

ANUL XVIII
NR. 88
IULIE-SEPTEMBRIE 2025

[3] 2025

CONSULTANT FISCAL

Director: Radu Bufan
Redactor-șef: Mariana Vizoli

DIN SUMAR

Costin Nanu

ORGANIZARE ȘI DEONTOLOGIE PROFESIONALĂ

Luminița Obaciu

IMPOZIT PE VENIT ȘI CONTRIBUȚII SOCIALE OBLIGATORII (1)

Daniel Jinga

IMPOZITUL PE VENITURILE NEREZIDENȚILOR

Gheorghița Toma

IMPOZITAREA COMPANIILOR

UNIVERSUL JURIDIC



Revistă editată de CCF

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

CONSILIUL SUPERIOR

Dan MANOLESCU
Președinte

Adrian LUCA
Prim-vicepreședinte

Daniela TĂNASE
Vicepreședinte

Romulus Dimitrie BADEA
Vicepreședinte

Maria-Iulia SOBOLEVSKI-DAVID
Vicepreședinte

Sorin-Adrian ROBU
Vicepreședinte

Vasile-Alin NEGRESCU
Vicepreședinte

Mariana VIZOLI
Membru

Ioan SIMION
Membru

Vlad-Constantin BOERIU
Membru

Alexandr MILCEV
Membru

Marian-Alin IRIMIA
Membru

Alin CHITU
Membru

Elena IORDACHE
Membru

Sia-Nicoleta JIRU
Membru

Camera Consultanților Fiscali

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

Director: Radu BUFAN

Redactor-șef: Mariana VIZOLI

Redactor: Andrei MATEI

sumar

Întrebări și răspunsuri

04

Organizare și deontologie profesională

Costin NANU – Assistant Director, Risk Management, Ernst & Young Romania

07

Impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii (1)

Luminița OBACIU – Senior Payroll Partner, Soter & Partners

10

Impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii (2)

Luminița OBACIU – Senior Payroll Partner, Soter & Partners

15

Impozitul pe veniturile nerezidenților

Daniel JINGA – Director, KPMG România

18

Impozitarea companiilor

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

23

Determinarea valorii de tranzacție și a elementelor care se adaugă acesteia. Întrebări și răspunsuri privind aplicarea reglementărilor vamale

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

27

Raportări electronice – SAF-T

Albert FRUTH – Șef-Birou, Elaborare Strategii și Informatizare – Unitatea de Management al Informației, Agenția Națională de Administrare Fiscală

Magdalena GRĂDINARU – Director general adjunct, Activitatea de Control Fiscal, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, Agenția Națională de Administrare Fiscală

30

Prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului – obligațiile consultantului fiscal. Spețe și cazuri practice

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 SOBOLEVSKI DAVID

Prof. univ. dr.
Vasile RĂILEANU

Conf. univ. dr.
Ciprian PĂUN

Mihai BRĂGARU

COLEGIUL DE REDACȚIE

Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA
economist

Dr. Emilian DUCA
consultant fiscal

Dr. Ioan LAZĂR
avocat, drept fiscal, dreptul concurenței

Dr. Mirela BULIGA
avocat, drept fiscal

Tanți ANGHEL
consultant fiscal

Adrian LUCA
consultant fiscal, expert contabil

CONSULTANT FISCAL

Senior editor
Dan MANOLESCU
(legislație, focus)

Senior editor
Ioan SIMION
(internațional)

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

Publisher
EDITURA UNIVERSUL JURIDIC

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

Site
www.ccfiscali.ro
www.ujmag.ro

e-mail
periodice@universuljuridic.ro

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

© Drepturile de autor pentru imaginile publicate aparțin
Editurii Universul Juridic

ISSN 1844 - 3591

ORGANIZARE ȘI DEONTOLOGIE PROFESIONALĂ

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 organizatie profesională.

Rezumat: Întrebările și răspunsurile care urmează au în vedere aspecte cu privire la planificarea fiscală și independența auditorului financiar, precum și activitățile de control întreprinse de CCF în conformitate cu acordul de colaborare între aceasta și ONPCSB.

De asemenea, în cadrul setului de întrebări și răspunsuri, sunt avute în vedere aspecte cu privire la expertiza fiscală, calificările profesionale și abaterile disciplinare.

Cuvinte-cheie: Codul Etic IESBA, expertiză fiscală, legislația pentru prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului.

Organisation and professional ethics

Abstract: *The questions and answers that follow cover issues relating to tax planning and the independence of the financial auditor, as well as control activities undertaken by the CCF in accordance with the co-operation agreement between the CCF and the ONPCSB. The set of questions and answers also covers issues of tax expertise, professional qualifications and disciplinary offences.*

Keywords: *IESBA Code of Ethics, tax expertise, legislation to prevent and combat money laundering and terrorist financing.*

Costin NANU – Assistant Director, Risk Management, Ernst & Young Romania

Întrebarea nr. 1:

Având în vedere recente modificări din luna aprilie 2024 la Codul Etic IESBA (Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili) privind activitățile și serviciile de planificare fiscală și servicii conexe prin includerea a două noi secțiuni 280 (Activitățile de planificare fiscală) și 380 (Serviciile de planificare fiscală), puteți preciza care dintre aceste secțiuni se aplică clienților persoane juridice?

Răspuns:

Luând în considerare clarificările incluse în documentul intitulat „Baza concluziilor”, întocmit de personalul IESBA, în aprilie 2024, precizăm că ambele secțiuni 280 și 380 se aplică atât clienților persoane fizice, cât și clienților persoane

juridice. De asemenea, ambele secțiuni se aplică tuturor entităților, de la entități mici și mijlocii (IMM-uri) până la mari entități multinaționale, indiferent dacă sunt entități de interes public (PIE) sau nu.

Întrebarea nr. 2:

Există acțiuni care pot fi implementate în prestarea serviciilor de planificare fiscală pentru a elimina posibilele amenințări (de exemplu, de interes propriu, de autorevizuire, de reprezentare sau de intimidare)?

Răspuns:

Da, astfel de exemple sunt incluse în textul propus în recente modificări din luna aprilie 2024 la Codul Etic IESBA

(Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili), acestea fiind:

- Consilierea organizației contractante/clientului contractant în vederea structurării acordului de planificare fiscală, astfel încât să fie consecvent cu o interpretare fiscală existentă sau o decizie emisă de autoritățile fiscale relevante;
- Obținerea unei decizii anticipate din partea autorităților fiscale relevante sau a altor autorități, acolo unde este posibil;
- Consilierea conducerii/clientului în vederea încetării acordului de planificare fiscală;
- Recomandarea clientului către un expert din afara firmei profesionistului contabil, care are expertiza și experiența necesare pentru a-l consilia pe client cu privire la acordul de planificare fiscală.

Întrebarea nr. 3:

În cadrul acordului de cooperare între CCF și ONPCSB, încheiat în iulie 2024, printre modalitățile de cooperare în vederea îndeplinirii scopului acestuia au fost menționate și activitățile de control întreprinse de CCF. Care sunt acestea?

Răspuns:

În aplicarea prevederilor art. 26 alin. (1) lit. d) și e) din Legea nr. 129/2019 și efectuarea schimbului de informații privind eficacitatea măsurilor de prevenire și combatere a spălării banilor și a finanțării terorismului, în domeniul specific de activitate, activitatea de control exercitată de CCF va consta în:

- Analiza și evaluarea tuturor documentelor întocmite de entitățile raportoare conform dispozițiilor Legii nr. 129/2019, pentru a se constata dacă acestea respectă prevederile legii, fiind adaptate specificului activității desfășurate de entitatea verificată, iar mecanismele de control intern, precum și prevederile politicilor și normelor interne adoptate în temeiul legii sunt aplicate în mod corespunzător în cadrul activității entităților raportoare care intră sub incidența art. 5 alin. (1) lit. e);
- Comunicarea către ONPCSB a faptelor care constituie contravenție – conform prevederilor Legii nr. 129/2019 – săvârșite de entitățile raportoare pe care le reprezintă și coordonează CCF cu propunerea de sancționare a acestora de către ONPCSB.

Întrebarea nr. 4:

În ce situații poate fi considerată abatere disciplinară efectuarea de expertize fiscale judiciare de către un membru al CCF?

Răspuns:

Conform art. 53 alin. (2) lit. o) din Regulamentul de organizare și funcționare al Camerei Consultanților Fiscali, aprobat prin Hotărârea Consiliului Superior al Camerei Consultanților Fiscali nr. 3/2022, cu modificările și completările ulterioare, „constituie abateri disciplinare următoarele fapte săvârșite de membrii Camerei: (...) o) acceptarea și/sau întocmirea unei expertize fiscale de către consultanții fiscali care nu figurează în lista consultanților fiscali cu drept de a efectua expertize fiscale judiciare, la data acceptării și/sau întocmirii acestora”.

Întrebarea nr. 5:

În ce condiții se poate pierde calitatea de consultant fiscal asistent?

Răspuns:

Conform art. 3 alin. (5²) din Regulamentul de organizare și funcționare al Camerei Consultanților Fiscali, aprobat prin Hotărârea Consiliului Superior al Camerei Consultanților Fiscali nr. 3/2022, cu modificările și completările ulterioare, „consultantul fiscal asistent care nu a respectat prevederile alin. (5) și (5¹) cu privire la participarea la examenul de atribuire a calității de consultant fiscal sau nu a promovat în perioada prevăzută la alin. (5¹) își pierde de drept calitatea de consultant fiscal asistent și este radiat din oficiu din Registrul consultanților fiscali și al societăților de consultanță fiscală, de la capitolul «Consultanți fiscali asistenți», prin decizie a directorului executiv. Radierea este definitivă, prin excepție de la prevederile art. 13”.

Întrebarea nr. 6:

Când este necesară asigurarea funcției de audit independent în îndeplinirea obligațiilor ce revin entităților raportoare, conform prevederilor Legii nr. 129/2019?

Răspuns:

Conform art. 9 alin. (8) din Normele profesionale sectoriale privind instituirea măsurilor de prevenire și combatere a spălării banilor și a finanțării terorismului, specifice activității de consultanță fiscală, aprobate prin Hotărârea CCF nr. 4/2024:

„În aplicarea art. 24 alin. (2) din Legea nr. 129/2019, societățile de consultanță fiscală asigură o funcție de audit independent în scopul testării eficienței și modalităților concrete de aplicare a politicilor și normelor interne, mecanismelor de control intern și procedurilor de administrare a riscurilor de spălare a banilor și de finanțare a terorismului, atunci când, în ultimul exercițiu financiar încheiat, depășesc cel puțin două dintre următoarele criterii:

- a) total active: 16.000.000 lei;

- b) total cifră de afaceri netă: 32.000.000 lei;
- c) numărul mediu de salariați: 50.”

Întrebarea nr. 7:

Poate un consultant fiscal persoană fizică să efectueze o expertiză fiscală judiciară în calitate de expert desemnat dacă are și calitate de auditor financiar pentru aceeași persoană juridică și aceeași perioadă?

Răspuns:

Conform art. 2 alin. (2) lit. b) din Hotărârea CCF nr. 8/2015 privind stabilirea cazurilor de incompatibilitate în efectuarea activității de consultant fiscală, această situație se referă la un caz de incompatibilitate specială, dacă perioada auditată este aceeași, total sau parțial, cu perioada pentru care este solicitată expertiza fiscală judiciară respectivă. Astfel:

„Consultanții fiscali persoane fizice care au și calitatea de experți contabili sau auditori financiari sunt incompatibili să presteze activitățile prevăzute la art. 3 alin. (1) lit. c) și g) din Ordonanța Guvernului nr. 71/2001, aprobată cu modificări prin Legea nr. 198/2002, cu modificările și completările ulterioare, precum și să realizeze expertize fiscale extrajudiciare la solicitarea autorităților publice, dacă: (...) b) în calitate de auditori financiari, au efectuat audit financiar pentru perioada de timp comună parțial sau în totalitate cu perioada pentru care se dorește certificarea declarațiilor fiscale sau efectuarea expertizei judiciare în calitate de expert desemnat ori a expertizei extrajudiciare atunci când este solicitată de autorități publice, pentru aceeași persoană fizică sau juridică.”

Întrebarea nr. 8:

Un consultant fiscal care a obținut calificarea profesională în Germania poate să presteze servicii de consultanță fiscală în România?

Răspuns:

Da. Conform art. 21⁹ alin. (1) din O.G. nr. 71/2001 privind organizarea și exercitarea activității de consultanță fiscală – text actualizat cu modificările și completările ulterioare, „consultanții fiscali provenind din statele membre ale Uniunii Europene și ale Spațiului Economic European pot desfășura activități de consultant fiscal în România sub forma prestării de servicii”, iar, conform art. 21⁹ alin. (4) din

aceeași O.G. nr. 71/2001, „consultantul fiscal care prestează servicii în România este obligat să dovedească autorităților române calitatea de consultant fiscal dobândită într-un stat membru din Uniunea Europeană sau al Spațiului Economic European”.

Întrebarea nr. 9:

Persoana juridică, membră CCF, trebuie să informeze CCF dacă a intervenit o modificare a sediului acesteia?

Răspuns:

Da. Conform art. 10 alin. (2) lit. a) din Regulamentul de organizare și funcționare al Camerei Consultanților Fiscali, aprobat prin Hotărârea Consiliului Superior al Camerei Consultanților Fiscali nr. 3/2022, cu modificările și completările ulterioare:

„Membrii Camerei persoane juridice sunt obligați să comunice Camerei, în scris, în termen de până la 30 de zile, producerea unor evenimente semnificative în activitatea acestora, menționând toate informațiile și atașând toate documentele corespunzătoare, după cum urmează:

- a) schimbarea denumirii și/sau a sediului, situație în care se va solicita în scris Camerei eliberarea unei noi autorizații;”

Întrebarea nr. 10:

Care este termenul pentru depunerea unei contestații în cazul unei abateri disciplinare?

Răspuns:

Conform art. 60 din Regulamentul de organizare și funcționare al Camerei Consultanților Fiscali, aprobat prin Hotărârea Consiliului Superior al Camerei Consultanților Fiscali nr. 3/2022, cu modificările și completările ulterioare:

„Decizia Consiliului superior privind sancționarea disciplinară poate fi contestată, în termen de 30 de zile de la comunicare, de către persoana reclamată. Contestația se soluționează de către Comisia de apel a Camerei și trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- a) să fie formulată în scris, cu indicarea numărului deciziei atacate;
- b) să fie motivată în fapt și în drept;
- c) să fie semnată de către contestatar sau persoana împuternicită, după caz.”

online, cât și la ghișeele inspectoratului teritorial de muncă, doar până la data înregistrării în platforma REGES-ONLINE, fără a depăși data de 31 decembrie 2025.

Astfel, înregistrarea pe noua platforma REGES-ONLINE se poate face oricând, până la termenul-limită de 31 decembrie 2025.

Întrebarea nr. 2:

Sunt administrator la o firmă de contabilitate și nu am angajați, sunt la început și nu pot să angajez; în acest caz, ce pot face? Pot, în continuare, să fac și acest serviciu sau nu, ce soluție vedeți?

Răspuns:

Conform Ordinului nr. 1107/2025 pentru aprobarea Procedurii de acces în vederea completării, transmiterii și interogării datelor în/din Registrul general de evidență a salariaților – REGES-ONLINE, angajatorii pot contracta serviciul de completare și transmitere a datelor în Registru, prin încheierea de contracte de prestări servicii cu prestatori, cu respectarea obligațiilor legale privind protecția datelor cu caracter personal. În această situație, completarea și transmiterea datelor în Registru se realizează **de prestatorii contractați sau de către salariații proprii ai acestora, desemnați prin decizie scrisă.**

Astfel, în calitate de prestator, puteți efectua înregistrările în registrul de evidență al salariaților pentru angajatorii cu care ați încheiat contracte de prestări servicii pentru această activitate.

