabilite în sarcina contribuabilului sunt nelegale și conduc la anularea de către instanțe a actelor administrative fiscale contestate.*

În ceea ce privește sintagma „deșeuri din patrimoniul personal”, instanța supremă a reținut că, în lipsa unei definiții a acesteia, în cuprinsul Codului fiscal și a Normelor de aplicare a acestuia, această sintagmă trebuie interpretată prin raportare la legislația specifică ce reglementa regimul deșeurilor în perioada ce face obiectul inspecției fiscale, respectiv O.U.G. nr. 31/2011, care face trimitere la sintagma „deșeuri care provin din gospodăriile proprii”.

În concluzie, instanța supremă a reținut faptul că, în condițiile în care contribuabilii prezintă organului fiscal toate documentele impuse de O.U.G. nr. 31/2011, întocmite cu ocazia colectării deșeurilor metalice feroase și neferoase și a aliajelor acestora de la persoane fizice care au declarat că provin din gospodăriile proprii, sunt aplicabile prevederile **art. 62 lit. f)** din Legea nr. 227/2015, potrivit cărora veniturile primite de aceste persoane fizice la predarea deșeurilor **nu sunt impozabile**.

În consecință, referitor la situația acestor venituri, instanța supremă a stabilit că acestea nu intră sub incidența dispozițiilor art. 114 C. fisc., nefiind aplicabile nici prevederile art. 115 din același act normativ, dat fiind că obligația de reținere a impozitului prin stopaj la sursă trebuie respectată doar în condițiile reglementate de art. 114 C. fisc.

În ceea ce privește stabilirea tratamentului fiscal al veniturilor supuse analizei, instanța supremă a reținut că „*pentru a ajunge la concluzia neîncadrării activităților analizate în categoria actelor de comerț, organul de control trebuia să recurgă la **investigații suplimentare asupra persoanelor fizice care au încasat veniturile, lucru care nu s-a realizat***”. Astfel de verificări nu cad în sarcina plătitorului de venit care nu are atribuții de investigare a modalității în care persoanele fizice au dobândit în patrimoniul propriu deșeurile predate.

Există și organe fiscale care au încercat abordarea instanțelor de judecată, respectiv verificarea persoanelor fizice care au încasat venituri din valorificarea deșeurilor, însă, constatându-se că motivările/constatările sunt incomplete, organul de soluționare a contestațiilor a desființat actele administrative fiscale încheiate, indicând motivele desființării. Însă, după desființare, întrucât organele de inspecție fiscală nu au respectat considerentele respectivelor decizii, organul de soluționare a contestațiilor a constatat nulitatea deciziilor de impunere.

MODUL DE UTILIZARE A DATELOR COLECTATE PRIN SISTEMUL RO E-TRANSPORT LA NIVELUL AGENȚIEI NAȚIONALE DE ADMINISTRARE FISCALĂ

Rezumat: Prezentul material își propune prezentarea modului de valorificare operativă, dar și în cadrul analizelor de risc, a datelor colectate în Sistemul RO e-Transport. Totodată, articolul propune utilizatorilor soluții practice pentru a evita situații nedorite, ca urmare a transmiterii unor date eronate în Sistemul RO e-Transport.

Cuvinte-cheie: transport; aplicație; analiză de risc; date; declarare

Use of data collected through the RO e-Transport System at the level of the National Agency for Fiscal Administration

Abstract: This document aims to present how the data collected in the RO e-Transport System can be utilized both operationally and within risk analyses. Additionally, the article provides users with practical solutions to avoid undesirable situations resulting from the submission of erroneous data in the RO e-Transport System.

Keywords: transport; application; risk analysis; data; reporting

Gheorghe CONSTANTINESCU – Inspector-șef Serviciu Antifraudă – Direcția Generală Antifraudă Fiscală, Agenția Națională de Administrare Fiscală

În vederea reducerii decalajului fiscal rezultat din evaziunea și fraudă fiscală și a impactului negativ al acestora asupra nivelului încasărilor la bugetul general consolidat al statului și luând în considerare asigurarea unor condiții de concurență și echitate fiscală în rândul tuturor contribuabililor, în special prin raportare la contribuabilii de bună-credință, care se conformează regulilor fiscale, Guvernul României, prin O.U.G. nr. 41/2022¹, a pus în sarcina operatorilor economici din România obligația de a declara un set de informații cu privire la bunurile transportate în avans față de data efectuării transportului.

Obligația vizează exclusiv bunurile transportate rutier cu mijloace de transport care au o masă maximă tehnic admisibilă de minimum 2,5 tone, încărcate cu bunuri cu o masă brută totală mai mare de 500 kg sau o valoare totală fără TVA mai mare de 10.000 de lei, aferente cel puțin unei partide de bunuri care face obiectul transportului.

Prin raportare la prevederile O.U.G. nr. 116/2023², Sistemul național RO e-Transport este parte integrantă a Sistemului Informatic de Interes Strategic Național, în raport cu care Agenția Națională de Administrare Fiscală are obligații în ceea ce privește utilizarea informațiilor care provin și/sau sunt furnizate de acesta, în activitatea de administrare fiscală, inclusiv pentru prevenirea și combaterea fraudei și evaziunii fiscale.

A. Sursa și structura datelor de input în Sistemul RO e-Transport

A.1. Fundamentul datelor colectate în Sistemul RO e-Transport este reprezentat de datele referitoare la bunurile transportate, declarate de către contribuabili în avans față de momentul începerii transportului rutier. Setul de date cuprinde informații referitoare la partenerii comerciali implicați, la natura, cantitatea și valoarea bunurilor, date

¹ Ordonanța de urgență nr. 116/2023 privind unele măsuri pentru gestionarea și evidențierea veniturilor curente ale bugetului public prin implementarea unor proiecte de digitalizare, publicată în M. Of. nr. 1138 din 15 decembrie 2023.

² Ordonanța de urgență nr. 116/2023 privind unele măsuri pentru gestionarea și evidențierea veniturilor curente ale bugetului public prin implementarea unor proiecte de digitalizare, publicată în M. Of. nr. 1138 din 15 decembrie 2023.

cu privire la tipul și scopul operațiunii comerciale în baza cărora se transportă bunurile, date referitoare la parcursul rutier al bunurilor pe teritoriul național (locul de încărcare și locul de descărcare), data începerii transportului, date referitoare la entitatea care transportă bunurile și la identificarea vehiculului de transport utilizat (numărul de înmatriculare).

Declararea datelor în Sistemul RO e-Transport se face prin utilizarea unor aplicații informatice dedicate, prin intermediul cărora contribuabilii obțin un cod unic – cod UIT, cu ajutorul căruia se identifică datele aferente unei partide de bunuri.

A.2. Pentru verificarea modului în care obligația de declarare a bunurilor transportate rutier este respectată de către contribuabili, Agenția Națională de Administrare Fiscală a instalat în punctele de trecere a frontierelor de stat camere de luat vederi cu funcția de recunoaștere a numerelor de înmatriculare. Acestea constituie o altă sursă de input în Sistemul RO e-Transport, cu rol de a verifica datele declarate anticipat, referitoare la identificarea vehiculului de transport utilizat și la parcursul rutier al bunurilor.

A.3. O altă sursă de date input este reprezentată de datele preluate de la instalațiile de cântărire a vehiculelor, amplasate de asemenea în punctele de trecere a frontierelor. Astfel, în funcție de categoria mijlocului de transport utilizat, pot fi identificate vehicule care transportă cantități mai mari decât cele declarate în Sistemul RO e-Transport.

A.4. Pentru a permite autorităților competente determinarea potențialelor puncte de deturnare din sau în lanțul de aprovizionare, o importantă sursă de input în sistem este constituită de datele de poziționare a vehiculelor de transport.

A.5. În sfârșit, o altă sursă importantă de input este reprezentată de datele preluate din sistemele informatice ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în special cele preluate din proiectele de digitalizare implementate. Ca de exemplu: RO e-Factura, RO e-Case de marcat electronice, RO e-TVA, RO e-Sigiliu, precum și alte baze de date și module informatice deținute.

B. Modul de valorificare a datelor colectate prin Sistemul RO e-Transport

Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin structurile de specialitate, are obligații și responsabilități în utilizarea

informațiilor colectate prin proiectele de digitalizare implementate în activitatea de administrare fiscală, precum și pentru prevenirea și combaterea fraudei și evaziunii fiscale, în conformitate cu atribuțiile conferite de prevederile Hotărârii Guvernului nr. 520/2013³ privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

În acest sens, au fost determinate profiluri de risc fiscal, precum și neconcordanțele și/sau necorelările din sistemul de declarare și/sau evidență contabilă și fiscală, ce au fost preluate cu ajutorul Centrului Național pentru Informații Financiare, în aplicații informatice specifice ce sunt utilizate în activitatea de administrare fiscală.

Astfel, în baza datelor Sistemului RO e-Transport, au fost dezvoltate o serie de alerte și indicatori de risc operativi și de natură a comportamentului fiscal al beneficiarilor bunurilor transportate.

