

ANUL XVIII
NR. 89
OCT.-DEC. 2025

[4] 2025

CONSULTANT FISCAL

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

DIN SUMAR

Alin Ghiurcă și Raluca Țincu
SOLUȚIONAREA CONFLICTELOR FISCALE.
PRACTICI ADMINISTRATIVE ȘI JURISPRUDENȚĂ. SOLUȚII EMISE
ÎN SOLUȚIONAREA CONTESTAȚIILOR FORMULATE ÎMPOTRIVA
ACTELOR ADMINISTRATIVE FISCALE/ALTOR ACTE ADMINISTRATIVE

Georgeta Toma
IMPOZITAREA COMPANIILOR

Andrada Goriță
IMPOZITUL PE VENITURILE NEREZIDENȚILOR

UNIVERSUL JURIDIC



▶ Revistă editată de CCF

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

CONSILIUL SUPERIOR

Dan MANOLESCU
Președinte

Adrian LUCA
Prim-vicepreședinte

Daniela TĂNASE
Vicepreședinte

Romulus Dimitrie BADEA
Vicepreședinte

Maria-Iulia SOBOLEVSCHI-DAVID
Vicepreședinte

Sorin-Adrian ROBU
Vicepreședinte

Vasile-Alin NEGRESCU
Vicepreședinte

Mariana VIZOLI
Membru

Ioan SIMION
Membru

Vlad-Constantin BOERIU
Membru

Alexandr MILCEV
Membru

Marian-Alin IRIMIA
Membru

Alin CHITU
Membru

Elena IORDACHE
Membru

Sia-Nicoleta JIRU
Membru

Camera Consultanților Fiscali

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

Director: Radu BUFAN

Redactor-șef: Mariana VIZOLI

Redactor: Andrei MATEI

sumar

procedură fiscală

04

Soluționarea conflictelor fiscale. Practici administrative și jurisprudență. Soluții emise în soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale/altor acte administrative

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

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

întrebări și răspunsuri

20

Impozitarea companiilor

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

24

Impozitul pe veniturile nerezidenților

Andrada GORIȚĂ – Senior Tax Manager, KPMG România

28

Raportări electronice. RO e-Transport

Gheorghe CONSTANTINESCU – Inspector-șef al serviciului antifraudă, Direcția Generală Antifraudă Fiscală, ANAF

31

Prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului – obligațiile consultantului fiscal

Laura VORNICEANU – Consultant fiscal, consultant privind prevenirea și combaterea spălării banilor, auditor financiar, Griffin Corporation SRL

CONSILIUL ȘTIINȚIFIC

Prof. univ. dr. hc.
Jacques MALHERBE

Prof. univ. dr.
Maria-Iulia SOBOLEVSCHI DAVID

Prof. univ. dr.
Vasile RĂILEANU

Conf. univ. dr.
Ciprian PĂUN

Mihai BRĂGARU

COLEGIUL DE REDACȚIE

Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA
economist

Dr. Emilian DUCA
consultant fiscal

Dr. Ioan LAZĂR
avocat, drept fiscal, dreptul concurenței

Dr. Mirela BULIGA
avocat, drept fiscal

Tanți ANGHEL
consultant fiscal

Adrian LUCA
consultant fiscal, expert contabil

CONSULTANT FISCAL

Senior editor
Dan MANOLESCU
(legislație, focus)

Senior editor
Ioan SIMION
(internațional)

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

Publisher
EDITURA UNIVERSUL JURIDIC

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

Site
www.ccfiscali.ro
www.ujmag.ro
e-mail
periodice@universuljuridic.ro

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

© Drepturile de autor pentru imaginile publicate aparțin
Editurii Universul Juridic

ISSN 1844 - 3591

Soluționarea conflictelor fiscale. Practici administrative și jurisprudență. Soluții emise în soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale/altor acte administrative

Rezumat: *Articolul analizează soluțiile ce pot fi pronunțate în cadrul procedurii administrative de soluționare a contestațiilor fiscale, în temeiul Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, având ca obiect actele administrative fiscale. Studiul vizează în principal constatarea nulității actului administrativ fiscal, ca sancțiune a încălcării normelor de competență, formă sau procedură, precum și incidența autorității și puterii de lucru judecat, în corelație cu jurisprudența națională și europeană. Sunt evidențiate, totodată, alte modalități de finalizare a procedurii administrative, precum constatarea necompetenței, rămânerea fără obiect a contestației, scoaterea cauzei de pe rol, renunțarea la contestație și dezinvestirea. În a doua parte, lucrarea examinează instituția reexaminării deciziei de soluționare a contestației, ca mecanism excepțional de corectare administrativă a unei soluții definitive, în contextul intervenirii unor interpretări noi ale normei fiscale sau al jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene și a Înaltei Curți de Casație și Justiție. Analiza este susținută de exemple practice și date statistice din activitatea Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, evidențiindu-se rolul esențial al procedurii administrative de contestare în asigurarea legalității actului administrativ fiscal, a securității raporturilor juridice și a protecției drepturilor contribuabililor.*

Cuvinte-cheie: *contestație administrativă fiscală; nulitatea actului administrativ fiscal; autoritatea și puterea de lucru judecat; reexaminarea deciziei de soluționare; procedură fiscală; securitate juridică; practică administrativă fiscală.*

Resolution of tax disputes: administrative practices and jurisprudence. Solutions issued in the resolution of contestations filed against tax administrative acts/other administrative acts

Abstract: *The article analyzes the solutions that can be issued within the administrative procedure for resolving tax disputes, under Law no. 207/2015 regarding the Fiscal Procedure Code, concerning tax administrative acts. The study primarily focuses on the annulment of the tax administrative act as a sanction for violations of rules related to competence, form, or procedure, as well as the impact of authority and res judicata, in correlation with national and European jurisprudence. Other ways of concluding the administrative procedure are also highlighted, such as establishing lack of competence, the contestation becoming moot, removal of the case from the docket, withdrawal of the contestation, and divestment. In the second part, the paper examines the institution of reexamination of the decision resolving the contestation, as an exceptional mechanism for administrative correction of a final solution, in the context of new interpretations of the tax norm or of the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union and the High Court of Cassation and Justice. The analysis is supported by practical examples and statistical data from the activity of the General Directorate for Resolving Contestations, highlighting the essential role of the administrative contestation procedure in ensuring the legality of tax administrative acts, the security of legal relationships, and the protection of taxpayers' rights.*

Keywords: *tax administrative contestation; annulment of tax administrative act; authority and res judicata; reexamination of the decision; fiscal procedure; legal security; tax administrative practice.*

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

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

CADRUL GENERAL ȘI SPECIAL DE REGLEMENTARE

- Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare
- Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 1021/2022 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

PREZENTAREA SOLUȚIILOR EMISE ÎN SOLUȚIONAREA CONTESTAȚIILOR PE CALEA ADMINISTRATIVĂ DE ATAC

Din coroborarea prevederilor art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, cu pct. 10 și 11 din Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 1021/2022 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, în soluționarea contestațiilor formulate pe calea administrativă de atac pot fi emise următoarele soluții:

■ Respingerea ca neîntemeiată a contestației:

- soluție care se pronunță în situația în care, ca urmare a analizei fondului cauzei, se constată că argumentele invocate prin contestație și documentele depuse în susținere nu sunt de natură să modifice situația de fapt constatată de organele fiscale;
- poate fi: totală sau parțială, cu consecința confirmării totale/parțiale, după caz, a actului administrativ fiscal contestat;
- este cea mai des întâlnită soluție pronunțată de organul de soluționare a contestațiilor, dat fiind faptul că, pe de-o parte, argumentele invocate prin contestație nu sunt de natură a modifica situația de fapt constatată de organele fiscale, iar documentele depuse în susținere nu sunt concludente, iar, pe de altă parte, organul de soluționare se pronunță în limitele sesizării, cel mai des întâlnit caz fiind înregistrarea de cheltuieli deductibile aferente achizițiilor de bunuri și servicii, însă din documentele prezentate reiese că aceste cheltuieli nu sunt efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile, respectiv în scopul operațiunilor taxabile ale contribuabililor.

De remarcat că, în anul 2024, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a respins, total/parțial, după caz, contestații, ca neîntemeiate, pentru obligații fiscale în sumă totală de **5.629.125.162 lei**.

■ Respingerea contestației pentru neîndeplinirea unor condiții procedurale, respectiv:

- **nedepusă în termen** – în situația în care aceasta a fost depusă peste termenul prevăzut de lege. Pe rolul Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor au fost înregistrate nenumărate contestații formulate în afara termenului de 45 de zile impus de legiuitor de la data comunicării actului administrativ fiscal contestat, formulate fie după o zi de la data împlinirii termenului, fie la mai mult de 30 de zile de la data comunicării, cele mai frecvente fiind situațiile în care comunicarea s-a efectuat prin publicitate, dar au

existat și situații în care comunicarea s-a efectuat prin SPV și contestațiile au fost depuse în afara termenului de a contesta;

- **nemotivată** – în situația în care contestatarul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației. *Exemplu:* Deși contestația este formulată împotriva unui act administrativ fiscal, prin contestație sunt aduse argumente numai pentru o parte din obligațiile fiscale stabilite suplimentar; astfel, pentru partea nemotivată, organul de soluționare adoptă soluția de respingere parțială ca nemotivată a contestației;
- **find fără obiect** – în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin titlul de creanță, respectiv prin actul administrativ fiscal atacat. *Exemplu:* Deși prin actul administrativ fiscal contestat sunt stabilite obligații fiscale în cuantum total de 1.490.000 lei, se contestă obligații fiscale în cuantum de 1.511.000 lei;
- **find rămasă fără obiect** – în situația în care, deși organul fiscal i-a comunicat un act administrativ fiscal prin care a anulat actul inițial, ulterior comunicării, înțelege totuși să conteste actul inițial, deși acesta nu mai produce efecte juridice. *Exemplu:* Pe rolul Direcției Generale de Soluționare a Contestației au fost înregistrate contestații împotriva unor acte administrative pentru care, deși înainte să formuleze contestația i se comunicase de către organul fiscal decizia de anulare totală sau parțială sau decizia de modificare din oficiu, totuși contribuabilul a înțeles să conteste integral actele inițiale: o decizie de penalități de nedeclarare în sumă de 153.000 lei, pentru care, înainte să formuleze contestația, i s-a comunicat o decizie de anulare a actului inițial pentru suma de 53.000 lei și, cu toate acestea, el contestă actul inițial integral;
- **inadmisibilă** – în situația contestării de sine stătătoare a raportului de inspecție fiscală sau a procesului-verbal emis de organele fiscale sau vamale, a propriilor declarații, a procesului-verbal de insolabilitate, a notificărilor, a adreselor prin care organele fiscale răspund anumitor cereri ale contribuabililor, cu excepția situațiilor în care cererile trebuiau soluționate prin emiterea unei decizii. *Exemplu:* Pe rolul Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor au fost înregistrate contestații, prin care s-au contestat:
 - procesul-verbal de control inopinat emis de organele antifraudă fiscală prin care este stabilit un risc fiscal și estimate obligații fiscale datorate bugetului de stat, nefiind un act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat;
 - certificatul de atestare fiscală emis de organele de administrare fiscală, în condițiile în care, prin acesta, nu se stabilesc, modifică sau sting drepturi și obligații fiscale, care intră în conținutul raportului juridic de drept fiscal, ci constată o stare de fapt fiscală, având un rol de informare asupra creanțelor fiscale exigibile;

- adrese prin care organele fiscale transmit un răspuns contribuabilului;
- Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice pentru anul 2022 depusă de contribuabil;
- Declarația D100 în ceea ce privește obligațiile fiscale reprezentând impozit specific pe cifra de afaceri, depusă la organul fiscal de însuși contribuabilul respectiv;
- Declarația D100, pentru Contribuția la Fondul de Tranziție Energetică, precum și Declarația rectificativă D710 privind Contribuția la Fondul de Tranziție Energetică;
- Raportul de inspecție fiscală emis ca urmare a efectuării unei inspecții fiscale, fără a se contesta și decizia de impunere care are la bază constatările din raportul de inspecție fiscală (deși, în virtutea rolului activ, organul de soluționare a întreprins contestatarul dacă înțelege să conteste și actul administrativ fiscal emis în baza raportului de inspecție fiscală, iar acesta fie a răspuns că nu îl contestă, fie nu a răspuns solicitării);
- Notificări transmise de organele fiscale și înștiințări de respingere a notificărilor;
- Procesul-verbal de insolabilitate etc.

Pornind de la definiția titlului de creanță și a actului administrativ fiscal, în înțelesul Codului de procedură fiscală, potrivit căruia actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor, contribuțiilor, iar titlul de creanță fiscală este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală, coroborat cu elementele pe care trebuie să le cuprindă actul administrativ fiscal, în accepțiunea Codului de procedură fiscală, respectiv:

- *denumirea organului fiscal emitent;*
- *data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- *datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
- *obiectul actului administrativ fiscal;*
- *motivele de fapt;*
- *temeiul de drept;*
- *numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- *semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
- *posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- *mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului, precum și cu prevederile din același act normativ care reglementează posibilitatea de contestare, forma și conținutul contestației, respectiv din art. 268 și art. 269 reiese că:*
 - poate formula contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal;
 - obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite de organul fiscal prin actele administrative fiscale sau prin cele asimilate acestora;
 - actul administrativ fiscal este actul unilateral cu caracter individual emis 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, care dă naștere, modifică sau stinge raporturi juridice.

Astfel, din interpretarea coroborată și logică a prevederilor din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, mai sus invocate, reiese cu claritate faptul ca actele anterior enumerate, emise de organele fiscale, nu intră în sfera actelor administrativ fiscale, astfel cum sunt definite de Codul de procedură fiscală;

- **fiind depusă de o persoană lipsită de calitatea de a contesta** – în situația în care aceasta este formulată de o persoană fizică sau juridică lipsită de calitate procesuală, când contestatarul se află în procedură de insolvență/reorganizare/faliment/lichidare și i-a fost ridicat dreptul la propria administrare, iar administratorul judiciar sau lichidatorul, după caz, nu își însușesc contestația.

Exemplu: Pe rolul Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor au fost înregistrate:

- contestații formulate de administratorul societății, însă din documentele aflate la dosarul cauzei reiese că acesta nu mai avea drept de administrare la data formulării contestației, întrucât societatea se afla în insolvență, fie în faliment, fie în lichidare, iar ca urmare a demersurilor efectuate de organul de soluționare, administratorul judiciar sau lichidatorul, după caz, nu și-au însușit contestația;
- contestații formulate împotriva unor decizii de atragere a răspunderii în solidar de către soțul/soția persoanei căreia i s-a atras răspunderea fără a fi împuternicită în acest sens;
- la data reluării procedurii de soluționare a contestației, procedură suspendată pe calea administrativă de atac, administratorul care a formulat contestație nu mai avea drept de administrare, iar noul administrator nu a menținut contestația;

- **fiind depusă de o persoană lipsită de capacitate de exercițiu**, potrivit legii. Pe rolul Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor au fost înregistrate contestații formulate de tatăl unui minor care înregistra venituri din chirii, dar soluția nu a fost de respingere, ca fiind depusă de o persoană lipsită de capacitate de exercițiu, întrucât a fost reprezentat de reprezentantul legal (tutore), ci de respingere ca neînteameiată;

- **lipsită de interes** – în situația în care contestatarul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau în interesul său legitim.

Exemplu: Pe rolul Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor au fost înregistrate contestații împotriva unor decizii de anulare a obligațiilor fiscale, precum și împotriva unor decizii de reducere cu 75% a penalităților de nedeclarare, iar contestatarul nu a demonstrat cum a fost lezat în dreptul sau în interesul său legitim;

- **ca prematur formulată** – în situația în care nu se face dovada emiterii unui act administrativ fiscal prin care să-i stabilească obligații fiscale sau măsuri.

Exemplu: Pe rolul Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor au fost înregistrate contestații formulate împotriva accesoriilor ce vor fi calculate pentru debitul principal din decizia de impunere contestată, fără a se face dovada emiterii și comunicării unei decizii de calcul accesorii.

Subliniem și faptul că, în anul 2024, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a respins, total/parțial, contestații pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale pentru obligații fiscale în sumă totală de **669.285.691 lei**.

Reguli în soluționarea contestației:

- dacă organul de soluționare constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei;
- contestația nu poate fi respinsă dacă poartă o denumire greșită, adică deși contestația nu este denumită plângere prealabilă sau contestație, ci cerere, solicitare etc., organul de soluționare nu o respinge pe acest motiv.

■ Admiterea contestației:

- soluție care se pronunță în situația în care argumentele invocate prin contestație și documentele depuse în susținere sunt de natură să modifice situația de fapt constatată de organele fiscale;
- poate fi: totală sau parțială, cu consecința anulării totale/parțiale, după caz, a actului administrativ fiscal contestat.

