

ANUL XVIII
NR. 87
APRILIE-IUNIE 2025

[2] 2025

CONSULTANT FISCAL

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

DIN SUMAR

Ionuț Simion și Anastasia Dereveanchina
TRANSPARENȚA FISCALĂ CORPORATIVĂ: PROVOCĂRILE
ȘI OPORTUNITĂȚILE RAPORTĂRII PUBLICE CBCR ÎN ROMÂNIA

Mariana Vizoli
TRIUNGHIUL BERMUDELOR ÎN LEGISLAȚIA TVA ȘI ALTE PROBLEME PRACTICE

Andrada Goriță
IMPLICAȚIILE REȚINERII LA SURSĂ A IMPOZITULUI
PENTRU DIVIDENDELE PLĂTITE DE O MICROÎNȚEPRINDERE
DIN ROMÂNIA UNUI NEREZIDENT

UNIVERSUL JURIDIC



Revistă editată de CCF

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

CONSILIUL SUPERIOR

Dan MANOLESCU
Președinte

Adrian LUCA
Prim-vicepreședinte

Daniela TĂNASE
Vicepreședinte

Romulus Dimitrie BADEA
Vicepreședinte

Maria-Iulia SOBOLEVSKI-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

fiscalitate

04

Transparența fiscală corporativă: provocările și oportunitățile raportării publice CBCR în România

Ionuț SIMION – Partener, PwC România
Anastasia DEREVEANCHINA – Director, PwC România

drept fiscal

08

Triunghiul Bermudelor în legislația TVA și alte probleme practice

Mariana VIZOLI – Consultant fiscal independent; Colaborator – Soter TAX SRL;
Cadru didactic asociat – Academia de Studii Economice din București

14

Implicațiile reținerii la sursă a impozitului pentru dividendele plătite de o microîntreprindere din România unui nerezident

Andrada GORIȚĂ – Senior Tax Manager, KPMG România

întrebări și răspunsuri

17

Prețurile de transfer. Serviciile intra-grup: între deductibilitate și respectarea principiului valorii de piață

Mihai LUPU – Partener, Transfer Pricing Services SRL

22

Impozitul pe veniturile nerezidenților

Daniel JINGA – Director, KPMG România

24

Soluționarea conflictelor fiscale – practici administrative și jurisprudență

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

30

Raportări electronice – RO e-Transport

Gheorghe CONSTANTINESCU – Inspector general adjunct antifraudă, Direcția Generală Antifraudă Fiscală, ANAF

33

Raportări electronice

Alexandru COMĂNESCU – Associate Partner, KPMG România

CONSILIUL ȘTIINȚIFIC

Prof. univ. dr. hc.
Jacques MALHERBE

Prof. univ. dr.
Maria-Iulia SOBOLEVSKI 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

Transparența fiscală corporativă: provocările și oportunitățile raportării publice CBCR în România

Rezumat: Articolul analizează implicațiile introducerii raportării publice CbCr (Country-by-Country Reporting) în România, prima țară din UE care a transpus Directiva 2021/2101 în legislația națională. Sunt prezentate cerințele de raportare pentru întreprinderile multinaționale (MNE-uri), inclusiv pragurile de eligibilitate, informațiile obligatorii, opțiunile de amânare a divulgării și implicațiile neconformării. De asemenea, sunt discutate provocările strategice și reputaționale pentru MNE-uri, precum și recomandări pentru conformare eficientă. Articolul subliniază importanța transparenței fiscale și necesitatea unei abordări proactive în fața reglementărilor în evoluție.

Cuvinte-cheie: raportare publică CbCr, transparență fiscală, Directiva 2021/2101, raportare a informațiilor referitoare la impozitul pe profit, raportare financiară.



Ionuț SIMION
Partener, PwC România



Anastasia DEREVEANCHINA
Director, PwC România

Corporate tax transparency: challenges and opportunities for CBCR public reporting in Romania

Abstract: The article analyses the implications of introducing Country-by-Country Reporting (CbCr) in Romania, the first EU country to transpose Directive 2021/2101 into national law. The reporting requirements for multinational enterprises (MNEs) are presented, including eligibility thresholds, mandatory information, deferral options and the implications of non-compliance. The strategic and reputational challenges for MNEs are also discussed, along with recommendations for effective compliance. The article highlights the importance of fiscal transparency and the need for a proactive approach to evolving regulations.

Keywords: CbCr public reporting, tax transparency, Directive 2021/2101, reporting of information relating to income tax, financial reporting.

Raportarea pentru fiecare țară („CbCr”) face parte dintr-un efort global de creștere a transparenței corporative, în special în ceea ce privește strategiile fiscale utilizate de întreprinderile multinaționale („MNE”).

Planul de acțiune al OCDE privind eroziunea bazei impozabile și relocarea profitului („BEPS”) a introdus CbCr ca o măsură-cheie pentru combaterea evitării fiscale, asigurând faptul că MNE-urile raportează informațiile privind veniturile, taxele și activitatea economică în fiecare jurisdicție în

care acestea operează sau au prezență. În timp ce regulile CbCr ale OCDE s-au concentrat inițial pe raportarea confidențială către autoritățile fiscale, UE a făcut un pas mai departe cu Directiva 2021/2101, impunând divulgarea publică a anumitor informații incluse în CbCr prin intermediul obligației de a publica raportul privind informațiile referitoare la impozitul pe profit („CbCr public”). Această inițiativă are ca scop promovarea responsabilității și asigurarea că MNE-urile își plătesc cota justă de taxe în țările unde operează.

România, ca stat membru al Uniunii Europene, a fost prima țară care a transpus Directiva 2021/2101 a UE în legislația sa națională, cu un an înaintea altor state membre ale UE. Astfel, prima perioadă de raportare în cadrul CbCr public românesc va acoperi anii financiari care încep în 2023, iar aceste rapoarte trebuie publicate în termen de 12 luni de la sfârșitul anului financiar (de exemplu, până la sfârșitul anului 2024 pentru MNE-urile care utilizează anul calendaristic ca an de raportare). Prin urmare, companiile trebuie să se asigure că sunt pregătite pentru termenul-limită de raportare iminent și că au evaluat impactul potențial al unei astfel de raportări publice asupra strategiilor lor de afaceri.

MNE-urile supuse CbCr public în România

Cerințele CbCr public din România se aplică grupurilor mari de companii cu venituri consolidate care depășesc 3,7 miliarde de lei (echivalentul a 747.474.740 euro) în ultimii doi ani financiari consecutivi. Acest prag se aliniază directivei UE și include atât MNE-urile cu sediul în România, cât și grupurile străine cu filiale sau sucursale medii sau mari care operează în România.

Elementele-cheie ale raportării includ prezentarea următoarelor informații:

- Numele societății-mamă finale sau al entității autonome, exercițiul financiar în cauză, moneda utilizată pentru prezentarea raportului și, după caz, o listă a tuturor filialelor consolidate în situațiile financiare ale societății-mamă finale.
- O scurtă descriere a naturii activităților acestora.
- Numărul de salariați în echivalent normă întreagă.
- Veniturile, care reprezintă suma cifrei de afaceri nete, a altor venituri din exploatare, a veniturilor din interese de participare, cu excepția dividendelor și a altor elemente de venit specificate de legislație.
- Quantumul profitului sau pierderii brute.
- Quantumul impozitului pe profit acumulat în cursul exercițiului financiar în cauză.
- Quantumul impozitului pe profit plătit în numerar.
- Quantumul câștigurilor acumulate la sfârșitul exercițiului financiar în cauză.

Datele de mai sus trebuie puse la dispoziția publicului, după cum urmează:

- Separat pentru fiecare stat membru european.
- Separat pentru fiecare jurisdicție fiscală inclusă la 1 martie a anului financiar supus raportării în Anexa I la concluziile

Consiliului privind lista UE a jurisdicțiilor necooperante în scopuri fiscale.

- Separat pentru fiecare jurisdicție fiscală inclusă la 1 martie a anului financiar supus raportării, precum și în anul precedent, în Anexa II la concluziile Consiliului privind lista UE a jurisdicțiilor necooperante în scopuri fiscale.
- Pe bază agregată pentru toate celelalte jurisdicții fiscale.

Rapoartele pot include, de asemenea, o prezentare generală care să ofere explicații cu privire la orice discrepanță semnificativă dintre taxele plătite și taxele acumulate, oferind claritate asupra amprentei fiscale a MNE-ului în fiecare jurisdicție.

Aceste date vor trebui puse la dispoziția publicului pe site-ul web al companiei sau prin alte canale oficiale (de exemplu, publicarea pe site-ul web al Registrului Comerțului relevant) și vor rămâne accesibile pentru o perioadă de cel puțin cinci ani consecutivi.

Amânarea divulgării anumitor informații

Atât directiva UE, cât și legislația română prevăd posibilitatea amânării publicării anumitor informații pentru a proteja informațiile comerciale sensibile. Astfel, legislația permite companiilor să amâne divulgarea anumitor date pentru o perioadă de până la cinci ani, dacă dezvăluirea acestora ar prejudicia grav poziția lor comercială.

Cu toate acestea, MNE-urile trebuie să documenteze și să justifice cu atenție orice astfel de amânare (omisiune) pentru a putea demonstra în mod clar prejudiciul concurențial care ar putea rezulta din divulgarea acestor informații, inclusiv prin includerea explicațiilor aferente în raportul CbCr public.

Este important de subliniat faptul că detaliile privind prezența MNE-urilor în jurisdicțiile considerate necooperante în scopuri fiscale (cum ar fi Rusia, Insulele Virgine Britanice și Turcia) trebuie incluse în raport și nu pot fi omise. Prin urmare, o astfel de divulgare ar putea avea implicații semnificative pentru operațiunile de afaceri și imaginea MNE-urilor implicate.

Legislația română menționează, de asemenea, că filialele sau sucursalele românești identificate mai sus ar trebui să publice și să pună la dispoziție un raport întocmit de societatea-mamă finală. Dacă acestea nu au acces la acest raport, ar trebui să solicite de la părinte toate informațiile necesare pentru a permite filialei sau sucursalei să își îndeplinească obligația.

Dacă societatea-mamă finală nu furnizează toate informațiile necesare filialei sau sucursalei, filiala sau sucursala română ar

trebui să întocmească și să publice un raport privind informațiile referitoare la impozitul pe profit, care să conțină toate informațiile pe care le deține, împreună cu o declarație că societatea-mamă finală nu a pus la dispoziție informațiile necesare.

Consecințe potențiale ale neconformării

România, ca primul stat membru care a implementat obligațiile de raportare publică CbCr înainte de data de implementare a Directivei, plasează MNE-urile care operează în România într-un dezavantaj competitiv. Aceste MNE-uri trebuie să divulge și să publice informațiile necesare cu un an sau doi ani mai devreme decât competitorii lor care nu operează în România sau care au sediul în UE și, prin urmare, nu sunt supuse legislației românești privind CbCr public. Astfel, competitorii pot obține informații valoroase despre structura operațională a unui MNE, marjele de profit și strategiile fiscale, profitând potențial de aceste informații pentru a obține un avantaj competitiv. Prin urmare, este crucial ca MNE-urile să analizeze cu atenție implicațiile strategice ale datelor lor făcute publice și să evalueze opțiunile disponibile pentru pregătirea CbCr public prin analiza informațiilor care urmează să fie divulgate, cântărind acestea în raport cu riscurile potențiale ale neconformării.

Deși sancțiunile pentru neconformarea cu obligațiile de raportare a CbCr public nu au fost încă introduse în România, se așteaptă ca măsurile de aplicare să fie implementate în viitorul apropiat.

În cazul în care există o obligație de auditare a situațiilor financiare anuale, raportul de audit pentru filiala românească trebuie să stabilească dacă entitatea a fost obligată să publice raport CbCr pentru anul financiar precedent și dacă această obligație a fost îndeplinită.

Pentru grupurile listate la bursă (cum ar fi Bursa de Valori Mobiliare SUA – SEC), neconformarea cu cerințele românești privind CbCr public ar putea avea consecințe semnificative. Companiile înregistrate la SEC s-ar putea confrunta cu riscuri suplimentare legate de conformarea cu reglementările americane, inclusiv necesitatea de a menține controale interne solide asupra raportării financiare în conformitate cu Legea Sarbanes-Oxley (SOX). Prin urmare, MNE-urile trebuie să analizeze dacă neconformarea cu legile fiscale sau contabile din România sau nerespectarea divulgării corecte a datelor CbCr ar putea fi considerate o încălcare a cerințelor SOX, generând îngrijorare atât pentru autoritățile de reglementare americane, cât și pentru investitori.

În plus, neconformarea ar putea duce la deteriorarea reputației MNE-urilor și să afecteze încrederea investitorilor, întrucât

transparența în ceea ce privește plățile de taxe este considerată din ce în ce mai mult o măsură a unei bune guvernante corporative.

Pregătirea pentru prima raportare a CbCr publică

Cu primele rapoarte CbCr publice, care urmează să acopere anul financiar 2023 și termenul de publicare a acestora până la sfârșitul anului 2024 (pentru anii financiari care încep la 1 ianuarie), pentru anumite MNE-uri care operează în România, acest termen a fost deja depășit. Însă, în absența sancțiunilor specifice, pentru acele MNE-uri care nu au reușit să se încadreze în acest termen, recomandarea noastră este să analizeze opțiunile pentru conformare cu legislația în vigoare și să publice raportul CbCr, chiar și cu întârziere, astfel încât costul neconformității – fie amenzi financiare, fie deteriorarea reputației – să fie evitat.

Concluzie

Adoptarea timpurie de către România a directivei privind CbCr public subliniază importanța transparenței fiscale corporative în actualul climat de reglementare.

MNE-urile ar putea întâmpina o serie de provocări în respectarea publicării timpurii a CbCr, rezultând exclusiv din faptul că au o prezență în România și că ar trebui să abordeze cu atenție următoarele aspecte atunci când evaluează opțiunile disponibile pentru conformarea cu regulile de publicare a raportului CbCr:

- **Dacă raportul conține informații care pot fi considerate comerciale, sensibile și dezvăluirea acestor informații ar putea fi exploatată de către concurenți** – în acest caz, MNE-ul ar putea utiliza posibilitatea oferită de lege și să omită temporar publicarea unor astfel de informații sensibile pentru o perioadă de până la cinci ani, sub rezerva justificării corespunzătoare a motivelor pentru astfel de omisiuni.
- **Dacă MNE-ul operează în țări aflate pe lista neagră și pe lista gri** – în acest caz, MNE-ul nu poate omite nicio informație cu privire la astfel de jurisdicții și ar putea analiza în continuare dacă „opțiunea de omitere temporară” este cea mai potrivită pentru circumstanțele lor specifice.
- **Dacă filiala românească are sau nu acces la informații necesare pentru raportare CbCr public** – în anumite cazuri, grupul ar putea alege să nu furnizeze

reprezentanților filialelor românești informațiile care urmează să fie raportate în scopuri CbCr public. În acest caz, filialele românești pot prevala de prevederea legislativă pentru a publica doar informațiile disponibile pentru ele, împreună cu declarația care spune că grupul nu a furnizat toate informațiile.

- **Dacă filiala română depune sau nu raportul CbCr „standard” la autoritățile fiscale românești** – conform legislației actuale, filialele românești, care fac parte din MNE-uri mari, au obligația de a depune CbCr „standard” (așa cum este definit de acțiunea BEPS 13) la autoritățile fiscale românești, în cazul în care un astfel de raport nu este depus în altă țară din UE. În practica noastră, MNE-urile cu sediul în afara UE aleg frecvent să depună CbCr „standard” în România, prin intermediul consultanților terți, fără implicarea angajaților sau a conducerii filialelor românești în această raportare. Într-un astfel de caz, MNE-urile ar trebui să analizeze dacă depunerea CbCr „standard” în România ar putea afecta posibilitatea filialei românești/MNE de a afirma că informațiile nu au fost disponibile la nivelul entității românești.
- **Consecințele neconformării cu regulile românești privind CbCr public** – atât timp cât nu există o sancțiune specifică prevăzută de lege pentru neconformarea obligații de publicare a raportului CbCr, MNE-urile ar trebui să ia în considerare o analiză mai amplă a impactului potențial al neconformării cu legislația românească privind CbCr public (dacă este cazul) asupra MNE-ului în ansamblu.

- **Dacă MNE-ul alege să respecte pe deplin CbCr public românesc – care ar trebui să fie formatul de raportare?** În momentul scrierii acestui articol, nu există un formular de raport pentru raportarea CbCr public aprobat la nivelul României. Pe baza anunțului public al Ministerul Finanțelor din România, până la aprobarea formularului formal, companiile pot lua în considerare fie formularul aprobat de Comisia Europeană, fie propriul lor format de raportare, atât timp cât toate informațiile necesare sunt raportate. Ținând cont de noutatea legislației și de evoluțiile ulterioare, recomandarea noastră pentru MNE-uri este de a consulta specialiștii înainte de publicarea raportului, pentru a se asigura că raportarea este pregătită în conformitate cu reglementările existente în momentul publicării.

Având în vedere complexitatea și provocările potențiale asociate cu publicarea timpurie a CbCr, MNE-urile trebuie să evalueze cu atenție strategiile lor de conformitate. Probleme precum gestionarea informațiilor comerciale sensibile, operațiunile în țări aflate pe lista neagră sau pe lista gri și accesibilitatea datelor necesare de către filialele românești sunt aspectele cruciale. În plus, implicațiile neconformării și absența unui formular standardizat de raportare complică și mai mult procesul. Prin urmare, se recomandă cu tărie ca MNE-urile (precum și filialele lor românești) să solicite consultanță profesională pentru a naviga eficient aceste provocări și pentru a se asigura că raportarea lor este conformă cu reglementările actuale – ceea ce va contribui la atenuarea riscurilor și la asigurarea faptului că raportarea este precisă și conformă cu cadrul legislativ în continuă dezvoltare.