B.1. Alerte operative și sprijin informatic acordat echipelor mobile de control în trafic

Pentru a eficientiza activitatea echipelor mobile de control ale Direcției Generale Antifraudă Fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care acționează în trafic, cu ajutorul datelor de input în Sistemul RO e-Transport, sunt generate alerte operative și sprijin informatic, astfel:

a) Identificarea transporturilor de bunuri nenotifycate în Sistemul RO e-Transport. Măsura identificării bunurilor care intră sub sfera de aplicare a obligațiilor RO e-Transport nenotifycate în sistem se aplică diferențiat în funcție de locul geografic în care sunt efectuate verificările

- Astfel, având în vedere obligațiile de declarare prevăzute pentru transporturile de bunuri de natură intracomunitară, aplicațiile informatice dezvoltate pe baza datelor colectate prin Sistemul RO e-Transport semnaleză operativ inspectorilor antifraudă care își desfășoară activitatea în proximitatea punctelor de intrare-ieșire în/din România vehiculele de transport care circulă pe drumurile publice fără a fi înregistrate în Sistemul RO e-Transport. În acest sens, sistemul informatic compară numerele de înmatriculare captate de camerele de luat vederi amplasate în punctele de trecere a frontierei cu numerele de înmatriculare declarate de utilizatori în Sistemul RO e-Transport pentru transporturi care au alocate coduri UIT valide. Sistemul informatic încadrează automat transportul care tranzitează punctele de trecere a frontierei în trei

³ Hotărârea Guvernului nr. 520/2013 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu modificările și completările ulterioare, publicată în M. Of. nr. 473 din 30 iulie 2013.

clase de risc și semnaleză operativ acest lucru inspectorilor antifraudă, care acționează conform procedurilor specifice de lucru.

- În cazul transporturilor pe teritoriul național, caz în care rețeaua drumurilor publice este mult mai vastă, iar obligația de declarare se referă strict la bunurile cu risc fiscal ridicat, măsura identificării bunurilor care intră sub sfera de aplicare a obligațiilor RO e-Transport nenotificate în sistem se aplică în baza verificărilor operative efectuate în trafic de inspectorii antifraudă și/sau de aceștia în colaborare cu reprezentanții altor instituții cu atribuții în materie. În această situație, sistemul informatic permite verificarea existenței codului UIT valid pentru un anumit mijloc de transport marfă, chiar și când acesta este în mișcare, pe baza numărului de înmatriculare, precum și prin interogarea altor elemente preluate din documentele de transport, prin oprirea pentru control a vehiculului.

Recomandare: Pentru evitarea unor verificări nedorite în trafic, este esențială obținerea unui cod UIT care să fie valid pe întreaga perioadă a transportului, iar, în cazul în care, din motive diverse, mijlocul de transport este schimbat pe traseul dintre locul de încărcare și locul de descărcare, înaintea reluării parcursului pe drumurile publice din România, în Sistemul RO e-Transport, trebuie actualizat numărul de înmatriculare a vehiculului care continuă transportul.

Pentru a preveni efectuarea mai multor transporturi de bunuri cu caracteristici similare (loc de încărcare/descărcare, natura și cantitatea bunurilor transportate etc.), pe perioada valabilității unui cod UIT, sistemul informatic corelează datele din Sistemul RO e-Transport cu datele provenite de la alte sisteme de monitorizare automată a traficului rutier.

b) Identificarea transporturilor notificate în Sistemul RO e-Transport, destinate unor anumiți contribuabili sau efectuate cu anumite mijloace de transport

- Astfel, a fost dezvoltat un mecanism de consemn pentru transporturile de bunuri destinate unor contribuabili care prezintă risc fiscal pentru administrația fiscală (firme care nu sunt identificate pentru control – *missing trader*, entități care se află în diverse faze de executare

silită – OPANAF nr. 2546/2016⁴ etc.). Prezența în proximitatea punctelor de intrare/ieșire în/din România a vehiculelor de transport bunuri destinate contribuabililor aflați în consemn este semnalată automat inspectorilor antifraudă cu ajutorul sistemului informatic. De asemenea, trebuie precizat că, pe baza notificărilor efectuate în Sistemul RO e-Transport, acest tip de informații este disponibil înainte de punerea în mișcare pe drumurile publice a bunurilor destinate unui contribuabil aflat în consemn, permițând inspectorilor antifraudă anticiparea unei acțiuni de control în trafic prin raportare la resursele existente. Acest mecanism funcționează ca o rețea inteligentă de avertizare, care generează instrucțiuni specifice pentru echipele de control pe baza datelor analizate în timp real.

- Un mecanism similar de consemn este dezvoltat și pentru mijloacele de transport care au fost implicate anterior în anumite operațiuni frauduloase de transport.

Precizare: Atribuirea stării de consemn are caracter excepțional, aceasta fiind instituită exclusiv în cazul contribuabililor care prezintă un grad mare de risc fiscal pentru administrația fiscală, fapt pentru care nu este aplicabilă contribuabililor cu comportament fiscal adecvat.

Sistemul de consemne reprezintă o evoluție a controalelor fiscale, de la cele bazate pe intuiție sau reclamații la cele bazate pe date și analiză predictivă, oferind autorităților fiscale un instrument puternic pentru combaterea evaziunii fiscale în timp real.

c) Identificarea transporturilor notificate în Sistemul RO e-Transport, cu masă brută totală transportată neconformă

- O altă categorie de alerte generate operativ de sistemul informatic constă în semnalarea operativă a transporturilor de bunuri care tranzitează punctele de intrare/ieșire în/din România, a vehiculelor de transport bunuri care transportă cantități de bunuri cu o greutate superioară masei brute declarate în Sistemul RO e-Transport. Alerta preia datele de la instalațiile de cântărire din punctele de trecere a frontierelor, ponderate cu masa tehnică (tara) a mijlocului de transport în funcție de categoria acestuia și alte mase tehnic necesare transportului și compară datele obținute cu greutatea brută a partidelor de bunuri declarate în Sistemul RO e-Transport, transportate cu respectivul vehicul.

⁴ Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2546/2016 pentru aprobarea Procedurii de aplicare a măsurilor asigurătorii de către organele fiscale competente și pentru aprobarea modelelor, modului de utilizare și de păstrare a unor formulare, publicat în M. Of. nr. 703 din 9 septembrie 2016.

Recomandare: Indiferent de unitatea de măsură selectată la declararea transportului în Sistemul RO e-Transport, este necesară completarea corectă în kilograme a datelor în câmpul de date „greutate brută”. Pentru a evita erorile de declarare, este necesar a se avea în vedere prevederile art. 3 pct. 8 din Ordinul comun nr. 1337/1268/2024⁵, mai ales în cazurile în care ambalajele bunurilor transportate au o greutate semnificativă.

B.2. Indicatori de risc fiscal

Analiza de risc fiscal are un rol esențial în gestionarea și prevenirea riscurilor legate de obligațiile fiscale. Pe scurt, rolul ei principal este de a identifica, evalua și gestiona riscurile care pot conduce la neconformitate fiscală, pierderi financiare, penalități sau daune reputaționale.

De asemenea, o analiză de risc bine efectuată, fundamentată pe un volum însemnat de date provenite din mai multe surse, previne acțiunile de control aleatorii ale autorității fiscale, permițând contribuabililor cu o conduită fiscală corectă (declarare completă, plăți la timp, corelarea datelor din declarații) să beneficieze de stabilitate administrativă și de mai puține verificări.

Datele colectate în Sistemul RO e-Transport, împreună cu date preluate din sistemele informatice ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în special cele preluate din proiectele de digitalizare implementate (RO e-Factura, RO e-Case de marcat electronice, RO e-TVA, RO e-Sigiliu), precum și alte baze de date și module informatice deținute, au permis dezvoltarea unui set de indicatori de risc care vizează în special următoarele aspecte:

a) Creșterea bazei contribuabililor înregistrați în scop de TVA

a.1. Un prim indicator de risc vizează contribuabili neînregistrați în scop de TVA, care, conform datelor din Sistemul RO e-Transport, efectuează achiziții intracomunitare a căror valoare însumată atinge plafonul de 10.000 euro (34.000 lei), prevăzut la art. 268 alin. (4) lit. b) C. fisc.⁶, fără a se fi înregistrat în scop de TVA.

Scop: înregistrarea contribuabililor în scop de TVA, conform prevederilor art. 317 alin. (2) C. fisc., urmată de verificarea obligației de depunere a D-301 în perioadele când sunt declarate achiziții intracomunitare de bunuri și, implicit, compararea valorilor constituite ca bază de impozitare

declarate în Sistemul RO e-Transport și completate în Decontul special de taxă pe valoarea adăugată.

a.2. Un alt indicator de risc își propune identificarea contribuabililor care au depășit plafonul de scutire de taxă de 395.000 lei, prevăzut la art. 310 alin. (1) C. fisc., și nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent.

Scop: identificarea contribuabililor neînregistrați în scop de TVA care, conform datelor existente în Sistemul RO e-Transport, realizează tranzacții comerciale la valori ce prezintă indicii credibile pentru atingerea cifrei de afaceri de peste 395.000 lei, și înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA, conform prevederilor art. 316 C. fisc., urmată de verificarea obligației de depunere a Decontului de TVA.

a.3. Alt indicator de risc își propune identificarea inconsistentei între datele declarate ca valoare a achizițiilor intracomunitare de bunuri în Sistemul RO e-Transport de către contribuabili înregistrați în scopuri de TVA, ca alte persoane care efectuează achiziții intracomunitare sau pentru servicii, conform art. 317 C. fisc., în raport cu valoarea bazei impozabile declarate prin Decontul special de taxă pe valoarea adăugată.