Întrebarea nr. 3:

În procura notarială pentru prestator trebuie să fie specificat ceva anume? Există un model?

Răspuns:

Conform Ordinului nr. 1107/2025 pentru aprobarea Procedurii de acces în vederea completării, transmiterii și interogării datelor în/din Registrul general de evidență a salariaților – REGES-ONLINE, autorizarea accesului la Registru pentru un angajator se face după cum urmează:

- ➔ pentru reprezentanții legali ai angajatorilor înregistrați la Oficiul Național al Registrului Comerțului (ONRC) autorizarea se realizează automat de către sistem, prin verificarea în RECOM a calității solicitantului;
- ➔ pentru reprezentanții legali ai angajatorilor neînregistrați la ONRC, autorizarea se face prin încărcarea în portal a următoarelor documente, pe care se aplică semnătura digitală pentru certificarea conformității cu originalul, și anume: hotărârea judecătorească de înființare sau alt act constitutiv, certificatul de înregistrare fiscală, actul care atestă calitatea de reprezentant legal a solicitantului;
- ➔ pentru împuterniciții desemnați de reprezentanții legali ai angajatorilor cu capital privat, autorizarea se face prin încărcarea în portal a următoarelor documente, pe care se aplică de către respectivii împuterniciți semnătura digitală pentru certificarea conformității cu originalul, și anume: certificat de înregistrare la ONRC sau certificatul de înregistrare fiscală, hotărârea judecătorească de înființare sau alt act constitutiv, împuternicire notarială pentru solicitant sau, după caz, contractul de prestări servicii/actul adițional la acesta din care rezultă obligația prestatorului,

prin reprezentantul legal al acestuia, de creare a contului de acces al angajatorului în Registru;

- ➔ pentru împuterniciții desemnați de reprezentanții legali ai angajatorilor cu capital de stat, autorizarea se face prin încărcarea în portal a următoarelor documente, pe care se aplică semnătura digitală pentru certificarea conformității cu originalul, și anume: act constitutiv, act care atestă calitatea reprezentantului legal, certificatul de înregistrare fiscală și împuternicire semnată digital de către reprezentantul legal sau împuternicire notarială pentru solicitant;
- ➔ pentru reprezentanții legali și împuterniciții angajatorilor prevăzuți de Legea-cadru nr. 153/2017 privind salarizarea personalului plătit din fonduri publice, cu modificările și completările ulterioare, autorizarea se face prin încărcarea în portal a următoarelor documente, pe care se aplică semnătura digitală pentru certificarea conformității cu originalul, și anume: act care atestă calitatea reprezentantului legal, certificatul de înregistrare fiscală și actul administrativ semnat digital de către reprezentantul legal de desemnare a împuternicului.

Astfel, în procura notarială sau în contractul de prestări servicii/actul adițional la acesta, trebuie să se prevadă:

- ➔ obligația prestatorului, prin reprezentantul legal al acestuia, de creare a contului de acces al angajatorului în Registru, dacă se dorește ca această operațiune să fie efectuată direct de către prestator;
- ➔ obligația prestatorului de a întocmi și accesa Registrul general de evidență a salariaților – REGES-ONLINE, denumit în continuare Registru, de a completa și transmite în acesta elementele contractului individual de muncă privind încheierea, modificarea, suspendarea și încetarea acestuia.

Întrebarea nr. 4:

Un CIM pe perioadă determinată se poate modifica într-un CIM pe perioadă nedeterminată?

Răspuns:

Da, modificarea duratei contractului individual de muncă din perioadă determinată în perioadă nedeterminată se poate face prin încheierea unui act adițional la contractul individual de muncă. În această situație, actul adițional trebuie încheiat anterior datei la care era prevăzută încetarea contractului individual de muncă pe perioadă determinată.

Întrebarea nr. 5:

Un administrator care nu are semnătură digitală cum își face contul pe REVISAL? Care sunt pașii?

Răspuns:

Autentificarea în Registrul pentru angajatori se poate face fie cu cont creat anterior pe platforma RoEID, fie cu semnătură digitală confirmată la ANAF.

Autorizarea accesului unui angajator la aplicația REGES-ONLINE se poate face de către prestator, în cazul în care a fost încheiat un contract de prestări servicii în acest sens.

Angajatorii pot contracta serviciul de completare și transmitere a datelor în Registru, prin încheierea de contracte de prestări servicii cu prestatori, cu respectarea obligațiilor legale privind protecția datelor cu caracter personal. În această situație, completarea și transmiterea datelor în Registru

se realizează de către prestatorii contractați sau de către salariații proprii ai acestora, desemnați prin decizie scrisă. Pentru împuterniciții desemnați de reprezentanții legali ai angajatorilor cu capital privat, autorizarea se face prin încărcarea în portal a următoarelor documente, pe care se aplică de către respectivii împuterniciți semnătura digitală pentru certificarea conformității cu originalul, și anume: certificat de înregistrare la ONRC sau certificatul de înregistrare fiscală, hotărârea judecătorească de înființare sau alt act constitutiv, împuternicire notarială pentru solicitant sau, după caz, contractul de prestări servicii/actul adițional la acesta din care rezultă obligația prestatorului, prin reprezentantul legal al acestuia, de creare a contului de acces al angajatorului în Registrul.

Întrebarea nr. 6:

Salariat, persoană pensionată pe caz de boala, grad III, cu drept de muncă 4 ore – pentru orele prestate, impozitul și contribuțiile salariale se calculează la nivelul salariului minim de 4.050 lei sau la nivelul salariului de încadrare de 4 ore?

Răspuns:

Conform prevederilor Codului fiscal, sunt exceptate de la calculul contribuțiilor sociale până la nivelul salariului minim diminuat cu suma de 300 lei categoriile de persoane cărora prin lege li se recunoaște posibilitatea de a lucra mai puțin de 8 ore pe zi. Astfel, în cazul unui salariat care are calitatea de pensionar de invaliditate gradul III, calculul contribuțiilor sociale se va face la venitul efectiv realizat care intră în baza de calcul al contribuțiilor.

Întrebarea nr. 7:

Este un număr limitat de CIM-uri pe care o persoană le poate avea la un angajator sau mai mulți? Ați menționat în timpul cursului că timpul de muncă nu are voie să depășească 12 ore, mă puteți ajuta cu baza legală?

Răspuns:

Conform prevederilor Codului muncii: „Art. 35 alin. (1): Orice salariat are dreptul de a munci la angajatori diferiți sau la același angajator, în baza unor contracte individuale de muncă, fără suprapunerea programului de muncă, beneficiind de salariul corespunzător pentru fiecare dintre acestea. Niciun angajator nu poate aplica un tratament nefavorabil salariatului care își exercită acest drept; (2) Fac excepție de la prevederile alin. (1) situațiile în care prin lege sunt prevăzute incompatibilități pentru cumulul unor funcții.”

Astfel, cu excepția situațiilor în care prin lege sunt prevăzute incompatibilități pentru cumulul de funcții, orice angajat poate încheia contracte de muncă cu mai mulți angajatori. Legea nu prevede un număr maxim de contracte individuale de muncă, însă prevede faptul că în această situație programul de lucru nu trebuie să se suprapună.

În ceea ce privește **durata maximă a timpului de lucru**, Codul muncii prevede ca regulă generală pentru salariații cu timp normal că durata maximă a timpului de lucru săptămânal este de 48 ore, inclusiv orele suplimentare, stabilind și

anumite excepții. Însă, pentru stabilirea duratei maxime zilnice a timpului de lucru, trebuie să avem în vedere obligația instituită de Codul muncii la art. 115 alin. (2) de a acorda salariatului o perioadă de repaus de 24 ore, după o durată zilnică a timpului de muncă de 12 ore.

Întrebarea nr. 8:

Din punctul dumneavoastră de vedere cum trebuie să trecem în CIM programul unui șofer – fix, flexibil sau inegal?

Răspuns:

Programul de lucru va fi reglementat în funcție de modul în care salariatul își desfășoară activitatea. În funcție de specificul unității sau al muncii prestate, se poate opta și pentru o repartizare inegală a timpului de muncă, cu respectarea duratei normale a timpului de muncă de 40 de ore pe săptămână. Modul concret de stabilire a programului de lucru inegal în cadrul săptămânii de lucru de 40 de ore va fi negociat prin contractul colectiv de muncă la nivelul angajatorului sau, în absența acestuia, va fi prevăzut în regulamentul intern.

Programul de lucru inegal poate funcționa numai dacă este specificat expres în contractul individual de muncă.

În cazul programului flexibil, durata zilnică a timpului de muncă este împărțită în două perioade: o perioadă fixă în care personalul se află simultan la locul de muncă și o perioadă variabilă, mobilă, în care salariatul își alege orele de sosire și de plecare, cu respectarea timpului de muncă zilnic.

Astfel, în funcție de modul de organizare a activității șoferului, veți alege varianta de program care se potrivește situației.

Întrebarea nr. 9:

Se întocmește act adițional în cazul suspendării contractului individual de muncă pe perioada concediului medical?

Răspuns:

În cazul concediilor medicale, contractul individual de muncă se suspendă de drept în baza prevederilor art. 50 C. mun. Documentul în baza căruia se operează suspendarea contractului individual de muncă, în cazul concediilor medicale, este certificatul medical.

Astfel, nu se întocmește act adițional de suspendare a contractului individual de muncă pentru cazurile de concedii medicale.

Întrebarea nr. 10:

Referitor la transferarea datelor, din REVISAL se poate exporta un fișier cu toate datele, care acesta se va importa în REGES-ONLINE?

Răspuns: Preluarea datelor din aplicația REVISAL în noua platformă REGES-ONLINE se face automat. Astfel, la prima accesare a platformei, veți găsi datele existente la data accesării. Este important de precizat faptul că, de la data primei accesări a noii platforme pentru un anumit angajator, pentru acel angajator nu veți mai putea face raportări pe REVISAL, ci doar pe noua platformă REGES-ONLINE.

Impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii (2)

Rezumat: Articolul abordează implicațiile fiscale și declarative generate de plata drepturilor salariale în baza unor hotărâri judecătorești, cu accent pe calculul impozitului pe venit și al contribuțiilor sociale obligatorii. Sunt analizate situații speciale precum decesul salariatului, reținerile prin poprire, tratamentul fiscal al decontărilor (de exemplu, Uber, școala privată, asigurări de sănătate pentru salariați și membrii familiei) și regimul fiscal aplicabil veniturilor din drepturi de autor. Totodată, se clarifică regimul juridic al cumulului de contracte de muncă la același angajator, cu referire la normele europene privind repausul zilnic. Materialul oferă soluții concrete, bazate pe legislația în vigoare și jurisprudența relevantă.

Cuvinte-cheie: impozit pe venit, contribuții sociale, hotărâre judecătorească, drepturi salariale, decontări fiscale.

Income tax and compulsory social contributions (2)

Abstract: The article tackles the tax and reporting implications of the payment of wage entitlements on the basis of court judgements, with a focus on the calculation of income tax and compulsory social contributions. Special situations such as death of the employee, garnishment deductions, the tax treatment of settlements (e.g. Uber, private school, health insurance for employees and family members) and the tax treatment of royalty income are analysed. At the same time, it clarifies the legal regime of multiple work contracts with the same employer, with reference to the European rules on daily rest. The material provides concrete solutions based on existing legislation and relevant case law.

Keywords: income tax, social security contributions, court judgement, salary entitlements, tax settlements.

Luminița OBACIU – Senior Payroll Partner, Soter & Partners

Întrebarea nr. 1:

În cazul plății de drepturi salariale, în baza unei hotărâri judecătorești, cum se calculează taxele salariale și cum se declară în declarația 112?

Răspuns:

Cu privire la plata unor drepturi salariale, în baza unei hotărâri judecătorești, se regăsesc mai jos implicațiile fiscale și declarative.

1. Impozit pe venit

Impozitul pe venit **se calculează și se reține la data efectuării plății venitului**. Baza de calcul al impozitului pe venit este

reprezentată de drepturile salariale, nefiind acordate deduceri personale, din care se scad contribuțiile sociale obligatorii. Impozitul pe venit se determină în conformitate cu reglementările legale în vigoare la data plății veniturilor salariale.

Prin urmare, procentul aplicabil pentru calculul impozitului pe venit este cel în vigoare în luna plății, acesta urmând a fi virat la bugetul de stat până pe data de 25 a lunii următoare celei în care venitul este plătit angajatului.

În ștutul de salarii, aferent lunii în care se plătesc drepturile salariale, se vor evidenția venitul brut și impozitul pe venit corespunzător, în sumă integrală. *Din punct de vedere declarativ, impozitul se va înscrie în declarația 112 aferentă acestei luni.*

2. Contribuții sociale

Contribuțiile datorate se calculează la data efectuării plății venitului, însă, potrivit legislației în vigoare, se evidențiază **în lunile la care se referă (sumele se defalcă pe luni și se are în vedere legislația aplicabilă în luna respectivă)** și se virează la bugetul de stat până pe data de 25 a lunii următoare plății venitului. Astfel, sumele acordate în baza unei hotărâri judecătorești vor fi evidențiate în acele luni, cu cotele de contribuții valabile în acele luni.

În ștatele de salarii aferente perioadelor anterioare se vor reflecta venitul brut corespunzător și contribuțiile sociale aferente, fără a se înscrie și impozitul pe venit. *Din punct de vedere declarativ, contribuțiile sociale se vor evidenția în declarațiile aferente lunilor la care se referă, prin rectificarea acestora, până pe data de 25 a lunii următoare plății venitului.*

În **declarația 112 aferentă lunii plății**, contribuțiile sociale aferente perioadei de la data concedierii nelegale până la reintegrarea efectivă se vor completa doar în secțiunea E. În secțiunea A se vor completa contribuțiile sociale **la lunile la care se referă**. Pentru lunile anterioare, restul de plată va fi 0, acesta declarându-se în luna plății (în luna în care salariatul a încasat suma).

Întrebarea nr. 2:

În cazul în care, ulterior hotărârii judecătorești, salariatul a decedat, cum se procedează dacă angajatorul nu a efectuat plata drepturilor salariale anterior decesului salariatului?

Răspuns:

Pentru drepturile salariale datorate salariatului până la data decesului, se vor calcula toate taxele salariale, însă aceste drepturi vor fi plătite soțului supraviețuitor, copiilor majori ai defunctului sau părinților acestuia. Dacă nu există niciuna dintre aceste categorii de persoane, drepturile salariale sunt plătite altor moștenitori, în condițiile dreptului comun.

În cazul în care, în baza hotărârii judecătorești, a fost stabilită și reintegrarea salariatului, însă acesta a decedat, se va opera și încetarea de drept a contractului individual de muncă la data decesului acestuia, în baza art. 56 alin. (1) lit. a) C. mun.

Întrebarea nr. 3:

Reținerile (de exemplu, popriri A.N.A.F., popriri executori judecătorești) primite de societate prin SPV și înregistrate în statul de salarii unde se regăsesc în Declarația 112? În urma căutării nu am regăsit un anume câmp special pentru reflectarea popririlor.

Răspuns:

Conform prevederilor Ordinului comun nr. 723/31/474/1264 al ANAF/CNPP/CNASS/ANOFM din 22.04.2024, SECȚIUNEA E.3., „Date detaliate privind impozitul pe venit și unele contribuții sociale obligatorii, rândul 28, „Suma încasată”, se

completează cu suma încasată efectiv de către angajat, la care se adaugă, după caz, sumele reprezentând debite, pe care angajatorul le reține și le virează în numele acestuia (popririi, pensie alimentară etc.).

În Declarația 112 nu există un rând separat în care să fie evidențiate aceste rețineri.

Întrebarea nr. 4:

Unei persoane încadrate ca administrator în baza unui contract de mandat i se poate deconta școala privată pentru copilul său?

Răspuns:

În situația în care, în contractul de mandat, se reglementează obligația companiei de a deconta școala privată a copilului, acesta reprezintă un venit asimilat salariilor, asupra căruia se calculează toate taxele salariale.