Triunghiul Bermudelor în legislația TVA și alte probleme practice

Rezumat: Prezentul articol își propune să dezbată o serie de probleme ce decurg din practică referitoare la:

- Data declarării în decontul de TVA a operațiunilor, problema artificială creată în urma implementării e-Facturii;
- Despre norme caduce și importanța cunoașterii acestora;
- Situația relațiilor dintre societățile-mamă și sucursalele lor stabilite în state membre diferite, în lumina a două decizii ale Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Cuvinte-cheie: exigibilitate, livrare/prestare, fapt generator, e-Factura, decont TVA, normă caducă, abrogat, sucursală, societate-mamă.

The Bermuda triangle in VAT legislation and other practical issues

Abstract: This article aims to discuss a number of issues arising from practice relating to:

- Date of declaration of transactions in the VAT return, artificial problem created following the implementation of e-Invoicing;
- Obsolete legal norms and the importance of their understanding;
- The situation of relations between parent companies and their subsidiaries established in different Member States, in light of two decisions of the Court of Justice of the European Union.

Keywords: tax due date, supply of goods and services, taxable event, e-Factura, VAT return, obsolete legal norm, repealed, branch, parent-company.

Mariana VIZOLI – Consultant fiscal independent; Colaborator – Soter TAX SRL;
Cadru didactic asociat – Academia de Studii Economice din București

1. Triunghiul Bermudelor în legislația TVA

După implementarea facturării electronice în sistemul e-Factura, problema momentului la care se înregistrează o factură în decontul de TVA a revenit în actualitate, fiind întâlnite interpretări ce nu corespund cerințelor legale. Deși legislația privind TVA nu s-a modificat în ceea ce privește faptul generator, exigibilitatea, momentul emiterii facturii și momentul deducerii TVA, legislația care reglementează e-Factura a dat prilejul celor mai diverse interpretări legate de momentul la care e-Factura este transmisă în SPV către beneficiar.

Este un adevărat triunghi al Bermudelor, fiind necesară coroborarea a trei articole din Titlul VII – TVA al Codului fiscal, pentru a întui răspunsul corect.

Plecăm de la art. 282 C. fisc. – exigibilitatea TVA – care ne indică perioada fiscală în care operațiunile trebuie facturate și, dacă sunt taxabile, să se colecteze TVA.

Exigibilitatea TVA intervine ca regulă generală concomitent cu data faptului generator de TVA, respectiv la data livrării/prestării. Dar, în cazul emiterii de facturi sau al încasării de avansuri, înainte de data livrării/prestării, exigibilitatea intervine anticipat.

Art. 319 alin. (16) C. fisc. a creat, probabil, cele mai multe probleme de înțelegere:

„Pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la alin. (15), persoana impozabilă are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care

ia naștere faptului generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. De asemenea, persoana impozabilă trebuie să emită o factură pentru suma avansurilor încasate în legătură cu o livrare de bunuri/prestare de servicii cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a încasat avansurile, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă."

În prima teză, acest articol reglementează obligația emiterii facturii, dar permite ca factura să fie emisă cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care a avut loc livrarea/prestarea (faptul generator de taxă). Dar aici intervin erorile de interpretare, art. 319 alin. (16) C. fisc.¹ nu reglementează exigibilitatea de taxă, ci doar un termen limită de emisie a facturilor.

În cea de-a doua teză, a art. 319 alin. (16), dacă nu a avut loc faptul generator (livrarea/prestarea), dar au fost emise facturi anticipate sau au fost încasate avansuri, exigibilitatea intervenind anticipat la data emiterii unei facturi, se menține aceeași obligație de a emite factura cel târziu până pe 15 a lunii următoare celei în care a intervenit exigibilitatea.

De asemenea, intervin prevederile art. 297 alin. (1) C. fisc., taxa este deductibilă atunci când este exigibilă. Și, pentru a evita orice dubiu, normele metodologice indică clar că atunci când taxa este exigibilă la furnizor/prestator, atunci este deductibilă la beneficiar.

În concluzie, taxa devine exigibilă, în condițiile art. 282 C. fisc.; în perioada fiscală în care este exigibilă taxa, se colectează TVA pentru operațiunile taxabile, chiar dacă factura este emisă până pe 15 a lunii următoare.

Foarte relevante sunt normele de la pct. 97 alin. (2), acestea realizând corelarea între articolele 281, 282 și 319 alin. (16) C. fisc.:

„(2) În aplicarea prevederilor art. 319 alin. (20) lit. b) și c) din Codul fiscal:

- a) *dacă factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau înainte de data încasării unui avans, pe factură se menționează numai data emiterii facturii. În acest caz, exigibilitatea taxei coincide cu data emiterii facturii potrivit prevederilor art. 282 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu excepția situațiilor în care se aplică prevederile referitoare la TVA la încasare;*
- b) *în cazul în care factura este emisă în data în care a avut loc livrarea/prestarea sau încasarea unui avans, pe factură se menționează numai data emiterii facturii, care este aceeași cu data livrării/prestării ori încasării unui avans. Exigibilitatea taxei coincide cu data emiterii facturii potrivit prevederilor art. 282 alin. (1) și alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, cu excepția situațiilor în care se aplică prevederile referitoare la TVA la încasare;*
- c) ***în cazul în care factura este emisă ulterior datei livrării/prestării sau a încasării unui avans, pe factură***

se menționează atât data emiterii facturii, cât și data livrării/prestării ori a încasării unui avans. Exigibilitatea taxei intervine, în această situație, la data livrării/prestării ori a încasării unui avans, indiferent de data la care este emisă factura, cu excepția situațiilor în care se aplică prevederile referitoare la TVA la încasare și cu excepția livrărilor intracomunitare de bunuri."

De exemplu, un furnizor livrează bunuri pe data de 22 aprilie 2025, dar emite factura pe data de 5 mai 2025. 22 aprilie este data faptului generator și a exigibilității de taxă. Pe factură va menționa: data emiterii, 5 mai 2025, data livrării (data exigibilității), 22 aprilie 2025. Deci, art. 319 alin. (16) a permis facturarea cu posibilitatea depășirii lunii în care a intervenit livrarea, dar nu modifică exigibilitatea de TVA, care rămâne pe 22 aprilie 2025. Presupunând că este o livrare taxabilă, furnizorul va înregistra factura în decontul lunii aprilie și va colecta TVA în aprilie. Conform art. 297 alin. (1), beneficiarul va deduce TVA tot în luna aprilie 2025.

Emiterea, transmiterea și primirea facturilor, prin sistemul RO e-Factura, nu a adus atingere prevederilor din Codul fiscal menționate. Deci, în exemplul nostru, chiar dacă beneficiarul primește factura în SPV prin sistemul RO e-Factura, pe 5 mai sau pe 8 mai 2025, el are drept de deducere în aprilie 2025 și în decontul lunii aprilie va înregistra factura.

2. Norme caduce

Ce înseamnă o normă caducă?

Este situația în care, în aplicarea prevederilor dintr-o lege (ordonanță), sunt emise norme, instrucțiuni de aplicare (legislația secundară). Acestea nu pot să restrângă sau să extindă aplicabilitatea legislației în vigoare. Dar o problemă care trenează de mulți ani este cea a neadaptării legislației secundare (ordine, norme) la legislația primară (legi, ordonanțe). Astfel, deși legea este modificată, nu întotdeauna legislația secundară este adaptată sau abrogată explicit.

Potrivit normelor de tehnică legislativă, normele, instrucțiunile (legislația secundară) date în aplicarea legii au valabilitate atât timp cât textul legal în baza căruia au fost date este în vigoare. Atunci când se modifică cadrul legal, normele, instrucțiunile, dacă nu au fost modificate sau abrogate explicit, după caz, devin caduce, adică nu mai au aplicabilitate.

Din păcate, găsim multe exemple în legislația TVA în care norme caduce nu au fost înlăturate și pot să producă interpretări eronate, întrucât nu toate persoanele au cunoștințe juridice aprofundate. Oricum este dificil pentru orice specialist în materie să analizeze norme în paralel cu modificările din lege, astfel încât să realizeze că acestea nu mai sunt aplicabile, de multe ori este aproape imposibil.

¹ Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, publicată în M. Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015.

Un prim exemplu este OMFP nr. 4120/2016, acesta conține:

Capitolul I – Aplicarea măsurilor de simplificare cu privire la transferuri și achiziții intracomunitare asimilate prevăzute la art. 270 alin. (10) și art. 273 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, pentru bunurile vândute în regim de consignație sau din stocuri la dispoziția clientului – și

Capitolul II – Aplicarea măsurilor de simplificare cu privire la transferuri și achiziții intracomunitare asimilate menționate la art. 270 alin. (10) și la art. 273 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, pentru bunurile transmise în vederea testării sau a verificării conformității.

Dar, de la data de 3 februarie 2020, în Codul fiscal a fost transpusă Directiva 2018/1910, prin O.G. nr. 6/2020. Printre măsurile implementate de O.G. nr. 6/2020 se numără și simplificări privind stocurile la dispoziția clientului ce se regăsesc la art. 270¹ C. fisc.

De la această dată, Capitolul I al instrucțiunilor aprobate prin OMFP nr. 4120/2016 a devenit caduc, adică neaplicabil, toate condițiile pentru simplificare fiind cele prevăzute de art. 270¹. Dar a rămas în vigoare Capitolul II, din cauza necuprinderii în măsurile de simplificare din Directiva nr. 2018/1910 a bunurilor transmise în vederea testării sau a verificării conformității. Totuși, pe plan național, s-a considerat utilă menținerea măsurilor de simplificare și pentru aceste situații ale bunurilor transmise în vederea testării. Dar, așa cum observăm, operatorii economici regăsesc norme de simplificare pentru stocuri la dispoziția clientului atât în OMFP nr. 4120/2016, cât și la art. 279¹ C. fisc., fiind dificil să înțeleagă de ce prevederile neaplicabile din OMFP nr. 4120/2016 nu au fost abrogate explicit sau pot chiar să creadă că sunt în vigoare.

Un alt exemplu este cel al normelor metodologice² de la pct. 25 alin. (5), (6), (7) și (8), acestea nu mai au aplicabilitate, deși legiuitorul nu le-a abrogat explicit, fiind caduce, întrucât, de la data de 8 iulie 2019, prin Legea nr. 60/2019, s-a transpus Directiva 2016/1065, toate prevederile referitoare la cupoane valorice (vouchere) fiind mai nou reglementate la nivel de lege, respectiv de art. 274¹ C. fisc.

Redăm, mai jos, normele de la pct. 25 alin. (5), (6), (7) și (8), pentru a comenta mai departe diferențele esențiale, după transpunerea Directivei 2016/1065:

„(5) Sumele încasate pentru vânzarea unui voucher cu scop unic reprezintă avansuri pentru care intervine exigibilitatea TVA conform art. 282 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal. Voucher în sensul TVA reprezintă un instrument prin care un furnizor de bunuri și/sau un prestator de servicii își asumă obligația de a-l accepta drept contrapartidă sau parte a contrapartidei pentru o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii. Voucher cu scop unic

înseamnă un voucher pentru care toate informațiile relevante privind regimul TVA aplicabil operațiunii la care acesta se referă, respectiv livrarea de bunuri/prestarea de servicii ulterioară, trebuie să fie cunoscute la momentul vânzării acestuia și bunurile și serviciile trebuie să fie identificate. În cazul bonurilor de valoare pentru carburanți auto, biletelor de călătorie, biletelor la spectacole și al altor vouchere cu scop unic similare, care acoperă integral contravaloarea bunurilor livrate/serviciilor prestate, se aplică prevederile alin. (6).

(6) Vânzarea unei cartele telefonice preplătite sau reîncărcarea cu credit a unei cartele care poate fi utilizată numai pentru servicii de telecomunicații reprezintă o prestare de servicii de telecomunicații cu titlu oneros pentru care faptul generator și exigibilitatea TVA intervin la momentul vânzării cartelei. Un operator de servicii de telecomunicații constând în servicii de telefonie care vinde către un distribuitor cartele telefonice care conțin toate informațiile necesare pentru a efectua apeluri telefonice prin infrastructura pusă la dispoziție de operatorul respectiv și care sunt revândute de distribuitor, în nume propriu, unor utilizatori finali, fie în mod direct, fie prin intermediul altor persoane impozabile, furnizează o prestare de servicii de telecomunicații cu titlu oneros către distribuitor. Distribuitorul, precum și orice altă persoană impozabilă care intervine în nume propriu în vânzarea cartelei telefonice realizează o prestare de servicii de telecomunicații cu titlu oneros, pentru care faptul generator și exigibilitatea taxei intervin la data vânzării cartelei. Operatorul de telefonie nu realizează o a doua prestare de servicii cu titlu oneros către utilizatorul final atunci când acesta, după ce a achiziționat cartela telefonică, își exercită dreptul de a efectua apeluri telefonice folosind informațiile înscrise pe această cartelă. În acest sens a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-520/2010, Lebara.

(7) Voucher cu scop multiplu înseamnă un voucher, altul decât cel cu scop unic, respectiv un voucher pentru care la momentul vânzării nu sunt cunoscute toate informațiile relevante privind regimul TVA aplicabil operațiunii la care acesta se referă și/sau bunurile și serviciile nu sunt identificate. În cazul în care persoana care vinde voucherul cu scop multiplu este cea care realizează și livrarea de bunuri/prestarea de servicii în schimbul acestuia, sumele încasate din vânzarea voucherului nu sunt considerate avansuri pentru livrările de bunuri/prestările de servicii care pot fi obținute în schimbul acestora, exigibilitatea TVA intervenind la livrarea bunurilor/prestarea serviciilor. În cazul în care persoana care vinde voucherul cu scop multiplu nu realizează și livrarea de bunuri/prestarea de servicii în schimbul acestuia, se consideră că sumele încasate din vânzarea voucherului nu reprezintă contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a taxei. În acest sens a fost pronunțată Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-419/02, BUPA Hospitals Ltd. De exemplu, tichetele de masă și cartelele

² H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, publicată în M. Of. nr. 22 din 13 ianuarie 2016.

telefonice preplătite care pot fi utilizate pentru mai multe scopuri, respectiv pentru servicii de telefonie și pentru alte diverse operațiuni, cum ar fi achiziționarea unor jocuri, melodii, donații, sunt considerate vouchere cu scop multiplu. Prin excepție, se aplică prevederile alin. (6) pentru cartelele telefonice preplătite care pot fi utilizate pentru mai multe scopuri, dacă persoana impozabilă care comercializează cartela telefonică/reîncarcă cu credit cartela și distribuitorii care intervin pe lanțul de comercializare nu au posibilitatea de a asigura colectarea corectă a taxei, de a determina momentul utilizării creditului și destinația acestuia, respectiv operațiunile pentru care a fost utilizat.

- (8) Prevederile alin. (5)-(7) nu se aplică în cazul voucherelor care conferă dreptul de a beneficia de livrări de bunuri și/sau prestări de servicii pentru care se aplică regimul special pentru agențiile de turism prevăzut la art. 311 din Codul fiscal."

Neabrogarea explicită a acestor norme poate conduce la interpretări eronate, de multe ori fiind dificil pentru cei care analizează legea să cunoască toate modificările în cronologia lor, astfel încât să înțeleagă că norma nu mai este aplicabilă.

Subliniem câteva dintre diferențele esențiale între prevederile legale aplicabile de la 8 iulie 2019 și cele din normele de la pct. 25 alin. (5), (6), (7) și (8) aplicabile doar până la data de 8 iulie 2019:

- ➔ Potrivit prevederilor art. 274¹ alin. (2) C. fisc., transferul unui cupon cu scop unic se consideră a fi livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor la care se referă, în timp ce, potrivit normelor în vigoare până la 8 iulie 2019, sumele încasate pentru vânzarea unui voucher cu scop unic reprezintă avansuri pentru care intervine exigibilitatea TVA, conform art. 282 alin. (2) lit. b) C. fisc. Iată deci o diferență esențială, întrucât Codul fiscal prevede că vânzarea unui cupon cu scop unic înseamnă însăși livrarea sau prestarea la care se referă, s-a instituit practic o ficțiune fiscală, și anume se consideră că există fapt generator de taxă la vânzarea unui cupon cu scop unic, chiar dacă nu acoperă contravaloarea integrală a operațiunii, în timp ce, la momentul predării efective a bunurilor sau prestării efective a serviciilor, nu constituie o tranzacție separată pentru partea de valoare acoperită de cupon;
- ➔ O altă diferență esențială se referă la definirea cuponului cu scop unic – dacă înainte de 8 iulie 2019, potrivit normelor de la pct. 25 alin. (5), cuponul (voucherul) cu scop unic trebuia ca, la momentul vânzării acestuia, bunurile și serviciile trebuiau să fie identificate, în timp ce, după 8 iulie 2019, potrivit art. 274¹ alin. (1) lit. b), locul livrării bunurilor sau al prestării serviciilor la care se referă cuponul valoric și TVA datorată sunt cunoscute în momentul emiterii cuponului valoric. Vedem

diferența majoră de abordare, după 8 iulie 2019, nu mai este necesar ca, pentru a califica un cupon cu scop unic, să fie cunoscute cu exactitate bunurile sau serviciile la care se referă, astfel cum a decis CJUE în cauza C-419/02, *Bupa Hospitals*, fiind suficient să se cunoască locul livrării/prestării și TVA datorată. Or, dacă facem un exercițiu, în condițiile în care un magazin comercializează exclusiv bunuri supuse cotei standard și emite cupoane, acestea vor fi cu scop unic, indiferent de varietatea de produse care pot fi achiziționate și care nu sunt cunoscute la momentul vânzării cuponului. Întrucât a fost o modificarea Directivei 2006/112/CE, prin Directiva 2016/1065, toată jurisprudența CJUE în materia cupoanelor cu scop unic, emisă până la 31 decembrie 2018, numai este aplicabilă (de exemplu, cauza 419/02, *Bupa*).