Scop: identificarea contribuabililor înregistrați în scop de TVA, conform art. 317 C. fisc., care realizează achiziții intracomunitare de bunuri și nu depun D-301 (implicit nu plătesc TVA aferentă), precum și a celor care declară în Decontul special de taxă pe valoarea adăugată o bază impozabilă inferioară celei din RO e-Transport.

b) Reprezentarea fiscală corectă a bunurilor transportate

b.1. Pentru bunurile comercializate către parteneri interni a fost dezvoltat un indicator de risc, prin care sunt identificate cazurile în care bunurile declarate în RO e-Transport, ca **Tip operațiune – TTN și Scop operațiune – Comercializare**, nu au fost emise, în perioada de referință, facturi în Sistemul RO e-Factura, sau valorile din e-Factura sunt substanțial mai mici în raport cu valorile declarate în RO e-Transport.

Scop: identificarea contribuabililor care transportă bunuri cu risc fiscal ridicat, comercializate fără fiscalizarea tranzacțiilor.

⁵ Ordin comun nr. 1337/1268/2024 al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală și al președintelui Autorității Vamale Române pentru aprobarea Procedurii de utilizare și funcționare a sistemului național privind monitorizarea transporturilor de bunuri RO e-Transport, publicat în M. Of. nr. 597 din 27 iunie 2024.

⁶ Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în M. Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015.

b.2. La același capitol a fost dezvoltat un alt indicator de risc pentru identificarea contribuabililor care declară achiziții intracomunitare și/sau importuri de bunuri fără a înregistra venituri din comercializarea bunurilor pe piața internă. În acest scop, se utilizează datele existente în Sistemul RO e-Transport, prin raportare la informațiile colectate în Sistemele RO e-Factura și RO e-Case de marcat electronice.

Scop: identificarea contribuabililor care declară achiziții intracomunitare cu scop operațiune comercializare și/sau operațiuni de import, care, ulterior, nu comercializează/fiscalizează bunurile.

c) Protejarea bazei impozabile prin asigurarea unui mediu concurențial corect

c.1. Pentru identificarea situațiilor în care bunurile comercializate sunt subevaluate în cazul operațiunilor reprezentând achiziții intracomunitare de bunuri, import și comercializarea bunurilor cu risc fiscal ridicat, pe baza datelor existente în Sistemul RO e-Transport, a fost implementat un indicator de risc specific. Prin modul de calcul, indicatorul determină prețul mediu pe kg pentru un produs (identificat prin cod NC⁷), prin raportarea valorii totale pe cod NC la total masă netă pe cod NC în respectiva săptămână/lună. Indicatorul determină contribuabilii care, în cursul respectivei perioade, au declarat valori ce se abat semnificativ în raport cu valoarea mediană.

Scop: identificarea contribuabililor care declară achiziția/comercializarea unor bunuri la valori considerabil subevaluate în raport cu valoarea unitară mediană a bunurilor din aceeași categorie de cod NC, cu consecința diminuării bazei de impozitare și afectarea mediului de afaceri.

c.2. Un alt indicator de risc își propune să identifice situațiile în care operațiunile impozabile de comercializare a bunurilor cu risc fiscal ridicat sunt disimulate sub forma unor transporturi de bunuri reprezentând transfer între gestiuni. Indicatorul identifică contribuabilii care declară ca loc de descărcare pentru notificările

cu transfer între gestiuni adrese unde nu dețin puncte de lucru.

Scop: identificarea contribuabililor care, prin declararea transporturilor ca transferuri între gestiuni la adrese care nu sunt declarate ca puncte de lucru, nu fiscalizează comercializarea acestora.

c.3. Similar, a fost dezvoltat un indicator de risc care își propune să identifice situațiile în care operațiunile impozabile de comercializare a bunurilor achiziționate intracomunitar sunt disimulate sub forma unor transporturi de bunuri pentru prestarea de servicii intracomunitare, urmată de reexpedierea acestora în statul membru din care au fost transportate inițial (operațiuni de tip Lohn). Indicatorul verifică în RO e-Transport declararea alternativă a unor operațiuni de tip Lohn (intrare/ieșire), precum și existența personalului salariat de specialitate.

Scop: identificarea eventualelor operațiuni de transport de tip achiziții intracomunitare cu scop comercializare, disimulate ca operațiuni de tip Lohn (prestări servicii intracomunitare).

Eficiența analizei de risc se bazează pe modelele matematice utilizate, precum și pe modul de constituire și interpretare a indicatorilor de risc dezvoltați. Cu toate acestea, un rol determinant pentru obținerea unor rezultate corecte îl are caracterul omogen și corect al datelor declarate în Sistemul RO e-Transport. Erorile de declarare, voite sau nu, afectează rezultatele analizei de risc, putând determina din partea administrației fiscale solicitări suplimentare de informații sau chiar declanșarea unor acțiuni de control la respectivii contribuabili.

Cu excepția declarării în Sistemul RO e-Transport a unor cantități diferite de cele care fac obiectul transportului de bunuri, cadrul legal nu sancționează datele eronate declarate în sistem. Pentru a conștientiza mediul de afaceri cu privire la datele eronate sau inconsistente transmise prin Sistemul RO e-Transport, în limita resurselor instituționale deținute, administrația fiscală notifică individual, prin Spațiu Privat Virtual, utilizatorii în vederea conștientizării și, după caz, pentru prevenirea unor declarații ulterioare eronate.

⁷ Codul NC reprezintă poziția tarifară, supoziția tarifară sau codul tarifar, astfel cum sunt prevăzute în Regulamentul (CEE) nr. 2.658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful Vamal Comun, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1.101/2014 al Comisiei din 16 octombrie 2014 de modificare a anexei I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun, publicat în JO L 312 din 31 octombrie 2014.

TVA

În preambulul acestei secțiuni, având ca obiectiv evidențierea unor recomandări practice de aplicare a prevederilor fiscale, raportat la diversele întrebări și probleme apărute în practica profesională, vă aducem la cunoștință că acestea reprezintă opinia autorului care le-a conceput, în calitate de lector al cursului Camerei Consultanților Fiscali în materia respectivă, și nu poziția Camerei Consultanților Fiscali, ca organizație profesională.

Rezumat: Materialul analizează, printr-o abordare practică, o serie de aspecte relevante privind tratamentul fiscal și contabil al taxei pe valoarea adăugată, pornind de la situații concrete întâlnite în practică. Sunt prezentate implicațiile TVA în cazul vânzării unor terenuri dobândite prin moștenire, evidențiindu-se condițiile în care aceste operațiuni nu intră în sfera de aplicare a taxei și nu generează obligații de înregistrare în scopuri de TVA. De asemenea, sunt analizate cerințele documentare pentru justificarea scutirii de TVA aferente livrărilor intracomunitare de bunuri, fiind evidențiat raportul dintre legislația națională și cea europeană, precum și caracterul opțional al aplicării anumitor prevederi comunitare. În final, materialul abordează tratamentul contabil al TVA stabilită suplimentar de autoritățile fiscale, inclusiv în situația în care aceasta este contestată în instanță, subliniind aplicarea principiului prudenței și modalitățile de reflectare în contabilitate a acestor obligații.

Cuvinte-cheie: TVA; livrări intracomunitare; scutire de TVA; documente justificative; terenuri moștenite; operațiuni neimpozabile; înregistrare în scopuri de TVA; taxare inversă; analiză fiscală; erori contabile; control fiscal; activ contingent; legislație fiscală; contabilitate

VAT

Abstract: This paper analyzes, through a practical approach, a series of relevant aspects regarding the fiscal and accounting treatment of value added tax, based on concrete situations encountered in practice. It presents the VAT implications in the case of the sale of land acquired through inheritance, highlighting the conditions under which such transactions fall outside the scope of VAT and do not trigger VAT registration obligations. It also examines the documentary requirements for justifying VAT exemption for intra-Community supplies of goods, emphasizing the relationship between national and European legislation, as well as the optional nature of applying certain EU provisions. Finally, the paper addresses the accounting treatment of additional VAT assessed by the tax authorities, including situations where it is challenged in court, highlighting the application of the prudence principle and the methods of reflecting such obligations in accounting.

Keywords: VAT; intra-Community supplies; VAT exemption; supporting documents; inherited land; non-taxable transactions; VAT registration; reverse charge; tax analysis; accounting errors; tax audit; contingent asset; tax legislation; accounting

I. Mariana VIZOLI – Consultant fiscal; Lector – Camera Consultanților Fiscali:

Întrebarea nr. 1:

Persoana fizică (PF) dobândește un teren agricol în anul 2015, prin moștenire. Ulterior, parcelează terenurile (5 parcele) și, împreună cu ceilalți proprietari din zonă, fac un PUZ, construiesc cale de acces și aduc utilități, transformând terenul în teren construibil. PF dorește să vândă parcelele de teren la prețul de 15.000 euro/buc.

- Poate vinde parcelele printr-un singur act notarial, fără a se înregistra în scop de TVA?
- Poate vinde o primă parcelă fără TVA, iar ulterior să se înregistreze în scop de TVA, în vederea vânzării celorlalte parcele?
- Dacă se înregistrează în scop de TVA anterior vânzării parcelelor și vinde către un plătitor de TVA, poate aplica taxarea inversă? În acest caz, este obligată să transmită o factură prin sistemul e-Factura?
- Dacă s-a înregistrat în scop de TVA, în 2026, în vederea vânzării parcelelor și le vinde în 2026, după cât timp poate redeveni neplătitor de TVA, dacă nu mai desfășoară alte activități economice?

Răspuns:

Întrucât terenurile au fost obținute în anul 2015 prin moștenire, indiferent de faptul că au fost construite drumuri de acces și au fost aduse utilități, livrarea acestora nu este în sfera TVA, potrivit prevederilor pct. 4 alin. (2) din Normele metodologice date în aplicarea art. 269 C. fisc.

