

ANUL XVIII
NR. 86
IANUARIE-MARTIE 2025

[1] 2025

CONSULTANT FISCAL

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

DIN SUMAR

Mihai Lupu

ANALIZA DE COMPARABILITATE – BAZELE
EVALUĂRII PREȚURILOR DE TRANSFER.
ASPECTE TEORETICE ȘI PROBLEME DIN PRACTICĂ

Luminița Obaciu

PARTICULARITĂȚI PRIVIND ANGAJAREA PERSOANELOR CU DIZABILITĂȚI

Alin Ghiurcă și Raluca Maria Țincu

SOLUȚIONAREA CONFLICTELOR FISCALE – PRACTICI ADMINISTRATIVE
ȘI JURISPRUDENȚĂ



▶ 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

editorial

04

Editorial

Doru DUDAȘ – Președintele Comitetului Fiscal al Camerei Consultanților Fiscali

fiscalitate

06

Analiza de comparabilitate – bazele evaluării prețurilor de transfer. Aspecte teoretice și probleme din practică

Mihai LUPU – Partener, Transfer Pricing Services SRL

drept fiscal

15

Particularități privind angajarea persoanelor cu dizabilități

Luminița OBACIU – Senior Payroll Partner, Soter & Partner

procedură fiscală

18

Soluționarea conflictelor fiscale – practici administrative și jurisprudență

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

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

întrebări și răspunsuri

26

Impozit pe venit

Luminița OBACIU – Senior Payroll Partner, Soter & Partner

30

TVA

Daniela TĂNASE – Director general adjunct, Ministerul Finanțelor

33

Fiscalitate internațională

Ionuț SIMION – Partner of PwC România

Alin DUMITRIU – Manager, Departamentul de Taxe Directe, PwC România

Florin RIZEA – Tax Director, PwC România

CONSILIUL ȘTIINȚIFIC

Prof. univ. dr. hc.
Jacques MALHERBE

Prof. univ. dr.
Maria-Iulia SOBOLEVSKI DAVID

Prof. univ. dr.
Vasile RĂILEANU

Conf. univ. dr.
Ciprian PĂUN

Mihai BRĂGARU

COLEGIUL DE REDACȚIE

Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA
economist

Dr. Emilian DUCA
consultant fiscal

Dr. Ioan LAZĂR
avocat, drept fiscal, dreptul concurenței

Dr. Mirela BULIGA
avocat, drept fiscal

Tanți ANGHEL
consultant fiscal

Adrian LUCA
consultant fiscal, expert contabil

CONSULTANT FISCAL

Senior editor
Dan MANOLESCU
(legislație, focus)

Senior editor
Ioan SIMION
(internațional)

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

Publisher
EDITURA UNIVERSUL JURIDIC

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

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

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

© Drepturile de autor pentru imaginile publicate aparțin
Editurii Universul Juridic

ISSN 1844 - 3591

Stimați cititori, membri ai Camerei Consultanților Fiscali,

După cum, probabil, cunoașteți, Ministerul Finanțelor a reglementat, prin OMF nr. 6.649/12.12.2024, noua procedură privind colaborarea sa cu organismele profesionale din domeniul financiar-fiscal și contabil, propusă de Camera Consultanților Fiscali printr-o scrisoare deschisă adresată ministerului, sub semnătura conducerii Uniunii Profesiiilor Liberale din România și CECCAR, încă din anul 2023.

Această modificare de abordare și de viziune, pe care o considerăm salutară, vine după ce, prin vechiul Ordin (nr. 1.233/2021), intrat în vigoare cu circa 4 ani în urmă, pe de-o parte, Ministerul Finanțelor și-a „amputat” practic competența de a răspunde direct organizațiilor profesionale, în legătură cu neclaritățile identificate în aplicarea legislației fiscale și dificultățile generale de înțelegere și interpretare ridicate de aceste organisme, iar, pe de altă parte, organul fiscal teritorial de asistență a contribuabililor, de asemenea, nu putea formula un răspuns asupra unei spețe legislative generale de interpretare și aplicare a legii supusă analizei, tocmai pentru că problematica era formulată ca fiind una general valabilă, fără să fie identificat contribuabilul aflat într-o anumită situație de fapt.

De ce este salutară această schimbare de abordare a Ministerului Finanțelor?

- Pentru că, pe fondul unei asistențe fiscale directe a contribuabililor, care suferea de multă vreme de o ineficiență cronică, prin Ordinul nr. 1.233/2021, a fost produsă o ruptură aproape totală, pe de-o parte, între Ministerul Finanțelor și aceste structuri de asistență ale ANAF și, implicit, între minister și contribuabili, iar, pe de altă parte, între minister și organismele profesionale;
- Pentru că transferul masiv al sarcinilor de îndrumare de la Ministerul Finanțelor, realizat în anul 2021, spre structurile de asistență a contribuabililor din teritoriu sau spre structurile de specialitate din ANAF central s-a petrecut într-un moment în care aceste structuri teritoriale sau centrale erau, din păcate, la un nivel redus al capacității lor funcționale, fiind și extrem de rarefiate numeric;
- Pentru că, de prea multe ori, abia după ani buni de aplicare a unor prevederi vagi sau contradictorii, ANAF înțelegea că trebuie să exprime o interpretare clară și, de regulă, făcea acest lucru doar prin actele de control emise, iar aceasta era în sens contrar celei aplicate anterior de către contribuabili, în baza unor poziții scrise exprimate chiar de către autorități prin varii răspunsuri la întrebările acestora. Astfel, soluționarea contradicțiilor și disfuncționalităților nu s-a mai putut face, în mai multe cazuri, decât prin amnistii acordate prin lege, ca răspuns la tensiunile apărute pe fondul unei insecurități juridice evidente resimțită la nivelul unor segmente ale populației sau mediului economic.

Astfel, noul Ordin, publicat în ianuarie 2025, a eliminat această restricție privind raporturile ministerului cu organismele profesionale, reconsiderându-le ca pe un partener profesional și

instituțional, care colaborează cu departamentul de legislație fiscală, procedurală și contabilă din Ministerul Finanțelor pentru a asigura o interpretare și aplicare unitară a legislației, dar, foarte important, de a asigura și o cunoaștere și înțelegere a soluțiilor corecte de aplicare a legii, prin diseminarea acestora în cadrul cursurilor de pregătire profesională ale CCF (Camerei Consultanților Fiscali) și publicarea lor pe site-ul CCF pentru o totală transparență.

Conform prevederilor acestui ordin, atunci când apar probleme reale de interpretare sau aplicare neunitară a legii, semnalate și prezentate într-o manieră profesionistă de consultanții fiscali membri ai Camerei, acestea sunt analizate de specialiștii Comitetului Fiscal al organismului profesional, pentru a stabili dacă problematica supusă atenției se încadrează în această categorie, iar, în acest caz, Comitetul Fiscal elaborează lucrarea, formulând inclusiv soluțiile și propunerile de clarificare, și Camera o transmite Ministerului Finanțelor sau aparatului central ANAF, în funcție de nivelul de competență pe care îl impune soluționarea acesteia. Pentru asigurarea utilității generale a demersului, dar și a unei transparențe totale, solicitarea transmisă către Ministerul Finanțelor sau ANAF central, precum și răspunsul primit sunt publicate pe site-ul Camerei (www.ccfiscali.ro), cu anonimizarea datelor cu caracter personal ale persoanelor care semnează, iar soluțiile respective sunt diseminate de lectorii Camerei în cadrul cursurilor de pregătire profesională, în domeniul respectiv, organizate în perioada imediat următoare.

Efortul pe care implementarea acestui mecanism tripartit de cooperare cu membrii săi și cu autoritățile fiscale centrale îl impune Camerei Consultanților Fiscali este destinat inclusiv îmbunătățirii cunoștințelor profesionale ale consultanților fiscali și creșterii siguranței acestora în serviciile oferite contribuabililor în legătură cu înțelegerea și aplicarea legilor fiscale, dar, implicit, este destinat suplinirii și completării rolului de îndrumare și asistență al ANAF și Ministerul Finanțelor pentru o conformare fiscală corectă a contribuabililor.

Pentru ca acest instrument să devină din ce în ce mai util membrilor Camerei, puteți participa și dumneavoastră la dezvoltarea lui, iar atunci când identificați problematice de aplicabilitate generală a legislației fiscale, care ridică dificultăți reale de interpretare, sau constatați concret o aplicare neunitară la diferite organe fiscale, vă rugăm să ne sesizați direct, iar noi vom colabora cu Ministerul Finanțelor – ANAF în vederea soluționării acestor problematice, potrivit Procedurii interne stabilite prin Hotărârea Consiliului Superior al CCF nr. 3/2025.

Ce condiții trebuie să îndeplinească solicitările transmise de membrii CCF?

- să vizeze o dificultate de înțelegere și interpretare de aplicabilitate generală a unor prevederi legale bine identificate, și nu o necunoaștere a prevederilor aplicabile în diverse situații de fapt;
- să **nu conțină** niciun element de identificare al unui contribuabil;

ANALIZA DE COMPARABILITATE – BAZELE EVALUĂRII PREȚURILOR DE TRANSFER. ASPECTE TEORETICE ȘI PROBLEME DIN PRACTICĂ

Rezumat: Elaborarea unei analize de comparabilitate reprezintă un proces complex care implică, pe de-o parte, cunoașterea legislației în domeniul prețurilor de transfer și, pe de altă parte, exercitarea raționamentului profesional, obiectivul final fiind de a permite o evaluare corectă a respectării principiului valorii de piață în cadrul tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate. Există anumite etape care trebuie urmărite în elaborarea analizei de comparabilitate (pornind de la înțelegerea deplină a tranzacției testate, identificarea de potențiale comparabile și filtrarea acestora prin prisma celor cinci factori de comparabilitate, până la interpretarea rezultatelor și enunțarea concluziilor), dar procesul în sine nu este unul liniar. Sursele de informații comparabile sunt diverse, însă datele de utilizat în analiză trebuie să respecte anumite cerințe – să fie obiective, credibile și accesibile tuturor părților. Și, deși întotdeauna vor exista controverse în practică, este important ca erorile să fie identificate și corectate în viitor, prin existența unui dialog real, deschis și bazat pe argumente între contribuabili și autoritățile fiscale.

Cuvinte-cheie: prețuri de transfer, analize de comparabilitate, tranzacții controlate, tranzacții necontrolate, factori de comparabilitate, partea testată, baze de date.

Comparability analysis – basis for transfer pricing assessment. Theoretical aspects and practical issues

Abstract: The preparation of a comparability analysis is a complex process that involves, on the one hand, knowledge of transfer pricing legislation and, on the other hand, the exercise of professional judgement, with the ultimate objective of enabling a correct assessment of compliance with the arm's length principle in transactions between related parties. There are certain steps that must be followed in preparing a comparability analysis (starting with a thorough understanding of the transaction being tested, identifying potential comparable and filtering them through the five comparability factors, to interpreting the results and stating conclusions), but the process itself is not linear. The sources of comparable information are diverse, but the data used in the analysis must meet certain requirements – it must be objective, credible and accessible to all parties. And while there will always be controversy in practice, it is important that errors are identified and corrected in the future through genuine, open and reasoned dialogue between taxpayers and tax authorities.

Keywords: transfer pricing, comparability analyses, controlled transactions, uncontrolled transactions, comparability factors, tested part, databases.

Mihai LUPU – Partener, Transfer Pricing Services SRL

I. INTRODUCERE

Prețurile de transfer reprezintă una dintre temele principale de discuție în fiscalitatea internațională și locală în ultimii 10 ani, importanța lor fiind una de netăgăduit în contextul unei economii mondiale caracterizată prin globalizare și al existenței unor fluxuri semnificative de bunuri, servicii și resurse financiare care au loc între companii din cadrul acelorași grupuri (multinaționale sau locale).

O problemă complexă în sine, date fiind caracterul specific și multitudinea elementelor de luat în considerare, prețurile de transfer tind să atragă controverse și prin prisma implicării, într-un grad semnificativ, a raționamentului profesional în analiza lor. Liniile Directoare privind Prețurile de Transfer pentru Companii Multinaționale și Autorități Fiscale emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică („Liniile Directoare OCDE”) menționează că prețurile de transfer nu reprezintă o știință exactă, ci necesită înțelegerea în detaliu a circumstanțelor și particularităților contribuabililor implicați în tranzacții cu persoane afiliate și a modului în care aceste operațiuni se desfășoară pentru a putea ajunge la niște concluzii corecte/pertinente în cadrul analizei.

Noțiunea de „persoane afiliate” este definită în art. 7 pct. 26 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal („Codul fiscal”) și se referă atât la legăturile existente între companii din cadrul aceluiași grup (între care există o deținere directă sau indirectă de capital de cel puțin 25% sau un control ce poate fi dovedit faptic și prin documente justificative), cât și la cele aplicabile între persoane fizice și persoane juridice (tot prin intermediul unor dețineri de capital sau exercitării controlului) sau între persoane fizice (prin prisma diferitelor grade de rudenie). Regulile de prețuri de transfer sunt aplicabile tuturor tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate, indiferent de forma în care au loc, respectiv: persoană juridică – persoană juridică, persoană fizică – persoană juridică sau persoană fizică – persoană fizică. Cu toate acestea, în cadrul prezentului articol, vom face referire cu precădere (atât din punctul de vedere al terminologiei, cât și al oferirii de exemple) la tranzacțiile desfășurate între persoane juridice, fiind totuși de la sine înțeles că principiile generale reflectate pot fi extrapolate astfel încât să servească analizelor de prețuri de transfer efectuate asupra tranzacțiilor desfășurate între orice fel de persoane afiliate.

Legislația din România în domeniul prețurilor de transfer menționează necesitatea respectării principiului valorii de piață. Potrivit acestuia, operațiunile economice care au loc între companii membre ale aceluiași grup trebuie să se desfășoare în condiții similare celor în care ele ar fi avut loc în absența relației de afiliere, generând implicit aplicarea unui preț similar. Practic, pentru a se respecta principiul valorii de piață, regula de bază este că o tranzacție între persoane afiliate trebuie să se desfășoare așa cum ea s-ar fi desfășurat dacă ar fi avut loc între persoane independente.

Procesul care stă la baza aplicării și verificării respectării principiului valorii de piață poartă denumirea de „analiză de comparabilitate”, el presupunând, pe rând:

- înțelegerea tranzacției care face obiectul analizei, desfășurată între persoane afiliate (denumită, în mod specific, „tranzacție testată”);
- identificarea și selectarea celor mai potrivite surse de informații comparabile, respectiv acele tranzacții/date de piață care pot oferi un reper cu privire la modul în care s-ar desfășura tranzacția testată între părți independente și cum anume s-ar calcula prețul în cadrul ei; și
- efectuarea unei comparații între prețul/marja de profit aplicat(ă) între persoane afiliate în cadrul tranzacției testate și cel/cea aplicat(ă) în una sau mai multe tranzacții desfășurate între parteneri independenți, lucru care se face prin selectarea și aplicarea uneia dintre metodele de prețuri de transfer menționate în legislația noastră locală și în Liniile Directoare OCDE.

Liniile Directoare OCDE definesc analiza de comparabilitate într-un mod simplu, ca fiind efectuarea unei comparații între tranzacția controlată (desfășurată între persoane afiliate) și una sau mai multe tranzacții necontrolate (desfășurate între parteneri independenți). Tot ele menționează însă că analiza de comparabilitate reprezintă piesa fundamentală în aplicarea principiului valorii de piață, alocându-i un întreg capitol (capitolul III), în care tratează probleme generale (legate, de exemplu, de pașii tipici de parcurs în cadrul procesului, selectarea potențialelor comparabile, necesitatea efectuării de ajustări de comparabilitate etc.), dar și probleme specifice (care țin, de exemplu, de bazele de date utilizate în cadrul analizelor de comparabilitate, limitările în ceea ce privește identificarea de tranzacții comparabile, momentul obținerii de informații comparabile etc.). În plus, mențiuni punctuale sau detaliate cu privire la aspecte specifice care țin de realizarea analizei de comparabilitate se regăsesc „presărate” și în celelalte capitole din Liniile Directoare OCDE.