3. Problema relațiilor dintre sucursalele din România și societatea-mamă stabilită într-un stat membru

În cazul sucursalelor din România, ale unor societăți stabilite în alt stat membru, se pune problema operațiunilor dintre sucursală și societatea-mamă, atunci când au loc alocări reciproce de costuri aferente unor servicii prestate ori de societatea-mamă către sucursală, ori de sucursală către societatea-mamă.

3.1. Situația în care societatea-mamă nu face parte dintr-un grup de TVA – este aplicabilă decizia CJUE în cauza C-210/04, *FCE Bank*

Astfel, societatea-mamă și sucursala sunt o persoană impozabilă unică și între acestea nu au loc prestări de servicii în sfera TVA. Astfel, orice servicii prestate de societatea-mamă către sucursală, ori de sucursală către societatea-mamă nu sunt în sfera TVA, deci nu se facturează, nu se declară ca prestări intracomunitare de servicii sau achiziții intracomunitare de servicii.

Redăm, în continuare, principalele considerente din decizia FCE Bank:

„33. În al doilea rând, articolul 4 din a șasea directivă definește «persoană impozabilă» ca fiind orice persoană care desfășoară «în mod independent» o activitate economică. Articolul 4 alineatul (4) din aceasta prevede că termenul «independent» exclude de la impozitare persoanele legate de un angajator printr-un contract de muncă sau prin orice alte legături juri-dice care creează relația de angajator și salariat în ceea ce privește condițiile de muncă și de salarizare. Hotărârea din 2003, *Karageorgou și alții* (C-78/02-C-80/02, Rec. p. I-13295, punctul 35).

34. În această privință, potrivit jurisprudenței Curții, o prestare de servicii este impozabilă numai dacă există între prestatorul de servicii și destinatar un raport juridic în care există o prestare reciprocă (a se vedea Hotărârea din 19 mai 1994, *Tolsma*,

C-16/93, Rec. p. I-743, punctul 14 și din 20 iulie 1994, C-174/00, *Kennemer ECR* [I-03] 39.35).

35. Pentru a stabili dacă un astfel de raport juridic există între o societate nerezidentă și una dintre sucursalele acesteia, astfel încât livrările efectuate să poată fi supuse TVA-ului, este necesar să se stabilească dacă FCE IT desfășoară o activitate economică independentă. În această privință, este necesar să se stabilească dacă o sucursală precum FCE IT poate fi considerată ca fiind o bancă independentă, în special prin faptul că suportă riscul economic care decurge din activitatea sa.
36. Astfel cum a subliniat avocatul general Léger, la punctul 46 din concluzii, sucursala nu suportă ea însăși riscurile economice asociate exercitării activității unei instituții de credit, cum ar fi, de exemplu, un client care nu își asumă rambursarea unui împrumut. Banca, în calitate de persoană juridică, suportă acest risc și, prin urmare, face obiectul supravegherii forței sale financiare și a solvabilității în statul membru de origine.
37. Ca sucursală, FCE IT nu deține niciun capital de dotare. În consecință, riscul asociat activității economice revine în totalitate FCE Bank. În consecință, FCE IT este dependentă de această societate și, odată cu aceasta, constituie o singură persoană impozabilă.
38. Această constatare nu este infirmată de articolul 9 alineatul (1) din a șasea directivă. Această dispoziție se referă la determinarea persoanei impozabile în tranzacțiile dintre o sucursală și terți. Prin urmare, este lipsită de relevanță în sensul prezentei cauze, care privește tranzacțiile între o societate rezidentă într-un stat membru și una dintre sucursalele acesteia stabilite într-un alt stat membru.
40. În sfârșit, orice acord privind împărțirea costurilor este, de asemenea, lipsit de relevanță în scopurile prezente, întrucât un astfel de acord nu a fost negociat între părți independente.
41. Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolele 2 alineatul (1) și articolul 9 alineatul (1) din a șasea directivă trebuie interpretate în sensul că un sediu stabil, care nu este o entitate juridică distinctă de societatea din care face parte, cu sediul într-un alt stat membru și căreia întreprinderea prestează servicii, nu ar trebui să fie tratat ca o persoană impozabilă în ceea ce privește costul acesteia."

3.2. Situația în care societatea-mamă face parte dintr-un grup de TVA, constituit în baza art. 11 din Directiva 2006/112/CE

În decizia CJUE, C-802/19, *Danske Bank*, Curtea a analizat situația relațiilor dintre o sucursală stabilită în alt stat membru (Suedia) și societatea-mamă stabilită în Danemarca și care făcea parte dintr-un grup de TVA, constituit în baza art. 11 din Directiva 2006/112/CE, ajungând la concluzia că societatea-mamă este

o persoană impozabilă unică în cadrul grupului constituit și costurile pe care acesta le impută sucursalei sunt în sfera TVA. Practic, sucursala realizează, în acest caz, operațiuni impozabile către societatea-mamă, ce face parte din grupul de TVA, concluzii total diferite ale CJUE față de cele din decizia C-210/04, *FCE Bank*.

Redăm, în continuare, principalele considerații din cauza C-802/19, *Danske Bank*, de unde se deduc concluziile menționate:

- „17. Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă articolul 9 alineatul (1) și articolul 11 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că, în scopuri de TVA, sediul principal al unei societăți, situat într-un stat membru și care face parte dintr-un grup TVA constituit în temeiul acestui articol 11, și sucursala acestei societăți, stabilită într-un alt stat membru, trebuie considerate persoane impozabile distincte atunci când sediul principal respectiv furnizează sucursalei menționate servicii, imputându-i costurile acestora.
18. Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie amintit că, în temeiul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA, este supusă TVA-ului prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare.
22. Cu toate acestea, în ceea ce privește calificarea raportului juridic existent între sediul principal și sucursala unei societăți, trebuie să se ia în considerare și eventuala apartenență a acestora la un grup TVA constituit în temeiul articolului 11 primul paragraf din Directiva TVA.
23. Potrivit acestei dispoziții, fiecare stat membru poate considera ca persoană impozabilă unică orice persoane stabilite pe teritoriul său care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.
24. Însuși modul de redactare a articolului 11 menționat prezintă o limitare teritorială, astfel încât un stat membru nu poate prevedea că un grup TVA cuprinde persoane stabilite într-un alt stat membru. Astfel cum reiese din dosarul de care dispune Curtea, potrivit reglementării daneze care transpune această dispoziție, numai sediile permanente situate în Danemarca pot face parte dintr-un grup TVA danez.
25. În ceea ce privește efectele apartenenței la un grup TVA constituit în temeiul articolului 11 din Directiva TVA, Curtea a statuat că un asemenea grup formează o persoană impozabilă unică. Asimilarea cu o persoană impozabilă unică exclude ca membrii grupului TVA să continue să depună separat declarații privind TVA-ul și să fie identificați în continuare, atât în cadrul grupului, cât și în afara acestuia, ca persoane impozabile, dat fiind că numai persoana impozabilă unică este autorizată să depună

declarațiile menționate [Hotărârea din 17 septembrie 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punctele 28 și 29, precum și jurisprudența citată].

26. Rezultă că, atunci când sediul principal și sucursala unei societăți sunt situate în state membre diferite, iar una dintre ele aparține unui grup TVA, raportul juridic dintre acestea trebuie apreciat ținând seama, pe de o parte, de asimilarea acestui grup cu o persoană impozabilă unică și, pe de altă parte, de limitele teritoriale ale acestui grup.

27. În această privință, Curtea a statuat că prestațiile de servicii furnizate de un sediu principal situat într-o țară terță către sucursala sa stabilită într-un stat membru constituie operațiuni impozabile atunci când această sucursală este membră a unui grup TVA [Hotărârea din 17 septembrie 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, punctul 32]. Or, principiul enunțat în această hotărâre își găsește aplicarea și atunci când prestațiile sunt furnizate între un sediu principal, situat într-un stat membru și care aparține unui grup TVA în cadrul acestuia, și o sucursală stabilită într-un alt stat membru."

În cauza *Danske Bank*, serviciile sunt prestate de societatea-mamă către sucursală, dar decizia Curții este în aceeași măsură aplicabilă și în sens invers, respectiv atunci când sucursala prestează servicii către societatea-mamă ce face parte dintr-un grup de TVA, considerentele pe baza cărora Curtea a emis decizia fiind identice.

În aceste circumstanțe, serviciile prestate de sucursală către societatea-mamă, care face parte dintr-un grup de TVA, sunt în sfera TVA, deci o situație total diferită de cazul în care societatea-mamă nu face parte dintr-un grup de TVA. În acest caz, serviciile prestate de mamă către sucursală și reciproc se facturează și se declară ca orice operațiuni între două persoane impozabile diferite.

Din cauza acestei abordări diferite a CJUE asupra relațiilor dintre societatea-mamă și sucursale, este recomandabil să ne informăm atunci când suntem puși în situația unor astfel de operațiuni cu sucursale din România a unor societăți stabilite în alte state membre.

3.3. Despre art. 11 din Directiva 2006/112

În România, art. 11 din Directiva 2006/112 nu este transpus în sensul directivei, ci doar ca o măsură de simplificare a colectării TVA. La art. 269 alin. (9) C. fisc. se prevede:

„(9) În condițiile și în limitele prevăzute în normele metodologice, este considerat drept **grup fiscal unic** un grup de persoane

impozabile stabilite în România care, independente fiind din punct de vedere juridic, sunt în relații strânse una cu alta din punct de vedere organizatoric, financiar și economic."

Prin comparație, art. 11 din Directiva 2006/112 prevede:

„Articolul 11 – După consultarea comitetului consultativ pentru taxa pe valoarea adăugată (denumit în continuare «comitetul TVA»), fiecare stat membru poate considera ca **persoană impozabilă unică** orice persoane stabilite pe teritoriul statului membru respectiv care, fiind independente din punct de vedere juridic, sunt strâns legate între ele prin legături financiare, economice și organizaționale.

Un stat membru care își exercită opțiunea prevăzută la primul paragraf poate adopta orice măsuri considerate necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei prin utilizarea prezentei dispoziții."

Cu toate că prevederile par asemănătoare, sunt diametral opuse. În Codul fiscal, persoanele impozabile stabilite în România care, independente fiind din punct de vedere juridic, sunt în relații strânse una cu alta, din punct de vedere organizatoric, financiar și economic, formează doar un grup fiscal, fiecare persoană din cadrul grupului fiind independentă în relația cu terții și cu ceilalți membri ai grupului; tranzacțiile dintre membrii grupului sunt în sfera TVA; singura simplificare constă în depunerea unui singur decont de TVA de către acest grup, care centralizează toate operațiunile membrilor grupului. În concluzie, societățile stabilite în România, care fac parte dintr-un grup unic de TVA, potrivit art. 269 alin. (9) C. fisc., chiar dacă au sucursale în alte state membre, nu intră sub incidența cauzei *Danske*, ci a cauzei *FCE Bank*, adică serviciile prestate reciproc nu intra în sfera TVA.

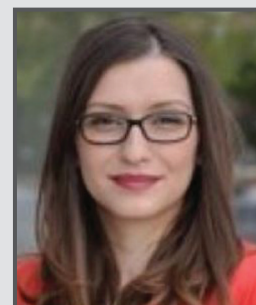
Spre deosebire, alte state membre care au implementat art. 11 din Directiva 2006/112 consideră că membrii grupului formează o singură persoană impozabilă și că nu există tranzacții în sfera TVA între membrii grupului. În funcție de legislația fiecărui stat membru, exista posibilitatea ca grupul să aibă un singur cod de înregistrare în scopuri de TVA.

Prevederile art. 11 din Directiva 2006/112 fiind opționale, în lumina principiului subsidiarității, statele membre pot sau nu opta pentru transpunerea în legislația națională. Dar, în cazul acelor state membre care au transpus acest art. 11 din Directiva 2006/112, și există societăți care fac parte dintr-un grup stabilit în alt stat membru ce au sucursale în România, va conduce la tratarea operațiunilor dintre societățile-mamă și sucursale, potrivit celor menționate la pct. 3.2.

Implicațiile reținerii la sursă a impozitului pentru dividendele plătite de o microîntreprindere din România unui nerezident

Rezumat: Pe fondul globalizării economice și al intensificării fluxurilor de capital transfrontaliere, problematica impozitării veniturilor obținute de către nerezidenți din România a început să ocupe primul plan atât pentru autoritățile fiscale, cât și pentru investitorii străini. Prin urmare, acest articol își propune să ofere o perspectivă generală asupra regimului fiscal aplicabil veniturilor din dividende realizate de către nerezidenți, analizând cadrul legislativ național, precum și prevederile convențiilor de evitare a dublei impunerii și ale directivelor europene relevante prin intermediul unui studiu de caz reprezentativ pentru actualul context.

Cuvinte-cheie: globalizare economică, fluxuri de capital transfrontaliere, nerezidenți, dividende, convențiile de evitare a dublei impunerii.



Andrada GORIȚĂ

Senior Tax Manager,
KPMG România

Implications of withholding tax at source on dividends paid by a micro-enterprise in Romania to a non-resident

Abstract: Against the backdrop of economic globalisation and intensified cross-border capital flows, the issue of taxation of income earned by non-residents in Romania has come to the fore for both tax authorities and foreign investors. Therefore, this article aims to provide an overview of the tax regime applicable to dividend income earned by non-residents, analysing the national legislative framework, as well as the provisions of double taxation agreements and relevant European directives through a case study representative of the current context.

Keywords: economic globalisation, cross-border capital flows, non-residents, dividends, double taxation conventions.

În contextul globalizării economice și al intensificării fluxurilor de capital transfrontaliere, problematica impozitării veniturilor obținute de către nerezidenți din România a devenit un subiect de interes major atât pentru autoritățile fiscale, cât și pentru investitorii străini.

Veniturile obținute de către contribuabili nerezidenți din România pot proveni din diverse surse, cum ar fi dividende, dobânzi, redevențe, venituri din servicii prestate în România, venituri din management sau consultanță prestate atât în România, cât și în străinătate și altele. Fiecare tip de venit este

supus unor reguli specifice de impozitare, care pot varia în funcție de natura venitului, de tratatele internaționale aplicabile și de legislația națională în vigoare.

Acest articol își propune să ofere o perspectivă generală asupra regimului fiscal aplicabil veniturilor din dividende realizate de nerezidenți, analizând cadrul legislativ național, precum și prevederile convențiilor de evitare a dublei impunerii și ale directivelor europene relevante prin intermediul unui studiu de caz. În acest sens, vom avea în vedere o companie românească (denumită, în continuare, „RomCo”) care plătește

dividende unei companii din Olanda (denumită, în continuare, „OlandaCo”). RomCo este o societate cu răspundere limitată care plătește în România impozit pe venitul microîntreprinderilor. OlandaCo, constituită ca societate cu răspundere limitată (*besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid*), este acționarul unic al RomCo de mai mult de 36 de luni și a furnizat companiei românești un certificat de rezidență fiscală la începutul anului fiscal.

Aplicarea legislației naționale

Cota de impozitare a veniturilor din dividende, conform prevederilor Codului fiscal (Legea nr. 227/2015), s-a majorat de la 8% la 10% pentru plățile efectuate din dividendele distribuite după data de 1 ianuarie 2025. Cota de 10% se aplică, de asemenea, în cazul nerezidenților care primesc dividende de la entități românești. Cu toate acestea, cota standard de 10% poate fi redusă sau chiar eliminată prin aplicarea prevederilor tratatelor de evitare a dublei impunerii (denumite, în continuare, „DTT”) sau prin aplicarea legislației europene (Directiva 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre – denumită, în continuare, „Directiva privind societățile-mamă și filialele”).

Codul fiscal include, de asemenea, la art. 229, o scutire de la cota standard de impozit pe dividende de 10%, care reprezintă în fapt implementarea în legislația națională a Directivei privind societățile-mamă și filialele. Astfel, conform art. 229 alin. (1) lit. c), *dividendele plătite de un rezident unei persoane juridice rezidente într-un alt stat membru al Uniunii Europene sau unui sediu permanent al unei persoane juridice străine dintr-un stat membru al Uniunii Europene* sunt scutite de impozitul pe dividende dacă sunt îndeplinite anumite condiții de către beneficiarul dividendelor și de către rezidentul care plătește dividendele.

Astfel, în cazul studiului nostru de caz, OlandaCo trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții pentru ca prevederile art. 229 menționate mai sus să se aplice:

- i. este rezident într-un stat membru al Uniunii Europene și are una dintre formele de organizare enumerate în Anexa nr. 1 la Titlul II C. fisc.;

Conform Anexei nr. 1, tipul entității din Olanda trebuie să fie unul din lista de mai jos: „*naamloze vennootschap*”, „*besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid*”, „*open commanditaire vennootschap*”, „*coöperatie*”, „*onderlinge waarborgmaatschappij*”, „*fonds voor gemene rekening*”, „*vereniging op coöperatieve grondslag*”, „*vereniging welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreedt*”.

Având în vedere că OlandaCo este constituită sub formă de „*besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid*”,

unul dintre tipurile de entități menționate mai sus, această condiție este îndeplinită.