În situația în care taxa școlară a copilului este plătită inițial de administrator, iar ulterior această sumă este decontată de companie, momentul recunoașterii venitului, respectiv momentul la care se vor calcula taxele salariale este acela al decontării.

Întrebarea nr. 5:

Uber decontat pe numele salariației pentru transportul de la domiciliu la locul de muncă și invers este nedeductibil sau și venit de natură salarială?

Răspuns:

Codul fiscal nu impune un mod de realizare a transportului la și de la locul de muncă al angajaților, ci tratează drept neimpozabilă (la nivelul individului) contravaloarea transportului la și de la locul de muncă al salariatului [art. 76 alin. (4) lit. a)]. În ceea ce privește tratamentul fiscal aplicabil decontării contravalorii transportului la și de la locul de muncă, acesta este următorul:

1. Impozitul pe venit:

- Nu reprezintă subiect al impozitului pe venit contravaloarea transportului la și de la locul de muncă suportată pentru salariații care au reședința în localitatea unde se află și locul de muncă, în condițiile în care acest tip de decontare este prevăzut în contractul de muncă sau în regulamentul intern – conform art. 76 alin. (4) lit. a) C. fisc.;
- Nu reprezintă subiect al impozitului pe venit contravaloarea cheltuielilor de deplasare suportate pentru transportul salariaților care au reședința și locul de muncă în localități diferite, în măsura în care nu se asigură acestora locuință sau contravaloarea chiriei – conform art. 76 alin. (4) lit. g) C. fisc.

2. **Contribuțiilor sociale** (CAS, CASS, CAM) – prevederile din această zonă sunt similare celor redactate anterior, astfel:

- Nu este cuprinsă în baza de calcul al contribuțiilor sociale decontarea contravalorii transportului la și de la locul de muncă *salariaților care au reședința în localitatea unde se află și locul de muncă, în condițiile în care acest tip de decontare este prevăzut în contractul de muncă sau în regulamentul intern* – conform art. 142 lit. b) (CAS), art. 157 alin. (2) (CASS), art. 220⁴ alin. (2) (CAM) C. fisc.;
- Nu este cuprinsă în baza de calcul al contribuțiilor sociale decontarea contravalorii cheltuielilor de deplasare pentru transportul salariaților care au reședința și locul de muncă în localități diferite, în măsura în care nu se asigură acestora locuință sau contravaloarea chiriei – conform art. 142 lit. f) (CAS), art. 157 alin. (2) (CASS), art. 220⁴ alin. (2) (CAM) C. fisc.

Atragem atenția că neimpozabilitatea la nivelul salariaților a contravalorii transportului angajaților care au reședința în localitatea unde se află și locul de muncă *este condiționată de includerea unei prevederi cu privire la acest aspect în contractul individual/colectiv de muncă sau în regulamentul intern*. În cazul în care decontarea transportului nu este prevăzută în contractul de muncă sau în regulamentul intern al societății, aceasta reprezintă venit taxabil la nivelul salariatului.

Întrucât prevederile din sfera impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale vorbesc de „*contravaloarea transportului*”, considerăm că, pentru justificarea cheltuielilor cu transportul pentru deplasarea la și de la locul de muncă, indiferent de modul în care se realizează transportul, societatea ar trebui să dețină *documente justificative* privind cheltuielile: deconturi de cheltuieli întocmite de angajat la care să fie anexate abonament RATB/cartelă sau abonament metrou/ bonuri fiscale sau facturi taxi.

Întrebarea nr. 6:

Persoană fizică înregistrează venituri exclusiv din drepturi de proprietate intelectuală, sub plafon. Care sunt reținerile pe care trebuie să le constituie plătitorul de venituri?

Răspuns:

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

- **Impozit** pe venituri din drepturi de autor în cotă de 10% din venitul impozabil (venitul impozabil = venit brut – cotă forfetară 40%).
- **Contribuția de asigurări sociale (CAS):**
 - Dacă venitul net anual este mai mic de 12 salarii minime (din anul obținerii venitului), persoana fizică nu este obligată la plata CAS;

- Dacă venitul net anual > 12 salarii minime, CAS anual este 25% * 12 salarii minime (9.900 lei/an);
- Dacă venitul net anual > 24 salarii minime, CAS anual este 25% * 24 salarii minime (19.800 lei/an).

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

- sunt obținute de la un singur plătitor de venit, iar nivelul net sau brut, după caz, estimat al acestor venituri, pentru anul curent, este cel puțin egal cu 12 salarii minime brute pe țară în vigoare în anul pentru care se datorează contribuția, plătitorul de venit are obligația să calculeze CAS la o bază de calcul stabilită conform celor de mai sus (12 sau 24 salarii minime brute);
- dacă acestea sunt obținute din mai multe surse, iar veniturile nete estimate a se realiza de la cel puțin un plătitor de venit sunt egale sau mai mari decât nivelul a 12 salarii minime brute pe țară în vigoare în anul pentru care se datorează contribuția, contribuabilul desemnează prin contractul încheiat între părți plătitorul de venit de la care venitul realizat este cel puțin egal cu 12 salarii minime brute pe țară și care are obligația să calculeze CAS la o bază de calcul stabilită potrivit celor de mai sus (12 sau 24 salarii minime brute);
- în cazul în care plătitorul de venit desemnat a reținut o contribuție aferentă unei baze de calcul mai mici decât nivelul a 24 de salarii minime brute pe țară, iar nivelul venitului net sau brut, după caz, cumulat realizat este cel puțin egal cu 24 de salarii minime brute pe țară, contribuabilul are obligația depunerii Declarației unice – Capitolul I, *Date privind veniturile realizate*, în vederea stabilirii contribuției de asigurări sociale aferente unei baze de calcul egale cu venitul ales, care nu poate fi mic decât nivelul a 24 de salarii minime brute pe țară, în vigoare în anul pentru care se datorează contribuția. În acest caz, contribuția reținută de către plătitorul de venit este luată în calcul la stabilirea contribuției de asigurări sociale datorate;
- dacă sunt obținute de către persoanele fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor, precum și de persoanele care au calitatea de pensionar, nu se datorează CAS.

Contribuția de asigurări sociale de sănătate (CASS):

- dacă venitul net anual este mai mic de 6 salarii minime (din anul obținerii venitului), persoana fizică nu este obligată la plata CASS;
- dacă venitul net anual > 6 salarii minime, atunci CASS datorată anual este 10% * 6 salarii minime;
- dacă venitul net anual > 12 salarii minime, CASS anual este 10% * 12 salarii minime;
- dacă venitul net anual > 24 salarii minime, CASS anual este 10% * 24 salarii minime.

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

- sunt obținute de la un singur plătitor de venit, iar nivelul net sau brut, după caz, estimat al acestor venituri, pentru anul curent, este cel puțin egal cu 6 salarii minime brute pe țară, în vigoare în anul pentru care se datorează contribuția, plătitorul de venit are obligația să calculeze CASS la o bază de calcul stabilită conform celor de mai sus (6, 12 sau 24 salarii minime brute);
- dacă acestea sunt obținute din mai multe surse, iar veniturile nete estimate a se realiza de la cel puțin un plătitor de venit sunt egale sau mai mari decât nivelul a 6 salarii minime brute pe țară, în vigoare în anul pentru care se datorează contribuția, contribuabilul desemnează prin contractul încheiat între părți plătitorul de venit de la care venitul realizat este cel puțin egal cu 6 salarii minime brute pe țară și care are obligația să calculeze CASS la o bază de calcul stabilită potrivit celor de mai sus (6, 12 sau 24 salarii minime brute);
- în cazul în care plătitorul de venit desemnat a reținut o contribuție aferentă unei baze de calcul mai mici decât nivelul a 12 sau 24 de salarii minime brute pe țară, iar nivelul venitului net sau brut, după caz, cumulat realizat este cel puțin egal cu 12 sau 24 de salarii minime brute pe țară, contribuabilul are obligația depunerii Declarației unice – Capitolul I, *Date privind veniturile realizate*, în vederea stabilirii CASS aferente unei baze de calcul egale cu 12, respectiv cu 24 de salarii minime brute pe țară în vigoare în anul pentru care se datorează contribuția. În acest caz, contribuția reținută de către plătitorul de venit este luată în calcul la stabilirea contribuției de asigurări sociale datorate;
- în cazul în care venitul net din drepturi de proprietate intelectuală, estimat a se realiza din mai multe surse, este superior plafonului 6 salarii minime brute pe țară, dar pe fiecare plătitor de venit nivelul este sub 6 salarii minime brute pe țară, contribuabilul are obligația depunerii Declarației unice – Capitolul II, *Date estimate*;
- în cazul contribuabilului care realizează de la mai mulți plătitori venituri din drepturi de proprietate intelectuală sub nivelul a 6 salarii minime brute pe țară, dar, cumulate, aceste venituri se situează peste nivelul a 6 salarii minime brute pe țară, și care a depus la organul fiscal Declarația unică, iar în cursul anului încheie cu un plătitor de venit un contract a cărui valoare este peste plafonul de 6 salarii minime brute pe țară, nu se aplică reținerea la sursă a contribuției. În această situație, se aplică sistemul de impozitare prin auto-impunere, iar stabilirea contribuției se face prin Declarația unică;
- în situația în care contribuabilul a estimat pentru anul curent un venit net anual cumulat din una sau mai multe

surse și/sau categorii de venituri mai mic decât nivelul a 6 salarii minime brute pe țară, iar venitul net anual cumulat realizat este cel puțin egal cu nivelul a 6 salarii minime brute pe țară, acesta datorează CASS la o bază de calcul stabilită conform celor de mai sus (6, 12 sau 24 salarii minime brute) și are obligația depunerii Declarației unice – Capitolul I, *Date privind veniturile realizate*;

- în cazul în care contribuabilul a estimat pentru anul curent venituri a căror valoare cumulată este cel puțin egală cu 6 salarii minime și depune Declarația unică – Capitolul II, *Date estimate*, însă venitul net anual cumulat este sub nivelul a 6 salarii minime, acesta datorează CASS la o bază de calcul egală cu 6 salarii minime brute pe țară și depune Declarația unică – Capitolul I, *Date privind veniturile realizate*. Sunt exceptate de la această obligație:
 - persoanele care realizează venituri din salarii la un nivel cel puțin egal cu 6 salarii minime brute;
 - persoanele menționate la art. 154 alin. (1) C. fisc. ca fiind exceptate de la plata CASS;
 - persoanele care obțin venituri din activități independente pentru care datorează CASS la un nivel cel puțin egal cu 6 salarii minim brute;
- dacă sunt obținute de către persoanele fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor, precum și de persoanele care au calitatea de pensionar, nu se datorează CASS.

Astfel, în situația unei persoane care obține venituri exclusiv din drepturi de proprietate intelectuală, sub nivelul plafonului anual de 6 salarii minime brute pe țară, plătitorul de venit va calcula și reține doar impozitul pe venit.

Întrebarea nr. 7:

Vă rugăm să ne spuneți, dacă un salariat are 2 contracte individuale de muncă la același angajator, câte ore poate să lucreze și câte ore va avea pe fiecare contract individual de muncă!

Răspuns:

În ceea ce privește durata maximă a timpului de lucru, Codul muncii prevede, ca regulă generală pentru salariații cu timp normal, că durata maximă a timpului de lucru săptămânal este de 48 ore, inclusiv orele suplimentare, stabilind și anumite excepții. Însă, pentru stabilirea duratei maxime zilnice a timpului de lucru, trebuie să avem în vedere obligația instituită de Codul muncii de a acorda salariatului o perioadă de repaus de 24 ore, după o durată zilnică a timpului de muncă de 12 ore.

În cazul în care salariatul prestează munca în baza a două contracte de muncă cu același angajator (un contract de muncă cu timp normal și un alt contract individual de muncă cu timp parțial), această situație trebuie analizată cu atenție, ținând cont și de Hotărârea Curții Europene de Justiție în cauza C-585/19, *Academia de Studii Economice*

din București/Organismul Intermediar pentru Programul Operațional Capital Uman – Ministerul Educației Naționale, prin care se stabilește că:

„În cazul în care un lucrător a încheiat mai multe contracte de muncă cu același angajator, perioada minimă de repaus zilnic se aplică contractelor considerate în ansamblul lor, iar nu fiecăruia dintre contracte luate în considerare în mod separat.”

Astfel, situația în care un salariat are încheiat cu același angajator un contract individual de muncă cu timp normal de 8 ore/zi și 40 ore/săptămână și încă un contract de muncă cu timp parțial de 4 ore/zi este în afara legii, întrucât, în această situație, nu se poate respecta repausul de 24 ore după cele 12 ore lucrate într-o zi. De asemenea, în situația existenței a două contracte individuale de muncă cu același angajator, unul cu 8 ore/zi și al doilea cu 3 ore/zi, se va avea în vedere posibilitatea limitată de prestare a muncii suplimentare, întrucât, în cazul prestării unei ore suplimentare, se ajunge la situația în care salariatul a prestat într-o zi 12 ore de muncă, revenind astfel obligația angajatorului de a acorda 24 ore de repaus.

Întrebarea nr. 8:

Societatea are contract semnat cu Regina Maria pentru asigurări de sănătate atât pentru salariați, cât și pentru membrii familiei. În cazul salariaților, plafonul de 400 euro/an nu este depășit. Care este tratamentul fiscal al acestor beneficiari? Dar în cazul membrilor de familie cum procedăm? Sunt considerate avantaj în natură și apoi impozitate?

Răspuns:

Potrivit art. 76 alin. (4¹) lit. f) C. fisc., constituie **venit neimpozabil la nivelul salariaților, în anumite limite (plafoane) și în anumite condiții**, primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, **suportate de angajator pentru angajații proprii**.

Avantaj	Beneficiar	Impozit pe venit	Contribuții sociale	Impozit pe profit
Abonamente medicale și prime de asigurare de sănătate	Salariați	< 400 euro/an/persoană, dacă intră în plafonul de 33% - NU	< 400 euro/an/persoană, dacă intră în plafonul de 33% - NU	deductibile integral
	Salariați	> 400 euro/an/persoană - DA sau < 400 euro/an/persoană, dacă nu intră în plafonul de 33% - DA, pentru partea care depășește plafonul de 33%	> 400 euro/an/persoană - DA sau < 400 euro/an/persoană, dacă nu intră în plafonul de 33% - DA, pentru partea care depășește plafonul de 33%	deductibile integral

Redăm, în continuare, plafoanele aplicabile (limitele) și condițiile care permit aplicarea neimpozabilității pentru primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, suportate de angajator pentru angajații proprii.

Plafoane aplicabile:

- Plafonul *individual* – maximum **400 de euro anual pentru fiecare salariat** și
- Plafonul *global/lunar* de **33% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat** – abonamentele medicale și primele de asigurare de sănătate [cumulate cu eventuale alte beneficii supuse plafonului global lunar, prevăzute la art. 76 alin. (4¹) C. fisc.] nu depășesc 33% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat de respectivul salariat.

Pentru verificarea încadrării în plafonul anual, cursul de schimb utilizat pentru determinarea echivalentului în euro este cursul EUR/RON comunicat de BNR, în vigoare în ultima zi a lunii pentru care se plătesc drepturile salariale.

Tratamentul este similar și din perspectiva **contribuțiilor sociale**. În acest sens sunt prevederile art. 142 lit. aa¹) pct. 6, art. 157 alin. (2) și art. 220⁴ alin. (2) C. fisc.

Sumele reprezentând primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament suportate de angajator pentru angajații proprii **se consideră venituri aferente lunilor corespunzătoare celor pentru care s-a efectuat plata, pe baza documentelor justificative**.

În cazul neîncadrării în plafoanele menționate, surplusul din cuantumul abonamentelor medicale și/sau primelor de asigurare de sănătate va fi considerat **avantaj de natură salarială**, fiind subiect de impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii.