Acest regim fiscal se menține indiferent dacă terenurile sunt vândute printr-un singur act notarial sau sunt vândute succesiv, prin mai multe acte notariale. Fiind operațiuni neimpozabile, nu implică înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei fizice și nici emiterea de facturi. În situația în care persoana fizică în cauză se înregistrează în scopuri de TVA pentru alte activități economice, regimul fiscal al vânzării terenurilor moștenite nu se modifică, acestea fiind operațiuni neimpozabile din punctul de vedere al TVA.

În consecință, nu este necesar răspunsul la celelalte întrebări, care erau formulate în contextul în care operațiunea ar fi fost în sfera TVA.

Întrebarea nr. 2:

- Firma SC A.A.A. SRL prestează servicii de specialitate și către clienți a căror activitate este în domeniul fabricării și intermedierei articolelor de îmbrăcăminte, în principal, CAEN: 4616, 4641, 1413, 1419, 1439. Acești clienți ai firmei A.A.A. SRL livrează bunuri atât către cumpărători plătitori de TVA de pe teritoriul României, cât și către cumpărători din Uniunea Europeană, care comunică un cod valid de TVA. Pentru livrările intracomunitare de bunuri efectuate către clienți din UE, pentru justificarea scutirii de TVA, s-au utilizat, conform prevederilor

Codului fiscal și OMF nr. 103/2016, așa cum a fost modificat prin OMF nr. 2148/2020, următoarele documente:

- factura de livrare, cu codul de TVA atribuit cumpărătorului din alt stat membru;
- contract/comandă;
- CMR semnat de către cumpărător sau alt document de transport specific firmelor de curierat, cum ar fi Fan Courier, FedEx;
- documente bancare care atestă plata pentru expedierea sau transportul bunurilor, respectiv ordine de plată electronice și extrase de cont.

Aceste documente sunt suficiente pentru justificarea scutirii de TVA pentru livrări intracomunitare (conform prevederilor legale)? Menționăm că societatea îndeplinește și condiția prevăzută în Codul fiscal, art. 325 alin. (1), respectiv de depunere a declarației recapitulative.

- Ce prevederi legislative primează în legătură cu justificarea scutirii de TVA pentru livrări intracomunitare de bunuri:
 - prevederile art. 10 alin. (1), art. 10 alin. (10), art. 10 alin. (11) lit. c) pct. 1 și 2 din OMF nr. 103/2016 actualizat, sau;
 - prevederile art. 45a din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) 2018/1912 al Consiliului din 4 decembrie 2018 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 în ceea ce privește anumite scutiri pentru operațiunile intracomunitare, denumit în continuare Regulamentul nr. 282/2011?

Răspuns:

Înțelegem că problema ridicată se referă la documentele pe baza cărora se justifică transportul intracomunitar aferent livrărilor intracomunitare de bunuri, respectiv dacă este obligatorie aplicarea prevederilor art. 45a din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificat prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) 2018/1912 al Consiliului din 4 decembrie 2018 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 în ceea ce privește anumite scutiri pentru operațiunile intracomunitare, sau se pot aplica prevederile naționale, respectiv prevederile art. 10 alin. (1), art. 10 alin. (10), art. 10 alin. (11)

lit. c) pct. 1 și 2 din OMF nr. 103/2016, cu modificările și completările ulterioare.

Menționăm că această problemă a fost soluționată prin Circulara Ministerului Finanțelor Publice nr. 70491/9.03.2021, în care s-a stabilit faptul că persoanele impozabile nu sunt obligate să aplice Regulamentul nr. 282/2011 pentru a justifica transportul intracomunitar al bunurilor livrate intracomunitar, ci au dreptul să aplice legislația națională, respectiv prevederile OMFP nr. 103/2016.

Circulara oferă și considerentele juridice ale soluției legislative. În plus, se menționează că persoanele impozabile nu sunt obligate să justifice organelor fiscale motivul pentru care au ales să aplice prevederile OMFP nr. 103/2016, și nu pe cele ale Regulamentului 282/2011.

Mai mult, de curând, și Curtea de Justiție a Uniunii Europene a tranșat această problemă în sensul celor de mai sus, prin decizia în cauza C-639/24, *Flo Venner*, din care redăm principalele considerente:

„17. De asemenea, articolul 138 alineatul (1) din Directiva TVA nu condiționează acordarea scutirilor pe care le prevede de deținerea de către vânzător a unor dovezi specifice.

18. Această interpretare este confirmată de obiectivele urmărite de articolul 45a din Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011 și de Directiva TVA. În ceea ce privește considerentele (3)-(5) ale Regulamentului de punere în aplicare nr. 2018/1912, care a introdus articolul 45a în Regulamentul de punere în aplicare nr. 282/2011, ele confirmă că prezumția în discuție a fost prevăzută, în esență, în scopul de a facilita administrarea probelor pentru aplicarea scutirii referitoare la livrările intracomunitare, în interesul întreprinderilor și al administrațiilor fiscale, fără a exclude însă posibilitatea de prezentare a altor dovezi decât cele vizate de această prezumție.”

În concluzie, persoanele impozabile care realizează livrări intracomunitare de bunuri au dreptul să justifice transportul internațional, conform prevederilor OMFP nr. 103/2016, cu modificările și completările ulterioare, aplicarea Regulamentului nr. 282/2011 fiind opțională.

II. Lucian BARBU – Tax Partner, Nestor Nestor Diculescu Kingston Petersen:

Întrebare:

- „1. Cum se înregistrează în contabilitate TVA suplimentară de plată stabilită în urma unui control ANAF în anul 2023, TVA dedusă eronat în perioada 2020-2023? TVA s-a achitat în întregime în 2023. Concomitent s-a depus contestație în instanță, contestație care se judecă și în prezent.
2. Care sunt înregistrările contabile și cum trebuie să figureze în contabilitate TVA contestată în instanță?”

Răspuns:

Întrucât din întrebare nu rezultă motivul pentru care organul fiscal de control a stabilit că TVA nu ar fi trebuit să fie considerată deductibilă, vom prezenta un răspuns cu caracter general.

În mod normal, atunci când nu există drept de deducere a TVA, suma reprezentând TVA se poate înregistra fie ca o cheltuială curentă a perioadei (de exemplu, atunci când se referă la achiziția unui serviciu utilizat în perioada respectivă sau a unui bun care nu reprezintă mijloc fix amortizabil), fie se include ca parte a costului de achiziție în cazul bunurilor amortizabile.

În situația în care, într-un exercițiu financiar ulterior, se identifică o eroare de tratament, aceasta ar trebui evidențiată în contabilitate ca o eroare contabilă, respectiv:

- corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat (contul 1174, „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”);
- erorile nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuși, potrivit politicilor contabile aprobate la nivelul societății, erorile nesemnificative pot fi corectate pe seama contului de profit și pierdere (cont 635, „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”).

Caracterul semnificativ se judecă prin raportare la pragul de semnificație stabilit prin politicile contabile ale societății.

Chiar și în condițiile în care societatea apreciază că tratamentul aplicat inițial a fost de fapt corect, organul fiscal fiind într-o eroare și se așteaptă ca eroarea organului fiscal să fie corectată de instanța de judecată, printr-o decizie în favoarea contribuabilului (fapt pentru care a depus contestație), decizia de impunere emisă de organul fiscal se bucură de prezumția de legalitate până la răsturnarea ei de către instanța de judecată.

În acest sens, apreciem că o reflectare corectă în contabilitate, în linie cu principiul prudenței, ar fi următoarea:

- evidențierea costului cu TVA constatată nedeductibilă de organul fiscal și aplicarea tratamentului contabil descris mai sus aferent corectării erorilor contabile (eventual și cu depunerea unei declarații de impozit pe profit rectificative, în cazul în care cheltuiala îndeplinește condițiile de fond și de formă pentru deducerea la calculul impozitului pe profit – aici trebuie analizat de la caz la caz în ce măsură o sumă nedeductibilă din punctul de vedere al TVA reprezintă cheltuială deductibilă sau nedeductibilă la calculul impozitului pe profit);
- în cazul în care, ulterior, decizia instanței de judecată acordă dreptate contribuabilului, societatea va face recunoașterea sumei respective ca venit (impozabil), în exercițiul în care instanța a acordat dreptate contribuabilului.

Pe durata litigiului, societatea poate prezenta în notele la situațiile financiare un activ contingent (cont extrabilanțier 807, „Active contingente”), aferent unui drept de creanță ce poate rezulta din litigiul în instanță, al cărui rezultat este incert.

Impozit pe venit

Rezumat: Materialul prezintă principalele reguli fiscale aplicabile impozitului pe venit și contribuțiilor sociale obligatorii în România, în contextul anului 2025, printr-o serie de întrebări și răspunsuri practice. Sunt analizate tratamentele fiscale pentru diverse tipuri de venituri, precum drepturile de proprietate intelectuală, veniturile din dobânzi și cele din activități sportive, evidențiindu-se obligațiile privind impozitul pe venit, contribuția de asigurări sociale (CAS) și contribuția de asigurări sociale de sănătate (CASS), inclusiv plafoanele și excepțiile aplicabile. De asemenea, sunt detaliate situații frecvente din practica de payroll, precum decontarea transportului angajaților, tratamentul tichetelor de masă și cadou, aplicarea plafonului de beneficii neimpozabile de 33%, precum și condițiile de cumul al pensiei cu veniturile salariale. Materialul clarifică interpretări legislative relevante și oferă repere pentru conformarea fiscală corectă atât pentru angajatori, cât și pentru persoane fizice.