- ii. este considerată a fi rezidentă a statului membru al Uniunii Europene, în conformitate cu legile fiscale ale aceluia stat, și, conform unei convenții de evitare a dublei impunerii cu un stat terț, nu este considerată rezidentă în scopuri fiscale în afara Uniunii Europene;

Beneficiarul efectiv al dividendelor trebuie să furnizeze companiei românești un certificat de rezidență fiscală emis de către autoritățile fiscale din țara sa de rezidență, valabil pentru anul în care se efectuează plățile de dividende (un certificat de rezidență fiscală trebuie obținut anual). Certificatul de rezidență fiscală este, de asemenea, valabil în primele 60 de zile ale următoarei perioade fiscale. Pentru a beneficia de prevederile art. 229, RomCo ar trebui să dețină, la momentul plății dividendelor, un certificat de rezidență fiscală valabil pentru anul efectuării plății și o traducere autorizată în limba română.

În baza premiselor exemplului nostru, certificatul de rezidență fiscală a fost furnizat de OlandaCo către RomCo și întrunește toate condițiile formale în ceea ce privește informațiile minime prevăzute în Codul fiscal pentru identificarea nerezidentului. Prin urmare, această condiție este îndeplinită.

- iii. plătește, în conformitate cu legislația fiscală a unui stat membru, fără posibilitatea unei opțiuni sau scutiri, unul dintre impozitele menționate în Anexa nr. 2 la Titlul II sau un alt impozit care este substituit pentru unul dintre aceste impozite;

Conform Anexei nr. 2, compania din Olanda ar trebui să fie supusă „*vennootschapsbelasting*”, pentru a beneficia de scutirea prevăzută de Codul fiscal român. În scopul exemplului ales, vom presupune că entitatea din Olanda plătește „*vennootschapsbelasting*”, fără posibilitatea de a scuti acest impozit de plată. Astfel, putem concluziona că această condiție este, de asemenea, îndeplinită.

- iv. deține cel puțin 10% din capitalul social al rezidentului român pentru o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an care se încheie la data plății dividendului;

OlandaCo este acționar unic al RomCo de mai mult de 36 de luni, prin urmare, această condiție este îndeplinită. Pentru a demonstra conformitatea cu condițiile prezentate mai sus, cu excepția condiției de la punctul ii., o declarație pe propria răspundere ar trebui să fie furnizată de OlandaCo către RomCo.

În același timp, anumite condiții trebuie să fie îndeplinite și de către entitatea juridică românească ce efectuează distribuția de dividende, după cum urmează:

iv¹. are una dintre formele de organizare enumerate la art. 43 alin. (4) lit. b) C. fisc. român și, conform unei convenții de evitare a dublei impuneri cu un stat terț, nu este considerată rezidentă în scopuri fiscale în afara Uniunii Europene;

Formele juridice stabilite de legislația românească în acest sens sunt următoarele: „societăți pe acțiuni”, „societăți în comandită pe acțiuni”, „societăți cu răspundere limitată”, „societate în nume colectiv”, „societate în comandită simplă”.

RomCo este o societate cu răspundere limitată („societate cu răspundere limitată”), un tip de entitate inclus în lista de mai sus, ceea ce înseamnă că RomCo îndeplinește această condiție.

iv². plătește impozit pe profit, potrivit titlului II, fără nicio opțiune sau scutire, sau un impozit care să substituie impozitul pe profit, în conformitate cu legislația națională;

RomCo este supusă impozitului pe microîntreprinderi, deci, în acest context, întrebarea care se pune este dacă impozitul pe microîntreprinderi este un impozit care să substituie impozitul pe profit plătit în cadrul titlului II. Având în vedere că ambele sunt impozite stabilite conform Codului fiscal și se plătește fie un tip de impozit, fie altul (i.e. nu sunt impozite care se cumulează, sunt stabilite în funcție de anumite criterii clar definite), am putea considera că impozitul pe veniturile microîntreprinderilor este un tip de impozit care să substituie impozitul pe profit. Prin urmare, RomCo îndeplinește și această condiție.

Aplicarea prevederilor DTT și MLI

Alternativ, cota standard de impozit pe dividende de 10% poate fi redusă prin aplicarea prevederilor DTT. Conform art. 10 din prevederile DTT, încheiat între România și Olanda, cota de impozit pe dividende poate fi redusă la 0% atât timp cât beneficiarul efectiv este o companie care deține direct cel puțin 25% din capitalul companiei care plătește dividendele. Pentru a beneficia de prevederile DTT, beneficiarul efectiv al dividendelor (OlandaCo) ar trebui să furnizeze companiei românești un certificat de rezidență fiscală emis de autoritățile fiscale din țara sa de rezidență. Ținând cont că OlandaCo este acționar unic al RomCo și că a furnizat deja un certificat de rezidență fiscală, se poate aplica cota redusă de 0%, conform DTT.

Cu toate acestea, pentru a reflecta evoluțiile recente în materie de fiscalitate internațională, prevederile DTT, încheiat între România și Olanda, trebuie să fie coroborate cu dispozițiile Convenției Multilaterale pentru Implementarea Măsurilor privind Prevenirea Erodării Bazei de Impozitare și Transferului Profiturilor (MLI), care produce efecte în România de la data de 1 ianuarie 2024. Prevederile MLI se aplică pentru tratatele bilaterale care au fost notificate de ambele părți, iar România și Olanda au îndeplinit toate procedurile în acest sens.

Astfel, în textul sintetizat al tratatului între România și Olanda, care include prevederile MLI aplicabile pentru această convenție, se menționează, la art. 10 – Dividende, faptul că scutirea menționată la alin. 2 lit. a) se va aplica numai dacă condițiile de deținere descrise în convenție (i.e. deținerea minimă de 25% menționată mai sus) sunt îndeplinite pentru o perioadă de 365 de zile, care include data plății dividendelor.

Atenția trebuie orientată către faptul că prevederile MLI vin să suplimenteze prevederile existente ale convențiilor de evitare a dublei impuneri, astfel că mereu trebuie consultat textul sintetizat care include aceste modificări. În cazul de față, și această condiție este îndeplinită, prin urmare, se poate aplica scutirea de impozit menționată de convenția de evitare a dublei impuneri.

Concluzii

În concluzie, având în vedere că atât prevederile tratatului de evitare a dublei impuneri, cât și prevederile Directivei privind societățile-mamă și filialele (implementate în Codul fiscal, la art. 229) prevăd o cotă de 0% privind impozitarea dividendelor în exemplul ales mai sus, poate fi mai favorabilă pentru contribuabil varianta în care cerințele administrative sunt mai reduse. Astfel, dacă pentru aplicarea prevederilor legislației europene (respectiv aplicarea art. 229 C. fisc.) vor fi necesare atât un certificat de rezidență fiscal al beneficiarului dividendelor, cât și o declarație pe proprie răspundere, pentru a certifica îndeplinirea condițiilor necesare (deținere minimă și perioadă minimă de deținere), pentru aplicarea prevederilor tratatului de evitare a dublei impuneri este necesar doar certificatul de rezidență fiscală al beneficiarului venitului.

Scutirea de impozit se va aplica în ambele cazuri, este la latitudinea contribuabilului de a alege varianta cea mai favorabilă, inclusiv din perspectivă administrativă.

PREȚURILE DE TRANSFER.

Serviciile intra-grup: între deductibilitate și respectarea principiului valorii de piață

Mihai LUPU – Partener, Transfer Pricing Services SRL

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.

Întrebarea nr. 1:

Pentru bunurile imobile, cum stabilim valoarea de piață pentru tranzacțiile cu părți afiliate (având în vedere faptul că legislația locală indică metode pentru toate categoriile, mai puțin pentru bunurile imobile)?

Răspuns:

Din perspectiva problematicei prețurilor de transfer, metodele de prețuri de transfer menționate la art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal („Codul fiscal”) sunt aplicabile în vederea stabilirii conformității cu principiul valorii de piață a tuturor categoriilor de tranzacții cu persoane afiliate, indiferent de obiectul lor (de exemplu, imobilizări corporale, imobilizări necorporale, servicii, tranzacții financiare etc.). Aceste metode sunt reprezentate de: metoda comparării prețurilor, metoda cost plus, metoda prețului de revânzare, metoda marjei nete, metoda împărțirii profitului, precum și orice altă metodă recunoscută în Liniile Directoare privind Prețurile de Transfer pentru Companii Multinaționale și Autorități Fiscale emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică („Liniile Directoare OCDE”).

Important este că, pentru fiecare situație în parte, să se identifice și să se aplice cea mai potrivită metodă de prețuri de transfer, luând în considerare particularitățile tranzacției analizate. Normele metodologice, la art. 11, oferă și ele câteva exemple de situații în care fiecare metodă se poate aplica. În plus, mai multe detalii cu privire la aplicabilitatea fiecărei metode se regăsesc în Liniile Directoare OCDE.

Ceea ce este important de reținut este că nu există o singură metodă potrivită pentru o anumită categorie de tranzacții;

spre exemplu, pentru a evalua conformitatea cu principiul valorii de piață a prețului de transfer aplicat în cadrul unei tranzacții de vânzare de bunuri imobile, în funcție de contextul economic aplicabil și de informațiile comparabile disponibile, se poate utiliza într-un anumit caz metoda comparării prețurilor, în alt caz metoda prețului de revânzare, iar în alt caz metoda marjei nete și așa mai departe.

Întrebarea nr. 2:

Societatea noastră urmează să facă obiectul unei inspecții fiscale în cadrul căreia se va aborda și problematica tranzacțiilor cu persoane afiliate. Noi prestăm servicii de asamblare în beneficiul companiei-mamă din Spania către care emitem facturi de manoperă. Putem evita cumva întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer?

Răspuns:

Regulile de întocmire și prezentare a dosarului de prețuri de transfer se regăsesc în Ordinul nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer („Ordinul nr. 442/2016”). Obligațiile pe care fiecare contribuabil le are în ceea ce privește documentarea prețurilor de transfer se stabilesc în funcție de: (1) categoria în care se încadrează contribuabilul (de exemplu, contribuabil mare, mijlociu sau mic) și (2) valoarea tranzacțiilor cu persoane afiliate desfășurate de acesta și măsura în care ea depășește anumite praguri de semnificație (menționate la art. 2 din Ordinul nr. 442/2016).

Având în vedere modul în care este redactată legislația și sunt exprimate pragurile de materialitate, în practică, autoritățile

fiscale au posibilitatea de a solicita întocmirea și prezentarea dosarului de prețuri de transfer chiar și pentru acele categorii de tranzacții cu o valoare redusă. În plus, trebuie să aveți în vedere că, deși în anumite condiții, un contribuabil poate să fie exceptat de la necesitatea întocmirii dosarului de prețuri de transfer (de exemplu, dacă este un contribuabil mic, care desfășoară doar tranzacții cu bunuri cu persoanele sale afiliate, în valoare anuală cumulată de 10.000 euro), el are în continuare obligația de a documenta respectarea principiului valorii de piață în cadrul respectivelor tranzacții, ca parte a unei inspecții fiscale, „conform regulilor generale prevăzute de reglementările financiar-contabile și fiscale în vigoare”. Din păcate, nu există și o clarificare a acestei sintagme – în practică, este important să puteți prezenta organelor de inspecție analize/documente care să le ofere acestora un grad suficient de certitudine cu privire la faptul că prețul aplicat în cadrul tranzacțiilor cu persoane afiliate a fost unul la valoare de piață.

Întrebarea nr. 3:

Dacă o societate din Franța are o sucursală în România, aceasta are obligativitatea întocmirii dosarului prețurilor de transfer sau este suficient dosarul elaborat de compania-mamă?

Răspuns:

Toți contribuabilii din România care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate cu o valoare care depășește pragurile de materialitate menționate în Ordinul nr. 442/2016 au obligația de a întocmi dosarul de prețuri de transfer, potrivit prevederilor legislației locale (din punctul de vedere al conținutului, termenelor de întocmire și prezentare etc.), indiferent dacă la nivelul grupului/companiei-mamă există sau nu un astfel de document.

În anumite situații, dosarul de prețuri de transfer întocmit la nivelul grupului/companiei-mamă poate să fie util, constituind un punct de plecare în redactarea dosarului de la nivel local – de exemplu, există uneori posibilitatea de a prelua anumite secțiuni sau analize întocmite la nivel central. Însă trebuie neapărat să existe o revizuire din perspectivă locală, pentru a obține o asigurare asupra faptului că ele corespund rigorilor legislației din România și pot fi utilizate cu succes în a apăra poziția fiscală a contribuabilului local (de exemplu, am întâlnit situații în practică în care dosarul întocmit de compania-mamă cuprinde foarte puține informații comparativ cu cerințele legislației noastre sau aceste informații fac referire la perioade foarte vechi, nefiind actualizate, sau analizele incluse sunt menite a apăra doar poziția fiscală a companiei-mamă, în detrimentul filialelor/sucursalelor locale etc.).

Întrebarea nr. 4:

În cazul în care în baza de date TP Catalyst nu sunt informații disponibile privind deținerile,

dar reiese faptul că societatea este independentă, ce argumente suplimentare putem prezenta ANAF pentru a susține independența?

Răspuns:

În general, atunci când vorbim de întocmirea studiilor de comparabilitate în baza de date TP Catalyst, ne asigurăm că în eșantionul final se regăsesc doar companii independente, prin: (1) implementarea în baza de date (ca parte a strategiei de căutare) a unor pași/criterii care să asigure includerea de companii independente (de exemplu, selecția doar a companiilor cu un anumit indicator de independență, respingerea companiilor care dețin filiale etc.); și (2) revizuirea manuală a companiilor extrase din TP Catalyst (în baza informațiilor disponibile public online), pentru a vedea în ce măsură ele chiar sunt independente sau dacă se află totuși în relații de afiliere cu alte societăți (deci avem și alternativa obținerii, din alte surse/baze de date publice, a informațiilor referitoare la acționariatul/asociații companiei vizate).

Atunci când se merge pe varianta în care se extrag din baza de date și companii al căror statut de independență este necunoscut, verificarea acestui atribut se face ca parte a revizuirii manuale, revizuire care trebuie să fie documentată corespunzător (de exemplu, prin realizarea de print-screen-uri relevante).

Întrebarea nr. 5:

Toate serviciile de consultanță și management prestate de societatea-mamă sunt nedeductibile la nivel local?

Răspuns:

Răspunsul la această întrebare este, în mod categoric, „nu”. Liniile Directoare OCDE împart activitățile desfășurate în cadrul grupului, având natura prestărilor de servicii în două categorii, respectiv:

- (i) activități care țin de structura juridică a grupului (în limba engleză „shareholder activities”) – acestea sunt desfășurate în beneficiul grupului, ca atare și suportarea/deducerea lor se realizează, de regulă, la nivelul companiei-mamă. Paragraful 7.10 din Liniile Directoare OCDE oferă și câteva exemple de astfel de costuri – de exemplu, costuri cu Adunările Generale ale Acționarilor societății-mamă, costuri cu emiterea de acțiuni la nivelul companiei-mamă, costuri aferente cerințelor de raportare existente la nivelul grupului, costuri cu obținerea de finanțare la nivelul grupului etc.; și
- (ii) activități desfășurate în beneficiul entităților locale – acestea pot fi facturate de către compania-mamă prestator către filialele/sucursalele locale și deduse la nivelul acestora din urmă, întrucât generează beneficii economice pentru ele.

Prin urmare, analiza deductibilității la nivel local a serviciilor de consultanță și management prestate de societatea-mamă trebuie să se facă pornind de la alocarea activităților specifice desfășurate într-una dintre cele două categorii menționate anterior. În măsura în care vorbim de activități care țin de structura juridică a grupului, acestea sunt nedeductibile pentru entitatea locală. Însă, în măsura în care vorbim de activități care generează beneficii pentru companiile din jurisdicțiile în care grupul este prezent, există posibilitatea deducerii lor la nivel local, caz în care trebuie totuși verificat în detaliu în ce măsură sunt îndeplinite cele 4 elemente esențiale urmărite în practică și de autoritățile fiscale din România, respectiv:

- existența unei necesități la nivel local pentru respectivele activități (testul necesității);
- capacitatea prestatorului de a se angrena în activități specifice (testul capacității);
- prestarea efectivă a serviciilor (testul prestării efective);
- generarea de beneficii economice la nivel local (testul beneficiului economic).

Tendința agresivă a autorităților fiscale de a considera orice servicii de management și consultanță prestate de către compania-mamă ca nedeductibile vine, în principal, din modul în care a fost transpusă în legislația națională [respectiv în Normele metodologice – la art. 11 C. fisc. – pct. 5 alin. (13)], printr-o traducere inexactă, noțiunea de „shareholder activities” (de fapt, ceea ce s-a întâmplat a fost că, în urma traducerii, s-a ajuns la o amestecare a celor două categorii de activități menționate de Liniile Directoare OCDE). Astfel, posibilitatea de a deduce costurile aferente serviciilor de consultanță și management este văzută de către inspectorii mai degrabă ca o excepție decât ca o alternativă reală, fapt ce contravine în mod evident prevederilor Liniilor Directoare OCDE. Textul de lege pornește prin a enunța că „[...] a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar [...]”, adăugând, ca excepție, faptul că: „[...] Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative [...]” Ceea ce, spre exemplu, însă omite legiuitorul să ia în considerare și să clarifice este: (1) faptul că partea de costuri de management sau consultanță apare, de regulă, ca parte a prestării unor servicii (deci este neclar ce alte servicii ar trebui să fie prestate în plus) sau (2) care este modalitatea specifică prin care un contribuabil poate demonstra că valoarea serviciilor de care beneficiază de la nivel de grup este inclusă în prețul bunurilor/serviciilor, atâta vreme cât normele contabile (aplicabile în materie de contabilitate de gestiune) includ anumite cerințe specifice care înreunează acest demers.