Deși există numeroase aspecte pe care le implică o analiză de comparabilitate, prezentul articol nu se dorește a fi o prezentare exhaustivă, ci, mai degrabă, o trecere în revistă a celor mai importante dintre ele, oferind (după caz) și detalii specifice, astfel încât să reprezinte un punct de plecare temeinic într-un astfel de demers.

Ceea ce trebuie reținut încă de la început, ca un aspect extrem de important, este că, în materie de prețuri de transfer, nu o să se poată ajunge niciodată la o analiză perfectă. Altfel spus, deși dorința fiecărui specialist va fi de a identifica niște tranzacții necontrolate care să semene întru totul cu tranzacția testată, acest lucru este imposibil de realizat, din cauza existenței, în mod invariabil, de diferențe între oricare două tranzacții de pe piață (important fiind să se determine însă care dintre aceste diferențe are de fapt o influență semnificativă asupra prețului aplicat/a profitabilității obținute). Cu toate acestea, scopul unei analize de comparabilitate este de a oferi un termen rezonabil de comparație (altfel spus, să nu se ajungă în situația extremă în care să se compare „mere cu pere”), prin selectarea celor mai potrivite tranzacții comparabile disponibile și, atunci când situația o impune, prin efectuarea de ajustări de comparabilitate menite a aduce tranzacția controlată și tranzacțiile necontrolate la un numitor comun.

II. OBIECTIVELE ȘI PAȘII UNEI ANALIZE DE COMPARABILITATE

II.1. Obiectivele unei analize de comparabilitate

Există mai multe obiective care trebuie atinse ca parte a exercițiului de efectuare a unei analize de comparabilitate, după cum urmează:

1. Înțelegerea deplină a tranzacției controlate/testate

Acest lucru este extrem de important, întrucât, înainte de a încerca identificarea de potențiale tranzacții comparabile, este imperios necesar să fie cunoscute toate elementele de luat în considerare la stabilirea similarității. Întregul demers pornește de la observarea particularităților care țin atât de conduita părților, cât și de modalitatea de desfășurare efectivă a colaborării. Cele mai importante întrebări la care trebuie să se obțină răspuns la acest moment sunt: Care este contextul economic în care tranzacția s-a desfășurat și care a generat apariția ei? Care este contribuția fiecărei părți în cadrul tranzacției (adică ce funcții îndeplinește, ce riscuri își asumă, ce active utilizează)? Cum anume s-a stabilit prețul de transfer în cadrul tranzacției?

Înțelegerea tranzacției controlate trebuie să aibă în vedere inclusiv colectarea informațiilor relevante în ceea ce privește cei cinci factori de comparabilitate prevăzuți de legislația locală și de Liniile Directoare OCDE (respectiv caracteristicile bunurilor/serviciilor, termenii contractuali, analiza funcțională, circumstanțele economice ale părților și pieței și strategia de afaceri), prin prisma cărora se va analiza existența sau nu a unei similarități cu tranzacțiile potențial comparabile identificate.

Sursele de informații relevante pentru înțelegerea tranzacției controlate pot fi reprezentate, de exemplu, de contractele încheiate între contribuabil și partea sa afiliată, alte documente justificative (anexele la facturi, corespondența purtată pe o temă specifică), situațiile financiare anuale ale contribuabilului (notele la situațiile financiare pot cuprinde informații mai detaliate cu privire la anumite categorii de tranzacții – de exemplu, acordarea de împrumuturi – și contextul economic în care s-au desfășurat), politicile interne de prețuri de transfer (care descriu nu doar mecanismul de calcul al prețului în cadrul unei anumite categorii de tranzacții, ci, de cele mai multe ori, și contextul economic în care astfel de tranzacții iau naștere în cadrul grupului și raționamentul care stă la baza desfășurării lor) sau interviurile cu persoane-cheie din cadrul companiei care au fost implicate în procesul de desfășurare a tranzacției și de stabilire a prețului în cadrul ei.

2. Identificarea celor mai potrivite tranzacții necontrolate ce pot fi utilizate ca referință de comparabilitate în analiză

Atingerea acestui obiectiv se face prin cercetarea tuturor surselor de informații comparabile, identificarea acelor tranzacții care pot servi ca referință de comparabilitate în cadrul analizei, filtrarea lor prin prisma celor cinci factori de comparabilitate menționați anterior și, în final, selectarea celor mai potrivite tranzacții necontrolate de utilizat în scopul verificării respectării principiului valorii de piață.

Așa cum am menționat anterior, în materie de prețuri de transfer, nu putem vorbi de o analiză perfectă, însă trebuie să vorbim de o analiză pertinentă și obiectivă. Astfel, deși pot exista mai multe tranzacții necontrolate ce pot servi ca referință de comparabilitate, important este să fie identificate și utilizate acelea care să ofere cea mai bună estimare cu privire la modul în care respectiva tranzacție s-ar fi desfășurat pe piață între parteneri independenți și care ar fi fost prețul de transfer practicat/profitabilitatea obținută în cadrul ei.

3. Oferirea unei baze solide pentru selectarea și aplicarea celei mai potrivite metode de prețuri de transfer

În funcție de tranzacțiile necontrolate comparabile, identificate și de informațiile și detaliile disponibile cu privire la acestea, analiza de comparabilitate trebuie să ofere o bază solidă pentru selectarea și aplicarea celei mai potrivite metode de prețuri de transfer. Legislația din România și Liniile Directoare OCDE menționează cinci metode de analiză a prețurilor de transfer (metoda comparării prețurilor, metoda cost-plus, metoda prețului de revânzare, metoda împărțirii profitului și metoda marjei nete), fiecare cu propriile particularități în ceea ce privește strictețea cu care trebuie respectați anumiți factori de comparabilitate și tipurile de informații necesare în scopul aplicării lor.

De exemplu, metoda comparării prețurilor necesită informații referitoare la prețurile aplicate în cadrul tranzacțiilor comparabile și este foarte sensibilă la caracteristicile bunurilor/serviciilor (întrucât prețul unui produs sau serviciu depinde în mod clar de particularitățile sale), în timp ce metoda marjei nete necesită informații referitoare la marjele nete de profitabilitate (rezultate din activitatea operațională), fiind mai flexibilă din punctul de vedere al caracteristicilor bunurilor și serviciilor, însă prezentând o strictețe mai mare în ceea ce privește analiza funcțională (întrucât desfășurarea unei funcții suplimentare sau utilizarea unor active intangibile cu o valoare semnificativă în cadrul activității operaționale poate genera o profitabilitate mai mare).

În plus, contribuabilii au posibilitatea de a aplica și o altă metodă, în cazul în care aceasta este mai oportună comparativ cu cele cinci, argumentându-și punctul de vedere și având în vedere că informațiile obținute în cadrul analizei de comparabilitate să fie suficiente pentru aplicarea ei. În funcție de metoda de prețuri de transfer utilizată, în cadrul analizelor de prețuri de transfer, comparația se poate face la nivel de preț sau la nivel de marjă de profit (fiind necesară, după caz, și identificarea părții testate, respectiv partea din tranzacție ale cărei rezultate financiare urmează să fie verificate).

4. Analiza respectării principiului valorii de piață în cadrul tranzacției testate

Obiectivul final al oricărei analize de comparabilitate este de a permite enunțarea unei concluzii argumentate cu privire la respectarea sau nu a principiului valorii de piață în cadrul tranzacției testate. De asemenea, foarte important de reținut este că întregul proces de elaborare a unei analize de comparabilitate trebuie să fie unul transparent, verificabil și argumentat/documentat.

II.2. Etape practice în elaborarea unei analize de comparabilitate

Liniile Directoare OCDE (pct. 3.4) menționează 9 pași care trebuie parcurși în elaborarea unei analize de comparabilitate, aceștia putând însă fi grupați și sumarizați în cinci etape, conform figurii următoare. Ceea ce este important de reținut este că, în general, procesul de elaborare a unei analize de comparabilitate nu este unul liniar, necesitând revenirea la anumiți pași și reluarea procesului în măsura în care, la final, se constată că referința de comparabilitate obținută nu este una pertinentă.

În limba engleză, *Etapa 1* este cunoscută și ca „*accurate delineation of the controlled transaction*”, având ca scop principal definirea clară a tranzacției testate, adică stabilirea reperului pentru care trebuie căutate informații comparabile, sub formă de tranzacții necontrolate. O atenție deosebită trebuie acordată elementelor care țin de fiecare dintre factorii de comparabilitate; altfel spus, trebuie stabilit în mod clar care sunt caracteristicile bunurilor/serviciilor care fac obiectul tranzacției, care sunt termenii contractuali aplicabili, care a fost strategia de afaceri etc. Evident, toate acestea trebuie stabilite prin corelare cu orizontul de timp analizat – de exemplu, dacă vorbim de necesitatea analizării unei tranzacții în decursul unui an financiar specific sau în decursul unei perioade de timp mai îndelungate.

După ce s-a stabilit care este tranzacția testată, *Etapa 2* constă în identificarea tranzacțiilor necontrolate potențial comparabile. La acest moment, cel mai oportun este să se utilizeze toate sursele de informații comparabile aflate la îndemână, indiferent că vorbim de *surse interne* (respectiv relații de colaborare similare în care una dintre părțile afiliate sunt implicate cu parteneri independenți) sau *surse externe* (de exemplu, baze de date, rapoarte de piață elaborate de instituții specializate, publicații periodice ale unor organisme profesionale etc.). Că buna practică, importantă la acest moment, este culegerea unei arii cât mai mari și diverse de tranzacții potențial comparabile și a informațiilor disponibile aferente acestora, urmând ca analizarea și filtrarea/selecția lor să se facă ulterior, în cadrul *Etapei 3*.

Similar cu modul în care au fost colectate datele în ceea ce privește tranzacția controlată, și în ceea ce privește tranzacțiile necontrolate potențial comparabile, trebuie să se încerce obținerea de informații cât mai clare și detaliate, prin referirea la cei cinci factori de comparabilitate. O caracteristică importantă de avut în vedere este că analizele de comparabilitate trebuie să utilizeze informații la care atât contribuabilul, cât și autoritățile

fiscale pot avea acces, nefiind permisă utilizarea de „*comparabile secrete*”. De asemenea, întrucât momentul la care contribuabilul culege informațiile, în vederea efectuării analizei de comparabilitate, poate să difere semnificativ de momentul în care autoritățile fiscale vin să verifice analiza efectuată de contribuabil, legislația locală (de exemplu, art. 8 pct. 2 din Ordinul nr. 442/2016 privind quantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer) și Liniile Directoare OCDE prevăd necesitatea luării în considerare a acelor informații care i-au fost disponibile și contribuabilului la momentul efectuării analizei, și nu a informațiilor din viitor, disponibile doar autorităților fiscale.

Procesul de identificare de informații comparabile nu trebuie să fie unul exhaustiv, în cadrul Liniilor Directoare OCDE, punctându-se, în repetate rânduri, faptul că trebuie asigurat un raport cost-beneficiu optim în procesul de documentare a prețurilor de transfer, însă el trebuie să fie unul transparent și verificabil.

În *Etapa 3* are loc analizarea tranzacției controlate și a celor necontrolate potențial comparabile, având ca referință factorii de comparabilitate și identificarea eventualelor diferențe. Practic, se pot folosi mai multe modele, inclusiv un tabel centralizator comparativ, în cadrul căruia factorii de comparabilitate se regăsesc pe linie, iar explicațiile/datele cu privire la aceștia, aferenți fiecărei tranzacții, se regăsesc pe câte o coloană, urmând ca, la final, să poată fi identificate ușor diferențele.

Întrucât situația în care există o similaritate perfectă între două tranzacții este una pur ipotetică, în *Etapa 4*, este necesară clarificarea caracterului și importanței diferențelor identificate și luarea unei decizii cu privire la posibilitatea utilizării anumitor tranzacții necontrolate ca referință de comparabilitate. Obiectivul nu este de a realiza o analiză perfectă, ci cea mai bună analiză, având în vedere informațiile avute la dispoziție. În plus, în majoritatea cazurilor, nu toate diferențele existente între două tranzacții influențează în mod semnificativ și prețul aplicat/profitabilitatea obținută în cadrul acestora. Prin urmare, ținând cont de particularitățile fiecărui caz, trebuie identificate întâi elementele care diferă și apoi trebuie stabilit care dintre aceste elemente au/pot avea o influență semnificativă asupra prețului/profitabilității tranzacției. În acest scop, este necesară exercitarea raționamentului profesional, în mod consecvent și argumentat.

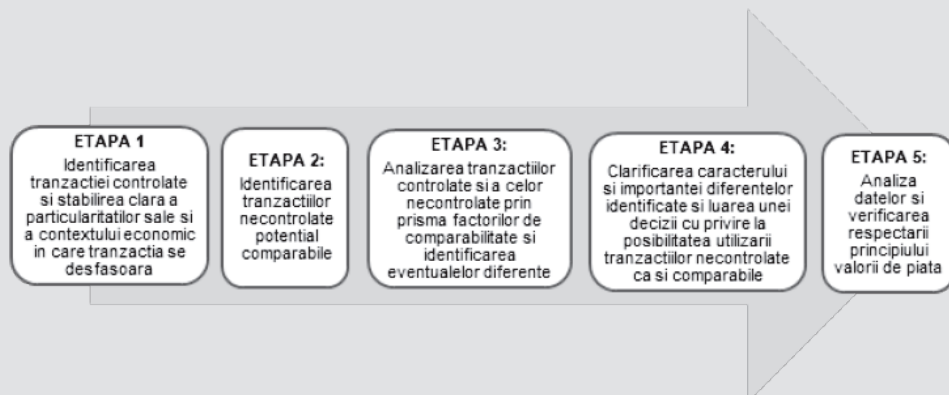


Fig. 1: Etapele practice de parcurs în elaborarea unei analize de comparabilitate

Diferențele identificate care se consideră că nu influențează semnificativ prețul/profitabilitatea generată în cadrul tranzacției controlate pot fi ignorate, tranzacțiile necontrolate care le prezintă putând fi considerate în continuare ca o bună referință de comparabilitate. Nu același lucru se poate spune însă despre diferențele care pot influența semnificativ prețul/profitabilitatea, pentru acestea fiind necesară efectuarea de ajustări de comparabilitate (menite a cuantifica și elimina influența lor), pentru a putea fi păstrate în cadrul analizei; dacă nu este posibilă efectuarea de ajustări de comparabilitate, atunci respectivele tranzacții vor fi eliminate din rândul celor care pot servi ca referință de comparabilitate. Există posibilitatea de a face o singură ajustare de comparabilitate asupra unei tranzacții sau mai multe ajustări; cu toate că nu există o indicație cu privire la numărul-limită de ajustări, se poate considera rezonabil raționamentul potrivit căruia cu cât sunt realizate mai multe ajustări, cu atât există o probabilitate mai mare ca, de fapt, comparabilele ajustate să fie mai puțin fiabile.

În final, în *Etapa 5*, are loc analiza datelor și verificarea respectării principiului valorii de piață. În acest punct, pot fi aplicate și alte instrumente pentru a diminua și mai mult impactul (deși nesemnificativ) al diferențelor existente între tranzacția testată și tranzacțiile necontrolate considerate comparabile. Un exemplu de astfel de instrument, venit din zona statisticii, este raportarea în analizele de prețuri de transfer în frecvențe rânduri la un interval de piață/comparare (definit, în art. 8 din Ordinul nr. 442/2016, ca intervalul dintre cuartila inferioară și cuartila superioară).

Așa cum am menționat la început, procesul de elaborare a unei analize de comparabilitate nu este unul liniar și, în măsura în care, la final, se constată că raționamentul aplicat a fost unul foarte restrictiv, nefiind identificată nicio referință de comparabilitate, este necesară întoarcerea la *Etapa 3* și reevaluarea priorităților în selecție sau la *Etapa 4*, în vederea identificării unor modalități de efectuare a unor ajustări de comparabilitate menite a asigura eliminarea diferențelor semnificative care fac ca anumite tranzacții necontrolate să nu fie considerate comparabile. Efectuarea analizelor de prețuri de transfer presupune, în mod inherent, lucrul cu informații imperfecte și incomplete, însă, în cele din urmă, întregul demers trebuie să aibă o concluzie, bazată pe cele mai pertinente informații disponibile.

