

ANUL XIX
NR. 91
APRILIE-IUNIE 2026

[2] 2026

CONSULTANT FISCAL

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

DIN SUMAR

Alin Ghiurcă și Raluca Țîncu

SOLUȚIONAREA CONFLICTELOR FISCALE.
PRACTICI ADMINISTRATIVE ȘI JURISPRUDENȚĂ.
RĂSPUNDEREA SOLIDARĂ ÎN MATERIE FISCALĂ (1)

Luminița Obaciu

IMPOZIT PE VENIT ȘI CONTRIBUȚII SOCIALE OBLIGATORII

Mariana Vizoli

TVA

Claudiu Ardeleanu

TAXE VAMALE



Revistă editată de CCF

CAMERA CONSULTANȚILOR FISCALI
membră a
Confederației Fiscale Europene
Uniunii Profesiorilor Liberales 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

procedură fiscală

04

Soluționarea conflictelor fiscale. Practici administrative și jurisprudență. Răspunderea solidară în materie fiscală (1)

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

întrebări și răspunsuri

15

Impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii

Luminița OBACIU – Senior Payroll Partner, Soter & Partners

23

TVA

Mariana VIZOLI – Consultant fiscal; Lector – Camera Consultanților Fiscali; Cadru didactic asociat – Facultatea de Drept, Academia de Studii Economice din București

28

Taxe vamale

Claudiu ARDELEANU – Director general, Direcția Generală Proceduri Vamale și în Domeniul Produselor Accizabile, Autoritatea Vamală Română

32

E-Factura

Alexandru COMĂNESCU – Associate Partner, KPMG România

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

Soluționarea conflictelor fiscale.

Practici administrative și jurisprudență.

Răspunderea solidară în materie fiscală (1)

Rezumat: Lucrarea analizează cadrul juridic al răspunderii solidare în materie fiscală, cu accent asupra condițiilor în care aceasta poate fi angajată în sarcina administratorilor, asociaților, terților și persoanelor juridice afiliate debitorului fiscal. Sunt examinate condițiile de fond și de procedură pentru atragerea răspunderii, garanțiile procesuale ale persoanelor vizate, impactul recentelor evoluții jurisprudențiale privind art. 25 din Codul de procedură fiscală, precum și practica administrativă și judiciară relevantă. Totodată, sunt evidențiate tendințele rezultate din soluționarea contestațiilor formulate împotriva deciziilor de atragere a răspunderii solidare.

Cuvinte-cheie: răspundere solidară; procedură fiscală; litigii fiscale; insolvență fiscală; practică administrativă.

Settlement of tax disputes. Administrative practices and case law. Joint and several liability in tax matters (1)

Abstract: This paper examines the legal framework governing joint and several liability in Romanian tax law, with particular emphasis on the conditions under which liability may be extended to administrators, shareholders, third parties, and related legal entities. The analysis addresses the substantive and procedural requirements for establishing liability, the safeguards available to affected persons, recent constitutional developments concerning Article 25 of the Fiscal Procedure Code, and relevant administrative and judicial practice. The study also highlights statistical data and practical trends emerging from challenges brought against decisions imposing joint and several tax liability.

Keywords: joint and several liability; tax procedure; tax disputes; tax insolvency; administrative practice.

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

Cadru general

Administratorii sunt solidar răspunzători față de societate pentru stricta îndeplinire a îndatoririlor pe care legea, actul constitutiv le impun.

În cazul în care societatea se află în stare de dificultate, administratorii au în vedere cel puțin următoarele:

- interesele creditorilor, ale deținătorilor de titluri de participație și ale altor părți interesate;
- necesitatea de a lua măsuri rezonabile și adecvate pentru evitarea insolvenței și pentru reducerea la

minimum a pierderilor suferite de creditorii, de angajați, de deținătorii de titluri de participație și de alte părți interesate;

- necesitatea de a evita adoptarea, cu intenție sau din gravă neglijență, a unei conduite care amenință viabilitatea întreprinderii.

Administratorii răspund personal față de societate pentru prejudiciile aduse prin încălcarea legii, a mandatului primit sau prin culpă în administrarea societății.

Dacă mai mulți administratori au lucrat împreună, răspunderea este solidară. Cu toate acestea, în privința raporturilor dintre

ei, instanța poate stabili o răspundere proporțională cu culpa fiecăruia la săvârșirea faptei cauzatoare de prejudicii.

Obligația este solidară între debitori atunci când toți sunt obligați la aceeași prestație, astfel încât fiecare poate să fie ținut separat pentru întreaga obligație, iar executarea acesteia de către unul dintre codebitori îi liberează pe ceilalți față de creditor.

Există solidaritate chiar dacă debitorii sunt obligați sub modalități diferite.

Solidaritatea între debitori nu se prezumă. Ea nu există decât atunci când este stipulată expres de părți ori este prevăzută de lege.

Creditorul poate cere plata oricăruia dintre debitorii solidari, fără ca acesta să îi poată opune beneficiul de diviziune.

Urmărirea pornită contra unuia dintre debitorii solidari nu îl împiedică pe creditor să se îndrepte împotriva celorlalți codebitori. Debitorul urmărit poate însă cere introducerea în cauză a celorlalți codebitori.

Hotărârea judecătorească pronunțată împotriva unuia dintre codebitorii solidari nu are autoritate de lucru judecat față de ceilalți codebitori.

Hotărârea judecătorească pronunțată în favoarea unuia dintre codebitorii solidari profită și celorlalți, cu excepția cazului în care s-a întemeiat pe o cauză ce putea fi invocată numai de acel codebitor.

Debitorul solidar care a executat obligația nu poate cere codebitorilor săi decât partea din datorie ce revine fiecăruia dintre ei, chiar dacă se subrogă în drepturile creditorului.

Părțile ce revin codebitorilor solidari sunt prezumate ca fiind egale, dacă din convenție, lege sau din împrejurări nu rezultă contrariul.

Pierderea ocazionată de insolvabilitatea unuia dintre codebitorii solidari se suportă de către ceilalți codebitori în proporție cu partea din datorie ce revine fiecăruia dintre ei.

Obligația unui debitor solidar se împarte de drept între moștenitorii acestuia, afară de cazul în care obligația este indivizibilă.

Reglementări fiscale

Reprezentanții legali ai persoanelor fizice și juridice, precum și reprezentanții desemnați ai asocierilor fără personalitate juridică sunt obligați să îndeplinească obligațiile ce revin potrivit legislației fiscale persoanelor sau entităților reprezentate. Acești reprezentanți îndeplinesc obligațiile fiscale de plată ale persoanelor sau entităților reprezentate din acele mijloace pe care le administrează. În cazul în care, din orice motiv, obligațiile fiscale ale asocierilor fără personalitate juridică nu sunt achitate, asociații răspund solidar pentru îndeplinirea acestora.

Răspund solidar cu debitorul următoarele persoane:

- *asociații din asocierile fără personalitate juridică, inclusiv membrii întreprinderilor familiale, pentru obligațiile fiscale datorate de acestea, în condițiile prevăzute anterior, alături de reprezentanții legali care, cu rea-credință, au determinat nedeclararea și/sau neachitarea obligațiilor fiscale la scadență*
- *terții popriți, în limita sumelor sustrase indisponibilizării, în următoarele situații:*

1. după înființarea popririi, terțul poprit este obligat:
 - a) să plătească, în termen de 3 zile lucrătoare de la data înființării popririi sau de la data la care creanța devine exigibilă, după caz, organului fiscal suma reținută și cuvenită, în contul indicat de organul de executare silită;
 - b) să indisponibilizeze bunurile mobile necorporale poprite, înștiințând despre aceasta organul de executare silită;
 - c) în cazul înființării popririi asigurătorii, cu excepția popririi asigurătorii asupra sumelor din conturile bancare, să vireze, de îndată sau după data la care creanța devine exigibilă, organului fiscal suma indicată, în contul de garanții menționat de organul de executare silită.
2. în cazul în care sumele datorate debitorului sunt poprite de mai mulți creditori, terțul poprit anunță în scris despre aceasta pe creditori și procedează la distribuirea sumelor potrivit ordinii de preferință, respectiv:
 - a) creanțele reprezentând cheltuielile de orice fel, făcute cu urmărirea și conservarea bunurilor al căror preț se distribuie, inclusiv cheltuielile făcute în interesul comun al creditorilor;
 - b) cheltuielile de înmormântare a debitorului, în raport cu condiția și starea acestuia;
 - c) creanțele reprezentând salarii și alte datorii asimilate acestora, pensiile, sumele cuvenite șomerilor, potrivit legii, ajutoarele pentru întreținerea și îngrijirea copiilor, pentru maternitate, pentru incapacitate temporară de muncă, pentru prevenirea îmbolnăvirilor, refacerea sau întărirea sănătății, ajutoarele de deces, acordate în cadrul asigurărilor sociale de stat, precum și creanțele reprezentând obligația de reparare a pagubelor cauzate prin moarte, vătămarea integrității corporale ori a sănătății;
 - d) creanțele rezultând din obligații de întreținere, alocații pentru copii sau de plată a altor sume periodice destinate asigurării mijloacelor de existență;
 - e) creanțele fiscale provenite din impozite, taxe, contribuții sociale și din alte sume stabilite potrivit legii, datorate bugetului de stat, bugetului Trezoreriei Statului, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor locale și bugetelor fondurilor speciale, inclusiv amenzile cuvenite bugetului de stat sau bugetelor locale;

- f) creanțele rezultând din împrumuturi acordate de stat;
 - g) creanțele reprezentând despăgubiri pentru repararea pagubelor pricinuite proprietății publice prin fapte ilicite;
 - h) creanțele rezultând din împrumuturi bancare, din livrări de produse, prestări de servicii sau executări de lucrări, precum și din chirii, redevențe ori arenze;
 - i) alte creanțe.
3. în măsura în care este necesar, pentru achitarea sumei datorate la data sesizării instituției de credit, sumele existente, precum și cele viitoare provenite din încasările zilnice în conturile în lei și în valută sunt indisponibilizate în limita sumei necesare pentru realizarea obligației ce se execută silit, astfel cum aceasta rezultă din adresa de înființare a popririi. Instituțiile de credit au obligația să plătească sumele indisponibilizate în contul indicat de organul de executare silit în termen de 3 zile lucrătoare de la indisponibilizare.
4. din momentul indisponibilizării, respectiv de la data și ora primirii adresei de înființare a popririi asupra disponibilităților bănești, instituțiile de credit nu procedează la decontarea documentelor de plată primite, respectiv la debitarea conturilor debitorilor și nu acceptă alte plăți din conturile acestora până la achitarea integrală a obligațiilor fiscale înscrise în adresa de înființare a popririi, cu excepția:
- a) sumelor necesare plății drepturilor salariale, inclusiv a impozitelor și contribuțiilor aferente acestora, reținute la sursă, dacă, potrivit declarației pe propria răspundere a debitorului sau reprezentantului său legal, rezultă că debitorul nu deține alte disponibilități bănești;
 - b) sumelor necesare plății accizelor de către antrepозitarii autorizați. În acest caz, debitorul prezintă instituției de credit odată cu dispoziția de plată și copia certificată, conform cu originalul, a autorizației de antrepозitar;
 - c) sumelor necesare plății accizelor, în numele antrepозitarilor autorizați, de către cumpărătorii de produse energetice;
 - d) sumelor necesare plății obligațiilor fiscale de care depinde menținerea valabilității înlesnirii. În acest caz, debitorul va prezenta instituției de credit odată cu dispoziția de plată și copia certificată, conform cu originalul, a documentului prin care s-a aprobat înlesnirea la plată.
5. în situația în care titlurile executorii nu pot fi onorate în aceeași zi, instituțiile de credit urmăresc executarea acestora din încasările zilnice realizate în contul debitorului.
6. în cazul popririlor înființate de organul fiscal central, instituțiile de credit transmit organului fiscal central, prin mijloace electronice de transmitere la distanță, informațiile privind suma disponibilă de plată. În acest caz, instituțiile de credit nu procedează la decontarea documentelor de plată primite, respectiv la debitarea conturilor debitorilor, și nu acceptă alte plăți din conturile acestora până la realizarea plății efective. Plata sumelor prevăzute la alin. (14) poate fi realizată până la data la care instituțiile de credit transmit informațiile privind suma disponibilă de plată.
7. în cazul popririlor înființate de organul fiscal central, instituțiile de credit efectuează plata sumelor indisponibilizate în contul special deschis la Trezoreria Operativă Centrală, cu indicarea numărului de evidență a plății, în termenul stabilit prin ordin al ministrului finanțelor publice. În situația în care numărul de evidență a plății este completat eronat, suma se restituie instituției de credit de către Trezoreria Operativă Centrală.
- *reprezentantul legal al contribuabilului care, cu rea-credință, declară băncii că nu deține alte disponibilități bănești; aceasta în condițiile în care, **din momentul indisponibilizării**, respectiv de la data și ora primirii adresei de înființare a popririi asupra disponibilităților bănești, instituțiile de credit nu procedează la decontarea documentelor de plată primite, respectiv la debitarea conturilor debitorilor și nu acceptă alte plăți din conturile acestora până la achitarea integrală a obligațiilor fiscale înscrise în adresa de înființare a popririi, cu excepția:*
- sumelor necesare plății drepturilor salariale, inclusiv a impozitelor și contribuțiilor aferente acestora, reținute la sursă, dacă, potrivit declarației pe propria răspundere a debitorului sau reprezentantului său legal, rezultă că debitorul nu deține alte disponibilități bănești;
 - sumelor necesare plății accizelor de către antrepозitarii autorizați. În acest caz, debitorul prezintă instituției de credit, odată cu dispoziția de plată și copia certificată, conform cu originalul, a autorizației de antrepозitar;
 - sumelor necesare plății accizelor, în numele antrepозitarilor autorizați, de către cumpărătorii de produse energetice;
 - sumelor necesare plății obligațiilor fiscale de care depinde menținerea valabilității înlesnirii. În acest caz, debitorul va prezenta instituției de credit odată cu dispoziția de plată și copia certificată, conform cu originalul, a documentului prin care s-a aprobat înlesnirea la plată.
- *emitentul scrisorii de garanție/poliței de asigurare de garanție (în cazul în care **scrisoarea de garanție** este emisă de o instituție de credit sau polița de asigurare de garanție este emisă de o societate de asigurare) ori instituția care a confirmat scrisoarea de garanție/polița de asigurare de garanție (în cazul în care scrisoarea de garanție/polița de asigurare de garanție este emisă de o instituție financiară din afara Uniunii Europene), în cazul în care nu a virat, potrivit legii, sumele de*

bani în conturile de venituri bugetare la solicitarea organului fiscal;

- *emitentul nu poate opune beneficiarului excepțiile întemeiate pe raportul obligațional preexistent angajamentului asumat prin scrisoarea de garanție și nu poate fi ținut să plătească în caz de abuz sau de fraudă vădită.*

Pentru obligațiile de plată restante ale debitorului declarat insolubil, răspund solidar cu acesta următoarele persoane:

- persoanele fizice sau juridice care, anterior datei declarării insolabilității, cu rea-credință, au dobândit în orice mod active de la debitorii care și-au provocat astfel insolabilitatea;
- administratorii, asociații, acționarii și orice alte persoane care au provocat insolabilitatea persoanei juridice debitoare prin înstrăinarea sau ascunderea, cu rea-credință, sub orice formă, a activelor debitorului;
- administratorii care, în perioada exercitării mandatului, cu rea-credință, nu și-au îndeplinit obligația legală de a cere instanței competente deschiderea procedurii insolvenței, pentru obligațiile fiscale aferente perioadei respective și rămase neachitate la data declarării stării de insolabilitate;
- administratorii sau orice alte persoane care, cu rea-credință, au determinat nedeclararea și/sau neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale;
- administratorii sau orice alte persoane care, cu rea-credință, au determinat restituirea sau rambursarea unor sume de bani de la bugetul general consolidat fără ca acestea să fie cuvenite debitorului.

Pentru obligațiile fiscale restante ale debitorului pentru care s-a solicitat deschiderea procedurii insolvenței răspund solidar cu acesta persoanele care au determinat cu rea-credință acumularea și sustragerea de la plata acestor obligații.