Pe rolul Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor au fost înregistrate și soluționate contestații prin care s-au emis atât soluții de admitere procedurală, cât și soluții de admitere pe fondul cauzei, spre exemplu:

• motive de admitere procedurală:

- s-a constatat prescripția dreptului organelor fiscale de a mai stabili obligații fiscale;
- documentele depuse în susținerea contestației au fost concludente și, urmare analizei acestora, organele fiscale emitente ale actelor administrative fiscale contestate propun admiterea contestației;
- având în vedere că pentru debitul principal s-a admis contestația, ca o consecință, în baza principiului de drept, accesoriul urmează soarta principalului, se admite contestația și pentru accesoriile aferente;
- constatarea de erori de calcul la stabilirea creanțelor fiscale de către organele fiscale;

• motive de admitere pe fondul cauzei:

- emiterea deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA, potrivit prevederilor art. 316 alin. (10), art. 317 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în condițiile în care, în anul de referință, cifra de afaceri nu depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 310 C. fisc.;

- emiterea deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA, potrivit prevederilor art. 316 alin. (10), art. 317 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în condițiile în care sediul permanent nu acționează de o manieră independentă în relația cu societatea-mamă, activitatea desfășurată de societatea-mamă în relația cu sediul permanent nu reprezintă o operațiune în sfera TVA;
- persoana fizică nu avea obligația depunerii declarației de impunere;
- organele de control au considerat că persoana fizică avea obligația pentru veniturile realizate din străinătate, de a determina impozitul în sistem real, pe baza datelor înscrise în contabilitate, conform art. 68 C. fisc., și nu pe baza normelor de venit stabilite pentru activități independente, conform art. 69 din același act normativ, în condițiile în care nu au efectuat o analiză detaliată a contractelor/documentelor deținute de contestatar, în sensul identificării locului desfășurării efective a activității și a modalității de atribuire a veniturilor în raport de locul respectiv, iar cu privire la locul desfășurării activității au invocat dispozițiile legale neaplicabile în speță;
- neidentificarea operațiunilor și resurselor necesare înregistrării unui sediu permanent/fix de către societatea nerezidentă, deși aceasta este deja înregistrată ca plătitor de impozit pe profit și TVA;
- anularea înscrierii în cazierul fiscal a deciziei de atragere a răspunderii solidare a administratorului, ulterior emiterii deciziei de anulare a înregistrării în scop de TVA la altă societate;
- calcularea de către organele de inspecție fiscală a cuantumului cheltuielilor nedeductibile fiscal, în temeiul art. 19 alin. (1) și art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fără a lua în considerare existența unor facturi de stornare emise de furnizor pentru o parte din cheltuielile respective, înregistrate ulterior de societate în evidența contabilă;
- calcularea în mod eronat de obligații fiscale privind contribuția de asigurări sociale în sarcina persoanei fizice, în condițiile în care aceasta avea calitatea de pensionar;
- stabilirea eronată de obligații fiscale privind contribuția de asigurări sociale de sănătate fără a ține cont de plățile anticipate efectuate de contribuabil în baza Declarației unice de venit pe anul 2021, prin care acesta a estimat veniturile realizate și a achitat CASS;
- la reîncadrarea operațiunii de acordare de împrumut între societăți afiliate, organele de inspecție fiscală au aplicat o cotă de dobândă de 7% pe an, conform Circularei nr. 1/2023 privind nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României, în condițiile în care, la data încheierii contractului de împrumut, nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României era de 6,75% pe an, potrivit Circularei BNR nr. 37/2022 privind nivelul ratei dobânzii de referință a Băncii Naționale a României;

- organele fiscale au stabilit impozit pe venitul obținut din creșterea și exploatarea animalelor, deși numărul de animale deținut se încadrează în limita scutită de impozit;
- organele fiscale au recalculat cota de TVA aferentă facturilor de vânzare a unor imobile, aplicând la valoarea totală a tranzacțiilor (reprezentând valoarea livrărilor fără TVA), a cotei standard de 19% TVA, având în vedere că beneficiarii persoane fizice nu au pus la dispoziția vânzătorului de imobile, cel mai târziu până la momentul livrării, declarația pe propria răspundere autenticată de un notar din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile pentru justificarea aplicării cotei reduse de TVA de 5%, însă, potrivit normei legale aplicabile, taxa colectată se determină prin aplicarea procedurii sutei mărite asupra contrapartidei livrării de locuințe;
- organele fiscale au stabilit baza impozabilă reprezentând veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal la valoarea totală din sentința civilă rămasă definitivă, fără a ține cont de faptul că activul net imobiliar se împarte la cei doi moștenitori;
- persoana fizică, prin documentele depuse la dosarul cauzei, a făcut dovada sursei fondurilor;
- organul fiscal a angajat răspunderea terțului poprit, în solidar cu debitorul principal persoană fizică, pensionar, în condițiile în care terțul poprit a virat lunar o treime din venitul net, potrivit prevederilor Codului de procedură civilă;
- organele fiscale au emis decizie de impunere în condițiile în care persoana fizică a anexat la dosarul contestației declarațiile unice depuse pentru anii supuși verificării documentare și dovada achitării la bugetul de stat și bugetul asigurărilor sociale a obligațiilor fiscale aferente veniturilor declarate;
- contribuabilul beneficiază de scutirea de taxă pentru închirierea unor imobile, având în vedere că nu și-a exprimat opțiunea de taxare, respectiv că nu a depus notificare pentru taxarea operațiunii de închiriere, conform legii;
- debitul care a stat la baza calculului accesoriilor contestate trebuia stins integral din sumele achitate în plus de contribuabil, sume aflate în contul unic și nedistribuite;
- persoana fizică este cadru militar și asigurat în sistem propriu, în conformitate cu Legea nr. 223/2015 privind pensiile militare de stat, și nu datorează către bugetul asigurărilor sociale de stat contribuția de asigurări sociale pentru veniturile realizate din activitatea de comerț;
- organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că veniturile aferente unui an fiscal trebuiau ajustate, respectiv TVA trebuia extrasă din aceste venituri.

În anul 2024, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a admis contestații și a anulat, total/parțial, după caz, acte administrative fiscale pentru obligații fiscale în sumă totală de **41.525.185 lei**.

■ Desființarea actului administrativ fiscal contestat:

- soluție care se pronunță în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul fiscal și de contestator;
- poate fi: totală sau parțială, după caz.

Reguli în soluționarea contestației:

- înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei constatări la fața locului etc.;
- în situația în care se pronunță o soluție de desființare, totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare;
- organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației și care să vizeze aceleași obligații fiscale și aceeași perioadă supusă verificării;
- pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată;
- refacerea inspecției/verificării se efectuează de către altă echipă de inspecție fiscală; prin excepție, motivat, refacerea se poate efectua și de aceeași echipă de inspecție fiscală;
- desființarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage desființarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale desființate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente, emise în baza actelor administrative fiscale desființate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desființează în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente;
- soluția de desființare este pusă în executare;
- în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii,
- în termen de 30 zile, în cazul celorlalți contribuabili,
- în termen de 240 zile, în cazul persoanelor fizice care au fost supuse verificării situației fiscale personale;

- noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare;
- în cazul soluțiilor de desființare, refacerii inspecției fiscale, se efectuează, chiar dacă, la data refacerii, termenul de prescripție al dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale ar fi împlinit;
- prin noul titlu de creanță, respectiv act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatarului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.

Motivele pentru care au fost desființate actele administrative fiscale au fost, spre exemplu:

- imposibilitatea organului de soluționare a contestațiilor de stabilire a situației de fapt fiscale;
- constatarea că societatea nu beneficiază de facilitățile fiscale privind deducerea sumelor pentru sponsorizări din impozitul pe profit, întrucât sponsorizările au fost acordate unor societăți aflate în relații de subordonare și control, nefiind întrunite cumulativ toate condițiile privind facilitățile prevăzute de dispozițiile legale aplicabile în cauză, fără a indica, justificat sau circumstanțiat, nici modalitatea legală sau faptică de control direct sau, cel puțin indirect, dintre beneficiar și sponsor și nici faptele sau modalitatea prin care sponsorul urmărește să direcționeze activitatea beneficiarului;
- imposibilitatea organului de soluționare de a stabili cu certitudine dacă contestatara a depășit plafonul regimului special de scutire pentru întreprinderile mici, precum și care este natura, din punctul de vedere al TVA, a operațiunilor privind investițiile pe care le-a efectuat asupra bunului imobil închiriat de la proprietar și cedate acestuia, respectiv dacă acestea sunt prestări de servicii legate de bunul imobil în cauză sau livrări de bunuri de capital taxabile sau scutite de TVA fără drept de deducere și dacă, pe cale de consecință, societatea avea sau nu avea obligația să colecteze TVA contestată;
- emiterea deciziilor referitoare la obligațiile fiscale accesorii, în condițiile în care, pe de-o parte, organul fiscal nu s-a pronunțat cu privire la cererea de compensare a obligațiilor fiscale datorate depusă de societate, respectiv cu privire la solicitarea acesteia privind reducerea cu 75% a penalităților de nedeclarare, iar, pe de altă parte, obligațiile fiscale accesorii au fost modificate prin decizie de impunere de către organul fiscal, în urma corecțiilor evidenței fiscale efectuate ca urmare a operării declarațiilor rectificative depuse de societate la solicitarea organelor de inspecție fiscală;
- stabilirea de taxă pe valoarea adăugată suplimentară + penalități de nedeclarare, în condițiile în care nu rezultă motivele pentru care organul de inspecție nu a ținut cont de legislația fiscală în materie de TVA și a ajustat TVA la o construcție folosită în interesul operațiunilor

- taxabile ale societății, fapt dovedit și cu ocazia cercetării la fața locului solicitată de organul de soluționare;
- organele de inspecție fiscală nu au scăzut din baza impozabilă a impozitului pe venit, recalculată în sistem real, veniturile declarate de către contribuabil, pentru aceeași perioadă, la nivelul normei de venit;
- organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea avea obligația determinării TVA deductibilă pe bază de pro rată, fără însă a identifica în mod concret care sunt operațiunile pentru care nu s-a cunoscut destinația la momentul achiziției, respectiv pentru care nu se putea stabili dacă vor fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere sau pentru operațiuni care nu dau drept de deducere ori care ar fi servit atât realizării de operațiuni taxabile, cât și operațiunilor netaxabile ale societății;
- neidentificarea elementelor suplimentare pentru reîncaadrarea unei investiții imobiliare ca investiție în curs și neanalizarea îndeplinirii condițiilor de fond și de formă pentru acordarea dreptului de deducere;
- înregistrarea unei reprezentanțe ca sediu fix de TVA, fără indicarea temeiului legal și fără prezentarea elementelor faptice suplimentare;
- lipsa motivelor concrete privind faptele imputabile administratorului și împrejurările de natură să demonstreze întrunirea condițiilor răspunderii civile delictuale, fiind prezentată doar o situație teoretică, într-un mod general și impersonal, cu trimitere la unele prevederi legale;
- organele de inspecție fiscală nu au aplicat procedeul sutei mărite pentru TVA, în cazul unei tranzacții pentru care, în contractul de vânzare, este specificat că prețul include TVA, potrivit pct. 36 lit. b) pct. 1 din H.G. nr. 1/2016, iar în cazul altor două tranzacții au stabilit TVA suplimentară în baza unor supoziții, nesusținute prin acte doveditoare, fiind astfel aplicate art. 279 alin. (3) și alin. (4) din Legea nr. 207/2015 și pct. 10.4. din OMF nr. 1021/2022;
- organele vamale au calculat și stabilit în mod eronat, în ceea ce privește dobânzile aferente taxei antidumping și taxei compensatorii, dobânzi fiscale conform prevederilor art. 174 C. pr. fisc. în loc de dobânzi la arierate prevăzute de art. 114 alin. (1) din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 de stabilire a Codului vamal al UE;
- interpretarea incorectă de către organul de inspecție fiscală a clauzelor unui contract de cesiune de creanță și stabilirea incompletă a efectelor fiscale ale contractului de cesiune de creanță din punctul de vedere al impozitului pe profit;
- organele de inspecție fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a cheltuielilor cu dobânzile la creditele contractate și a cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor de servicii, deoarece au constatat existența unor indicii referitoare la nelegalitatea și inexistența documentelor de achiziție și a operațiunilor economice, iar organul de urmărire penală s-a pronunțat definitiv cu privire la inexistența faptelor de evaziune fiscală, motivând că faptele nu sunt

- prevăzute de legea penală și operațiunile există în materialitatea lor și sunt înregistrate corespunzător;
- organele de inspecție fiscală au aplicat tratamente fiscale diferite pentru taxa pe valoarea adăugată deductibilă provenită (rezultată) din aplicarea măsurilor de simplificare – taxare inversă, pentru două achiziții intracomunitare de bunuri, urmate de 2 livrări, una intracomunitară și alta la nivel intern, și nu au prezentat modul în care petenta a efectuat și evidențiat operațiunile pentru care nu a primit drept de deducere a TVA – alta decât cea aferentă achizițiilor intracomunitare, modul de aplicare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, elementele identificate care au influențat baza de impozitare, modul de calcul al bazei de impozitare și stabilirea diferențelor bazei de impozitare, precum și calculul taxei aferente;
 - organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a cheltuielilor, în condițiile în care, din documentele aflate la dosarul cauzei, s-a reținut că societatea a înregistrat concomitent cheltuieli deductibile și venituri impozabile, fără a influența astfel profitul impozabil, iar organele de inspecție fiscală nu au dat curs solicitării de a prezenta un punct de vedere;
 - din actul administrativ fiscal contestat nu rezultă situația de fapt care a stat la baza stabilirii stocului de marfă nevandabilă, degradată calitativ din gestiunea societății, constând în piese de schimb auto și anvelope, care a impus ajustarea TVA dedusă inițial, rezumându-se la preluarea informațiilor din procesul-verbal inopinat încheiat anterior, fără o analiză a stocului de marfă din perioada verificată pe seama listelor de inventariere și a fișelor de magazine;
 - organele de inspecție fiscală au stabilit impozit pe profit suplimentar aferent cheltuielilor cu despăgubirile facturate de diverși beneficiari ca urmare a daunelor produse de transportul bunurilor, pe considerentul că societatea în calitate de custode temporar al mărfurilor este răspunzătoare pentru lipsurile din gestiune, în condițiile în care nu au avut în vedere toate circumstanțele cazului analizat;
 - neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate cu achiziția de bunuri și servicii, pe considerentul că acestea nu reprezintă cheltuieli cu reparații, ci cheltuieli cu investițiile, în condițiile în care acestea din urmă se recuperează pe calea amortizării, iar prin actul administrativ fiscal contestat nu a fost efectuată o analiză din care să rezulte fără echivoc natura cheltuielilor;
 - recalcularea impozitului pe profit, ca urmare a neconcordanțelor identificate în D101 rectificative, fără aplicarea creditului fiscal extern aferent perioadei respective;
 - stabilirea în sarcina societății, pentru neachitarea la termenul de scadență a vărsămintelor din profitul net al regiilor autonome stabilite, de dobânzi și penalități de întârziere potrivit Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, fără să se aibă în vedere faptul că dispozițiile legale aplicabile atât debitului principal, cât și în ceea ce privește sancțiunea pentru neachitarea în termen a vărsămintelor din profitul net al regiilor autonome sunt cele prevăzute la art. 3 alin. (2) din O.G. nr. 64/2001, astfel cum a fost modificat prin O.U.G. nr. 47/2012, coroborat cu art. 67 alin. (2) din Legea societăților nr. 31/1990 și art. 3 din O.G. nr. 13/2011 privind dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești,, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale în domeniul bancar;
 - stabilirea de impozit pe profit prin reîntregirea veniturilor impozabile ale societății motivat de faptul că societatea a stornat în anul fiscal curent venituri care sunt aferente anului fiscal anterior, în condițiile în care societatea, deși a stornat în anul fiscal curent și cheltuieli care sunt aferente anului fiscal anterior, nu s-a procedat la reîntregirea acestora, așa cum s-a procedat în cazul veniturilor;
 - ajustarea TVA aferentă prețurilor de transfer, în condițiile în care, deși contrapartida livrărilor este mai mică decât valoarea de piață, nu se poate stabili dacă beneficiarul afiliat are sau nu drept complet de deducere a TVA;
 - ajustarea veniturilor realizate de societate aferente vânzărilor de servicii de transport către societăți afiliate, întrucât metoda aleasă de societate în vederea comparării prețurilor prezintă mai multe neajunsuri, însă, din documentele aflate la dosarul cauzei, reiese că societățile cuprinse în intervalul de comparabilitate, stabilit ca urmare a aplicării metodei alese de organele de inspecție fiscală, nu îndeplinesc criteriile de independență;
 - neacordarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a TVA aferentă sentințelor arbitrale, în condițiile în care sentințele arbitrale, potrivit art. 622 C. pr. fisc., constituie titluri executorii;
 - organele fiscale nu au ținut cont de faptul că atât bunurile dobândite și veniturile realizate, cât și cheltuielile au fost obținute/efectuate de petent împreună cu soția în timpul căsătoriei, luând în considerare doar cota de 50 % din veniturile obținute din tranzacționarea proprietăților imobiliare pe care petentul le-a deținut împreună cu soția sa, în regimul comunității legale de bunuri. Prin urmare, organele fiscale au considerat că sursa fondurilor utilizate de petent e constituită din veniturile exclusive ale persoanei fizice verificate, și nu de veniturile comune ale celor doi soți, deși prevederile Codului civil stipulează că veniturile obținute sunt bunuri comune indiferent de data dobândirii lor;
 - organul de inspecție fiscală nu a efectuat o analiză proprie cu privire la societățile comparabile identificate, raportat la tranzacțiile societății verificate și dosarul prețurilor de transfer întocmit în acest sens; nu rezultă eșantionul final al societăților comparabile analizat efectiv, societăți care trebuie să îndeplinească aceleași

- funcții și să își asume aceleași riscuri ca entitatea analizată și pe seama cărora s-a stabilit rata rentabilității costurilor totale;
- organele fiscale au calculat impozit pe venit din activități independente, CAS, CASS și TVA pentru veniturile din vânzarea unor imobile, fără a avea în vedere că din documentele prezentate reiese că o parte din tranzacțiile imobiliare sunt efectuate în baza unor promisiuni de vânzare-cumpărare care nu au fost concretizate;
- organele fiscale au stabilit impozit pe venituri din activități independente și contribuții, fără să analizeze dacă persoana fizică este exceptată de la plata impozitului pe venit în calitate de persoană încadrată în grad de handicap accentuat, conform art. 60 pct. 1 lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, și de la plata CAS, în calitate de pensionar pentru limită de vârstă, în conformitate art. 150 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;
- organele de inspecție fiscală au considerat că bunurile achiziționate de la partenerii intracomunitari sunt lipsa în gestiune, însă, în urma analizării documentelor depuse în susținerea contestației, a rezultat că acestea existau fizic în gestiunea societății, astfel încât, pentru stabilirea situației de fapt fiscale, se impunea ca organele de inspecție fiscală să efectueze o verificare la fața locului;
- colectarea TVA pentru servicii de transport fără constatarea existenței unui sediu fix în România al beneficiarului nerezident;
- organele de inspecție fiscală au reîncadrat operațiuni de livrare intracomunitară în operațiuni de export, fără să facă demersuri pentru obținerea de informații fiscale privind realitatea, legalitatea și corectitudinea tranzacțiilor realizate cu partenerul intracomunitar, inclusiv prin transmiterea către autoritățile fiscale din statul membru în care acesta își are sediul a unei solicitări de informații de tip SCAC.

În anul 2024, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a desființat, total/parțial, acte administrative fiscale pentru obligații fiscale în sumă totală de **1.083.270.277 lei**.

■ Suspendarea soluționării cauzei pe calea administrativă de atac:

- soluție care se pronunță în următoarele situații:
- organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrăurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;
- la reluarea procedurii administrative, organul de soluționare a contestațiilor solicită organului fiscal care a sesizat organele de urmărire și cercetare penală punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor de urmărire penală/hotărârea instanței de judecată;

- hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă;
- organul de soluționare a contestațiilor se va pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale;
- trebuie subliniat că, în prezent, astfel de situații nu se mai regăsesc, dat fiind faptul că dacă organele fiscale sesizează organele de urmărire penală, ca urmare a efectuării unei inspecții fiscale/verificare documentară, nu mai emit și decizie de impunere;
- soluționarea cauzei depinde, în tot sau în parte, de existența ori inexistența unui drept care face obiectul unei alte judecăți – procedura fiind reluată la data la care motivul suspendării a încetat.

Spre exemplu:

- contribuabilul a formulat acțiune la instanța de judecată competentă împotriva unei decizii de impunere prin care s-au stabilit obligații fiscale, iar pentru aceleași obligații fiscale i se atrage administratorului răspunderea în solidar, decizia de atragere a răspunderii în solidar fiind contestată;
- în situația în care, pentru o speță similară, a fost sesizată Curtea Europeană de Justiție;
- la cererea contestatarului – caz în care:
 - suspendarea poate fi dispusă pentru un termen de maximum 6 luni;
 - poate solicita o singură dată;
 - acesta prezintă motive întemeiate, cu excepția situației în care motivul suspendării îl reprezintă cererea înaintată instanței judecătorești competente prin care s-a solicitat suspendarea executării actului administrativ fiscal contestat;
 - procedura administrativă este reluată la cererea contestatarului sau la expirarea termenului stabilit de structura de soluționare a contestațiilor, indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.

De regulă, contribuabilii solicită suspendarea soluționării contestației pentru a efectua traduceri ale anumitor documente, pentru a primi documente de la parteneri de afaceri etc.