Din perspectiva impozitului pe profit, cheltuielile reprezentând abonamente medicale și/sau prime de asigurare de sănătate vor fi integral deductibile la calculul rezultatului fiscal (indiferent de regimul fiscal aplicabil acestora la nivelul salariatului). În acest sens sunt prevederile art. 25 alin. (2) C. fisc. și ale pct. 14 din H.G. nr. 1/2016.

În ceea ce privește asigurarea de sănătate suportată de angajator pentru membrii de familie ai salariatului, considerăm că aceasta este un beneficiu acordat salariatului în baza relației de muncă avută cu angajatorul, astfel că reprezintă un venit de natură salarială acordat salariatului, supus tuturor taxelor salariale.

Impozitul pe veniturile nerezidenților

Rezumat: Obligațiile fiscale și de asigurări sociale ale persoanelor fizice care obțin venituri salariale sau alte tipuri de venituri, din România sau străinătate, sunt stabilite în funcție de rezidența fiscală, reședința persoanei, tipul veniturilor și documentele justificative disponibile. Prin urmare, stabilirea obligațiilor fiscale și de asigurări sociale necesită analizarea mai multor factori, ceea ce impune o evaluare globală a fiecărei situații în parte.

Cuvinte-cheie: rezidență fiscală, impozit pe venit, nerezident, contribuții sociale.

Non-resident income tax

Abstract: The tax and social security obligations of individuals earning wage income or other types of income from Romania or abroad are determined according to the tax residence, the person's residence, the type of income and the available supporting documents. Determining tax and social security liabilities therefore requires analysing a number of factors, which calls for a holistic assessment of each individual situation.

Keywords: tax residency, income tax, non-resident, social security contributions.

Daniel JINGA – Director, KPMG România

Întrebarea nr. 1:

O persoană fizică, având cetățenia americană, obține venituri din închiriere proprietate personală în România, închiriată către o persoană juridică, aceasta din urmă reținând la sursă impozitul pe chirie. Persoana fizică mai are obligația de a depune Declarația Unică în scopul plății CASS în România?

Răspuns:

Conform art. 153 C. fisc., „Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și ale acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:

- a) cetățenii români cu domiciliul sau reședința în România;
- b) cetățenii străini și apatrizii care au solicitat și au obținut prelungirea dreptului de ședere temporară ori au domiciliul în România, cu excepția nomazilor digitali, definiți în conformitate cu prevederile art. 2 lit n⁴) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 194/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile în care nomadul digital este prezent pe

teritoriul României pentru o perioadă sau mai multe perioade care nu depășesc 183 de zile pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic vizat;

- c) cetățenii statelor membre ale Uniunii Europene, Spațiului Economic European și ai Confederației Elvețiene care nu dețin o asigurare încheiată pe teritoriul altui stat membru care produce efecte pe teritoriul României, care au solicitat și au obținut dreptul de a sta în România pentru o perioadă de peste 3 luni;

Așadar, dacă persoana fizică nu se încadrează în niciuna dintre situațiile de mai sus, nu va fi considerată contribuabil și, prin urmare, nu va datora CASS în România.

Dacă însă se va încadra în cel puțin una dintre situațiile de mai sus, în cazul în care venitul net (venitul brut din care se deduce o cotă forfetară de 20%) depășește 6 salarii minime brute pe țară, iar persoana fizică nu este supusă legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și ale acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, va datora CASS în România cel puțin la nivelul a 6 salarii minime brute pe țară și maximum la nivelul a 24 de salarii minime brute pe țară.

Întrebarea nr. 2:

O persoană fizică a vândut în decembrie 2024 o parte din acțiunile achiziționate în noiembrie 2023, printr-un broker înregistrat în România. Acțiunile erau deținute la diverse companii din SUA și UE. Brokerul a reținut la sursă impozit pe venit în cotă de 1% și a emis un raport cu profitul și impozitul reținut. În Declarația unică se poate aplica metoda creditului fiscal, în baza acestui raport?

Răspuns:

Răspunsul depinde de rezidența fiscală a persoanei fizice. Mergând pe presupunerea că persoana fizică este rezidentă fiscal în România, înseamnă că România are dreptul de impozitare a veniturilor globale. Așadar, dacă există și alte țări care doresc impozitarea acestor venituri, trebuie analizate prevederile fiecărui tratat de evitare a dublei impunerii aplicabil, pentru a identifica modalitatea de evitare a dublei impunerii, așa cum este prevăzută în tratat.

Întrebarea nr. 3:

Un cetățean român cu carte de identitate emisă în România, domiciliul în România, locuiește și lucrează în Olanda. Este asociat într-o persoană juridică din România și obține dividende din România. Dacă prezintă certificatul de rezidență fiscală din Olanda, cum va fi considerat din perspectiva reținerii la sursă a impozitului pe dividende? Rezident sau nerezident?

Răspuns:

Întrucât persoana fizică îndeplinește cel puțin una dintre condițiile de rezidență fiscală menționate la art. 7 pct. 28 C. fisc. (i.e. domiciliul în România), aceasta este considerată rezidentă fiscală în România (conform legii române).

În situația în care persoana fizică este considerată rezidentă fiscal în Olanda, iar autoritățile din Olanda au emis un *certificat de rezidență fiscală* în baza Convenției de Evitare a Dublei Impunerii între România și Olanda, atunci persoana fizică va putea fi considerată nerezident fiscal în România pe durata valabilității certificatului respectiv (nerezidența confirmată în România, urmare a depunerii *Chestionarului pentru stabilirea rezidenței fiscale la plecarea din România*).

Întrebarea nr. 4:

O societate din SUA trimite un angajat în România pentru a reprezenta societatea. Activitatea se va desfășura pe teritoriul României, iar societatea din SUA va refactura costurile/salariile către o societate din România. Angajatul va fi impozabil în România?

Răspuns:

Conform art. 15 din Convenția pentru Evitarea Dublei Impunerii dintre România și SUA, condițiile pentru care venitul salarial rămâne impozabil numai în SUA (în ipoteza unei persoane fizice rezidente în SUA) sunt următoarele:

- ➔ persoana este prezentă în România pentru o perioadă sau perioade care, în total, nu depășesc 183 de zile în anul impozabil;
- ➔ persoana este un angajat al unei companii rezidente în SUA sau al unui sediu permanent menținut în SUA de către o companie rezidentă în România; și
- ➔ remunerația nu este suportată ca atare de către un sediu permanent pe care cel care angajează îl are în România.

Așadar, în cazul în care condițiile de mai sus nu sunt îndeplinite cumulativ, persoana fizică va fi considerată impozabilă în România pentru veniturile obținute din SUA pentru activitatea desfășurată în România.

Întrebarea nr. 5:

În situația plății unor dividende către persoane fizice nerezidente, asociate într-o societate cu sediul în România, trebuie prezentat un certificat de rezidență fiscală?

Răspuns:

În cazul în care este vorba despre plata dividendelor către persoane fizice nerezidente, conform art. 230 alin. (1) și (2) C. fisc., este necesară prezentarea unui *certificat de rezidență fiscală* pentru a beneficia de prevederile tratatelor de evitare a dublei impunerii și pentru a aplica un tratament fiscal favorabil (dacă este cazul) în ceea ce privește impozitarea dividendelor.

Întrebarea nr. 6: Un cetățean din Danemarca este angajat la o societate din Danemarca. Angajatul a obținut un certificat de înregistrare emis de autoritățile pentru imigrări, care este valabil până în 2026. Angajatul are obligația depunerii formularului pentru stabilirea rezidenței fiscale în România? Societatea din România are obligația reținerii impozitului și a contribuțiilor sociale?

Răspuns:

În cazul în care persoana fizică petrece mai mult de 183 de zile într-o perioadă de orice 12 luni consecutive pe teritoriul României, atunci aceasta are obligația depunerii unui chestionar pentru stabilirea rezidenței fiscale la sosirea în România,

în termen de 30 de zile după cele 183 de zile de prezență în România, conform art. 3 din Ordinul nr. 1099/2016.

În funcție de statutul de rezidență fiscală în România, precum și de eventualele prevederi ale Convenției de Evitare a Dublei Impuneri aplicabile și de regulamentele europene, există posibilitatea ca persoana fizică să datoreze impozit în România pentru întregul venit salarial sau doar pentru o parte din venitul salarial (*i.e.* în funcție de zilele lucrate în România), precum și posibilitatea de a datora contribuții sociale în România. Însă, în general, dacă petrece mai mult de 183 de zile în România, va datora impozit în România care va fi reținut la sursă de către angajator.

În ceea ce privește contribuțiile sociale, angajatul va datora contribuții sociale în România, cu excepția cazului în care va obține un formular A1 dintr-un alt stat membru UE. Având în vedere că este angajat în cadrul unei societăți din România și că desfășoară activitatea în România, cel mai probabil, nu va putea să obțină un formular A1 dintr-un alt stat membru UE, ceea ce înseamnă că va datora și contribuții sociale în România.

Întrebarea nr. 7:

O firmă din România detașează un angajat pentru 8 luni să lucreze la un proiect în Franța. Unde va datora angajatul contribuțiile de asigurări sociale pe durata detașării și ce document este necesar pentru a dovedi acest lucru?

Răspuns:

Pe durata detașării de 8 luni, angajatul va continua să fie asigurat în sistemul de securitate socială din România și va datora contribuțiile sociale în România, nu în Franța. Pentru a dovedi acest lucru autorităților franceze, angajatorul trebuie să obțină formularul A1 de la Casa Națională de Pensii Publice din România, în situația în care toate condițiile impuse de legislație sunt îndeplinite pentru eliberarea formularului A1. Acest document confirmă faptul că angajatul rămâne asigurat în România pe perioada detașării și nu trebuie să fie supus legislației de asigurări sociale din Franța.

Întrebarea nr. 8:

O persoană locuiește în România și lucrează cu normă parțială pentru o firmă din România și, în același timp, are un al doilea contract de muncă la distanță cu o firmă din Italia. În ce țară va plăti contribuțiile sociale și ce document trebuie obținut dacă se deplasează uneori și în Italia?

Răspuns:

Această situație este cunoscută ca pluriactivitate. În situația de pluriactivitate, dacă persoana își desfășoară o parte substanțială (cel puțin 25% din timp sau venituri) a activității în România, ca stat de reședință, va datora contribuțiile sociale doar în România, pentru ambele contracte. Pentru a dovedi acest lucru, trebuie obținut formularul A1 de la Casa Națională de Pensii Publice din România, care atestă aplicarea legislației române de securitate socială.

IMPOZITAREA COMPANIILOR

Rezumat: Materialul surprinde aspecte de aplicare a regulilor de determinare a rezultatului fiscal privind determinarea impozitului pe profit/IMCA sau ICAS, în anumite situații de caz prezentate.

Cuvinte-cheie: activități în sectorul petrolier, impozit specific pe cifra de afaceri, deținere/vânzare titluri de participare, costuri excedentare ale îndatorării, consolidare fiscală.

Company taxation

Abstract: *The material captures aspects of the application of the tax result determination rules relating to the determination of profit tax/IMCA or ICAS, in certain case surveys presented.*

Keywords: activities in the oil sector, specific tax on turnover, holding/sale of equity, excess debt costs, tax consolidation.

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

Întrebarea nr. 1:

O societate care desfășoară activitate principală în domeniul construcțiilor vinde motorină subcontractorilor în cazuri de excepție. Cifra de afaceri este sub 50.000.000 lei. Ce obligații fiscale are societatea în raport cu reglementările aplicabile impozitului suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale? În anul 2024, dar în anul 2025?

Răspuns:

Obligațiile de stabilire a impozitului suplimentar pentru persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale (denumite ICAS) sunt reglementate diferit în anul 2024 în raport cu anul 2025, astfel:

- în anul 2024, potrivit art. 18³ din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt contribuabili persoanele juridice care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale, stabilite prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 5433/2023, alții decât cei prevăzuți la art. 15, care înregistrează în anul precedent o cifră de afaceri de peste 50.000.000 euro. Prin urmare, luând în considerare cifra de afaceri realizată de societatea respectivă, respectiv 50.000.000 lei, aceasta nu datorează ICAS.
- în anul 2025, potrivit art. 46² din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările

ulterioare, sunt contribuabili persoanele juridice române, altele decât cele prevăzute la art. 15, sau persoanele juridice străine care, în mod individual sau într-o formă de asociere, livrează bunuri, prestează servicii pe teritoriul României sau livrează bunuri de pe teritoriul României, care desfășoară activități în sectoarele petrol și gaze naturale, corespunzătoare codurilor CAEN prevăzute de lege.

Codurile CAEN corespunzătoare activităților, principale sau secundare, desfășurate în sectoarele petrol și gaze naturale sunt următoarele:

- a) 0610 – „Extracția petrolului brut”;
- b) 0620 – „Extracția gazelor naturale”;
- c) 0910 – „Activități de servicii anexe extracției petrolului brut și gazelor naturale”;
- d) 1920 – „Fabricarea produselor obținute prin rafinarea petrolului”;
- e) 3522 – „Distribuția combustibililor gazoși, prin conducte”;
- f) 3523 – „Comercializarea combustibililor gazoși, prin conducte”;
- g) 4671 – „Comerț cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși și al produselor derivate”, respectiv 4681 – „Comerț cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși și al produselor derivate”, după caz;
- h) 4730 – „Comerț cu amănuntul al carburanților pentru autovehicule în magazine specializate”, respectiv „Comerț cu amănuntul al carburanților pentru autovehicule”, după caz;
- i) 4950 – „Transporturi prin conducte”.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile aplicabile în anul fiscal 2025, nu mai este relevantă cifra de afaceri realizată de societate, acest impozit fiind datorat dacă societatea are activități secundare corespunzătoare codurilor CAEN 4671 – „Comerț cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși și al produselor derivate”.

Este important de reținut și faptul că, în stabilirea impozitului, se iau în calcul veniturile totale ale societății, din care se scad anumite venituri, prin urmare, va lua în calcul inclusiv veniturile activității principale, respectiv cele realizate din construcții.

Întrebarea nr. 2:

Pentru un nerezident care are cod CAEN din cele în sfera ICAS în 2025, în caz că, în baza contractelor, livrează produse în baza INCOTERMS FOB intră sub incidența ICAS?

Răspuns:

Presupunând că prin referința la livrarea „INCOTERMS FOB” aveți în vedere faptul că persoana juridică străină nu are înregistrare fiscală în România, considerăm că, în această situație, sunt aplicabile regulile fiscale referitoare la persoanele juridice străine care nu au înregistrat un sediu permanent.

Astfel, potrivit prevederilor art. 46² alin. (1¹) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt contribuabili persoanele juridice străine care în mod individual sau într-o formă de asociere livrează bunuri, prestează servicii pe teritoriul României sau livrează bunuri de pe teritoriul României, desfășurând activități în sectoarele petrol și gaze naturale, care nu au înregistrat un sediu permanent în România.

În acest caz, indicatorul VT, prevăzut de formula de calcul, reprezintă veniturile realizate din livrările/prestările de servicii pe teritoriul României, respectiv din livrările de pe teritoriul României corespunzătoare codurilor CAEN prevăzute de lege, stabilite pe baza valorii înscrise în declarația vamală sau în documentele care atestă livrările intracomunitare. În sensul prezentului alineat, livrarea de pe teritoriul României înseamnă orice operațiune care presupune scoaterea bunurilor de pe teritoriul României.

Prin urmare, dacă beneficiarul bunurilor este pe teritoriul României, în cazul prezentat, persoana juridică străină (nerezidentul) datorează ICAS.

Întrebarea nr. 3:

În situația în care o firmă cu activitate de distribuție produse alimentare, care a aplicat IMCA în 2024 și 2025, își extinde gama de produse comercializate și înscrie în statutul societății codul CAEN secundar pentru comercializare combustibil gazos, respectiv 4681 – „Comerț cu ridicata al combustibililor solizi, lichizi și gazoși și al produselor derivate”, va datora doar ICAS, ICAS + IMCA sau ICAS + impozit pe profit?