Persoana juridică răspunde solidar cu debitorul declarat insolubil sau declarat insolvent dacă, direct ori indirect, controlează, este controlată sau se află sub control comun cu debitorul și dacă dobândește, cu orice titlu, dreptul de proprietate asupra unor active de la debitor, iar valoarea contabilă a acestor active reprezintă cel puțin jumătate din valoarea contabilă a tuturor activelor dobânditorului.

În acest context, semnificația termenilor „control” și „control indirect” este următoarea:

- **control** – majoritatea drepturilor de vot, fie în adunarea generală a asociaților unei societăți ori a unei asociații sau fundații, fie în consiliul de administrație al unei societăți ori consiliul director al unei asociații sau fundații;

- **control indirect** – activitatea prin care o persoană exercită controlul prin una sau mai multe persoane.

Răspunderea privește obligațiile fiscale principale și accesorii ale perioadei pentru care au avut calitatea ce a stat la baza atragerii răspunderii solidare.

Până la data de 18.02.2025, persoana juridică răspundea solidar cu debitorul declarat insolubil sau declarat insolvent, dacă, direct ori indirect, controla, era controlată sau se afla sub control comun cu debitorul și dacă era îndeplinită cel puțin una dintre următoarele condiții:

- dobândește, cu orice titlu, dreptul de proprietate asupra unor active de la debitor, iar valoarea contabilă a acestor active reprezintă cel puțin jumătate din valoarea contabilă a tuturor activelor dobânditorului;
- are sau a avut raporturi contractuale cu clienții și/sau cu furnizorii, alții decât cei de utilități, care au avut sau au raporturi contractuale cu debitorul în proporție de cel puțin jumătate din totalul valoric al tranzacțiilor;
- are sau a avut raporturi de muncă sau civile de prestări de servicii cu cel puțin jumătate dintre angajații sau prestatorii de servicii ai debitorului.

Însă, întrucât Curtea Constituțională a României a fost sesizată cu privire la neconstituționalitatea art. 25 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prin Decizia nr. 49/2025 din 18 februarie 2025 referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 25 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală s-a reținut că:

„(...) 37. Curtea a statuat că o dispoziție legală trebuie să fie precisă, neechivocă, să instituie norme clare, previzibile și accesibile, a căror aplicare să nu permită arbitrarul sau abuzul. Norma juridică trebuie să reglementeze în mod unitar, uniform, să stabilească cerințe minimale aplicabile tuturor destinatarilor săi (...).

38. Atâta vreme cât dispozițiile criticate nu stabilesc cerințe minimale aplicabile în evaluarea îndeplinirii condiției prevăzute de dispozițiile art. 25 alin. (3) lit. c) din Codul de procedură fiscală, apare cu evidență că legea relativizează în mod nepermis criteriile aplicabile, lăsând la latitudinea fiecărui organ fiscal evaluarea, în mod diferențiat, a unor situații similare.

39. Așa fiind, Curtea constată că dispozițiile art. 25 alin. (3) lit. c) din Codul de procedură fiscală încalcă prevederile constituționale ale art. 1 alin. (5) întrucât sunt lipsite de claritate și precizie și generează aplicare discreționară și abuz ce afectează implementarea unitară a prevederilor legislației fiscale și stabilirea corectă a creanțelor fiscale.

40. În ceea ce privește dispozițiile art. 25 alin. (3) lit. b) din Codul de procedură fiscală, Curtea reține că acestea operează cu aceleași ipoteze ca și dispozițiile anterior

analizate, reglementând (1) cazul în care persoana juridică ce răspunde solidar are raporturi contractuale cu clienții și/sau cu furnizorii, alții decât cei de utilități, care au avut sau au raporturi contractuale cu debitorul în proporție de cel puțin jumătate din totalul valoric al tranzacțiilor, și (2) cazul în care persoana juridică ce răspunde solidar a avut raporturi contractuale cu clienții și/sau cu furnizorii, alții decât cei de utilități, care au avut sau au raporturi contractuale cu debitorul în proporție de cel puțin jumătate din totalul valoric al tranzacțiilor.

41. *Având în vedere similitudinea reglementării, Curtea constată că cele anterior analizate sunt aplicabile mutatis mutandis și în ceea ce privește dispozițiile art. 25 alin. (3) lit. b) din Codul de procedură fiscală, acestea fiind, de asemenea, lipsite de claritate și precizie și generând aplicare discreționară și abuz ce afectează implementarea unitară a prevederilor legislației fiscale și stabilirea corectă a creanțelor fiscale."*

Astfel, Curtea:

- a respins, ca inadmisibilă, excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 25 alin. (3) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală;
- a admis excepția de neconstituționalitate și a constatat că soluția legislativă cuprinsă în art. 25 alin. (3) lit. b) și c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care nu precizează criteriile necesare constatării îndeplinirii condițiilor ce atrag răspunderea solidară a persoanei juridice, este neconstituțională.

Astfel, lit. b) și c) ale art. 25 C. pr. fisc. au fost declarate neconstituționale, începând cu data de 18 februarie 2025, și deci au devenit inaplicabile.

Reguli privind atragerea răspunderii în solidar

■ În vederea stabilirii **persoanelor fizice și/sau juridice**, după caz, organele fiscale competente în executarea silită a debitorului principal desfășoară activități ce constau în identificarea, evaluarea și gestionarea tuturor documentelor relevante ce vor sta la baza demarării procedurii de angajare a răspunderii solidare. Desfășurarea acestor activități se va realiza prin următoarele operațiuni:

- ⇒ stabilirea surselor de date și informații;
- ⇒ consultarea bazelor de date deținute de către organul fiscal cu competențe în executarea silită a debitorului principal pentru a evidenția mișcările patrimoniale ale debitorului ce au avut loc într-o anumită perioadă de timp;
- ⇒ solicitarea de date și informații de la persoane fizice sau juridice ori alte entități, considerate utile de către organul fiscal cu competențe în executarea silită a debitorului principal, în demararea procedurii de atragere a răspunderii solidare;

- ⇒ analizarea datelor și informațiilor deținute de către organul fiscal cu competențe în executarea silită a debitorului principal;
- ⇒ individualizarea persoanelor fizice și/sau juridice, după caz, precum și stabilirea sumelor de bani care vor face obiectul demarării procedurii de atragere a răspunderii solidare.

■ În scopul angajării răspunderii solidare a **asociațiilor**, organul fiscal cu competențe în executarea silită a debitorului principal va avea în vedere următoarele:

- ⇒ evaluarea datelor deținute de către organul fiscal cu competențe în executarea silită a debitorului principal cu privire la debitorul urmărit;
- ⇒ situația fiscală a debitorului;
- ⇒ comportamentul fiscal al debitorului;
- ⇒ identificarea asociațiilor din asocierile fără personalitate juridică, inclusiv membrii întreprinderilor familiale asupra cărora urmează să se atragă răspunderea solidară, motivat de faptul că au determinat, cu rea-credință, nedeclararea și/sau neachitarea obligațiilor fiscale la scadență;
- ⇒ orice alte documente pe care le deține pentru stabilirea situației de fapt.

■ În scopul angajării răspunderii solidare a **terților popriți**, organul fiscal cu competențe în executarea silită a debitorului principal va avea în vedere următoarele:

- ⇒ identificarea terților popriți asupra cărora urmează să se atragă răspunderea solidară;
- ⇒ verificarea concordanței între datele din evidența contabilă a debitorului cu privire la sumele datorate de către clienții neîncasați și datele din evidența contabilă a terților popriți referitoare la aceste sume;
- ⇒ în situația în care terțul poprit este o societate comercială, se vor analiza datele din declarațiile informative depuse la organul fiscal de către debitor și terții popriți, cu privire la clienții și furnizorii acestora;
- ⇒ în situația în care terțul poprit este o instituție de credit, organul fiscal cu competențe în executarea silită a debitorului principal are în vedere rulajele și/sau soldurile conturilor deschise de către debitor la aceasta;
- ⇒ orice alte documente pe care le deține pentru stabilirea situației de fapt.

■ În scopul angajării răspunderii solidare a **reprezentantului legal al societății**, organul fiscal cu competențe în executarea silită a debitorului principal are în vedere următoarele:

- ⇒ va analiza declarația reprezentantului legal al contribuabilului care a declarat băncii că nu deține alte disponibilități bănești;
- ⇒ verificarea documentelor contabile ale debitorului, respectiv registrul de casă și orice alte documente

justificative din care, potrivit legii, rezultă drepturile salariale pe care angajatorul le are de plătit angajaților săi la data depunerii declarației, precum și sumele existente la acel moment în contul de casă al debitorului;

⇒ orice alte documente pe care le deține pentru stabilirea situației de fapt.

- În scopul angajării răspunderii solidare a **persoanelor fizice sau juridice care, anterior datei declarării insolvenței, cu rea-credință, au dobândit în orice mod active de la debitorii care și-au provocat astfel insolvențarea**, organul fiscal cu competențe în executarea silită a debitorului principal va avea în vedere următoarele:

⇒ identificarea persoanelor fizice sau juridice care au dobândit în orice mod active de la debitorul declarat insolvent (vânzare-cumpărare, cesiune de creanță comercială, donație, schimb sau orice alt mod de transfer al dreptului de proprietate) anterior datei declarării insolvenței;

⇒ stabilirea persoanelor fizice sau juridice care, cu rea-credință, au dobândit active de la debitorul declarat insolvent anterior datei declarării insolvenței;

⇒ constatarea faptului că între starea de insolvență și transferul dreptului de proprietate asupra activelor există o legătură de cauzalitate;

⇒ orice alte documente pe care le deține pentru stabilirea situației de fapt.

- În scopul angajării răspunderii solidare pentru **administratorii, asociații, acționarii și orice alte persoane care au provocat insolvențarea persoanei juridice debitoare prin înstrăinarea sau ascunderea, cu rea-credință, sub orice formă, a activelor debitorului**, organul fiscal cu competențe în executarea silită a debitorului principal va avea în vedere următoarele:

⇒ identificarea persoanelor care dețin sau au deținut calitatea de administrator, asociat, acționar sau altă calitate în cadrul persoanei juridice debitoare, precum și alte persoane cum ar fi administratorul-sechestr, custodele ori alte persoane care dețineau cu orice titlu bunurile mobile/imobile proprietatea debitorului declarat insolvent;

⇒ constatarea faptului că persoanele prevăzute la lit. a) au realizat, cu rea-credință, înstrăinarea ori ascunderea sub orice formă a bunurilor mobile și/sau imobile proprietate a debitorului, atât în fapt, prin schimbarea locului bunului, astfel încât acesta să nu mai poată fi supus executării silite, cât și în evidențele contabile ale debitorului declarat insolvent;

⇒ constatarea faptului că între starea de insolvență și înstrăinarea ori ascunderea bunurilor există o legătură de cauzalitate. În scopul legăturii de cauzalitate, între

starea de insolvență și actele sau faptele care au generat-o (dobândire, înstrăinare sau ascundere), organul fiscal cu competențe în executarea silită a debitorului principal va analiza situația în timp a activelor proprietatea debitorului, precum și orice aspecte legate de activitatea debitorului, relevante pentru acest scop;

⇒ constatarea faptului că înstrăinarea bunurilor mobile și/sau imobile a fost realizată direct sau indirect ori mijlocită/facilitată de persoanele care vor fi declarate responsabile și care au acționat cu rea-credință, provocând astfel insolvențarea persoanei juridice debitoare;

⇒ orice alte documente pe care le deține pentru stabilirea situației de fapt.

Cazuri de ascundere cu rea-credință pot fi:

- schimbarea locului bunului mobil, astfel încât să nu mai poată fi găsit atât în fapt, cât și în drept;
- ascunderea bunurilor mobile și/sau imobile sub orice formă, atât în fapt, cât și în drept, pentru a nu mai putea face obiectul procedurii de executare silită;
- nedeclararea bunurilor mobile și/sau imobile, în special mobile necorporale ale debitorului la solicitarea organului fiscal cu competențe în executarea silită a debitorului principal.

- În scopul angajării răspunderii solidare pentru **administratorii care, în perioada exercitării mandatului, cu rea-credință, nu și-au îndeplinit obligația legală de a cere instanței competente deschiderea procedurii insolvenței, pentru obligațiile fiscale aferente perioadei respective și rămase neachitate la data declarării stării de insolvență**, organul fiscal cu competențe în executarea silită a debitorului principal va avea în vedere următoarele:

⇒ verificarea documentară cu privire la posibilitatea solicitării administratorilor a deschiderii procedurii insolvenței, potrivit legii, pe perioada cuprinsă între data înregistrării obligațiilor fiscale restante și data declarării procedurii de insolvență;

⇒ identificarea persoanelor care au deținut calitatea de administrator și care, în perioada exercitării mandatului, nu și-au îndeplinit obligația legală de a cere instanței competente deschiderea procedurii insolvenței, pentru obligațiile fiscale aferente perioadei respective și rămase neachitate la data declarării stării de insolvență;

⇒ orice alte documente pe care le deține pentru stabilirea situației de fapt.

- În scopul angajării răspunderii solidare **administratorilor sau oricăror altor persoane care, cu rea-credință, au**

determinat nedeclararea și/sau neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale, organul fiscal cu competențe în executarea silită a debitorului principal, în situația în care constată că acesta nu și-a achitat obligațiile fiscale ce au fost stabilite în baza unui raport de inspecție fiscală, va avea în vedere următoarele:

- ⇒ analiza raportului de inspecție fiscală prin care s-a constatat nedeclararea obligațiilor fiscale la scadență ale debitorului declarat insolubil de către administratorii sau orice persoane care au acționat cu rea-credință;
 - ⇒ analiza evidenței analitice pe plătitor din care să rezulte că obligațiile fiscale cuprinse în raportul de inspecție fiscală nu au fost achitate de către debitor în termenul prevăzut de lege și/sau că debitorul, declarat insolubil, nu și-a achitat la scadență obligațiile fiscale pe care le-a declarat;
 - ⇒ verificarea documentelor contabile ale debitorului, respectiv registrul de casă, extrasele de cont și orice alte documente justificative din care, potrivit legii, rezultă sumele existente în contul de casă și bancă de care a dispus debitorul la data scadenței obligațiilor fiscale;
 - ⇒ identificarea administratorilor sau a oricăror altor persoane care, cu rea-credință, au determinat nedeclararea și/sau neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale;
 - ⇒ orice alte documente pe care le deține pentru stabilirea situației de fapt.
- În scopul angajării răspunderii solidare a **administratorilor sau oricăror altor persoane care, cu rea-credință, au determinat restituirea sau rambursarea unor sume de bani de la bugetul general consolidat, fără ca acestea să fie cuvenite debitorului**, organul fiscal cu competențe în executarea silită a debitorului principal va avea în vedere următoarele:
- ⇒ analiza raportului de inspecție fiscală, prin care s-a constatat că au fost restituite sau rambursate sume de bani de la bugetul general consolidat fără ca acestea să fie cuvenite debitorului;
 - ⇒ identificarea administratorilor sau a oricăror altor persoane care, cu rea-credință, au determinat restituirea sau rambursarea unor sume de bani de la bugetul general consolidat, fără ca acestea să fie cuvenite debitorului;
 - ⇒ orice alte documente pe care le deține pentru stabilirea situației de fapt.
- În scopul angajării răspunderii solidare a **persoanelor juridice care, direct ori indirect, controlează, este controlată sau se află sub control comun cu debitorul și care dobândește, cu orice titlu, dreptul de proprietate asupra unor active de la debitor, iar valoarea contabilă a acestor active reprezintă cel puțin jumătate din valoarea contabilă a tuturor activelor dobânditorului**,

organul fiscal cu competențe în executarea silită a debitorului principal va avea în vedere următoarele:

- ⇒ constatarea faptului că debitorul declarat insolubil sau insolvent, direct ori indirect, controlează, este controlat sau se află sub control comun cu persoana juridică asupra căreia urmează a fi atrasă răspunderea solidară;
 - ⇒ stabilirea persoanei juridice asupra căreia urmează a fi atrasă răspunderea solidară și care a dobândit în orice mod active de la debitorul declarat insolubil sau insolvent (vânzare-cumpărare, cesiune de creanță comercială, donație, schimb sau orice alt mod de transfer al dreptului de proprietate) anterior datei declarării insolabilității ori insolvenței, iar valoarea contabilă a acestor active reprezintă cel puțin jumătate din valoarea contabilă a tuturor activelor corporale ale dobânditorului;
 - ⇒ orice alte documente pe care le deține pentru stabilirea situației de fapt.
- Răspunderea se stabilește atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile acesteia.
- Răspunderea persoanelor prevăzute anterior se stabilește prin decizie emisă de organul fiscal competent pentru fiecare persoană fizică sau juridică în parte. **Decizia este act administrativ-fiscal.**
- Înaintea emiterii deciziei de atragere a răspunderii solidare, organul fiscal efectuează audierea persoanei. Persoana are dreptul să își prezinte în scris punctul de vedere, în termen de 5 zile lucrătoare de la data audierii.
- Este nulă decizia de atragere a răspunderii solidare emisă fără audierea persoanei căreia i s-a atras răspunderea. Audierea se consideră îndeplinită în următoarele situații:
- ⇒ contribuabilul/plătitorul refuză explicit să se prezinte la termenul stabilit de organul fiscal în vederea audierii;
 - ⇒ contribuabilul/plătitorul nu se prezintă, din orice motiv, la două termene consecutive stabilite de organul fiscal în vederea audierii.
- Decizia de atragere a răspunderii solidare cuprinde următoarele elemente:
- ⇒ denumirea organului fiscal emitent;
 - ⇒ data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
 - ⇒ datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;
 - ⇒ obiectul actului administrativ-fiscal;
 - ⇒ numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;

- ⇒ semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;
 - ⇒ posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
 - ⇒ mențiuni privind audierea contribuabilului/plătorului;
 - ⇒ datele de identificare a persoanei răspunzătoare;
 - ⇒ datele de identificare a debitorului principal;
 - ⇒ cuantumul și natura sumelor datorate;
 - ⇒ termenul în care persoana răspunzătoare trebuie să plătească obligația debitorului principal;
 - ⇒ temeiul legal și motivele în fapt ale angajării răspunderii, inclusiv opinia organului fiscal motivată în drept și în fapt cu privire la punctul de vedere al persoanei.
- În scopul aplicării măsurilor de executare silită, decizia de atragere a răspunderii solidare devine titlu executoriu la data împlinirii termenului de plată, respectiv pentru diferențele de obligații fiscale principale și pentru obligațiile fiscale accesorii, stabilite prin decizie potrivit legii, termenul de plată se stabilește în funcție de data comunicării deciziei, astfel:
 - ⇒ dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 1-15 din lună, termenul de plată este până la data de 5 a lunii următoare, inclusiv;
 - ⇒ dacă data comunicării este cuprinsă în intervalul 16-31 din lună, termenul de plată este până la data de 20 a lunii următoare, inclusiv.
 - Stingerea creanțelor fiscale prin oricare modalitate liberează față de creditor pe debitor sau, după caz, pe celelalte persoane răspunzătoare solidar.
 - Ori de câte ori Codul fiscal sau alte acte normative care reglementează creanțe fiscale prevăd răspunderea solidară a două sau mai multor persoane pentru aceeași creanță fiscală, titlul de creanță fiscală se emite pe numele fiecărei persoane cu menționarea și a celorlalte persoane care răspund solidar pentru creanța respectivă.

Contestarea deciziei de atragere a răspunderii solidare

Printre actele administrative fiscale susceptibile a fi contestate se numără și **Decizia de atragere a răspunderii solidare**.

REGULI:

Contestația trebuie să cuprindă:

- datele de identificare a contestatorului;
- obiectul contestației = îl constituie sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în

actul administrativ fiscal atacat, precum și sumele și măsurile nestabilite de către organul fiscal, dar pentru care există această obligație potrivit legii;

- motivele de fapt și de drept;
- dovezile pe care se întemeiază;
- semnătura contestatorului;
- împuternicirea/mandatul-procura împuternicirea avocatului, după caz, dacă contestația este formulată printr-un împuternicit.

Contestația se depune la organul fiscal emitent al actului administrativ atacat și nu este supusă taxelor extrajudiciare de timbru. În cazul în care contestația nu este depusă la organul fiscal emitent, aceasta se înaintează, în termen de cel mult 5 zile de la data primirii, organului fiscal emitent al actului administrativ atacat.

- Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii;
- Organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat întocmește dosarul contestației, precum și referatul cu propuneri de soluționare și le înaintează, în termen de cel mult 5 zile de la data primirii, organului de soluționare competent.

Excepții:

- dacă actul administrativ fiscal nu conține elementele privind:
 - posibilitatea de a fi contestat,
 - termenul de depunere a contestației,
 - organul fiscal la care se depune contestația, aceasta poate fi depusă, în termen de 3 luni de la data comunicării actului administrativ fiscal, la organul fiscal emitent al actului administrativ atacat.

În condițiile în care din actele dosarului cauzei nu se poate verifica respectarea termenului de depunere a contestației, iar în urma demersurilor întreprinse nu se poate face dovada datei la care contestatarul a luat cunoștință de titlul de creanță sau actul administrativ fiscal atacat, inclusiv în situația în care comunicarea prin publicitate a fost viciată prin nerespectarea procedurii în materie, *aceasta va fi considerată depusă în termenul legal*.

Contestația se transmite prin:

- poștă
- SPV

În practică sunt și alte modalități de depunere a contestației:

- direct, la registratura organului fiscal sau la registratura organului de soluționare a contestației;
- prin formularul special, la serviciul de sesizări petiții;
- prin e-mail.

Dosarul contestației trebuie să cuprindă:

- Contestația trebuie să poarte semnătura persoanei îndreptățite, împuternicirea avocațială/procură/mandat, actul prin care se desemnează administratorul special/administratorul judiciar/lichidatorul;
- titlul de creanță sau actul administrativ-fiscal atacat, în copie;
- anexele acestuia actului administrativ-fiscal atacat;
- dovada comunicării titlului de creanță sau a actului administrativ-fiscal atacat, din care să reiasă data la care acesta a fost comunicat;
- copii ale documentelor ce au legătură cu cauza supusă soluționării;
- documentele depuse de contestatar;
- oricare alte înscrisuri necesare soluționării cauzei.

Competența de soluționare a contestațiilor

Contestațiile formulate împotriva deciziei de atragere a răspunderii solidare, emisă de organele fiscale ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală, se soluționează de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Ministerului Finanțelor.

Procedura de angajare a răspunderii solidare încetează în cazul în care s-au stins obligațiile fiscale pentru care a fost declanșată angajarea răspunderii solidare, când decizia de angajare a răspunderii solidare a fost anulată pe cale administrativă, ca urmare a soluționării contestației în acest sens, ori actele administrative fiscale emise au fost anulate de către instanța de judecată competentă.

Practica Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor și statistica pe anul 2025

În anul 2025, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a **soluționat** un număr de **5.008 contestații**, prin emiterea unui număr de **4.913 decizii de soluționare**, cuprinzând **6.740 capete de cerere** privind actele întocmite de structurile A.N.A.F./A.V.R. cu suma totală contestată de **9.002.545.047 lei**. Din contestațiile soluționate în perioada analizată, un număr de **964 capete de cerere**, cu sumă totală de **1.562.681.862 lei**, au avut ca obiect solicitarea de anulare a deciziilor de atragere a răspunderii solidare emise de organele fiscale.

Ca soluții au fost emise:

- pentru suma de 1.041.088.566 lei, contestațiile au fost respinse ca neîntemeiate, ca urmare a analizei fondului cauzei
- pentru suma de 177.329.094 lei au fost desființate actele administrative fiscale

- pentru suma de 143.923.193 lei au fost respinse contestațiile, fără a se mai antama fondul cauzei
- pentru suma de 142.677.408 lei s-a constatat autoritatea de lucru judecat
- pentru suma de 49.932.445 lei s-a dispus anularea/constatarea nulității, după caz, a deciziilor de atragere a răspunderii în solidar
- pentru suma de 3.721.526 lei s-a dispus suspendarea soluționării cauzei pe calea administrativă de atac
- pentru suma de 3.541.724 lei s-a constatat ca fiind rămase fără obiect contestațiile
- pentru suma de 463.101 lei s-au admis contestațiile, ca urmare a nerespectării condițiilor procedurale, fără a se mai analiza fondul cauzei, respectiv s-au anulat/s-a constatat nulitatea actelor administrative fiscale
- pentru suma de 4.805 lei s-au admis contestațiile pe fondul cauzei

De asemenea, în anul 2025, Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor i-au fost comunicate (de către Direcția Generală Juridică din Ministerul Finanțelor și A.N.A.F., dar și de către Serviciile Juridice Teritoriale) un număr de **229 soluții definitive**, pronunțate de instanțele judecătorești în dosare având ca obiect acțiuni formulate împotriva deciziilor de soluționare a contestațiilor prin care au fost respinse contestații formulate împotriva deciziilor de atragere a răspunderii solidare, cu total sume soluționate de **312,649,340 lei**.

Ca soluții pronunțate de instanță:

- pentru suma de **145.246.853 lei** au fost admise acțiunile contribuabililor în 95 de cazuri;
- pentru suma de **165.943.265 lei** au fost respinse acțiunile contribuabililor în 130 de cazuri;
- pentru suma de **1.459.222 lei** au fost pronunțate alte soluții în 4 cazuri (casarea în totalitate a sentinței recurate și trimiterea cauzei spre rejudecare, instanța a luat act de renunțarea reclamantei la acțiunea formulată, instanța a constatat perimată cererea formulată de reclamant, obligarea la soluționarea pe fond a contestației).

Procentual, având în vedere totalul soluțiilor de admitere și respingere (**311,190,118 lei**), reiese că pentru un procent de **46.67%** au fost pronunțate soluții în favoarea contribuabililor, iar pentru un procent de **53.33%** au fost pronunțate soluții în favoarea organelor fiscale.

Pe lângă argumentele pe fondul cauzei, respectiv nemulțumirile privind neîndeplinirea condițiilor pentru atragerea răspunderii

solidare, au fost aduse și argumente de ordin procedural, cele mai frecvente fiind:

- prescripția dreptului organelor fiscale de a atrage răspunderea solidară
- lipsa audierii
- nemotivarea deciziei de atragere a răspunderii solidare
- anularea de către instanța de judecată a debitului pentru care s-a atras răspunderea solidară
- suspendarea soluționării contestației, dat fiind că debitul pentru care s-a atras răspunderea se află pe rolul instanțelor de judecată competente
- emiterea deciziei de atragere a răspunderii solidare ulterior declarării ca neconstituționale a prevederilor lit. b) și c) ale art. 25 C. pr. fisc., deci, în baza unui temei de drept inaplicabil

Soluțiile de **respingere ca neîntemeiate a contestațiilor** formulate împotriva deciziilor de atragere a răspunderii solidare au fost unitare, în sensul că:

- Pentru a se putea atrage răspunderea solidară a unei persoane ce a administrat o societate cu obligații fiscale restante față de bugetul statului, în afara condiției intrinseci ca persoana respectivă să fi avut calitatea de administrator sau asociat al societății debitoare, pe perioada în care s-au acumulat obligații fiscale restante, legiuitorul a prevăzut necesitatea îndeplinirii cumulative a două condiții:
 - societatea în cauză să fie în stare de insolvabilitate, și anume să fi fost declarată insolubilă de către organul fiscal competent, în condițiile art. 265 C. pr. fisc.;
 - să poată fi reținută reaua-credință în privința persoanei căreia i se urmărește angajarea răspunderii, în ceea ce privește acțiunile sau inacțiunile expres prevăzute de legiuitor.

Gestionarea activității în scopul acumulării de datorii, al neachitării obligațiilor fiscale rezultate din operațiuni economice derulate de societate, creșterea gradului de îndatorare, constatarea stării de insolvabilitate conduc la concluzia că administratorul a dat dovadă de rea-credință în administrarea societății, manifestând dezinteres total în achitarea obligațiilor fiscale.

Nu a fost făcută dovada că administratorul ar fi fost împiedicat, în vreun fel, să-și îndeplinească obligațiile care îi revineau, pe linia respectării obligațiilor contabile/fiscale ale societății, aspecte ce duc la înlăturarea prezumției de bună-credință în administrarea societății.

De asemenea, organul de soluționare a contestației analizează dacă sunt îndeplinite condițiile generale ale răspunderii civile delictuale, respectiv:

- Dacă există o faptă ilicită
Fapte ilicite sunt: nedeclararea/neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale ale debitorului declarat insolubil.
- Dacă fapta a fost săvârșită cu vinovăție
Vinovăție este intenția debitoarei de a prejudicia bugetul de stat, prin sustragerea de la plata obligațiilor fiscale exigibile, astfel administratorul nedând curs somațiilor de plată transmise pentru achitarea datoriilor fiscale ajunse la scadență.
- Dacă există prejudiciu
Prejudiciul adus bugetului de stat, ca urmare a insolvenței societății, neachitării obligațiilor fiscale și neîndeplinirii obligației legale.
- Dacă există legătură de cauzalitate între fapta ilicită și prejudiciul cauzat
Legătura de cauzalitate între fapta ilicită și prejudiciul cauzat este dată de vinovăția dovedită de nedeclararea/neachitarea obligațiilor fiscale la scadență și paguba adusă bugetului statului.

Astfel, reaua-credință derivă din aceea că, potrivit art. 73 alin. (1) lit. e) din Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, administratorii sunt solidar răspunzători față de societate pentru stricta îndeplinire a îndatoririlor pe care legea și actul constitutiv le impun, iar legătura de cauzalitate se evidențiază prin neachitarea obligațiilor fiscale stabilite prin declarațiile fiscale depuse de contribuabilul însuși.

Referitor la noțiunea de *rea-credință* se reține că, în condițiile în care dispozițiile Codului de procedură fiscală nu definesc **rea-credință**, acest concept moral și juridic poate fi raportat la limbajul comun, fiind sinonim cu atitudinea incorectă și rău intenționată în raport cu principiile binelui, cinstei și corectitudinii și trebuie să fie analizat **prin antiteză cu buna-credință**, al cărei conținut reiese din dispozițiile art. 12 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: „(2) Contribuabilul/Plătitorul **trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.**”

Ca atare, în cadrul conceptului de rea-credință, poate fi inclus și comportamentul neloial adoptat de debitor în raport cu creditorul fiscal, care are nu numai o componentă morală, ci și o componentă juridică, din perspectiva obligațiilor reglementate de Codul de procedură fiscală.

Așadar, în temeiul art. 20 alin. (1) C. pr. fisc., cu modificările și completările ulterioare, reprezentanții legali ai persoanelor juridice sunt obligați să îndeplinească obligațiile fiscale de plată ale societăților pe care le administrează, iar neîndeplinirea acestor obligații creează o stare de pericol atât pentru ceilalți participanți din circuitul economic, cât și pentru siguranța raporturilor de drept financiar-fiscal.

Totodată, în calitate de administrator, orice persoană are obligația legală și posibilitatea efectivă de a cunoaște existența și cuantumul obligațiilor fiscale restante, de a utiliza resursele financiare ale societății pentru achitarea acestora și de a da curs actelor de executare emise și comunicate de către organul de executare creditorului fiscal, astfel că neachitarea – deliberată – a obligațiilor fiscale ale societății demonstrează reaua-credință din partea contestatarei în raport de îndeplinirea obligațiilor care îi revineau, ceea ce contrazice buna-credință prezumată în componența sa de îndeplinire a obligațiilor și de exercitare a drepturilor potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege.

De asemenea, potrivit art. 1.349 alin. (1) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, cu modificările și completările ulterioare, „*orice persoană are îndatorirea să respecte regulile de conduită pe care legea sau obiceiul locului le impune și să nu aducă atingere, prin acțiunile ori inacțiunile sale, drepturilor sau intereselor legitime ale altor persoane*”, iar, în conformitate cu prevederile art. 219 alin. (2) din același Cod civil, „*faptele ilicite atrag și răspunderea personală și solidară a celor care le-au săvârșit, atât față de persoana juridică, cât și față de terți*”.

În literatura de specialitate, prin faptă ilicită nu se înțelege numai acțiunea, ci și inacțiunea contrară legii care are ca rezultat încălcarea drepturilor subiective sau intereselor legitime ale unei persoane. În acest context, neîndeplinirea unei obligații expres prevăzută de lege constituie o faptă ilicită.