Reguli în soluționarea contestațiilor:

- dacă reluarea procedurii administrative de soluționare a contestației este solicitată de contestatar, acesta are obligația să formuleze în solicitare și mențiuni cu privire la starea juridică la data reluării procedurii;
- în situația în care, la data reluării procedurii administrative, contestatarul se află în procedură de insolvență/reorganizare/faliment/lichidare și i-a fost ridicat dreptul la propria administrare, structura de soluționare a

conestațiilor va solicita administratorului judiciar sau lichidatorului, după caz, să precizeze dacă menține contestația formulată de societate, direct sau prin împuternicit, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă, fără a se mai antama fondul cauzei.

În anul 2024, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a dispus suspendarea soluționării cauzei pe calea administrativă de atac pentru obligații fiscale, în sumă totală de **175.969.186 lei**.

Cele mai multe cauze de suspendare au fost dispuse pentru situația în care cauza depinde de o altă judecată, dat fiind faptul că, în cazul sesizării organelor de urmărire penală, organele de inspecție fiscală nu mai emit decizie de impunere, potrivit Codului de procedură fiscală.

■ Anularea actului administrativ fiscal:

- soluție care se pronunță în situații cum ar fi:
 - pentru aceleași obligații fiscale există două sau mai multe titluri de creanță;
 - dacă organele fiscale, ca urmare a desființării, au depășit limitele investirii;
 - îndreptarea erorilor materiale dintr-un act de impunere nu a fost efectuată cu respectarea procedurii;
 - în situația în care s-a obținut în instanță suspendarea executării deciziei de impunere, iar organele fiscale emit decizie de calcul al accesoriilor;
 - poate fi: totală sau parțială, după caz.

Reguli în soluționarea contestației:

- anularea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage anularea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente, emise în baza actelor administrative fiscale anulate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. În acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care anulează în mod corespunzător actele administrative fiscale, prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii, sau actele administrative fiscale subsecvente;
- ori de câte ori se anulează un act administrativ fiscal, organul fiscal competent emite un alt act administrativ fiscal, dacă acest lucru este posibil în condițiile legii;
- emiterea unui alt act administrativ fiscal nu mai este posibilă în situații cum sunt: s-a împlinit termenul de prescripție prevăzut de lege;
- viciile care au condus la anularea actului administrativ fiscal privesc fondul actului.

■ Constatarea nulității actului atacat – în situația în care se constată că actul administrativ contestat:

- este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;
- nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal (cu excepția situației în care actul este tipărit prin intermediul unui centru de imprimare masivă), precum și organul fiscal emitent;
- este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemitterea sa;
- organul fiscal nu prezintă argumentele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă emisă în scris sau soluția adoptată de organul fiscal sau de instanța de judecată, potrivit art. 6 alin. (1) C. pr. fisc., în cazul în care contribuabilul/plătitorul a prezentat organului fiscal, anterior emiterii actului administrativ-fiscal, respectiva opinie/soluție;
- organul fiscal nu respectă considerentele deciziei de soluționare a contestației în cazul emiterii noului act administrativ-fiscal, ca urmare a unei decizii de desființare;
- emiterea raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere sau a deciziei de nemodificare a bazei de impunere de către organul de inspecție fiscală după încetarea inspecției fiscale (ca urmare a depășirii dublului perioadei prevăzute de lege), respectiv emiterea raportului de verificare și a deciziei de impunere de către organul fiscal după încetarea verificării situației fiscale personale (ca urmare a depășirii dublului perioadei prevăzute de lege), potrivit legii;
- organul fiscal emite raport de inspecție fiscală/de verificare a situației fiscale personale și decizie de impunere/decizie de modificare a bazelor de impozitare/decizie de nemodificare a bazelor de impozitare/decizie pentru regularizarea situației ori decizie de încetare a procedurii de verificare a situației fiscale personale, în situația în care se fac constatări în legătură cu săvârșirea unor fapte prevăzute de legea penală în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare/valorii în vamă care fac obiectul inspecției fiscale/controlului vamal, pentru care sunt aplicabile prevederile;
- este emis fără audierea contribuabilului.

Reguli în soluționarea contestației:

- nulitatea se poate constata de către organul fiscal competent sau de către organul de soluționare a contestației;
- nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.

În anul 2024, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a dispus anularea, totală sau parțială, și a constatat nulitatea pentru obligații fiscale în sumă totală de **532.911.635 lei**.

■ **Constatarea autorității de lucru judecat:**

- în situația în care contestația a mai fost soluționată o dată, prin emiterea unei decizii de soluționare, sau când instanța penală s-a pronunțat deja, în cadrul procesului penal, cu privire la prejudiciul creat bugetului de stat, date fiind prevederile art. 3 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art. 430-432 C. pr. civ., republicat, cu modificările și completările ulterioare, aprobat prin Legea nr. 134/2010.

Potrivit prevederilor legale invocate, reiese că o hotărâre prin care s-a soluționat, în tot sau în parte, fondul cauzei sau o hotărâre care statuează asupra unei excepții procesuale are, de la pronunțare, autoritate de lucru judecat cu privire la chestiunea tranșată. De asemenea, conform doctrinei, puterea de lucru judecat semnifică faptul că o cerere nu poate fi judecată în mod definitiv decât o singură dată „*bis de eadem re ne sit actio*”, iar hotărârea pronunțată este prezumată a exprima adevărul și nu trebuie să fie contrazisă de o altă hotărâre „*res iudicata pro veritate habetur*”.

Exemplu: - pentru o decizie de impunere emisă de organele de inspecție fiscală în anul 2022 și contestată, prin Decizia nr. X/2022, rămasă definitivă în sistemul căilor administrative de atac, organul de soluționare s-a pronunțat cu soluție de respingere, comunicată contestatarului.

În anul 2023, contestatarul formulează o nouă contestație împotriva aceleiași decizii de impunere.

Ținând cont de dispozițiile legale care instituie excepția autorității de lucru judecat și având în vedere că, asupra actului atacat care formează obiectul contestației, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Ministerului Finanțelor s-a pronunțat printr-o decizie rămasă definitivă în sistemul căilor administrative de atac, organul de soluționare a constatat că în cauză există autoritate de lucru judecat;

- organele de inspecție fiscală, urmare unei inspecții fiscale efectuate la un contribuabil persoană fizică a constatat că aceasta a desfășurat activitate economică în formă continuă constând în tranzacționarea unui număr de 26 autoturisme, fără însă a se autoriza pentru activitatea desfășurată și fără a declara organelor fiscale veniturile obținute, în vederea impunerii, stabilind astfel obligații fiscale suplimentare în sumă de 140.000 lei, reprezentând impozit pe venit suplimentar, contribuții și TVA, având în vedere că a fost depășit plafonul de scutire. De asemenea, organele de inspecție fiscală au sesizat și organele de urmărire penală în vederea constatării existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii prevăzute și pedepsite de art. 9 alin. (1) lit. a) și b) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Prin sentința penală definitivă, instanța a hotărât, în baza dispozițiilor art. 10 alin. (1) din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea

art. 396 alin. (6) C. pr. pen., încetarea procesului penal pornit împotriva inculpatului pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală în formă continuată prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 241/2005, cu aplicarea art. 35 alin. (1) C. pen.

Pe latură civilă, instanța a reținut că prejudiciul cauzat bugetului statului prin activitatea ilicită a inculpatului, stabilit de către expert în sarcina acestuia, este în sumă totală de 10.514 lei, compus din TVA, în cuantum de 7.297,32 lei, impozit pe venit, în cuantum de 3.048,71 lei, și CASS, în cuantum de 168,23 lei, iar, în temeiul art. 397 C. pr. pen., art. 1.357 C. civ., instanța a respins ca nefondată acțiunea civilă formulată de Statul Român prin Agenția Națională de Administrare Fiscală. Totodată, instanța constată recuperarea integrală a prejudiciului cauzat de către inculpat prin achitarea de către acesta a sumei stabilită de expert, majorată cu 20% din baza de calcul, precum și dobânzile și penalitățile aferente debitului principal.

Ca urmare, organul de soluționare a contestației a luat act de soluția pronunțată de instanța penală și, reținând că decizia penală reprezintă titlu executoriu în baza căruia organele fiscale înregistrează în evidență situația fiscală a contribuabilului, a constatat autoritatea de lucru judecat.

■ **Constatarea puterii de lucru judecat** – în situațiile în care în care, anterior, au fost dezlegate anumite aspecte din raporturile dintre părți, fără posibilitatea de a statua diferit asupra respectivelor împrejurări izolate;

- potrivit jurisprudenței naționale, principiul puterii lucrului judecat împiedică nu numai judecarea din nou a unui proces terminat, ci și contrazicerea între două hotărâri judecătorești, adică infirmarea constatărilor făcute într-o hotărâre judecătorească irevocabilă printr-o altă hotărâre judecătorească ulterioară. Acest aspect ține de dreptul la un proces echitabil, garantat. Curtea de la Strasbourg a stabilit că unul dintre elementele fundamentale ale supremației dreptului este principiul securității raporturilor juridice, care urmărește, între altele, ca o soluție definitivă pronunțată de instanțe într-un litigiu să nu mai fie pusă în discuție (*Cauza Brumărescu c. România*, 28.342/95, pct. 61, CEDO 1999-VII). În temeiul acestui principiu, nicio parte sau autoritate a statului nu este îndreptățită să ceară revizuirea unei hotărâri definitive și executorii cu scopul de a obține o reexaminare a cauzei și o nouă decizie la problema sa decât atunci când motive substanțiale și imperative impun acest lucru (*Riabykh c. Rusiei*, nr. 52.854/99, pct. 52 și 56, CEDO 2003-IX) [C. Ap. Timișoara, s. a II-a civ., dec. nr. 675/2015, în CATBJ 2015, III, p. 9];
- prezumția lucrului judecat presupune că o hotărâre irevocabilă exprimă realitatea raporturilor juridice dintre părți (*res iudicata pro veritate habetur*), neputându-se primi vreodată dovadă contrară față de caracterul absolut al prezumției [Cas., s. civ. propr. int., dec. nr. 5834/2007, în BC nr. 2/2008];

- excepția puterii de lucru judecat are la bază regula că o hotărâre judecătorească irevocabilă nu trebuie să fie contrazisă de o altă hotărâre (efectul pozitiv al puterii de lucru judecat). Așadar, puterea de lucru judecat presupune diversitate de acțiuni și identitate de chestiuni [C. Ap. Timișoara, s. I civ., dec. nr. 1188/2013, în CATBJ 2013, III, p. 27, în BCA nr. 12/2013, p. 42 și în Monitorul Jurisprudenței nr. 16/2013];
- puterea de lucru judecat se referă la modalitatea în care, anterior, au fost dezlegate anumite aspecte din raporturile dintre părți, fără posibilitatea de a statua diferit asupra respectivelor împrejurări izolate [C. Ap. Ploiești, s. I civ., dec. nr. 994/2013, în CAPIBJ 2013, I, p. 100 și în PR nr. 2/2015].

Excepția puterii lucrului judecat se poate ridica atât de organul de soluționare a contestației, de părți, cât și de orice persoană direct interesată.

Exemplu: Pe rolul Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor a fost înregistrată o contestație formulată împotriva unei decizii de suspendare a inspecției fiscale în derulare.

Organul de soluționare a contestațiilor a constatat din documentele aflate la dosarul cauzei că anterior inspecția fiscală a mai fost suspendată pentru aceleași motive pe care le conține și decizia de suspendare care făcea obiectul contestației. Motivul în fapt îl reprezenta finalizarea definitivă a unui anumit dosar aflat pe rolul instanțelor judecătorești. Decizia de suspendare anterioară a fost contestată, fiind emisă decizie de respingere ca neîntemeiată a contestației, soluție atacată în instanță care a dispus definitiv *anularea deciziei de suspendare, cu consecința reluării acțiunii de inspecție fiscală*.

Deși organele de inspecție fiscală au pus în aplicare dispoziția instanței de judecată, reluând inspecția fiscală, ulterior, pentru același motiv și în baza aceluiași temei de drept [art. 127 alin. (1) lit. j) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală], inspecția fiscală a fost din nou suspendată, deși în instanță a precizat în mod expres că finalizarea acțiunii invocate ca motiv de suspendare de către organele de inspecție fiscală nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere că „*soluția asupra acțiunii în anulare formulată de reclamantă nu este de natură a influența rezultatele inspecției fiscale în curs*”.

Astfel, la data emiterii deciziei de suspendare a inspecției fiscale, având în vedere starea de fapt prezentată pe larg anterior, organul de soluționare a contestației a reținut că motivația suspendării inspecției fiscale anterioare este identică cu cea din Decizia privind suspendarea acțiunii de inspecție fiscală aflate pe rolul organului de soluționare a contestațiilor, devenind incidente prevederile legale care instituie excepția puterii de lucru judecat, întrucât asupra legalității suspendării inspecției fiscale, pentru motivul „*soluționarea dosarului nr. (...)*”, instanța a hotărât definitiv că inspecțiile fiscale trebuie reluate, întrucât nu au legătură cu judecarea acestuia, anulând definitiv cele două decizii de suspendare.

Or, reluând inspecția fiscală și, ulterior, suspendând-o din nou pentru același motiv, înseamnă nesocotirea voinței judecătorului de a se continua inspecția fiscală aflată în derulare, ceea ce presupune neexecutarea unei/unor hotărâri judecătorești definitive cu putere executorie.

■ **Constatarea necompetenței organului de soluționare a contestației** – în situațiile în care prin contestația formulată se solicită suspendarea executării actului administrativ fiscal, anularea unor acte de executare, anularea unui proces-verbal de sancționare contravențională, restituirea de sume de la bugetul de stat etc.;

■ **Constatarea ca fiind rămasă fără obiect contestația formulată** – în situațiile în care actul administrativ fiscal contestat a fost anulat de către organul fiscal emitent, ca urmare a depunerii contestației (predominante sunt situațiile deciziilor de impunere din oficiu, dat fiind faptul că persoanele fizice nu răspund notificărilor organelor fiscale, însă, după emiterea deciziilor de impunere, formulează contestație și prezintă documente);

■ **la act de ordonanță de clasare și constată ca fiind fără obiect contestația formulată** – în condițiile în care organele de urmărire penală, prin ordonanța de clasare definitivă, s-au pronunțat cu privire la existența faptelor de evaziune fiscală și recuperarea prejudiciului ce a constituit atât obiect al dosarului penal, cât și al deciziei de impunere contestată, prejudiciul fiind achitat.

Exemplu: Urmare unei inspecții fiscale efectuate la un contribuabil, persoană juridică, a fost emisă decizie de impunere, contestată și aflată pe rolul Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor, prin care s-a stabilit impozit pe profit în sumă de 52.778 lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală, existând suspiciuni că ar putea fi întrunite elementele constitutive ale unei infracțiuni prevăzute de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de cercetare penală au dispus, prin Ordonanță de clasare, definitivă, clasarea cauzei față de inculpat pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală în formă continuată, prevăzută de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2015, cu aplicarea art. 35 alin. (1) C. pen., reținându-se că:

„[...] probele administrate în cauză relevă că achizițiile de mărfuri și servicii evidențiate în actele contabile ale societății nu au avut loc în realitate, rezultând că inculpatul a prejudiciat bugetul general consolidat al statului cu suma de 11.190 lei, compusă din impozit pe profit în sumă de 4.476 lei și TVA în sumă de 6.714 lei, pentru care au fost calculate obligații fiscale accesorii în sumă de 1.894 lei.

Astfel, având în vedere că sumele reprezentând prejudiciul cauzat bugetului de stat, dobânzile și penalitățile

au fost achitate integral, așa cum rezultă din raportul de expertiză judiciară contabilă, precum și achitarea sumei reprezentând majorare cu 20% din baza de calcul, urmează a se dispune clasarea față de inculpat pentru săvârșirea infracțiunii de evaziune fiscală în formă continuată”.

Astfel, organul de soluționare a contestației a luat act de soluția pronunțată de organele de cercetare penală și a constatat ca fiind fără obiect contestația formulată, organele de cercetare penală pronunțându-se definitiv cu privire la prejudiciul creat bugetului de stat.

■ **Scoaterea de pe rol a cauzei** – în situația în care, la data reluării procedurii de soluționare a contestației, ca urmare a încetării motivului pentru care a fost suspendată, organul de soluționare constată că societatea a fost radiată de la Oficiul Național al Registrului Comerțului;

De la data de 01.04.2022 (data preluării întregii activități de soluționare a contestațiilor de către Ministerul Finanțelor) și până la data de 30.06.2025, au fost scoase de pe rol 114 dosare cu obligații fiscale suplimentare în cuantum total de **246.661.910 lei**.

■ **la act de renunțarea la contestație** – în situația depunerii unei cereri de renunțare la contestație, cerere ce poate fi depusă oricând, până la data soluționării contestației, având în vedere prevederile art. 271 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;

De la data de 01.04.2022 (data preluării întregii activități de soluționare a contestațiilor de către Ministerul Finanțelor) și până la data de 30.06.2025, a fost înregistrat un număr de 167 de cereri de renunțare la contestație în dosare, având ca obiect acte administrative fiscale prin care s-au stabilit cu obligații fiscale suplimentare în cuantum total de **48.975.977 lei**.

■ **Dezinvestirea** – în situația nesoluționării contestației în termen de 6 luni de la data depunerii contestației;

Reguli:

- procedura de soluționare a contestației încetează la data la care organului de soluționare a contestației i s-a adus la cunoștință despre acțiunea în contencios administrativ formulată de contribuabil/plătitor;
- la calculul termenului de 6 luni nu se iau în considerare perioadele prevăzute la art. 77 alin. (2) C. pr. fisc., respectiv:
 - 2 luni, în cazul în care sunt solicitate probe suplimentare de la contribuabilul/plătitorul solicitant;
 - 3 luni, în cazul în care sunt solicitate probe suplimentare de la autorități sau instituții publice ori de la terțe persoane din România;
 - 6 luni, în cazul în care sunt solicitate probe suplimentare de la autorități fiscale din alte state, potrivit legii, și nici cele în care procedura de soluționare a contestației este suspendată, potrivit art. 277 C. pr. fisc.;

De la data de 01.04.2022 (data preluării întregii activități de soluționare a contestațiilor de către Ministerul Finanțelor) și până la data de 30.06.2025, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor s-a dezinvestit în cazul unui număr de **32 de contestații** formulate împotriva actelor administrative fiscale, prin care au fost stabilite obligații fiscale suplimentare în cuantum total de **47.770.260 lei**.

Soluțiile asupra contestațiilor nu sunt prevăzute limitativ.

REEXAMINAREA DECIZIEI DE SOLUȚIONARE A CONTESTAȚIEI

Deși decizia emisă în soluționarea contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, aceasta poate fi reexaminată de către organul de soluționare, la cererea contribuabilului/plătitorului, pentru următoarele situații:

- nu s-a avut în vedere aplicarea în speță a anumitor dispoziții legale care ar fi schimbat fundamental soluția adoptată;
- 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;
- 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;
- 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.

REGULI ÎN SOLUȚIONAREA CONTESTAȚIEI:

- **Cererea de reexaminare poate fi depusă după cum urmează:**
 - în cazul deciziilor de soluționare a contestațiilor care fac obiectul acțiunii în contencios administrativ, pe perioada judecării cauzei;
 - 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;
 - în urma reexaminării deciziei emise în soluționarea contestației, organul de soluționare competent poate:
 - confirma decizia a cărei reexaminare se solicită și respinge cererea de reexaminare,
 - retracta decizia a cărei reexaminare se solicită și admite cererea de reexaminare,
 - cererea de reexaminare se soluționează prin emiteria unei decizii.