II.3. Sursele de informații comparabile

Informațiile necesare elaborării unei analize de comparabilitate pot proveni din două surse: *surse interne* (care generează comparabile interne) și *surse externe* (care generează comparabile externe).

Comparabilele interne sunt reprezentate de tranzacții desfășurate de către una dintre entitățile afiliate care iau parte la tranzacția testată și parteneri independenți. Spre exemplu, în cazul vânzărilor de mărfuri efectuate de către partea afiliată A către partea afiliată B, comparabilele interne pot fi reprezentate de tranzacțiile similare de vânzare de mărfuri desfășurate de către A către parteneri independenți sau de tranzacțiile similare de achiziții de mărfuri efectuate de B de la furnizori independenți, așa cum rezultă din figura următoare.

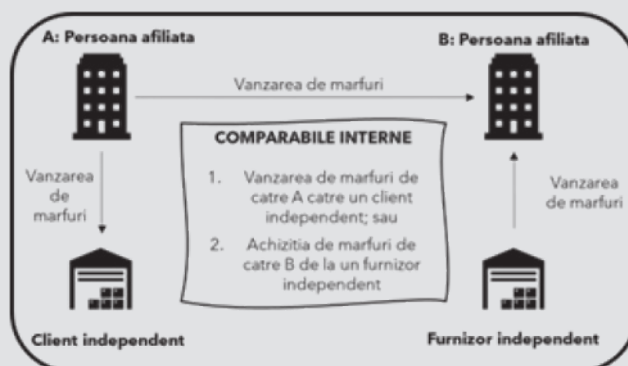


Fig. 2: Exemplificarea comparabilelor interne

Comparabilele externe sunt reprezentate de tranzacții similare celei testate, desfășurate de parteneri independenți pe piață. Spre exemplu, în cazul vânzărilor de mărfuri efectuate de către partea afiliată A către partea afiliată B, comparabilele externe pot fi reprezentate de tranzacțiile similare de vânzare de mărfuri desfășurate între un furnizor și un client independent, așa cum rezultă din figura următoare.

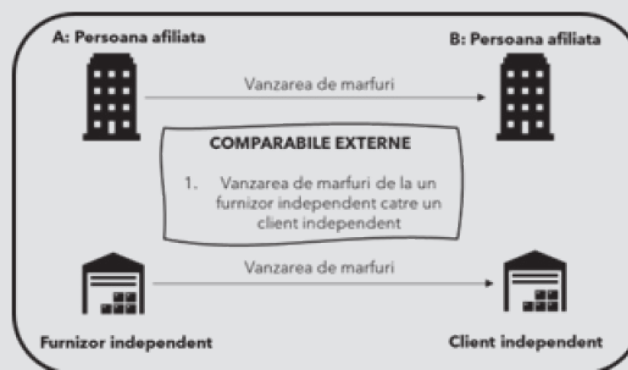


Fig. 3: Exemplificarea comparabilelor externe

În practică, cele mai utilizate surse de comparabile externe sunt bazele de date (de exemplu, Amadeus/Orbiș/TP Catalyst, TPSoft, RoyaltyStat, Loan Connector, baza de date BNR etc.), cu ajutorul lor întocmindu-se așa-numitele studii de comparabilitate (în engleză, „benchmarking studies”). Nici legislația locală și nici Liniile Directoare OCDE nu prevăd necesitatea utilizării unei anumite baze de date, oferind libertate contribuabilului în a alege ce bază de date utilizează în analiză (evident, cu respectarea cerințelor legate de obiectivitatea și seriozitatea informațiilor incluse, posibilitatea de documentare a rezultatelor interogărilor efectuate, accesul public etc.).

De asemenea, trebuie avut în vedere și că fiecare bază de date conține anumite tipuri de informații și se pretează a fi utilizată în cadrul analizelor efectuate doar pentru tipuri specifice de tranzacții. De exemplu:

- (i) bazele de date Orbiș sau TPSoft conțin informații cu privire la indicatorii financiari obținuți de companii și, prin urmare, ele sunt utilizate, de regulă, în cadrul analizelor bazate pe investigarea profitabilității în cadrul aplicării metodei marjei nete;
- (ii) baza de date RoyaltyStat include informații referitoare la contracte de licențiere de drepturi de proprietate intelectuală sau contracte de prestări servicii, inclusiv textul complet al acestora și modalitatea de remunerare practică în cadrul

lor, fiind utilizată, de regulă, în cadrul analizelor bazate pe investigarea prețului ca parte a aplicării metodei comparării prețului;

- (iii) baza de date LoanConnector include informații referitoare la contracte de împrumut și modalitatea de remunerare practică în cadrul lor, fiind utilizată, de regulă, în cadrul analizelor bazate pe investigarea prețului în cadrul aplicării metodei comparării prețului etc. Contrar așteptărilor pe care le au, uneori, contribuabilii și autoritățile fiscale, nu există, la acest moment, o bază de date cu informații exhaustive referitoare la prețurile practicate pentru toate bunurile/serviciile la orice moment în timp.

Un alt exemplu de surse de date comparabile externe este reprezentat de rapoartele de evaluare care fac referire la valoarea de piață a unor active. Aceste documente sunt elaborate de către specialiști care dețin o certificare în domeniu și sunt membrii ai unei asociații profesionale; mai mult, în elaborarea lor, se folosesc tehnici specifice în conformitate cu standardele internaționale în domeniu, fapt ce conferă concluziilor enunțate un nivel ridicat de obiectivitate și încredere.

Fiecare dintre cele două surse de date (interne și externe) prezintă avantaje și dezavantaje (de exemplu, sursele interne oferă un acces mai facil și mai cuprinzător la particularitățile tranzacțiilor potențial comparabile, însă au un caracter limitat), astfel că nu există o recomandare în ceea ce privește utilizarea uneia sau a celeilalte; asta și datorită faptului că situațiile în care trebuie efectuate analizele de comparabilitate sunt foarte diverse și ar fi imposibil de efectuat o ierarhizare care să ofere o soluție generală. Soluția constă în utilizarea celor mai rezonabile și fiabile informații, provenite fie din surse interne, fie din surse externe, fie din ambele, putându-se inclusiv corobora și analiza interconectat date provenite din mai multe surse.

Trebuie avut însă în vedere că, independent de posibilitatea de a utiliza o mare varietate de surse de informații comparabile, datele obținute trebuie să se supună unor cerințe de rezonabilitate bine stabilite prin lege (unele amintite și anterior): informația trebuie să fie obiectivă, preluată din surse credibile și verificabile, disponibile în mod public (atât contribuabilului, cât și autorității fiscale) la momentul efectuării analizei (și nu ulterior acestui moment).

III. FACTORII DE COMPARABILITATE

Punctul 1.36 din Liniile Directoare OCDE și Ordinul nr. 442/2016 (Anexa 3 – B.13) menționează existența a 5 factori de comparabilitate, respectiv:

- *caracteristicile bunurilor/serviciilor* – este de la sine înțeles că particularitățile bunurilor sau serviciilor influențează, deseori, prețul acestora și, prin urmare, acesta este unul dintre cei mai importanți factori de comparabilitate atunci când se utilizează metoda comparării prețurilor;
- *termenii contractuali* – din acest punct de vedere, este importantă identificarea și analizarea clauzelor contractuale

care pot influența, în mod semnificativ, prețul/profitabilitatea (de exemplu, termenele de plată, drepturile și obligațiile părților, durată, exclusivitate etc.). Important de punctat este și faptul că, în acele situații în care nu există o concordanță între ceea ce se menționează în cadrul contractual și conduita din practică a părților, aceasta din urmă trebuie să primeze în cadrul analizei;

- *analiza funcțională* – potrivit teoriei economice generale, cu cât o entitate are mai multe responsabilități, îndeplinește mai multe funcții, își asumă mai multe riscuri și utilizează mai multe active (sau active mai valoroase), cu atât nivelul randamentului preconizat crește (dar și probabilitatea de a obține pierderea). Astfel, prețul de transfer/nivelul de profitabilitate, în cadrul oricărei tranzacții, este influențat de funcțiile îndeplinite, riscurile asumate și activele utilizate de părțile implicate în tranzacția testată.

Alocarea funcțiilor, riscurilor și activelor trebuie să fie consecventă cu modul în care se desfășoară tranzacția în practică și „acoperită” de posibilitatea de a demonstra deținerea resurselor necesare pentru a putea gestiona o anumită funcție sau a controla un anumit risc. De exemplu, nu este rezonabil ca anumite entități să fie caracterizate, din punct de vedere funcțional, ca „antreprenori” doar pentru că emit facturi către clienți independenți, nedeținând personal de vânzări, nedesfășurând activități de marketing și nefiind implicate în deciziile legate de clienții către care pot vinde, cantitățile bugetate și prețurile aplicate, termenul de plată, piețele pe care vând, capacitatea de producție existentă etc. Similar, nu este rezonabil ca anumite entități să fie caracterizate, din punct de vedere funcțional, ca „producători captivi” doar pentru că fac parte dintr-un grup, deși au o structură organizatorică complexă, ce acoperă toate rolurile unui antreprenor, au propria strategie și își iau propriile decizii la nivel local, fără implicare sau cu o implicare minimă din partea grupului.

- *circumstanțele economice ale părților și pieței* – circumstanțele economice relevante în determinarea comparabilității la nivel de piață includ: localizarea geografică, mărimea pieței, disponibilitatea bunurilor și a serviciilor substitutive, puterea de cumpărare a consumatorilor etc. În plus, alte elemente care pot fi luate în calcul din acest punct de vedere țin de efectul politicilor guvernamentale, existența ciclurilor economice (perioade de „boom” și perioade de „criză”) sau etapa din ciclul de viață al unei companii („start-up” vs. companie matură);
- *strategia de afaceri* – strategia utilizată de către o companie influențează comportamentul în piață la un anumit moment și, implicit, prețurile practicate și marja de profit obținută. De asemenea, merită menționat că deciziile de afaceri trebuie luate având în vedere o paletă de opțiuni realiste disponibile la un moment dat, strategiile trebuind să aibă la bază raționamente comerciale, și nu fiscale. Strategiile de afaceri iau în considerare diverse aspecte, precum inovarea și dezvoltarea de produse, pătrunderea pe o anumită piață sau sporirea cotei de piață, nivelul diversificării, aversiunea la risc, evaluarea schimbărilor politice etc.

Fiecare dintre factorii de comparabilitate menționați anterior trebuie avuți în vedere în efectuarea analizelor de comparabilitate și o discuție detaliată se regăsește în cadrul Liniilor Directoare OCDE. Însă foarte important de reținut este că, în funcție de metoda de prețuri de transfer aleasă, anumiți factori de comparabilitate pot avea o importanță mai redusă sau mai sporită. Astfel, anumite informații comparabile care nu servesc rigorilor aplicării metodei comparării prețurilor pot să fie foarte utile în măsura în care se utilizează metoda marjei nete.

Un alt aspect ce merită reluat este că, în cadrul analizelor de prețuri de transfer, comparabilitatea nu trebuie să fie una perfectă. Pot exista diferențe imateriale care pot fi ignorate sau diferențe semnificative care pot fi corectate, tranzacția testată și cele necontrolate comparabile putând fi aduse la un numitor comun prin efectuarea de ajustări de comparabilitate. În Liniile Directoare OCDE se regăsește adesea conceptul de „cea mai bună alternativă disponibilă” (de exemplu, în cadrul pct. 1.38).

IV. ASPECTE PRACTICE PROBLEMATICE

Întrucât vorbim despre un proces complex și care implică raționamentul profesional, elaborarea analizelor de comparabilitate atrage în practică o serie de probleme generate de factori diverși, precum:

- *necunoașterea în detaliu a legislației de prețuri de transfer sau interpretarea ei într-un mod agresiv* – una dintre specificitățile legislației de prețuri de transfer este că ea trebuie parcursă și înțeleasă ca un tot unitar, existând numeroare legături și influențe între diverse „bucăți” de legislație. Ilustrativ este faptul că, de exemplu, pentru a înțelege cum se efectuează o analiză de comparabilitate și care sunt implicațiile ei, nu trebuie parcurs doar capitolul III, „Analiza de comparabilitate”, din Liniile Directoare OCDE, ci întreg textul liniilor directoare,

întrucât și celelalte capitole includ referiri, exemple și aspecte importante care țin de această tematică;

- *neînțelegerea contextului economic și a particularităților contribuabililor și tranzacțiilor desfășurate* – din păcate, în numeroase situații, concluziile asupra unei tematici care ține de prețurile de transfer sunt preluate de către echipele de inspecție din rapoartele rezultate în faza de analiză de risc, în cadrul procesului de control nealocându-se timp suficient pentru înțelegerea contextului economic în care un anumit contribuabil operează și care, de cele mai multe ori, are o importanță deosebită în a formula opinii corecte cu privire la necesitatea desfășurării anumitor tranzacții cu persoane afiliate, modul în care acestea s-au desfășurat și, în cele din urmă, prețul aplicat sau profitabilitatea obținută de către contribuabil;
- *simplificarea în mod excesiv a problemei prin apelul la tipare rigide de analiză* – acest aspect este legat cumva de cel menționat anterior și pleacă de la anumite premise eronate, cum ar fi: „o tranzacție de prestare de servicii este o tranzacție de prestare de servicii și nimic mai mult” sau „ce poate să fie așa specific într-o vânzare de utilaje?”. Acest mod de gândire este însă unul contraproductiv, întrucât, în practică, contextul intragrup de tranzacționare este, de cele mai multe ori, unul specific. Și chiar dacă pot exista unele similitudini, cert este că fiecare tranzacție are particularitățile ei și acestea trebuie investigate și înțelese pentru a ne asigura că analiza de comparabilitate este efectuată în mod corect și ține cont de toate aspectele semnificative.

În tabelul următor sunt sumarizate câteva dintre probleme întâlnite frecvent în practică, în ceea ce privește efectuarea analizelor de comparabilitate.

Aspect problematic	Ce prevede legislația	Abordarea problematică a autorităților fiscale	Probleme importante generate
Analizarea fiecărei categorii de tranzacții în parte vs. analiza cumulată a mai multor categorii de tranzacții	Trebuie să existe o analiză separată pentru fiecare categorie de tranzacții (de exemplu, art. 8, art. 9 și Anexa 3 din Ordinul nr. 442/2016; Ordinul nr. 3737/2015; pct. 3.9 din Liniile Directoare OCDE). Prin excepție, în anumite condiții (interconectivitate, imposibilitatea de a efectua o analiză separată, consecvența în ceea ce privește raționamentul din spatele tranzacțiilor și modul de determinare a prețului de transfer), poate fi justificată analiza cumulată a mai multor categorii de tranzacții.	Efectuarea, de regulă ca parte a procesului de analiză de risc, a unei analize globale de profitabilitate la nivelul contribuabilului, fără a exista o corelație cu tipurile de tranzacții cu persoane afiliate desfășurate, urmată de efectuarea de ajustări/estimări de prețuri de transfer menite a aduce profitabilitatea contribuabilului în intervalul de piață/comparare.	Imposibilitatea contribuabilului de a stabili ce tranzacție nu a respectat de fapt principiul valorii de piață și de a corecta situația pentru viitor. Imposibilitatea de a efectua ajustări corespundente între persoane afiliate române; Imposibilitatea de a demara procedura amiabilă.