Ca atare, cum reaua-credință este privită în antiteză cu buna-credință, iar aceasta din urmă a fost contrazisă prin conduita contestatarului, în speță, se reține îndeplinirea condiției referitoare la reaua-credință pentru atragerea răspunderii solidare. Reaua-credință a unui administrator de societate implică, în principiu, conduita acestuia de lipsă de corectitudine în legătură cu obligațiile specifice în raporturile juridice de drept fiscal, fie printr-o intenție directă, prin urmărirea unui rezultat fraudulos, fie o intenție indirectă, prin acceptarea producerii sale, ambele susceptibile de a justifica reaua-credință prin manifestarea unei conduite în afara exigențelor bunei-credințe,

care implică o diligență corespunzătoare potrivit scopului legislației fiscale în materie.

Prin urmare, procedura angajării răspunderii solidare urmărește luarea acelor măsuri menite să stingă obligațiile fiscale, **reaua-credință** conturându-se deplin în condițiile în care administratorul și/sau asociatul unei societăți comerciale acționează în interes propriu și nu dă prioritate achitării obligațiilor bugetare, conform obligațiilor expres prevăzute prin lege, manifestând o stare de pasivitate, comportament care conduce în final la starea de insolvabilitate a societății administrate, acceptând producerea rezultatului faptelor sale, fără să prezinte în fața organului fiscal motive concludente pentru care datoriile fiscale nu au fost stinse potrivit legii.

Continuarea unui management defectuos, neplata în mod constant a obligațiilor către stat presupun o intenție directă, asumarea consecințelor, ceea ce demonstrează reaua-credință, aceasta fiind definită în doctrină ca săvârșirea unui fapt sau a unui act contrar legii de către o persoană pe deplin conștientă de caracterul ilicit al conduitei sale.

Din perspectiva îndeplinirii condițiilor de fond pentru atragerea răspunderii solidare, soluțiile emise de organul de soluționare au fost fie de respingere totală/parțială a contestației cu consecința menținerii totale/parțiale a actului administrativ, fie de desființare totală/parțială a actului atacat, urmând ca organele fiscale să emită, dacă se impune, un nou act administrativ.

Desființarea deciziilor de atragere a răspunderii solidare s-a pronunțat în situații în care:

- organul fiscal în cuprinsul actului administrativ fiscal contestat nu a prezentat argumentele concrete din care să rezulte faptul că, în perioada exercitării mandatului de administrator, cu rea-credință, contestatorul a determinat nedeclararea/neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale, provocând starea de insolvabilitate a societății administrate;
- atragerea răspunderii solidare pentru terțul poprit peste limita sumelor datorate de acesta către debitor;
- s-a atras răspunderea terțului poprit, deși din documentele aflate la dosarul cauzei rezultă că acesta și-a îndeplinit obligațiile ce îi revin în calitate de terț poprit, în baza art. 236 C. pr. fisc., nefiind incidentă niciuna dintre situațiile reglementate de art. 236 alin. (9), (11), (13), (14), (18), (20) și (21), nepunându-se problema sustragerii unor sume de la indisponibilizare și nu rezultă motivele pentru care acestuia i s-a atras răspunderea.

IMPOZIT PE VENIT ȘI CONTRIBUȚII SOCIALE OBLIGATORII

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: Anul 2026 a adus numeroase modificări legislative în domeniul salarizării, concediilor medicale, evidenței salariaților și contribuțiilor sociale. În practică, aplicarea noilor reglementări generează numeroase întrebări privind calculul indemnizațiilor de concediu medical, tratamentul fiscal al unor beneficii acordate salariaților, utilizarea REGES sau obligațiile aferente sediilor secundare.

În continuare, sunt prezentate cele mai frecvente probleme întâlnite în practică și soluțiile rezultate din interpretarea legislației în vigoare.

Cuvinte-cheie: impozit pe venit din salarii; concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate; contribuții sociale obligatorii; evidența salariaților (REGES); beneficii extrasalariale.

Income tax and mandatory social security contributions

Abstract: *The year 2026 brought numerous legislative changes in the areas of payroll, sick leave, employee records management and social security contributions. In practice, the application of the new regulations has raised a number of questions regarding the calculation of sick leave benefits, the tax treatment of certain employee benefits, the use of REGES, and the obligations related to secondary establishments. This article presents the issues most frequently encountered in practice and the solutions resulting from the interpretation of the legislation currently in force.*

Keywords: *employment income tax; sick leave and health insurance benefits; mandatory social security contributions; employee records management (REGES); fringe benefits.*

Luminita OBACIU – Senior Payroll Partner, Soter & Partners

Concediile medicale

Întrebarea nr. 1:

Dacă un salariat are salariul brut de 4.050 și spor 20 lei (sumă fixă) și are concediu medical, în calculul bazei CM se scad cei 300 lei pentru care nu se datorează contribuții sociale?

Răspuns:

Conform prevederilor O.U.G. nr. 158/2005, baza de calcul al indemnizațiilor de concedii medicale se determină ca medie a veniturilor brute lunare realizate în ultimele 6 luni din cele 12 luni care constituie stagiul de asigurare, în limita a 12 salarii minime brute pe țară, pentru care s-a datorat contribuția asigurătorie pentru muncă (CAM). Prin urmare, în baza de calcul al concediilor medicale, nu se includ sumele pentru care nu se datorează contribuția asigurătorie pentru muncă.

Astfel, suma de 300 lei (pentru care nu se datorează contribuții sociale/CAM) nu se include în baza de calcul al indemnizației de concediu medical.

Întrebarea nr. 2:

Legat de procente aplicabile pentru stabilirea indemnizației în cazul concediilor medicale cod 01, de multe ori știm ce concedii urmează până calculăm salariile sau până în ziua de 25 a lunii următoare, când se transmite D112, este greșit să calculăm din start cu procentul modificat, să nu mai depunem rectificativ?

Răspuns:

Indemnizația de concediu medical aferentă codului 01 se determină prin aplicarea unui procent diferit, în funcție de durata episodului de boală. Un episod de boală reprezintă o perioadă continuă de incapacitate temporară de muncă și se poate întinde pe una sau mai multe luni, fiind format dintr-un certificat medical inițial și, după caz, de unul sau mai multe certificate medicale în continuare.

În acest context, pentru stabilirea procentului final aplicabil este necesar să se cunoască durata totală a episodului de boală, întrucât depășirea anumitor praguri de zile (7 sau 14 zile) determină modificarea procentului de indemnizație.

Pentru perioada reglementată de **Legea nr. 141/2025 (aplicabilă până în luna mai 2026, inclusiv)**, indemnizațiile trebuie evidențiate corect în luna la care se referă. Astfel, dacă la momentul calculului salarial sunt disponibile informațiile complete privind durata episodului de boală, se poate determina și aplica direct procentul final, fără a fi necesară ulterior corectarea.

În situația în care aceste informații nu sunt cunoscute, iar prin continuarea concediului medical în luna următoare se ajunge într-un alt interval de zile care determină un procent diferit, se impune recalcularea lunii anterioare. Aceasta presupune întocmirea unui stat rectificativ, recalcularea obligațiilor fiscale și depunerea declarației 112 rectificative, pentru reflectarea corectă a indemnizației aferente perioadei respective.

Începând cu perioada reglementată de **O.U.G. nr. 89/2025 (aplicabilă din iunie/iulie 2026)**, mecanismul se modifică.

În situațiile în care durata cumulată a episodului de boală determină ulterior schimbarea procentului de indemnizație, diferențele rezultate nu mai conduc la recalcularea lunii anterioare, acestea se evidențiază în luna în care sunt determinate și se declară în declarația 112 aferentă lunii curente.

În consecință, indemnizația se calculează inițial doar pe baza informațiilor din luna de calcul, iar eventualele diferențe se regularizează în luna următoare, fără depunerea unei declarații rectificative.

În concluzie, pentru perioada aferentă Legii nr. 141/2025, este permisă și recomandată utilizarea procentului final atunci când informațiile sunt disponibile până la termenul de declarare, în timp ce, pentru perioada aferentă O.U.G. nr. 89/2025, calculul trebuie realizat strict pe baza datelor existente în luna de calcul, diferențele urmând a fi evidențiate în luna următoare.

Întrebarea nr. 3:

Cum se înregistrează în formularele de certificate medicale pe formatul vechi un certificat medical cod 01 care este plătit cu 55%?

Răspuns:

Prin Ordinul nr. 523/2017/2025 au fost aduse modificări modelului certificatelor de concediu medical, fiind introdusă evidențierea distinctă, în cadrul rubricii „Procent plătit”, a următoarelor procente aplicabile indemnizației: 55%, 65%, 75%, 80%, 85%, 100%.

Totodată, Ordinul prevede că formularele de certificate de concediu medical utilizate anterior intrării sale în vigoare pot fi folosite în continuare până la epuizarea stocului existent.

În situația utilizării formularelor nemodificate, pentru codul de indemnizație 01 – Boală obișnuită, plătitorul indemnizației:

- nu va completa rubrica „Procent de plătit”;
- va înscrie în rubrica „Observații” mențiunea „01 Boală obișnuită”, urmată de procentul corespunzător aplicabil

bazei de calcul (55%, 65% sau 75%), stabilit în conformitate cu prevederile art. 17 alin. (1) din O.U.G. nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 399/2006, cu modificările și completările ulterioare.

Întrebarea nr. 4:

Cum se aplică regula diminuării cu o zi a concediului medical dacă prima zi înscrisă în certificat este o zi nelucrătoare (sâmbătă sau duminică)?

Se consideră următoarea zi lucrătoare ca fiind prima zi plătită sau neplătită?

Răspuns:

Concediul medical se acordă în zile calendaristice, însă indemnizația aferentă acestuia se plătește exclusiv pentru zilele lucrătoare din perioada înscrisă în certificatul medical. În situația în care prima zi de concediu medical este o zi nelucrătoare (de exemplu, sâmbătă, duminică sau sărbătoare legală), aceasta nu se plătește, dar face parte din perioada concediului medical.

În ceea ce privește determinarea numărului de zile de concediu medical plătite, conform prevederilor Ordinului nr. 521/500/2026, se aplică regula diminuării cu o zi **lucrătoare** din totalul zilelor lucrătoare aferente perioadei de concediu medical.

Astfel, pentru un certificat medical acordat pe întreaga lună, exemplificăm:

- NZLCM total: 20 zile lucrătoare
- NZLCM de plată: $20 - 1 = 19$ zile
- Indemnizația se calculează după formula:
 $Ci = Mzbc_i \times \text{procent indemnizație} \times \text{NZLCM de plată}$.

Întrebarea nr. 5:

În cazul certificatelor medicale cod 08 (sarcină și lăuzie), intră sub incidența regulii „prima zi neplătită”?

Răspuns:

Conform prevederilor O.U.G. nr. 91/2025 și ale Ordinului nr. 521/500/2026, pentru certificatele medicale reglementate de O.U.G. nr. 158/2005 (inclusiv cele de maternitate), eliberate în perioada 1 februarie 2026 – 31 decembrie 2027, prima zi lucrătoare nu se plătește.

Excepții de la neplata primei zile pentru certificatele medicale eliberate pentru sarcină și lăuzie au fost introduse prin Legea nr. 64/2026 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 91/2025 privind stabilirea unor măsuri în cadrul sistemului de sănătate.

Potrivit prevederilor actului normativ menționat mai sus, prevederile referitoare la diminuarea cu 1 zi a indemnizației nu se aplică în cazul:

- concediilor medicale acordate **bolnavilor incluși în programele naționale de sănătate**. „Până la data emiterii noilor formulare de certificate de concediu medical, pe formatul în vigoare al formularelor de certificate de concediu medical, medicul curant va înscrie în rubrica «Observații» — «PNS», utilizând semnătura și parafa.”;
- concediilor medicale și indemnizațiilor pentru **maternitate** – cod 08;
- concedii medicale și indemnizații pentru **îngrijirea pacientului cu afecțiuni oncologice** – cod 17;
- concedii medicale și indemnizații de **risc maternal** – cod 15;
- certificatelor de concediu medical eliberate în situația bolnavilor care beneficiază de acordarea serviciilor medicale în regim de **spitalizare**.

Prevederile referitoare la **excepții** se aplică concediilor medicale acordate începând cu data de **1 iunie 2026**.

Întrebarea nr. 6:

Pentru CM în continuare, plata de către angajator pentru zilele 2-6 se aplică pentru fiecare certificat în continuare sau se aplică o singură dată pentru certificatul inițial?

Răspuns:

În ceea ce privește împărțirea pe cele două surse de plată a indemnizației pentru incapacitate temporară de muncă, aceasta se efectuează la nivelul întregii perioade de concediu medical (episod de boală) și nu pe fiecare certificat medical în parte.

Întrebarea nr. 7:

În cazul concediilor medicale de incapacitate temporară de muncă, reglementate de O.U.G. nr. 158/2005, societatea suportă primele 5 zile calendaristice sau lucrătoare?

Răspuns:

Pentru certificatele de concediu medical de incapacitate temporară de muncă, pentru care sunt aplicabile prevederile art. II din O.U.G. nr. 91/2025, indemnizația se calculează și se plătește prin diminuarea cu o zi, iar suportarea acesteia se realizează după cum urmează:

- de către angajator, din a 2-a zi până inclusiv în a 6-a zi de incapacitate temporară de muncă;
- din bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate, începând cu ziua următoare celor suportate

de angajator și până la încetarea incapacității temporare de muncă.

Perioada suportată de angajator se determină în funcție de zilele calendaristice de incapacitate temporară de muncă. Cu toate acestea, indemnizația se acordă exclusiv pentru zilele lucrătoare cuprinse în intervalul respectiv. Astfel, zilele 2-6 de incapacitate temporară de muncă reprezintă zile calendaristice, însă indemnizația aferentă acestora se plătește numai pentru zilele lucrătoare.

Pentru situațiile în care, potrivit Legii nr. 64/2026, nu se aplică prevederile art. II din O.U.G. nr. 91/2025, suportarea indemnizației se realizează potrivit regulilor generale prevăzute de art. 12 din O.U.G. nr. 158/2005. În aceste cazuri, indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă se suportă de către angajator din prima zi până în a 5-a zi de incapacitate temporară de muncă, iar din bugetul Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate începând cu ziua următoare celor suportate de angajator. Și în această situație, perioada suportată de angajator se determină în funcție de zilele calendaristice de incapacitate temporară de muncă, însă indemnizația se acordă numai pentru zilele lucrătoare cuprinse în această perioadă.

În concluzie, indiferent de regimul juridic aplicabil, perioada suportată de angajator se stabilește în funcție de zilele calendaristice de concediu medical, în timp ce indemnizația se plătește exclusiv pentru zilele lucrătoare.

Întrebarea nr. 8:

Dacă un angajator decide să plătească din proprie inițiativă contravaloarea zilei de medical neplătite prin lege (pentru retenția personalului), ce regim fiscal are această sumă? Această plată voluntară poate transforma ziua respectivă în stagiul de cotizare pentru pensie sau șomaj sau natura juridică rămâne neschimbată?

Răspuns:

Stagiul de cotizare trebuie analizat strict în conformitate cu prevederile legale aplicabile fiecărui sistem de asigurări sociale, acesta neputând fi influențat prin decizia angajatorului de a acorda sau nu anumite sume. Chiar dacă angajatorul decide să suporte contravaloarea zilei de concediu medical neplătite (de exemplu, din considerente de retenție a personalului), acest aspect nu modifică tratamentul legal al perioadei respective din perspectiva stagiilor de cotizare.

Angajatorul poate decide acordarea unei compensații bănești egale cu echivalentul indemnizației aferente unei zile

de concediu medical, însă această sumă va fi tratată din punct de vedere fiscal ca venit de natură salarială (bonus) și va fi supusă tuturor taxelor salariale (impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii).

În ceea ce privește ziua de concediu medical neplătită:

- **Pentru șomaj** – perioada nu constituie stagiul de cotizare, conform art. 34 alin. (1) lit. a) și alin. (11) din Legea nr. 76/2002, întrucât:
 - este necesar un stagiul de cotizare de minimum 12 luni în ultimele 24 de luni;
 - nu se iau în calcul perioadele de suspendare a raporturilor de muncă, cu excepția perioadelor de incapacitate temporară de muncă în care indemnizația este suportată de unitate, conform legii. În cazul primei zile neplătite, neexistând indemnizație acordată conform legii, perioada nu intră în stagiul.
- **Pentru pensii** – perioada nu constituie stagiul de cotizare, conform art. 16 din Legea nr. 360/2023, deoarece:
 - constituie stagiul doar perioadele pentru care se datorează și/sau se plătesc contribuții de asigurări sociale;
 - pentru ziua neplătita nu se datorează contribuții CAS.
- **Pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate** – perioada constituie stagiul de asigurare, conform art. II alin. (2) din O.U.G. nr. 91/2025:
 - perioadele de diminuare a indemnizației se consideră stagiul, cu menținerea calității de asigurat.