Întreaga dilemă poate fi ușor rezolvată prin parcurgerea, în plus, față de Normele la Codul fiscal, și a prevederilor din Liniile Directoare OCDE, care completează în fapt legislația noastră și al căror scop evident este de a aduce claritate în tocmai astfel de puncte specifice, tratate uneori prea lacunar în normele locale.

Întrebarea nr. 6:

Care sunt cele mai importante repere de avut în vedere în justificarea bazei de cost aferentă unei prestări de servicii intra-grup?

Răspuns:

Atunci când vorbim de justificarea bazei de cost, există (ca standard minim) 3 lucruri esențiale la care trebuie să ne raportăm:

- identificarea elementelor specifice care intră în componența bazei de cost – aici ne referim la tipurile specifice de cheltuieli pe care prestatorul le înregistrează în vederea prestării serviciilor în beneficiul părții/părților sale afiliate. Din acest punct de vedere, trebuie efectuată o analiză detaliată (de regulă, acest demers are loc în cadrul fazei de analiză funcțională), în vederea identificării resurselor pe care prestatorul le angrenează în desfășurarea activităților specifice în interesul beneficiarului/beneficiarilor și, implicit, a tipurilor de cheltuieli care reflectă consumul resurselor. Din punctul de vedere al naturii, ne vom raporta întotdeauna la cheltuieli de natură operațională, care, la rândul lor, se pot împărți în cheltuieli directe, cheltuieli indirecte și cheltuieli cu caracter administrativ.

Evident, dimensionarea bazei de cost (prin raportarea la un sau mai multe dintre categoriile de cheltuieli menționate anterior) trebuie să se facă și în funcție de metoda de prețuri de transfer utilizată în analiză – de exemplu, în cazul metodei cost-plus, analiza se efectuează la nivel de marjă brută (respectiv marja peste costurile directe și indirecte), în timp ce, în cazul metodei marjei nete, analiza se efectuează la nivel de marjă netă (respectiv marja peste costurile directe, indirecte și cele cu caracter administrativ).

- cheile de alocare utilizate – întrucât baza de cost va include și cheltuieli indirecte și cu caracter administrativ, este important ca alocarea acestora să se facă utilizând chei de alocare justificate din punct de vedere economic și care să poată fi dimensionate corect și cât mai obiectiv. Exemple de chei de alocare utilizate în practică includ: numărul de stații de lucru, în cazul costurilor cu licențele IT, numărul de tichete înregistrate și rezolvate, în cazul costurilor cu suportul IT, numărul de personal în cazul costurilor de HR, cifra de afaceri, în cazul cheltuielilor cu departamentele de marketing și vânzări etc.).
- perspectiva părților implicate în tranzacție – altfel spus, din punctul de vedere al prestatorului, o să fie important de

reflectat că, în baza de cost, au fost incluse toate tipurile de cheltuieli care reflectă consumurile de resurse ocazionate de prestarea serviciilor (respectiv faptul că baza de cost este completă), în timp ce, din punctul de vedere al beneficiarului, o să fie important de reflectat că, în baza de cost, nu au fost incluse cheltuieli suplimentare, care nu au legătură cu resursele consumate în prestarea serviciilor (respectiv faptul că baza de cost nu este supradimensionată).

În plus față de aceste repere esențiale, în funcție de specificul fiecărei tranzacții de prestare de servicii în context intra-grup, trebuie reținut că este posibil să fie necesară și analiza altor elemente specifice care țin de bază de cost.

Întrebarea nr. 7:

Cum se poate justifica marja de profit aplicată în cadrul unei tranzacții de prestare de servicii?

Răspuns:

De regulă, justificarea marjei de profit aplicată în cadrul unei tranzacții de prestări servicii în context intra-grup se face prin raportarea la studii de comparabilitate elaborate în baze de date specifice (de exemplu, Orbis), al căror obiectiv este de a reflecta intervalul de piață al marjelor de profit (reflectate prin intermediul unui indicator de profitabilitate) obținute de către prestatori independenți implicați în activități similare. În limbaj de specialitate, acest lucru este catalogat ca raportare la comparabile externe. Este important de reținut că informațiile financiare incluse în bazele de date permit, de regulă, determinarea unor marje nete de profitabilitate (respectiv marje peste costurile directe, indirecte și cele cu caracter administrativ), nivelul de detalieri nepermițând calculul unor marje brute (doar peste costurile directe și indirecte). O situație specifică este și cea a studiilor de comparabilitate elaborate de către organisme internaționale în procesul de redactare a normelor de prețuri de transfer (de exemplu, Forumul Comun privind Prețurile de Transfer de la nivelul Uniunii Europene), care pot oferi și ele (evident în măsura în care se respectă cerințele legate de comparabilitate) o referință cu privire la marjele de profit obținute de companii care prestează diverse categorii de servicii.

În plus, în funcție de informațiile disponibile la nivelul contribuabilului, există și posibilitatea de raportare la comparabile interne – de exemplu, în situația în care prestatorul prestează aceleași servicii atât către o parte afiliată, cât și către unul sau mai mulți beneficiari independenți, într-un context economic similar și utilizând o modalitate comparabilă de calcul al onorariului (nivelul de similaritate se judecă ținând cont de cei 5 factori de comparabilitate menționați în Liniile Directoare OCDE). Astfel, respectarea conformității cu principiul valorii de piață se poate demonstra arătând că, peste o bază de cost similar dimensionată/determinată atât în relație cu partea afiliată, cât și

cu beneficiarul/beneficiarii independenți, se aplică o marjă de profit comparabilă.

Un aspect important de reținut este și logica generală aplicabilă, potrivit căreia marja de profit aplicată pentru o anumită categorie de servicii trebuie să reflecte valoarea adăugată generată de desfășurarea respectivelor activități.

Întrebarea nr. 8:

Câte documente justificative sunt suficiente pentru a asigura deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile apărute în context intra-grup?

Răspuns:

Din păcate sau din fericire, nu există un etalon standard cu privire la ce ar însemna un set complet de documente justificative. Din păcate, întrucât o detaliere, chiar și la nivel informal, a așteptărilor existente la nivelul autorităților fiscale ar fi utilă contribuabililor și ar oferi un punct de plecare în elaborarea unui set de documente care să genereze un dialog ulterior mult mai productiv în cadrul acțiunilor de inspecție fiscală și, din fericire, întrucât a încerca să încadrezi într-un tipar de documentare rigid toate instanțele de tranzacții de prestări de servicii în context intra-grup (instanțe extrem de diverse, cu un conținut economic distinct și care pot fi reflectate într-o mare varietate de documente), ar genera dificultăți evidente din punct de vedere practic.

Cu toate acestea, o modalitate prudentă de abordare a documentării serviciilor intra-grup ar porni de la una dintre întrebările de bază care guvernează problematica prețurilor de transfer, respectiv: „Ce ar face doi parteneri independenți într-un context similar?”. Altfel spus, documentele justificative care stau la baza unei tranzacții de prestări de servicii desfășurate cu un partener afiliat trebuie să fie similare cu cele care ar fi fost încheiate/obținute în măsura în care respectiva relație de colaborare ar fi fost desfășurată cu un prestator terț. Cel mai adesea, ca parte a unei astfel de tranzacții, în plus față de documentele clasice care reflectă relația comercială (respectiv contractul de servicii și factura/facturile emise în baza acestuia), beneficiarul poate intra în posesia și a altor documente care să reflecte prestarea efectivă a serviciilor sau beneficiile economice generate. De exemplu, dacă vorbim de prestarea de servicii de consultanță fiscală în domeniul prețurilor de transfer, exemple de documente care să reflecte cele menționate anterior pot fi dosarul de prețuri de transfer sau studiile de comparabilitate care fac obiectul prestării; dacă vorbim de servicii de marketing, exemple de documente pot fi reprezentate de planuri de marketing, manuale de brand sau machete de materiale publicitare; dacă vorbim de servicii de inginerie, exemple de documente pot fi reprezentate de rapoarte de activitate, procese-verbale de punere în funcțiune a anumitor utilaje, foi sau schițe de modernizare a liniilor de producție.

În general, întrucât colaborările intra-grup tind să fie uneori privite dintr-o perspectivă mai puțin formală, este posibil și ca documentele justificative care reflectă, de exemplu, prestarea lor efectivă să aibă un format mai puțin „rigid”. De aceea, este necesar ca atât autoritățile fiscale, cât și contribuabilii să aibă o atitudine deschisă cu privire la ce anume ar putea reprezenta un document justificativ, să nu manifeste o gândire limitativă, ci să treacă uneori formalismul în plan secund (nu orice document trebuie să aibă o anumită denumire sau un număr de înregistrare ori să fie semnat/ștampilat – spre exemplu, multe dintre sfaturile oferite de experți în multe domenii sunt oferite prin e-mail), atâta vreme cât documentele/dovezile identificate reflectă în mod clar că tranzacția de prestare de servicii care face obiectul analizei s-a desfășurat în fapt și a generat beneficii economice pentru părți.

Întrebarea nr. 9:

De unde putem obține informații cu privire la ratele orare considerate la valoare de piață?

Răspuns:

La acest moment nu există o bază de date sau o sursă similară de unde se pot obține informații cu privire la ratele orare practicate pe diverse categorii de servicii. Există anumite baze de date care includ și contracte de prestări de servicii (de exemplu, RoyaltyStat) și există posibilitatea ca anumite astfel de contracte să includă o renumerație pe bază de rate orare, însă procesul de identificare și selecție a acestor contracte nu este neapărat facil și numărul de potențiale comparabile este unul limitat. Cu toate acestea, nu este deloc exclusă posibilitatea ca, în funcție de necesitățile contribuabililor, autorităților fiscale și de reglementare și, în general, cele ale specialiștilor în domeniul prețurilor de transfer, o bază de date în acest sens să fie dezvoltată (deși sursele de informații brute în vederea populării bazei de date sunt, în principiu, foarte limitate).

În absența unei baze de date specializate, informații cu privire la ratele orare practicate pe diverse categorii de activități și în diverse industrii se pot identifica în unele rapoarte publice emise de către organizații profesionale, grupuri de antreprenori, asociații etc. Este important de reținut însă că, de cele mai multe ori, datele incluse în astfel de rapoarte au un caracter destul de general și este necesar să se investigheze în detaliu în ce măsură ele pot oferi o referință de comparabilitate pertinentă, luând în considerare regulile menționate în Liniile Directoare OCDE și în legislația locală cu privire la modul în care se efectuează analizele de comparabilitate. Problemele des întâlnite în practică, în ceea ce privește comparabilitatea ratelor orare, se referă, de exemplu,

la diferențele dintre piețele în care operează prestatorul și, respectiv, beneficiarul (din perspectiva costului muncii), imposibilitatea cuantificării clare a nivelului de experiență și expertiză al prestatorilor, specificitatea activităților desfășurate (în practică, majoritatea rapoartelor utilizează pentru clasificarea serviciilor etichete generale precum „financiar-contabilitate”, „juridic” etc., însă în oricare dintre aceste sfere activitățile pot fi mai simple sau mai complexe, lucru ce influențează în mod clar ratele orare practicate de specialiștii implicați în desfășurarea lor) sau identificarea alternativelor disponibile în mod realist contribuabilului la un moment dat.

Întrebarea nr. 10:

Dacă am deja un departament local de marketing, înseamnă că serviciile de marketing pe care le primesc de la nivel de grup sunt nedeductibile?

Răspuns:

Nu neapărat. Întrebarea la care trebuie căutat răspuns este, de fapt, în ce măsură serviciile de marketing prestate de către partea afiliată includ activități foarte similare/identice cu cele desfășurate la nivel local. Pentru că, în măsura în care vorbim de o duplicare de activități, există argumente pentru considerarea cheltuielilor cu serviciile ca nedeductibile, pornind de la premisa că niciun beneficiar independent nu ar alege să plătească un prestator extern pentru aceleași activități pe care le desfășoară intern, prin intermediul propriului personal.

Dacă însă vorbim de activități cu un caracter de complexitate suplimentar, activități de coordonare a echipei locale, de stabilire a strategiei sau activități complementare celor desfășurate de departamentul local, atunci este clar că există argumente pro-deductibilitate. În mod nefericit, în anumite cazuri (poate și pentru simplificare și eficientizarea fluxurilor administrative), se renunță la includerea în contractele intra-grup a unei descrieri explicite a activităților desfășurate sau la prezentarea în suficient de multe detalii a tranzacției în cadrul documentației de prețuri de transfer, neoferind astfel posibilitatea autorităților fiscale să înțeleagă adevărata extindere a asistenței oferite de grup (conducând la concluzia greșită că vorbim de o duplicare de eforturi).

Având în vedere cele de mai sus, răspunsul la o astfel de întrebare nu este niciodată simplu, ci presupune analiza în detaliu a activităților desfășurate efectiv în practica de prestator, întrucât o etichetă generală de tipul „marketing”, „financiar”, „juridic” etc. nu poate să ofere nivelul de specificitate necesar în cadrul unei analize de prețuri de transfer.

IMPOZITUL PE VENITURILE NEREZIDENTILOR

Daniel JINGA – Director, KPMG România

Întrebarea nr. 1:

Avem un angajat rezident fiscal în alt stat UE, fără CNP, pentru care angajarea se face în baza pașaportului european. Până la obținerea Certificatului de înregistrare de la IGI, putem solicita un NIF de la ANAF, pe care să îl folosim în D112?

Răspuns:

Conform Ordonanței de urgență nr. 102/2005, cetățenii UE care rămân pe teritoriul României pentru o perioadă mai mare de 3 luni au obligația obținerii certificatului de înregistrare de la Inspectoratul General pentru Imigrări (IGI). În lipsa îndeplinirii condițiilor pentru obținerea certificatului de înregistrare sau în vederea respectării termenului de depunere a Declarației 112, persoana fizică poate depune formularul 030, pentru obținerea Numărului de Identificare Fiscală (NIF), conform art. 72 C. pr. fisc. Menționăm însă că, în practică, dacă scopul sosirii în România este angajarea în România, există riscul ca ANAF să refuze emiterea NIF-ului, pe motiv că trebuie solicitat CNP-ul către IGI.

Întrebarea nr. 2:

Persoana nerezidentă (există certificat de rezidență) poate fi obligată legal de autoritatea fiscală română să întocmească „Declarația de patrimoniu și de venituri”, cu veniturile și averea mondială în cadrul unei verificări fiscale?

Răspuns:

Conform art. 138 C. pr. fisc., coroborat cu art. 13 din Ordinul nr. 675/2018, organul fiscal are dreptul de a efectua o verificare fiscală prin intermediul declarației de patrimoniu asupra situației fiscale a oricărei persoane fizice, fără a menționa „rezidența fiscală” drept criteriu de selecție.

Întrebarea nr. 3:

Doi salariați români care pleacă în Belgia, pentru a presta servicii în numele propriului angajator, au nevoie să obțină Formularul A1 și să depună Chestionarele de rezidență fiscală înainte de a pleca în Belgia? Menționez că doar unul dintre salariați va avea o ședere mai mare de 183 de zile (nelegate) într-un interval de 12 luni consecutive. Dacă durata de ședere este mai mică de 24 de luni, nu datorează contribuții sociale în Belgia. Este corect?

Răspuns:

Conform art. 3 din Ordinul nr. 1.099/2016, au obligația de depunere a Chestionarului pentru stabilirea rezidenței fiscale la

plecarea din România persoanele fizice care pleacă din țară pentru o perioadă sau perioade care depășesc în total 183 de zile, pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive. Astfel, doar salariatul care are în străinătate o ședere mai mare de 183 de zile, în orice interval de 12 luni consecutive, are obligația de a depune Chestionarul.

Întrucât înțelegem că salariații se află într-o situație de detașare, vom avea în vedere art. 12 din Regulamentul European nr. 883/2004, care prevede ca excepție situația în care angajatul va rămâne asigurat la sistemul de asigurări sociale în țara de origine – unde a încheiat contractul individual de muncă (i.e. România). Condiția este ca angajatorul să obțină formularul A1, care să ateste aplicarea legislației de asigurări sociale din România. Ca regulă generală, formularul A1 poate fi obținut pentru o perioadă de până la 24 de luni și poate fi prelungit cu acordul autorităților implicate (i.e. autoritățile din România și Belgia), conform art. 16 din Regulamentul European nr. 883/2004.

Întrebarea nr. 4:

Chestionarul pentru stabilirea rezidenței fiscale a persoanei fizice la plecarea din România poate fi depus și de către angajator în numele salariatului? Dacă salariatul nu este detașat în Belgia, dar are mai multe perioade de ședere în Belgia, pentru că execută diverse lucrări, în baza mai multor contracte de prestări servicii, încheiate între angajatorul român și beneficiarii (companiile) din Belgia?

Răspuns:

Conform art. 3 din Ordinul nr. 1.099/2016, obligația de depunere a Chestionarului pentru stabilirea rezidenței fiscale la plecare îi revine persoanei fizice care părăsește țara. Angajatorul poate depune, în numele persoanei fizice, acest document doar în baza unei procuri notariale.

Întrebarea nr. 5:

O persoană fizică este salariată cu timp complet în Franța, pe o perioadă de peste 183 zile, și obține și venituri din salarii din România, prin telemuncă cu timp parțial, și dividende din România. Familia și proprietățile sunt în România, în Franța nu are contract de închiriere, locuiește gratuit la rude. Ce obligații are legat de dividende?