Aspect problematic	Ce prevede legislația	Abordarea problematică a autorităților fiscale	Probleme importante generate
Selectarea părții testate	Paragraful 3.18 din Liniile Directoare OCDE prevede că partea testată este aceea pentru care metoda de prețuri de transfer poate fi aplicată într-un mod cât mai oportun („reliable”) și pentru care pot fi identificate cele mai potrivite comparabile, fiind adesea cea mai puțin complexă entitate din punct de vedere funcțional. De asemenea, de exemplu, Normele la art. 11 alin. (4) C. fisc. menționează că în ceea ce privește metoda cost-plus: „[...] Punctul de plecare pentru aceasta metodă, în cazul transferului de produse, mărfuri sau de servicii între persoane afiliate, este reprezentat de costurile producătorului sau ale furnizorului de servicii [...]”.	Partea testată este întotdeauna compania din România (indiferent că aceasta are calitatea de prestator de servicii sau de beneficiar, în cadrul unei tranzacții intra-grup, de profilul său funcțional etc.).	Generarea unei analize indirecte inexacte, fără posibilitatea de a demonstra o relație de cauzalitate directă (de exemplu, prezentarea concluziei potrivit căreia „profitabilitatea contribuabilului nu este la valoarea de piață, ceea ce înseamnă că prețul serviciilor prestate de partea afiliată a fost prea mare”, când, în fapt, o profitabilitate scăzută poate fi generată de mulți alți factori, precum: un nivel nesatisfăcător al veniturilor din vânzări, costuri prea mari cu personalul, materiile prime sau energia, pierderi generate de evenimente excepționale sau întreruperi de durată în ciclul de producție etc.).
Disponibilitatea informațiilor necesare pentru efectuarea analizei	În analiză trebuie utilizate informațiile disponibile atât contribuabilului, cât și autorităților fiscale la momentul efectuării analizei/elaborării documentației de prețuri de transfer (de exemplu, art. 8, art. 9 alin. (3) și Anexa 3 – B.13.f) la Ordinul nr. 442/2016 și punctul 3.36 din Liniile Directoare OCDE).	Utilizarea celor mai recente informații disponibile în bazele de date la data efectuării inspecției fiscale, cu toate că acestea nu aveau cum să fie disponibile contribuabilului acum 2 ani de zile, când acesta a elaborat dosarul de prețuri de transfer.	Imposibilitatea de a avea un dialog constructiv, bazat pe date comune – autoritățile fiscale contestă buna-credință a contribuabilului, chiar dacă acesta nu ar fi putut să dețină anumite informații. Imposibilitatea contribuabilului de a-și susține punctul de vedere și de a-și apăra poziția fiscală.
Analiza multianuală vs. analiza „an pe an”	Posibilitatea contribuabilului de a opta fie pentru o analiză multianuală, fie pentru o analiză „an pe an”, argumentându-și punctul de vedere [(de exemplu, Anexa 3 – B.13.h) la Ordinul nr. 442/2016 și punctele 3.75 și 3.76 din Liniile Directoare OCDE].	Utilizarea analizei „an pe an” este întotdeauna cea mai potrivită (motivul principal, nerecunoscut însă formal de autoritățile fiscale, fiind că acest mod de lucru permite efectuarea celor mai multe ajustări/estimări de prețuri de transfer).	Imposibilitatea contribuabilului de a-și apăra poziția fiscală atunci când o analiză multianuală a profitabilității sale este justificată prin elemente precum: perioadele de start-up, angrenarea în contracte pe termen lung, profilul funcțional antreprenorial, existența unor cicluri de dezvoltare și implementare a tehnologiilor, specificul industriei etc. Efectuarea de ajustări/estimări discriminatorii în cadrul inspecțiilor fiscale, doar pentru acei ani în care valoarea indicatorului de profitabilitate este sub intervalul de comparație, nu și peste acesta – de exemplu, pentru vânzările de produse finite din România, ajustarea doar a anilor în care profitabilitatea obținută de contribuabil este sub interval, nu și a celor peste (de exemplu, coroborând art. 8 și 9 din Ordinul nr. 442/2016, rezultă clar că ajustarea/estimarea la tendința centrală a pieței se face atunci când indicatorul de profitabilitate este în afara intervalului, asta însemnând atât sub, cât și deasupra lui).

Aspect problematic	Ce prevede legislația	Abordarea problematică a autorităților fiscale	Probleme importante generate
Completitudinea analizei și calitatea comparabilelor utilizate	În procesul de analiză și documentare a prețurilor de transfer trebuie să existe un raport cost-beneficiu optim, și acest lucru trebuie avut în vedere și de către autoritățile fiscale (de exemplu, pct. 2.12, 3.2, 5.28 din Liniile Directoare OECD).	Utilizarea de standarde duble în ceea ce privește efectuarea analizelor de comparabilitate: solicitarea de la contribuabil a unor informații de piață extrem de greu accesibile/imposibil de obținut, desconsiderarea dosarului de prețuri de transfer în măsura în care ele nu sunt prezentate și utilizarea în realizarea propriilor estimări de date care nu satisfac propriile cerințe impuse contribuabilului.	Imposibilitatea contribuabilului de a-și apăra poziția fiscală, prin solicitarea, de către autoritățile fiscale, de informații care nu pot fi obținute. Respingerea dosarului de prețuri de transfer elaborat de contribuabil, argumentând că informațiile comparabile trebuie să aibă anumite caracteristici, urmată de utilizarea unor date/surse de informații mai puțin obiective/credibile decât cele utilizate de contribuabil (de exemplu, utilizarea de oferte de preț sau informații de pe Internet în detrimentul unor rapoarte de evaluare).

V. CONCLUZII

Elaborarea unei analize de comparabilitate reprezintă un proces complex care implică, pe de-o parte, cunoașterea legislației în domeniul prețurilor de transfer și, pe de altă parte, exercitarea raționamentului profesional (inclusiv utilizarea celor mai bune practici în domeniu), obiectivul primordial fiind de a permite o evaluare corectă și obiectivă asupra respectării sau nu a principiului valorii de piață în cadrul unei tranzacții desfășurate între persoane afiliate.

De multe ori, în elaborarea ei, intervin limitări inerente legate, de exemplu, de disponibilitatea informațiilor comparabile sau costul accesării anumitor baze de date, fiind astfel necesară manifestarea unei flexibilități atât din partea contribuabililor, cât și din partea autorităților fiscale în vederea stabilirii unor așteptări comune rezonabile legate de nivelul de rigurozitate posibil de atins în cadrul unei analize de comparabilitate, evitând extremele, respectiv atitudinile:

- „(i) nu se poate efectua analiza, întrucât nu există informații sau acestea nu sunt suficient de bune”, sau
- „(ii) orice informație poate fi utilizată, iar contextul economic și specificul tranzacției nu merită luate în considerare”. Scopul este acela de a atinge un raport cost-beneficiu optim, în cadrul analizei de comparabilitate, prin obținerea de informații corecte și obiective, din surse publice verificabile, chiar dacă pot să mai existe și alte date (a căror identificare nu se justifică însă, întrucât costurile generate de colectare exced plusul de valoare generat).

Pentru atingerea obiectivelor analizei, este necesară o înțelegere temeinică a tranzacției testate, astfel încât să existe o imagine clară a ceea ce urmează să se analizeze, a elementelor care influențează comparabilitatea (pornind de la cei cinci factori de comparabilitate menționați în legislație) și a celor mai potrivite surse de informații de utilizat pentru identificarea referințelor de comparabilitate.

Întotdeauna vor exista probleme practice generate de necunoașterea în detaliu a legislației sau interpretarea ei într-un mod agresiv, neînțelegerea contextului economic și particularităților tranzacțiilor și contribuabililor sau simplificarea în mod excesiv a problemei prin apelul la tipare rigide de analiză, însă este important ca erorile să fie identificate și corectate în viitor, prin existența unui dialog real, deschis și bazat pe argumente între contribuabili și autoritățile fiscale.

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE:

- Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, Liniile Directoare privind Prețurile de Transfer pentru Companii Multinaționale și Autorități Fiscale, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (ediția 2022), disponibil la https://www.oecd.org/en/publications/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en.html.
- Ministerul Finanțelor Publice, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, Ediție adnotată cu Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016, https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Cod_fiscal_norme_2023.htm.
- Agenția Națională de Administrare Fiscală, Ordinul nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenelor pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OPANAF_442_2016.pdf.
- Agenția Națională de Administrare Fiscală, Ordinul nr. 3737/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului „Decizie de ajustare/estimare a venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate”, https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OPANAF_3737_2015.pdf.

Particularități privind angajarea persoanelor cu dizabilități

Rezumat: Articolul prezintă anumite particularități privind angajarea persoanelor cu dizabilități de care trebuie să țină seama angajatorii. De asemenea, sunt prezentate facilitățile fiscale acordate persoanelor cu dizabilități angajate și angajatorilor acestora, precum și obligațiile companiilor de a angaja persoane cu dizabilități.

Cuvinte-cheie: persoane cu dizabilități, facilități fiscale, obligații angajare.

Special provisions for the employment of persons with disabilities

Abstract: The article presents certain particularities regarding the employment of persons with disabilities that employers must take into account. It also outlines the tax breaks for disabled employees and their employers, as well as the obligations of companies to hire persons with disabilities.

Keywords: persons with disabilities, tax breaks, hiring requirements.

Luminița OBACIU – Senior Payroll Partner, Soter & Partner

În situația angajării unei persoane cu dizabilități, este important să fie avute în vedere atât prevederile specifice din Codul muncii, cât și cele reglementate de Legea nr. 448/2006 privind protecția și promovarea acestora. În acest sens este important să fie analizate prevederile celor două acte normative, pentru acordarea drepturilor specifice.

Una dintre prevederile specifice se referă la **perioada de probă** ce poate fi stabilită la încheierea unui contract individual de muncă, încheiat cu o persoană cu dizabilități. Analizând aspectele legislative referitoare la perioada de probă, observăm că prevederile legale din cele două acte normative sunt contradictorii, Codul muncii reglementând o perioadă de probă de **maximum 30 de zile calendaristice**, în timp ce Legea nr. 448/2006 stabilește că perioada de probă este de **cel puțin 45 de zile lucrătoare**.

În sentința civilă nr. 759/2018 din 19 noiembrie 2018, dată de Tribunalul Sibiu, concluziile instanței de judecată au fost următoarele:

→ situația juridică a salariaților persoane cu dizabilități este reglementată, în ceea ce privește perioada de probă, de

dispozițiile Legii nr. 448/2006, întrucât acest act normativ a fost adoptat ulterior Codului muncii și reglementează aceeași problemă, legiuitorul stabilind o perioadă de probă diferită de cea cuprinsă în Codul muncii, în considerarea situației speciale în care se regăsesc persoanele cu handicap;

→ perioada de probă de cel puțin 45 de zile este în beneficiul salariatului care ar putea avea nevoie de durată mai mare de timp pentru a se obișnui cu noul loc de muncă și pentru a-l convinge pe angajator de capacitățile sale;

→ evident că această perioadă nu poate fi nici prea lungă, întrucât ajunge să fie în dezavantajul salariatului. Dar, prin faptul că, în speță, angajatorul a stabilit o perioadă de 90 de zile lucrătoare, încadrându-se în termenul-limită prevăzut de art. 31 alin. (1) C. mun., respectând totodată și prevederile din Legea nr. 448/2006, instanța apreciază că termenul corespunde atât nevoilor salariatului, de a-și demonstra calitățile profesionale, cât și interesului angajatorului, de a se lămuri asupra existenței și realității acestor calități.

Și **perioada de preaviz**, în cazul concedierii, este diferită. Persoana cu dizabilități beneficiază de un preaviz plătit, de

minimum 30 de zile lucrătoare, acordat la desfacerea contractului individual de muncă din inițiativa angajatorului pentru motive neimputabile acestuia, spre deosebire de restul salarii-ților, pentru care perioada de preaviz, reglementată de Codul muncii, este de cel puțin 20 de zile lucrătoare.

Cu privire la **durata concediului de odihnă**, conform prevederilor Codului muncii, persoanele cu dizabilități beneficiază de un concediu de odihnă suplimentar de cel puțin 3 zile lucrătoare

Pentru stimularea angajării de persoane cu dizabilități, prin Codul fiscal, este reglementată scutirea de impozitul pe venit a persoanelor fizice cu handicap grav sau accentuat, pentru veniturile din salarii realizate de acestea.

De asemenea, prevederile referitoare la stabilirea contribuțiilor sociale până la nivelul salariului minim brut pe țară, diminuat cu suma de 300 lei, nu se aplică în cazul persoanelor cu dizabilități. Indirect, stimularea angajării de persoane cu dizabilități este dată și de posibilitatea angajatorilor cu mai mult de 50 de salariați care achiziționează bunuri și servicii realizate prin propria activitate a persoanelor cu handicap, de a diminua cu maximum 50% suma datorată către stat, reprezentând vărsăminte pentru persoane cu handicap neîncadrate.

În acest sens, Legea nr. 448/2006 reglementează această posibilitate de a diminua cu maximum 50% contribuția datorată la fondul de vărsăminte pentru persoane cu handicap neîncadrate prin efectuarea de achiziții de la unități protejate autorizate.

Actul normativ mai sus menționat prevede obligația angajatorilor cu mai mult de 50 de salariați de a angaja persoane cu handicap într-un procent de cel puțin 4% din numărul total de angajați. În situația în care nu angajează persoane cu handicap în procentul prevăzut de lege, angajatorii au fie obligația de a achita lunar, către bugetul de stat, o sumă reprezentând salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată înmulțit cu numărul de locuri de muncă, în care nu au angajat persoane cu handicap, fie să plătească, lunar, către bugetul de stat, o sumă reprezentând echivalentul a minimum 50% din salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată înmulțit cu numărul de locuri de muncă în care nu au angajat persoane cu handicap, iar cu suma reprezentând diferența până la nivelul sumei totale datorate să achiziționeze, pe bază de parteneriat, produse și/sau servicii realizate prin activitatea proprie a persoanelor cu handicap angajate în unități protejate autorizate.

Astfel, aceasta lege stimulează angajarea de persoane cu handicap, prin următoarele pârghii:

- ➔ obligarea companiilor cu mai mult de 50 de salariați de a angaja persoane cu dizabilități;
- ➔ obligarea companiilor cu mai mult de 50 de salariați, care nu și-au îndeplinit obligația de a angaja persoane cu handicap,

de a plăti o sumă către fondul de vărsăminte pentru persoane cu handicap neîncadrate;

- ➔ posibilitatea angajatorilor de a diminua suma datorată către fondul de vărsăminte pentru persoane cu handicap neîncadrate cu maximum 50% în situația achiziționării de bunuri și servicii realizate de persoane cu handicap.

Pentru ca achizițiile efectuate de la o unitate protejată autorizată să poată fi considerate conforme cerințelor legale și să poată fi deduse din contribuția la fondul de vărsăminte pentru persoane cu handicap neîncadrate, o condiție este aceea ca bunurile/serviciile achiziționate **să fie realizate integral sau parțial de către persoane cu handicap, angajate ale unității protejate.**

Pentru a atesta că bunurile achiziționate sunt realizate total sau parțial prin activitatea persoanelor cu handicap, angajate ale entității autorizate, este necesar să fie solicitată și obținută documentația (CIM al persoanei cu handicap/invalide de gradul III, fișă de post sau orice alt document emis de conducătorul unității protejate autorizate care atestă activitatea persoanei cu handicap/invalide de gradul III), din care să se deducă faptul că:

- ➔ bunul material vândut este obținut prin prelucrarea materiilor prime în procesul de producție realizat prin propria activitate (integral sau parțial) de persoana cu handicap/invalidă de gradul III, angajată a unității protejate autorizate; sau/și
- ➔ serviciul prestat este realizat prin propria activitate (integral sau parțial) de persoana cu handicap/invalidă de gradul III, angajată a unității protejate autorizate, care nu constituie intermediere sau livrare de bunuri, cu excepția cazului în care intermedierea/livrarea de bunuri rezultă din activitatea de producție a unității protejate autorizate.

Documentele ce vor fi necesare în cazul bunurilor/serviciilor achiziționate de la unități protejate, pentru a putea deduce achizițiile din contribuție, sunt următoarele:

- ➔ acord de parteneriat;
- ➔ contract comercial;
- ➔ factură;
- ➔ dovada plății;
- ➔ documentația (CIM al persoanei cu handicap/invalide de gradul III, fișă de post sau orice alt document emis de conducătorul unității protejate autorizate) care să **atestă că bunurile/serviciile achiziționate sunt realizate prin propria activitate (integral sau parțial) de persoana cu handicap/invalidă de gradul III, angajată a unității protejate autorizate** (astfel cum am menționat mai sus).