Răspuns:

În raport cu situația prezentată sunt aplicabile prevederile art. 46² alin. (1⁴) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stabilesc faptul că, în cazul în care, în cursul anului fiscal, persoanele juridice române încep să desfășoare activitățile corespunzătoare codurilor CAEN prevăzute de lege, datorează impozit specific pe cifra de afaceri începând cu trimestrul în care se desfășoară activitățile respective.

În situația în care activitățile respective corespund codurilor CAEN menționate la alin. (1³) din lege, aceste persoane aplică în mod corespunzător, în cursul anului, regulile prevăzute la alin. (1³). Prevederile acestui alineat se aplică și persoanelor juridice nou-înființate în cursul anului fiscal respectiv.

Totodată, trebuie avut în vedere faptul că, potrivit prevederilor art. 45 alin. (21), contribuabilii care intră sub incidența art. 46² din Titlul II¹, pe perioada aplicării acestor prevederi, sunt exceptați de la aplicarea prevederilor art. 18¹.

În acest cadru legal, începând cu trimestrul în care contribuabilul obține venituri din vânzarea combustibililor gazoși, acesta datorează impozit pe profit și suplimentar ICAS.

Întrebarea nr. 4:

O societate care a plătit în 2024 impozit pe profit la nivelul IMCA poate efectua redirectionări pentru efectuarea de sponsorizări calculate la nivelul limitei de impozit pe profit?

Răspuns:

Potrivit prevederilor art. 42 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în cazul în care valoarea stabilită potrivit art. 25 alin. (4) lit. i) C. fisc., diminuată cu sumele reportate, după caz, nu a fost utilizată integral, contribuabilii pot dispune redirectionarea impozitului pe profit, în limita valorii astfel calculate, pentru efectuarea de sponsorizări și/sau acte de mecenat până la termenele de depunere a declarației anuale de impozit pe profit, prin depunerea unui/unor formular/formulare de redirectionare.

Obligația plății sumei redirectionate din impozitul pe profit revine organului fiscal competent. Redirectionarea impozitului pe profit pentru sponsorizarea entităților persoane juridice fără scop lucrativ, inclusiv a unităților de cult, poate fi efectuată doar dacă beneficiarul sponsorizării este înscris, la data plății sumei respective de către organul fiscal, în Registrul entităților/unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale, potrivit art. 25 alin. (4¹) C. fisc.

Acest cadru normativ nu a fost actualizat după instituirea impozitului pe profit la nivelul impozitului minim pe cifra de afaceri (IMCA), astfel încât redirectionarea să poată fi efectuată și când se datorează IMCA. A se vedea și Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3562/2024 pentru aprobarea Procedurii privind redirectionarea impozitului pe profit, potrivit legii, pentru

efectuarea de sponsorizări și/sau acte de mecenat, precum și a modelului și conținutului unor formulare.

Totodată, această procedură nu este prevăzută nici la art. 18¹, unde sunt stabilite regulile pentru anumite scăderi care pot fi efectuate din IMCA, cum este, de exemplu, cea referitoare la valoarea obținută prin aplicarea cotei de 16% asupra cuantumului reprezentând deducerea suplimentară de 50% din cheltuielile eligibile pentru activitățile de cercetare-dezvoltare.

Întrebarea nr. 5:

Cum sunt tratate, din perspectiva impozitului pe profit, veniturile din deținerea și transferul instrumentelor financiare care atestă datoria publică a statului? Sunt venituri impozabile sau neimpozabile la calculul rezultatului fiscal? Dar în cazul unei societăți plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor?

Codul fiscal prevede că astfel de venituri sunt neimpozabile în cazul persoanelor fizice (art. 93), respectiv scutite de impozit în cazul persoanelor nerezidente (art. 229), neexistând însă precizări pentru persoanele juridice române plătitoare de impozit pe profit/impozit pe venitul microîntreprinderilor.

În cazul în care astfel de venituri ar fi impozabile pentru o persoană juridică română, nu ar trebui amendate prevederile Codului fiscal, pentru a se asigura un tratament echitabil între investitori?

Răspuns:

Luând în considerare reglementările în vigoare pentru determinarea impozitului pe profit și îndeosebi prevederile art. 23 și 24 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, veniturile din deținerea și transferul instrumentelor financiare care atestă datoria publică a statului sunt venituri impozabile.

Din perspectiva deținerii acestor instrumente financiare de către microîntreprinderi, veniturile din deținerea și transferul instrumentelor financiare care atestă datoria publică a statului nu fac parte din veniturile care se scad, potrivit prevederilor art. 53 alin. (1) din Legea nr. 227/2015, prin urmare, sunt venituri impozabile.

În ceea ce privește stabilirea bazei impozabile, politica fiscală poate diferenția între sistemele de impozitare, în funcție de obiectivele urmărite.

Întrebarea nr. 6:

Societățile care datorează impozit pe profit la nivelul impozitului minim pe cifra de afaceri trebuie să aplice bonificația (reducerea) conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 153/2020, atunci când calculează impozitul pe profit pentru efectuarea comparației, inclusiv în situația în care impozitul minim este mai mare decât impozitul pe profit?

Răspuns:

Impozitul pe profit care se determină de contribuabilii care intră sub incidența art. 18¹ din Legea nr. 227/2015 se calculează luând în considerare toate regulile fiscale de stabilire prevăzute de Titlul II C. fisc., inclusiv reducerea impozitului pe profit, conform prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 153/2020 pentru instituirea unor măsuri fiscale de stimulare a menținerii/creșterii capitalurilor proprii, precum și pentru completarea unor acte normative, după caz.

În același timp, pentru efectuarea comparației între impozitul pe profit și impozitul minim pe cifra de afaceri, impozitul pe profit trimestrial/anual reprezintă impozitul pe profit înainte de scăderea sumelor potrivit legii, ajustat astfel:

- ➔ din acest impozit pe profit se scad sumele reprezentând sponsorizare/mecenat, alte sume care se scad din impozitul pe profit, potrivit legilor speciale, precum și reducerea impozitului pe profit, conform prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 153/2020 pentru instituirea unor măsuri fiscale de stimulare a menținerii/creșterii capitalurilor proprii, precum și pentru completarea unor acte normative, după caz, și
- ➔ nu se scad sumele reprezentând creditul fiscal extern, impozitul pe profit scutit potrivit art. 22 C. fisc. și impozitul pe profit scutit potrivit Legii cooperăției agricole nr. 566/2004, cu modificările și completările ulterioare, după caz.

Întrebarea nr. 7:

O societate (societatea A) deține acțiuni la altă societate – societatea B (mai mult de 10% pentru o perioadă mai lungă de 1 an) și înstrăinează/cedează aceste acțiuni către un fond de investiții (fără personalitate juridică), primind în schimb acțiunilor pe care le cedează unități de fond în fondul de investiții respectiv (cu ocazia schimbului se va stabili o valoare de piață a acțiunilor, cu ajutorul unui evaluator extern).

7.1. Ce implicații fiscale sunt generate de această operațiune? Generează tranzacția de schimb un eveniment taxabil din perspectiva societății A? Și, dacă da, ce tratament fiscal au veniturile și cheltuielile ocazionate de această tranzacție?

7.2. Ulterior, aceeași firmă tranzacționează unitățile de fond (obținând în principiu un preț de vânzare superior). Ce implicații fiscale derivă din această operațiune? Ce tratament fiscal au veniturile și cheltuielile aferente? Cum se calculează profitul fiscal generat din astfel de tranzacții (care este valoarea „de cost” fiscală a unităților de fond)?

Răspuns:

Pentru stabilirea regimului fiscal al înstrăinării unor acțiuni/unități de fond, din perspectiva stabilirii impozitului pe profit, este necesară definirea acestora, din punct de vedere fiscal.

Astfel, potrivit prevederilor art. 7 pct. 40 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acestea sunt titluri de participare (titlu de participare – orice acțiune sau altă parte socială într-o societate în nume colectiv, societate în comandită simplă, societate pe acțiuni, societate în comandită pe acțiuni, societate cu răspundere limitată sau într-o altă persoană juridică ori deținerile la un fond de investiții).

Luând în considerare această încadrare din punct de vedere fiscal, în ipoteza prezentată, respectiv faptul că deținerea la societatea B este mai mare de 10% și pe o perioadă mai mare de 1 an, la data înstrăinării, sunt aplicabile prevederile art. 23 lit. i) din Legea nr. 227/2015, respectiv sunt venituri neimpozabile. Valoarea acțiunilor scoase din gestiune ca urmare a înstrăinării sunt cheltuieli nedeductibile, în conformitate cu prevederile art. 25 alin. (4) lit. e) C. fisc., fiind cheltuieli aferente veniturilor neimpozabile.

În ceea ce privește înstrăinarea unităților de fond, luând în considerare încadrarea fiscală ca titluri de participare, prezentată anterior, pentru acestea se aplică aceleași reguli fiscale dacă sunt îndeplinite condițiile de deținere.

În ipoteza în care nu sunt îndeplinite condițiile de deținere, veniturile și cheltuielile înregistrate la înstrăinarea unităților de fond sunt impozabile, respectiv deductibile la determinarea impozitului pe profit, iar valoarea fiscală a unităților de fond este valoarea de vânzare a titlurilor de participare reprezentate de acțiuni.

Întrebarea nr. 8:

Cu privire la cheltuielile de îndatorare este prezentată următoarea situație: o societate a contractat în anul 2022 un împrumut de la o persoană juridică afiliată, împrumut pe care l-a folosit pentru alte investiții decât cele eligibile conform Ordinului nr. 10/2024 [a se vedea Ordinul ministrului finanțelor nr. 10/2024 pentru stabilirea activelor care se cuprind în indicatorii I și A prevăzuți la art. 18¹ alin. (3) și art. 46² alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal].

Costurile excedentare ale îndatorării aferente acestui împrumut înregistrate exclusiv în anul 2024 sunt supuse limitei de 500.000 euro? Costurile reportate la 31 decembrie 2023 aferente aceluiași împrumut se pot recupera (presupunând că sunt reunite condițiile) până în limita de 1.000.000-500.000 euro?

Răspuns:

Pentru deducerea cheltuielilor cu dobânzile aferente unui împrumut de la o persoană juridică afiliată, sunt aplicabile prevederile art. 40² alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv contribuabilul are dreptul de a deduce, într-o perioadă fiscală, costurile excedentare ale îndatorării până la plafonul deductibil reprezentat de echivalentul în lei al

sumei de 1.000.000 euro. Costurile excedentare ale îndatorării rezultate din tranzacții/operațiuni care nu finanțează achiziția/producția imobilizărilor în curs de execuție/activelor stabilite potrivit Ordinului ministrului finanțelor nr. 10/2024 menționat și care sunt efectuate cu persoane afiliate, definite potrivit art. 7 pct. 26, se deduc, într-o perioadă fiscală, până la plafonul deductibil reprezentat de echivalentul în lei al sumei de 500.000 euro. Costurile totale excedentare ale îndatorării rezultate din tranzacții/operațiuni efectuate atât cu persoanele afiliate respective, cât și cu persoanele neafiliate, care pot fi deduse într-o perioadă fiscală, nu pot depăși plafonul deductibil reprezentat de echivalentul în lei al sumei de 1.000.000 euro.

În acest cadru legal și raportat la situația prezentată, plafonul deductibil este echivalentul în lei al sumei de 500.000 euro.

Pentru cheltuielile reportate se vor aplica prevederile art. 45 alin. (19), respectiv costurile excedentare ale îndatorării reportate la 31 decembrie 2023, potrivit prevederilor art. 40², se alocă, pentru aplicarea alin. (4) al acestui articol în anii fiscali următori, plafonului deductibil reprezentat de echivalentul în lei al sumei de 1.000.000 euro.

În cazul prezentat, având în vedere faptul că, potrivit art. 42² alin. (2) C. fisc., costurile totale excedentare ale îndatorării rezultate din tranzacții/operațiuni efectuate atât cu persoanele afiliate respective, cât și cu persoanele neafiliate, care pot fi deduse într-o perioadă fiscală, nu pot depăși plafonul deductibil reprezentat de echivalentul în lei al sumei de 1.000.000 euro, iar suma reprezentând echivalentul în lei a 500.000 euro a fost utilizată pentru deducerea costurilor excedentare aferente împrumutului de la persoana afiliată, costurile excedentare ale îndatorării reportate la 31 decembrie 2023 se deduc în limita plafonului deductibil reprezentat de echivalentul în lei al sumei de 500.000 euro (1.000.000-500.000 euro).

Întrebarea nr. 9:

În cazul unui grup fiscal constituit dintr-o entitate care a plătit impozit pe profit la nivelul IMCA și o entitate care aplică doar impozit pe profit, cum se va determina rezultatul grupului: prin însumarea IMCA cu impozit pe profit sau se vor însuma doar impozit pe profit calculat ale celor două companii? Dacă se însumează IMCA cu impozitul pe profit, cum se va completa D-101, cu bifa pe IMCA sau fără?

Răspuns:

Pentru determinarea impozitului datorat la nivelul grupului, se vor avea în vedere prevederile art. 18¹ alin. (8), după cum urmează:

În cazul grupului fiscal, cifra de afaceri de peste 50.000.000 euro se calculează de persoana juridică responsabilă prin însumarea cifrei de afaceri a membrilor grupului fiscal. Celelalte prevederi ale alin. (1) C. fisc., precum și prevederile alin. (2)-(7), (9) și (10) C. fisc., se aplică în mod corespunzător de către membrii/persoana juridică responsabilă, având în vedere și următoarele reguli:

- a) în cazul în care grupul fiscal aplică sistemul de plată trimestrial, fiecare membru al grupului fiscal calculează, trimestrial/anual, după caz, impozitul minim pe cifra de afaceri, potrivit formulei de calcul prevăzute la alin. (3) C. fisc., în funcție de situația individuală și îl comunică persoanei juridice responsabile;
- b) în cazul în care grupul fiscal aplică sistemul anual de plată cu efectuarea de plăți anticipate, fiecare membru al grupului fiscal calculează trimestrial impozitul minim pe cifra de afaceri, potrivit formulei de calcul prevăzute la alin. (3) C. fisc., în funcție de situația individuală și îl comunică persoanei juridice responsabile;
- c) în cazul în care grupul fiscal aplică sistemul anual de plată fără efectuarea de plăți anticipate, pentru determinarea impozitului pe profit anual, fiecare membru al grupului fiscal calculează impozitul minim pe cifra de afaceri, potrivit formulei de calcul prevăzute la alin. (3) C. fisc., în funcție de situația individuală și îl comunică persoanei juridice responsabile;
- d) persoana juridică responsabilă compară impozitul pe profit trimestrial/anual determinat la nivelul grupului, respectiv plățile anticipate, după caz, cu valoarea însumată a impozitelor minime pe cifra de afaceri transmise de membrii grupului fiscal, urmând să aplice prevederile alin. (1) coroborate cu cele ale alin. (5)-(7) și (9). În cazul în care rezultatul fiscal al grupului este pierdere fiscală, impozitul grupului se datorează la nivelul valorii însumate a impozitelor minime pe cifra de afaceri transmise de membrii grupului.

În acest cadru normativ, calculul impozitului pe profit sau al IMCA nu se face individual, ci la nivelul persoanei responsabile. Astfel, persoana juridică responsabilă va compara impozitul pe profit datorat la nivelul grupului cu IMCA datorat tot la nivelul grupului, la sfârșitul perioadei fiind datorat fie impozit pe profit, dacă este mai mare, fie IMCA.

Ilustrarea acestei situații poate fi prezentată, după cum urmează:

Impozit datorat	Membrul grupului 1	Membrul grupului 2	Membrul grupului 3	La nivelul persoanei juridice responsabile
Rezultat fiscal	200.000 pozitiv	(50.000) negativ	(70.000) negativ	80.000 I.P. 80.000*16 = 12.800
IMCA	2.000	4.000	9.000	15.000

Prin urmare, nu vor fi aspecte specifice în depunerea declarației anuale de impozit pe profit.