În situația reexaminării deciziilor de soluționare a contestațiilor care fac obiectul acțiunii în contencios administrativ, 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;
- dacă 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.

În situația 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, decizia de confirmare poate fi atacată la instanța de contencios administrativ competentă, în condițiile legii.

De la data de 01.04.2022 (data preluării întregii activități de soluționare a contestațiilor de către Ministerul Finanțelor) și până la data de 30.06.2025, au fost înregistrate 47 de cereri de reexaminare pentru obligații fiscale stabilite suplimentar, în cuantum total de **111.677.923 lei**.

Exemplu de situație prin care, urmare cererii de reexaminare a unei decizii de soluționare, Direcția Generală de Soluționare a Contestației a dispus confirmarea acesteia:

În fapt, contribuabilul invocă Hotărârea CJUE, emisă la data de 04.06.2020, în cauza C-430/19 C.F. SRL, și Ordonanța CJUE, emisă la data de 03.09.2020, în cauza C-610/19, *Vikingo Fővállalkozó Kft împotriva Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, susținând că, dacă acestea ar fi fost publicate mai devreme, concluziile organelor de inspecție fiscală și ale Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor s-ar fi schimbat fundamental.

Contribuabilul susține că atât Raportul de inspecție fiscală, cât și Deciziile de soluționare sunt emise în contradicție cu jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, având la bază presupuneri legate de lipsa justificării economice a operațiunilor.

Potrivit prevederilor art. 281¹ alin. (1) lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„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. (...);
- 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.”

Având în vedere cele de mai sus, se reține că, prin prevederile legale de mai sus, legiuitorul a dorit să extindă procedura administrativă de soluționare a contestațiilor, dând posibilitatea contribuabilului de a invoca, ulterior emiterii deciziei de soluționare, aplicarea anumitor dispoziții legale care ar fi schimbat fundamental soluția, precum și jurisprudența europeană, respectiv o decizie a CJUE, având același obiect cu decizia de soluționare a contestației, a cărei soluție să fie contrară celei emise de organele de soluționare a contestației, în scopul filtrării litigiilor care ajung pe rolul instanțelor, atunci când este incidentă jurisprudența evident contrară deciziei de soluționare pronunțate.

Aceasta înseamnă că Hotărârea CJUE pe care o poate invoca contribuabilul pentru a se circumscrie prevederilor legale mai sus invocate trebuie să aibă același obiect cu decizia de soluționare a contestației.

Prin cererea de reexaminare, petenta precizează că în mod clar CJUE stabilește că Directiva TVA și principiile neutralității fiscale se opun unei practici naționale prin care administrația fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată pentru motive care vizează o presupusă lipsă de credibilitate sau o presupusă lipsă de justificare economică a operațiunilor vizate, în condițiile în care, prin Hotărârea CJUE, pronunțată la data de 04.06.2020, în cauza C-430/19, *C.F. SRL*, se menționează următoarele:

„Principiile care guvernează aplicarea de către statele membre a regimului comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA), în special cele ale neutralității fiscale și securității juridice, trebuie interpretate în sensul că se opun ca, în prezența unor simple bănuieli nesustținute cu dovezi ale administrației fiscale naționale cu privire la realizarea efectivă a operațiunilor economice care au stat la baza emiterii unei facturi fiscale, persoanei impozabile destinatară a acestei facturi să i se refuze dreptul de deducere a TVA-ului dacă nu este în măsură să furnizeze, în afara facturii menționate, alte elemente care să probeze realitatea operațiunilor economice realizate”.

De asemenea, contribuabilul invocă următorul paragraf din cauza C-610/19, *Vikingo Fővállalkozó Kft împotriva Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, unde se precizează că:

„Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată coroborată cu principiile neutralității fiscale, efectivității și proporționalității trebuie interpretată în sensul că se opune unei practici naționale prin care administrația fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată achitată pentru achiziții de bunuri care i-au fost livrate pentru motivul că facturile aferente acestor achiziții nu sunt credibile, din moment ce, în primul rând, fabricarea bunurilor respective și livrarea lor nu au putut fi efectuate de emitentul acestor facturi, în lipsa resurselor materiale și umane necesare, iar bunurile

menționate au fost, așadar, achiziționate în realitate de la o persoană neidentificată, în al doilea rând, normele naționale privind contabilitatea nu au fost respectate, în al treilea rând, lanțul de livrări care a condus la achizițiile menționate nu era justificat din punct de vedere economic și, în al patrulea rând, unele operațiuni anterioare care fac parte din acest lanț de livrări au fost afectate de nereguli.

Pentru ca un astfel de refuz să fie întemeiat, trebuie să se stabilească corespunzător cerințelor legale că persoana impozabilă a participat în mod activ la o fraudă sau că persoana impozabilă știa sau trebuia să știe că aceste operațiuni erau implicate într-o fraudă săvârșită de emitentul facturilor sau de orice alt operator care a intervenit în amonte în lanțul de livrări menționat, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.”

Contribuabilul, după invocarea paragrafelor jurisprudențiale anterior menționate, concluzionează că deciziile de impunere și cele accesorii au la bază presupuneri legate de lipsa unei justificări economice a operațiunilor, aspect care nu se poate reține, având în vedere următoarele:

Prin Decizia de soluționare se menționează la cauza supusă soluționării faptul că **documentele prezentate de societate nu sunt de natură să justifice necesitatea și prestarea efectivă a serviciilor în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv că serviciile au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile**, reținându-se că:

Din analiza documentelor prezentate la dosarul cauzei nu a rezultat prestarea efectivă a serviciilor informatice contractate de la societățile indicate, în condițiile în care:

- potrivit clauzelor contractuale, prestatorul se obligă să asigure resursele umane, materiale, echipamente temporar sau definitiv, în funcție de serviciile comandate, or, societatea nu a prezentat documente în acest sens din care să rezulte resursele umane puse la dispoziția beneficiarului, calificarea acestora, numărul de ore lucrate, tariful pe oră/zi, respectiv care au fost proiectele angajate de societatea beneficiară pentru care au fost prestate serviciile în vederea materializării/incorporării acestora în realizarea proiectelor;
- totodată, deși prin contractele de prestări servicii încheiate cu fiecare furnizor în parte se menționează că fiecare Parte va păstra în deplină securitate toate suporturile materiale transmise și care conțin informațiile ce aparțin celeilalte părți, oricare ar fi forma de păstrare sau înregistrare a acestora, pentru serviciile înscrise în comenzi, precum „servicii de analiză a cerințelor beneficiarului, servicii de dezvoltare și implementare module software, CD aplicație și manual instalare și utilizare aplicație etc.”, nu au fost prezentate astfel de documente care să justifice prestarea acestora;
- nu s-au prezentat documente din care să rezulte modalitatea de stabilire a tarifului acestor servicii, având în vedere explicațiile societății, conform cărora tariful se stabilește prin moduri diferite de la caz la caz;

- nu s-au prezentat documente cu privire la respectarea clauzei contractuale referitoare la acordarea de garanții de către prestator;
- **mai mult, din analiza fișelor de post ale personalului cali-ficat, angajat pe bază de contract de muncă, a rezultat că serviciile prestate pe bază de comenzi sunt similare cu serviciile informatice prestate de angajații proprii și cele achiziționate de la societățile din grup.**

Așadar, s-a reținut că organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară, având în vedere că societatea nu a respectat prevederile legale în materie, iar urmare a analizei documentelor prezentate de societate (contracte, facturi, comenzi, procese-verbale de recepție) a rezultat că acestea **nu sunt de natură să justifice respectarea condiției de fond** prevăzută de Codul fiscal, respectiv faptul că achiziționarea serviciilor IT s-a efectuat în scopul operațiunilor taxabile ale societății.

Astfel, din analiza paragrafului invocat de contribuabil, din cuprinsul cauzei C-430/19, organul de soluționare a contestației nu a identificat o stare de fapt identică cu speța care a fost supusă soluționării și care a constituit obiectul Deciziilor de soluționare a căror reexaminare se solicită, având în vedere că neacordarea dreptului de deducere a TVA s-a efectuat pe motiv că societatea nu a prezentat documente care să justifice îndeplinirea condiției de fond, respectiv că serviciile au fost achiziționate în scopul realizării operațiunilor taxabile ale societății, și nu pe baza unor bănuieli ale organelor de inspecție fiscală nesusținute cu dovezi și, prin urmare, nu poate schimba soluția adoptată.

În ceea ce privește invocarea de către petentă a cauzei C-610/19, *Vikingo Fővállalkozó Kft împotriva Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, organul de soluționare a contestației a reținut că, în cauza Vikingo, activitatea principală este comerțul cu ridicata de produse de cofetărie și de bomboane, fiind încheiat cu Freest Kft., la 20 martie 2012, un contract având ca obiect livrarea a zece mașini de ambalat și a unei mașini de umplut care trebuia să fie efectuată înainte de 20 decembrie 2012. Acest contract prevedea posibilitatea de a recurge la subcontractanți. La 21 mai 2012, Vikingo a încheiat un nou contract cu Freest, având ca obiect furnizarea a șase mașini de ambalat și a unui sistem automat de ambalat care trebuiau livrate la 30 martie 2013. Potrivit clauzelor celor două contracte, aceste utilaje erau achiziționate de Freest de la o altă societate care le cumpărase ea însăși de la o altă societate. Vikingo a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului achitat în amonte pentru cele două facturi emise de Freest.

Totodată, în urma unui control *a posteriori* al declarațiilor de TVA, autoritatea fiscală a efectuat o rectificare în quantum de 8.020.000 de forinți maghiari (HUF) (aproximativ 23.290 de euro) pentru al doilea și al patrulea trimestru ale anului 2012 și în quantum de 13.257.000 HUF (aproximativ 38.844 de euro) pentru primul trimestru al anului 2013, o parte din aceste sume corespunzând cuantumului TVA-ului recuperat în mod ilegal, iar cealaltă unui quantum al TVA-ului neplătit.

De asemenea, cauza se referă la facturi care nu sunt credibile, deci pe bază de bănuieli, și impune analizarea dacă a avut loc sau nu o fraudă, or, așa cum am prezentat mai sus, în speță, nu se pune problema neacordării dreptului de deducere a TVA pe bază de bănuieli, atât timp cât societatea nu a prezentat documente care să ateste că activitatea economică desfășurată este efectuată în scopul operațiunilor taxabile, nici cu ocazia inspecției fiscale și nici la contestație, care să combată constatările prezentate în raportul de inspecție fiscală.

Așadar, cazul analizat de CJUE se referă la faptul că nu se pot stabili obligații fiscale pe bază de bănuieli, or, în cazul soluționat de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, obligațiile fiscale au fost stabilite prin constatări clare care au avut la bază faptul că documentele prezentate nu au calitatea de documente justificative, conform legii.

Având în vedere cele de mai sus, s-a reținut că nu există nicio legătură între deciziile CJUE invocate de contribuabil și Deciziile de soluționare a căror reexaminare a fost solicitată.

Mai mult, societatea invocă, în susținerea cererii de examinare, faptul că, în situația în care se consideră că sunt necesare informații și înregistrări suplimentare, aceasta poate proba pentru toate operațiunile ce au făcut obiectul inspecției cu înregistrări de la respectivii parteneri contractuali.

Or, acest aspect nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cererii de reexaminare, întrucât:

- pe de-o parte, contribuabilul are posibilitatea, conform prevederilor art. 281¹ din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, să invoce că:

„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”, astfel, suplimentarea documentelor justificative nu face obiectul prevederilor legale în temeiul cărora cererea contribuabilului poate fi reexaminată;

- pe de altă parte, se reține că societatea a avut la dispoziție posibilitatea de a prezenta la contestație orice document

prin care să demonstreze că serviciile au fost prestate și a faptului că acestea sunt desfășurate în scopul operațiunilor sale taxabile, nefiind îngădită de solicitările organelor de inspecție fiscală.

Ca urmare, în temeiul art. 281¹ alin. (3) și (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, **s-a decis confirmarea** deciziei de soluționare.

Exemplu de situație prin care, urmare cererii de reexaminare a unei decizii de soluționare, Direcția Generală de Soluționare a Contestației a dispus retractarea parțială a acesteia:

Prin cererea de reexaminare, societatea a susținut că îndeplinește condițiile legale pentru reexaminarea deciziilor de soluționare a contestațiilor, întrucât, în speță, au fost emise hotărâri ale Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv ale Înaltei Curți de Casație și Justiție, care sunt contrare deciziilor de soluționare a contestațiilor și care dictează o altă practică judiciară pentru problematica supusă analizei, devenind incidente prevederile art. 281¹ alin. (1) lit. b) și lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Astfel, societatea a invocat faptul că, ulterior emiterii actelor administrative fiscale contestate și a deciziilor de soluționare a contestațiilor a căror reexaminare o cere, au fost pronunțate și publicate următoarele hotărâri care au importanță în cauză:

- Ordonanța Curții de Justiție a Uniunii Europene din data de 3 septembrie 2020, pronunțată în cauza C-610/19;
- Hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene din data de 4 iunie 2020, pronunțată în cauza C-430/19;
- Decizia nr. 21/2020, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție în data de 14 septembrie 2020, privind calculul termenului de prescripție pentru obligații fiscale principale/accesorii.

Societatea a arătat că:

- din analiza Rapoartelor de inspecție fiscală, rezultă că organele fiscale au stabilit TVA suplimentară de plată și impozit pe profit, deoarece au considerat că lanțul de livrări care a condus la achizițiile analizate nu ar fi justificate din punct de vedere economic, întrucât societatea deținea personal calificat pentru executarea respectivelor servicii și a mai încheiat cu alte societăți din grup contracte de furnizare care prevedeau achiziționarea unor servicii asemănătoare;
- în mod contrar celor reținute de organele fiscale, societatea arată că CJUE a stabilit în mod clar, prin hotărârile mai sus menționate, că Directiva TVA și principiile neutralității fiscale se opun unei practici naționale prin care administrația fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA pentru motive care vizează o presupusă lipsă de credibilitate sau o presupusă lipsă de justificare economică a operațiunilor vizate;
- în ceea ce privește condițiile de fond necesare pentru dreptul de deducere, pentru a beneficia de acest drept, pe de o parte, trebuie ca persoana interesată să fie o persoană

impozabilă și, pe de altă parte, ca bunurile și serviciile invocate pentru a justifica dreptul menționat să fie utilizate în aval de către persoana impozabilă în scopul operațiunilor taxabile ale acesteia și că, în amonte, aceste bunuri să fie livrate sau aceste servicii să fie prestate de către altă persoană impozabilă;

- Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul în interesul legii formulat de Colegiul de conducere al Curții de Apel Brașov și a stabilit, prin Decizia nr. 21/2020, că:
„În interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 91 alin. (1) și alin. (2), coroborate cu cele ale art. 23 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, termenul de 5 ani de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit și accesorii ale acestora curge de la data de 1 ianuarie a anului următor anului fiscal în care s-a realizat profitul impozabil din care rezultă impozitul pe profit datorat de contribuabil”;
- termenul de prescripție referitor la obligațiile fiscale din anul 2012, reprezentând impozit pe profit și accesorii ale acestuia, a început să curgă de la data de 1 ianuarie a anului 2013 și s-a împlinit la data de 1 ianuarie 2018. Având în vedere faptul că data începerii inspecției fiscale a fost cu 9 luni mai târziu decât data de referință stabilită de Decizia nr. 21/2020 a ICCJ, dreptul organelor fiscale de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentând impozit pe profit aferent anului 2012 a fost prescris la data de 01.01.2018.

În temeiul art. 281¹ alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală – retractarea deciziilor a căror reexaminare se solicită, anularea Rapoartelor de inspecție fiscală și anularea tuturor deciziilor de impunere emise în baza acestora și, de asemenea, anularea tuturor actelor subsecvente emise în baza deciziilor de impunere, respectiv a deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii.

Față de Decizia nr. 21/2020 a ICCJ, organul de soluționare a contestațiilor a constatat ca fiind întemeiată cererea contribuabilului, constatându-se prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale, **retractând parțial deciziile emise în soluționarea contestațiilor a căror reexaminare s-a solicitat.**

Față de jurisprudența CJUE invocată, organul de soluționare a contestațiilor a constatat că, deși societatea își întemeiază cererea pe dispozițiile art. 281¹ alin. (1) lit. d), invocă în susținerea cererii sale faptul că, prin hotărâri ulterioare deciziei de soluționare, CJUE a stabilit că Directiva TVA și principiile neutralității fiscale se opun unei practici naționale prin care administrația fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce TVA pentru motive care vizează o presupusă lipsă de credibilitate sau o presupusă lipsă de justificare economică a operațiunilor vizate, aspect care nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cererii.

Din analiza atât a cererii de reexaminare, cât și a Deciziei de soluționare nr. 509/24.12.2019, reiese că Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor a respins cererea societății, cu respectarea tuturor prevederilor legale aplicabile speței, nepunând în discuție verba de o încălcare a Directivei 2006/112/CE privind TVA și a principiului neutralității fiscale.

În adoptarea soluției, s-a dat curs prevederilor art. 168 lit. a) din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA și principiului neutralității taxei, așa cum au fost acestea transpuse în legislația internă, precum și jurisprudenței Înaltei Curți de Casație și Justiție în spețe similare, neexistând o contradicție cu hotărârile CJUE invocate de societate.

Astfel, în considerentele deciziei a cărei reexaminare se cere, organul de soluționare a contestației a precizat faptul că s-a respins cererea societății, motivat pe faptul că, pentru TVA aferentă achizițiilor de servicii, nu s-au prezentat documente justificative care să demonstreze că respectivele servicii au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile ale societății, respectiv faptul că nu a fost îndeplinită condiția de fond pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Față de cele mai sus prezentate, în speță nu poate fi reținută situația în care a fost nerespectată Directiva 2006/112/CE și Principiul neutralității TVA, întrucât respingerea contestației societății s-a efectuat cu respectarea normelor aplicabile în materie, precum și a jurisprudenței CJUE și a Înaltei Curți de Casație și Justiție, **fapt pentru care s-au confirmat parțial deciziile de soluționare a căror reexaminare s-a solicitat.**

Exemplu de situație prin care, urmare cererii de reexaminare a unei decizii de soluționare, Direcția Generală de Soluționare a Contestației a dispus respingerea acesteia pentru neîndeplinirea unei condiții procedurale:

Contribuabilul, persoană fizică, a formulat acțiune în instanță împotriva unei decizii de soluționare a contestației. Prin sentința X, pronunțată de Tribunal, a fost admisă cererea de chemare în judecată formulată de reclamant. Împotriva acestei sentințe a fost declarat recurs, iar Curtea de Apel, prin decizie civilă definitivă, a admis recursul și a respins definitiv acțiunea formulată de reclamant. Ulterior, persoana fizică a solicitat reexaminarea deciziei de soluționare.

Organul de soluționare a constatat că cererea de reexaminare a deciziei de soluționare a contestației a fost depusă după data la care instanța judecătorească s-a pronunțat definitiv în cauza având drept obiect decizia de soluționare, încălcându-se astfel prevederile imperative ale art. 281¹ alin. (1) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care s-a respins ca nedepusă în termen cererea de reexaminare.