În ceea ce privește **tipul bunurilor/serviciilor achiziționate**, nu există prevederi exprese, așadar, acestea pot fi de orice natură, cu condiția să fie realizate de persoanele cu handicap, așa cum am menționat anterior.

Cu privire la cuantumul sumei în care pot fi achiziționate astfel de bunuri/servicii, acesta este reprezentat de diferența dintre $[\text{salariul de bază minim brut garantat în plată} * (4\% * \text{număr total de angajați})] - \text{minim } [50\% * \text{salariul de bază minim brut garantat în plată} * (4\% * \text{număr total de angajați})]$.

Prezumând că se dețin toate documentele mai sus menționate, **suma care se poate scădea din contribuție o reprezintă costul efectiv al achiziției**. Prin urmare, deducerea nu va include și TVA, în situațiile în care societatea își poate exercita dreptul de deducere pentru achizițiile efectuate de la unitățile protejate.

În ceea ce privește momentul la care intervine această scădere din contribuție, având în vedere că dovada plății apare între documentele necesare pentru deducerea achiziției din contribuție, rezultă că achizițiile se consideră realizate atunci când există și dovada plății, fără însă să rezulte expres că achizițiile trebuie deduse în luna în care s-a efectuat plata. Prin urmare, considerăm că o achiziție efectuată în luna noiembrie 2024 (de exemplu) ar poate fi dedusă din contribuția lunii noiembrie 2024, dacă plata achiziției are loc cel târziu în decembrie 2024, dar până la data depunerii de către societate a declarației 100, aferentă lunii noiembrie, în care declară contribuția pentru persoane cu handicap neîncadrate.

Pentru încurajarea angajării persoanelor cu dizabilități, statul acordă o subvenție angajatorilor care, în raport cu numărul de angajați, și-au îndeplinit obligația de a încadra în muncă persoane cu handicap, precum și angajatorilor care nu au această obligație, dar încadrează persoane cu handicap.

Astfel, această subvenție se acordă angajatorilor cu un număr mai mare de 50 de salariați, dacă angajează un număr mai mare de persoane cu dizabilități decât cel prevăzut de Legea nr. 448/2006. În acest sens, o unitate cu un număr mediu de 100 de salariați, dacă va angaja 6 persoane cu dizabilități, cu contract individual de muncă cu norma întreagă, va putea primi subvenție pentru două persoane. În schimb, în cazul unităților cu un număr mediu de salariați mai mic de 50 de persoane, subvenția se acordă pentru toate persoanele cu dizabilități încadrate.

Această subvenție este de 2.250 lei/lună și se acordă timp de 12 luni. Încadrarea în muncă trebuie să se facă pe perioadă nedeterminată, din rândul persoanelor care nu au mai avut raporturi de muncă cu angajatorul, respectiv în ultimii 2 ani.

Pentru păstrarea subvenției, angajatorul are obligația menținerii raporturilor de muncă cel puțin 18 luni de la încheierea convenției cu Agenția de Șomaj.

Angajatorii care încetează raporturile de muncă sau de serviciu ale persoanelor prevăzute mai sus, anterior termenului de 18 luni, sunt obligați să restituie, în totalitate, agențiilor pentru ocuparea forței de muncă sumele încasate pentru fiecare persoană pentru care a încetat raportul de muncă sau de serviciu anterior termenului menționat, plus dobânda de referință a Băncii Naționale a României în vigoare la data încetării raporturilor de muncă sau de serviciu, dacă încetarea acestora a avut loc din unul dintre următoarele motive: acordul părților/ca urmare a constatării nulității absolute a contractului individual de muncă/ca urmare a admiterii cererii de reintegrare în funcția ocupată de salariat a unei persoane concediate nelegal sau pentru motive neîntemeiate/concediere în cazul în care salariatul nu corespunde profesional locului de muncă în care este încadrat/concediere pentru motive care nu țin de persoana salariatului.

De asemenea, în cazul încetării raporturilor de muncă anterior împlinirii termenului de 18 luni, angajatorul nu mai poate beneficia de o nouă subvenție din bugetul asigurărilor pentru șomaj pe o perioadă de 2 ani de la data încetării raporturilor de muncă sau de serviciu.

Pentru accesarea subvenției, sunt necesare următoarele documente:

- ➔ convenția ce se încheie cu Agenția de Șomaj;
- ➔ declarație pe propria răspundere, din care să rezulte că în ultimii doi ani nu au mai fost în raporturi de muncă sau de serviciu cu persoanele angajate, precum și următoarele documente:
 - a) certificat eliberat de comisia de expertiză medicală a persoanelor cu handicap (copie);
 - b) actul de identitate (copie);
 - c) actul în baza căruia au fost încadrate în muncă (copie);
 - d) declarație pe propria răspundere dată prin reprezentantul legal al angajatorului, din care să rezulte că, în raport cu numărul de angajați, angajatorul și-a îndeplinit obligația, potrivit legii, de a angaja persoane cu handicap, respectiv că nu are, potrivit legii, obligația de a angaja persoane cu handicap.

Soluționarea conflictelor fiscale – practici administrative și jurisprudență

Dreptul la contestație. Competența de soluționare a contestațiilor. Decizia emisă în soluționarea contestațiilor. Dispoziții procedurale, practică și jurisprudență

Rezumat: Încrederea contribuabililor în activitatea de soluționare a contestațiilor reprezintă un indicator esențial al funcționării eficiente a sistemului fiscal, pentru asigurarea unui climat fiscal echitabil și transparent. Percepția contribuabililor și gradul de încredere sunt fundamentate pe transparența procesului de soluționare, profesionalismul personalului implicat, dialogul dintre contribuabil și autoritate prin procedurile implementate, uniformizarea practicii administrative și comunicarea clară a motivelor deciziilor. Numai printr-un proces echitabil, eficient și previzibil se poate stimula conformarea voluntară și se poate consolida relația de parteneriat între contribuabili și administrația fiscală.

Cuvinte cheie: contestație, cale administrativă de atac, act administrativ fiscal, titlu de creanță, proces echitabil, transparentă, practică unitară.

Resolution of tax disputes – administrative practices and case law

- Right to objection. Competence to settle disputes.
- The decision issued in the settlement of disputes.
- Procedural provisions, practice and case law

Abstract: Taxpayers' confidence in the resolution of disputes is an essential indicator of the efficient functioning of the tax system, ensuring a fair and transparent tax environment. Taxpayers' perceptions and trust are based on the transparency of the resolution process, the professionalism of the staff involved, the dialogue between taxpayers and the authorities through the procedures implemented, the standardisation of administrative practices and the clear communication of the reasons for decisions. Only through a fair, efficient and predictable process can voluntary compliance be encouraged and the partnership between taxpayers and the tax administration be strengthened.

Keywords: *appeal, administrative remedy, tax administrative act, debt instrument, fair trial, transparency, uniform practice.*

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

Raluca Maria TÎNCU – Director general adjunct, Directia Generală de Soluționare a Contestatiilor, Ministerul Finantelor

Impozitarea în România a evoluat semnificativ de-a lungul timpului, de la un sistem feudal și rudimentar la un sistem fiscal modern, reglementat prin legi complexe, care asigură funcționarea unei economii de piață.

În contextul tranziției către economia de piață și al integrării României în structuri internaționale, a devenit evident că era necesară o reformă fiscală substanțială, fiind introduse noi reglementări pentru a asigura drepturile contribuabililor și pentru a preveni orice potențiale abuzuri din partea autorităților fiscale.

Astfel, sistemul de contestații:

- contribuie la protecția drepturilor contribuabililor, oferindu-le un mecanism prin care își pot apăra interesele, pot corecta erorile și pot preveni impunerea unor taxe incorecte sau abuzive.
- oferă o modalitate eficientă de a soluționa conflictele fiscale, fără a fi necesar să se ajungă la instanțele judecătorești, ceea ce poate reduce costurile și timpul necesar pentru rezolvarea unui astfel de litigiu.
- conferă încredere contribuabililor, fiind un mecanism transparent și accesibil pentru soluționarea conflictelor fiscale.
- protejează drepturile contribuabililor, oferindu-le posibilitatea de a-și exprima nemulțumirile, reducând riscul de a fi supus unor sancțiuni sau impozite incorecte și contribuie la creșterea încrederii că autoritățile vor respecta principiile dreptății și corectitudinii.

Contestația = un drept garantat prin lege, iar procedura este reglementată clar, ceea ce permite contribuabililor să aibă o înțelegere a procesului. Acest lucru contribuie la sentimentul de siguranță și transparență, știind că există un sistem care poate soluționa disputele fiscale într-un mod echitabil.

- = o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.
- = poate fi exercitată împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale.

Legislația română reglementează în mod detaliat procedura de contestare a actelor administrative fiscale pentru a proteja drepturile contribuabililor și pentru a asigura corectitudinea în aplicarea legislației fiscale.

Cadrul legal general și special de reglementare:

- Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare;
- Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare;
- Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 1021/2022 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Condiții:

- înainte de a se adresa instanței de contencios administrativ competente, persoana care se consideră vătămată într-un

drept al său ori într-un interes legitim, printr-un act administrativ fiscal care i se adresează, trebuie să solicite autoritățile publice emitente sau autorității ierarhic superioare, dacă aceasta există, revocarea, în tot sau în parte, a acestuia.

- persoana vătămată într-un drept recunoscut de lege sau într-un interes legitim printr-un act administrativ fiscal, nemulțumită de răspunsul primit la plângerea prealabilă sau care nu a primit niciun răspuns în termenul legal, poate sesiza instanța de contencios administrativ competentă, pentru a solicita anularea, în tot sau în parte, a actului, repararea pagubei cauzate și, eventual, reparații pentru daune morale.
- se poate adresa instanței de contencios administrativ și cel care se consideră vătămat într-un drept sau interes legitim al său, prin nesoluționarea în termen sau prin refuzul nejustificat de soluționare a unei cereri, precum și prin refuzul de efectuare a unei anumite operațiuni administrative necesare pentru exercitarea sau protejarea dreptului sau interesului legitim.
- motivele invocate în cererea de anulare a actului nu sunt limitate la cele invocate prin plângerea prealabilă.

Începând cu data de 01.04.2022, contestațiile formulate împotriva:

- oricărui act administrativ-fiscal/altor acte administrative, emise de organele fiscale ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală;
- anumitor acte emise de Autoritatea Vamală Română (Decizie referitoare la suspendarea atestatului de înregistrare a activității de distribuție și comercializare angro de produse supuse accizelor, Decizie de regularizare a situației, Decizie de suspendare/revocare atestat de comercializare a produselor accizabile) **se soluționează de către Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul Ministerului Finanțelor.**

Acte administrative fiscale și vamale/alte acte administrative susceptibile a fi contestate:

Titlu de creanță fiscală = actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează creanța fiscală

Actul administrativ fiscal = actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel cărui îi este adresat și este reprezentat de **decizia de impunere**

Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

- deciziile privind soluționarea cererilor de rambursare de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind soluționarea cererilor de restituiri de creanțe fiscale;
- deciziile referitoare la bazele de impozitare;
- deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii;
- deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare, inclusiv deciziile de încetare a procedurii de verificare a situației fiscale personale;
- deciziile privind modificarea bazei de impunere.

Reguli:

- Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.
- În lipsa unui act administrative-fiscal, devin incidente prevederile art. 8 alin. (1) teza a II-a și art. 11 alin. (1) lit. c) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, republicată, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:
 - Persoana vătămată într-un drept recunoscut de lege sau într-un interes legitim printr-un act administrativ unilateral, nemulțumită de răspunsul primit la plângerea prealabilă sau care nu a primit niciun răspuns în termen de 6 luni, poate sesiza instanța de contencios administrativ competentă, pentru a solicita anularea în tot sau în parte a actului, repararea pagubei cauzate și, eventual, reparații pentru daune morale.
 - Cererile prin care se solicită anularea unui act administrativ fiscal, respectiv repararea pagubei cauzate se pot introduce în termen de 6 luni de la:
 - data comunicării răspunsului la plângerea prealabilă;
 - data comunicării refuzului nejustificat de soluționare a cererii;
 - data expirării termenului de soluționare a plângerii prealabile, respectiv data expirării termenului legal de soluționare a cererii;
 - data expirării termenului de 6 luni, calculat de la comunicarea actului administrativ emis în soluționarea favorabilă a cererii sau, după caz, a plângerii prealabile.
- Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.
- Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ-fiscal.

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

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

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

„Art. 269 – Posibilitatea de contestare

- (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.
 - (2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezată în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal. [...].
- Art. 269 – Forma și conținutul contestației [...]
- (2) Obiectul contestației îl constituie sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, precum și sumele și măsurile nestabilite de către organul fiscal, dar pentru care există această obligație potrivit legii (...).”,

precum și cu definiția titlului de creanță, respectiv a actului administrativ-fiscal anterior menționate.

Statistic, în perioada 2022-2024, au fost înregistrate un număr de 13.366 contestații, din care:

- 4.262 în anul 2022
- 4.269 în anul 2023
- 4.835 în anul 2024

Situații specifice:

- respingerea ca inadmisibile a contestațiilor formulate împotriva propriilor declarații, contribuabilii au formulat acțiune în contencios administrativ, toate procesele fiind suspendate, întrucât instanțele:
- fie au sesizat Curtea Constituțională a României cu privire la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 268, art. 269 alin. (2) și art. 270 C. pr. fisc., în măsura în care se interpretează în sensul în care contribuabilul nu poate împotriva propriilor de formula contestație fiscală sau, după caz, acțiune în justiție clară de impunere, toate acțiunile instanțelor competente fiind suspendate până la pronunțarea Curții Constituționale/Curții Europene de Justiție, după caz;

Spre exemplificare:

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

Spre exemplificare:

- dosare aflate pe rolul Curții de Apel București, suspendate pentru că s-a sesizat Curtea de Justiție a Uniunii Europene: nr. 2735/2/2022, nr. 655/2/2023;
- respingerea ca inadmisibilă a contestației formulate de un contribuabil împotriva declarațiilor depuse de angajatorul său, instanța menținând la fond soluția organului de soluționare, motivând că: *„Solicitarea reclamantului ca organul fiscal să anuleze declarațiile fiscale depuse de angajator este imposibilă, de vreme ce măsura revocării, retragerii poate fi luată doar de aceeași entitate care a emis actul, în acord și cu dispozițiile art. 7 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare. Or, organele fiscale nu sunt implicate în procesul întocmirii celor două declarații fiscale și, pe cale de consecință, nu le pot revoca sau anula. În al doilea rând, declarațiile fiscale depuse de contribuabil/plătitor nu sunt acte administrative fiscale potrivit Codului de procedură fiscală, întrucât acestea nu sunt acte emise de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel căruia îi este adresat”* (Dosarul nr. 8724/3/2022, aflat pe rolul Tribunalului București, aflat în fază de recurs la Curtea de Apel București).

Ce trebuie să conțină o contestație?

- datele de identificare ale contestatorului;
- obiectul contestației = îl constituie sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, precum și sumele și măsurile nestabilite de către organul fiscal, dar pentru care există această obligație potrivit legii.

În contestațiile care au ca obiect sume se specifică cuantumul sumei totale contestate, individualizată pe categorii de creanțe fiscale, precum și accesorii ale acestora. În situația în care se constată nerespectarea acestei obligații, organul fiscal de soluționare competent solicită contestatorului, în scris, să precizeze, în termen de 5 zile de la comunicarea solicitării, cuantumul sumei contestate, individualizată. În cazul în care contestatorul nu comunică suma, se consideră contestat întregul act administrativ fiscal atacat.

- motivele de fapt și de drept:
 - organul de soluționare a contestațiilor nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat titlul de creanță sau orice alt act administrativ fiscal, investirea efectuându-se în limitele sesizării;
 - motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii;
- dovezile pe care se întemeiază;
- semnătura contestatorului.