În concluzie, decizia angajatorului de a acorda o compensație nu schimbă natura juridică a perioadei și nu conduce la includerea acesteia în stagiul de cotizare pentru pensii sau șomaj, acestea fiind stabilite exclusiv prin lege.

Întrebarea nr. 9:

Persoanele încadrate în baza unui contract de mandat pot beneficia de concedii medicale?

Răspuns:

Conform art. 1 alin. (1) lit. A din O.U.G. nr. 158/2005, au dreptul la concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate persoanele care: „realizează venituri din desfășurarea unei activități în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, precum și alte venituri asimilate salariilor (...)”.

Veniturile obținute în baza contractului de mandat sunt calificate, potrivit Codului fiscal, ca venituri asimilate salariilor.

Întrucât art. 1 alin. (1) lit. A din O.U.G. nr. 158/2005 include expres „alte venituri asimilate salariilor”, rezultă că

persoanele care desfășoară activitate în baza unui contract de mandat se încadrează în categoria persoanelor asigurate pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, cu condiția:

- realizării de venituri asimilate salariilor;
- îndeplinirii condiției de stagiul de cotizare (în situațiile în care este impusă această condiție).

Locul muncii, mobilitatea

Întrebarea nr. 10:

Pentru angajații care nu au un loc de muncă fix (de exemplu, personal pe șantiere în diverse orașe, precum București, Piatra Neamț) și care trec pe la sediul firmei din Târgu Mureș doar două-trei zile pe lună, care este tratamentul legal corect: delegarea (cu diurnă) sau clauza de mobilitate? În acest context, mai au dreptul acești salariați la tichete de masă pentru zilele lucrate în deplasare?

Răspuns:

Având în vedere că, potrivit situației descrise, salariații își desfășoară activitatea 2-3 zile pe lună în Târgu Mureș, iar în restul timpului în alte localități (București, Piatra Neamț), rezultă că **nu există un loc de muncă fix**, activitatea fiind desfășurată în mod obișnuit în locații diferite.

În aceste condiții, tratamentul corect este aplicarea **clauzei de mobilitate**, conform prevederilor Codului muncii, și nu a delegării.

Astfel, în această situație, salariatul beneficiază de prestații suplimentare în bani sau în natură, în condițiile stabilite prin contractul individual de muncă.

În ceea ce privește **tichetele de masă**, acestea se acordă pentru **zilele efectiv lucrate**, indiferent de locație, inclusiv în cazul salariaților cu clauză de mobilitate.

Întrebarea nr. 11:

În cazul unei societăți cu activitate medicală, salariatul desfășoară activitate medicală pe bază de contracte (3-5 contracte) de prestări servicii încheiate între societate și diverse alte entități (clinici). În acest caz, locul de muncă al salariatului (medic) este considerat fix sau mobil? Salariatul lucrează conform programului stabilit de comun acord cu clinicile respective.

Răspuns:

Potrivit **art. 25 C. mun.:** „(1) Prin clauza de mobilitate părțile în contractul individual de muncă stabilesc că, în considerare specificului muncii, executarea obligațiilor de serviciu de către salariat nu se realizează într-un loc stabil de muncă.

În acest caz salariatul beneficiază de prestații suplimentare în bani sau în natură.”

În situația descrisă, activitatea salariatului (medic) se caracterizează prin următoarele elemente:

- prestarea activității în mai multe locații distincte, respectiv la sediile clinicilor cu care angajatorul are contracte de prestări servicii;
- lipsa unui loc de muncă fix, activitatea fiind dependentă de programările și contractele încheiate cu terții beneficiari;
- desfășurarea activității în interesul angajatorului, în baza raportului de muncă existent între medic și societate.

Aceste elemente conduc la concluzia că salariatul nu are un loc de muncă fix, ci își desfășoară activitatea în mod curent în mai multe locuri.

În consecință, locul de muncă este unul mobil, fiind incidentă situația reglementată de art. 25 C. mun.

REGES și alte registre de evidență

Întrebarea nr. 12:

Este necesar ca o firmă să se înscrie în REGES, chiar dacă în prezent nu are salariați și ar exista posibilitatea să angajeze în a doua parte a anului 2026?

Răspuns:

În conformitate cu prevederile legale în vigoare, **o societate care nu are salariați în prezent nu are obligația de a se înregistra în Registrul general de evidență a salariaților (REGES)**, chiar dacă există posibilitatea sau intenția de a angaja personal într-o etapă ulterioară.

Potrivit **art. 14 alin. (1) din Legea nr. 53/2003 – Codul muncii**, angajatorul este definit ca fiind persoana fizică sau juridică ce poate, potrivit legii, să angajeze forță de muncă în baza unui contract individual de muncă. Această dispoziție instituie capacitatea legală de a angaja, fără a crea însă, prin ea însăși, obligații administrative în lipsa încheierii efective a unui contract individual de muncă.

De asemenea, **art. 11 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 295/2025** prevede obligația angajatorilor de a se înregistra în Registru. Această obligație trebuie interpretată în corelare cu **art. 3 din același act normativ**, care stabilește în mod expres că transmiterea datelor în REGES este realizată pentru persoanele care urmează să desfășoare activitate în baza unui contract individual de muncă, cel târziu în ziua anterioară începerii activității acestora.

Totodată, **art. 3 alin. (2) din H.G. nr. 295/2025** prevede că obligația de completare a datelor în Registru intervine în ordinea cronologică a încheierii, modificării, suspendării

și încetării contractului individual de muncă, ceea ce presupune existența unui raport de muncă.

În consecință, în absența oricărui contract individual de muncă:

- nu există date care să fie completate sau transmise în REGES,
- nu se naște obligația de înregistrare în Registru,
- simpla intenție de a angaja personal în viitor nu atrage obligații legale în acest sens.

Astfel, societatea va avea obligația de a se înregistra în REGES și de a transmite datele aferente **exclusiv la momentul încheierii primului contract individual de muncă**, respectiv cel târziu în ziua anterioară începerii activității salariatului, conform prevederilor H.G. nr. 295/2025.

Întrebarea nr. 13:

Activitatea zilierului unde se evidențiază?

Răspuns:

Conform prevederilor Legii nr. 52/2011: „Raportul de muncă dintre zilier și beneficiar (...) se stabilește (...) fără încheierea, în formă scrisă, a unui contract individual de muncă.”

În acest sens, raportul se naște prin:

- acordul verbal de voință;
- înregistrarea corectă în Registrul electronic de evidență a zilierilor.

Beneficiarul are următoarele obligații în domeniul securității și sănătății în muncă:

- a) să asigure securitatea și sănătatea în muncă a zilierilor;
- b) să asigure instruirea zilierului, înainte de începerea activității și/sau la schimbarea locului de muncă, cu privire la pericolele la care poate fi expus și la măsurile de prevenire și protecție pe care trebuie să le respecte;
- c) să solicite zilierilor asumarea pe propria răspundere, prin semnătură, că starea sănătății le permite desfășurarea activităților repartizate de beneficiar;
- d) să pună la dispoziție zilierilor echipamente de muncă adecvate, care nu pun în pericol securitatea și sănătatea acestora;
- e) să asigure, în mod gratuit, echipamente individuale de protecție adecvate activității desfășurate de zilieri;
- f) să comunice de îndată, către inspectoratul teritorial de muncă pe raza căruia s-a produs, orice eveniment în care au fost implicați zilieri;
- g) să înregistreze accidentele de muncă suferite de zilieri în timpul activității; modalitatea de înregistrare se stabilește prin normele metodologice de aplicare a prezentei legi.

În Registrul electronic se înscriu informații precum:

- numărul de ore lucrate/zi;
- ocupația/denumirea activității;
- remunerația pe zi.

Sedii secundare

Întrebarea nr. 14:

Dacă o societate are sediul social într-un sector din București și deschide un punct de lucru în alt sector, se consideră că acestea sunt în aceeași unitate administrativ-teritorială (UAT)? Este obligatorie înregistrarea fiscală a punctului de lucru, dacă acolo activează cel puțin un salariat?

Răspuns:

Conform prevederilor Codului de procedură fiscală, modificat prin Ordonanța nr. 6/2026, în cazul în care contribuabilul are organizate unul sau mai multe sedii secundare ca plătitore de salarii și de venituri asimilate salariilor, potrivit Legii nr. 273/2006, cu modificările și completările ulterioare, pe raza teritorială a aceleiași unități/subdiviziuni administrativ-teritoriale cu domiciliul fiscal al contribuabilului/plătitorului, acesta nu are obligația să solicite înregistrarea fiscală a acestora.

În situația în care societatea are sediul social în Sectorul 1, București, și un punct de lucru în Sectorul 2, București, acestea fiind situate în **subdiviziuni administrativ-teritoriale distincte**, este necesară înregistrarea fiscală a punctului de lucru dacă la această locație își desfășoară activitatea cel puțin un salariat.

Întrebarea nr. 15:

În cazul în care societatea are punct de lucru cu cod fiscal este obligatoriu să înregistrăm și să declarăm contractele de muncă pe acest CUI? Menționez că acest cod fiscal este obținut doar pentru declararea impozitului pe salarii la ANAF.

Răspuns:

Conform art. 3 alin. (3) din H.G. nr. 295/2025, delegarea competenței de completare și transmitere a datelor în REGES către sediul secundar este opțională, nu obligatorie, și poate fi realizată dacă:

- sediului secundar i-a fost delegată competența de încadrare a personalului;
- există o decizie internă în acest sens.

Beneficii acordate salariaților

Întrebarea nr. 16:

Petrecherile de Crăciun și teambuilding-urile organizate pentru angajați sunt asimilate avantajelor salariale? Teambuilding-urile sunt organizate în scop de recreere, nu în scopul perfecționării salariaților.

Răspuns:

În cazul în care scopul acțiunii de teambuilding este **recreerea și distracția**, costurile teambuilding-ului (inclusiv TVA)

reprezintă avantaje impozabile la nivelul salariaților cu toate taxele și contribuțiile de natură salarială, însă deductibile la nivelul companiei pentru calculul de impozit pe profit, având natură de cost salarial.

Tratamentul fiscal la nivelul salariaților are la bază prevederea de la pct. 12 din H.G. nr. 1/2016, potrivit căruia *[a]vantajele în bani pot fi sumele primite pentru procurarea de bunuri și servicii, precum și sumele acordate pentru **distracții sau recreere**.*

Întrebarea nr. 17:

În cazul unei societăți cu răspundere limitată, voucherele de vacanță sunt impozitate sau, dacă se încadrează în plafonul de 33% din salariul brut, nu se mai aplică impozit și CASS?

Răspuns:

Din perspectiva impozitului pe venit, voucherele de vacanță sunt venituri asimilate salariilor și sunt impozabile în luna în care sunt primite. În acest sens sunt prevederile art. 76 alin. (3) lit. h) C. fisc. și prevederile pct. 14 alin. (4) din H.G. nr. 1/2016.

Din perspectiva contribuțiilor sociale, voucherele de vacanță acordate în condițiile legii nu sunt supuse contribuției de asigurări sociale (CAS) și contribuției asigurătorie pentru muncă (CAM), însă, începând cu veniturile lunii ianuarie 2024, intră în baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate (CASS). În acest sens sunt prevederile art. 142 lit. r), art. 157 alin. (2), art. 220⁴ alin. (2) C. fisc.

Din punctul de vedere al impozitului pe profit, cheltuielile reprezentând vouchere de vacanță acordate de angajatori, potrivit legii, au deductibilitate limitată (sunt deductibile dacă sunt acordate în condițiile și limitele legii). În acest sens sunt prevederile art. 25 alin. (3) lit. c) C. fisc.

Condițiile și limitele acordării voucherelor de vacanță sunt reglementate de O.U.G. nr. 8/2009 și H.G. nr. 215/2009 (prevederi aplicabile până la data de 1 ianuarie 2027, când vor intra în vigoare prevederile Legii nr. 165/2018 privind biletele de valoare).

Pentru a asigura deductibilitatea cheltuielilor reprezentând voucherele de vacanță și pentru a fi excluse din baza de calcul al CAS și CAM, acordarea acestora trebuie să fie realizată conform O.U.G. nr. 8/2009:

- nivelul maxim al sumelor care pot fi acordate salariaților sub formă de vouchere de vacanță reprezintă contravaloarea a 6 salarii de bază minime brute pe țară garantate în plată, pentru un salariat, în decursul unui an fiscal (pentru anul 2025, salariul minim brut garantat în plată este 4.050 lei);
- angajatul care beneficiază de vouchere de vacanță nu mai beneficiază de prima de vacanță în cursul anului

fiscal sau de bilete de odihnă, acordate potrivit Legii nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice;

- voucherele de vacanță (care, în perioada 2022-2026, se emit exclusiv pe suport electronic) sunt emise de către unitățile autorizate de Ministerul Finanțelor Publice;
- în cazul cumulului de funcții, voucherele de vacanță pot fi acordate numai de către angajatorii unde beneficiarii în cauză își au funcția de bază;
- angajatorul stabilește, prin contractele colective de muncă, respectiv prin regulamente interne, reguli privind modul de acordare a primei de vacanță sub forma voucherelor de vacanță, care să prevadă:
 - numărul beneficiarilor din unitate care pot primi vouchere de vacanță și nivelul sumelor care se acordă beneficiarilor sub forma voucherelor de vacanță, ținând seama de posibilitățile financiare proprii ale angajatorilor;
 - categoriile de beneficiari care primesc vouchere de vacanță.

Întrebarea nr. 18:

Firma X a încheiat un contract individual de muncă cu normă parțială de 4 ore/zi, pentru care se analizează aplicarea sumei neimpozabile prevăzute de actul normativ menționat. În considerarea dispozițiilor legale introduse prin O.U.G. nr. 89/2025:

1. În cazul unui contract individual de muncă cu normă parțială de 4 ore/zi, se aplică suma neimpozabilă prevăzută de Codul fiscal?
2. Suma neimpozabilă se aplică în cuantum redus de 200 lei de la data de 1 iulie 2026 aferentă modificării salariului minim brut?
3. Modalitatea concretă de calcul și evidențiere a sumei neimpozabile în statul de salarii aferent acestui contract?
4. Modul de reflectare a acesteia în Declarația 112?

Răspuns:

1. Aplicarea sumei netaxabile în cazul contractului individual de muncă cu normă parțială

Conform prevederilor art. III alin. (1) din O.U.G. nr. 89/2025, facilitatea fiscală privind neincluderea în baza de calcul al impozitului pe venit și contribuțiilor sociale a sumei de 300 lei se aplică exclusiv salariaților încadrați cu normă întreagă, la locul unde se află funcția de bază. Întrucât contractul individual de muncă analizat este încheiat cu normă parțială de 4 ore/zi, condiția referitoare la norma întreagă nu este îndeplinită.

În consecință, suma netaxabilă prevăzută de actul normativ nu este aplicabilă acestui contract.

2. Aplicarea sumei neimpozabile reduse de 200 lei, începând cu 1 iulie 2026

Având în vedere că facilitatea fiscală nu este aplicabilă contractelor individuale de muncă cu normă parțială, nu se pune problema aplicării sumei netaxabile, nici în cuantumul de 300 lei (1 ianuarie – 30 iunie 2026), nici în cuantumul redus de 200 lei (1 iulie – 31 decembrie 2026), indiferent de modificarea salariului minim brut.

3. Modalitatea de calcul și evidențiere în statul de salarii

Întrucât suma netaxabilă nu este aplicabilă contractului cu normă parțială de 4 ore/zi, aceasta nu se evidențiază distinct în statul de salarii, iar veniturile salariale aferente acestui contract se supun regimului fiscal general, cu calculul integral al impozitului pe venit și al contribuțiilor sociale obligatorii, potrivit Codului fiscal.