Răspuns:

Indiferent de rezidența fiscală a persoanei fizice, întrucât dividendele, în speța prezentată, reprezintă un venit din sursă

română, reținerea impozitului pentru acest tip de venit se va face la sursă (i.e. România), conform art. 97 alin. (7) C. fisc.

În cazul în care valoarea dividendelor încasate va depăși valoarea a 6 salarii minime brute pe țară, persoana fizică va datora în România contribuția de asigurări sociale de sănătate în România, conform art. 155 alin. (1) lit. g) C. fisc., și va avea obligația depunerii declarației unice, cu excepția cazului în care va putea face dovada asigurării în sistemul de asigurări sociale din Franța.

Întrebarea nr. 6:

O persoană fizică autorizată cetățean român, rezident în România, a desfășurat activitatea 5 luni, în 2024, din România către un beneficiar din Germania și a declarat veniturile în Declarația unică. Începând cu luna iunie 2024, s-a autorizat cu o altă activitate, alt cod CAEN care se desfășoară tot în România către clienți din România. În Declarația unică va calcula impozitul și contribuțiile pe fiecare fel de activitate sau se cumulează veniturile din cele două coduri CAEN, fiind aceeași persoană care declară pe CNP?

Răspuns:

Conform instrucțiunilor de completare a declarației unice, veniturile trebuie incluse separat, în funcție de fiecare cod CAEN. În final, persoana fizică autorizată (PFA) va plăti cumulat impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente.

Întrebarea nr. 7:

Pentru o familie stabilită de 10 ani în Grecia, dar care obține venituri din chirii în România, ce procedură trebuie să urmeze pentru a nu plăti CAS și CASS în România? Momentan, impozitul pe venit este achitat direct de către chiriaș prin reținere la sursă la plata veniturilor.

Răspuns:

Conform art. 170 alin. (3) C. fisc., în cazul în care venitul net din chirii depășește valoarea a 6 salarii minime brute pe țară, contribuabilii vor datora contribuția de asigurări sociale de sănătate (CASS) în România. În cazul în care aceștia sunt asigurați în cadrul sistemului de asigurări sociale din Grecia, este necesar să depună formularul 603 (și să atașeze o dovadă care atestă asigurarea în Grecia – i.e. formularul A1 sau un alt document echivalent).

Întrebarea nr. 8:

Pentru plata dividendelor către asociații nerezidenți ai unei societăți înregistrate în România este necesară solicitarea unui certificat de rezidență fiscală? În Declarația 207 se solicită număr de înregistrare fiscală.

Răspuns:

Conform art. 230 alin. (2) C. fisc., pentru aplicarea unei eventuale cote favorabile dintr-o convenție de evitare a dublei

impuneri, asociații nerezidenți (persoane fizice) au obligația de a prezenta către compania plătitoare de dividende certificatul de rezidență fiscală eliberat de către autoritatea competentă din statul lor de rezidență.

Certificatul de rezidență fiscală trebuie prezentat în original sau copie legalizată, însoțit de o traducere autorizată în limba română. Separat, legat de completarea Declarației 207, în practică acesta poate fi validat și fără completarea CNP/NIF-ului, chiar dacă, potrivit legislației în vigoare, ar trebui completată și această informație.

Întrebarea nr. 9:

Dacă se obțin venituri din activități independente sub 6 salarii, unde/ce se completează?

Răspuns:

Veniturile din activități independente se supun impozitului de 10% aplicat asupra venitului net/norme de venit. Conform art. 174 alin. (6) și (7) C. fisc., în cazul în care baza de calcul este mai mică decât nivelul de 6 salarii minime, persoana fizică datorează o diferență de CASS până la nivelul celei corespunzătoare bazei de calcul egală cu 6 salarii minime.

Această diferență nu se datorează în cazul în care, în anul fiscal pentru care se depune declarația unică, persoana fizică a realizat venituri din:

- a) salarii la un nivel cel puțin egal cu 6 salarii minime; sau
- b) din cele prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. c)-h) (de exemplu, chirii, investiții etc.), pentru care datorează CASS la un nivel cel puțin egal cu 6 salarii minime brute pe țară.

Întrebarea nr. 10:

Care este perioada de prescripție pentru impozitele declarate prin Declarația unică 2019?

Răspuns:

Conform art. 110 alin. (1) și (2) C. pr. fisc., termenul general de prescripție este de 5 ani, iar acesta începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală (în cazul de față de la 1 iulie 2020). În ceea ce privește anul 2019, curgerea termenului de prescripție a fost suspendată pe perioada pandemiei, data de reluare fiind 26.12.2020, ceea ce ar însemna că perioada de prescripție se încheie la data de 29.12.2025 (prima zi lucrătoare de după sărbătoarea Crăciunului).

Întrebarea nr. 11:

Dacă PJ depune D-207 sau 205 pentru impozit reținut la chirii, mai depunem D-212?

Răspuns:

Conform art. 155 alin. (1) lit. e), în cazul în care venitul net din chirii depășește 6 salarii minime brute pe țară, persoana fizică va datora contribuția socială de sănătate (CASS) în România, iar contribuabilul va avea obligația depunerii declarației unice în scopul stabilirii CASS datorată.

Soluționarea conflictelor fiscale – practici administrative și jurisprudență

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

Întrebarea nr. 1:

PF a primit prin SPV, în februarie 2025, o Notificare/ Comunicare, conform căreia ar avea venituri din străinătate nedeclarate în România, pentru anul 2018. Organul fiscal nu a oferit nicio informație cu privire la natura veniturilor, sursa veniturilor sau cuantumul acestora, nici în cadrul Notificării, nici în cadrul vizitelor efectuate la sediul ANAF, în termenul menționat în Notificare (15 zile de la data comunicării). Răspunsul organului fiscal a fost ca PF să nu întreprindă nicio acțiune, ci să aștepte emiterea unei Decizii de impunere, pe care o poate contesta, dacă va considera necesar. Astfel, am vrea să știm dacă organul fiscal mai are dreptul să emită o Decizie de impunere pentru anul 2018, având în vedere că prescripția pentru acest an a expirat pe 11.03.2025. Mai exact, o astfel de notificare emisă în afara unei inspecții fiscale sau a unei verificări a situației fiscale personale, fără nicio informație-suport, poate modifica prescripția. În ce formă de control s-ar încadra această situație?

Răspuns:

Din coroborarea prevederilor art. 268 alin. (1) C. pr. fisc., cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal”, cu cele ale art. 1 din același act normativ privind definiția titlului de creanță și a actului administrativ fiscal reiese că Notificarea nu face parte din categoria actelor administrative fiscale/ asimilate actelor administrative fiscale susceptibile a fi contestate.

De asemenea, potrivit prevederilor art. 110-112 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 110. – **Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a creanțelor fiscale**

- (1) Dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.
- (2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală, dacă legea nu dispune altfel.
- (3) Dreptul de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.
- (4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.

Art. 111. – **Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale**

- (1) Termenele de prescripție prevăzute la art. 110 se întrerup:
 - a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;
 - b) la data depunerii de către contribuabil/plătitor a declarației de impunere după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;
 - c) la data la care contribuabilul/plătitorul corectează declarația de impunere sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a creanței fiscale datorate.
- (2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 110 se suspendă:
 - a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;
 - b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale/ verificării situației fiscale personale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale, în condițiile respectării duratei legale de efectuare a acestora;

- c) pe timpul cât contribuabilul/plătitorul se sustrage de la efectuarea inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale;
- d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil/plătitor inactiv și data reactivării acestuia;
- e) pe perioada cuprinsă între data comunicării către organele de urmărire penală a procesului-verbal de sesizare a organelor de urmărire penală sau a procesului-verbal întocmit ca urmare a solicitării organelor de urmărire penală adresată organelor fiscale de a efectua constatări cu privire la faptele care constituie încălcări ale dispozițiilor și obligațiilor a căror respectare o controlează și data rămânerii definitive a soluției de rezolvare a cauzei penale;
- f) pe perioada cuprinsă între data decesului persoanei fizice la care era în curs de desfășurare o acțiune de inspecție fiscală/verificare a situației fiscale personale și data luării la cunoștință de către organul de inspecție/verificare că există sau nu succesori, după caz.

Art. 112. – Efectul împlinirii termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale

Dacă organul fiscal constată împlinirea termenului de prescripție a dreptului de stabilire a creanței fiscale, procedează la încetarea procedurii de emitere a titlului de creanță fiscală.”

Potrivit prevederilor legale invocate, dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care creanțele fiscale rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală, iar termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală, dacă legea nu dispune altfel. De asemenea, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se întrerupe și/sau suspendă în cazurile expres prevăzute de lege.

Referitor la suspendarea termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale, în contextul pandemiei de Covid-19, organul de soluționare a contestației arată următoarele:

- La **art. XII alin. (5) din O.U.G. nr. 48/09.04.2020, publicată în Monitorul Oficial nr. 319/16.04.2020**, se prevede că:

„Termenele de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale și de a cere executarea silită, precum și cel al contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale, prevăzute de Codul de procedură fiscală, se suspendă sau nu încep să curgă până la împlinirea termenului prevăzut la art. XIII alin. (1)”, iar la art. XIII alin. (1) din același act normativ se reglementează că: „Aplicarea prevederilor art. XI și

XII încetează la 30 de zile de la data încetării stării de urgență.”

- La **art. III alin. (2) din O.U.G. nr. 90/27.05.2020, publicată în Monitorul Oficial nr. 459/29.05.2020**, se reglementează că:

„Termenul prevăzut la art. XIII alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial al României. Partea I, nr. 319 din 16 aprilie 2020, se prorogă până la data de 25 iunie 2020 inclusiv.”

- La **art. VI din O.U.G. nr. 99/25.06.2020, publicată în Monitorul Oficial nr. 551/25.06.2020**, se stipulează următoarele:

„Articolul III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 90/2020 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale, precum și pentru modificarea altor acte normative, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 459 din 29 mai 2020, se modifică după cum urmează: Articolul III – (1) Termenul prevăzut la art. VII alin. (4) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 29/2020 privind unele măsuri economice și fiscal-bugetare, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 230 din 21 martie 2020, cu modificările ulterioare, se prorogă până la data de 25 octombrie 2020 inclusiv. (2) Termenul prevăzut la art. XIII alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 319 din 16 aprilie 2020, cu modificările ulterioare, se prorogă până la data de 25 octombrie 2020 inclusiv.”

- La **art. 24 alin. (1) din O.U.G. nr. 181/22.10.2020, publicată în Monitorul Oficial nr. 988/26.10.2020**, se stabilește că:

„(1) Termenul prevăzut la art. VII alin. (4) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 29/2020 privind unele măsuri economice și fiscal-bugetare, cu modificările ulterioare, precum și termenul prevăzut la art. XIII alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale, cu modificările ulterioare, astfel cum au fost prorogate prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 90/2020 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale, precum și pentru modificarea altor acte normative, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 114/2020, precum și prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 99/2020 privind unele măsuri fiscale, modificarea unor acte normative și prorogarea unor termene, se prorogă până la data de 25 decembrie 2020 inclusiv.”

- **La art. 181 alin. (2) din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicat**, se menționează următoarele:

„(2) Când ultima zi a unui termen cade într-o zi nelucrătoare, termenul se prelungește până în prima zi lucrătoare care urmează.”

Față de prevederile legale anterior citate, se reține că perioada 16 aprilie 2020-28 decembrie 2020 (25 decembrie este zi nelucrătoare) reprezintă perioadă legală de suspendare a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale (adică perioadă legală de suspendare a dreptului la acțiune a organului fiscal în ceea ce privește stabilirea obligațiilor fiscale) și, pe cale de consecință, perioadă de suspendare a termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale **[conform prevederilor art. 111 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală]**.

Așa fiind, raportat la aceste prevederi legale, termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale aferente anului 2018, care, în mod normal, se împlinea la data de 01.07.2024, se prelungește cu cele 256 de zile ale intervalului de suspendare 16.04.2020-28.12.2020, respectiv până la data de 14.03.2025.

Astfel, în cazul prezentat, dacă în urma analizei bazelor de date a ANAF reiese că un contribuabil ar avea venituri din străinătate nedeclarate în România pentru anul 2018, organul fiscal competent va notifica respectivul contribuabil să se conformeze sau să depună documente din care să reiasă contrariul, în cazul neconformării urmând a fi emisă decizia de impunere din oficiu.

Decizia de impunere din oficiu, pentru anul 2018, putea fi emisă până la data de 14.03.2025, sub sancțiunea decăderii din dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale. Aceasta poate fi contestată la organul fiscal emitent, ocazie cu care contribuabilul poate depune în susținere orice documente pe care le consideră relevante în susținerea cauzei, chiar și dacă nu le-a prezentat organului fiscal înainte de emiterea deciziei de impunere din oficiu, iar organul de soluționare a contestației competent se va pronunța cu privire la excepția prescripției în măsura în care va fi sesizat cu o astfel de situație, în limitele investirii.

Întrebarea nr. 2:

Există o bibliotecă sau o arhivă electronică unde pot fi accesate/consultate deciziile de soluționare a unor contestații administrative?

Răspuns:

Da, pe site-ul Ministerului Finanțelor, la rubrica „DOMENII – FISCALITATE – CONTESTAȚII FISCALE”, la adresa <https://mfinante.gov.ro/ro/contestatii-fiscale>, existând atât informa-

ții generale despre activitatea de soluționare a contestațiilor, cât și decizii depersonalizate pentru spețe relevante.

Întrebarea nr. 3:

Măsurile dispuse prin dispoziție obligatorie, emisă în baza Raportului de inspecție economico-financiară, în cât timp se pot contesta/în cât timp se poate formula plângere? Dacă se identifică dispuneri de măsuri abuzive, se poate face plângere penală?

Răspuns:

Plângerile prealabile formulate împotriva dispozițiilor obligatorii, emise în baza Rapoartelor de inspecție economico-financiară, se formulează și soluționează potrivit prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 101/2012 pentru aprobarea Normelor metodologice privind înființarea, organizarea și funcționarea inspecției economico-financiare, cu modificările și completările ulterioare, și nu intră în competența Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor.

Întrebarea nr. 4:

Uneori, documentele justificative atașate la contestație (procedura prealabilă) sunt de dimensiuni foarte mari. Având în vedere că în SPV există limită pentru dimensiunea fișierelor, cum recomandați să se transmită către ANAF contestația și/sau anexele?

Răspuns:

Pentru a veni în sprijinul contribuabililor și pentru a nu-i priva pe contestatari de dreptul de a depune în susținerea argumentelor din contestație toate documentele pe care le consideră necesare pentru a clarifica situația de fapt fiscală, recomandăm că plângerea prealabilă și actul/actele administrative fiscale să fie încărcate prin SPV, iar restul documentelor, opisate, să fie transmise prin poștă, cu confirmare de primire. Acestea pot fi depuse și scanate pe dispozitive informatice de stocare (CD, DVD, USB – stick etc.).

Întrebarea nr. 5:

Posibilitatea de introducere de probe noi?

Răspuns:

Potrivit prevederilor art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: „(4) Contestatorul, intervenienții sau împu-terniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat i se oferă posibilitatea să se pronun-țe asupra acestora.”

Deci, da, pe parcursul căii administrative de atac, contestatarii pot depune probe noi în susținerea cauzei, altele decât cele prezentate pe parcursul inspecției/verificării fiscale/situației

fiscale personale/documentare, situație în care organul de soluționare va oferi posibilitatea organului fiscal emitent al actului administrativ atacat de a-și exprima punctul de vedere.

Întrebarea nr. 6:

Vă rog să precizați, în concordanță cu Legea nr. 207/2015, dacă, odată cu discuția finală, este depus un punct de vedere, contribuabilul, în conformitate cu art. 130, în intervalul celor 5 zile de după, mai poate adăuga documente probatorii?

Răspuns:

Potrivit prevederilor art. 130 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: „(4) *Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept.*” Având în vedere că data programată pentru discuția finală este data încheierii inspecției fiscale, după această dată nu mai pot fi depuse documente probatorii. Însă, așa cum s-a arătat la răspunsul la întrebarea anterioară, astfel de documente pot fi depuse pe parcursul căii administrative de atac.

Întrebarea nr. 7:

**Termenele de soluționare a contestațiilor.
Nerespectarea termenelor versus efecte?**

Răspuns:

Potrivit prevederilor art. 77 alin. (1)-(4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 77. – (1) Cererile depuse de către contribuabil/plătitor la organul fiscal se soluționează de către acesta în termen de 45 de zile de la înregistrare.

- (2) În situațiile în care, pentru soluționarea cererii, este necesară administrarea de probe suplimentare relevante pentru luarea deciziei, acest termen se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării probei și data obținerii acesteia, dar nu mai mult de:
- a) două luni, în cazul în care sunt solicitate probe suplimentare de la contribuabilul/plătitorul solicitant;
 - b) 3 luni, în cazul în care sunt solicitate probe suplimentare de la autorități sau instituții publice ori de la terțe persoane din România;
 - c) 6 luni, în cazul în care sunt solicitate probe suplimentare de la autorități fiscale din alte state, potrivit legii.
- (3) În situațiile prevăzute la alin. (2) lit. b) și c), organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul/plătitorul cu privire la prelungirea termenului de soluționare a cererii.

- (4) În situația prevăzută la alin. (2) lit. a), termenul de două luni poate fi prelungit de organul fiscal la cererea contribuabilului/plătitorului.”

De asemenea, potrivit prevederilor art. 281 alin. (5)-(6) din același act normativ:

„(5) În situația nesoluționării contestației în termen de 6 luni de la data depunerii contestației, contestatorul se poate adresa, pentru anularea actului, instanței de contencios administrativ competente potrivit Legii nr. 554/ 2004, cu modificările și completările ulterioare. La calculul termenului de 6 luni nu se iau în considerare perioadele prevăzute la art. 77 alin. (2) și nici cele în care procedura de soluționare a contestației este suspendată potrivit art. 277.