Situații specifice:

- dacă contestația este formulată printr-un împuternicit, se va prezenta împuternicirea/mandatul/procura/împuternicirea avocațială, după caz;
- în cazul în care contestatarul se află în procedură de insolvență/reorganizare/faliment/lichidare și i-a fost ridicat dreptul la propria administrare, contestația va purta semnătura administratorului special/administratorului judiciar sau a lichidatorului, după caz, și va fi însoțită de actul prin care a fost numit;
- în situația în care contestația nu îndeplinește cerințele care privesc depunerea împuternicirii/mandatului/procurii, precum și semnătura, organul de soluționare a contestațiilor va solicita contestatarului ca în termen de 5 zile de la comunicare să îndeplinească aceste cerințe. În caz contrar, contestația va fi respinsă, fără a se mai antama fondul cauzei;
- desemnarea unui împuternicit nu îl împiedică pe contribuabil/plătitor să își îndeplinească personal obligațiile prevăzute de legislația fiscală, chiar dacă nu a procedat la revocarea împuternicirii.

În practică, au fost depuse:

- contestații nemotivate în fapt și în drept sau parțial nemotivate, situații în care contestația a fost respinsă ca nemotivată;
- contestații în care au fost invocate motive de fapt, dar fără fi atașate documente în susținere;
- contestații neînsușite de contestatar;
- contestații formulate prin împuternicit, fără a fi făcută dovada împuternicirii;
- contestații formulate de alte persoane decât cele cărora le era opozabil actul administrativ fiscal contestat, respectiv de către: soț, soție, fiu etc. În toate aceste cazuri, contestațiile au fost respinse ca fiind depuse de o persoană fără calitate procesuală, având în vedere prevederile art. 268 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Art. 268 – Posibilitatea de contestare

[...] (2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal. (...)”

- contestații formulate de foști administratori/asociați, organul de soluționare a contestației dispunând:
 - **fie scoaterea de pe rol a cauzei**, întrucât, potrivit prevederilor art. 251 alin. (1) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 251 – Data încetării personalității juridice
(1) Persoanele juridice supuse înregistrării încetează la data radierii din registrele în care au fost înscrise”,
 - iar, potrivit prevederilor art. 17 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 17 – Subiectele raportului juridic fiscal

Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitățile administrativ-teritoriale sau, după caz, subdiviziunile administrative-teritoriale ale municipiilor, contribuabilul/plătitorul, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport”,

societatea contestată fiind radiată, nemaifiind subiect al raportului juridic fiscal.

În astfel de situații, instanța a dispus obligarea la soluționarea pe fond a contestației, întrucât se dovedește interesul direct al fostului administrator/asociat în clarificarea situației, fiind răspunzător pentru datorarea obligațiilor fiscale pe perioada cât a fost administrator.

Exemple:

- Decizia civilă nr. 4342/29.11.2021, pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție în dosarul civil nr. 207/42/2019*;
- Decizia civilă nr. 2797/15.12.2022, pronunțată de Curtea de Apel Craiova în dosarul civil nr. 334/104/2021*;

- **fie a respins contestația ca fiind depusă de o persoană fără calitate procesuală de a contesta**, arătând că persoana fizică, în nume propriu, nu poate formula contestație împotriva unui act administrativ-fiscal ce nu a fost emis în sarcina sa, ci în sarcina unei terțe persoane, respectiv a societății care, la data emiterii actului administrativ-fiscal contestat, era administrată de administrator judiciar numit de instanță, contestatarul nemaivând calitatea de administrator de la data numirii administratorului special.

În astfel de situații, instanța a admis acțiunea, acceptând calitatea și interesul fostului administrator și s-a investit direct cu soluționarea pe fond a acesteia.

Exemplu:

- Decizia civilă nr. 791/14.09.2022, pronunțată de Curtea de Apel Timișoara în dosarul nr. 4087/30/2021.

Unde se depune contestația?

Contestația se depune la organul fiscal emitent al actului administrativ atacat și nu este supusă taxelor extrajudiciare de timbru.

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

În cazul în care contestația este depusă direct la structura de soluționare a contestațiilor, aceasta o va transmite organului emitent al actului atacat, în vederea constituirii dosarului contestației, a verificării condițiilor procedurale, precum și a întocmirii referatului cu propuneri de soluționare.

În ce termen se depune contestația?

- Contestația se depune în termen de 45 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.

- *Organul fiscal emitent al actului administrativ-fiscal contestat întocmește dosarul contestației și îl transmite în termen de cel mult 5 zile de la data primirii organului de soluționare competent.*

Excepții de la termenul de depunere de 45 zile:

- dacă actul administrativ-fiscal contestat nu conține elementele privind:
 - posibilitatea de a fi contestat,
 - termenul de depunere a contestației,
 - organul fiscal la care se depune contestația; aceasta poate fi depusă, în termen de 3 luni de la data comunicării actului administrativ fiscal, la organul fiscal emitent al actului administrativ atacat;
- dacă din actele dosarului cauzei nu se poate verifica respectarea termenului de depunere a contestației, iar în urma demersurilor întreprinse nu se poate face dovada datei la care contestatarul a luat cunoștință de titlul de creanță sau actul administrativ fiscal atacat, inclusiv în situația în care comunicarea prin publicitate a fost viciată prin nerespectarea procedurii în materie, *aceasta va fi considerată depusă în termenul legal.*

Contestația se transmite prin:

- poștă;
- SPV.

În practică sunt și alte modalități de depunere a contestației:

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

În situația depunerii prin poștă a contestației, organul emitent al titlului de creanță sau al actului administrativ-fiscal atacat este obligat să anexeze la dosarul contestației plicul prin care a fost transmisă contestația.

Cum se calculează termenul de depunere a contestației?

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

- *în cazul termenelor socotite pe zile:*
 - termenul de depunere a contestației se calculează pe zile libere, cu excepția cazului în care prin lege se prevede altfel, neintrând în calcul nici ziua când a început, nici ziua când s-a sfârșit termenul;
De exemplu: Titlul de creanță sau actul administrativ-fiscal atacat este comunicat contribuabilului în data de 28 iunie 2024, termenul de 45 de zile începe să curgă de la data de 29 iunie (chiar dacă este o zi de sâmbătă) și se împlinește în data de 12 august, astfel încât ultima zi de depunere a contestației este 13 august;
 - termenul care se sfârșește într-o zi de sărbătoare legală sau când serviciul este suspendat (de exemplu, zile de repaus săptămânal) se va prelungi până la sfârșitul primei zile de lucru următoare.

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

■ **În cazul termenelor socotite pe luni:**

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

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

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

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

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

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

Când contestatarul își majorează pretențiile, dispozițiile procedurale privind termenul de depunere a contestației se aplică corespunzător pentru diferențele contestate suplimentar.

Majorare de pretenție = diferențele de obligații fiscale contestate suplimentar, altele decât cele împotriva cărora s-a introdus inițial contestație, cu excepția accesoriilor aferente obligațiilor fiscale contestate inițial, potrivit principiului de drept accesoriul urmează principalul.

Ce trebuie să cuprindă dosarul contestației?

- contestația, ce trebuie să poarte semnătura persoanei îndreptățite, împuternicirea avocațială/procură/mandat,

actul prin care se desemnează administratorul special/administratorul judiciar/lichidatorul;

- titlul de creanță sau actul administrativ fiscal atacat, în copie;
- anexele acestuia actului administrativ fiscal atacat;
- dovada comunicării titlului de creanță sau a actului administrativ fiscal atacat din care să reiasă data la care acesta a fost comunicat;
- copii ale documentelor ce au legătură cu cauza supusă soluționării;
- documentele depuse de contestatar;
- referatul cu propuneri de soluționare a contestației întocmit de organul fiscal emitent al actului atacat;
- oricare alte înscrisuri necesare soluționării cauzei.

Referatul cu propuneri de soluționare cuprinde:

- precizări privind îndeplinirea condițiilor de procedură;
- mențiuni cu privire la starea juridică a societății;
- propuneri de soluționare a contestației, având în vedere toate argumentele contestatarului, atât procedurale, cât și pe fondul cauzei, și documentele în susținere; *în caz contrar, dosarul se restituie în vederea completării;*
- este un act intern, care nu este opozabil contestatarului.

Cu toate acestea, invocând în fața instanței de contencios faptul că dorește să vadă referatul cu propuneri de soluționare, instanța a dispus punerea la dispoziția sa a acestui referat (de exemplu, dosarul nr. 2995/93/2021, aflat pe rolul Tribunalului Ilfov, dosarul nr. 18987/3/2023, aflat pe rolul Tribunalului București, dosarul nr. 30191/3/2024, aflat pe rolul Tribunalului București).

Retragerea contestației:

Contestația poate fi retrasă de către contestator până la soluționarea acesteia. În acest caz, organul de soluționare competent comunică contestatorului decizia prin care se ia act de renunțarea la contestație.

Prin retragerea contestației nu se pierde dreptul de a se înainta o nouă contestație în interiorul termenului de 45 de zile, respectiv de 3 luni.

În practică, renunțarea la contestație intervine în situații în care, urmare depunerii contestației, organul fiscal emite decizii de anulare parțială/totală a actelor administrative fiscale contestate, urmare cărora contestatarul depun cerere de renunțare la contestație.

Statistic, în perioada 2022-2024, au fost emise un număr de 143 de decizii, prin care s-a luat act de renunțare la contestație, după cum urmează:

- în anul 2022 – 41 decizii;
- în anul 2023 – 47 decizii;
- în anul 2024 – 55 decizii.

Decizia de soluționare:

În soluționarea contestației, organul de soluționare competent se pronunță prin **decizie**, care este obligatorie pentru organul fiscal emitent al actelor administrative fiscale contestate.

Forma și conținutul deciziei de soluționare a contestației:

Decizia de soluționare a contestației:

- se emite în formă scrisă și cuprinde:
 - preambulul = denumirea organului investit cu soluționarea, datele de identificare ale contestatorului, numărul de înregistrare a contestației la organul de soluționare competent, obiectul cauzei, precum și sinteza susținerilor părților atunci când organul competent de soluționare a contestației nu este organul emitent al actului atacat;
 - considerentele = motivele de fapt și de drept care au format convingerea organului de soluționare competent în emiterea deciziei;
 - dispozitivul = soluția pronunțată, calea de atac, termenul în care aceasta poate fi exercitată și instanța competentă.
- se semnează de către conducătorul structurii de soluționare a contestației sau de persoana cu funcție de conducere împuternicită de acesta, după caz.

Pe parcursul soluționării contestației pot avea loc și anumite proceduri specifice:

- **procedura de introducere a altor persoane în procedura de soluționare a contestației;**
- **procedura de susținere orală a contestației;**
- **procedura privind accesul la dosarul contestației;**
- **procedura de suspendare a termenului de soluționare a contestației.**

Introducerea altor persoane în procedura de soluționare:

Organul de soluționare competent poate introduce, din oficiu sau la cerere, în soluționarea contestației, după caz, alte persoane ale căror interese juridice de natură fiscală sunt afectate în urma emiterii deciziei de soluționare a contestației.

Reguli:

- persoanele introduse în procedura de soluționare a contestațiilor să aibă un interes juridic de natură fiscală ce ar putea fi afectat în urma emiterii deciziei de soluționare a contestației:
Exemplu: - participă la realizarea venitului impozabil și nu a formulat contestație;
- a colectat și plătit la bugetul statului TVA, iar contestatorului i s-a anulat dreptul de deducere;
- persoanelor introduse în procedura de contestație i se vor comunica toate cererile și declarațiile celorlalte părți;
- persoanelor introduse în procedura de contestație au drepturile și obligațiile părților rezultate din raportul juridic fiscal ce formează obiectul contestației și are dreptul să înainteze propriile sale cereri.

În procedura de soluționare a contestațiilor intervenția altor persoane poate fi:

- voluntară;
- forțată.

Intervenția voluntară = formă de participare, la cerere, în soluționarea contestațiilor, a terților, ale căror interese juridice de natură fiscală sunt afectate în urma emiterii deciziei;

- se face la cererea unei terțe persoane care urmărește realizarea unui interes propriu;
- se poate depune la organul de soluționare a contestațiilor până la emiterea deciziei de soluționare a contestației;
- trebuie să îndeplinească cerințele prevăzute pentru forma și conținutul contestației;
- organul de soluționare a contestației se va pronunța inițial asupra admisibilității cererii, urmând a fi înștiințat **intervenientul** printr-o adresă.

În practică, au existat situații:

- în care solicitantul nu a motivat cererea de intervenție voluntară, fapt pentru care organul de soluționare a respins cererea, însă, prin Decizia nr. 1133/12.03.2015, în dosarul nr. 7401/2/2012, Înalta Curte de Casație a admis acțiunea și a obligat organul de soluționare a contestației la soluționarea pe fond a cererii de intervenție;
- în care solicitantul a motivat cererea de intervenție voluntară și aceasta i s-a admis.

Intervenția forțată = forma de participare a terților în soluționarea contestațiilor, care sunt introduși de către organul de soluționare a contestațiilor **din oficiu sau la cererea contestatarului;**

- în cazul în care cererea de intervenție forțată este formulată de contestatar:
 - va fi motivată în fapt și în drept;
 - se poate depune la structura de soluționare a contestațiilor competentă până la emiterea deciziei de soluționare a contestației;
 - organul de soluționare a contestației se va pronunța inițial asupra admisibilității cererii, urmând a fi înștiințat **contestatarul** printr-o adresă;
- în cazul introducerii din oficiu a intervenienților, aceasta se realizează printr-o adresă a organului de soluționare a contestațiilor.

În practică, nu au existat cazuri de intervenție forțată în procedura de soluționare a contestației.

Procedura de susținere orală a contestației:

- contestatorul/intervenientul sau împuterniciții acestora poate/pot solicita organului de soluționare competent susținerea orală a contestației;
- solicitarea poate fi adresată organului de soluționare în termen de cel mult 30 de zile de la data înregistrării contestației, sub sancțiunea decăderii;
- organul de soluționare fixează un termen pentru susținerea acesteia;
- susținerea orală poate avea loc online sau în format fizic;
- contestatarul poate participa singur sau asistat, situație în care va prezenta mandatele de asistare;

- se reiterează argumentele din contestație, dar se pot prezenta argumente și documente noi în susținere;
- poate fi precedată de accesul la dosarul contestației, acordat la solicitarea contestatarului;
- se finalizează prin întocmirea unei minute însușite de toți participanții, care se îndosariază la dosarul cauzei.

Din practica Direcției generale de soluționare a contestațiilor:

- în medie, 70% din contestatarii persoane juridice solicită procedură orală;
- în medie, 30% din contestatarii persoane fizice solicită procedura orală – preponderent fiind cele supuse verificării situației fiscale personale;
- de preferat ca această procedură să fie stabilită când deja dosarul contestației se află în lucru;
- au existat și situații de neprezentare a contestatarului la procedură la data stabilită, situație în care s-a întocmit un proces-verbal, prin care s-a luat act de neprezentare;
- au existat și situații în care minuta întâlnirii nu a mai fost restituită cu semnăturile participanților.

Procedura de consultare a dosarului contestației:

Istoric:

- Curtea de Justiție a Uniunii Europene, prin Hotărârea din 9 noiembrie 2017, în cauza C-298/16, *Ispas*, s-a pronunțat în sensul că fiscalul trebuie să probeze că a permis accesul la dosarul inspecției fiscale, în cursul procedurii administrative, astfel încât exercitarea dreptului la apărare să fie efectivă. Alternativ, instanța trebuie să se asigure că în speță dreptul la apărare a fost respectat și, eventual, să ia măsurile necesare pentru asigurarea respectării dreptului la apărare;
- a urmat, în acord cu sentința CJUE, sentința civilă nr. 385 din 6 decembrie 2017 a Curții de Apel Cluj – Secția a III-a de Contencios Administrativ și Fiscal;
- astfel, a fost modificat Codul de procedură fiscală, prin introducerea acestei proceduri.

Reguli:

- contestatorul/intervenientul sau împuternicitii acestora poate/pot solicita organului de soluționare competent accesul la dosarul contestației;
- solicitarea poate fi adresată organului de soluționare oricând pe parcursul procedurii de soluționare;
- organul de soluționare a contestației este obligat să acorde accesul la dosarul cauzei, cu excepția cazului în care obiective de interes general justifică restrângerea accesului la respectivele probe;

- procedura precedă, de regulă, procedura de acordare a susținerii orale a contestației;
- în cadrul procedurii nu se permite fotografierea/copierea documentelor, ci se solicită în scris eliberarea punctuală a anumitor documente;
- procedura se finalizează prin încheierea unui proces-verbal care se îndosariază la dosarul cauzei.