Cuvinte-cheie: impozit pe venit; CAS; CASS; drepturi de autor; venituri din investiții; activitate sportivă; beneficii salariale; plafon 33%; tichete de masă; tichete cadou; decont transport; Declarația unică; legislație fiscală; payroll

Income tax

Abstract: The material presents the main fiscal rules applicable to income tax and mandatory social contributions in Romania in the context of 2025, through a series of practical questions and answers. It analyses the tax treatment of various types of income, such as intellectual property rights, interest income, and income from sports activities, highlighting obligations related to income tax, social security contributions (CAS), and health insurance contributions (CASS), including applicable thresholds and exemptions. It also details common payroll practice situations, such as reimbursement of employee transportation costs, the tax treatment of meal vouchers and gift vouchers, the application of the 33% cap on non-taxable benefits, as well as the conditions for combining pension income with salary income. The material clarifies relevant legislative interpretations and provides guidance for proper tax compliance for both employers and individuals.

Keywords: income tax; CAS; CASS; copyright income; investment income; sports activity; employee benefits; 33% cap; meal vouchers; gift vouchers; transport reimbursement; Single Tax Return; tax legislation; payroll

Luminița OBACIU – Senior Payroll Partner, Soter & Partners

Întrebarea nr. 1:

O societate plătește, în baza unui contract de venituri din drepturi de proprietate intelectuală, unei persoane fizice o sumă de bani pentru care reține și plătește impozit pe venit, după deducerea cotei forfetare de 40%. Trebuie să rețină și CAS, și CASS, având în vedere că persoana fizică respectivă este salariată? Dar dacă nu ar fi salariată?

Răspuns:

În cazul persoanelor fizice care obțin **venituri din drepturi de proprietate intelectuală** la nivelul anului 2025 sunt datorate contribuțiile sociale conform celor de mai jos:

- ▶ **Impozit** pe venituri din drepturi de autor în cotă de 10% din venitul impozabil (venitul impozabil = venit brut – cotă forfetară 40%);

▶ Contribuția de asigurări sociale (CAS):

- Dacă venitul net anual este mai mic de 12 salarii minime (din anul obținerii venitului), persoana fizică nu este obligată la plata CAS;
- Dacă venitul net anual > 12 salarii minime, CAS anual este $25\% \times 12$ salarii minime (12.150 lei/an);
- Dacă venitul net anual > 24 salarii minime, CAS anual este $25\% \times 24$ salarii minime (24.300 lei/an).

Din perspectiva CAS, în cazul în care veniturile din drepturi de proprietate intelectuală:

- dacă veniturile sunt realizate de la un singur plătitor și depășesc plafonul, **plătitorul are obligația să calculeze și să rețină CAS;**
- dacă veniturile sunt realizate din mai multe surse, contribuabilul desemnează plătitorul care va reține contribuția;

- dacă nu s-a reținut contribuția sau aceasta este insuficientă, regularizarea se efectuează prin **Declarația unică – pe baza veniturilor realizate**.

! Excepții: Nu se datorează CAS pentru veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, dacă acestea sunt realizate de:

- persoane care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor;
 - persoane care au calitatea de pensionar.
- **Contribuția de asigurări sociale de sănătate (CASS):**
- Dacă venitul net anual este mai mic de 6 salarii minime (din anul obținerii venitului), persoana fizică nu este obligată la plata CASS;
 - Dacă venitul net anual > 6 salarii minime, atunci CASS datorată anual este $10\% * 6$ salarii minime (2.430 lei);
 - Dacă venitul net anual > 12 salarii minime, CASS anual este $10\% * 12$ salarii minime (4.860 lei);
 - Dacă venitul net anual > 24 salarii minime, CASS anual este $10\% * 24$ salarii minime (9.720 lei).

► **Din perspectiva CASS, în cazul în care veniturile din drepturi de proprietate intelectuală:**

- dacă veniturile sunt realizate de la un singur plătitor și depășesc plafonul, **plătitorul are obligația să calculeze și să rețină CASS;**
- dacă veniturile sunt realizate din mai multe surse, contribuabilul poate desemna plătitorul sau va regulariza obligația prin **Declarația unică – pe baza veniturilor realizate**.

! Excepții (modificate legislativ): Nu se datorează CASS pentru veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate de persoane fizice care:

- obțin venituri din salarii și asimilate salariilor;
- au calitatea de pensionari.

Întrebarea nr. 2:

Pentru venituri din dobânzi se datorează CASS?

Răspuns:

Veniturile din investiții (dobânzi) sunt subiect de CASS [art. 155 alin. (1) lit. g) C. fisc.].

Conform art. 170 alin. (2) C. fisc., persoanele fizice care obțin venituri din dobânzi vor datora CASS dacă au realizat venituri extra-salariale (altele decât venituri din activități independente), **a căror valoare cumulată este cel puțin egală cu plafonul minim anual de 6 salarii minime brute pe țară**, din una sau mai multe din următoarele surse de venituri extra-salariale (care includ și venituri din investiții – dobânzi):

- Venituri din drepturi de proprietate intelectuală;
- Venituri din asocierea cu o persoană juridică;
- Venituri din cedarea folosinței bunurilor;
- Venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură;
- **Venituri din investiții;**
- Venituri din alte surse.

Cota CASS este de 10% și se aplică la următoarele baze de calcul:

- **6 salarii minime brute pe țară**, dacă venitul realizat este cuprins între 6 și 12 salarii minime brute pe țară;
- **12 salarii minime brute pe țară**, dacă venitul realizat este cuprins între 12 și 24 salarii minime brute pe țară;
- **24 de salarii minime brute pe țară**, dacă venitul realizat este mai mare de 24 salarii minime brute pe țară.

Întrebarea nr. 3:

Pentru contractele de activitate sportivă, pe lângă impozit, se reține și contribuția de sănătate la sursă?

Răspuns:

În ceea ce privește contribuțiile sociale în cazul **veniturilor din activitate sportivă:**

► **Contribuția de asigurări sociale (CAS):**

- Dacă venitul brut anual este mai mic de 12 salarii minime (din anul obținerii venitului), persoana fizică nu este obligată la plata CAS;
- Dacă venitul brut anual > 12 salarii minime, CAS anual este $25\% * 12$ salarii minime;
- Dacă venitul brut anual > 24 salarii minime, CAS anual este $25\% * 24$ salarii minime.

► **Din perspectiva CAS, în cazul în care veniturile din activitate sportivă:**

- sunt obținute de la un singur plătitor de venit, iar nivelul veniturilor realizate atinge plafonul de 12 salarii minime brute pe țară, plătitorul de venit are obligația să calculeze și să rețină CAS la o bază de calcul stabilită conform celor de mai sus (12 sau 24 salarii minime brute);
- dacă acestea sunt obținute din mai multe surse, contribuabilul desemnează prin contract plătitorul care va reține contribuția;
- în cazul în care contribuția reținută este sub nivelul datorat raportat la venitul realizat cumulativ, contribuabilul are obligația depunerii Declarației unice – **pe baza veniturilor realizate**, în vederea regularizării contribuției datorate.

► Contribuția de asigurări sociale de sănătate (CASS):

Pentru veniturile realizate în baza contractelor de activitate sportivă, plătitorii de venit calculează și rețin CASS la sursă, la momentul plății venitului.

Cota de contribuție de 10% este aplicată asupra bazei de calcul reprezentând venitul brut, plafonată la maximum nivelul a 72 de salarii minime brute pe țară.

Dacă venitul cumulativ este sub nivelul a 6 salarii minime brute pe țară, persoana fizică datorează o diferență de CASS până la nivelul corespunzător bazei de 6 salarii minime brute și depune Declarația unică;

Dacă CASS reținută la sursă depășește nivelul corespunzător plafonului de 72 salarii minime brute, contribuabilul are obligația recalculării contribuției prin Declarația unică, iar diferența se restituie/compensează.

Diferența de contribuție până la nivelul a 6 salarii minime brute nu se datorează dacă persoana fizică, în anul fiscal:

- a realizat venituri din salarii și asimilate salariilor cel puțin la nivelul a 6 salarii minime brute; *sau*
- a realizat venituri pentru care datorează CASS la nivel de cel puțin 6 salarii minime brute; *sau*
- a realizat venituri din pensii; *sau*
- se încadrează în categoriile exceptate de la plata CASS prevăzute la art. 154.

Întrebarea nr. 4:

Dacă dorim să decontăm angajaților combustibilul folosit pentru traseul acasă-birou-acasă, într-o limită anume, prin intermediul platformei de beneficii, ce condiții trebuie să îndeplinim?

Răspuns:

Codul fiscal prevede două situații distincte în ceea ce privește decontarea transportului:

1. Situația în care domiciliul salariatului este în altă localitate decât locul de muncă, urmând să se deconteze contravaloarea transportului de la domiciliul salariatului aflat în altă localitate și locul de muncă;
 2. Situația în care se decontează transportul de la domiciliu la locul de muncă în cadrul aceleiași localități.
1. În ceea ce privește contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea în care angajații își au reședința și localitatea unde se află locul de muncă al acestora, pentru situațiile în care **domiciliul este în altă localitate decât locul de muncă**, la nivelul salariatului, **nu** face subiectul impozitului pe venit și al contribuțiilor sociale decontarea contravalorii transportului la și de la locul de muncă angajaților cărora nu li se asigură locuință sau pentru care nu se suportă contravaloarea chiriei și care **își au reședința în afara localității unde se află locul de muncă**.