4. Reflectarea în Declarația 112

În mod corespunzător, în Declarația 112 nu se vor completa câmpurile specifice facilității fiscale prevăzute de art. III din O.U.G. nr. 89/2025 pentru acest contract.

Alte aspecte fiscale de interes

Întrebarea nr. 19:

O persoană fizică, cetățean român, rezident fiscal în România, a avut un contract de muncă în anul 2025, în Franța, pe durată determinată – 3 luni. Angajatul a avut funcția de scenograf la realizarea unui film pe teritoriul Franței + deplasare Maroc. Angajatorul francez a reținut la sursă contribuțiile sociale în Franța și i-a spus salariatului că trebuie să-și declare impozitul pe venit în România. În ce declarație se va declara impozitul pe venitul din salarii pentru anul 2025, declarația unică?

Răspuns:

Potrivit prevederilor art. 15 din Convenția de evitare a dublei impunerii, încheiată între România și Franța, veniturile din salarii aferente activității desfășurate în Franța sunt impozabile în Franța, întrucât munca a fost prestată pe teritoriul acestui stat, iar condițiile excepției nu sunt îndeplinite. De asemenea, conform art. 76 alin. (4) lit. o) C. fisc., coroborat cu pct. 19 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, veniturile din activități dependente desfășurate în străinătate și **plătite de un angajator nerezident** nu sunt impozabile și nu se declară în România.

Întrebarea nr. 20:

Pentru aplicarea corectă a aplicării Legii nr. 239/2025, prin care au fost aduse modificări ale reglementărilor anterioare, în materia obligațiilor fiscale privitoare la CASS, datorată pentru anul 2025, care este interpretarea ce trebuie avută în vedere în cazul veniturilor obținute de o persoană fizică independentă în urma realizării unei expertize fiscale, având în vedere că:

- potrivit CC, legea nu operează retroactiv;
- art. 220⁸ alin. (7) din Codul fiscal, modificat prin Legea nr. 239/2025, precizează că, pentru veniturile din activități independente realizate în anul 2025, obligațiile fiscale privind CASS sunt în vigoare la data realizării venitului.

Pe cale de consecință, rezultă că reglementarea sus-menționată operează numai asupra veniturilor din activitățile independente realizate și deci facturate după data de 15.12.2025.

Răspuns:

În ceea ce privește aplicarea dispozițiilor art. 220⁸ C. fisc., astfel cum au fost introduse prin Legea nr. 239/2025, precizăm că acestea reprezintă dispoziții tranzitorii adoptate în corelație cu modificarea plafonului maxim anual al bazei de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate (CASS), majorat de la 60 la 72 de salarii minime brute pe țară.

Prin Legea nr. 239/2025 au fost introduse alin. (5)-(7) la art. 220⁸ – „Dispoziții tranzitorii”. Potrivit alin. (7): „Pentru veniturile din activități independente realizate în anul fiscal 2025, obligațiile fiscale privind contribuția de asigurări sociale de sănătate sunt cele în vigoare la data realizării venitului.”

Textul legal stabilește în mod expres regula aplicării în timp a regimului CASS, criteriul determinant fiind data realizării venitului, iar nu data declarării sau a plății contribuției. Astfel, pentru veniturile din activități independente realizate în anul 2025 se aplică plafonul anual pentru stabilirea contribuției de sănătate în vigoare la data realizării veniturilor, respectiv plafonul de 60 de salarii minime brute pe țară.

Plafonul majorat la 72 de salarii minime brute pe țară se aplică veniturilor realizate începând cu anul 2026.

Prin urmare, majorarea plafonului la 72 de salarii minime nu produce efecte asupra veniturilor realizate în anul fiscal 2025, acestea rămânând supuse regimului juridic în vigoare la data realizării lor.

TVA

Rezumat: Materialul prezintă o serie de spețe practice privind aplicarea TVA în operațiuni transfrontaliere, vizând livrări de bunuri și prestări de servicii între România, state membre UE și state terțe. Sunt analizate aspecte esențiale precum stabilirea locului livrării/prestării, regimul importurilor și exporturilor, scutirile de TVA, taxarea inversă, precum și utilizarea mecanismelor de simplificare (OSS). De asemenea, sunt evidențiate implicațiile jurisprudenței recente a ÎCCJ și CJUE asupra dreptului de report și rambursare a TVA, precum și importanța documentației justificative în susținerea tratamentului fiscal aplicabil operațiunilor complexe.

Cuvinte-cheie: TVA; operațiuni transfrontaliere; locul livrării/prestării; scutiri TVA; taxare inversă; jurisprudență fiscală.

VAT

Abstract: The material presents a series of practical cases regarding the application of VAT in cross-border transactions, covering supplies of goods and services between Romania, EU Member States, and third countries. It analyzes key aspects such as the determination of the place of supply, import and export regimes, VAT exemptions, the reverse charge mechanism, and the use of simplification schemes (OSS). It also highlights the implications of recent case law of the Romanian High Court of Cassation and Justice (ICCJ) and the Court of Justice of the European Union (CJEU) on the right to carry forward and refund VAT, as well as the importance of supporting documentation in substantiating the applicable VAT treatment in complex transactions.

Keywords: VAT; cross-border transactions; place of supply; VAT exemptions; reverse charge; tax jurisprudence.

Mariana VIZOLI – Consultant fiscal; Lector – Camera Consultanților Fiscali; Cadru didactic asociat – Facultatea de Drept, Academia de Studii Economice din București

Întrebarea nr. 1:

Un cumpărător-revânzător din Germania importă bunuri din Ucraina și le vinde în România către o persoană impozabilă stabilită în România și înregistrată în scopuri de TVA. Transportul bunurilor se face din Ucraina direct în România. Vânzătorul din Germania este înregistrat în scopuri de TVA în România. Ce obligații revin părților implicate în această tranzacție?

Răspuns:

Depinde cine va juca rolul de importator din punctul de vedere al TVA. Dacă importul va fi declarat de firma din România, atunci livrarea de la firma din Germania către firma din România fiind anterioară importului nu este în sfera TVA, conform prevederilor pct. 82 (1) a) din normele date în aplicarea art. 309:

„82. (1) În aplicarea art. 309 din Codul fiscal, importatorul care are obligația plății taxei pentru un import de bunuri taxabil este:

a) cumpărătorul către care se expediază bunurile la data la care taxa devine exigibilă la import sau, în absența acestui cumpărător, proprietarul bunurilor la această dată. Prin excepție, furnizorul bunului sau un furnizor anterior poate opta pentru calitatea de importator. **Orice livrări anterioare importului nu sunt impozabile în România** (cu excepția livrărilor de bunuri pentru care se aplică regulile prevăzute la art. 275 alin. (1) lit. e) și f) C. fisc.)”

Dacă importul va fi declarat de firma din Germania, aceasta va plăti TVA în vamă și, fiind înregistrată în scopuri de TVA în România, va factura livrarea ulterioară importului către firma din România cu TVA (cu excepția cazului în care sunt bunuri prevăzute de art. 331 pentru care se aplică taxare inversă).

Întrebarea nr. 2:

În ceea ce privește prescripția dreptului de deducere a TVA, în cazul decontului cu sume negative, se poate prelua un TVA de rambursat la rd. 42 din decontul de TVA mai vechi de 5 ani, dar pentru care nu s-a solicitat restituire? Se poate compensa acesta cu TVA de plată, chiar dacă soldul este mai vechi de 5 ani?

Răspuns:

Prin Decizia nr. 6 din 20.04.2026, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul în interesul legii formulat de Colegiul de conducere al Curții de Apel Brașov și, în consecință, stabilește că: În interpretarea și aplicarea unitară a dispozițiilor art. 147³ alin. (6) C. fisc. anterior (Legea nr. 571/2003) și art. 303 alin. (7) C. fisc. actual (Legea nr. 227/2015): „Dreptul persoanei impozabile de a reporta soldul sumei negative a TVA în decontul de TVA aferent perioadelor fiscale ulterioare nu este prescriptibil. Obligatorie conform art. 517 alin. (4) din Codul de procedură civilă.”

ICCJ a stabilit că dacă persoana impozabilă are TVA de recuperat și nu cere imediat rambursarea taxei, ci lasă o sumă în decont pentru a o compensa în perioadele fiscale următoare, acest drept de report nu se pierde prin prescripție; altfel spus, trecerea timpului nu permite organului fiscal să refuze preluarea soldului negativ de TVA în deconturile ulterioare pe motiv că dreptul ar fi devenit prescrist, deoarece reportarea este un mecanism legal distinct de exercitare a dreptului de rambursare. Reportarea doar continuă determinarea soldului TVA în perioada fiscală următoare, nu generează o creanță distinctă, individualizată, nu implică cerere de restituire ori plată efectivă. Spre deosebire de rambursarea TVA, care presupune exercitarea unui drept de creanță al persoanei impozabile asupra bugetului de stat și care, ca atare, poate fi supusă prescripției, reportarea soldului sumei negative a TVA nu constituie un drept patrimonial autonom, ci doar o modalitate de regularizare a taxei în cadrul mecanismului de determinare a TVA de plată/de rambursat pentru fiecare perioadă fiscală.

Limitarea reportării excedentului de TVA în deconturile aferente perioadelor fiscale ulterioare intervine doar în ipoteza încetării activității economice și pierderii calității de persoană impozabilă, situație în care nu mai există „perioadă următoare”, potrivit art. 183 din Directiva TVA.

Cu privire la prescripția dreptului de rambursare a TVA nesolicitată la restituire, ICCJ a stabilit că: Întrucât creanțele fiscale sunt drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal, iar de esența

drepturilor patrimoniale este prescriptibilitatea acestora, rezultă că, în cazul rambursării, este aplicabil termenul general de prescripție a dreptului contribuabililor de a cere compensarea sau restituirea creanțelor fiscale, reglementat de art. 135 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, respectiv ale art. 219 din Legea nr. 207/2015.

Menționăm că art. 147³ alin. (6) C. fisc. anterior se regăsește în aceeași formă la art. 303 alin. (7) C. fisc. actual.

Întrucât decizia ICCJ este dată în interpretarea unor prevederi din Codul fiscal, rezultă că are efect retroactiv, respectiv de când există în legislație aceste prevederi.

Întrebarea nr. 3:

• O societate (filatură), plătitoare de TVA în România, livrează fire naturale și sintetice către un client din Italia. Clientul din Italia este persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA și valid în sistemul VIES și nu este înregistrat în scopuri de TVA în România; • Conform înțelegerii comerciale, bunurile nu sunt expediate direct în Italia după livrarea de către filatură, ci sunt trimise inițial către o altă societate din România la un prestator, unde se efectuează anumite prelucrări. Societatea prelucrătoare din România este contractată de clientul din Italia; • După finalizarea prelucrărilor, bunurile sunt transportate din România în Italia. În aceste condiții, livrarea efectuată de filatură către clientul din Italia poate fi tratată ca livrare intracomunitară de bunuri scutită de TVA, conform art. 294 C. fisc.?

Este acceptabil ca documentele justificative privind transportul (de exemplu, CMR) să fie obținute ulterior facturării, având în vedere că, la momentul livrării, bunurile nu părăsesc încă teritoriul României? Faptul că bunurile sunt prelucrate în România, de către un terț contractat de clientul italian, afectează tratamentul de livrare intracomunitară (de exemplu, riscul reîncadrării ca livrare locală cu TVA)? Există obligații suplimentare (documentare, contractuale sau de raportare) pe care ar trebui să le avem în vedere pentru a susține aplicarea scutirii de TVA?

Răspuns:

OMFP nr. 102/2016 oferă cadrul legal pentru ca o astfel de operațiune să fie tratată drept o livrare intracomunitară de bunuri, chiar dacă bunurile nu sunt transportate imediat în alt stat membru, ci după o prelucrare. La art. 3 din OMFP nr. 102/2016 sunt redate condițiile necesare aplicării măsurilor de simplificare: „(1) Pentru a putea fi aplicate măsurile

de simplificare prevăzute în anexa nr. 1, trebuie îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- a) *contractorul principal:*
 1. este o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în statul membru în care este stabilit;
 2. nu are un cod de înregistrare în scopuri de TVA în statul membru în care sunt realizate efectiv lucrările asupra bunurilor mobile corporale;
 3. transmite codul său de înregistrare în scopuri de TVA părții/părților cocontractante;
- b) *ceilalți operatori economici implicați sunt persoane impozabile din perspectiva TVA;*
- c) *produsele prelucrate se vor întoarce în statul membru în care contractorul principal este stabilit și care a atribuit codul de înregistrare în scopuri de TVA transmis de contractorul principal."*

În cazul de față, contractorul principal este din Italia, el a transmis codul său de înregistrare în scopuri de TVA atât furnizorului de fire, cât și societății prelucrătoare, iar după prelucrare bunurile sunt transportate în Italia.

În Anexa 1 a OMFP nr. 102/2016, la primul caz, se reglementează la art. 4 că, potrivit măsurilor de simplificare, livrarea de la filatură către societatea din Italia se consideră o livrare intracomunitară de bunuri. La acest articol se precizează că, pentru a beneficia de scutire pentru livrarea intracomunitară de bunuri, filatura trebuie să demonstreze, printre altele, că produsele prelucrate au fost transportate din România în Italia.

Este recomandabil ca filatura să colaboreze cu societatea prelucrătoare și cu societatea din Italia, astfel încât să rezulte, potrivit unei norme tehnologice, cantitatea de materie primă necesară obținerii produselor prelucrate, pentru a putea determina cât din cantitatea de fire livrate au fost incorporate în produsul finit.

Obținerea CMR după data livrării firelor este permisă, termenul fiind de 150 de zile de la data livrării prevăzută de OMFP nr. 103/2016.

Întrebarea nr. 4:

O societate din România, domeniul IT (neînregistrată în scopuri de TVA), are ca unic client societatea-mamă din SUA către care facturează servicii de IT la o bază de cost plus, aplicând un procent de mark-up la totalul cheltuielilor operaționale. Ținând cont că societatea din România prestează exclusiv servicii care nu au locul în România, are sau nu are obligația de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care depășește plafonul de scutire prevăzut de art. 310 C. fisc.?

Răspuns:

De la 1 septembrie 2025, art. 310 a fost modificat ca urmare a transpunerii Directivei nr. 2020/285. Astfel, componența operațiunilor care intră în calculul plafonului actual de scutire pentru mici întreprinderi (395.000 lei/an) s-a modificat și nu mai cuprinde operațiunile care au locul livrării/prestării în afara României.

Deci, în cazul prezentat, dacă firma are ca unic beneficiar o firmă din SUA și prestează servicii IT, locul prestării fiind considerat în SUA, conform art. 278 alin. (2) C. fisc., nu are obligația înregistrării în scopuri de TVA, indiferent dacă valoarea acestor servicii depășește suma de 395.000 lei/an.

Întrebarea nr. 5:

Un SRL din România, plătitor de TVA, are un contract de servicii instalații termice și sanitare pentru o clădire de la Milano, Italia, beneficiarul fiind persoana juridică italiană. Cum se facturează aceste servicii, cu sau fără TVA? Este necesar vreun cod special de TVA?

Răspuns:

Serviciile de instalații termice și sanitare pentru o clădire sunt considerate servicii legate de un bun imobil, pentru care locul prestării este considerat a fi locul unde este situat bunul imobil, conform art. 278 alin. (4) lit. a) C. fisc.

În cazul prezentat, clădirea fiind situată în Italia, locul prestării este în Italia, operațiunea nefiind impozabilă în România, astfel cum rezultă din prevederile art. 268 alin. (1) lit. b) C. fisc.

Nu sunt servicii intracomunitare, nu se declară în 390. Nu este necesar niciun cod special de TVA.

În decontul de TVA, operațiunile se declară pe rd. 3 din decontul de TVA.

Întrucât locul prestării este în Italia, prestatorul român trebuie să solicite informații cu privire la obligațiile care îi revin în Italia, dacă este sau nu necesară înregistrarea în scopuri de TVA în acest stat.

Întrebarea nr. 6:

O fabrică de confecții din România are o comandă de produse finite de la o firmă din Marea Britanie. Societatea din Marea Britanie cumpără materiile prime din India și vrea să le trimită din India în România pentru procesul de producție, fără a trece prin Marea Britanie. După prelucrare, produsele finite sunt transportate în UK. Ce obligații revin firmei din UK și prestatorului din România?