Impozitarea companiilor

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

Rezumat: Materialul analizează principalele aspecte legate de impozitarea companiilor în România, cu accent pe regimul microîntreprinderilor și trecerea la impozitul pe profit. Sunt prezentate situații practice privind depășirea plafonului de venituri, numărul de salariați, relațiile dintre întreprinderile legate și tratarea fiscală a rezervelor și costurilor îndatorării. Studiul oferă clarificări asupra modului de calcul al bazei impozabile, al cotelor de impozitare și al aplicării reglementărilor fiscale în diverse scenarii.

Cuvinte-cheie: microîntreprindere; impozit pe profit; plafon venituri; întreprinderi legate; costuri îndatorare.

Corporate taxation

Abstract: The paper analyzes the main aspects of corporate taxation in Romania, with a focus on the microenterprise regime and the transition to corporate income tax. It presents practical situations regarding the exceeding of the revenue threshold, the number of employees, relationships between related enterprises, and the tax treatment of reserves and borrowing costs. The study provides clarifications on the calculation of the taxable base, tax rates, and the application of tax regulations in various scenarios.

Keywords: microenterprise; corporate income tax; revenue threshold; related enterprises; borrowing costs.

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

Întrebarea nr. 1

Dacă o microîntreprindere va avea la 31.12.2025 venituri în valoare de 150.000 euro, în anul 2026 va trece automat la impozit pe profit sau va fi micro în 2026 până în luna în care va depăși 100.000 euro?

Răspuns:

Potrivit prevederilor art. 47 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, microîntreprinderea este o persoană juridică română care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

„(...) c) a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 250.000 euro, respectiv 100.000 euro începând cu 1 ianuarie 2026. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la închiderea exercițiului financiar în care s-au înregistrat veniturile”.

Prin urmare, plafonul reprezentând echivalentul în lei a 100.000 euro se verifică la 31 decembrie a anului fiscal 2025. În acest cadru legal, această persoană juridică nu va putea continua aplicarea, începând cu anul fiscal 2026, a sistemului de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor. Termenul de comunicare a mențiunii este stabilit de alin. (5) al art. 55 din aceeași lege, respectiv:

„Microîntreprinderile care devin plătitoare de impozit pe profit ca urmare a neîndeplinirii condițiilor prevăzute la art. 47 sau ca urmare a exercitării opțiunii comunică organelor fiscale competente ieșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, până la data de 31 martie inclusiv a anului fiscal următor.”

Întrebarea nr. 2

Începând cu ce dată trece la impozit pe profit o societate care aplică regimul microîntreprinderilor, dar care nu mai are salariați începând cu data de 25.09.2025? Începând cu 01.07.2025 sau după trecerea termenului de 30 de zile în care ar fi putut angaja un nou salariat, respectiv 01.10.2025?

Răspuns:

Luând în considerare faptul că această situație se înregistrează în cursul anului fiscal, se vor avea în vedere prevederile art. 52 din Legea nr. 227/2015 – Reguli de ieșire din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor în cursul anului. Astfel, potrivit alin. (2) al art. 52, în cazul în care, în cursul unui an fiscal, o microîntreprindere nu mai îndeplinește condiția prevăzută la art. 47 alin. (1) lit. g) (existența a cel puțin a unui salariat) și/sau nu a depus în termen situațiile financiare anuale pentru exercițiul finan-

ciar precedent anului fiscal respectiv, dacă avea această obligație potrivit legii, microîntreprinderea datorează impozit pe profit începând cu trimestrul în care nu mai este îndeplinită oricare dintre aceste condiții.

Evidențiem faptul că există o excepție pentru microîntreprinderea cu un singur salariat, al cărui contract de muncă încetează, iar microîntreprinderea dorește continuarea activității și angajează un nou salariat în 30 de zile. Astfel, potrivit alin. (3) al art. 52, prin excepție de la prevederile alin. (2), pentru o microîntreprindere cu un singur salariat, al cărui raport de muncă încetează, condiția prevăzută la art. 47 alin. (1) lit. g) se consideră îndeplinită dacă, în termen de 30 de zile de la încetarea raportului de muncă, este angajat un nou salariat cu contract individual de muncă pe durată nedeterminată sau pe durată determinată pe o perioadă de cel puțin 12 luni. Prin urmare, raportat la situația prezentată, având în vedere că societatea nu mai are salariați din cursul trimestrului III, acesta este și trimestrul în care are obligația de a plăti impozit pe profit. Calculul și plata impozitului pe profit de către microîntreprinderile care se încadrează în prevederile alin. (2) al art. 52 menționat se efectuează luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu trimestrul respectiv.

Întrebarea nr. 3

O societate microîntreprindere are doi asociați, soț și soție, fiecare deținând câte 50% din capitalul social. Soțul mai deține și o altă societate, care a realizat o cifră de afaceri de aproximativ 2 milioane de euro. Societatea microîntreprindere are venituri sub 100.000 euro. Poate societatea microîntreprindere să își păstreze regimul de impozitare ca microîntreprindere în condițiile prezentate?

Răspuns:

În cazul prezentat, unul dintre asociații microîntreprinderii, respectiv soțul, este acționar/asociat, presupunem cu o deținere mai mare de 25% într-o altă persoană juridică română. Potrivit cadrului fiscal în vigoare stabilit de art. 47 alin. (1) lit. c) și alin. (1¹), stabilirea limitei privind veniturile realizate, respectiv 250.000 de euro în anul fiscal 2025, se verifică luând în calcul veniturile realizate de persoana juridică română, cumulate cu veniturile întreprinderilor legate cu aceasta, iar elementele care se iau în calcul sunt cele care constituie baza impozabilă prevăzută la art. 53. În sensul stabilirii impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, persoana juridică română este legată cu o altă persoană dacă există oricare dintre următoarele raporturi:

„(...) c) persoana juridică română care verifică condiția este legată cu o altă persoană juridică română dacă o persoană deține, în mod direct și/sau indirect, peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot, sau are dreptul de a numi sau de a revoca administratorul/majoritatea membrilor consiliului de administrație, de conducere ori de supraveghere atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua persoană juridică. În situația în care persoana care deține titlurile de participare/drepturile de vot sau de numire/revocare este o persoană juridică română, persoana juridică română care verifică condiția cumulează și veniturile acestei persoane”.

Prin urmare, având în vedere valoarea veniturilor realizate de persoana juridică la care soțul deține acțiuni/părți sociale, dacă această deținere este peste 25% la această persoană juridică, însumând 100.000 euro obținute de microîntreprindere cu 2.000.000 euro obținute de persoana juridică „legată” cu aceasta, este depășit plafonul de 250.000 euro, care ar fi permis menținerea sistemului de impunere ca microîntreprindere.

În cadrul fiscal prezentat și raportat la situația prezentată, microîntreprinderea care, în cursul unui an fiscal, realizează venituri mai mari de 250.000 euro, luând în calcul veniturile acesteia cumulate cu veniturile întreprinderilor legate, datorează impozit pe profit începând cu trimestrul în care s-a depășit această limită, fără posibilitatea de a mai opta pentru perioada următoare să aplice prevederile titlului III C. fisc.

Întrebarea nr. 4

Potrivit prevederilor unei hotărâri a Adunării Generale a Acționarilor, publicată în Monitorul Oficial, se aprobă dizolvarea și lichidarea simultană a unei societăți. Care este regimul fiscal al anulării rezervelor constituite ca urmare a aplicării facilității fiscale privind profitul reinvestit, respectiv nu se include în calculul rezultatului fiscal și nu se impozitează, conform prevederilor art. 26 alin. (9) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 23 lit. b) din Normele metodologice de aplicare? Se menționează totodată că mijloacele fixe pentru care s-a aplicat facilitatea fiscală au fost păstrate în patrimoniul societății, cu respectarea prevederilor art. 22 alin. (8) C. fisc.

Răspuns:

În acest caz, sunt relevante dispozițiile prevederilor art. 26 alin. (9), care stipulează faptul că rezervele reprezentând facilități fiscale nu pot fi utilizate pentru majorarea capitalului social, pentru distribuire sau pentru acoperirea pierderilor. În cazul în care nu sunt respectate prevederile prezentului alineat, aceste sume se impozitează ca elemente similare veniturilor în perioada fiscală în care sunt utilizate. În situația în care sunt menținute până la lichidare, acestea nu sunt luate în calcul la rezultatul fiscal al lichidării.

În acest cadru legal, rezervele reprezentând partea de profit contabil repartizată la rezerve, ca urmare a aplicării prevederilor art. 22 alin. (5), nu sunt elemente similare veniturilor și nu se impozitează la determinarea profitului pe perioada în care se derulează procedura lichidării. Se va avea în vedere și faptul că, prin excepție, în cazul contribuabililor care se dizolvă cu lichidare, perioada cuprinsă între prima zi a anului fiscal următor celui în care a fost deschisă procedura lichidării și data încheierii procedurii de lichidare se consideră un singur an fiscal.

Întrebarea nr. 5

Costurile îndatorării cuprind, potrivit art. 40¹ C. fisc., dobânda capitalizată inclusă în valoarea contabilă a unui activ aferent sau amortizarea dobânzii capitalizate. Care este momentul la care se supun limitelor de deductibilitate dobânzile capitalizate în valoarea unor active calificate drept stocuri (deci care nu se amortizează – este vorba despre construirea unui bloc cu apartamente), la momentul înregistrării

acestor dobânzi (fără să fie implicat un cont de cheltuială) sau abia atunci când ajung pe cheltuială (în situația de față când apartamentele sunt vândute, deci scoase din gestiune pe contul unor cheltuieli)?

Răspuns:

Raportat la situația prezentată, trebuie avut în vedere faptul că, potrivit definiției fiscale, costurile îndatorării reprezintă cheltuiala reprezentând dobânda aferentă tuturor formelor de datorii, alte costuri echivalente din punct de vedere economic cu dobânzile, inclusiv alte cheltuieli suportate în legătură cu obținerea de finanțare potrivit reglementărilor legale în vigoare, cum ar fi, dar fără a se limita la acestea:

- plăți în cadrul împrumuturilor cu participare la profit;
- dobânzi imputate la instrumente, cum ar fi obligațiunile convertibile și obligațiunile cu cupon zero;
- sume în cadrul unor mecanisme de finanțare alternative cum ar fi „finanțele islamice”;
- costul de finanțare al plăților de leasing financiar;
- dobânda capitalizată inclusă în valoarea contabilă a unui activ aferent sau amortizarea dobânzii capitalizate;
- sume calculate pe baza unui randament al finanțării în temeiul normelor privind prețurile de transfer acolo unde este cazul;
- dobânzi noționale în cadrul unor instrumente financiare derivate sau al unor acorduri de acoperire a riscului aferente împrumuturilor unei entități;
- anumite câștiguri și pierderi generate de diferențele de curs valutar la împrumuturi și instrumente legate de obținerea de finanțare;
- comisioane de garantare pentru mecanisme de finanțare, comisioane de intermediere și costuri similare aferente împrumuturilor de fonduri.

În ceea ce privește costurile excedentare ale îndatorării, acestea reprezintă suma cu care costurile îndatorării unui contribuabil depășesc veniturile din dobânzi și alte venituri echivalente din punct de vedere economic pe care le primește contribuabilul.

Limitarea acestor costuri este calculată atunci când se înregistrează drept cheltuială, potrivit art. 25 alin. (3) lit. h). Totodată, pentru a limita aceste cheltuieli din valoarea stocurilor respective, trebuie luată în considerare și prevederea de corecție a valorii fiscale prevăzută de art. 40² alin. (8), respectiv: „Pentru contribuabilii care intră sub incidența prevederilor alin. (1) și (4), prin excepție de la art. 7 pct. 44 și 45, valoarea fiscală a activelor nu include costuri de dobândă și alte costuri echivalente dobânzii din punct de vedere economic.”

Întrebarea nr. 6

În cadrul sistemului de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor, nu intră sub incidența prezentului titlu următoarele persoane juridice române: „(...) f) persoana juridică română care desfășoară activități în domeniul bancar”.

Care este situația unei microîntreprinderi care acordă un împrumut conform reglementărilor civile către altă entitate, încasând dobândă? Datorează impozit pe profit, chiar dacă este singulară operațiunea sau ocazională? Iar dacă dobânda aferentă împrumutului se înregistrează lunar, se mai consideră ocazională?

Răspuns:

În analiza acestui caz, avem în vedere îndrumarea din Normele metodologice, astfel cum au fost completate din Hotărârea Guvernului nr. 1393/2024, care precizează faptul că persoanele juridice române care nu intră sub incidența sistemului de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor, potrivit dispozițiilor art. 47 alin. (3) lit. f) C. fisc., sunt următoarele persoane juridice – instituții de credit, definite potrivit legilor speciale de organizare și funcționare din domeniul bancar, cum sunt: băncile, organizațiile cooperatiste de credit, băncile de economisire și creditare în domeniul locativ și băncile de credit ipotecar. În acest caz, dacă acest împrumut nu este cu titlu profesional, fără a fi aplicabile dispozițiile legale privind instituțiile de credit (art. 2.158 C. civ.), persoana juridică poate aplica sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, dacă sunt îndeplinite și celelalte condiții de încadrare. Pentru aspectele de durată, ca obiect principal de activitate sau activitate ocazională, este necesară o analiză juridică.

Întrebarea nr. 7

Dacă o microîntreprindere care, în trimestrele III și IV ale anului 2024, a înregistrat venituri impozabile mai mari de 60.000 euro și a calculat impozitul prin aplicarea cotei de 3%, în anul 2025 poate aplica din nou cota de 1% până se depășește 60.000 euro?

Răspuns:

Pentru stabilirea cotelor de impozitare, avem în vedere prevederile art. 51, care prevăd faptul că, în anul fiscal, cotele de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor sunt:

- 1%, pentru microîntreprinderile care realizează venituri care nu depășesc 60.000 euro inclusiv și care nu desfășoară activitățile prevăzute la lit. b) pct. 2;
- 3%, pentru microîntreprinderile care realizează venituri peste 60.000 euro (...).

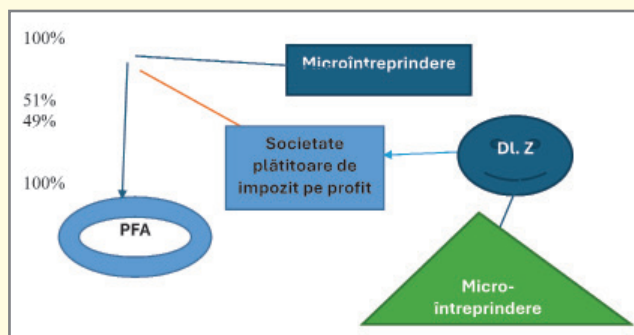
Prin urmare, chiar dacă în anul precedent s-au realizat în cadrul unor trimestre venituri mai mari de 60.000 euro, fiind aplicată cota de 3%, în anul următor, dacă nu se desfășoară activitățile pentru care este aplicabilă cota de 3%, se aplică cota de 1% pentru veniturile al căror nivel se situează sub 60.000 euro.

Întrebarea nr. 8

O persoană fizică, care este asociat unic într-o microîntreprindere, deține și 51% într-o societate care plătește impozit pe profit, și în același timp desfășoară și activități ca PFA. În societatea plătitoare de impozit pe profit este asociat cu o persoană fizică care deține o participație de 49%. Această persoană este asociat într-o altă societate plătitoare pe impozitul pe veniturile microîntreprinderilor. Prima societate care aplică impozitul pe veniturile microîntreprinderilor se consideră legată cu societatea unde este asociat această persoană care deține 49%?

Răspuns:

Pentru a ilustra legăturile între persoane juridice, considerăm că persoana fizică care deține prima microîntreprindere este dl Y, iar cealaltă persoană fizică asociat este dl Z. Prin urmare, în cazul prezentat avem trei persoane juridice, reținuțe după cum urmează:



Pentru menținerea aplicării sistemului de impunere pentru micro-întreprinderea deținută ca asociat unic de dl Y, acesta trebuie să verifice la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent faptul că nu se depășește 250.000 euro prin cumularea veniturilor microîntreprinderii cu veniturile întreprinderilor legate cu aceasta, iar elementele care se iau în calcul sunt cele care constituie baza impozabilă. Prevederile în vigoare aplicabile sunt următoarele:

„Persoana juridică română este legată cu o altă persoană dacă există oricare dintre următoarele raporturi:

- (...) c) persoana juridică română care verifică condiția este legată cu o altă persoană juridică română dacă o persoană deține, în mod direct și/sau indirect, peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot, sau are dreptul de a numi sau de a revoca administratorul/majoritatea membrilor consiliului de administrație, de conducere ori de supraveghere atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua persoană juridică. În situația în care persoana care deține titlurile de participare/drepturile de vot sau de numire/revocare este o persoană juridică română, persoana juridică română care verifică condiția cumulează și veniturile acestei persoane;
- d) persoana juridică română care verifică condiția dacă are unul sau mai mulți acționari/asociați care dețin, direct și/sau indirect, peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot ale acestei persoane juridice române, acționari/asociați care desfășoară și activitate economică prin intermediul unei persoane fizice autorizate/întreprinderi individuale/întreprinderi familiale/alte forme de organizare a unei activități economice fără personalitate juridică, autorizată potrivit legilor în vigoare.”

În această situație, veniturile înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile sau norma anuală de venit, stabilită/ajustată/redușă, potrivit prevederilor titlului IV ale persoanei fizice autorizate/întreprinderii individuale/întreprinderii familiale/alte forme de organizare a unei activități economice fără personalitate juridică, autorizată potrivit legilor în vigoare, se cumulează cu cele realizate de persoana juridică română/alte întreprinderi legate. În acest cadru legal, prin deținerile prezentate, dl Y „leagă” microîntreprinderea cu cealaltă persoană juridică plătitoare de impozit pe profit și cu persoana fizică autorizată.

Întrebarea nr. 9

Cum se cuprinde în baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor diferența

pozitivă între veniturile din diferențe de curs valutar și cheltuielile din diferențe de curs valutar? Nu o stabilim la ieșirea din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor? O stabilim la 31.12 și o includem în baza impozabilă la impozitul pe profit?

Răspuns:

Potrivit prevederilor art. 53 alin. (2) C. fisc., pentru determinarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, la baza impozabilă se adaugă următoarele:

„(...) b) în trimestrul IV sau în ultimul trimestru al perioadei impozabile, în cazul contribuabililor care își încetează existența, diferența favorabilă dintre veniturile din diferențe de curs valutar/veniturile financiare aferente creanțelor și datoriiilor cu decontare în funcție de cursul unei valute, rezultate din evaluarea sau decontarea acestora, și cheltuielile din diferențe de curs valutar/cheltuielile financiare aferente, înregistrate cumulativ de la începutul anului; în cazul microîntreprinderilor care devin plătitoare de impozit pe profit, potrivit art. 52, această diferență reprezintă elemente similare veniturilor în primul trimestru pentru care datorează impozit pe profit; în cazul microîntreprinderilor care devin plătitoare de impozit pe profit, potrivit art. 52, în primul trimestru al anului fiscal, diferența respectivă nu reprezintă elemente similare veniturilor în acest prim trimestru”.