Art. 76 alin. (4) lit. g) C. fisc. prevede următoarele:

„(4) Următoarele venituri nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit (...):

- g) *contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea în care angajații își au reședința și localitatea unde se află locul de muncă al acestora, pentru situațiile în care nu se asigură locuință sau nu se suportă contravaloarea chiriei, conform legii;*”

Art. 142 lit. f) C. fisc.:

„Nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale următoarele: (...) f) contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea în care angajații își au reședința și localitatea unde se află locul de muncă al acestora, pentru situațiile în care nu se asigură locuință sau nu se suportă contravaloarea chiriei, conform legii;”

Astfel, legiuitorul face referire la decontarea contravalorii cheltuielilor de deplasare, în acest sens fiind esențial să existe documente justificative aferente cheltuielilor de transport efectuate.

În cazul transportului efectuat cu autoturismul angajatului, suma decontată ar trebui să aibă la bază o calculație (în funcție de distanță și norma proprie de consum). Astfel, se va putea argumenta faptul că valoarea cheltuielii cu combustibilul este efectuată exclusiv pe distanța casă-serviciu a angajatului și deci neimpozabilă la nivelul angajatului.

În acest sens, în cazul sumelor decontate pentru acoperirea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea în care angajații își au reședința și localitatea unde se află locul de muncă al acestora, acestea nu sunt impozabile la nivelul salariaților dacă:

- salariatul prezintă un calcul din care să reiasă cantitatea de combustibil consumată (distanța casă-birou*2*nr. de zile de prezență la birou*consum mediu);
- salariatul prezintă un bon fiscal/factură care să acopere cantitatea de combustibil stabilită conform celor de mai sus;
- salariatului nu i se acordă cazare sau nu i se decontează contravaloarea chiriei.

În cazul în care se acordă o suma lunară, fără ca salariatul să prezinte documente justificative privind efectuarea transportului, acea sumă reprezintă un venit impozabil cu toate taxele salariale.

2. **La nivelul salariatului, nu** face subiectul impozitului pe venit și al contribuțiilor sociale **decontarea contravalorii**

transportului la și de la locul de muncă, salariaților care au reședința în localitatea unde se află și locul de muncă, în condițiile în care acest tip de decontare este prevăzută în contractul de muncă sau în regulamentul intern.

Art. 76 alin. (4) C. fisc.: „(4) Următoarele venituri nu sunt impozabile, în înțelesul impozitului pe venit (...): a) (...) contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului (...), **astfel cum este prevăzut în contractul de muncă sau în regulamentul intern;**”

Art. 142 lit. b) C. fisc.: „**Nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale următoarele:** b) (...) contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane (...), **astfel cum este prevăzut în contractul de muncă sau în regulamentul intern;**”

Art. 157 alin. (2) teza I: „**Nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate sumele prevăzute la art. 76 alin. (4) lit. d), art. 141 lit. d) și art. 142.**”

Art. 220⁴ alin. (2): „(2) **Nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuției asiguratorie pentru muncă sumele prevăzute la art. 142.**”

Astfel, în vederea tratării drept neimpozabile a valorii transportului la și de la locul de muncă (în interiorul aceleiași localități), se impune îndeplinirea următoarelor condiții:

- suportarea costului transportului la și de la locul de muncă să fie prevăzută în contractul de muncă sau în Regulamentul intern;
- salariatul prezintă un calcul din care să reiasă cantitatea de combustibil consumată (distanța casă-birou*2* nr. de zile de prezență la birou*consum mediu);
- salariatul prezintă un bon fiscal/factură care să acopere cantitatea de combustibil stabilită conform celor de mai sus.

Întrebarea nr. 5:

Dacă tichetele de masă sunt primite în luna martie pentru luna februarie, când se declară în 112?

Răspuns:

Potrivit prevederilor Normelor de aplicare a Codului fiscal, pct. 14: „(4) Valoarea tichetelor de masă, tichetelor de creșă, tichetelor cadou, voucherelor de vacanță, acordate potrivit legii, luată în calcul la determinarea impozitului pe veniturile din salarii, este valoarea nominală. **Veniturile respective se**

impozitează ca venituri din salarii în luna în care acestea sunt primite.”

În acest sens, momentul recunoașterii venitului și, implicit, luna declarării lui în declarația 112 este momentul plății tichetelor de masă. În cazul expus, tichetele de masă acordate salariaților în luna martie 2026 pentru luna februarie 2026 vor fi declarate în declarația 112 aferentă lunii martie 2026.

Întrebarea nr. 6:

Cum se acordă tichete cadou terților?

Răspuns:

Conform prevederilor Legii nr. 165/2018, așa cum a fost modificată prin O.U.G. nr. 130/2021: „Art. 15. – (1) *Tichetele cadou sunt bilete de valoare acordate ocazional angajaților proprii pentru cheltuieli sociale.*

(2) *Este interzisă acordarea de tichete cadou altor categorii de beneficiari decât cei prevăzuți la alin. (1).*

(3) *Prin excepție de la prevederile alin. (2), organizațiile sindicale legal constituite pot acorda din fonduri proprii, ocazional, tichete cadou membrilor proprii care nu au calitatea de angajați ai organizației sindicale.*

(4) *Frecvența acordării tichetelor cadou prevăzute la alin. (3) și valoarea lor se stabilesc de către conducerea organizației sindicale. Prevederile referitoare la achiziționarea și emiterea tichetelor cadou se aplică în mod corespunzător.*”

Astfel, a fost eliminată posibilitatea acordării de tichete cadou și altor categorii de beneficiari, pentru campaniile de marketing, studiul pieței, promovarea pe piețe existente sau noi, pentru protocol, pentru cheltuieli de reclamă și publicitate.

Întrebarea nr. 7:

Dacă primesc anumite sporuri procentuale, plafonul global se raportează doar la salariul de încadrare sau la salariul de încadrare la care se adaugă sporurile?

Răspuns:

Conform prevederilor art. 76 alin. (4¹) C. fisc.: „(4¹) Următoarele venituri cumulate lunar nu reprezintă venit impozabil în înțelesul impozitului pe venit, în limita plafonului lunar de cel mult 33% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat sau din solda lunară/salariul lunar acordată/acordat potrivit legii: [...]”

Astfel, plafonul lunar global de 33% se raportează la salariul tarifar de încadrare stabilit potrivit contractului individual de muncă. Nu se includ sporurile sau alte adaosuri la salariu.

Întrebarea nr. 8:

O persoană care este pensionată anticipat poate să mai fie angajată cu contract de muncă?

Răspuns:

Potrivit prevederilor art. 105 din Legea nr. 360/2023:

„În sistemul public de pensii, pensionarii pot cumula pensia cu venituri dintr-o activitate pentru care se datorează contribuții de asigurări sociale, potrivit Codului fiscal, precum și persoanele care desfășoară activitate în calitate de prestator casnic, potrivit Legii nr. 111/2022, și care datorează contribuția de asigurări sociale, indiferent de nivelul acestora, cu excepția:

[...] b) pensionarului, beneficiar al unei pensii anticipate, care realizează venituri lunare aflându-se în una dintre situațiile prevăzute la art. 6 alin. (1) lit. a), b) sau d).”

Astfel, o persoană pensionată anticipat nu poate cumula venitul din pensii cu venituri realizate în baza unui contract individual de muncă.

Întrebarea nr. 9:

Art. 142 C. fisc. prevede că „nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale următoarele: contravaloarea serviciilor turistice. Prevederile nu sunt aplicabile angajaților care beneficiază de vouchere de vacanță, în conformitate cu legislația în vigoare”. Cum interpretăm acest articol? Angajații nu pot beneficia în aceeași lună de vouchere de vacanță și de decontarea serviciilor turistice sau nu este permisă suprapunerea acestor 2 beneficii pe parcursul unui an?

Răspuns:

În ceea ce privește contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, acordate de angajator pentru salariații proprii și membrii lor de familie – suportate de către societate – se regăsește mai jos tratamentul fiscal atât din perspectiva angajatului, cât și din perspectiva impozitului pe profit.

Tratamentul fiscal din perspectiva impozitării la nivelul angajatului

Din perspectiva **impozitului pe venit**, conform art. 76 alin (4¹) C. fisc.: „**Următoarele venituri cumulate lunar nu reprezintă venit impozabil în înțelesul impozitului pe venit, în limita**

plafonului lunar de cel mult 33% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat (...):

(...) d) **contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, pe perioada concediului, pentru angajații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă, regulamentul intern, sau primite în baza unor legi speciale și/sau finanțate din buget, în limita unui plafon anual, pentru fiecare angajat, reprezentând nivelul unui câștig salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul în care au fost acordate. Prevederile nu sunt aplicabile angajaților care beneficiază de vouchere de vacanță, în conformitate cu legislația în vigoare.** Această limitare este la nivel de an. Astfel, în cursul unui an calendaristic, salariatul poate beneficia de includerea contravalorii serviciilor turistice în plafonul de 33%, doar în situația în care, în cursul aceluși an, nu beneficiază de vouchere de vacanță. În situația acordării de vouchere de vacanță, întreaga valoare a serviciilor turistice decontate salariatului reprezintă venit taxabil cu toate taxele salariale.