Răspuns:

Tratamentul fiscal din perspectiva firmei din România, prestatorul de servicii: Pentru serviciile prestate de firma

din România către firma din UK, locul prestării se determină conform excepției prevăzute de art. 278 alin. (6) C. fisc., în România, la locul prestării efective (beneficiarul fiind stabilit în afara UE).

Firma din România poate aplica scutirea de TVA prevăzută de art. 294 alin. (1) lit. e) pentru serviciile prestate.

Prestatorul din România poate juca rolul de importator al materiilor prime cu condiția ca bunurile rezultate ca urmare a prelucrării să fie transportate în afara Uniunii Europene sau să fie achiziționate de către persoana impozabilă respectivă. Este situația în care prestatorul poate deduce TVA aferent importului.

Potrivit art. 6 din OMFP nr. 103/2016, cu modificările ulterioare, în situația în care bunurile rezultate în urma prelucrării nu sunt transportate în afara Uniunii Europene, prestatorul de servicii care a importat bunurile în România în vederea prelucrării pierde dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, cu excepția cazului în care achiziționează bunurile rezultate în urma prelucrării sau refacturează valoarea bunurilor importate în vederea prelucrării și taxa pe valoarea adăugată către proprietarul bunurilor, caz în care refacturarea valorii bunurilor este avută în vedere doar în scopul taxei pe valoarea adăugată, neimplicând existența unei tranzacții comerciale.

Tratamentul fiscal din perspectiva firmei din UK: Bunurile care se transportă în UK vor fi declarate drept exporturi de către firma din UK, care va apela la un exportator vamal pentru îndeplinirea formalităților de export (UK fiind un stat care nu este membru UE, firmele stabilite în UK nu pot juca rolul de exportator vamal); pentru a aplica scutirea de TVA pentru exportul de bunuri, firma din UK va fi înscrisă în DVE, la rubrica ED 12 02 009 000.

Întrebarea nr. 7:

Un avocat, persoană impozabilă stabilită și înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316 C. fisc., prestează servicii de consultanță juridică către persoane fizice și juridice din UE. Cum se facturează aceste servicii?

Răspuns:

Prestarea de servicii juridice de către o persoană impozabilă stabilită în România (avocatul) către persoane juridice stabilite în alte state membre sunt prestări intracomunitare de servicii neimpozabile în România, conform art. 278 alin. (2) coroborat cu art. 268 alin. (1) lit. b) C. fisc., cu condiția ca beneficiarul să aibă un cod valid de TVA în VIES. Serviciile se facturează fără TVA și se declară pe

rd. 3 și 3.1 din decontul de TVA și în declarația recapitulativă (390).

În cazul serviciilor juridice prestate către persoane neimpozabile (persoane fizice), locul prestării este în România, conform art. 278 alin. (3) C. fisc. și se facturează cu TVA din România. Nu există niciun plafon pentru astfel de servicii și nici nu se aplică OSS, locul prestării fiind în România.

Întrebarea nr. 8:

Pentru vânzarea unui bun imobil – hotel cu dotări, bucătărie, sală de mese, restaurant, zonă de spa, operațiunea către o persoană juridică plătitoare de TVA, la factura pentru vânzarea bunului imobil se aplică taxare inversă doar pentru bunul imobil, iar pentru dotările mobile se emite altă factura cu TVA de 21%? Sau dotările urmează regimul bunului imobil și se aplică taxare inversă pentru toată tranzacția?

Răspuns:

Dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 270 alin. (7) C. fisc. și a pct. 7 alin. (8) și (9) din normele de aplicare, operațiunea reprezintă un transfer de active neimpozabil, respectiv nu se facturează cu TVA nici în taxare inversă. Emiterea facturii pentru un transfer neimpozabil este opțională, deoarece art. 320 reglementează documentul care se întocmește pentru un transfer neimpozabil.

În condițiile în care nu sunt îndeplinite condițiile anterior menționate, potrivit concluziilor Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-17/18, *Mailat*, livrarea imobilului este operațiunea principală, celelalte dotări fiind accesorii și urmând același regim ca operațiunea principală, respectiv taxare inversă. Cauza *Mailat* descrie un caz asemănător în care este închiriat un bun imobil împreună cu toate dotările (echipamente și aparate de bucătărie). Redăm principalele concluzii relevante ale CJUE în cauza *Mailat*:

„39. În această privință, reiese din dosarul prezentat Curții că închirierea bunurilor mobile care fac obiectul contractului de închiriere nu pare să poată fi disociată de închirierea bunului imobil în discuție în litigiul principal. De altfel, nu se contestă faptul că unele dintre aceste bunuri mobile, precum echipamentele și aparatele de bucătărie, sunt încorporate în acest bun imobil și trebuie, în acest stadiu, să fie considerate ca făcând parte integrantă din acesta. În măsura în care obiectele de inventar care au fost închiriate sau, în cazul imobil erau de asemenea afectate exploatării restaurantului, cu același titlu ca acest din urmă bun, această închiriere/cesiune nu mai poate fi considerată că urmărește o finalitate proprie, ci se analizează ca un mijloc de a beneficia în cele

mai bune condiții de serviciu principal reprezentat de închirierea bunului imobil.

40. Prin urmare, închirierea bunului imobil trebuie să fie considerată ca reprezentând prestația principală în raport cu care celelalte prestații, și anume închirierea de mijloace fixe și de obiecte de inventar, nu sunt decât accesorii.

41. Având în vedere aceste considerații, trebuie să se răspundă la a doua întrebare că articolul 135 alineatul (1) litera (I) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că un contract de închiriere având ca obiect un bun imobil care servea unei exploatare comerciale, precum și toate mijloacele fixe și obiectele de inventar necesare acestei exploatare constituie o prestație unică în care închirierea bunului imobil este prestația principală."

Totuși, în cazul supus analizei, trebuie analizat cu atenție dacă operațiunea nu constituie în fapt un transfer de active neimpozabil.

Întrebarea nr. 9:

O societate stabilită în România și înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316 C. fisc., cumpără bunuri din China pe care le vinde în Turcia.

Pe ce rânduri din decontul de TVA ar trebui înscrise tranzacțiile?

Răspuns:

Achiziția bunurilor din China de către firma din România nu este impozabilă în România, nefiind bunuri importate în România. Ca atare, se va înregistra pe rd. 30 din decontul de TVA.

La livrarea din China în Turcia, transportul bunurilor începând din China, conform art. 275 alin. (1) lit. a) C. fisc., livrarea nu are locul în România, deci, nu este o livrare impozabilă în România. În decontul de TVA se va înregistra pe rd. 3.

Întrebarea nr. 10:

O societate stabilită în România și înregistrată conform art. 316 în scopuri de TVA desfășoară activitate de reparații a unor clădiri din Belgia. Societatea română nu are un sediu fix în Belgia. Beneficiarii sunt atât persoane impozabile, cât și persoane fizice. Ce obligații revin societății din România?

Răspuns:

Reparația unor imobile în Belgia reprezintă servicii care au locul prestării în Belgia, la locul unde este situat bunul imobil, nefiind operațiuni impozabile în România.

În cazul beneficiarilor persoane impozabile trebuie să se verifice dacă persoana obligată la plata TVA este beneficiarul, caz în care firma din România nu are obligații în Belgia [de exemplu, în România, conform art. 307 alin. (6) C. fisc., dacă locul prestării este în România și prestatorul este nestabilit și neînregistrat în scopuri de TVA în România, obligația plății TVA revine beneficiarului persoană impozabilă].

În cazul beneficiarilor persoane fizice, locul prestării fiind în Belgia, persoana obligată la plata TVA este societatea din România. Aceasta are două posibilități:

- ori se înregistrează în scopuri de TVA în Belgia, pentru a plăti TVA datorată pentru serviciile de reparații,
- ori aplică mecanismul OSS prevăzut de art. 315 C. fisc., respectiv va plăti în România TVA datorată în Belgia.

TAXE VAMALE

Rezumat: *Lucrarea oferă o sinteză a principalelor aspecte practice privind regimurile vamale din Uniunea Europeană, cu accent pe perfecționarea activă și pasivă, recuperarea drepturilor vamale, controlul ulterior și cerințele procedurale aplicabile operațiunilor de import și export. Pe baza unor întrebări frecvent întâlnite în practică, sunt clarificate dispozițiile Codului vamal al Uniunii și ale actelor sale de punere în aplicare, precum și reglementările administrative naționale incidente. Sunt evidențiate condițiile de autorizare, obligațiile de documentare, limitările procedurale și problemele practice generate de operațiunile în lanț și de neconcordanțele de valoare, oferind o interpretare structurată a regimurilor vamale aplicabile comerțului internațional.*

Cuvinte-cheie: drept vamal; Codul vamal al Uniunii; perfecționare activă; perfecționare pasivă; regimuri vamale.

Customs duties

Abstract: *This paper provides an overview of key practical aspects related to EU customs regimes, with a focus on inward and outward processing, customs debt recovery, post-clearance controls, and special procedural requirements for import and export operations. Based on frequently encountered questions from economic operators, the analysis clarifies the legal framework established by the Union Customs Code and its implementing regulations, as well as national administrative provisions. The study highlights authorization requirements, documentation obligations, procedural limitations, and practical issues arising in chain operations and valuation discrepancies, offering a structured interpretation of customs procedures applicable in cross-border trade.*

Keywords: *customs law; Union Customs Code; inward processing; outward processing; customs procedures.*

Claudiu ARDELEANU – Director general, Direcția Generală Proceduri Vamale și în Domeniul Produselor Accizabile, Autoritatea Vamală Română

Întrebarea nr. 1:

Perfecționarea activă și perfecționarea pasivă – condiții, limitări, obligații de documentare, operațiuni în lanț?

Răspuns:

Atât perfecționarea activă, cât și cea pasivă sunt regimuri vamale speciale reglementate de Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii, de Regulamentul delegat al Comisiei (UE) nr. 2015/2446 din 28 iulie 2015 de completare a Regulamentului (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului în ceea ce privește normele detaliate ale anumitor dispoziții ale Codului vamal al Uniunii și de Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 2015/2447 din 24 noiembrie 2015

de stabilire a unor norme pentru punerea în aplicare a anumitor dispoziții din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului de stabilire a Codului vamal al Uniunii. În plus, sunt incidente și prevederile OPANAF nr. 1884/2016.

Regimul de perfecționare activă permite plasarea mărfurilor care nu au statut vamal unional, fără plata drepturilor de import sau TVA, dar cu garantarea drepturilor de import (numai la nivel național) în vederea prelucrării, urmând ca produsele compensatoare obținute să facă obiectul reexportului sau să fie plasate sub un alt regim vamal. Solicitantul trebuie să fie stabilit în UE (cu excepția mărfurilor importate pentru cercetare, analize sau teste). Mărfurile supuse politicii agricole comune pot fi excluse, iar deșeurile radioactive și alte mărfuri periculoase pot

face obiectul unor restricții specifice. Pentru acest regim este obligatorie autorizarea autorității vamale.

Cererea de autorizare poate fi făcută prin declarația vamală pentru anumite cazuri stabilite prin Ordinul nr. 1884, dacă este însoțită de un document, cu excepția mărfurilor sensibile prevăzute de Anexa nr. 71-02 din Regulamentul nr. 2446/2015. În celelalte cazuri expres stabilite prin Ordinul nr. 1884, cererea de autorizare se depune la Direcția Regională Vamală sau la Autoritatea Vamală Română pentru operațiuni vamale care implică mai multe state membre.

Autoritatea vamală trebuie să poată identifica mărfurile de import în produsele compensatoare și să verifice îndeplinirea condiției economice (interesele producătorilor europeni nu sunt afectate negativ) și să verifice rata de randament declarată. Operatorii sunt obligați să dețină și să păstreze documentele pe o perioadă de 3 ani de la descărcarea regimului (curge de la sfârșitul anului în care regimul vamal respectiv a fost descărcat) registre obligatorii, să poată să furnizeze autorității vamale un bilanț al regimului și să dețină documente justificative (vamale, comerciale, rapoarte de producție și financiar-contabile).

Regimul de perfecționare pasivă permite exportul temporar al mărfurilor care au statut vamal unional în afara teritoriului vamal al Uniunii, urmând ca produsele compensatoare să fie importate cu exonerare totală sau parțială de drepturi de import (aplicate numai la valoarea adăugată în afara UE). Pentru acest regim este obligatorie autorizarea autorității vamale. Cererea de autorizare poate fi făcută prin declarația vamală pentru anumite cazuri stabilite prin Ordinul nr. 1884, dacă este însoțită de un document, cu excepția mărfurilor sensibile prevăzute de Anexa nr. 71-02 din Regulamentul nr. 2446/2015. În celelalte cazuri expres stabilite prin Ordinul nr. 1884, cererea de autorizare se depune la Direcția Regională Vamală sau la Autoritatea Vamală Română pentru operațiuni vamale care implică mai multe state membre.

Solicitantul trebuie să fie stabilit în UE. Autoritatea Vamală trebuie să poată identifica că mărfurile reimportate provin din cele exportate. Mărfurile care fac obiectul interdicțiilor și restricțiilor nu pot face obiectul regimului decât cu autorizări speciale (de exemplu, cele cu dublă utilizare sau bunurile culturale). În afară de documentele necesare

exportului temporar sau reimportului, operatorii trebuie să dețină o serie de registre și documente. Operatorii sunt obligați să dețină și să păstreze documentele pe o perioadă de 3 ani de la descărcarea regimului (curge de la sfârșitul anului în care regimul vamal respectiv a fost descărcat).

În cazul operațiunilor „în lanț”, acestea pot îmbrăca mai multe forme:

- transferuri între titularii de autorizații de perfecționare activă (responsabilitatea regimului fiind transferată de la un operator la altul odată cu marfa, cu condiția existenței trasabilității operațiunilor de transfer și a notificării autorității vamale competente);
- perfecționare activă, implicând mai multe state membre (cu o singură autoritate de supraveghere, asigurarea trasabilității prin registre și documente și garantarea tuturor taxelor);
- combinarea regimului de perfecționare cu alte regimuri speciale.

Perfecționarea activă cu antrepozitarea vamală, admiterea temporară, tranzit sau zonă liberă, iar perfecționarea pasivă cu tranzitul extern.

De asemenea, operațiunile pot fi externalizate, situație în care trebuie aprobate în prealabil de autoritatea vamală și asigurată trasabilitatea operațiunilor pe bază de registre și documente.

Întrebarea nr. 2:

Recuperare taxe vamale import, urmat de reexport.

Răspuns:

Procedura de recuperare este prevăzută de Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii, de Regulamentul delegat al Comisiei (UE) nr. 2015/2446 din 28 iulie 2015 de completare a Regulamentului (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului în ceea ce privește normele detaliate ale anumitor dispoziții ale Codului vamal al Uniunii și de Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 2015/2447 din 24 noiembrie 2015 de stabilire a unor norme pentru punerea în aplicare a anumitor dispoziții din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului de stabilire a Codului vamal al Uniunii.

Se depune o cerere de rambursare la Biroul Vamal care are în evidență operațiunea de import, în termen de 12 luni

de la data când a fost comunicat cuantumul debitorului (prelungirea termenului se poate face în cazuri justificate), în cazul în care notificarea datoriei vamale se referă la mărfuri refuzate de către importator, deoarece, în momentul acordării liberului de vamă, acestea erau defecte sau neconforme cu clauzele contractuale pe baza cărora au fost importate. Se consideră mărfuri defecte mărfurile deteriorate înaintea acordării liberului de vamă. Rambursarea sau remiterea se acordă cu condiția ca mărfurile să nu fi fost utilizate, cu excepția cazului în care o utilizare inițială este necesară pentru a constata defecțiunea sau neconformitatea acestora cu dispozițiile contractului, și ca acestea să fie scoase în afara teritoriului vamal al Uniunii.

Rambursarea nu se acordă dacă:

- mărfurile, înainte de a fi puse în liberă circulație, au fost plasate sub un regim special pentru a fi testate, cu excepția cazului în care se stabilește că defectele mărfurilor sau nerespectarea clauzelor contractuale nu ar fi putut fi detectate în mod normal în decursul acestor teste;
- caracterul defectuos al mărfurilor a fost luat în considerare la stabilirea clauzelor contractuale, mai ales a prețului, înainte ca mărfurile să fie plasate într-un regim vamal care presupune nașterea unei datorii vamale;
- mărfurile sunt vândute de solicitant după ce s-a stabilit caracterul lor defectuos sau neconformitatea cu clauzele contractuale.