Din practica Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor:

- în medie, 40% din contestatarii persoane juridice solicită accesul la dosarul cauzei;
- în medie, 5% din contestatarii persoane fizice solicită accesul la dosarul cauzei – de regulă, contribuabilii asistați;
- de preferat ca această procedură să fie stabilită anterior procedurii de susținere orală a contestației;
- au existat și situații de neprezentare a contestatarului la procedură la data stabilită, situație în care s-a întocmit un proces-verbal, prin care s-a luat act de neprezentare;
- au existat și situații în care au fost solicitate anumite documente din dosarul cauzei.

Procedura de suspendare a termenului de soluționare a contestației:

Organul de soluționare competent, pentru lămurirea cauzei, poate solicita:

- punctul de vedere al direcțiilor de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor, ANAF sau al altor instituții și autorități competente să se pronunțe în cauzele respective;
- efectuarea, de către organele competente, a unei constatări la fața locului.

În situațiile în care, pentru soluționarea cererii, este necesară administrarea de probe suplimentare relevante pentru luarea deciziei:

- acest termen se prelungește cu perioada cuprinsă între data solicitării probei și data obținerii acesteia, dar nu mai mult de:
 - două luni, în cazul în care sunt solicitate probe suplimentare de la contribuabilul/plătitorul solicitant;
 - 3 luni, în cazul în care sunt solicitate probe suplimentare de la autorități sau instituții publice ori de la terțe persoane din România;
 - 6 luni, în cazul în care sunt solicitate probe suplimentare de la autorități fiscale din alte state, potrivit legii;
- organul de soluționare înștiințează contribuabilul/plătitorul cu privire la prelungirea termenului de soluționare a contestației, în cazul în care solicită probe suplimentare de la autorități sau instituții publice ori de la terțe persoane din România sau din alte state.

Impozit pe venit

Luminita OBACIU – Senior Payroll Partner, Soter & Partner

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.

Întrebarea nr. 1:

În cazul unei persoane fizice autorizate să desfășoare activități independente, aceasta este scutită de impozit doar dacă tipul de handicap este grav sau accentuat?

Răspuns:

În cazul veniturilor realizate din activități independente, Codul fiscal prevede scutirea de la plata impozitului pe venit doar pentru persoanele fizice cu handicap grav sau accentuat. Astfel, persoanele încadrate în grad de handicap ușor și mediu datorează impozit pe venit, în cazul desfășurării de activități independente.

Întrebarea nr. 2:

Dacă o persoană a adus decizie pentru gradul III și totodată vrea să intre în concediu fără plată pe o perioadă de 60 de zile, cum procedăm în acest sens?

Răspuns:

Cu privire la situația salariaților ce primesc decizie de pensie de invaliditate de gradul III, Codul muncii prevede, la art. 56 alin. (1) lit. c), că, „*la data comunicării deciziei de pensie în cazul pensiei de invaliditate de gradul III*”, contractul individual de muncă încetează de drept. Prin Decizia nr. 759/2017, Curtea Constituțională a stabilit că această prevedere este neconstituțională. Cu toate că art. 56 alin. (1) lit. c) C. mun. a mai fost modificat ulterior deciziei Curții Constituționale, această modificare nu a fost totuși operată în textul Codului muncii. Chiar dacă această prevedere nu a fost actualizată conform deciziei Curții Constituționale, conform prevederilor art. 31 din Legea nr. 47/1992, această prevedere declarată neconstituțională încetează să producă efecte juridice. Având în vedere că invaliditatea de gradul III presupune pierderea parțială a capacității de muncă, salariatul nemaiputând să presteze 8 ore de muncă/zi, dar nemaiputând opera nici încetarea de drept a contractului individual de muncă declarată neconstituțională, în multe situații se agreează de către părți continuarea raporturilor de muncă în baza unui contract de muncă, cu timp parțial de cel mult 4 ore. Această continuare a activității poate fi formalizată:

- fie prin încetarea contractului individual de muncă, cu timp normal, cu acordul părților [art. 55 lit. b) C. mun.], și încheierea unui nou contract individual de muncă, cu timp parțial de maximum 4 ore/zi;
- fie prin încheierea unui act adițional la contractul individual de muncă cu normă întreagă, prin care se reduce norma de muncă de la 8 ore/zi la maximum 4 ore/zi.

În cazul în care salariatul solicită concediu fără plată pentru 60 de zile și angajatorul aprobă acest concediu, această perioadă va reprezenta perioada de suspendare a contractului individual de muncă, urmând ca părțile să agreeze modul în care se va face trecerea de la programul de 8 ore/zi la cel de maximum 4 ore/zi, la revenirea din concediu fără plată.

Întrebarea nr. 3:

În cazul în care se lucrează în zilele de sărbători legale sau în weekend și se depășește nivelul salariului minim pe economie, se mai aplică deducere de 300 de lei (în cazul salariului minim pe economie)?

Răspuns:

În perioada 1 ianuarie-31 decembrie 2025, în cazul salariaților care desfășoară activitate în baza contractului individual de muncă, încadrați cu normă întreagă, la locul unde se află funcția de bază, nu se datorează impozit pe venit și contribuții sociale pentru suma de 300 lei/lună, reprezentând venituri din salarii și asimilate salariilor, dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- a) nivelul salariului de bază brut lunar stabilit potrivit contractului individual de muncă, fără a include sporuri și alte adaosuri, este egal cu nivelul salariului minim brut pe țară garantat în plată, stabilit prin hotărâre a Guvernului, în vigoare în luna căreia îi sunt aferente veniturile (4.050 lei);
- b) venitul brut realizat din salarii și asimilate salariilor, astfel cum este definit la art. 76 alin. (1)-(3) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, fără a include contravaloarea tichetelor de masă, voucherelor de vacanță, respectiv indemnizația de hrană, după caz, acordate potrivit legii, în baza aceluiași contract individual de muncă, pentru aceeași lună, nu depășește nivelul de 4.300 lei inclusiv.

Nu se acordă această facilitate dacă, în perioada cuprinsă între data intrării în vigoare a prezentei ordonante de urgență și

31 decembrie 2025, este diminuat nivelul salariului de bază brut lunar stabilit potrivit contractului individual de muncă, fără a include sporuri și alte adaosuri.

Suma de 300 lei prevăzută se diminuează în funcție de:

- perioada din lună în care salariul de bază din contractul individual de muncă este menținut la nivelul salariului minim brut pe țară garantat în plată stabilit prin act normativ;
- data de la care angajații noi sunt încadrați în muncă la un nivel al salariului lunar, după caz, egal cu nivelul salariului minim brut pe țară garantat în plată;
- fracția din lună pentru care se determină veniturile din salarii și asimilate salariilor;
- data de la care încetează contractul individual de muncă/ raportul de serviciu, după caz.

Astfel, în situația în care venitul brut din salarii și asimilate salariilor (fără a include contravaloarea tichetelor de masă, voucherelor de vacanță, respectiv indemnizația de hrană, după caz) depășește plafonul de 4.300 lei, taxele salariale se vor calcula integral.

Întrebarea nr. 4:

Dacă o societate, care nu are obligația de a angaja persoane cu dizabilități, a angajat o astfel de persoană, pentru a beneficia de subvenție, trebuie să încheie o convenție cu agenția de șomaj? Dacă da, poate încheia și ulterior angajării?

Răspuns:

Conform prevederilor Normelor de aplicare a Legii nr. 76/2002, angajatorul are posibilitatea încheierii unei convenții cu agenția pentru ocuparea forței de muncă în termenul de decădere de 12 luni de la data angajării persoanelor respective. Modelul convenției este reglementat în anexa nr. 19 la norme.

Termenul de 12 luni se împlinește la sfârșitul zilei, ora 0,00, corespunzătoare datei angajării persoanelor din cea de-a 12-a lună calculată începând cu luna angajării persoanelor.

În situația în care termenul se împlințește într-o zi nelucrătoare, acesta se prelungește până la sfârșitul primei zile lucrătoare care urmează, ora 0,00.

Termenul de 12 luni este termen de decădere din dreptul de a beneficia de măsurile de stimulare prevăzute la art. 85 din Legea nr. 76/2002.

Întrebarea nr. 5:

În anul 2025 mai există vreo facilitate aplicabilă pentru salariații din domeniul construcțiilor?

Răspuns:

Conform prevederilor O.U.G. nr. 156/2024, începând cu data de 1 ianuarie 2025, se elimină scutirea de impozit pe venit pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor realizate de salariații din domeniul construcțiilor. De asemenea, se elimină reducerea cotei contribuției de asigurări sociale de stat cu punctele procentuale corespunzătoare cotei de contribuție la fondul de pensii administrat privat, prevăzute în Legea nr. 411/2004.

Astfel, începând cu data de 1 ianuarie 2025, salariații din domeniul construcțiilor datorează toate taxele salariale.

Pentru salariații din domeniul construcțiilor, salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată se stabilește în bani, fără a include indemnizațiile, sporurile și alte adaosuri, la suma de 4.582 lei lunar, pentru un program normal de lucru în medie de 165,334 ore pe lună, reprezentând în medie 27.714 lei/oră.

Întrebarea nr. 6:

Rog un răspuns la calcularea acestui fond de 4%.

De exemplu, dacă am obligația de a angaja 4 salariați cu dizabilități și am unul, rezultă un fond de $3 \times 4.050 = 12.150$ lei; din această sumă pot să achiziționez 50% produse de la unități protejate?

Răspuns:

Potrivit prevederilor Legii nr. 448/2006, persoanele juridice private, care au cel puțin 50 de angajați, trebuie să îndeplinească una dintre următoarele obligații:

1. angajează persoane cu handicap în număr de $(4\% \cdot \text{numărul total de angajați})$, caz în care nu există obligația plății contribuției reprezentând vărsăminte pentru persoane cu handicap neîncadrate;
2. plătesc lunar către bugetul de stat [salariul de bază minim brut garantat în plată $\cdot (4\% \cdot \text{numărul total de angajați} - \text{numărul angajați cu handicap})$] – în cazul în care nu există nicio persoană cu handicap încadrată în unitate sau numărul acestora este mai mic decât 4% din numărul total de angajați;
3. fie plătesc lunar către bugetul de stat minim $[50\% \cdot \text{salariul de bază minim brut garantat în plată} \cdot (4\% \cdot \text{numărul total de angajați} - \text{numărul de angajați cu handicap})]$, iar cu diferența până la nivelul sumei de la pct. 2 de mai sus achiziționează, pe bază de parteneriat, produse sau servicii realizate prin activitatea proprie a persoanelor cu handicap angajate în unități protejate autorizate – în cazul în care nu există nicio persoană cu handicap încadrată în unitate sau numărul acestora este mai mic decât 4% din numărul total de angajați.

Presupunem că societatea are într-o lună un număr mediu de 100 de salariați. Prin urmare, aceasta are obligația să angajeze un număr de 4 persoane cu handicap ($4\% \cdot 100$ salariați). În situația în care societatea are angajată o persoană cu handicap cu normă întreagă și aceasta a lucrat întreaga lună, aceasta are următoarele opțiuni:

- a. Fie să plătească contribuția calculată ca [salariul de bază minim brut garantat în plată * (4% * numărul total de angajați – numărul de angajați cu handicap)] = [4.050 * (4% * 100 – 1)] = 4.050 * 3 = 12.150 RON;
- b. Fie să plătească contribuția în sumă de minimum 6.075 RON (50% * 12.150 RON), iar cu suma reprezentând diferența până la 12.150 RON să achiziționeze, pe bază de parteneriat, produse sau servicii realizate prin activitate proprie a persoanelor cu handicap angajate în unități protejate autorizate.

Potrivit prevederilor Ordinului nr. 1.001/2022, angajatul este salariatul cu normă întreagă pentru care durata normală a timpului de muncă este prevăzută la art. 112 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Salariații angajați cu fracțiune de normă sunt incluși în numărul total de angajați proporțional cu timpul efectiv lucrat conform prevederilor contractului individual de muncă.

Prin numărul de angajați persoane cu handicap se înțelege numărul mediu, și nu numărul efectiv de angajați cu handicap. Spre exemplu, dacă exista în unitate un angajat cu handicap care a lucrat toată luna, dar este cu contract de muncă cu timp parțial 2 ore/zi, acesta va fi considerat 0.25.

Întrebarea nr. 7:

Persoanele care au o vechime de 24 de luni la societățile cu cod CAEN de construcții, alimentar – trebuie să le mărim salariile conform Codului muncii sau doar celor care au salariul minim impus prin hotărâre de Guvern?

Răspuns:

Reglementări speciale privind salariul minim brut pe țară garantat în plată există doar pentru domeniul construcțiilor, sectorul agricol și industria alimentară. Pentru sectorul IT, salariul de bază minim brut pe țară este cel stabilit prin H.G. nr. 1506/2024.

Prin O.U.G. nr. 156/2024 se stabilește că, prin derogare de la prevederile art. 164 alin. (1) din Legea nr. 53/2003 – Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, începând cu data de 1 ianuarie 2025, pentru sectorul construcții, salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată se stabilește în bani, fără a include indemnizațiile, sporurile și alte adaosuri, la suma de 4.582 lei lunar, iar pentru sectorul agricol și industria alimentară, salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată va fi de 4.050 lei lunar.

Conform prevederilor Codului muncii, salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată, stabilit prin hotărâre a Guvernului, poate fi acordat unui salariat pentru o perioadă de maximum 24 de luni, de la data încheierii contractului individual de muncă. După expirarea perioadei respective, salariului i se acordă un salariu de bază superior salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată. Astfel, indiferent de salariul de încadrare pe care îl are salariatul la momentul încadrării și pe parcursul celor 24 de luni de la angajare, după expirarea termenului de 24 de luni, acesta este îndreptățit să primească un salariu tarifar de încadrare superior salariului minim brut pe țară stabilit prin hotărâre de Guvern.

Întrebarea nr. 8:

O societate are o persoană angajată cu timp parțial, cu funcția de bază la acest contract, nefiind exceptat de la plata contribuțiilor sociale la nivelul salariului minim. Salariatul beneficiază și de tichete de masă. Salariatul realizează un salariu brut de 2.130 lei. Având în vedere faptul că contribuția la sănătate se datorează și la valoarea tichetelor de masă, cum se va stabili contribuția la sănătate datorată de societate? Se va ține cont de sănătatea calculată la tichete? Exemplu: salariu realizat 2.130 lei, tichete de masă 450 lei, salariu minim, bază de calcul contribuții 4.050 – 300 = 3.750.

Răspuns:

În situația prezentată, cele două contribuții vor fi calculate la nivelul sumei reprezentând salariul minim brut pe țară garantat în plată, diminuat cu suma de 300 lei.

În acest sens, în exemplul de mai sus, valorile contribuțiilor vor fi calculate astfel:

Salariu tarifar realizat în luna întreagă lucrată	2.130
Tichete de masă	450
Venit brut total	2.580
Contribuția individuală de asigurări sociale de stat reținută de la salariat (2.130 * 25%)	533
Contribuția individuală de asigurări sociale de stat suportată de angajator (3.750 – 2.130) * 25%	405
Contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate reținută de la salariat (2.580 * 10%)	258
Contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate suportată de angajator (3.750 – 2.580) * 10%	117

Întrebarea nr. 9:

Deci în salariul de bază nu poate fi inclus și sporul de vechime? Trebuie stabilit în CIM salariul de bază și sporul de vechime separat?

Răspuns:

Conform prevederilor Codului muncii:

- salariul cuprinde salariul de bază, indemnizațiile, sporurile, precum și alte adaosuri.
- salariul de bază reprezintă componenta fixă a remunerației brute plătite unui salariat pentru munca pe care o prestează pe parcursul unei luni calendaristice, în care nu sunt incluse sporurile, indemnizațiile și alte adaosuri.

Astfel, în salariul de bază un poate fi inclus sporul pentru vechimea în muncă. Acesta trebuie reflectat în contractul individual de muncă, distinct față de salariul de bază.