Tratamentul este similar și din perspectiva **contribuțiilor sociale**. Astfel, conform art. 142 C. fisc.: „**Nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale următoarele:** [...] aa¹) venituri cumulate lunar în limita plafonului lunar de cel mult 33% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat sau din solda lunară/salariul lunar acordată/acordat potrivit legii:

[...] 4. **contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, pe perioada concediului, pentru angajații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă, regulamentul intern, sau primite în baza unor legi speciale și/sau finanțate din buget, în limita unui plafon anual, pentru fiecare angajat, reprezentând nivelul unui câștig salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul în care au fost acordate. Prevederile nu sunt aplicabile angajaților care beneficiază de vouchere de vacanță, în conformitate cu legislația în vigoare.**”

Impozit pe profit

Rezumat: Lucrarea analizează aspectele recente privind impozitul pe profit și impozitul minim pe cifra de afaceri (IMCA) în România, inclusiv modificările legislative aplicabile în 2026. Sunt abordate situații practice privind persoanele juridice străine care livrează bunuri prin România, calculul IMCA și tranziția de la regimul microîntreprinderilor la impozitul pe profit. De asemenea, sunt discutate cheltuielile deductibile, impozitul pe construcții, tratamentul veniturilor din dobânzi și utilizarea rezervelor fiscale.

Cuvinte-cheie: impozit pe profit; IMCA; microîntreprinderi; cheltuieli deductibile; impozitul pe construcții; credite fiscale; legislație fiscală 2026

Profit tax

Abstract: This paper analyzes recent aspects of profit tax and the minimum tax on turnover (IMCA) in Romania, including the legislative amendments applicable in 2026. Practical situations concerning foreign legal entities delivering goods through Romania, the calculation of IMCA, and the transition from the micro-enterprise regime to profit taxation are examined. Additionally, deductible expenses, construction tax, the treatment of interest income, and the use of fiscal reserves are discussed.

Keywords: profit tax; IMCA; micro-enterprises; deductible expenses; construction tax; tax credits; fiscal legislation 2026

Georgeta TOMA – Șef-serviciu, Direcția Generală de Legislație Fiscală și Reglementări Vamale și Contabile, Ministerul Finanțelor

Întrebarea nr. 1:

Având în vedere modificările de la art. 18¹ C. fisc.:

- pentru persoanele juridice străine care livrează bunuri de pe teritoriul României, potrivit art. 46²

C. fisc., impozitul suplimentar rămâne neschimbat pe parcursul anului 2026?

- sunt situații când destinatarii din Ucraina sunt obligați să-și schimbe portul de destinație (cazuri imprevizibile, date de contextul actual), caz în care sunt nevoiți să tranziteze România – în astfel de situații, când produsele energetice doar tranzitează România, proprietarul mărfurilor, în cazul de față din Ucraina, trebuie să îndeplinească condițiile de la art. 46² C. fisc. (mărfurile sosesc pe navă într-un port din România, se transbordează în auto/vagon pentru a ajunge la destinație în Ucraina)?

Răspuns:

Referitor la impozitul specific pe cifra de afaceri pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale, prin Ordonanța de urgență nr. 89/2025, perioada de aplicare s-a prelungit și în anul 2026/anul fiscal modificat care începe în anul 2026.

Potrivit cadrului legal în vigoare, respectiv art. 46² alin. (1)¹ din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt contribuabili persoanele juridice străine care, în mod individual sau într-o formă de asociere, livrează bunuri, prestează servicii pe teritoriul

României sau livrează bunuri de pe teritoriul României, desfășurând activități în sectoarele petrol și gaze naturale, care nu au înregistrat un sediu permanent în România.

În acest caz, indicatorul VT, prevăzut la alin. (2) al art. 46², reprezintă veniturile realizate din livrările/prestările de servicii pe teritoriul României, respectiv din livrările de pe teritoriul României, corespunzătoare codurilor CAEN prevăzute la alin. (1)² din art. 46², stabilite pe baza valorii înscrise în declarația vamală sau în documentele care atestă livrările intracomunitare. În sensul legii, livrarea de pe teritoriul României înseamnă orice operațiune care presupune scoaterea bunurilor de pe teritoriul României.

Prin urmare, nu proprietarul din Ucraina datorează impozit, ci persoana juridică care a livrat produsele petroliere către Ucraina, utilizând teritoriul României.

Întrebarea nr. 2:

În calculul IMCA se evidențiază următoarele întrebări:

- perioada pentru calculul indicatorului I este de la 01.01.2024 la zi, pe rulaje, sau strict anul în curs?
- perioada pentru calculul indicatorului A include:
 - perioada recepției mijlocului fix 01.01.2024 – zi
 - perioada amortizării mijlocului fix an curent – zi?
- din indicatorul A se scade valoarea aferentă amortizării lunare din anul curent a mijloacelor fixe transferate din 231 în perioada 01.01.2024 până în prezent?

Răspuns:

Cadrul normativ în vigoare, stabilit de art. 18¹ C. fisc., precizează următoarele:

I – valoarea imobilizărilor în curs de execuție ocazionate de achiziția/productia 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 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 acest cadru legal, pentru a înțelege modul de calcul al IMCA, în cazul în care contribuabilul înregistrează imobilizări în curs de execuție, dar și achiziții de mijloace fixe, să presupunem un exemplu: Un contribuabil realizează o construcție din subgrupa 1.8, „Construcții pentru alimentare cu apă”, în perioada februarie 2024 – septembrie 2024, în valoare de 100.000 lei (trimestrul I – 25.000 lei, trimestrul II – 50.000 lei, trimestrul III – 25.000 lei), pentru care efectuează recepția în luna octombrie 2024, începând amortizarea fiscală în luna noiembrie 2024.

Întrucât calculul IMCA se efectuează cumulativ de la începutul anului, contribuabilul va scădea în trimestrul I 25.000 lei, în trimestrul II 75.000 lei, în trimestrul III 100.000 lei, valoare care va fi menținută și în trimestrul IV 100.000 lei.

Amortizarea contabilă a acestui activ, înregistrată în perioada noiembrie-decembrie 2024 (presupunem 5.000 lei), nu va putea fi scăzută prin indicatorul A, întrucât ar fi dublă deducere.

Prin urmare, indicatorul I cuprinde rulajele înregistrate ca imobilizare în curs aferente activelor prevăzute de Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 10/2024, în cursul fiecărui an fiscal. Pentru anul 2025, dacă contribuabilul continuă sau începe o altă imobilizare, va scădea la determinarea IMCA în acest an valoarea înregistrată trimestrial, cumulată de la începutul anului fiscal.

Contribuabilul achiziționează în februarie și un echipament de 70.000 lei din subgrupa 2.1, „Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”, și un aparat de 80.000 lei din subgrupa 2.2, „Aparate și instalații de măsurare, control și reglare”. Amortizarea contabilă lunară cumulată din cadrul trimestrelor I-IV a acestor active se va înregistra la indicatorul A.

Nu se cuprinde în indicatorul A amortizarea contabilă a activelor incluse în valoarea indicatorului I.

Întrebarea nr. 3:

Cum se efectuează închiderea anului fiscal cu 3 trimestre – impozit micro + impozit pe profit – 1 trimestru?

Răspuns:

Potrivit art. 52 alin. (6) C. fisc., calculul și plata impozitului pe profit de către microîntreprinderile care ies din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor se efectuează luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul respectiv.

În această situație, trebuie să aveți în vedere regulile din cadrul celor două titluri II și III, care vă pot ajuta în calculul corect al impozitului pe profit.

De exemplu:

▶ dacă aveți *operațiuni în valută*, diferența favorabilă dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente, înregistrate cumulativ de la începutul anului, trebuie adăugate la baza impozabilă; în cazul microîntreprinderilor care devin plătitoare de impozit pe profit, potrivit art. 52, această diferență reprezintă elemente similare veniturilor în primul trimestru pentru care datorează impozit pe profit; în cazul microîntreprinderilor care devin plătitoare de impozit pe profit, potrivit art. 52, în primul trimestru al anului fiscal, diferența respectivă nu reprezintă elemente similare veniturilor în acest prim trimestru; *sau*

▶ *pierdere fiscală*. Contribuabilii care au fost plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și care anterior au realizat pierdere fiscală intră sub incidența prevederilor art. 31 alin. (1) C. fisc. de la data la care au revenit la sistemul de impozitare de impozit pe profit. Această pierdere se recuperează potrivit art. 31 alin. (1) și (7) C. fisc., după caz;

▶ dacă beneficiați de *bonificație*, în cazul microîntreprinderilor care devin plătitoare de impozit pe profit în anul 2024, procentul aferent bonificației se aplică atât la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, cât și la impozitul pe profit anual, impozite determinate potrivit lit. b), respectiv lit. a) din O.U.G. nr. 107/2024.

Întrebarea nr. 4:

O societate cu activitatea medicală plătește cotizația fixă anuală a asistentelor și medicilor la organismul profesional care îi autorizează. Această plată este o cheltuială deductibilă?

Răspuns:

Cotizația fixă anuală datorată de asistente și medici către organismul profesional care îi autorizează reprezintă o obligație personală a acestora și nu o obligație legală a angajatorului.

În situația în care această cotizație este achitată de angajator în numele salariaților, suma respectivă constituie un avantaj de natură salarială, fiind tratată drept venit asimilat salariilor și inclusă în baza de calcul a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale obligatorii.

Conform art. 76 alin. (1) C. fisc., sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică în baza unui contract individual de muncă, indiferent de forma sub care acestea se acordă.

Din perspectiva impozitului pe profit, potrivit art. 25 alin. (2) C. fisc., cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor sunt cheltuieli deductibile la calculul rezultatului fiscal, cu respectarea prevederilor legale aplicabile.