Prin urmare, includerea în rezultatul fiscal pentru calculul impozitului pe profit se efectuează doar în cazul microîntreprinderilor care devin plătitoare de impozit pe profit în cursul anului fiscal, în primul trimestru pentru care datorează impozit pe profit.

Întrebarea nr. 10

O microîntreprindere se radiază în cursul anului 2025. Asociatul a înființat o altă societate. În această situație, veniturile realizate în anul 2025 de societatea radiată se iau în calcul la verificarea plafonului împreună cu veniturile societății nou înființate?

Răspuns:

Pentru a analiza situația prezentată, trebuie avute în vedere prevederile în vigoare aplicabile pentru definirea „întreprinderilor legate”, după cum urmează:

„Persoana juridică română este legată cu o altă persoană dacă există oricare dintre următoarele raporturi:

- (...) c) persoana juridică română care verifică condiția este legată cu o altă persoană juridică română dacă o persoană deține, în mod direct și/sau indirect, peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot, sau are dreptul de a numi sau de a revoca administratorul/majoritatea membrilor consiliului de administrație, de conducere ori de supraveghere atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua persoană juridică. În situația în care persoana care deține titlurile de participare/drepturile de vot sau de numire/revocare este o persoană juridică română, persoana juridică română care verifică condiția cumulează și veniturile acestei persoane.”

În acest cadru legal, atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua persoană juridică, deținerea trebuie să fie concomitentă. Astfel, microîntreprinderea radiată nu este luată în calculul plafonului.

IMPOZITUL PE VENITURILE NEREZIDENȚILOR

Rezumat: Lucrarea analizează impozitul pe veniturile nerezidenților în România, abordând reglementările legale și procedurile aplicabile pentru diferite tipuri de venituri, precum dobânzi, dividende, redevențe și servicii prestate de nerezidenți. Sunt prezentate condițiile de determinare a beneficiarului efectiv, criteriile pentru aplicarea scutirilor de impozit în baza convențiilor de evitare a dublei impunerii și a legislației europene, precum și rolul certificatului de rezidență fiscală și al declarației pe propria răspundere. Lucrarea clarifică situațiile specifice privind serviciile prestate în România versus cele prestate din străinătate, obligațiile de reținere a impozitului pentru plăți către nerezidenți și aplicabilitatea scutirilor pentru entități din state terțe sau membre UE, oferind ghidaj practic pentru societățile române și afiliate străine.

Cuvinte-cheie: impozit pe venit; nerezidenți; scutire de impozit; certificat de rezidență fiscală; convenții de evitare a dublei impunerii.

Tax on non-residents' income

Abstract: The paper analyzes the taxation of non-residents' income in Romania, addressing the legal regulations and applicable procedures for various types of income, such as interest, dividends, royalties, and services performed by non-residents. It presents the conditions for determining the beneficial owner, the criteria for applying tax exemptions based on double taxation avoidance treaties and European legislation, as well as the role of the certificate of tax residence and the affidavit (declaration on own responsibility). The paper clarifies specific situations regarding services performed in Romania versus those performed abroad, the withholding tax obligations for payments made to non-residents, and the applicability of tax exemptions for entities from third countries or EU Member States, providing practical guidance for Romanian companies and foreign affiliates.

Keywords: income tax; non-residents; tax exemption; certificate of tax residence; double taxation avoidance treaties.

Andrada GORIȚĂ – Senior Tax Manager, KPMG România

Întrebarea nr. 1

Care sunt regulile și procedurile de determinare a beneficiarului final al dobânzilor în cazul contractelor de împrumut intragrup, când împrumutătorul este nerezident în România, iar sursa venitului din dobânzi este afiliatul din România? Când și în ce condiții se aplică scutirea de impozit?

Răspuns:

Pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impunerii și a legislației Uniunii Europene, nerezidentul are obligația de a prezenta plătitorului de venit, la momentul realizării venitului, certificatul de rezidență fiscală eliberat de autoritatea competentă din statul său de rezidență, precum și, după caz, o declarație pe propria răspundere din care să rezulte îndeplinirea condiției de beneficiar efectiv,

în situația aplicării legislației Uniunii Europene. Modelul declarației pe propria răspundere poate fi găsit pe site-ul ANAF.

Având în vedere că împrumutul este contractat între părți afiliate, prevederile legislației europene se aplică atât timp cât beneficiarul efectiv al dobânzilor este o entitate dintr-un alt stat membru sau un sediu permanent al unei entități dintr-un stat membru, situat într-un alt stat membru.

Potrivit prevederilor Codului fiscal, care implementează Directiva 2003/49/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare aplicabil plăților de dobânzi și redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite, o entitate este tratată ca beneficiar efectiv al dobânzilor doar dacă primește aceste plăți în beneficiul său propriu, și nu în calitate de intermediar pentru o altă

persoană, cum ar fi un agent, un fiduciar sau un semnatar autorizat.

Condițiile pentru aplicabilitatea scutirilor prevăzute de legislația europeană sunt atestate prin declarația pe propria răspundere menționată anterior. De asemenea, Codul fiscal prevede că, pentru justificarea legală a plăților efectuate în cadrul contractului (de împrumut, în acest caz), autoritățile fiscale pot solicita și contractul respectiv.

Întrebarea nr. 2

Societatea din Germania facturează, în baza unui abonament anual, servicii privind verificarea celulelor vii din drojdie pentru fabricarea berii.

Răspuns:

Potrivit prevederilor art. 223 alin. (1) C. fisc., printre categoriile de venituri impozabile obținute de nerezidenți din România se încadrează și veniturile din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă acestea sunt obținute de la un rezident sau reprezintă cheltuieli ale unui sediu permanent din România, precum și veniturile din servicii prestate în România, exclusiv transportul internațional și serviciile accesorii acestuia.

În cazul de față, având în vedere că, la o primă analiză, serviciile nu reprezintă servicii de consultanță sau management, devin relevante prevederile art. 223 lit. k) – servicii prestate în România. Astfel, atât timp cât serviciile sunt prestate din afara României, acestea nu intră în sfera impozitului cu reținere la sursă și, prin urmare, nu sunt impozabile în România.

În schimb, dacă serviciile sunt prestate pe teritoriul României, acestea vor fi impozabile potrivit art. 223. În această situație, dacă prestatorul prezintă un certificat de rezidență fiscală valabil pentru anul efectuării plății, sumele plătite pot fi scutite de impozit cu reținere la sursă în România, în baza convenției de evitare a dublei impuneri încheiate între România și Germania.

Întrebarea nr. 3

Care sunt serviciile ce trebuie avute în vedere pentru calculul impozitului pe veniturile nerezidenților, în afara articolelor menționate explicit în convențiile de evitare a dublei impuneri (de exemplu: dobânzi, comisioane)? Factura de achiziție servicii IT din Republica Moldova – există obligația calculării impozitului pe veniturile nerezidenților?

Răspuns:

Potrivit art. 223 alin. (1) C. fisc., principalele categorii de venituri impozabile obținute de nerezidenți din România, indiferent dacă veniturile sunt încasate în România sau în străinătate, sunt:

- dividende primite de la un rezident român;

- dobânzi primite de la un rezident român sau de la un nerezident care are un sediu permanent în România, dacă dobânda reprezintă o cheltuială a acestuia;
- redevențe primite de la un rezident român sau de la un nerezident cu sediu permanent în România, dacă redevența reprezintă o cheltuială a sediului permanent;
- comisioane primite de la un rezident român sau de la un nerezident cu sediu permanent în România;
- venituri din prestarea de servicii de management sau consultanță din orice domeniu;
- venituri din servicii prestate în România, exclusiv transportul internațional și serviciile accesorii acestuia.

Categoriile de venituri care nu sunt menționate expres mai sus, cum ar fi serviciile (altele decât management sau consultanță) prestate în afara României, nu intră în sfera impozitului cu reținere la sursă și nu sunt impozabile în România.

Referitor la factura de achiziție de servicii IT din Republica Moldova, dacă serviciile sunt prestate pe teritoriul României, plata este supusă impozitului pe veniturile nerezidenților (impozit ce poate fi scutit prin aplicarea convenției de evitare a dublei impuneri). Dacă serviciile nu sunt prestate în România, acestea nu sunt impozabile.

Întrebarea nr. 4

Pentru ce categorii de servicii este necesar certificatul de rezidență fiscală?

Răspuns:

Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți este reglementat de Titlul VI (art. 221-232) C. fisc.

Potrivit art. 223, sunt impozabile:

- veniturile din prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, dacă aceste venituri sunt obținute de la un rezident sau reprezintă cheltuieli ale unui sediu permanent din România;
- veniturile din servicii prestate pe teritoriul României, exclusiv transportul internațional și serviciile accesorii acestuia.

Astfel, serviciile de management și consultanță, precum și serviciile prestate în România sunt impozabile în România prin aplicarea cotei standard de 16%. Aceste plăți pot fi scutite de impozit cu reținere la sursă în baza unui certificat de rezidență fiscală valabil la momentul efectuării plății.

Serviciile prestate în afara României (altele decât cele de management și consultanță) nu reprezintă venituri impozabile în România. Prin urmare, pentru aceste categorii de servicii nu este necesar certificatul de rezidență fiscală.

Întrebarea nr. 5

Trebuie nerezidentul persoană juridică să obțină NIF de la ANAF dacă realizează venituri din România (dividende, dobânzi etc.)?

Răspuns:

Conform Codului fiscal, o entitate străină care obține venituri impozabile în România (de exemplu, dobânzi) este considerată contribuabil în România, inclusiv în situațiile în care impozitul este redus sau eliminat ca urmare a aplicării directivelor europene sau a convențiilor de evitare a dublei impunerii.

Potrivit Codului de procedură fiscală (art. 82), orice persoană sau contribuabil care este subiect într-un raport juridic fiscal are obligația de a se înregistra fiscal și de a obține un cod de identificare fiscală (CIF/NIF).

Totodată, Codul de procedură fiscală prevede că, în cazul persoanelor juridice nerezidente care obțin exclusiv venituri supuse impunerii la sursă (de exemplu: dividende, dobânzi, redevențe), pentru care impozitul reținut este final, înregistrarea fiscală poate fi efectuată de organul fiscal la solicitarea plătitorului de venit.

Înregistrarea fiscală trebuie realizată în termen de 30 de zile de la data obținerii primului venit din România, în cazul persoanelor juridice nerezidente.

Întrebarea nr. 6

În cazul închirierii de utilaje de construcții și autovehicule de mare tonaj de la o persoană juridică din Turcia, pentru exploatare în România, există obligația reținerii impozitului pe redevență?

Răspuns:

Plățile pentru „folosirea sau dreptul de folosire al (...) d) oricărui echipament industrial, comercial sau științific (...)” reprezintă redevență, potrivit art. 7 pct. 36 C. fisc. În cazul în care plata efectuată de entitatea din România se califică în cadrul definiției de mai sus (pare să se încadreze, însă mereu trebuie să avem în vedere și prevederile contractuale specifice), plata efectuată va fi considerată redevență și impozabilă, conform art. 223 C. fisc.

Astfel, pentru situația prezentată, se pare că, într-adevăr, persoana juridică din România ar avea obligația de a reține impozit pentru redevența plătită persoanei juridice din Turcia, deoarece redevențele intră în scopul impozitării cu reținere la sursă.

Cota de 16% aplicabilă, conform prevederilor Codului fiscal, poate fi redusă prin aplicarea tratatului de evitare a dublei impunerii încheiat între România și Turcia, acesta incluzând o cotă de 10% în cadrul art. 12 – Redevențe. Aplicarea tratatului de evitare a dublei impunerii va putea fi efectuată atât timp cât beneficiarul venitului va pune la dispoziția plătitorului un certificat de rezidență fiscală valabil pentru anul plății venitului.

Întrebarea nr. 7

Utilizarea unei baze de date, pe bază de abonament lunar, reprezintă redevență sau servicii?

Răspuns:

Încadrarea unui venit ca redevență sau plată pentru servicii trebuie realizată pe baza prevederilor contractuale și a tuturor informațiilor relevante.

Redevența presupune, în general, un transfer de know-how. Know-how-ul reprezintă orice informație privind experiența industrială, comercială sau științifică necesară pentru fabricarea unui produs sau aplicarea unui proces.

În schimb, prestarea de servicii implică, de regulă, utilizarea de resurse și suport operațional din partea prestatorului.

Dacă utilizarea bazei de date presupune accesul la informații protejate prin drepturi de autor sau alte drepturi de proprietate intelectuală, plata abonamentului poate fi calificată drept redevență. Dacă, însă, abonamentul oferă doar acces la furnizarea de date, fără transfer de drepturi de proprietate intelectuală (așa cum pare a fi cazul de față), plata reprezintă venituri din servicii, nu redevență.

Întrebarea nr. 8

Este îndeplinită condiția prezentării certificatului de rezidență fiscală pentru aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impunerii, dacă acesta nu este prezentat în original, ci doar în copie legalizată?

Dacă este obligatorie și deținerea originalului, nu doar a unei copii legalizate, pot fi aplicate prevederile convenției de către societățile afiliate care dețin doar copii legalizate, iar originalul este deținut doar de una dintre ele, iar primitorul originalului certificatului de rezidență fiscală a semnat pe copiile legalizate transmise celorlalte companii afiliate, cu mențiunea că deține originalul?

Răspuns:

Conform art. 230 alin. (2¹) C. fisc., certificatul de rezidență fiscală obținut din statul străin cu care România are aflată în vigoare o convenție pentru evitarea dublei impunerii va trebui prezentat autorităților române în original sau în copie legalizată, însoțit de o traducere autorizată în limba română. Astfel, sunt acceptate atât originalul, cât și copia legalizată.

În cazul în care sunt efectuate plăți către un nerezident de o persoană juridică română și afiliați ai acesteia, Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal menționează:

„În ipoteza în care nerezidentul beneficiar al veniturilor din România transmite un singur original al certificatului de rezidență fiscală sau al documentului prevăzut la alin. (1) unui plătitor de venituri rezident român care are filiale, sucursale ori puncte de lucru în diferite localități din

România și care fac plăți, la rândul lor, către beneficiarul de venituri nerezident, *primitorul originalului certificatului de rezidență fiscală sau al documentului prevăzut la alin. (1) va transmite la fiecare subunitate o copie legalizată a certificatului de rezidență fiscală sau a documentului prevăzut la alin. (1), însoțită de o traducere autorizată în limba română. Pe copia legalizată primitorul originalului certificatului de rezidență fiscală sau al documentului prevăzut la alin. (1) va semna cu mențiunea că deține originalul acestuia.*"

Întrebarea nr. 9

La plata de dividende către o persoană juridică nerezidentă, înființată în Elveția, sunt aplicabile prevederile art. 229 alin. (1) lit. c) C. fisc., respectiv aplicarea scutirii în România?

Sau, dat fiind faptul că beneficiarul nefiind din stat membru UE, nu se aplică această dispoziție?

Răspuns:

Potrivit prevederilor art. 229 alin. (1) lit. c) C. fisc., dividendele sunt scutite de impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți dacă, pe lângă îndeplinirea unor condiții cumulative, persoana juridică beneficiară a dividendelor este rezidentă într-un stat membru al Uniunii Europene.

Totuși, există un acord încheiat între UE și Elveția (ultima versiune a acestuia încheiată în 2015), conform căruia prevederile Directivei 2011/96/UE privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state se pot extinde și la nivelul entităților rezidente în Elveția.

Întrebarea nr. 10

Această declarație pe proprie răspundere este obligatorie? Cu referire la cazul în care se plătesc dividende.

Răspuns:

Conform prevederilor art. 229 alin. (1) lit. c) C. fisc., împreună cu Normele metodologice de aplicare, în vederea aplicării scutirii prevăzute de directivele europene implementate în legislația națională, Codul fiscal prevede că sunt scutite de impozit dividendele plătite de o persoană juridică română sau o persoană juridică cu sediul social în România, înființată potrivit legislației europene, unei persoane juridice rezidente într-un alt stat membru al Uniunii Europene ori unui sediu permanent al unei întreprinderi dintr-un stat membru al Uniunii Europene, situat într-un alt stat membru al Uniunii Europene, dacă atât persoana juridică străină beneficiară a dividendelor, cât și persoana juridică română care plătește dividendul îndeplinesc cumulativ condițiile menționate în articol.

Aplicarea acestei scutiri implică punerea la dispoziția plătitorului de venit a certificatului de rezidență fiscală, precum și a declarației pe propria răspundere care atestă îndeplinirea condițiilor din Directivă. Declarația este valabilă pentru anul pentru care este emis certificatul de rezidență fiscală, cu excepția situației în care se schimbă cerințele pentru acordarea scutirii. Modelul declarației pe propria răspundere poate fi găsit pe site-ul ANAF (https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/formulare/A16_OMFP_583_2016.pdf).

În concluzie, pentru a beneficia de scutirea de impozit, conform art. 229, este necesară această declarație pe proprie răspundere.

Raportări electronice. RO e-Transport

Rezumat: Materialul prezintă un ghid practic privind raportările electronice în Sistemul RO e-Transport, incluzând situații frecvent întâlnite de operatorii economici, în cazul achizițiilor și livrărilor intracomunitare, transporturilor interne și celor cu regim special (cum ar fi carnete ATA, deșeuri metalice). Sunt detaliate procedurile de obținere a codului UIT, clasificarea tipurilor și scopurilor operațiunilor, modul de declarare a valorii bunurilor transportate, precum și responsabilitățile declarantului. De asemenea, sunt clarificate aspecte privind neconcordanțele cu decontul e-TVA, modificările după expirarea codului UIT și limitele obligației de declarare pentru transporturile rutiere interne și internaționale.

Cuvinte-cheie: RO e-Transport; cod UIT; achiziții intracomunitare; livrări intracomunitare; transporturi rutiere.

Electronic reporting . RO-e-Transport

Abstract: The material provides a practical guide on electronic reporting in the RO e-Transport System, including common situations encountered by businesses in intra-community acquisitions and deliveries, domestic transport, and special regimes (e.g., ATA carnets, metal waste). Procedures for obtaining the UIT code, classification of operation types and purposes, and the method for declaring the transported goods' value are detailed, along with the responsibilities of the declarant. It also clarifies discrepancies with the e-VAT return, post-expiration modifications of the UIT code, and the limits of the reporting obligation for domestic and international road transport.

Keywords: RO e-Transport; UIT code; intra-community acquisitions; intra-community deliveries; road transport.

Gheorghe CONSTANTINESCU – Inspector-șef al serviciului antifraudă, Direcția Generală Antifraudă Fiscală, ANAF

Întrebarea nr. 1

În cadrul unei operațiuni de achiziție intracomunitară de bunuri, furnizorul trimite beneficiarului și un număr de produse cu titlu gratuit (mostre). Cum se declară (ca tip/scop operațiune) aceste produse în declarația RO e-Transport și, de asemenea, cu ce valoare?

Răspuns:

Pentru declararea bunurilor transportate în Sistemul RO e-Transport și obținerea codului UIT, în ipoteza descrisă, utilizatorul va selecta în câmpul de date „Tip operațiune” opțiunea AIC – achiziție intracomunitară, iar în câmpul de date „Scop operațiune” va selecta opțiunea Gratuități. În câmpul de date „Valoare (lei, fără TVA)” se va menționa contravaloarea stipulată în documentele de transfer sau valoarea zero, după caz.