Întrebarea nr. 10:

O societate efectuează un transfer de active, prin care se transferă o activitate de producție; dacă se obține o contravaloare în bani a activelor mai mare decât valoarea contabilă, acest venit surplus este impozabil?

Răspuns:

Pentru a răspunde în acest caz, vom analiza dacă sunt îndeplinite condițiile de aplicare a regimului fiscal, de transfer neimpozabil, prevăzut de art. 32 C. fisc., respectiv, în principal, dacă:

- ➔ transfer de active – reprezintă operațiunea prin care o societate transferă, fără a fi dizolvată, totalitatea sau una ori mai multe ramuri ale activității sale către altă societate, în schimbul transferării titlurilor de participare reprezentând capitalul societății beneficiare;
- ➔ active și pasive transferate – activele și pasivele societății cedente care, în urma fuziunii, divizării totale sau divizării parțiale, sunt transferate societății beneficiare și care contribuie la generarea profiturilor sau pierderilor luate în calcul la stabilirea bazei de impozitare a societății beneficiare;
- ➔ ramură de activitate – totalitatea activelor și pasivelor unei diviziuni dintr-o societate care, din punct de vedere organizatoric, constituie o activitate independentă, adică o entitate capabilă să funcționeze prin propriile mijloace;
- ➔ valoarea fiscală a titlurilor de participare primite de societatea cedentă este egală cu valoarea fiscală pe care activele și pasivele transferate au avut-o la această societate înainte de efectuarea operațiunii.

Având în vedere faptul că transferul nu a fost remunerat cu titluri de participare, ci cu bani, acesta generează venituri impozabile, cheltuieli deductibile, potrivit prevederilor art. 19 și art. 25 C. fisc.

DETERMINAREA VALORII DE TRANZACȚIE ȘI A ELEMENTELOR CARE SE ADAUGĂ ACESTEIA

Întrebări și răspunsuri privind aplicarea reglementărilor vamale

Rezumat: Pe baza valorii în vamă se stabilesc taxele vamale pentru mărfurile care fac obiectul comerțului internațional. Pentru a fi determinată cât mai obiectiv și pe baze cuantificabile s-au stabilit, în cadrul discuțiilor avute la Organizația Mondială a Comerțului, 6 metode de determinare a valorii în vamă care se aplică succesiv, fără a putea să se inverseze ordinea lor de către autoritățile vamale, numai două dintre acestea, la solicitarea importatorului.

Prima și cea mai des utilizată este valoarea de tranzacție, determinată pe baza valorii facturate a mărfurilor și a condițiilor de livrare INCOTERMS. În schimburile comerciale ale Uniunii Europene cu statele terțe, 90-95% din declarațiile vamale sunt bazate pe valoarea de tranzacție.

Metodele următoare fac obiectul consultării între importator și autoritatea vamală și se bazează, pe de-o parte, pe valori identice sau similare de mărfuri importate anterior existente în baza de date a autorității vamale sau pe determinări ale prețului mărfurilor din țara de import sau metoda valorii calculate pentru mărfurile importate (aceste două metode putând fi inversate la cererea importatorului). În ultimă instanță, se folosește metoda ultimului recurs, care trebuie să fie compatibilă cu principiile și regulile Acordului pentru tarife și comerț GATT.

Cuvinte-cheie: *valoare, pret, taxe, metodă.*

The determination of the transaction value and what is added to it.

Q&A on the application of customs rules

Abstract: Customs duties for goods in international trade are based on the customs value.

In order to determine the customs value as objectively and quantifiably as possible, six methods for determining the customs value have been laid down in discussions at the World Trade Organisation, only two of which are applied in succession, without the customs authorities being able to reverse their order, at the importer's request.

The first and most commonly used is the transaction value, determined on the basis of the invoiced value of the goods and the INCOTERMS delivery terms. In the European Union's trade with third countries, 90-95% of customs declarations are based on transaction value.

The following methods are subject to consultation between the importer and the customs authority and are based, on the one hand, on identical or similar values of previously imported goods in the customs authority's database or on price determinations of the goods in the importing country or the calculated value method for imported goods (these two methods may be reversed at the request of the importer). As a last resort, the last resort method is used, which must be compatible with the principles and rules of the GATT Agreement on Tariffs and Trade.

Keywords: *value, price, tax, method.*

I. Determinarea valorii de tranzacție și a elementelor care se adaugă acesteia

Încă de la înființarea Organizației Mondiale a Comerțului, în 1995, statele membre (166 de state semnatare la data 30 august 2024) au considerat necesară adoptarea de reguli comune aplicabile comerțului internațional pentru mai multe domenii sectoriale, inclusiv privind schimburile de mărfuri pe care le realizează (aproximativ 98% din întreg comerțul mondial, conform raportului organizației pe anul 2024). Acordul de instituire a OMC cuprinde mai multe anexe care conțin acordurile specifice, inclusiv acordurile multilaterale privind comerțul cu bunuri, printre care și acordul privind evaluarea mărfurilor în vamă.

Prima bază pentru determinarea valorii în vamă o reprezintă prețul efectiv plătit sau de plătit de către vânzător cumpărătorului, inclusiv alte cheltuieli suportate de cumpărător separat, neincluse în preț pentru mărfurile importate.

În situația în care valoarea în vamă nu poate fi astfel stabilită, importatorul și autoritatea vamală trebuie să se consulte și să identifice dacă nu există importate anterior mărfuri identice sau similare cu mărfurile declarate.

Dacă nici prin aceste metode nu a putut fi determinată valoarea în vamă, atunci se stabilește utilizând prețurile unui cumpărător independent în țara de import când mărfurile sunt vândute în starea în care au fost importate. Dacă nici prin utilizarea acestei metode nu se ajunge la un rezultat, se utilizează metoda valorii calculate.

Întrucât ambele metode descrise anterior au un anumit grad de dificultate, i se oferă importatorului posibilitatea de a alege una dintre cele două metode pe care o dorește. În ultimă instanță, dacă nici astfel nu se ajunge la rezultat, se utilizează o altă metodă compatibilă cu principiile GATT.

Prin Decizia nr. 94/800/CE a Consiliului UE, acordul a fost acceptat și de statele membre UE în anul 1994 (acordul a fost ratificat de România în 1994, prin Legea nr. 133/1994).

La nivel unional, principalele reglementări privind determinarea valorii în vamă sunt:

- Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului din 9 octombrie 2013 de stabilire a Codului vamal al Uniunii, cu modificările și completările ulterioare;
- Regulamentul delegat (UE) nr. 2016/341 al Comisiei din 17 decembrie 2015 de completare a Regulamentului (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului în ceea ce privește normele tranzitorii pentru anumite dispoziții din Codul vamal al Uniunii, în cazul în care sistemele electronice relevante nu sunt încă operaționale, și de modificare a Regulamentului delegat (UE) nr. 2015/2446 al Comisiei, cu modificările și completările ulterioare;
- Regulamentul delegat al Comisiei (UE) nr. 2015/2446 de completare a Regulamentului (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului în ceea ce privește normele detaliate ale anumitor dispoziții ale Codului vamal al Uniunii, cu modificările și completările ulterioare;

- Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 2015/2447 al Comisiei din 24 noiembrie 2015 de stabilire a unor norme pentru punerea în aplicare a anumitor dispoziții din Regulamentul (UE) nr. 952/2013 al Parlamentului European și al Consiliului de stabilire a Codului vamal al Uniunii, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste regulamente, cu unele excepții, reiau prevederile din acordul privind evaluarea în vamă, reiterând obligativitatea aplicării succesive a metodelor determinării valorii în vamă.

Dacă metoda valorii de tranzacție nu este aplicabilă, celelalte metode secundare de evaluare trebuie aplicate în ordine secvențială.

Valoarea de tranzacție reprezintă prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfuri atunci când sunt vândute pentru export către teritoriul vamal al Uniunii, ajustat, dacă este cazul. Prețul efectiv plătit sau de plătit este plata totală efectuată sau de efectuat de către cumpărător vânzătorului sau de către cumpărător unui terț în beneficiul vânzătorului pentru mărfurile importate și cuprinde toate plățile efectuate sau de efectuat drept condiție a vânzării mărfurilor importate.

La prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfurile importate se adaugă dacă sunt suportate de cumpărător, dar nu sunt incluse în prețul efectiv plătit sau de plătit pentru mărfuri (a):

- (i) comisioanele și cheltuielile de brokeraj, cu excepția comisioanelor de cumpărare;
 - (ii) costul containerelor care, în scopuri vamale, sunt considerate inseparabile de mărfurile în cauză; și
 - (iii) costul ambalajului, care include atât manopera, cât și materialele;
- (b) valoarea, alocată în mod corespunzător, a următoarelor mărfuri și servicii, atunci când sunt furnizate direct sau indirect de către cumpărător gratuit sau la un cost redus pentru utilizare în legătură cu fabricarea sau vânzarea la export a mărfurilor importate, în măsura în care această valoare nu a fost inclusă în prețul efectiv plătit sau de plătit:
- (i) materialele, componentele, piesele de schimb și articole similare încorporate în mărfurile importate;
 - (ii) unelte, vopsele, matrițe și articole similare utilizate la producerea mărfurilor importate;
 - (iii) materiale consumate importate; și
 - (iv) activități de inginerie și de dezvoltare, artă, design, planuri și schițe executate în altă parte decât în Uniune și necesare la producerea mărfurilor importate;
- (c) redevențele și drepturile de licență referitoare la mărfurile evaluate pe care cumpărătorul trebuie să le plătească fie direct, fie indirect, ca o condiție a vânzării mărfurilor evaluate, în măsura în care aceste redevențe și drepturi de licență nu sunt incluse în prețul efectiv plătit sau de plătit;
- (d) valoarea oricărei părți din profitul oricărei revânzări, dispunerii sau utilizări ulterioare a mărfurilor importate care îi revine vânzătorului direct sau indirect; și (e) următoarele costuri, până la locul în care mărfurile sunt introduse pe teritoriul vamal al Uniunii:
- (i) cheltuielile de transport și costul asigurării mărfurilor importate; și
 - (ii) costurile de încărcare și manipulare legate de transportul mărfurilor importate. (2) Orice element care se adaugă,

în conformitate cu alin. (1), la prețul efectiv plătit sau de plătit, se bazează exclusiv pe date obiective și cuantificabile.

Valoarea de tranzacție a mărfurilor vândute pentru export către teritoriul vamal al Uniunii se determină la momentul acceptării declarației vamale pe baza vânzării care a avut loc imediat înainte ca mărfurile să fie introduse pe teritoriul vamal respectiv. În cazul în care mărfurile sunt vândute pentru export către teritoriul vamal al Uniunii nu înainte de a fi introduse pe teritoriul vamal respectiv, ci în timp ce se află în depozitare temporară sau sunt plasate sub un alt regim special decât regimul vamal de tranzit intern, regimul de destinație finală sau regimul de perfecționare pasivă, valoarea de tranzacție se va determina pe baza vânzării respective.

Prețul efectiv plătit sau de plătit în sensul articolului include toate plățile efectuate sau care trebuie efectuate drept condiție a vânzării mărfurilor importate de către cumpărător către oricare dintre următoarele persoane:

- (a) vânzătorul;
- (b) o terță parte în beneficiul vânzătorului;
- (c) o terță parte afiliată cu vânzătorul;
- (d) o terță parte atunci când plata este efectuată către partea respectivă pentru a îndeplini o obligație a vânzătorului. Plățile se pot face cu acreditive sau instrumente negociabile și se pot efectua direct sau indirect.

În cazul în care vânzarea sau prețul mărfurilor importate face obiectul unei condiții sau al unei prestații a cărei valoare poate fi determinată în raport cu mărfurile care se evaluează, se consideră că această valoare face parte din prețul efectiv plătit sau de plătit, cu unele excepții.

Principalul document justificativ care se referă la valoarea de tranzacție declarat este factura.

Prima și principala metodă de determinare a valorii în vamă este metoda „valorii de tranzacție”. Pentru 90-95% din totalul declarațiilor de import din Uniunea Europeană se folosește această metodă.

Determinarea valorii în vamă la importurile de mărfuri din state terțe (din afara Uniunii Europene) este necesară, întrucât un procent îl reprezintă taxele vamale sau, după caz, și unele taxe antidumping, taxe compensatorii sau taxe de salvagardare.

Aceste taxe fac obiectul declarării în vamă și plății către bugetul de stat (din care se rețin 25%, iar 75% sunt considerate resurse proprii tradiționale care se virează la bugetul unional). Totodată, valoarea în vamă, la care se adaugă taxele menționate anterior, reprezintă baza de impozitare a TVA care se achită, de regulă, în vamă, cu unele excepții prevăzute de Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Procentul taxelor, dar și cota de TVA aferentă fiecărui produs pot fi identificate prin accesarea bazei de date **TARIC RO** – Tariful Vamal Integrat Român, aflată pe site-ul www.customs.ro.

II. Întrebări și răspunsuri privind aplicarea reglementărilor vamale

Întrebarea nr. 1:

Avem următoarea situație: Primim de la un furnizor non-UE niște containere în care este transportată marfa pe care o cumpărăm. Pentru import, ni se întocmește un DVI pentru containere și un alt DVI separat pentru marfă. În DVI-ul pentru containere se menționează valoarea TVA, pe care societatea importatoare o plătește în vamă. Ținând cont că aceste containere au rolul de recipiente de transport reutilizabile, ele fiind ulterior livrate înapoi furnizorului, cum ar trebui să se întocmească documentele la import pentru a se evidenția valoarea acestor containere cu o? Societatea nu le achită furnizorului, se plătește doar contravaloarea mărfii. Pe de altă parte, pe baza acestui DVI se poate deduce TVA-ul plătit, chiar dacă aceste importuri sunt repetate, containerele fiind aceleași?

Răspuns:

Pentru containerele încărcate cu marfă nu ar trebui întocmite două declarații vamale, ci una singură. Pe declarație (regim vamal de punere în circulație) trebuie să apară taxele datorate (inclusiv TVA-ul) pentru mărfuri și doar indicativul containerelor marcat corespunzător.

Întrebarea nr. 2:

Avem următoarea speță: Comisionarul nu a încadrat corect pe codul tarifar niște produse din DVI, ceea ce presupune ca am achitat o TVA (și) taxe vamale calculate eronat. Ce se poate face în acest caz? De unde știm? Avem istoric de mai multe importuri ale aceluiași produs, a căror vamă a fost întocmită de alți parteneri.

Răspuns:

Operatorul economic care a achitat taxele poate depune o cerere de rambursare în termen de 3 ani, însoțită de dovezile corespunzătoare la biroul vamal unde au fost achitate acestea. Rambursarea este condiționată de prezentarea mărfurilor și de absența unei fraude sau neglijențe evidente. Dacă mărfurile nu pot fi prezentate la biroul vamal, rambursarea poate fi făcută numai în cazul în care există dovezi care arată că mărfurile în cauză sunt mărfurile pentru care s-a solicitat rambursarea.

Întrebarea nr. 3:

A cui este obligația să plătească asigurarea mărfii?

Răspuns:

Prin contract, vânzătorul și cumpărătorul stabilesc responsabilitățile și obligațiile vânzătorului și cumpărătorului, inclusiv privind suportarea costului asigurării.

Dacă de comun acord utilizează regulile INCOTERMS 2020 (nu sunt obligatorii), în cazul utilizării condiției de livrare CIP, asigurarea este în sarcina vânzătorului până la locul de destinație numit. În cazul celorlalte condiții de livrare, costul asigurării este, teoretic, în sarcina cumpărătorului, depinzând de locul unde se face transferul riscurilor asupra mărfurilor.