Rambursarea este condiționată de prezentarea mărfurilor.

Dacă mărfurile nu pot fi prezentate autorităților vamale, autoritatea vamală acordă rambursarea numai în cazul în care deține dovezi care arată că mărfurile în cauză sunt mărfuri pentru care s-a solicitat rambursarea.

Întrebarea nr. 3:

Vă rog să prezentați un regim vamal suspensiv pentru bunuri care vin din UK, urmează să fie prelucrate în România, iar produsul finit va fi vândut în UK. Produsul finit conține și alte bunuri care vor fi încorporate, materialele primite din UK ar reprezenta un procent mic în valoarea produsului finit livrat.

Răspuns:

În această situație, regimul vamal recomandat este regimul de perfecționare activă, reglementat de Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din

9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii, de Regulamentul delegat al Comisiei (UE) nr. 2015/2446 din 28 iulie 2015 de completare a Regulamentului (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului în ceea ce privește normele detaliate ale anumitor dispoziții ale Codului vamal al Uniunii și de Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 2015/2447 din 24 noiembrie 2015 de stabilire a unor norme pentru punerea în aplicare a anumitor dispoziții din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului de stabilire a Codului vamal al Uniunii. În plus, sunt incidente și prevederile OPANAF nr. 1884/2016.

Regimul de perfecționare activă permite plasarea mărfurilor

care nu au statut vamal unional, fără plata drepturilor de import sau a TVA, dar cu garantarea drepturilor de import numai la nivel național, în vederea prelucrării, urmând ca produsele compensatoare obținute să facă obiectul reexportului. Solicitantul trebuie să fie stabilit în UE (cu excepția mărfurilor importate pentru cercetare, analize sau teste). Mărfurile supuse politicii agricole comune pot fi excluse, iar deșeurile radioactive și alte mărfuri periculoase pot face obiectul unor restricții specifice. Pentru acest regim este obligatorie autorizarea autorității vamale.

Cererea de autorizare poate fi făcută prin declarația vamală pentru anumite cazuri stabilite prin Ordinul nr. 1884, dacă este însoțită de un document, cu excepția mărfurilor sensibile prevăzute de anexa 71-02 din Regulamentul nr. 2446/2015. În celelalte cazuri expres stabilite prin Ordinul nr. 1884, cererea de autorizare se depune la Direcția Regională Vamală sau la Autoritatea Vamală Română pentru operațiuni vamale care implică mai multe state membre.

Autoritatea vamală trebuie să poată identifica mărfurile de import în produsele compensatoare și să verifice îndeplinirea condiției economice (interesele producătorilor europeni nu sunt afectate negativ) și să verifice rata de randament declarată. Operatorii sunt obligați să dețină și să păstreze documentele pe o perioadă de 3 ani de la descărcarea regimului (curge de la sfârșitul anului în care regimul vamal respectiv a fost descărcat), registre obligatorii, să poată furniza autorității vamale un bilanț al regimului și să dețină documente justificative (vamale, comerciale, rapoarte de producție și financiar-contabile).

Subliniez faptul că pentru celelalte materiale încorporate în produsul finit trebuie stabilit statutul. Dacă nu sunt mărfuri unionale, atunci și acestea trebuie să facă obiectul autorizării. Mărfurile neunionale sunt altele decât:

- a) cele produse în întregime pe teritoriul vamal al Uniunii și care nu conțin mărfuri importate din țări sau teritorii situate în afara teritoriului vamal al Uniunii;
- b) mărfuri care intră pe teritoriul vamal al Uniunii provenind din țări sau teritorii care nu fac parte din acest teritoriu și care au fost puse în liberă circulație;
- c) mărfuri obținute sau produse pe teritoriul vamal al Uniunii, fie exclusiv din mărfuri menționate la litera (b), fie din mărfuri menționate la literele (a) și (b).

Întrebarea nr. 4:

Un client are un import făcut în condiții INCOTERM DAP, cu transport aerian, de reprezentantul DHL. Furnizorul a trimis și declarat la vamă produse în sumă de 600 USD. În realitate, am recepționat produse în valoare de 17.200 USD. Care e procedura de rectificare și ce implicații sunt? Rectificarea poate fi făcută de orice comisionar vamal?

Răspuns:

Conform condiției de livrare DAP (Delivered at Place), vânzătorul livrează marfa la adresa stabilită, dar cumpărătorul se ocupă de vămuire și de plata taxelor de import. Totuși, relevanța acesteia este numai indicativă pentru organele vamale, fiind importantă pentru vânzător și cumpărător. Ulterior acordării liberului de vamă, nu poate fi realizată modificarea sau invalidarea declarației vamale.

Totuși, potrivit Regulamentului nr. 952/2013, art. 48, autoritățile vamale pot verifica corectitudinea și caracterul complet al

informațiilor furnizate într-o declarație vamală prin control ulterior, adică existența, autenticitatea, corectitudinea și valabilitatea documentelor justificative și pot examina contabilitatea declarantului și alte evidențe referitoare la operațiunile privind mărfurile în cauză sau la alte operațiuni comerciale anterioare sau ulterioare, implicând aceste mărfuri după acordarea liberului de vamă. Pot fi examinate și mărfurile și/sau să fie prelevate eșantioane, dacă este încă posibil să se efectueze o asemenea verificare sau prelevare.

Se poate solicita la Direcția Regională Vamală competența inițierea unui control ulterior pentru regularizarea situației și aplicarea măsurilor legale.

Întrebarea nr. 5:

Operatorii economici care sunt stabiliți în Uniunea Europeană (dar nu în România, fiind doar înregistrați în scopuri de TVA în România), dar care fac importuri în România, pot solicita obținerea autorizației de garanție globală în România? Va fi responsabilă Direcția Regională Vamală din raza căreia se efectuează importurile?

Răspuns:

Da, un operator stabilit în Uniunea Europeană poate solicita obținerea garanției globale în România, pentru operațiuni vamale în România. Cu toate acestea, trebuie să fie în măsură să îndeplinească toate condițiile existente la nivel unional (Regulamentul nr. 952/2013, Regulamentul nr. 2446/2015, Regulamentul nr. 2447/2015) și național (Ordinul președintelui AVR nr. 3400/2025, Ordinul președintelui AVR nr. 2204/2025). Dacă este pentru operațiuni vamale, altele decât tranzitul vamal, cererea se depune prin Sistemul de Decizii Vamale la Direcția Regională Vamală unde își are domiciliul fiscal.

E-FACTURA

Rezumat: Materialul sintetizează principalele aspecte practice privind aplicarea sistemului RO e-Factura, pornind de la întrebări frecvent întâlnite în activitatea contribuabililor și a profesioniștilor contabili. Sunt analizate obligațiile de raportare, validitatea facturii electronice, tratamentul operațiunilor cu parteneri nerezidenți, excepțiile aplicabile anumitor documente fiscale și soluțiile prevăzute de legislație pentru situațiile de neconformare. Lucrarea oferă repere utile pentru interpretarea și aplicarea corectă a reglementărilor privind facturarea electronică în România.

Cuvinte-cheie: RO e-Factura; factură electronică; ANAF; conformare fiscală; digitalizare fiscală.

E-INVOICE

Abstract: This paper provides a concise overview of the main practical aspects related to the implementation and use of the Romanian RO e-Invoice system, based on frequently encountered questions raised by taxpayers and accounting professionals. It examines reporting obligations, the validity of electronic invoices, the treatment of transactions involving non-resident partners, exceptions applicable to certain fiscal documents, and the legal remedies available in cases of non-compliance. The paper offers useful guidance for the interpretation and proper application of the regulations governing electronic invoicing in Romania.

Keywords: RO e-Invoice; electronic invoice; ANAF; tax compliance; fiscal digitalization.

Alexandru COMĂNESCU – Associate Partner, KPMG România

Întrebarea nr. 1:

Dacă sistemul nu a putut importa automat facturile de achiziție din SPV și le-am primit direct de la furnizori, cum procedăm în lipsa indexului de încărcare? Este acest index obligatoriu pentru validitatea facturii?

Răspuns:

Conform legislației, art. 4 alin. (6) din O.U.G. nr. 120/2021, exemplarul original al facturii electronice se consideră fișierul de tip XML însoțit de sigiliul electronic al Ministerului Finanțelor. Astfel, indexul nu este relevant pentru a asigura caracterul original al facturii. Pentru a vă asigura că sigiliul pus la dispoziție de client este cel alocat facturii încărcate, puteți folosi pagina <https://www.anaf.ro/xmlsignature/>.

Întrebarea nr. 2:

Cum trebuie gestionată o notificare de conformare e-TVA atunci când sistemul raportează eronat facturile cu cota de 19% (de exemplu, cele din

Decembrie 2025 – Ianuarie 2026), ignorând faptul că acestea sunt, în realitate, stornări de avansuri raportate anterior?

Răspuns:

Conform modificărilor din 2026, ANAF nu va mai trimite notificările privind diferențele identificate în ceea ce privește TVA colectată (notificări e-TVA).

Întrebarea nr. 3:

Cum se poate verifica dacă platformele de ridesharing (Bolt/Uber) au transmis corect în SPV facturile emise în numele clientului, în condițiile în care nu există comunicare cu fostul contabil, iar clientul nu deține aceste informații?

Răspuns:

Obligația legală de transmitere a facturilor este a furnizorului/prestatorului. În cazul în care acesta refuză transmiterea, Ordinul nr. 2229/2025 detaliază procedura de reclamare a acestor cazuri.

Întrebarea nr. 4:

În cazul transportului de bunuri cu risc fiscal ridicat (cu vehicule între 2,5 și 3,5 tone), cine are obligația legală de a asigura transmiterea datelor GPS pe tot traseul: orice operator economic implicat sau strict operatorul de transport autorizat (transportatorul)?

Răspuns:

Obligația menționată de dumneavoastră se referă doar la operatorii de transport rutier.

Întrebarea nr. 5:

Există obligația de a raporta în sistemul RO e-Factura facturile emise către persoane fizice sau juridice nerezidente?

Răspuns:

Conform legislației, doar facturile emise către nerezidenți înregistrați în scop de TVA trebuie raportate în sistemul RO e-Factura.

Întrebarea nr. 6:

Dacă un furnizor precum Microsoft emite facturi cu cod de TVA de România, dar nu le transmite în sistemul RO e-Factura, beneficiarul mai are dreptul să deducă TVA-ul respectiv?

Răspuns:

Conform situației descrise, nerezidentul menționat trebuie să raporteze facturile emise pentru tranzacții cu locul taxării în România. Totuși, având în vedere că furnizorul nu pare a fi stabilit în România, înregistrarea altui tip de factură nu este sancționabilă cu amendă aplicată la valoarea brută a facturii.

Întrebarea nr. 7:

Pentru servicii de educație (de exemplu, meditații limbi străine) oferite clienților din afara României, este obligatorie utilizarea sistemului RO e-Factura?

Răspuns:

Sistemul RO e-Factura se folosește pentru tranzacții pentru care locul taxării este în România. În plus, în cazul în care locul operațiunii este în România, legislația menționează cazuri specifice:

- tranzacții B2B între 2 persoane impozabile stabilite în România;

- tranzacții B2B, când furnizorul este stabilit în România și clientul este înregistrat în scopuri de TVA.

Întrebarea nr. 8:

Dacă un magazin emite un bon fiscal pe care este tipărit codul fiscal al cumpărătorului, mai este necesară emiterea facturii? Există riscul de amendă în caz contrar?

Răspuns:

Conform legislației relevante (O.U.G. nr. 120/2021), fac excepție bonurile fiscale emise în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care îndeplinesc **condițiile unei facturi simplificate**, în conformitate cu prevederile art. 319 alin. (12), (13) și (21) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.

Întrebarea nr. 9:

O persoană impozabilă care prestează servicii către persoane fizice și emite bonuri fiscale pentru încasări este sau nu obligată să emită și să transmită beneficiarilor facturi electronice?

Răspuns:

Începând cu data de 1 ianuarie 2025, operatorii economici – **persoane impozabile stabilite în România**, indiferent dacă sunt sau nu înregistrați în scopuri de TVA pentru livrările de bunuri și prestările de servicii care au locul livrării/prestării în România, efectuate în relația B2C, **au obligația să transmită facturile emise** în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura. Fac excepție **bonurile fiscale emise** în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care îndeplinesc condițiile **unei facturi simplificate**, în conformitate cu prevederile art. 319 alin. (12), (13) și (21) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.

Întrebarea nr. 10:

Care sunt condițiile legale pentru a înregistra în contabilitate o factură omisă, emisă de un furnizor în anii precedenți (2023 sau 2024)? Este obligatorie raportarea acestora în sistemul RO e-Factura pentru a le putea deduce sau se aplică reguli diferite în funcție de data emiterii?

Răspuns:

Fiind o factură emisă în 2023, aceasta nu trebuia inclusă în sistemul RO e-Factura, cu excepția cazului în care aceasta conținea bunuri cu risc fiscal ridicat (Ordinul nr. 12/2022). În cazul în care se stornează în 2026 și reemite în 2026, atunci atât stornarea, cât și reemiterea trebuie să treacă prin sistem. Recomand atenție legată de stornarea facturii, căci legislația nu permite stornarea/anularea din orice motiv (exemple: lipsă plată, neprimire).

Dacă factura e emisă în 2024, există obligația de raportare a facturii, fără amenzi pentru lipsa raportării pentru perioada ianuarie-mai 2024.

Întrebarea nr. 11:

Cum trebuie să procedeze un beneficiar dacă, după achitarea unei facturi proforme, furnizorul nu transmite factura fiscală în RO e-Factura nici după o lună, invocând probleme tehnice? Mai este necesară depunerea Formularului 800 sau există o altă procedură de reclamare (conform Ordinului nr. 2229/2025)? Totodată, ce măsuri pot fi luate pentru a evita riscul de neîncasare a facturilor electronice în cazul plăților în avans, fără a afecta procesul de achiziție?

Răspuns:

Obligația legală de transmitere a facturilor este a furnizorului/prestatorului. În cazul în care acesta refuză transmiterea, Ordinul nr. 2229/2025 detaliază procedura de reclamare a acestor cazuri.

Întrebarea nr. 12:

Ghid e-Factura ANAF precizează: „Bonul fiscal emis către persoanele fizice constituie document fiscal valid, astfel încât prestatorul nu are obligația de a emite automat factură electronică. Factura poate fi emisă doar la cererea expresă a beneficiarului.”

Răspuns:

Conform legislației, fac excepție **bonurile fiscale emise** în conformitate cu prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care îndeplinesc condițiile **unei facturi simplificate**, în conformitate cu prevederile art. 319 alin. (12), (13) și (21) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, a se vedea prevederile legate de obligativitatea emiterii facturii conform prevederilor din CF [art. 319 alin. (10)].

Radu Bufan • Natalia Șvidchi

Tratat de drept fiscal

Volumul 3
Impozitarea companiilor

RADU BUFAN

NATALIA ȘVIDCHI

Tratat de drept fiscal

**Volumul 3. Impozitarea
companiilor**

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



Editura
Hamangiu

Prezentul volum, dedicat *impozitării companiilor*, oferă o perspectivă aprofundată asupra regimului fiscal aplicabil persoanelor juridice, printr-o abordare integrată a principalelor componente ale bazei impozabile. Sunt analizate regulile privind determinarea veniturilor impozabile și a cheltuielilor deductibile, precum și mecanismele specifice de ajustare fiscală, esențiale în stabilirea rezultatului fiscal.

Un loc distinct este consacrat regimului fiscal al microîntreprinderilor, având în vedere importanța acestuia în alcătuirea sistemului fiscal românesc, precum și problematicele generate de dinamica legislativă recentă. De asemenea, sunt examinate în detaliu regulile referitoare la impozitarea dividendelor, atât din perspectiva societăților distribuitoare, cât și a beneficiilor acestora.

Demersul urmărește nu doar prezentarea cadrului normativ, ci mai ales clarificarea aspectelor controversate în practică, prin raportare la jurisprudența relevantă și la interpretările doctrinare, oferind astfel practicienilor și teoreticienilor instrumente utile pentru înțelegerea și aplicarea corectă a normelor fiscale.



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