Întrebarea nr. 2

În cazul unui producător de structuri metalice, care are de livrat un proiect într-o țară membră UE, iar structura respectivă este transportată cu ajutorul mai multor camioane, cum procedăm când camioanele sunt încărcate și livrate în mai multe zile – să zicem că un transport pleacă pe 31 octombrie, iar următorul pe 1 noiembrie, factura fiind emisă atunci când proiectul este livrat în întregime, deci pe 1 noiembrie? Având în vedere că în sistemul e-TVA sunt preluate datele raportate din e-Transport, contravaloarea primului transport este direcționată în decontul e-TVA din octombrie, iar al doilea este direcționat în decontul e-TVA din noiembrie,

factura fiind emisă în noiembrie, avem evident neconcordanțe în e-TVA față de situația reală. Cum procedăm dacă producătorul se confruntă permanent cu această problemă? Ce ar trebui să facă, să dea permanent explicații la ANAF lună de lună?

Răspuns:

Prin raportare la prevederile art. 2 pct. 5 din O.U.G. nr. 41/2025 referitor la partida de bunuri, se impune să obțineți câte un cod UIT pentru fiecare transport realizat. Cu privire la situația expusă, partida de bunuri este determinată de fiecare transport, deci veți obține câte un cod UIT pentru fiecare livrare, declarând ca Tip operațiune LIC – livrare intracomunitară. Referitor la valoarea partidei de bunuri declarată, în Sistemul RO e-Transport se va menționa valoarea componentei care face obiectul transportului atunci când aceasta este cunoscută sau valoarea zero, cu precizarea în câmpul de date Observații a faptului că bunurile transportate fac parte dintr-o structură metalică ce va fi facturată ulterior, urmând ca la livrarea ultimei părți a structurii să se declare valoarea întregii structuri metalice.

Aspectele referitoare la preluarea datelor declarate în Sistemul RO e-Transport în decontul precompletat RO e-TVA nu trebuie să îngrijoreze, deoarece acestea au un caracter strict informativ, constituind o serie de informații suplimentare puse la dispoziția contribuabililor, fără a fi luat în calculul diferențelor obținute pe baza sumelor înscrise în coloana TVA din decontul D300 și decontul precompletat P300, ce stă la baza transmiterii formularului electronic „Notificarea de conformare RO e-TVA”.

Întrebarea nr. 3

Cumpăr de la un magazin materiale de reparații în valoare de 9.000 lei, cu factură. Mai trebuie făcut e-Transport în cazul în care transportul este în interiorul localității?

Răspuns:

Înțelegând că transportul are loc pe teritoriul național, trebuie precizat că, prin Sistemul RO e-Transport, sunt monitorizate numai transporturile rutiere pe teritoriul național ale bunurilor cu risc fiscal ridicat stabilite în Anexa Ordinului nr. 802/2022 al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. În consecință, dacă materialele de reparații în cauză sunt considerate bunuri cu risc fiscal ridicat și sunt îndeplinite condițiile de greutate (peste 500 kg) sau valoare (peste 10.000 lei fără TVA) prevăzute în Ordinul comun nr. 1337/1268/2024, iar partida de bunuri este transportată rutier cu un vehicul care are o masă maximă tehnic admisibilă de minimum 2,5 tone, se impune ca furnizorul (magazinul) să declare bunurile transportate în Sistemul RO e-Transport.

Întrebarea nr. 4

Dacă avem transporturi care au ca documente carnetele ATA (în baza căruia mărfurile aflate în regim de export temporar circulă liber), mai trebuie să emitem cod UIT? Menționăm că greutatea, valoarea și cantitatea depășesc pragurile impuse de legislație.

Răspuns:

Având în vedere că bunurile aflate sub regimul de admitere temporară se află sub supraveghere vamală, nu este necesară obținerea codului UIT. Prin raportare la prevederile art. 2 pct. 9 din O.U.G. nr. 41/2022, cu privire la tranzacțiile cu țările terțe, în Sistemul RO e-Transport se declară numai transportul bunurilor provenite din import de la locul de import și până la locul de descărcare situat pe teritoriul național, respectiv transportul bunurilor care fac obiectul exportului de la locul de încărcare situat pe teritoriul național până la biroul vamal de export situat pe teritoriul național sau până la punctul rutier de trecere a frontierei, după caz.

Întrebarea nr. 5

În cazul în care se efectuează 2 achiziții intracomunitare (AIC): 1. un mijloc fix – camion (cap tractor + remorcă) și 2. marfă, camionul este adus în țară pe roți, iar marfa este încărcată în acest camion. Este necesară obținerea codului UIT atât pentru camion, cât și pentru marfă (separat)?

Răspuns:

În cazul unei achiziții intracomunitare de vehicule, care intră în România circulând pe roți (nefiind transportat pe platforma altui vehicul rutier), nu există obligația declarării în Sistemul RO e-Transport. Răspunsul se fundamentează pe prevederile art. 2 pct. 2¹ din O.U.G. nr. 41/2022, care definește transportul rutier internațional de bunuri ca fiind activitatea de transport reglementată la art. 2 pct. 2 din Regulamentul (CE) nr. 1.072/2009 al Parlamentului European, ce face referire, în esență, la „o deplasare cu încărcătură”, ceea ce înțelegem că nu este cazul. În susținere, amintim și prevederile art. 1 alin. (2) din Anexa Ordinului comun nr. 1337/1268/2024: „Prin Sistemul RO e-Transport sunt monitorizate transporturile rutiere, însemnând o deplasare cu încărcătură,

realizată de un vehicul rutier, efectuată pe drumurile publice, având un loc de plecare/intrare pe teritoriul național și un punct de sosire/ieșire de pe teritoriul național, pe teritoriul României.”

În cazul bunurilor achiziționate intracomunitar și transportate cu respectivul ansamblu auto, se impune obținerea codului UIT în baza prevederilor art. 8¹ lit. b), dacă sunt îndeplinite condițiile de greutate sau valoare prevăzute în Ordinul comun nr. 1337/1268/2024.

Întrebarea nr. 6

Potrivit art. 11 alin. (5) din O.U.G. nr. 41/2022, cu completările aduse de O.U.G. nr. 129/2024, denumirea, caracteristicile, cantitățile și contravaloarea bunurilor transportate pot fi modificate după expirarea termenului de valabilitate a codului UIT până la cel mai târziu la data de 25 a lunii următoare celei în care s-a finalizat transportul de bunuri. Cum și unde se pot face aceste modificări după expirarea codului UIT?

Răspuns:

Pornind de la solicitările mediului de afaceri, care au vizat asigurarea mijloacelor necesare corelării între datele raportate de operatorii economici către sistemul RO e-Transport și cele către alte sisteme de declarare ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală, prin O.U.G. nr. 129/2024 de modificare a O.U.G. nr. 41/2022, a fost creat cadrul legal pentru modificarea datelor cu privire la denumire, caracteristici, cantități și contravaloarea bunurilor transportate, operațiunea putând fi realizată doar după expirarea termenului de valabilitate a codului UIT până la cel mai târziu la data de 25 a lunii următoare celei în care s-a finalizat transportul de bunuri. Din punct de vedere informatic, operațiunea de corectare a datelor declarate nu este încă posibilă, aceasta fiind în fază de implementare.

Întrebarea nr. 7

Livrările/achizițiile intracomunitare de bunuri cu o greutate sub 500 kg și o valoare mai mică de 10.000 lei se declară în Sistemul Național RO e-Transport?

Răspuns:

Nu. Prin Sistemul RO e-Transport sunt monitorizate transporturile rutiere pe teritoriul național ale bunurilor cu risc fiscal ridicat și transporturile rutiere internaționale de bunuri, dacă sunt îndeplinite condițiile de greutate sau valoare prevăzute la art. 1 alin. (4) din Ordinul comun nr. 1337/1268/2024, respectiv dacă bunurile sunt transportate rutier cu vehicule care au o masă maximă tehnic admisibilă de minimum 2,5 tone, încărcate cu bunuri cu o masă brută totală mai mare de 500 kg sau o valoare totală mai mare de 10.000 de lei, aferente cel puțin unei partide de bunuri care face obiectul transportului.

Întrebarea nr. 8

Cine confirmă notificarea de transport? Organizatorul, partenerul sau noi?

Răspuns:

Confirmarea transportului de bunuri nu este obligatorie. Aceasta este o opțiune ce permite utilizatorului să confirme transportul bunurilor, să confirme parțial (eventual în corelație cu recepția acestora) sau să infirme transportul

atunci când acesta nu a mai avut loc. Opțiunea este disponibilă utilizatorului care a declarat transportul în Sistemul RO e-Transport pe perioada de valabilitate a codului UIT.

Întrebarea nr. 9

În practică există depozitari/logistici/transportatori care efectuează declararea în contul clienților acestora, dar fără împuternicire, mai precis, o fac în nume propriu, ei figurând ca declarant. Au înțeles probabil (în mod eronat) că ei au această posibilitate de a-și asista clienții, în locul obligației acestora. Concret, n-au înțeles că singurul caz în care pot face asta este cel în care bunurile sunt în tranzit intracomunitar, adică intră și urmează să iasă din România (după formarea unui nou transport), și nu pentru cazurile în care bunurile au destinație finală România. Sunt cazuri în care achizitorii de drept au fost sancționați de ANAF Antifraudă (a existat cod UIT, dar nu a fost pe numele lor). Cu rugămintea de a comenta această situație, pentru a evita o amploare nedorită a fenomenului/sanctiunilor asociate!

Răspuns:

Situația expusă este eronat înțeleasă de depozitarii în cauză. Singura situație în care actul normativ prevede expres în sarcina depozitarului din România obligația de declarare în Sistemul RO e-Transport este prevăzută la art. 8¹ lit. d) din O.U.G. nr. 41/2022 și se referă la „(...) cazul bunurilor care fac obiectul tranzacțiilor intracomunitare aflate în tranzit, atât pentru bunurile descărcate pe teritoriul României spre depozitare sau pentru formarea unui nou transport din una sau mai multe partide de bunuri, cât și pentru bunurile încărcate după depozitare sau după formarea unui nou transport pe teritoriul național din una sau mai multe partide de bunuri”. Asumarea responsabilității declarării unui transport de bunuri în numele clientului (beneficiarului real al bunurilor transportate) poate atrage după sine inconveniente pentru ambele părți. Astfel, declarantul poate deveni obiectul verificărilor fiscale, deoarece între datele declarate de sine ca achiziții intracomunitare, conform exemplului dat, în Sistemul RO e-Transport și datele declarate prin decontul de TVA D300 și/sau declarația recapitulativă D390 vor lua naștere neconcordanțe. În același timp, în cazul unor verificări operative sau ulterioare finalizării transportului, se poate constata că pentru bunurile transportate nu a fost obținut un cod UIT valid de utilizatorul care avea obligația de declarare în Sistemul RO e-Transport, acesta fiind pasibil de sancționare. Singura cale prin care depozitarul (A) poate obține codul UIT în numele clientului său (B), cu respectarea cerințelor cadrului legal RO e-Transport, este aceea în care clientul (B) desemnează/împuternicește personal din cadrul depozitarului (A) pentru a avea acces la SPV-ul firmei (B).

Întrebarea nr. 10

Care este valoarea mărfurilor care se înregistrează în e-Transport? Am primit notificare e-TVA că diferă. Oare se includ și cheltuieli de manipulare, comisioane etc.?

Răspuns:

Modul în care este stabilită valoarea totală a bunurilor care fac obiectul transportului declarat în Sistemul RO e-Transport este reglementat la art. 3 alin. (9) din Anexa Ordinului comun

nr. 1337/1268/2024, respectiv valoarea cunoscută potrivit documentelor comerciale, financiare sau contabile, după caz, la momentul declarării bunurilor transportate, fără a lua în considerare valoarea TVA. Pentru operațiunile de import, valoarea bunurilor declarate este valoarea înscrisă în factura externă.

În cazul tranzacțiilor comerciale decontate în valută, conversia în lei se va face la cursul de schimb al Băncii Naționale a României, valabil la data declarării transportului în Sistemul RO e-Transport.

Întrebarea nr. 11

Am avut o livrare triunghiulară, unde încărcarea s-a realizat pe teritoriul Bulgariei și livrarea a fost în Germania. Firma care a realizat aceasta are sediul social în România. Se generează cod UIT?

Răspuns:

Prin raportare la obligațiile cumpărătorului revânzător din România 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, firma din România va declara ca loc de start al transportului punctul de trecere a frontierei prin care mijlocul de transport intră în România, iar ca loc final pe teritoriul național, punctul de trecere a frontierei prin care mijlocul de transport iese din România.

Întrebarea nr. 12

Dar dacă discutăm de un vagon care vine atașat la un cap tractor deja aflat în posesia societății – se întocmește cod UIT pentru vagon?

Răspuns:

În ipoteza achiziției intracomunitare a unui vagon (semiremorcă), care intră în România circulând pe roți (nefiind transportat pe platforma altui vehicul rutier), nu există obligația declarării în Sistemul RO e-Transport. Conform prevederilor art. 1 alin. (2) din Anexa Ordinului comun nr. 1337/1268/2024, prin Sistemul RO e-Transport sunt monitorizate transporturile rutiere, însemnând o deplasare cu încărcătură, realizată de un vehicul rutier, efectuată pe drumurile publice, pe teritoriul României.

Întrebarea nr. 13

În cazul deșeurilor metalice, livrăm câte 20 tone pe un transport intern, pe teritoriul României, valoarea depășind 10.000 lei. Avem obligația de a scoate cod UIT și pentru transferul intern? Pentru livrările intracomunitare se declară în sistemul e-Transport.

Răspuns:

Obligația de declarare în Sistemul RO e-Transport subzistă și în cazul transporturilor pe teritoriul național numai în măsura în care produsele menționate (deșeuri metalice) intră în categoria bunurilor cu risc fiscal ridicat, stabilite prin Ordinul nr. 802/2022 al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, încadrându-se la codurile NC 7213 și 7214 și sunt îndeplinite condițiile de masă tehnică admisibilă a vehiculului de transport și masă brută totală sau valoare a partidei de bunuri, obligația de declarare revenind furnizorului.

PREVENIREA ȘI COMBATEREA SPĂLĂRII BANILOR ȘI FINANȚĂRII TERORISMULUI – OBLIGAȚIILE CONSULTANTULUI FISCAL

Rezumat: Materialul cuprinde întrebări și răspunsuri cu privire la aplicarea de către consultanții fiscali a legislației în domeniul combaterii spălării banilor și finanțării terorismului, în conformitate cu Legea nr. 129/2019, cu Ordinul nr. 37/2021 și Normele sectoriale publicate prin HCCF nr. 4/2024.

Cuvinte-cheie: consultanță fiscală; spălarea banilor și finanțarea terorismului; cunoașterea clientelei; raport de tranzacții suspecte; riscuri de expunere la operațiuni de spălare de bani.

Prevention and combating of money laundering and terrorism financing – obligations of the tax advisor

Abstract: The material contains questions and answers regarding the application by tax advisors of legislation in the field of combating money laundering and terrorism financing, in accordance with Law no. 129/2019, Order no. 37/2021, and the sectoral rules published through HCCF no. 4/2024.

Keywords: tax consultancy; money laundering and terrorism financing; client due diligence; suspicious transaction report; exposure risks to money laundering operations.

Laura VORNICEANU – Consultant fiscal, consultant privind prevenirea și combaterea spălării banilor, auditor financiar, Griffin Corporation SRL

Întrebarea nr. 1 Vă rugăm să ne ajutați cu informații privind conținutul procedurilor privind combaterea spălării banilor și finanțării terorismului!

Răspuns:

Normele și procedurile pentru combaterea spălării banilor și finanțării terorismului (CSB/FT) fac parte din documentația obligatorie pe care entitățile raportoare trebuie să o întocmească. Consultantul fiscal, fie că își desfășoară activitatea ca persoană fizică autorizată, fie are calitate de societate comercială, este entitate raportoare în baza Legii nr. 129/2019 și are de îndeplinit o serie de obligații privind realizarea unei documentații interne și aplicarea unor măsuri de cunoaștere a clientelei sale.

Documentația pe care consultantul trebuie să o dețină în cabinetul său cuprinde:

1. Dosarul consultantului persoană fizică/societate
 2. Dosarele clienților
- 1. Dosarul consultantului persoană fizică/societate** include o documentație proprie de analiză de risc, evaluarea activității proprii, procedura proprie de lucru, alte acte obligatorii prin lege, după cum urmează:
- a. Decizie internă de numire a persoanei desemnate
 - b. Politica internă privind modalitatea de analiză a riscului de SB/FT

- c. Norma și procedura internă privind CSB/FT la nivel de entitate
- d. Mecanisme de control intern al activității de CSB/FT
- e. Ghidurile de CSB/FT emise de Oficiul Național de Combatere a Spălării Banilor
- f. Tipologii de spălare de bani – relevante pentru activitatea proprie
- g. Legislația în vigoare: Legea nr. 129/2019, cu modificările și completările ulterioare, Ordinul președintelui ONPCSB nr. 37/2021 privind normele de aplicare a Legii nr. 129/2019, Normele sectoriale pentru consultanții fiscali emise de Camera Consultanților Fiscali, O.G. nr. 71/2001 privind activitatea de consultanță fiscală

2. Dosarul clienților trebuie să cuprindă:

- a. Toată documentația privind cunoașterea clientelei
- b. Copii privind actele de identitate ale Beneficiarilor Reali, ale administratorilor, persoanelor care reprezintă legal societatea
- c. Copii privind actul constitutiv/statutul societății/alte documente similare privind înființarea și funcționarea unei societăți
- d. Documentele care atestă realizarea cunoașterii clientelei și a beneficiarilor reali, obținute fie de la client, de pe internet, de la ONRC, de la Registrul Beneficiarilor Reali, alte surse
- e. Dovada verificării sancțiunilor internaționale
- f. Documente privind aplicarea sistemului de detectare a Persoanelor Expuse Public (PEP)

- g. Analiza de risc a clientului și încadrarea în Registrul clienților
- h. Alte documente relevante

Întrebarea nr. 2

Vă rugăm să ne precizați cum se pregătesc procedurile privind AML, să ne dați câteva indicații sau un plan de întocmire a acestora!

Răspuns:

Politicile interne, normele și procedurile privind combaterea spălării banilor și finanțării terorismului se întocmesc în conformitate cu volumul de activitate al consultantului fiscal, proporțional cu activitățile desfășurate. În situația în care consultantul fiscal prestează și alte servicii economice, cum ar fi expertiza contabilă, consultanță de afaceri, audit financiar, ar trebui ca pentru fiecare tip de activitate consultantul să creeze o procedură specifică de lucru pentru combaterea spălării banilor la nivel de entitate. Se pot crea norme și proceduri diferite dacă activitățile sunt complexe și se desfășoară pe departamente sau în locații diferite sau în cadrul aceleiași norme sau proceduri, prin capitole distincte în care se precizează obligațiile specifice fiecărei activități în parte.

Persoanele fizice autorizate care nu au o activitate foarte complexă și au un volum de lucru mai mic vor crea proceduri care vor fi mai restrânse decât companiile care au mai multe departamente de consultanță, audit și contabilitate sau care dețin mai multe puncte de lucru în mai multe locații/orașe.