Întrebarea nr. 4:

*Care este procedura de declarare în vamă a unor mărfuri cumpărate din Turcia, din bazar, aduse pentru comercializare?
În bazar nu se oferă document.*

Răspuns:

Trebuie depusă declarație vamală. Valoarea în vamă se stabilește prin celelalte metode de determinare a valorii în vamă. Importatorul trebuie să fie PFA sau societate comercială.

Întrebarea nr. 5:

Ce operatori pot beneficia de procedura de vămire centralizată fără autorizație în România și ce avantaje presupune aceasta?

Răspuns:

Operatorii economici autorizați pentru simplificări vamale pot beneficia de procedura de vămire centralizată direct pe declarația vamală, fără o autorizație prealabilă.

În cazul operațiunilor de import, etapa de tranzit este eliminată, ceea ce conduce la o reducere a formalităților vamale și a costurilor cu efectuarea acestora pentru operatorii economici.

De asemenea, presupune disocierea între locul de depunere a declarației și locul prezentării mărfurilor în vamă, ceea ce-i permite operatorului economic concentrarea resurselor umane și materiale într-un singur loc, astfel, declarația vamală poate fi depusă la biroul vamal de supraveghere (biroul vamal responsabil de locul unde este stabilit operatorul economic) cu posibilitatea prezentării mărfurilor la alte birouri vamale, în funcție de necesitățile operatorului economic.

Ofere posibilitatea centralizării plăților aferente taxelor vamale, amânării plății TVA la importul mărfurilor la biroul vamal de depunere a declarației vamale, indiferent de biroul vamal unde sunt prezentate mărfurile.

Întrebarea nr. 6:

Care este tratamentul vamal al obiectelor de valori mici/sub 500 de dolari, primite de persoane juridice din România, pentru reparații tehnice, non-UE, de la persoane fizice, apoi restituite după reparație în aceeași țară?

Răspuns:

Operatorul trebuie să solicite prin sistemul de decizii vamale, anexând documentele relevante, o autorizație de perfecționare activă de la direcția regională vamală unde au

sediul social declarat. Ulterior, vor fi depuse declarații cu regimul vamal de perfecționare activă, iar după reparații se vor depune declarații vamale de reexport pentru mărfurile reparate.

Întrebarea nr. 7:

Cine trebuie să furnizeze o garanție vamală atunci când aceasta este solicitată de autoritățile vamale?

Răspuns:

În cazul în care autoritățile vamale solicită constituirea unei garanții, această garanție este furnizată de către debitor sau de către persoana care poate deveni debitor. Autoritățile vamale pot, de asemenea, să accepte ca garanția să fie constituită de o altă persoană decât cea de la care este solicitată.

Întrebarea nr. 8:

Care sunt situațiile în care se poate acorda o rambursare (restituire) de taxe?

Răspuns:

Cele 4 situații sunt:

- (a) taxe la import sau la export percepute în exces;
- (b) mărfuri defecte sau neconforme cu dispozițiile contractului;
- (c) eroarea autorităților competente;
- (d) echitate.

În toate cazurile, mărfurile trebuie să fie prezente la biroul vamal sau să se dispună de documente justificative acceptate că sunt aceleași mărfuri cu cele declarate inițial.

Întrebarea nr. 9:

Ce presupune regimul 4200?

Răspuns:

Regimul 4200 presupune scutirea de TVA la importul în România de bunuri (cu unele excepții) care au fost transportate dintr-un teritoriu terț sau o țară terță, atunci când importatorul livrează intracomunitar bunurile către o persoană impozabilă sau către o persoană juridică neimpozabilă care acționează ca atare în alt stat membru decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor, care îi comunică furni-zorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru.

Întrebarea nr. 10:

Când începe perioada operațională pentru CBAM?

Răspuns:

Începând cu 1 ianuarie 2026, importatorii de produse considerate poluante – ciment, fier și oțel, aluminiu, îngrășămintele, electricitate și hidrogen – vor trebui să achiziționeze certificate CBAM care acoperă emisiile încorporate în produse. De asemenea, vor trebui să declare cantitățile anuale importate și emisiile de dioxid de carbon.

Raportări electronice – SAF-T-T

Rezumat: Aplicarea SAF-T în România contribuie la o mai bună înțelegere a modului în care un standard digital sprijină conformarea fiscală și activitatea de audit (intern sau extern).

Prin standardizarea modului de raportare a datelor contabile și fiscale, SAF-T facilitează accesul rapid la informații relevante despre tranzacții, impozite și fluxuri financiare. Această uniformizare reduce riscul de interpretări subiective și permite inspectorilor fiscali să realizeze analize mai precise, să identifice inconsecvențe între declarațiile fiscale și evidențele contabile și să evalueze corect gradul de conformare a contribuabililor. Totodată, posibilitatea de corelare între fișierele SAF-T și alte raportări fiscale, cum ar fi decontul de TVA, aduce un plus de transparență și eficiență procesului de verificare a situației fiscale. În acest fel, SAF-T devine nu doar un instrument de raportare utilizat de Agenția Fiscală, ci și un mijloc esențial de susținere a controlului intern și a verificărilor externe realizate de consultanți.

Cuvinte-cheie: SAF-T, D-406, TVA, nerezidenți, decont TVA, Tax Type, Tax Code, facturi (sales/purchase invoices).

Electronic reporting – SAF-T

Abstract: The application of the SAF-T in Romania contributes to a better understanding of how a digital standard supports tax compliance and audit activity (internal or external). By standardising the reporting of accounting and tax data, SAF-T facilitates quick access to relevant information on transactions, taxes and financial flows. This standardisation reduces the risk of subjective interpretations and allows tax inspectors to carry out more accurate analyses, identify inconsistencies between tax returns and accounting records and correctly assess taxpayers' compliance.

At the same time, the possibility of correlation between SAF-T files and other tax reports, such as the VAT return, brings more transparency and efficiency to the process of verifying the tax situation. In this way, SAF-T becomes not only a reporting tool used by the Tax Agency, but also an essential means to support internal control and external audits carried out by consultants.

Keywords: SAF-T, D-406, VAT, non-residents, VAT return, Tax Type, Tax Code, sales/purchase invoices.

Albert FRUTH – Șef-Birou, Elaborare Strategii și Informatizare – Unitatea de Management al Informației, Agenția Națională de Administrare Fiscală

Magdalena GRĂDINARU – Director general adjunct, Activitatea de Control Fiscal, Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili, Agenția Națională de Administrare Fiscală

Întrebarea nr. 1:

Pentru PJ nerezidente, înregistrate în scop de TVA în România, având în vedere că ele nu raportează conturi contabile, intrări contabile, ci doar facturi, este necesar să mapăm toate tipurile diferite de servicii în facturile de cumpărare la planul de conturi românesc?

Sau putem considera bunuri = 371 și servicii = 628?

Răspuns:

Informațiile raportabile în schema SAF-T pentru societățile nerezidente înregistrate în scopuri de TVA și care nu au obligația ținerii unei evidențe contabile în România sunt:

1. Header [Antetul];
2. MasterFiles [Fișiere Master] cu anumite subsecțiuni:
 - 2.5. Tax Table [Tabelă Taxe]
 - 2.6. UOMTable [Tabelă UOM/Unități de Măsură]
 - 2.9. Products [Produse]
4. Source Documents [Documente Sursă] cu următoarele subsecțiuni:
 - 4.1. Sales Invoices [Facturi de Vânzare]
 - 4.2. Purchase Invoices [Facturi de Achiziții]

Notă: Raportarea elementului AccountID în structura InvoiceStructure se va face utilizând contul contabil asociat pentru operațiunile respective de achiziție și vânzare,

conform Planului de Conturi pentru Societăți Comerciale Generale, 401 Furnizori și, respectiv, 411 Clienți.

În structura InvoiceLine, raportarea elementului AccountID se va face utilizând conturile contabile asociate pentru operațiunile respective, conform Planului de Conturi pentru Societăți Comerciale Generale, respectiv cu titlul de exemplu:

- ➔ În cazul facturilor de vânzare se vor raporta conturile de venit corespunzătoare, de exemplu: 707 Venituri din vânzarea mărfurilor, 704 Venituri din servicii prestate, în funcție de natura tranzacției
- ➔ În cazul facturilor de achiziție se vor raporta conturile de cheltuială sau de stoc, de exemplu: 628 Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți, 371 Mărfuri, în funcție de natura tranzacției

Astfel, conturile contabile ce vor fi înscrise la nivelul liniilor de facturi din subsecțiunile Sales Invoices sau Purchase Invoices sunt cele din OMFP nr. 1802/2014.

Întrebarea nr. 2:

Se va efectua corelarea între decontul de TVA și secțiunea GLE din SAF-T?

Răspuns:

Da, se efectuează momentan teste asupra consistenței datelor declarate prin D-406 în comparație cu datele transmise prin decontul de TVA.

Întrebarea nr. 3:

Pentru conturile contabile de impozit pe profit, impozit microîntreprindere 1%, respectiv 3%, impozit specific pe cifra de afaceri (ISCA), IMCA, impozite salarii, contribuții salarii, impozit pe dividende, impozit pe arendă, impozit pe construcții trebuie să declarăm ca la contul de TVA cum că aceste conturi sunt un impozit sau declarăm numai la contul contabil de TVA că este un impozit?

Răspuns:

În cazul celorlalte tipuri de taxe și impozite, pentru raportarea SAF-T, contribuabili pot avea două opțiuni, fiecare dintre aceștia putând decide cum le este favorabil să declare, în funcție de raționamente de business, tehnice sau alte considerente:

- ➔ **Opțiunea 1:** Pentru TaxType se va selecta tipul de impozit așa cum a fost definit în nomenclatorul Tax_Imp

(altul decât 000-Taxe) și Tax Code-000000 (șase de zero) cu care se completează acest câmp atunci când TaxType este diferit de TVA sau WHT;

- ➔ **Opțiunea 2:** Pentru TaxType se va selecta tipul de impozit GENERIC, așa cum a fost definit în nomenclatorul Tax_Imp, 000-Taxe (cod nou introdus) și TaxCode-000000 (șase de zero) cu care se completează acest câmp atunci când TaxType este diferit de TVA sau WHT.

Întrebarea nr. 4:

O societate neplătitoare de TVA care deține și cod special de TVA pentru operațiuni intracomunitare cum trebuie să depună declarația D-406?

Trimestrial, pe CUI-ul societății, cu toate informațiile, inclusiv operațiunile intracomunitare, sau D-406 trimestrial, pe codul fiscal obținut de la ONRC, și D-406 lunar, pe codul special TVA pentru operațiuni intracomunitare?

Răspuns:

Având în vedere că societatea este neplătitoare de TVA, aceasta va depune o declarație D-406 trimestrial, pentru codul de identificare fiscală ce nu conține identificatorul RO și, ori de câte ori există obligația de depunere a D-301, o declarație D-406 simplificată, pentru codul de identificare fiscală ce conține identificatorul RO, declarație ce va conține elementele:

1. Header [Antetul];
2. MasterFiles [Fișiere Master] cu anumite subsecțiuni:
 - 2.5. Tax Table [Tabelă Taxe]
 - 2.6. UOMTable [Tabelă UOM/Unități de Măsură]
 - 2.9. Products [Produse]
4. Source Documents [Documente Sursă] cu următoarele subsecțiuni:
 - 4.1. Sales Invoices [Facturi de Vânzare]
 - 4.2. Purchase Invoices [Facturi de Achiziții]

Întrebarea nr. 5:

O societate nerezidentă, înregistrată în scopuri de TVA în România, este obligată la înregistrarea unui sediu permanent aferent unui șantier de construcții. Societatea va opera sub același CIF, pentru ambele înregistrări fiscale. Sediul permanent nu constituie sediu fix, iar operațiunile derulate în sfera TVA nu corespund întotdeauna operațiunilor derulate prin sediul permanent. De exemplu, nu toate achizițiile intracomunitare declarate în D-390 și D-300 vor fi înregistrate în contabilitatea sediului permanent, întrucât nu au mereu legătură cu acesta. Cum se va completa și depune D-406 în acest caz?

Pentru evidența TVA legea impune doar întocmirea jurnalelor de TVA, D-406 având o structură simplificată. Pe de altă parte, având un singur CIF, se va putea depune o singură D-406.

Răspuns:

Prin declarația D-406 nu sunt impuse alte reguli de declarare/înregistrare în contabilitate față de cele existente deja, impuse de Legea contabilității nr. 82/1991, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal sau reglementările contabile pe care le aplică societatea. Informațiile declarate prin D-406 – structura de taxe trebuie să asigure necesarul de informații al societății care să conducă la completarea decontului de TVA.

Întrebarea nr. 6:

Se va publica o actualizare a schemei XLS pentru SAF-T, având în vedere modificările de TVA ce vor intra în vigoare la 1 august (modificare cote de TVA)? Când ar fi publicată schema actualizată? Pentru luna iulie se va folosi schema actuală?

Răspuns:

Având în vedere modificările legislative intervenite, o versiune actualizată a schemei SAF-T s-a publicat pe site-ul ANAF al proiectului. Data aplicării acestor modificări va fi cea a intrării lor în vigoare, conform prevederilor legale ce au fost publicate.

Întrebarea nr. 7:

Unde pot găsi zona de test?

Răspuns:

Se poate testa XML generat prin crearea unui D406T (test) și transmiterea acestei declarații de test, utilizând aceeași cale de depunere ca în cazul unui D406 clasic, așa cum este documentat în ghidul ANAF.

Crearea D406T se poate face prin intermediul Duk, disponibil pe site-ul ANAF (https://www.anaf.ro/anaf/internet/ANAF/despre_anaf/strategii_anaf/proiecte_digitalizare/saf_t).

Întrebarea nr. 8:

Ce facem cu două procente de TVA de 19% și 21% pentru trimestrul 2 din 2025?

Răspuns:

Pentru ambele procente sunt dezvoltate TAX CODE-uri, cu scopul de a asigura nevoia de înregistrare în contabilitate care poate apărea pe fondul modificărilor legislative.

Întrebarea nr. 9:

Vă rog să ne ajutați cu TAX CODE pentru ajustarea TVA la vânzarea bunurilor de capital!

Răspuns:

TAX CODE-urile menționate în nomenclatoarele de TVA publicate pe site-ul ANAF al proiectului sunt specifice operațiunilor ce se regăsesc înscrise în rândurile decontului de TVA.

Întrebarea nr. 10:

La nota contabilă de înregistrare a statului de salarii, în completarea codurilor SAF-T, punem pe conturile de constituire a contribuțiilor (respectiv pe conturile contabile de 444, 4315, 4315, 436) codurile de taxă 000 și 000000 sau codurile specifice pentru plățile contribuțiilor?

Răspuns:

La liniile din secțiunea GeneralLedgerEntries, în cazul celorlalte tipuri de taxe și impozite, pentru raportarea SAF-T, contribuabilii pot avea 2 opțiuni, fiecare dintre aceștia putând decide cum le este favorabil să declare, în funcție de raționamente de business, tehnice sau alte considerente:

- ➔ *Opțiunea 1:* Pentru TaxType se va selecta tipul de impozit, așa cum a fost definit în nomenclatorul Tax_Imp (altul decât 000 – Taxe) și TaxCode – 000000 (șase de zero), cu care se completează acest câmp atunci când TaxType este diferit de TVA sau WHT;
- ➔ *Opțiunea 2:* Pentru TaxType se va selecta tipul de impozit GENERIC, așa cum a fost definit în nomenclatorul Tax_Imp, 000 – Taxe (cod nou introdus) și TaxCode – 000000 (șase de zero) cu care se completează acest câmp, atunci când TaxType este diferit de TVA sau WHT.