În consecință:

- La nivelul salariaților (asistente/medici), suma achitată de angajator reprezintă venit impozabil de natură salarială (avantaj în natură).
- La nivelul societății, cheltuiala este deductibilă fiscal, în măsura în care este tratată ca venit salarial și sunt calculate și plătite taxele salariale aferente.

Întrebarea nr. 5:

Care este termenul legal de schimbare din vector impozit pe profit în impozit pe veniturile microîntreprinderilor? În ce condiții se poate reveni la impozit pe veniturile microîntreprinderilor din impozit pe profit?

Răspuns:

Potrivit art. 55 alin. (2) C. fisc., 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.

Totodată, sistemul de impunere poate fi aplicat o singură dată, dacă nu au mai fost plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor ulterior datei de 1 ianuarie 2023.

Întrebarea nr. 6:

Impozitul pe construcții „taxa pe stâlp” se mai declară și plătește în 2026 pentru anul 2025?

Răspuns:

Potrivit art. 498 C. fisc., impozitul pe construcții anual se calculează astfel:

- a) prin aplicarea unei cote de 0,5% asupra valorii nete a construcțiilor, altele decât cele prevăzute la lit. b), pentru care nu se datorează impozit pe clădiri/taxa pe clădiri, potrivit prevederilor titlului IX, existente în patrimoniul contribuabililor la data de 31 decembrie a anului anterior/în ultima zi a anului fiscal modificat anterior celui pentru care se datorează impozitul pe construcții;

- b) prin aplicarea unei cote de 0,25% asupra valorii construcțiilor din contracte/acorduri sau alte acte juridice prin care se constituie drepturi de administrare/concesiune/folosință cu titlu gratuit/închiriere, în cazul celor aparținând domeniului public/privat al statului sau al unităților administrativ-teritoriale, existente la data de 31 decembrie a anului anterior/în ultima zi a anului fiscal modificat anterior celui pentru care se datorează impozitul pe construcții, pentru care nu se datorează taxa pe clădiri, potrivit prevederilor titlului IX; în acest caz, impozitul este datorat de contribuabilii care le au în administrare/concesiune/folosință cu titlu gratuit/închiriere.

Contribuabilii sunt obligați să calculeze și să declare impozitul pe construcții până la data de 25 mai, inclusiv, a anului pentru care se datorează impozitul.

În acest cadru legal, pentru anul fiscal 2025, impozitul pe construcții trebuia declarat până la 25 mai 2025, iar pentru 2026 urmează să se declare până la 25 mai 2026.

Acest impozit, conform art. I pct. 52 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 89/2025, începând cu anul 2027/anul fiscal modificat care începe în anul 2027, se abrogă.

Întrebarea nr. 7:

Cum se calculează IMCA în situația în care o societate din România, care este sub incidența IMCA, plătește impozit pe profit în altă țară unde deține o sucursală? Impozitul plătit în țara respectivă poate fi dedus sub formă de credit fiscal la IMCA? Între România și țara respectivă se aplică metoda creditului fiscal conform tratatului de evitare a dublei impuneri?

Răspuns:

Potrivit prevederilor art. 1 alin. (3), dacă orice prevedere a Codului fiscal contravine unei prevederi a unui tratat la care România este parte, se aplică prevederea aceluiași tratat. Dacă o persoană juridică română obține venituri dintr-un stat străin prin intermediul unui sediu permanent sau venituri supuse unui impozit cu reținere la sursă care, potrivit prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu un alt stat, pot fi impuse în celălalt stat, iar respectiva convenție prevede ca metodă de evitare a dublei impuneri metoda creditului, impozitul plătit către statul străin, fie direct, fie indirect, prin reținerea și virarea de o altă persoană, se scade din impozitul pe profit datorat în România.

În acest cadru legal, veți avea în vedere normele metodologice astfel cum au fost modificate prin Hotărârea Guvernului nr. 1393/2024, care clarifică faptul că, în cazul în care contribuabilii datorează impozit pe profit la nivelul impozitului minim pe cifra de afaceri, creditul fiscal extern care se scade din acesta este cel determinat potrivit dispozițiilor art. 39 C. fisc.

Prin urmare, suma pe care ați fi scăzut-o dacă ați fi datorat impozit pe profit se scade din IMCA.

Se va avea în vedere și faptul că plata impozitului în străinătate se dovedește printr-un document justificativ, eliberat de autoritatea competentă a statului străin sau de către plătitorul de venit/agentul care reține la sursă impozitul, în situația în care autoritatea competentă a statului străin nu eliberează un astfel de document.

Întrebarea nr. 8:

Există posibilitatea de utilizare a fondului de rezervă constituit din facilități fiscale (profit reinvestit sau alte facilități) pentru acoperirea pierderii?

Răspuns:

Prin prevederile art. 26 alin. (9) se stipulează faptul că rezervele reprezentând facilități fiscale nu pot fi utilizate pentru majorarea capitalului social, pentru distribuire sau pentru acoperirea pierderilor.

În cazul în care nu sunt respectate prevederile prezentului alineat, aceste sume se impozitează ca elemente similare veniturilor în perioada fiscală în care sunt utilizate.

În situația în care sunt menținute până la lichidare, acestea nu sunt luate în calcul la rezultatul fiscal al lichidării.

Privită ca o recomandare, se înțelege că rezervele create din profitul reinvestit, potrivit art. 22 C. fisc., dacă sunt folosite la acoperirea pierderilor contabile, trebuie impozitate.

De exemplu, dacă un contribuabil utilizează în anul 2025, în trimestrul III, o valoare de 100.000 lei dintr-o rezervă reprezentând profit reinvestit, în cadrul trimestrului va adăuga la rezultatul fiscal curent această valoare.

Întrebarea nr. 9:

Cum se consideră prevederile art. 47 alin. (1) lit. c) C. fisc., care menționează faptul că persoana juridică română „a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 250.000 euro, respectiv 100.000 euro începând cu 1 ianuarie 2026”?

Precizați: la 31.12.2025, veniturile să nu depășească 250.000 euro sau 100.000 euro?

Răspuns:

Stabilirea plafonului pentru încadrarea în sistemul de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor trebuie analizată, alături de celelalte condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent, potrivit prevederilor art. 47 C. fisc.

Prin urmare, pentru menținerea sistemului de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor în anul 2026, plafonul veniturilor nu trebuie să depășească la 31 decembrie 2025 echivalentul în lei a 100.000 de euro, acesta fiind plafonul care trebuie verificat și pe parcursul anului 2026, potrivit prevederilor art. 52 C. fisc.

Pentru încadrarea în condițiile privind plafonul veniturilor, se iau în calcul aceleași elemente care constituie baza impozabilă.

Totodată, trebuie avut în vedere și faptul că limita privind veniturile realizate se verifică luând în calcul veniturile realizate de persoana juridică română, cumulate cu veniturile întreprinderilor legate cu aceasta.

Întrebarea nr. 10:

În cazul societăților comerciale care au achiziționat titluri de stat Fidelis, cuponul (dobânda) reprezintă venit impozabil la calculul impozitului pe profit, respectiv la calculul impozitului pe veniturile microîntreprinderii?

Răspuns:

Potrivit prevederilor art. 23 C. fisc., veniturile neimpozabile la determinarea impozitului pe profit nu cuprind veniturile din dobânzi, indiferent de natura lor.

În acest cadru legal, sunt venituri impozabile, fiind luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, pe măsura înregistrării ca venituri, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

În sistemul de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor, pentru a reprezenta un venit neimpozabil, veniturile din dobânzi ar trebui să fie cuprinse la veniturile care se scad din baza impozabilă.

Analizând veniturile care se scad, prevăzute de art. 53 C. fisc., constatăm că veniturile din dobânzi nu sunt cuprinse printre veniturile enumerate. Prin urmare, și în cazul microîntreprinderilor sunt venituri impozabile.

Ioan Lazăr • Bogdan Florea

Dreptul finanțelor publice

Volumul II. Drept fiscal și procedură fiscală
Ediția 2

Curs universitar

Ioan Lazăr • Bogdan Florea

Dreptul finanțelor publice

Volumul II. Drept fiscal
și procedură fiscală

Ediția 2

Editura C. H. Beck

Al doilea volum al cursului colegilor Ioan Lazăr și Bogdan Florea, de la Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia, este dedicat atât dreptului fiscal material, cât și procedurii fiscale și contenciosului fiscal.

Cantitatea mare de informație (peste 700 de pagini), dar mai ales puterea de sistematizare a materiei fac din această carte un instrument util atât studenților în drept din ciclul de licență, cât și celor din ciclul de masterat de la facultățile de drept și de studii economice, confrunțați cu absența de materiale didactice de calitate.

Tinerii avocați care doresc să se dedice dreptului fiscal, ramură a dreptului de permanentă actualitate și în care specialiștii sunt la mare căutare, găsesc în această lucrare o sinteză inițiativă necesară și extrem de binevenită.

Calitatea cărții rezidă nu doar în colectarea și parcurgerea unui volum foarte mare de informație (acte normative, doctrină și jurisprudență), ci mai ales în extragerea și prezentarea sistematică a esențialului, a reperelor necesare ale materiei studiate, ceea ce o recomandă tuturor celor interesați de acest domeniu fascinant al dreptului.

Prof. univ. dr. Radu Bufan



Abonamente și comenzi prin www.ujmag.ro sau la:
Tel: 021.312.22.21 | Fax: 021.317.03.30 | Mobil: 0733.673.555