- (6) Procedura de soluționare a contestației încetează la data la care structuri specializate de soluționare a contestației i s-a adus la cunoștință despre acțiunea în contencios administrativ formulată de contribuabil/plătitor.”

Față de prevederile legale anterior invocate, reiese că termenul de soluționare a contestației este de minimum 45 de zile, dar nu mai mult de 6 luni de la data înregistrării, la care se adaugă perioadele prevăzute la art. 77 alin. (2) și cele în care procedura de soluționare a contestației este suspendată, potrivit art. 277.

Nerespectarea termenului are drept consecință încetarea procedurii de soluționare a contestației în cazul în care contribuabilul s-a adresat instanței de judecată, iar organului de soluționare i s-a adus la cunoștință această situație.

Întrebarea nr. 8:

Reexaminarea deciziei de soluționare. Condiții. Termene. Exemple practice?

Răspuns:

Potrivit prevederilor art. 281¹ din Legea nr. 207/2025 privind Codul de procedură fiscală: „**Reexaminarea deciziei de soluționare.**”

- (1) Decizia emisă în soluționarea contestației poate fi reexaminată, de către organul de soluționare competent, la cererea contribuabilului/plătitorului, pentru următoarele situații:
- a) nu s-a avut în vedere aplicarea în speță a anumitor dispoziții legale care ar fi schimbat fundamental soluția adoptată;
 - b) ulterior emiterii deciziei de către structura de soluționare a contestației se emite o decizie de către Comisia fiscală centrală care oferă o altă interpretare dispozițiilor legale incidente speței;
 - c) anterior sau ulterior emiterii deciziei de către structura de soluționare a contestației se adoptă o hotărâre judecătorească a Înaltei Curți de Casație și Justiție a României fie

pentru dezlegarea de principiu a unor chestiuni de drept, fie un recurs în interesul legii care dictează o anumită practică judiciară pentru problematica supusă analizei diferită de cea din decizia de soluționare a contestației;

- d) anterior sau ulterior emiterii deciziei de către structura de soluționare a contestației se adoptă o hotărâre a Curții de Justiție a Uniunii Europene, care este contrară deciziei de soluționare a contestației administrative.

(2) Cererea de reexaminare poate fi depusă:

- a) în cazul deciziilor de soluționare a contestațiilor care fac obiectul acțiunii în contencios administrativ, pe perioada judecării cauzei;
- b) în cazul deciziilor de soluționare a contestațiilor pentru care nu s-a formulat acțiune în contencios administrativ, în termen de un an de la data comunicării deciziei de soluționare, sub sancțiunea decăderii, chiar dacă obligația fiscală a fost stinsă.

(3) În urma reexaminării deciziei emise în soluționarea contestației, organul de soluționare competent o poate confirma sau o poate retracta, emitând o nouă decizie.

(4) În situația prevăzută la alin. (2) lit. a), decizia emisă în urma cererii de reexaminare poate fi comunicată până la data încheierii dezbaterilor în fond în fața primei instanțe. Dacă organul de soluționare competent a confirmat decizia inițială, acțiunea în contencios administrativ își continuă cursul.

(5) În cazul în care decizia emisă în urma cererii de reexaminare nu a fost comunicată până la data încheierii dezbaterilor în fond în fața primei instanțe, aceasta nu se mai comunică și nu produce niciun efect juridic.

(6) *În situația prevăzută la alin. (2) lit. b), decizia de confirmare poate fi atacată la instanța de contencios administrativ competentă, în condițiile legii.”*

Așadar, condițiile de reexaminare a unei decizii de emise în soluționarea contestației sunt expres reglementate de legiuitor.

În perioada 01.04.2022 (data mutării Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor în Ministerul Finanțelor) până în prezent, au fost înregistrate și soluționate un număr de 33 de cereri de reexaminare, soluțiile fiind de:

- confirmare a deciziilor de soluționare (în 29 de situații) – organul de soluționare a contestației, constatând că sunt îndeplinite condițiile de reexaminare, a analizat aspectele semnalate, confirmând deciziile de soluționare;
- retractare a deciziilor de soluționare (în 2 situații) – organul de soluționare a contestației, constatând că sunt îndeplinite condițiile de reexaminare, a analizat aspectele semnalate, retractând total/partial deciziile de soluționare;

- respingere a cererilor de reexaminare a deciziilor de solutionare ca nedepuse în termen (în 2 situatii).

Întrebarea nr. 9:

Calcularea termenului de depunere a contestațiilor?

Răspuns:

Termenul de depunere a contestației se calculează în acord cu dispozițiile Codului de procedură civilă, astfel:

- *în cazul termenelor socotite pe zile:*

- termenul de depunere a contestației se calculează pe zile libere, cu excepția cazului în care prin lege se prevede altfel, neintrând în calcul nici ziua când a început, nici ziua când s-a sfârșit termenul.

De exemplu: Titlul de creanță sau actul administrativ fiscal atacat este comunicat contribuabilului în data de 28 iunie 2024, termenul de 45 de zile începe să curgă de la data de 29 iunie (chiar dacă este o zi de sâmbătă) și se împlinește în data de 12 august, astfel încât ultima zi de depunere a contestației este 13 august;

- termenul care se sfârșește într-o zi de sărbătoare legală sau când serviciul este suspendat (de exemplu, zile de repaus săptămânal) se va prelungi până la sfârșitul primei zile de lucru următoare.

De exemplu: În situația în care data de 13 august prezentată la exemplul anterior este sâmbătă, ultima zi de depunere a contestației este marți, 16 august (întrucât și luni, 15 august, este zi liberă);

- *în cazul termenelor socotite pe luni:*

- referitor la termenul de excepție de 3 luni, acesta se consideră împlinit în ziua lunii corespunzătoare zilei de plecare.

De exemplu: Titlul de creanță sau actul administrativ fiscal atacat este comunicat contribuabilului în data de 15 ianuarie, termenul de 3 luni se sfârșește în data de 15 aprilie, astfel încât ultima zi de depunere a contestației este data de 15 aprilie;

- termenul care, începând la data de 29, 30 sau 31 a lunii, se sfârșește într-o lună care nu are o asemenea zi se va socoti împlinit în ultima zi a lunii

De exemplu: Titlul de creanță sau actul administrativ fiscal atacat este comunicat în data de 30 noiembrie, termenul de 3 luni se sfârșește în ultima zi a lunii februarie, respectiv 28 sau 29 februarie, reprezentând ultima zi de depunere a contestației.

Calculul termenului în funcție de modalitatea de comunicare a actului administrativ fiscal contestat:

- dacă actul administrativ fiscal este comunicat prin poștă, termenul de depunere a contestației se calculează în funcție de data confirmării de primire;

- dacă actul administrativ fiscal este comunicat prin remitere sub semnătură, termenul de depunere a contestației de calculează în funcție de data semnăturii primirii de pe adresa de înaintare a actului administrativ fiscal;
- dacă actul administrativ fiscal este comunicat prin publicitate, termenul de depunere a contestației se calculează de la expirarea unui număr de 15 zile de la data afișării anunțului;
- dacă actul administrativ fiscal este comunicat prin SPV, termenul de depunere a contestației se calculează de la data punerii la dispoziția contribuabilului/plătitorului prin aceste mijloace.

Întrebarea nr. 10:**Discuții pe cazuri din jurisprudență.****Răspuns:**

1. Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

În practică, contribuabilul contestă orice document/adresă/informație primită de la organele fiscale, dintre care exemplificăm:

- extrase de cont pentru bugetul de stat, emise de organele fiscale, în baza prevederilor art. 4 și art. 7 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare și a O.M.F. nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii;
- somații de plată;
- procese-verbale de insolabilitate;
- certificate de atestare fiscală;
- avize de plată;
- procese-verbale de audiere;
- propriile declarații;
- declarațiile depuse de angajator.

În toate aceste cazuri, organul de soluționare a contestației a respins contestațiile ca inadmisibile, având în vedere art. 268, coroborat cu art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

SITUAȚII SPECIFICE:

Respingerea ca inadmisibile a contestațiilor formulate împotriva propriilor declarații; contribuabilii au formulat acțiune în contencios administrativ, toate procesele fiind suspendate, întrucât instanțele:

- fie au sesizat Curtea Constituțională a României cu privire la excepția de neconstituționalitate a dispo-

zițiilor art. 268, art. 269 alin. (2) și art. 270 C. pr. fisc., în măsura în care se interpretează în sensul în care contribuabilul nu poate formula contestație fiscală sau, după caz, acțiune în justiție, împotriva propriilor declarații de impunere, toate acțiunile instanțelor competente fiind suspendate până la pronunțarea Curții Constituționale/Curții Europene de Justiție, după caz.

Spre exemplificare:

- dosare aflate pe rolul Curții de Apel București suspendate, pentru că s-a sesizat Curtea Constituțională a României: nr. 2735/2/2022, nr. 2736/2/2022, nr. 4276/2/2023, nr. 6477/2/2023, nr. 8560/2/2023, nr. 1211/2/2024, nr. 1994/2/2024;
- dosare aflate pe rolul Curții de Apel Constanța suspendate, pentru că s-a sesizat Curtea Constituțională a României: nr. 132/36/2024, nr. 617/36/2024;
- fie au sesizat Curtea Europeană de Justiție, în temeiul art. 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, pentru pronunțarea unei hotărâri preliminare, în sensul că legislația națională impune un impozit discriminatoriu în quantum excesiv numai anumitor contribuabili, iar o reglementare națională care impune un impozit anumitor contribuabili constituie un ajutor de stat acordat celorlalți exceptați.

Spre exemplificare:

- dosare aflate pe rolul Curții de Apel București suspendate, pentru că s-a sesizat Curtea de Justiție a Uniunii Europene: nr. 2735/2/2022, nr. 655/2/2023.

Respingerea ca inadmisibilă a contestației formulate de un contribuabil împotriva declarațiilor depuse de angajatorul său, instanța menținând la fond soluția organului de soluționare, motivând că:

„Solicitarea reclamantului ca organul fiscal să anuleze declarațiile fiscale depuse de angajator este imposibilă, de vreme ce măsura revocării, retragerii poate fi luată doar de aceeași entitate care a emis actul, în acord și cu dispozițiile art. 7 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare. Or, organele fiscale nu sunt implicate în procesul întocmirii celor două declarații fiscale și, pe cale de consecință, nu le pot revoca sau anula. În al doilea rând, declarațiile fiscale depuse de contribuabil/plătitor nu sunt acte administrative fiscale potrivit Codului de procedură fiscală, întrucât acestea nu sunt acte emise de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel căruia îi este adresat” (Dosarul nr. 8724/3/2022, aflat pe rolul Tribunalului București, aflat în fază de recurs la Curtea de Apel București).

Raportări electronice – RO e-Transport

Gheorghe CONSTANTINESCU – Inspector general adjunct antifraudă, Direcția Generală Antifraudă Fiscală, ANAF

Întrebarea nr. 1:

Pentru transporturile internaționale de bunuri fără risc fiscal ridicat este obligatorie obținerea UIT doar dacă se atinge cantitatea de 500 kg și/sau valoarea de 10.000 lei? La LIC de bunuri fără risc cu cantitate sub 500 kg și valoare sub 10.000 lei nu este necesar UIT?

Răspuns:

Pragurile referitoare la categoriile de vehicule rutiere, care fac obiectul monitorizării, masă brută totală sau valoare totală aferentă unei partide de bunuri, prevăzute la art. 1 alin. (4) din Ordinul comun nr. 1.337/1268/2024, sunt general valabile pentru toate tipurile de operațiuni comerciale. În situația în care partida de bunuri, indiferent de destinație, nu îndeplinește condițiile de greutate și valoare, aceasta nu intră în sfera de aplicare a Sistemului RO e-Transport, deci nu se impune obținerea unui cod UIT.

Întrebarea nr. 2:

Avem următoarea speță: noi, ca declarant, putem fi și organizator de transport? Sau suntem obligați să trecem firma de transport care prestează aceste servicii?

Răspuns:

În situația în care utilizatorul, definit la art. 8 alin. (1) și la art. 8¹, care are obligația de a declara transportul în Sistemul RO e-Transport, îndeplinește și calitatea de organizator și/sau operator de transport, la rubricile „Cod org. transport” și „Denumire org. transport”, va menționa propriile date de identificare. Entitatea desemnată în rubricile menționate preia obligațiile de actualizare a informațiilor privind identificarea vehiculului de transport rutier ori de câte ori acestea se modifică, potrivit prevederilor art. 8 alin. (1¹) din O.U.G. nr. 41/2022.

Întrebarea nr. 3:

Pentru o livrare intracomunitară de bunuri fără risc fiscal ridicat se duce marfa (pentru a fi predată la transportatorul indicat de către clientul din UE) de la Bistrița la Cluj cu mașina proprie a furnizorului. Pentru această parte de transport este obligatorie întocmirea UIT? Dacă da, va fi un singur UIT care se modifică atunci când ajunge marfa la transportator sau vor fi două coduri UIT separate (în acest caz, cum se va completa UIT pentru ruta BN-CJ)?

Răspuns:

Răspunsul trebuie să aibă în vedere natura transportului prin raportare la documentele de transport care însoțesc bunurile. Astfel, în situația în care furnizorul deține un punct de lucru la Cluj și documentele de transport reflectă un transfer între gestiuni, nu este obligatorie declararea transportului în

Sistemul RO e-Transport pentru bunuri fără risc fiscal ridicat, pe ruta Bistrița-Cluj. Pe de altă parte, dacă documentele de transport indică o livrare intracomunitară cu loc de expediere Bistrița, atunci este necesară obținerea unui cod UIT cu indicarea ca loc de start a adresei depozitului din Bistrița. Cu privire la schimbarea mijlocului de transport la Cluj, se impune actualizarea în Sistemul RO e-Transport a numărului de înmatriculare a vehiculului de transport.

Întrebarea nr. 4:

O societate de transport A oferă servicii de transport intern pe teritoriul României. Societatea primește comenzi de la o societate care se ocupă cu acest lucru, pentru care primește comision de la societatea de transport. Societatea A este obligată să declare ceva din punctul de vedere al RO e-Transport? Menționez că nu știu ce fel de bunuri transportă. Eu, ca prestator de servicii de contabilitate, trebuie să declar ceva în acest sens? Și dacă da, ce se declară la fiecare transport?

Răspuns:

Asimilând societatea de transport cu operatorul de transport, așa cum este definit la art. 2 pct. 3 din O.U.G. nr. 41/2022, societatea A are următoarele obligații:

- a) cu privire la declararea în Sistemul RO e-Transport, potrivit art. 8 alin. (1¹), *operatorul de transport are obligația să actualizeze, dacă este cazul, în perioada de valabilitate a codului UIT, informațiile privind identificarea vehiculului de transport rutier ori de câte ori acestea se modifică, înainte de repunerea în mișcare*. Pentru a putea pune în aplicare această prevedere, este necesar ca operatorul de transport să fie nominalizat la rubricile „Cod org. transport” și „Denumire org. transport” de către utilizatorul menționat la art. 8 alin. (1) și art. 8¹.
- b) cu privire la transmiterea datelor de geopoziționare:
 1. potrivit art. 8² alin. (1): *Operatorul de transport rutier este obligat să asigure transferul datelor curente de poziționare a vehiculului de transport, care fac obiectul declarației, pe toată durata traseului de transport al bunurilor care fac obiectul monitorizării prin Sistemul RO e-Transport*.
 2. potrivit art. 8² alin. (2): *Operatorul de transport rutier este obligat să echipeze vehiculele de transport cu dispozitive de tip terminal de telecomunicații care utilizează tehnologii de poziționare și transmisie de date prin satelit menționate la art. 4 alin. (1) lit. b¹)*.
 3. potrivit art. 8² alin. (4): *Operatorul de transport rutier este obligat să pună la dispoziția conducătorului auto codul UIT primit conform prevederilor art. 8 alin. (2)*.

Aplicarea sancțiunilor pentru nerespectarea de către operatorul de transport a prevederilor art. 8² este suspendată, până la data de 31 decembrie 2025.

Cadrul legal RO e-Transport nu prevede obligații în sarcina prestatorului de servicii de contabilitate, acestea se circumscriu prevederilor contractului de prestări servicii dintre părți.

Întrebarea nr. 5:

La finalizarea unui transport internațional de bunuri reprezentând achiziții intracomunitare (vehiculul ajunge la destinație), pentru care a existat cod UIT generat de către beneficiar, având calitate de utilizator cu obligația de declarare, în baza art. 8¹ din O.U.G. nr. 41/2022, se constată că mijlocul de transport a fost înlocuit, având un alt număr de înmatriculare decât cel comunicat inițial de către partener/organizatorul transportului, și completat de utilizator în declarația RO e-Transport. Menționăm că beneficiarul bunurilor transportate nu a avut calitatea de organizator al transportului/operator de transport. Vă rugăm să ne confirmați dacă beneficiarul are în acest caz o obligație de actualizare număr auto, conform reglementărilor legale, și dacă riscă să fie sancționată pentru neactualizarea acestuia în condițiile unui transport finalizat!

Răspuns:

În situația în care, la finalizarea transportului internațional (recepția bunurilor), societatea beneficiară care a declarat transportul bunurilor în Sistemul RO e-Transport, în calitate de utilizator cu obligația de declarare, în baza art. 8¹ din O.U.G. nr. 41/2022, constată diferențe între numărul vehiculului de transport declarat în sistem și cel al vehiculului care a livrat bunurile, aceasta nu are obligații legale suplimentare, prin raportare la cadrul legal RO e-Transport.