În secțiunea 4.3., Payments – în câmpurile structurii Payment –, se poate completa pentru fiecare plată de taxe și impozite codul TaxType, conform nomenclatorului TAX-IMP-Impozite. Pentru plățile pentru obligațiile fiscale privind contribuțiile se folosesc TAX CODE-urile dezvoltate în cadrul schemei SAF-T.

iar obligația persoanei desemnate este de a verifica cel puțin următoarele aspecte:

- Cine face plata în numele debitorului și care este relația dintre noul plătitor și debitorul inițial?
- Există vreo rațiune economică pentru plata în numele altuia? Dacă, de exemplu, cineva dorește să plătească pentru altcineva achiziția unui imobil și justifică acest fapt spunând că are de rambursat un împrumut către cumpărătorul imobilului și de aceea plătește, o astfel de situație va fi rezolvată întâi prin rambursarea împrumutului direct către persoana respectivă, iar ulterior aceasta își va plăti imobilul cu suma încasată din datorie.
- Este important să se analizeze și beneficiarul real al noului plătitor pentru a putea identifica noua sursă a fondurilor.
- Tranzacția implică persoane expuse public care vor să nu fie identificate ca atare și care să evite verificările privind sursele de fonduri din care se fac plățile?
- Devine noul plătitor și proprietarul imobilului, în cotă parte sau 100%, în funcție de cât achită din preț? Cum ar putea să nu devină coproprietar, dacă și el plătește? Va trebui regândit de la zero tot procesul de cunoaștere a clienței și refacerea analizei de risc.
- În oricare dintre situații va trebui analizat, pe bază de raționament profesional, dacă există suspiciuni rezonabile privind o eventuală operațiune de spălare de bani și transmiterea unui raport de tranzacții suspecte de îndată.

Speța nr. 2:

Exemple practice despre cum să ne ferim de eventualele riscuri în domeniul SB/FT.

Răspuns:

Pe site-ul www.onpcs.ro regăsiți mai multe exemple cuprinse în materiale informative, manuale și ghiduri privind tipologiile de spălare de bani, materiale realizate de către Oficiu și puse la dispoziția cititorilor **pentru a cunoaște exemple concrete întâlnite în practică despre modalitățile de operare a infractorilor.**

Exemplele sunt o colecție de tipologii din mai multe sectoare de activitate (dezvoltare imobiliară, tranzacții cu cryptoactive, persoane expuse public, prestarea de servicii, ascunderea sursei fondurilor etc.), iar **cunoașterea acestora vă poate feri de eventualele riscuri.** Aceste situații pot fi întâlnite de către consultanții fiscali în activitatea clienților lor și este foarte important să fie cunoscute în prealabil pentru a putea acționa rapid în caz de identificare și în acest mod pentru a-și putea proteja activitatea proprie.

Consultanții își pot diminua riscul la nivel de activitate nu doar prin cunoașterea acestor situații, dar și **prin implementarea la nivelul companiei a unor proceduri interne clare,**

simple, ajustate la volumul activității lor. Existența politicilor și a procedurilor interne și aplicarea lor reprezintă **principala modalitate de protecție** în fața unor operațiuni de spălare de bani în care consultantul poate intra, uneori și fără să își dorească, din următoarele motive: necunoașterea legii, ignorarea importanței politicilor și procedurilor proprii, corupția, cooperarea mai multor entități raportoare (pericol social major), coautorat, instigator.

Speța nr. 3:

Pe parcursul realizării serviciilor la o societate comercială, în urma obținerii confirmărilor bancare, s-au observat diferențe semnificative între soldul din confirmarea bancară și soldul din evidențele financiar-contabile. În calitate de entitate raportoare ar trebui declarat acest aspect la ONPCSB?

Răspuns:

Situația trebuie analizată având drept scop **stabilirea situației care a dus la acest lucru.** Trebuie verificat, în primul rând, dacă **este vorba despre o eroare materială**, iar această situație trebuie corectată în consecință. Dacă diferențele apărute nu sunt cauzate de o eroare materială, **este posibil să fie vorba despre o fraudă**, iar implicațiile sunt multiple. Va trebui identificat dacă managementul cunoaște acest aspect sau nu, dacă persoanele care țin contabilitatea sunt implicate sau nu, care ar putea fi cauza pentru care au apărut modificările în documentele financiar-contabile (există interesul de a obține credite mai avantajoase, se dorește obținerea unor bonusuri de performanță, se dorește participarea la licitații cu situații financiare frauduloase care să aducă avantaje, alte motive). Indiferent de motive și indiferent de cuantumul sumei rezultate, dacă există suspiciuni de fraudă și/sau de spălare de bani trebuie transmis un raport de tranzacții suspecte pe platforma specială a ONPCSB.

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. Modelul raportului de tranzacții suspecte se regăsește în Anexa nr. 1 la ordinul menționat. În cadrul sesiunilor de instruire organizate periodic de către Oficiul Național de Prevenire și Combateră a Spălării Banilor, reprezentanții acestei autorități realizează o instruire specifică cu privire la modalitatea concretă de transmitere de rapoarte, prin exemple practice foarte utile tuturor entităților raportoare.

Speța nr. 4:

Puteți să-mi confirmați dacă următoarea situație constituie un exemplu de tranzacție suspectă care trebuie raportată către Oficiu? În calitate de contabil/consultant fiscal, am identificat în evidența contabilă a unui client o tranzacție care ridică suspiciuni,

pentru toți ceilalți clienți. Cunoașterea clientului se face în aceeași manieră, se aplică aceleași proceduri, inclusiv mecanismul de detectare a persoanelor expuse public, sancțiunile internaționale, analiza de risc, matricea de risc etc.

Un aspect specific este acela că identificarea beneficiarilor reali se face prin interogarea Registrului Beneficiarilor Reali de pe lângă Ministerul Justiției pentru asociații și fundații, în conformitate cu art. 19 alin. (5) din Legea nr. 129/2019. De cele mai multe ori, beneficiarii asociațiilor și fundațiilor sunt membrii fondatori, dar pot fi și reprezentanții conducerii, acolo unde membrii fondatori nu pot fi identificați.

Trebuie reținut că asociațiile non-profit au risc crescut de expunere la operațiuni de spălare de bani și finanțare a terorismului și de aceea activitatea de monitorizare și verificare a acestei categorii de clienți ar trebui să presupună mai multă atenție, resurse și vigilență crescută din partea consultantului fiscal pe aspectele de prevenire și combatere a SB/FT.

3. Cum încercăm în mod concret rapoartele de tranzacții suspecte (RTS) și rapoartele de tranzacții în numerar (RTN)

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. Modelul raportului de tranzacții suspecte se regăsește în Anexa nr. 1 la ordinul menționat.

Atât RTS-urile, cât și RTN-urile se încarcă exclusiv pe platforma ONPCSB. Acestea nu se transmit pe e-mail, nu se transmit către Camera Consultanților Fiscali sau către alte autorități. Divulgarea faptului ca ați transmis un RTS și a informațiilor din raport reprezintă infracțiune. Către Camera Consultanților Fiscali se transmite o notificare cu privire la faptul ca ați trimis un RTS, fără a da niciun fel de detalii despre speță sau client.

Platforma pusă la dispoziție de ONPCSB este securizată, beneficiază de confidențialitatea datelor transmițătorului și este bine reglementată în acest sens. Descrierea în mod concret a raportării într-un articol scris este dificilă, de aceea vă recomandăm să participați la instruirile organizate de Oficiu, unde se transmite modul de raportare. De principiu, consultantul (persoana desemnată) își deschide un cont cu parolă pe această platformă și apoi urmează pașii de transmitere.

În cadrul sesiunilor de instruire organizate periodic de către Oficiul Național de Prevenire și Combateră a Spălării Banilor, reprezentanții acestei autorități realizează o instruire specifică cu privire la modalitatea concretă de transmitere de rapoarte, prin exemple practice foarte utile tuturor entităților raportoare. Modalitatea de transmitere este aceeași

pentru toate categoriile de entități raportoare, de aceea recomandăm urmărirea instruirilor realizate de către reprezentanții Oficiului, aceste informații fiind prezentate, de obicei, în partea a doua a instruirii.

Consultați site-ul www.onpscb.ro, secțiunea INSTRUIRI, și participați la oricare dintre instruirile viitoare (chiar și pentru celelalte tipuri de entități raportoare) și veți putea urmări exemplele practice de transmitere a rapoartelor comunicate de reprezentanții Oficiului!

4. Condițiile în care consultanții fiscali au obligația de a raporta Oficiului tranzacțiile în numerar, echivalente cu pragul minim de 10.000 euro, dacă se identifică în evidențele clientului. Revine această obligație exclusiv clientului?

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 în valută, a căror limită minimă reprezintă echivalentul în lei a 10.000 euro, inclusiv operațiunile care au o legătură între ele (cum ar fi un contract de consultanță cu plata în rate, în numerar, a cărui sumă depășește contravaloarea a 10.000 de euro).

Persoana desemnată din cadrul societății respective este cea care transmite raportul de tranzacții în numerar. Dacă aveți calitatea de persoană fizică autorizată – consultant fiscal, se prezumă că dumneavoastră sunteți persoana desemnată.

5. Cum realizăm cunoașterea beneficiarilor reali pentru furnizorii societății de consultanță/cabinetului de consultanță

Legea nr. 129/2019 obligă consultanții fiscali să facă cunoașterea clientelei, și nu a furnizorilor săi. Verificarea clientelei nu se extinde și la furnizorii entității raportoare, cunoașterea clientelei, în baza Legii nr. 129/2019, vizează exclusiv verificarea clienților pentru care se prestează servicii de consultanță fiscală, mai precis pentru care se prestează servicii care intră sub incidența Legii nr. 129/2019.

Este important de precizat că nu este necesar să realizați cunoașterea clientelei pentru alte tipuri de activități prestate prin societate, cum ar fi susținerea de cursuri profesionale. A se vedea și Ordinul nr. 37/2021, care prezintă și codurile CAEN ale activităților pentru care există obligație.

6. Cum putem verifica respectarea aplicării Legii nr. 129/2019 printr-o misiune de audit intern

Verificarea respectării normelor Legii nr. 129/2019 se realizează de către conducerea de rang înalt a societății care

are calitate de entitate raportoare. Verificarea se face prin aplicarea mecanismelor de control intern proprii cu privire la combaterea spălării banilor și finanțării terorismului, cu sprijinul persoanei desemnate, și se finalizează printr-un act doveditor că acest control intern s-a realizat (de exemplu, un proces-verbal de constatare a controlului intern).

În situația în care vorbim de un audit independent privind aplicarea la nivelul entității a normelor și procedurilor interne de combatere a spălării banilor și finanțării terorismului, auditul trebuie să îndeplinească, în primul rând, **condiția de independență**. Un auditor care realizează misiunea de audit intern, în calitate de angajat, nu îndeplinește condiția de independență, însă dacă desfășoară activitatea de auditare printr-un contract de prestări servicii și nu are calitate de angajat poate realiza auditul AML al entității.

Recomandările Camerei Auditorilor Financiari din România sunt de a respecta cu strictețe Codul de Etică – IESBA – în ceea ce privește cel puțin asigurarea independenței, evitarea oricăror situații care pot afecta independența ori care pot reprezenta și conflicte de interese, alături de respectarea cerințelor privind obiectivitatea în efectuarea activității de audit financiar. În considerarea prevederilor Legii nr. 129/2019, prin Auditul AML, trebuie să se testeze dacă politicile, normele interne, mecanismele și procedurile există și sunt implementate eficient de către entitatea reglementată. Față de cerințele legislative, considerăm că o astfel de activitate se conformează Standardelor Internaționale privind Serviciile Conexe – ISRE 4400 – *Misiuni de Efectuare a Procedurilor Convenite privind Informațiile Financiare (a se vedea site-ul www.cafr.ro)*.

În cadrul misiunilor de audit intern pot fi introduse periodic, în **Planul de audit intern anual**, aspecte privind respectarea implementării la nivel de entitate a normelor și procedurilor de combatere a spălării banilor, însă aceste verificări nu înlocuiesc nici auditul independent AML și nici mecanismul de control intern de CSB/FT pe care le-am menționat mai sus. De exemplu, **companiile de asigurare-reasigurare includ în cadrul Planului de audit intern periodic componența de audit AML**. Conform regulamentelor ASF, auditul intern al acestor companii este obligatoriu a fi realizat de către un auditor financiar, membru al CAFR.

7. Principalele amenințări și vulnerabilități specifice legate de spălarea banilor și finanțarea terorismului care afectează activitatea de consultanță fiscală

Amenințările și vulnerabilitățile specifice activității de consultanță fiscală sunt complexe, multiple. Prezentăm, pe scurt, câteva dintre vulnerabilitățile identificate:

- aplicarea necorespunzătoare a legislației în domeniul prevenirii spălării banilor și finanțării terorismului;
- dezinteresul în identificarea beneficiarilor reali și accesarea informațiilor publice referitoare la aceștia;
- conștientizarea insuficientă de către entitățile din sector a riscurilor de SB/FT, a tipologiilor și indicatorilor de tranzacții suspecte;
- aplicarea ineficientă a măsurilor de reducere a riscurilor și de identificare a tranzacțiilor suspecte;
- interesul relativ redus de a identifica și evalua riscul specific tipului de activitate desfășurat de clienții consultanților fiscali;
- lipsa mecanismelor de efectuare a controlului intern în vederea eliminării deficiențelor cerințelor SB/FT în cadrul grupurilor de firme (supraveghere consolidată, audit intern etc.).

Alte categorii de vulnerabilități pot fi identificate în următoarele surse:

- **Evaluarea Sectorială realizată de Camera Consul-
tanților Fiscali pentru perioada 2021-2024**, al
cărui text se regăsește pe site-ul Camerei, la linkul
https://ccfiscali.ro/index.php?option=com_content&view=article&id=11&catid=2;
- Evaluările naționale și sectoriale realizate de către
ONPCSB, dar și de către celelalte organisme de auto-
reglementare și control, cum ar fi: CAFR, ANEVAR,
BAROU, CECCAR, ONJN etc., care se regăsesc fie pe
site-ul *www.onpscb.ro*, fie pe site-urile fiecărui organism
de supraveghere;
- Toate ghidurile, tipologiile și manualele puse la dispo-
ziția publicului de către Oficiul Național de Prevenire
și Combateră a Spălării Banilor pe site-ul propriu, la
următoarele linkuri: *<https://www.onpscb.ro/>*, *<https://onpscb.ro/ro/a/157/ghiduri/manuale>*, *<https://onpscb.ro/ro/a/119/tipologii>*.

Sebastian Bodu



TRATAT DE DREPT SOCIETAR

Ediția 2025

Sebastian Bodu

TRATAT DE DREPT SOCIETAR

Ediția 2025



Prezenta lucrare, publicată acum într-o a treia ediție, continuă să reprezinte un reper în materie, măcar prin faptul că nu are concurență directă. De altfel, ideea unui tratat de drept societar a plecat exact de la realitatea inexistenței unuia, de-a lungul timpului. Desigur, există monografii bune sau chiar remarcabile. De asemenea, există tratate de drept comercial, în care dreptul societar ocupă o parte mai mică sau mai mare, dar toate acestea nu pot suplini uriașul conținut al unui tratat dedicat dreptului societar, cu caracteristicile sale proprii.

Ce este, până la urmă, dreptul societar? Sistematizând marile sisteme de drept, observăm că toate societățile pe acțiuni prezintă cinci mari caracteristici comune, și anume: personalitatea juridică, răspunderea limitată a acționarilor, transferabilitatea acțiunilor, delegarea conducerii către un organ de administrare și dreptul comun de proprietate al acționarilor asupra afacerii. (...).

La fel ca edițiile anterioare, tratatul se bazează pe o bibliografie ce cuprinde aproape tot ce s-a publicat în România în domeniul dreptului societar, de la momentul adoptării, în 1889, a primului nostru Cod comercial și până astăzi, data acestei ediții, precum și, atât cât este comun, în domeniul dreptului civil, dar și valoroase lucrări din străinătate. Au fost, desigur, adăugați autori – români și străini – care au abordat tema dreptului societar în ultimele lor lucrări și articole. De asemenea, tratatul a fost actualizat cu recente modificări ale legislației.



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