Indiferent de volumul de activitate al consultantului, fie că vorbim de o persoană fizică sau o persoană juridică (societate), conținutul procedurilor și normelor interne trebuie să cuprindă aceleași capitole, care să includă cel puțin elementele obligatorii, așa cum sunt prevăzute de Legea nr. 129/2019, după cum urmează:

- Modalitatea de analiză a riscurilor proprii activității și de analiză a riscurilor la nivel de sector
- Aspecte privind modalitatea de aplicare a măsurilor standard de cunoaștere a clientelei
- Aspecte privind modalitatea de aplicare a măsurilor simplificate de cunoaștere a clientelei
- Aspecte privind modalitatea de aplicare a măsurilor suplimentare de cunoaștere a clientelei
- Sistemul de detectare PEP – descriere și documentație
- Beneficiarul real – definiție și modalități concrete de căutare/identificare, acte/documentele care se păstrează, aspecte privind protecția datelor personale și limitele legii în domeniul GDPR
- Centralizarea elementelor de risc care rezultă din aplicarea măsurilor de cunoaștere a clientelei într-o matrice de risc
- Registrul clienților
- Modalitatea de colectare și păstrare a documentelor
- Modalitatea de numire/angajare a Persoanei responsabile/desemnate
- Alte elemente relevante

Întrebarea nr. 3

Putem să primim un draft de proceduri interne în domeniul CSB/FT?

Răspuns:

Nu recomandăm să apelați la drafturi standard de proceduri în domeniul combaterii spălării banilor și finanțării terorismului.

Din experiența obținută în urma asistării la controalele din partea Oficiului Național de Prevenire și Combateră a Spălării Banilor, nu este suficient ca entitatea raportoare să dețină o procedură standard. Aceasta trebuie scrisă și aplicată în mod concret la activitatea proprie, dezvoltată strict pe serviciile pe care le desfășoară consultantul fiscal, adaptată, astfel, volumului de activitate.

Întrebarea nr. 4

Cum se poate eficientiza activitatea consultantilor prin actualizarea cadrului legislativ?

Răspuns:

Cadrul legislativ din România se actualizează permanent și include transpunerea reglementărilor în domeniul CSB/FT elaborate la nivelul UE, după cum urmează:

- Legea nr. 129/21.07.2019 transpune: Directiva (UE) 2018/843, de modificare a Directivei (UE) 2015/849 a Directivelor 2009/138/CE și 2013/36/UE, standardele internaționale în domeniul prevenirii și combaterii spălării banilor și finanțării terorismului;
- Legea nr. 86/2025, publicată în M. Of. nr. 483 din 23 mai 2025, de modificare a Legii nr. 129/2019 – transpune parțial Directiva (UE) 2024/1640;
- Ordinul nr. 37/02.03.2021 privind Normele de aplicare a prevederilor Legii nr. 129/2019 pentru prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului;
- O.U.G. nr. 202/2008 privind punerea în aplicare a sancțiunilor internaționale (O.U.G. nr. 135/2024);
- H.G. nr. 603/2011 privind modul de punere în aplicare a sancțiunilor internaționale, ONPCSB;
- Hotărârea CCF nr. 4/2024.

Reglementările Uniunii Europene (menționate mai jos) se vor aplica, în principal, începând cu luna iulie 2027, după cum urmează:

1. Directiva a 6-a AML – 2024/1640 cuprinde mecanismele pe care statele membre trebuie să le implementeze pentru prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului, precum și reglementările impuse unităților financiare naționale în activitatea de supraveghere națională (ONPCSB);
2. Directiva (UE) 2024/1654 privind accesul autorităților competente la registrele centralizate de conturi bancare prin sistemul de interconectare și măsuri tehnice de facilitare a utilizării evidențelor tranzacțiilor;
3. Regulamentul (UE) AML nr. 2024/1640 – privind prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul CSB/FT; regulile sunt direct aplicabile: armonizarea și abordarea pe bază de risc. Se aplică începând cu 10 iulie 2027;
4. Regulamentul (UE) AML nr. 2024/1620 – de instituire a AMLA și de modificare a Regulamentelor (UE) nr. 1093/2010 și nr. 1095/2010. Se aplică începând cu 10 iulie 2027.

Regulamentele sunt obligatorii pentru toate statele membre și se aplică ca atare. Prin regulamentele Uniunii Europene se dorește uniformizare în aplicarea legislației. Directivele menționate se vor transpune prin lege internă și trebuie să fie implementate până la 10 iulie 2027.

România nu poate interveni cu legislație națională diferită de reglementările Uniunii Europene; totuși, transpunerea Directivelor în legislația națională trebuie să țină cont de specificul legislației interne.

Atunci când transpune o Directivă, legiuitorul național trebuie să adopte un act de transpunere sau o „măsură națională de punere în aplicare”, pentru a transpune directivele în dreptul intern și să adapteze legislația națională conform obiectivelor definite în directivă. Astăzi, transpunerea Directivei în domeniul AML a fost realizată, în principal, prin apariția și modificarea periodică a Legii nr. 129/2019.

Eficiențizarea activității consultanților fiscali ține și de conduita acestora în raport cu respectarea legislației, de modalitatea de aplicare în activitatea practică a obligațiilor legale și de prevenire a situațiilor de expunere la operațiunile de spălare de bani. O conduită preventivă și atentă la riscuri permite legiuitorului să intervină cu reglementări restrictive doar atunci când pericolul economic și social necesită intervenția coercitivă a statului.

Întrebarea nr. 5

Vă rugăm să ne precizați care este rolul registrelor centrale care conțin informații privind beneficiarii reali!

Răspuns:

Informațiile privind beneficiarii reali sunt înregistrate la nivelul României, conform art. 19 din Legea nr. 129/2019, în următoarele registre centrale:

1. Registrul central organizat la nivelul Oficiului Național al Registrului Comerțului pentru persoanele juridice care au obligația de înmatriculare în registrul comerțului;
2. Registrul central organizat la nivelul Ministerului Justiției pentru asociații și fundații;
3. Registrul central organizat la nivelul Agenției Naționale de Administrare Fiscală în cazul fiduciilor sau construcțiilor juridice similare.

Rolul acestor registre:

Registrele centrale menționate sunt interconectate prin intermediul platformei centrale europene instituite prin art. 22 alin. (1) din Directiva (UE) 2017/1132 a Parlamentului European și a Consiliului din 14 iunie 2017 privind anumite aspecte ale dreptului societăților comerciale.

Informațiile înregistrate în aceste registre sunt disponibile prin intermediul registrelor naționale și prin sistemul de interconectare a registrelor timp de 10 ani după ce persoana juridică a fost radiată, respectiv după ce motivele de înregistrare a informațiilor privind beneficiarul real al fiduciilor/construcțiilor juridice similare au încetat să existe.

Autoritățile prevăzute cooperează cu autoritățile care gestionează registre similare din alte state membre și cu Comisia Europeană în scopul punerii în aplicare a diferitelor tipuri de acces la registre.

Informațiile cuprinse în registre trebuie să fie adecvate, corecte și actualizate. Autoritățile care le dețin verifică aceste aspecte și actualizează propriile registre. Autoritățile care au acces la registrele beneficiarilor reali, în măsura în care această cerință nu interferează nejustificat cu atribuțiile lor legale, informează Oficiul și autoritățile care gestionează aceste registre cu privire la orice neconcordanță între informațiile disponibile în registrele centrale privind beneficiarii reali și informațiile privind beneficiarii reali pe care le dețin.

Întrebarea nr. 6

Vă rugăm să ne precizați care sunt formularele specifice cabinetelor de consultanță fiscală!

Răspuns:

Documentele AML specifice pentru consultanții fiscali sunt:

- Politica internă
- Normele și procedurile interne
- Mecanismele de control intern
- Raportul de audit AML (pentru companiile mari, unde legea impune)
- Dosarul clientului
- Analiza de risc a activității și a clientelei
- Registrul clienților, clasificați pe categorii de risc

Politicile interne, normele și procedurile privind combaterea spălării banilor și finanțării terorismului se întocmesc în conformitate cu volumul de activitate al consultantului fiscal, proporțional cu activitățile desfășurate. În situația în care consultantul fiscal prestează și alte servicii economice, cum ar fi expertiza contabilă, consultanță de afaceri, audit financiar, ar trebui ca pentru fiecare tip de activitate consultantul să creeze o procedură specifică de lucru pentru combaterea spălării banilor la nivel de entitate. Aceasta poate fi inclusă într-o singură procedură, dar în subcapitole diferite.

Indiferent de volumul de activitate al consultantului, fie persoană fizică sau juridică (societate), conținutul procedurilor și normelor interne trebuie să cuprindă aceleași capitole, care să includă cel puțin elementele obligatorii, așa cum sunt ele prevăzute de Legea nr. 129/2019:

- Modalitatea de analiză a riscurilor proprii activității și de analiză a riscurilor la nivel de sector
- Aspecte privind modalitatea de aplicare a măsurilor standard de cunoaștere a clientelei
- Aspecte privind modalitatea de aplicare a măsurilor simplificate de cunoaștere a clientelei
- Aspecte privind modalitatea de aplicare a măsurilor suplimentare de cunoaștere a clientelei
- Sistemul de detectare PEP – descriere și documentație
- Beneficiarul real – definiție și modalități concrete de căutare/identificare, actele/documentele care se păstrează, aspecte privind protecția datelor personale și limitele legii în domeniul GDPR
- Centralizarea elementelor de risc care rezultă din aplicarea măsurilor de cunoaștere a clientelei într-o matrice de risc
- Registrul clienților
- Modalitatea de colectare și păstrare a documentelor
- Modalitatea de numire/angajare a Persoanei responsabile/desemnate
- Alte elemente relevante

Nu recomandăm să apelați la drafturi standard de proceduri în domeniul combaterii spălării banilor și finanțării terorismului. Procedura internă trebuie concepută și ajustată la nivelul activității proprii, dezvoltată strict pentru serviciile pe care le desfășoară consultantul fiscal, adaptată astfel volumului de activitate.

Întrebarea nr. 7

Dacă o entitate raportoare transmite un raport de tranzacții suspecte privind un client, acest lucru i se face cunoscut clientului în cazul în care primește control de la Oficiu, în urma raportării efectuate?

Răspuns:

Persoana desemnată/responsabilă care a transmis un raport de tranzacții suspecte are obligația de a nu transmite astfel

de informații, conform art. 38 din Legea nr. 129/2019: „**Art. 38 alin. (2)** – Entitățile raportoare, organele de conducere, de administrare și de control ale entității raportoare, directorii și angajații acestora au obligația de a nu transmite, în afara condițiilor prevăzute de lege, informațiile deținute în legătură cu spălarea banilor și finanțarea terorismului și de a nu divulga clienților vizați sau terților faptul că informațiile sunt în curs de transmitere, au fost sau vor fi transmise în conformitate cu art. 6 sau că este în curs sau ar putea fi efectuată o analiză privind spălarea banilor sau finanțarea terorismului.”

Pentru încălcarea acestei obligații, sancțiunea este răspunderea penală, prevăzută în art. 47 alin. (1): „Nerespectarea obligațiilor prevăzute la art. 38 alin. (1) și (2) constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 6 luni la 3 ani sau cu amendă, dacă fapta nu constituie o infracțiune mai gravă.”

Întrebarea nr. 8

Noi, în calitate de consultanți fiscali, avem obligația de a raporta Oficiului tranzacțiile în numerar echivalente cu pragul minim de 10.000 euro, dacă le identificăm în evidențele clientului? Această obligație poate să revină auditorului, contabilului clientului sau consultantului fiscal?

Răspuns:

Consultantul fiscal (inclusiv auditorul financiar, contabilul extern) nu transmite Rapoarte de Tranzacții în Numerar pentru activitatea clienților săi, însă este obligat să transmită aceste rapoarte pentru propria sa activitate (prin casieria proprie), atunci când tranzacțiile cu numerar, în lei sau valută, a căror limită minimă reprezintă echivalentul în lei a 10.000 euro, inclusiv operațiunile care au o legătură între ele.

Persoana desemnată/responsabilă din cadrul societății respective (client) este cea care transmite raportul de tranzacții în numerar.

Întrebarea nr. 9

Prezentarea informațiilor fără acordul deținătorului este împotriva GDPR? Cum pot să furnizez informații despre clientul meu când eu trebuie să respect legea europeană?

Răspuns:

Prelucrarea datelor în scopul aplicării Legii nr. 129/2019 nu încalcă reglementările europene, fie ele transpuse prin lege internă sau prevăzute în Regulamente UE.

În primul rând, beneficiarii reali ai persoanelor juridice de drept privat și ai fiduciarilor, dar și ai construcțiilor juridice similare au obligația să furnizeze societății/cabinetului dumneavoastră toate informațiile și documentele necesare pentru a îndeplini măsurile de cunoaștere a clientelei, aspect prevăzut de art. 19 din Legea nr. 129/2019.

În conformitate cu art. 22 din Legea nr. 129/2019, datele cu caracter personal ale clientului vor fi prelucrate pe baza legii doar în scopul prevenirii spălării banilor și finanțării terorismului și nu vor fi prelucrate ulterior într-un mod incompatibil cu acest scop. Este interzisă prelucrarea datelor cu caracter personal în alte scopuri, cum ar fi cele comerciale.

Entitatea raportoare comunică potențialului client următoarele informații:

- a) identitatea operatorului și, dacă este cazul, a reprezentantului;
- b) scopul prelucrării a căreia îi sunt destinate datele;
- c) orice alte informații suplimentare, cum ar fi:
 1. destinatarii sau categoriile de destinatari ai datelor;
 2. dacă răspunsurile la întrebări sunt obligatorii sau voluntare, precum și consecințele posibile ale evitării răspunsului.

De reținut, conform art. 22 alin. (4), prelucrarea datelor cu caracter personal, în contextul menționat, este considerată necesară în vederea îndeplinirii unor măsuri de interes public, în conformitate cu Regulamentul (UE) nr. 2016/679 și Regulamentul (UE) nr. 2018/1725.

Întrebarea nr. 10

Vă rugăm să ne precizați care sunt procedurile privind raportarea clienților!

Răspuns:

Raportarea de către entitățile raportoare este stabilită printr-o procedură prevăzută de Ordinul Președintelui Oficiului Național de Prevenire și Combateră a Spălării Banilor nr. 191/2023, publicat în M. Of. nr. 625 din 10 iulie 2023.

Pentru consultanții fiscali, este de reținut că, prin acest ordin, se aprobă:

- a) Forma și conținutul Raportului de tranzacții suspecte pentru entități raportoare bancare și nonbancare, prevăzute în anexa nr. 1 la Ordin;
- b) Forma și conținutul Raportului de tranzacții cu numerar, în lei sau valută, a căror limită minimă reprezintă echivalentul în lei a 10.000 euro, inclusiv operațiunile care au o legătură între ele, pentru entități bancare și nonbancare, prevăzute în anexa nr. 2 la Ordin.

Platforma de raportare se identifică pe site-ul Oficiului Național de Prevenire și Combateră a Spălării Banilor, www.onpcsb.ro.

Entitățile raportoare trebuie să se înregistreze în evidențele ONPCSB, prin accesarea acestei platforme și deschiderea unui cont pe bază de parolă, prin care se vor face raportările. Toate rapoartele transmise sunt confidențiale, platforma este securizată, iar informațiile privind transmitătorul (persoana care face raportul) nu sunt divulgate.

De regulă, persoana desemnată în cadrul entității raportoare este cea care face raportări de tranzacții suspecte, dobândind și calitatea de administrator de cont pe platforma ONPCSB. Însă pot transmite rapoarte de tranzacții suspecte și alte persoane responsabile cu atribuții în acest domeniu sau care suspectează sau au motive rezonabile să suspecteze o posibilă operațiune de spălare de bani.

Consultantul fiscal nu transmite Rapoarte de tranzacții în numerar pentru activitatea clienților săi, însă este obligat să transmită aceste rapoarte pentru propria sa activitate (prin casieria proprie), atunci când tranzacțiile cu numerar, în lei sau valută, a căror limită minimă reprezintă echivalentul în lei a 10.000 euro, inclusiv operațiunile care au o legătură între ele.

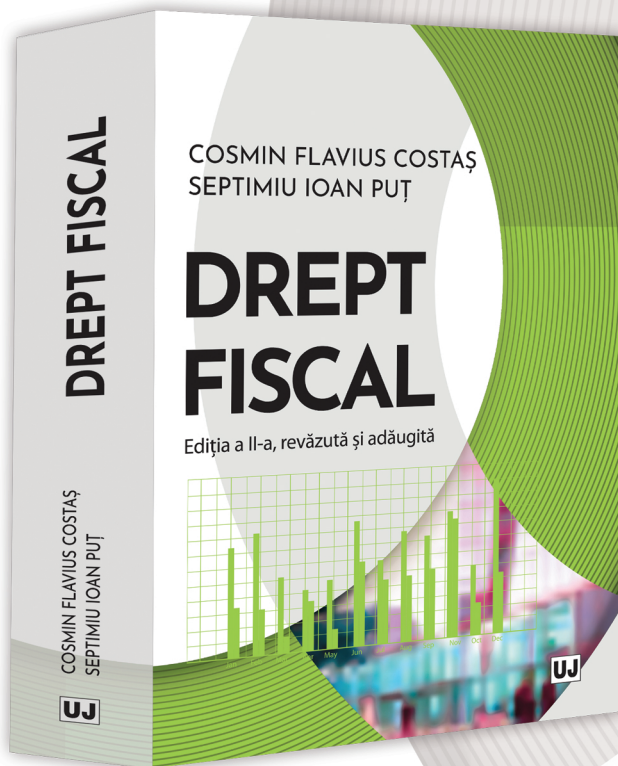


COSMIN FLAVIUS COSTAȘ
MIHAELA TOFAN

DREPT FINANCIAR

Ediția a II-a, revăzută și adăugită

Volumul *Drept financiar*, actualizat la nivelul anului 2025, este conceput în contextul interesului tot mai accentuat pentru finanțele publice, generat de evoluțiile tehnologice, circulația informației și dezbaterile privind deficitul bugetar, împrumuturile publice sau fondurile europene. Lucrarea continuă un proiect academic început în 2023 și propune o abordare dublă, economică și juridică, cu deschidere europeană și internațională. Structurat ca un curs universitar, volumul tratează instituțiile, principiile și regulile esențiale ale dreptului financiar național și european, adresându-se atât studenților, cât și practicienilor și tuturor celor interesați de o mai bună cultură financiară.



COSMIN FLAVIUS COSTAȘ
SEPTIMIU IOAN PUȚ

DREPT FISCAL

Ediția a II-a, revăzută și adăugită

Volumul *Drept fiscal*, ajuns la a doua ediție în 2025, reflectă dinamismul accentuat al dreptului fiscal și adaptarea sa continuă la evoluțiile societății, legislației și jurisprudenței. Lucrarea elimină elementele perimate, integrează noile politici fiscale și cele mai recente evoluții legislative și jurisprudențiale, oferind o abordare actuală și aplicată. Structurat în trei părți esențiale, cursul este destinat unui public universitar larg și surprinde complexitatea fenomenului fiscal într-un context marcat de schimbări majore.



SCANEAZĂ

Comandă acum rapid și comod

021.312.22.21 | 0733.673.555

comenzi@ujmag.ro | www.ujmag.ro



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