Conform prevederilor art. 8 alin. (1¹) din O.U.G. nr. 41/2022, obligația de actualizare a informațiilor privind identificarea vehiculului de transport rutier, ori de câte ori acestea se modifică, revine organizatorului transportului sau operatorului de transport, după caz.

Întrebarea nr. 6:

Speță, achiziție intracomunitară, bunuri sub 30 kg, dar peste 10.000 lei, bunurile sunt livrate de furnizor cu firmă de curierat. Se aplică excepția de la art. 16 lit. c) din O.U.G. nr. 41/2022? Ce documente trebuie să aibă șoferul asupra lui, ca dovadă că este vorba despre o firmă de curierat?

Răspuns:

În cazul descris se aplică prevederile art. 16 lit. c), transportul fiind exceptat de la prevederile O.U.G. nr. 41/2022. Cadrul legal RO e-Transport nu prevede un set de documente pentru justificarea calității unui operator economic, ca prestator de servicii poștale, conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 13/2013 privind serviciile poștale.

Întrebarea nr. 7:

Cum se procedează în cazul unui transport de bunuri cu risc fiscal ridicat pe teritoriul național către o persoană fizică, care, din motive GDPR, refuză să comunice furnizorului CNP-ul, acest câmp fiind obligatoriu?

Răspuns:

În situația descrisă, în câmpul de date Cod partener, va fi menționată particula de date „PF”, urmând ca, în câmpul de date Denumire partener, să se menționeze numele clientului persoană fizică. Asupra modului de completare a datelor, utilizând aplicația RO e-Transport din SPV, câmpul de date Denumire partener oferă următoarele indicații: „Pentru persoane străine: cod de identificare (fiscală/TVA etc.), dacă este cunoscut”; „Pentru persoane române: cod fiscal, CNP sau particula «PF» pentru persoanele fizice al căror CNP nu este cunoscut”.

Întrebarea nr. 8:

Firmă de rent a car trimite în Ungaria spre închiriere autoturisme. După o vreme se întorc în România. Ce valoare trecem și la ce operațiune se încadrează?

Răspuns:

Din enunț înțelegem că suntem în situația în care bunurile (autoturismele) sunt trimise pentru utilizare temporară într-un stat membru, în scopul prestării de servicii în statul membru de destinație, de către persoana impozabilă, stabilită în România. Operațiunea descrisă se încadrează în prevederile art. 270 alin. (12) lit. g) C. fisc., în timp ce Sistemul RO e-Transport stipulează obligația de declarare pentru operațiunile prevăzute la art. 270 alin. (12) lit. h). În consecință, operațiunile descrise nu intră în sfera de aplicare RO e-Transport.

Întrebarea nr. 9:

Firma A din România achiziționează de la firma B din Polonia marfa pe care o vinde unei firme C din Grecia. Camionul doar tranzitează România, intră pe la Nădlac, iese pe la Giurgiu, marfa nu se descarcă/depoziționează pe teritoriul României.

- Trebuie obținut UIT pentru această tranzacție? Dacă da, câte? Unul pentru AIC și unul pentru LIC? Ce locație se declară la fiecare operațiune pentru loc de încărcare, respectiv loc de descărcare?**
- Este condiționată obținerea codului UIT de cine organizează transportul? Uneori o poate face firma din România, altele furnizorul B din Polonia sau chiar clientul final C din Grecia.**
- Este condiționată obținerea codului UIT de naționalitatea transportatorului? Dacă este român sau străin?**

Răspuns:

Din punctul de vedere al Titlului VII – Taxa pe valoarea adăugată – din Codul fiscal, operațiunea descrisă reprezintă o operațiune triunghiulară în care firma A din România este cumpărător-revânzător. Prin raportare la obligațiile acestuia de a înscrie în decontul de taxă numai livrarea efectuată către beneficiarul livrării din al treilea stat membru în rubrica rezervată livrărilor intracomunitare de bunuri scutite de taxă (nu și a achiziției intracomunitare) și în declarația recapitulativă, operațiunea descrisă va fi declarată în Sistemul RO e-Transport ca o livrare intracomunitară. Pentru obținerea codului UIT, în sistem va fi declarat ca loc de start adresa punctului de trecere a frontierei prin care mijlocul de transport intră în România (PTF Nădlac), iar ca loc final

al transportului pe teritoriul național punctul de trecere a frontierei prin care mijlocul de transport iese din România (PTF Giurgiu).

Obligația obținerii codului UIT în cazul descris aparține furnizorului din România și nu este condiționată de organizatorul transportului sau de naționalitatea transportatorului.

Întrebarea nr. 10:

O societate care se ocupă cu livrarea de diverse gaze industriale (oxigen, hidrogen etc.) are următoarele tipuri de tranzacții:

- Transportă butelii goale în Austria, pentru a fi încărcate cu gaz. Acestea se întorc înapoi pline.*
- Periodic, trimite buteliile goale în Ungaria, pentru a fi verificate (și reparate, dacă este cazul). Buteliile se întorc tot goale de la verificare.*

Face subiectul declarării în e-Transport transportul buteliilor goale în fiecare dintre cele două situații de mai sus, având în vedere că nu livrează efectiv nimic, ci doar se transportă niște bunuri/ambalaje?

Dacă da, ce se completează la fiecare dintre următoarele câmpuri din aplicație: tip operațiune (nu e vorba de o LIC, AIC, lohn, stocuri la dispoziția clientului etc.), cantitate, greutate brută, greutate netă, scop operațiune (nu e vorba de comercializare, gratuități, consum propriu etc.)?

Răspuns:

Cazul a): Trebuie să privim separat cele două operațiuni de transport. Transportul buteliilor (recipientelor de transport pentru gaze) în Austria nu se regăsește distinct în tipurile de transport rutier care fac obiectul monitorizării Sistemului RO e-Transport, conform prevederilor art. 2 pct. 9. Cu toate acestea, operațiunea poate fi declarată în sistem ca o operațiune asimilată din punctul de vedere al transportului unei operațiuni de transport internațional (SDE sau LHE), cu completarea corespunzătoare a datelor referitoare la cantitatea, valoarea, natura bunurilor transportate.

Întoarcerea buteliilor încărcate cu gaz în România reprezintă pentru societate o achiziție intracomunitară de bunuri, al căror transport se circumscrie prevederilor art. 2 pct. 9 alin. a), cu consecința dobândirii obligației prevăzute la art. 8¹ lit. b) din O.U.G. nr. 41/2022, bunul achiziționat intracomunitar fiind gazul încărcat în butelii.

Pentru declararea transportului, operatorul va selecta la rubrica Tip operațiune AIC, la rubrica Scop operațiune „Comercializare”, celelalte rubrici urmând fi completate în concordanță cu cantitatea, valoarea, natura bunurilor transportate.

Cazul b): Situația descrisă, în care buteliile sunt transportate în Ungaria pentru verificare și apoi se întorc (goale) în România, intră sub incidența Sistemului RO e-Transport, cu referire la prevederile art. 2 pct. 9 lit. j). Operațiunea este descrisă la art. 270 alin. (12) lit. f) C. fisc. ca o operațiune de tip non-transfer.

Pentru declararea transportului, operatorul va selecta, la rubrica Tip operațiune, LHE, respectiv LHI, la rubrica Scop

operațiune „Același cu operațiunea”, celelalte rubrici urmând a fi completate în concordanță cu cantitatea, valoarea, natura bunurilor transportate.

Întrebarea nr. 11:

O firmă din România face livrare intracomunitară LIC. Clientul din UE primește bunurile, dar refuză o parte, bunurile refuzate se întorc fizic din statul membru UE în România. Din punctul de vedere al TVA, firma din România emite nota de credit LIC pentru bunurile respective. În e-Transport trebuie declarate bunurile pe flux INTRARE? Ce trebuie selectat la Tip operațiune? Variantele disponibile sunt: achiziție intracomunitară, lohn intrare, stoc client intrare, import, intrare pentru depozitare.

Răspuns:

Pentru a răspunde la întrebarea în cauză, trebuie să ne raportăm la prevederile art. 3 alin. (11)-(13) din Anexa Ordinului comun nr. 1.337/1268/2024. Astfel, în cazul unei recepții parțiale a bunurilor livrate intracomunitar, returul bunurilor nerecepționate revine la furnizorul din România, în baza codului UIT inițial. Declarantul va menționa returul în zona „Confirmare Transport” a aplicației informatice RO e-Transport, selectând opțiunea „Confirmat Parțial”, urmat de menționarea cantităților returnate în câmpul de date „Comentariu confirmare”. Datele referitoare la retur vor fi menționate în Sistemul RO e-Transport în perioada termenului de valabilitate a codului UIT.

În situația în care codul UIT nu mai este valabil pe timpul transportului bunurilor returnate și în cazul returului ulterior al bunurilor care au fost recepționate, se consideră că bunurile în cauză formează o nouă partidă de bunuri, pentru care este necesară obținerea unui cod UIT nou de către furnizorul inițial. În această din urmă situație, pentru obținerea unui nou cod UIT, partida de bunuri care face obiectul retururilor va fi declarată ca livrare intracomunitară LIC, cu traseu rutier cuprins între adresa punctului de frontieră, prin care bunurile revin în România, și depozit. Este recomandat să se completeze în câmpul de date „Observații” din secțiunea „Documente de transport” date referitoare la returul bunurilor cu menționarea codului UIT inițial.

Întrebarea nr. 12:

Pe ce perioadă trebuie arhivat codul UIT?

Îl poate solicita ANAF în urma unui control după perioada de 6 luni?

Răspuns:

Cadrul legal RO e-Transport nu prevede obligații în sarcina utilizatorilor de a arhiva codurile UIT. Contravențiilor prevăzute la art. 13¹ din O.U.G. nr. 41/2022 le sunt aplicabile dispozițiile O.G. nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor. Astfel, conform art. 13 alin. (1) din O.G. nr. 2/2001, aplicarea sancțiunii amenzii contravenționale se prescrie în termen de 6 luni de la data săvârșirii faptei.

RAPORTĂRI ELECTRONICE

Alexandru COMĂNESCU – Associate Partner, KPMG România

Întrebarea nr. 1:

Am fost recent la un curs ținut de reprezentanții ANAF, unde s-a indicat faptul că, dacă se primește o factură prin RO e-Factura, care nu aparține beneficiarului (emisă eronat de furnizor pentru un beneficiar eronat), factura respectivă trebuie înregistrată în contabilitatea beneficiarului, chiar dacă se dă acel refuz prin sistemul RO e-Factura. În opinia dumneavoastră, este corect să se procedeze la înregistrarea în contabilitate a unei facturi care nu reflectă o operațiune economică a beneficiarului?

Răspuns:

Eu consider că această factură nu trebuie înregistrată, având în vedere că nu este emisă în mod corect și nu vă aparține. Din punctul de vedere al amenzilor, mi s-ar părea în afara spiritului legii penalizarea pentru neînregistrarea unei facturi care nu reflectă o operațiune economică desfășurată de acel contribuabil.

Întrebarea nr. 2:

Spuneți-mi cum trebuie să procedez dacă pe SPV apare o factură cu datele de identificare ale firmei, dar comanda a fost făcută pe persoană fizică, iar emitentul facturii, în cazul acesta Furnizorul (platforma market place), spune că nu are cum să ne ajute?

Răspuns:

Trebuie verificate datele în baza cărora comanda a fost făcută. Dacă persoana fizică nu a selectat opțiunea de „vrei factură pe persoană juridică”, singura modalitate de corecție este emiterea unei facturi de storno pentru factura B2C și emiterea unei facturi pentru B2B. Totuși, în funcție de termenii și condițiile fiecărui marketplace, e posibil ca aceștia să nu permită această corecție.

Întrebarea nr. 3:

Ce facem cu facturile emise pe firmă, cu toate datele corecte, dar care nu apar pe SPV?

Răspuns:

Dacă furnizorul vă pune la dispoziție xml-ul, precum și sigiliul obținut, aveți posibilitatea tehnică să verificați pe pagina ANAF dacă acel sigiliu este aferent acelei facturi.

Întrebarea nr. 4:

Pentru unele facturi de stornare nu reușesc să descarc pdf-ul de pe site-ul ANAF (SPV). Cum pot modifica fișierul .xml, astfel încât să pot genera pdf-ul?

Răspuns:

Verificați factura-tip (din căsuța de încărcare, pentru tipul 381), să fie Notă de creditare, nu Factură!

Întrebarea nr. 5:

Am primit o factură prin Platforma RO e-Factura (B2B) în care denumirea beneficiarului este corectă, dar, în loc de diacritice, apar simboluri precum: „#?!”. Pornind de la premisa că celelalte elemente obligatorii sunt corecte și complete, considerăm factura ca fiind corectă? Sau o respingem spre stornare și corectare?

Răspuns:

Validarea de către organele fiscale se face în funcție de codul de TVA. Totuși, pentru a evita discuții, vă recomandăm să solicitați furnizorului să nu folosească caractere speciale (diacritice).

Întrebarea nr. 6:

Facturile de daună/penalități, emise în 2024 – B2B –, trebuia să le trimitem în e-Factura?

Răspuns:

Conform art. 10³ din O.U.G. nr. 120/2021 privind facturarea electronică: „Persoanele impozabile stabilite în România, conform art. 266 alin. (2) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, care emit facturi pentru operațiuni care nu sunt în sfera de aplicare a TVA sau pentru sume care nu se includ în baza de impozitare a TVA, conform Legii nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, pentru care nu există obligația emiterii unei facturi, conform art. 319 din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, nu au obligația utilizării sistemului național RO e-Factura pentru aceste facturi.” Astfel, atât timp cât aceste sume se califică drept daune în afara sferei de aplicare a TVA, nu există obligația raportării în e-Factura.

Întrebarea nr. 7:

Pentru serviciile către persoane juridice străine, pentru servicii prestate cu locul prestării în România se transmite factura în SPV?

Răspuns:

În acest caz, pentru perioada 01.01.2024-30.06.2024, a existat obligația de raportare. Totuși, după data de 01.07.2024, odată cu trecerea la facturare electronică în relația B2B (persoanele stabilite în România), această obligație nu a mai fost preluată.

Întrebarea nr. 8:

Vă rog să îmi spuneți dacă se fac verificări încrucișate între e-Factura și SAF-T!

Răspuns:

Noi credem că da, până la urmă, acesta a fost scopul introducerii acestor metode moderne de raportare.

Întrebarea nr. 9:

Există în legislație o reglementare precum că dezvoltatorii de soft sunt obligați să ne pună la dispoziție modelele de e-Factura ca fiind obligativitate legislativă?

Răspuns:

Nu există această prevedere.

Întrebarea nr. 10:

În cazul în care, în sistemul e-Factura, facturile emise către persoane fizice sunt cu 13 de 0, dar în facturile în format fizic și în D-394 apare CNP-ul fiecărei persoane fizice, este o problemă?

Răspuns:

Nu vedem o astfel de problemă.

Întrebarea nr. 11:

ANAF a stabilit un câmp anume unde trebuie trecute codurile CPV?

Răspuns:

Da, există în schema de validare a facturii electronice (BT-158). Totuși, să aveți în vedere că acest câmp nu va fi vizibil în PDF-ul convertit (nu prezintă toate elementele, chiar dacă sunt menționate în .xml).

Întrebarea nr. 12:

În cazul auto-facturilor emise de UBER, cui îi revine obligația transmiterii în SPV?

Răspuns:

Obligația de facturare/raportare electronică revine furnizorului de pe factură.

Cluj Tax Forum Journal

Volumul VIII, nr. 1/2025, ianuarie – februarie 2025



EDITORIAL

Cosmin Flavius COSTAȘ

Colectarea altfel. Gânduri la început de an fiscal

❑ NOUTĂȚI FISCALE

Cosmin Flavius COSTAȘ

Consultare publică privind Noul Cadru Financiar Multianual al Uniunii Europene

❑ ARTICOLE

Daniela CONSTANTIN-VOROVENCI

Regimul contribuției de asigurări sociale de sănătate între aparența proporționalității și realitatea inechității

Cosmin Flavius COSTAȘ

Câteva idei privind impozitarea roboților

Cristina ONET

Regimul sancționator instituit prin Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, între disperare și eficiență

Ioan LAZĂR

Competența organelor fiscale în inspecția fiscală: considerații privind delegarea controlului

❑ SINTEZĂ DE JURISPRUDENȚĂ FISCALĂ NAȚIONALĂ IANUARIE – FEBRUARIE 2025 / Alin VĂSONAN

❑ REPERTORIUL DE JURISPRUDENȚĂ ÎN MATERIE FISCALĂ AL CURȚII DE JUSTIȚIE A UNIUNII EUROPENE IANUARIE – FEBRUARIE 2025 / Miruna MIHUȚĂ

❑ JURISPRUDENȚĂ FISCALĂ ISTORICĂ A CURȚII DE JUSTIȚIE A UNIUNII EUROPENE Laura LAZĂR / Cauza C-112/91, Werner

❑ CONSULTANȚĂ FISCALĂ

Sorin ROMAN / Regimul TVA al tranzacțiilor cu bunuri second-hand efectuate de persoane fizice. Achizițiile și livrările de bunuri: locul taxării operațiunilor (I)

❑ RECENZII

Cosmin Flavius COSTAȘ / Christina Dimitropoulou, Robot Taxation. A Normative Tax Policy Analysis – Domestic and International Tax Considerations, Ed. IBFD, Amsterdam, 2024

Revista de fiscalitate **Cluj Tax Forum Journal** este un proiect al



ISSN 2601 - 5730
ISSN-L 2601 - 5730



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