Întrebarea nr. 10:

O salariată are contractul individual de muncă din data de 01.10.2024, a avut probleme de sănătate, nu s-a eliberat certificat de concediu medical, doar o scutire; când poate să beneficieze de concediu medical? În luna aprilie sau trebuie să lucreze 12 luni?

Răspuns:

Din punctul de vedere al îndeplinirii condiției de stagiul de cotizare, concediile medicale reglementate de O.U.G. nr. 158/2005 se împart în două categorii:

- Concedii medicale ce pot fi acordate doar în cazul în care este îndeplinită condiția de stagiul de cotizare:
 - boli obișnuite (cod 01)
 - maternitate (cod 08)
 - îngrijire copil (cod 09, 91)
 - supraveghere/îngrijire copil – carantină/izolare (cod 92)
 - reducerea cu ¼ a duratei normale de lucru (cod 10)
 - boală cardiovasculară (cod 13)
 - îngrijire pacient oncologic (cod 17)

Pentru aceste situații, salariații pot beneficia de concediu medical și indemnizația aferentă numai în situația în care au îndeplinit condiția de stagiul de cotizare de 6 luni în ultimele 12 luni anterioare lunii pentru care se acordă concediul medical inițial.

În cazul în care nu au fost realizate venituri în ultimele 6 luni anterioare lunii pentru care se acordă concediu medical,

stagiul de asigurare se consideră realizat dacă, prin însușirea perioadelor din ultimele 12 luni anterioare producerii riscului, rezultă un număr de zile de stagiul de asigurare cel puțin egal cu numărul total de zile lucrătoare din ultimele 6 luni anterioare producerii riscului.

- b) Concedii medicale pentru care nu este necesară îndeplinirea condiției de stagiul de cotizare:
- boală infecto-contagioasă din grupa „A” (cod 05)
 - urgență medico-chirurgicală (cod 06)
 - carantină (cod 07)
 - tuberculoză (cod 12)
 - neoplazii, SIDA (cod 14)
 - risc maternal (cod 15)
 - arsuri (cod 16)

În situația descrisă, în care salariața a fost angajată în data de 01.10.2024 și nu a mai lucrat anterior acestei date la un alt angajator, aceasta va putea beneficia de indemnizațiile și concediile medicale enumerate la litera a) de mai sus, după îndeplinirea condiției de stagiul de cotizare de 6 luni în ultimele 12 luni. În cazul concediilor medicale enumerate la litera b) de mai sus, acestea se acordă fără a fi necesară îndeplinirea condiției de stagiul de cotizare.

Întrebarea nr. 11:

O întrebare legată de modificarea salariului după cele 24 luni: Legea nu obligă/impune o anumită valoare, dar oare, dacă mărim salariul cu 10 lei, este corect și legal? Întrucât, dacă salariul minim se mărește cu această valoare, salariul net al salariatului va scădea (din cauza neaplicării deducerii suplimentare de 300 lei) și deci salariatul deși va avea un salariu mai mare brut, netul va scădea semnificativ. Obligă legea menținerea salariului net anterior sau nu?

Răspuns:

În cazul în care este necesar să fie majorat salariul peste nivelul salariului minim brut pe țară garantat în plată, această majorare impune încheierea unui act adițional la contractul individual de muncă. În acest sens, majorarea salariului nu poate fi efectuată prin decizia unilaterală a angajatorului, ci doar prin acordul părților. Astfel, nivelul majorării salariale va fi agreeat de părți.

Nici în situația sporului pentru acordarea repausului săptămânal în alte zile decât sâmbăta și duminica, legiuitorul nu a prevăzut un quantum minim al acestui spor, lăsând la latitudinea părților să negocieze acest quantum. Într-o speță referitoare la quantumul acestui spor, Curtea de Apel Cluj a sancționat stabilirea de un angajator a unui spor de 1% din salariul de bază cu nulitatea clauzei care stabilea sporul în acest quantum, stabilind că acest spor este derizoriu.

Curtea a reținut că, în aprecierea seriozității intenției angajatorului de a onora obligația de acordare a unui spor pentru munca prestată în zilele de repaus săptămânal, s-a constatat că procentul de 1% este derizoriu și că sub acest aspect se impune anularea clauzelor care îl conțin.

Analiza seriozității clauzei contractului individual de muncă relativă la acest aspect trebuie făcută prin raportare la reglementarea dată de Codul muncii în raport de alte situații în care se impune ca munca să fie depusă în alte condiții față de norma generală.

Or, un procent atât de mic apare ca derizoriu în urma comparației respective, astfel încât se conturează, în raport de acesta, situația legală a lipsei cauzei din partea angajatorului, care, în acest mod, nu dorește să se angajeze juridic în mod serios să plătească sporul respectiv salariaților.

Faptul că salariații și-au însușit prin semnătură contractele individuale de muncă astfel încheiate nu poate acoperi nelegalitatea unei clauze acceptate de angajat în temeiul situației inferioare pe care acesta o are în momentul semnării contractului individual de muncă și care, în acest sens, se încadrează în dispozițiile art. 38 C. mun., conform cărora „salariații nu pot renunța la drepturile ce le sunt recunoscute prin lege. Orice tranzacție prin care se urmărește renunțarea la drepturile recunoscute de lege salariaților sau limitarea acestor drepturi este lovită de nulitate”.

Așa fiind, s-a apreciat ca asimilabilă situației unei clauze abuzive această stabilire a procentului de 1% pentru munca în zilele de sâmbătă și duminică.

Astfel, cu toate că legea nu prevede suma minimă cu care trebuie majorat salariul peste nivelul salariului minim brut pe țară, trebuie ținut cont de faptul că, la negocierea noului salariu, angajatorul trebuie să dovedească seriozitatea intenției de a onora obligația prevăzută de lege de a majora salariul.

Întrebarea nr. 12:

Am următoarea speță. În cursul anului, mai exact în luna mai 2024, din cauza problemelor financiare am redus salariul la cel minim pe economie (aveam 3.800 lei și s-a diminuat la 3.300 lei). Începând cu iulie s-a mărit la salariul minim de 3.700 lei, dar nu s-a beneficiat de facilitatea de 300 lei neimpozabilă. Începând cu data de 1 ianuarie, salariul minim pe economie este 4.050 lei. Începând cu ianuarie 2025, poate beneficia de facilitatea de 300 lei neimpozabilă?

Răspuns:

Pentru anul 2025, facilitatea privind netaxarea sumei de 300 lei este reglementată de O.U.G. nr. 156/2024. Potrivit acestui act normativ, nu se acordă această facilitate dacă, în perioada cuprinsă între data intrării în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență și data de 31 decembrie 2025, este diminuat nivelul salariului de bază brut lunar, stabilit potrivit contractului individual de muncă, fără a include sporuri și alte adaosuri. Astfel, în situația prezentată, salariații pot beneficia de această facilitate dacă sunt îndeplinite condițiile cumulative impuse de O.U.G. nr. 156/2024, respectiv:

- Contractul individual de muncă este încheiat pentru o normă întreagă;
- Salariatul are declarată funcția de bază în unitate;
- Salariul de încadrare este de 4.050 lei;
- Venitul brut realizat în luna de calcul, fără a include tichetele de masă, voucherele de vacanță și indemnizația de hrană, se situează sub nivelul sumei de 4.300 lei;
- Nu este diminuat salariul de încadrare anterior, pentru a ajunge la nivelul sumei de 4.050 lei;
- Nu au trecut 24 de luni de la angajare, caz în care intervine obligația majorării salariului peste nivelul salariului minim brut pe țară garantat în plată.

TVA

Daniela TĂNASE – Director general adjunct, Ministerul Finanțelor

Întrebarea nr. 1:

O societate prestează servicii la platformele marine ale unui client – persoană impozabilă stabilită în România, aflate dincolo de 12 mile marine în larg (întreținere, reparații). Având în vedere prevederile Hotărârii Guvernului nr. 571/30.05.2024, aceste servicii sunt neimpozabile din punctul de vedere al TVA în România? În acest caz, facturile către client se emit fără TVA? Anumite lucrări sunt prestate de subcontractori. Aceștia cum trebuie să emită facturile către societate? Cu TVA sau fără? Prestarea se realizează direct la platformă. Ce documente justificative sunt necesare pentru facturarea fără TVA, în ambele situații (factura societății către clientul final, factura subcontractorului către societate)?

Răspuns:

Începând cu data intrării în vigoare a prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 571/024, sfera teritorială de aplicare a TVA a fost modificată, în sensul includerii în teritoriul fiscal din perspectiva TVA doar a mării teritoriale (12 mii marine). Astfel, nu se mai consideră că zona contiguă și zona economică exclusivă a României fac parte din teritoriul României, din punctul de vedere al TVA.

În ceea ce privește serviciile care sunt prestate pentru platformele de explorare și exploatare a resurselor minerale situate dincolo de marea teritorială, pentru determinarea regimului TVA aplicabil, trebuie stabilit dacă acestea au locul în România sau nu, conform regulilor prevăzute la art. 278 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.

Pentru prestările de servicii efectuate în legătură cu bunurile imobile, locul prestării din punctul de vedere al TVA se consideră a fi locul unde sunt situate bunurile imobile, conform art. 278 alin. (4) lit. a) C. fisc. În acest caz, dacă serviciile de întreținere/reparații sunt prestate în legătură cu platformele marine, care sunt considerate bunuri imobile și sunt situate în afara teritoriului României din punctul de vedere al TVA, serviciile sunt neimpozabile în România, iar facturile se emit fără TVA, atât de către contractor către clientul final, cât și de către subcontractor către contractor.

Legislația în vigoare nu prevede anumite documente specifice pentru justificarea faptului că serviciile sunt neimpozabile în România. Astfel, natura serviciilor prestate și locul prestării ar putea să rezulte din contracte, facturi, alte documente întocmite cu ocazia prestării serviciilor.

Întrebarea nr. 2:

O societate stabilită în România prestează servicii de catering și întreținere spații de cazare, pentru platformele marine care se află în zona economică exclusivă a României. Zona economică exclusivă nu face parte din teritoriul vamal al Uniunii Europene. Vamal, se efectuează operațiuni de export, când se trimit produsele alimentare, materialele de curățenie, echipamentele în zona economică exclusivă.

Din punctul de vedere al TVA, locul prestării este în zona economică exclusivă (în afara României), considerând platformele un sediu fix al clientului?

Răspuns:

Pentru serviciile de întreținere spații de cazare, locul prestării se consideră a fi locul unde sunt situate bunurile imobile, conform art. 278 alin. (4) lit. a) C. fisc. Prin urmare, dacă spațiile de cazare sunt situate pe platforme care se află în zona economică exclusivă a României, locul prestării nu se consideră a fi în România, după intrarea în vigoare a Hotărârii Guvernului nr. 571/2024.

În ceea ce privește serviciile de catering, conform art. 278 alin. (4) lit. c) C. fisc., locul prestării, din punctul de vedere al TVA, se consideră locul prestării efective.

Conform pct. 18 din Normele metodologice de aplicare a Titlului VII din Legea nr. 27/2015, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, în sensul TVA, serviciile de restaurant și de catering reprezintă servicii care constau în furnizarea de produse alimentare și/sau de băutură, preparate sau nepreparate, pentru consumul uman, însoțită de servicii conexe suficiente care să permită consumul imediat al acestora. Furnizarea de produse alimentare și/sau de băutură este numai unul dintre elementele unui întreg în care predomină serviciile. Serviciile de restaurant constau în prestarea unor astfel de servicii în spațiile prestatorului, iar serviciile de catering constau în prestarea unor astfel de servicii în afara localurilor prestatorului. Furnizarea de produse alimentare și/sau de băuturi, preparate sau nu, fie cu transport, fie fără, dar fără vreun alt serviciu conex, nu se consideră a fi servicii de restaurant sau catering.

După cum se poate observa, pentru ambele tipuri de servicii se aplică regulile speciale prevăzute la art. 278 alin. (4) C. fisc., și nu regula generală prevăzută la art. 278 alin. (2) C. fisc., în aceste cazuri nefiind relevant locul în care este stabilit beneficiarul, prin sediul activității economice sau un sediu fix.

Întrebarea nr. 3:

În contextul în care transmiterea facturii prin sistemul RO e-Factura a devenit obligatorie în relația B2B, începând cu data de 1 iulie 2024, dacă faptul generator de TVA intervine în iulie și factura este emisă cu dată de august (potrivit Codului fiscal), când se exercită dreptul de deducere a TVA și în ce lună se include tranzacția în declarații?

Rāspuns:

Regulile referitoare la deducerea TVA și includerea operațiunilor în declarațiile fiscale nu s-au modificat ca urmare a intrării în vigoare, la data de 1 iulie 2024, a obligației de transmitere a facturii prin Sistemul RO e-Factura, în relația B2B, între persoane impozabile stabilite în România.

Astfel, în ceea ce privește dreptul de deducere a TVA, acesta se exercită conform art. 297 alin. (1) C. fisc., ca regulă generală, la momentul exigibilității taxei. Pentru exercitarea dreptului de

deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond, prevăzute la art. 297 C. fisc. și pct. 67 alin. (1) din Normele metodologice, cât și cele de formă, prevăzute la art. 299 C. fisc.

Chiar dacă factura se emite în luna următoare celei în care a intervenit faptul generator și, implicit, exigibilitatea TVA, conform art. 319 alin. (16) C. fisc., dreptul de deducere poate fi exercitat prin decontul aferent lunii în care a intervenit exigibilitatea TVA, cu condiția ca beneficiarul să primească o factură care respectă prevederile legale până la data depunerii acestuia.

Întrebarea nr. 4:

Mai mulți furnizori au întocmit avize de însoțire a mărfii în care este evidențiată și TVA aferentă produselor achiziționate, informație care nu este impusă de Ordinul nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile. Înscrierea TVA pe avizele de însoțire a mărfii este o obligație legală și, dacă da, care este actul normativ care o reglementează? În situația în care se emit avize cu TVA, s-ar putea considera că aceste documente financiar-contabile sunt întocmite greșit, având ca urmare sancționarea furnizorului și/sau a cumpărătorului?

Răspuns:

Conform art. 3 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2634/2025, elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină documentele financiar-contabile sunt cele prevăzute la pct. 2 și 10 din anexa nr. 1. Prin urmare, pe lângă elementele obligatorii, pot fi incluse în documentele emise și alte elemente, în funcție de necesități.

Având în vedere că factura care se transmite exclusiv în format .xml, prin Sistemul RO e-Factura, nu mai poate însoți transportul mărfurilor, unii operatori economici au considerat necesar să includă și alte informații în avizele de însoțire a mărfii.

Pentru entitățile care desfășoară activitate de comerț *cash and carry*, prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 4058/2024, a fost introdus un Aviz de însoțire a mărfii (cod CASH AND CARRY 14-3-6aA), care se întocmește de către aceste entități în momentul livrării din magazinele *cash and carry* a produselor, mărfurilor sau a altor valori materiale, precum și în alte situații stabilite prin procedurile proprii ale entității, cel târziu până la data transmiterii facturii în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura.

Modelul acestui document include și valoarea TVA.

Întrebarea nr. 5:

Un distribuitor de medicamente persoană juridică română plătește taxa *clawback* ca reprezentant al unei societăți din grup nerezidente, deținătoare a autorizației de punere pe piață. Poate societatea română să ajusteze taxa pe valoarea adăugată colectată în baza ultimelor modificări ale Codului fiscal și jurisprudenței europene? În caz afirmativ, cum se face calculul TVA de ajustat: prin aplicarea cotei la valoarea taxei *clawback* sau prin considerarea taxei *clawback* ca fiind valoarea brută a reducerii și determinarea TVA din taxă?

Răspuns:

Prin Legea nr. 33/2024 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal au fost modificate

prevederile art. 287 lit. c) C. fisc., în vederea compatibilizării cu prevederile art. 90 alin. (1) din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA și jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Art. 90 alin. (1) din Directiva TVA prevede că, în cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre. Din hotărârea CJUE în cauza C-717/19, *Boehringer Ingelheim*, rezultă că art. 90 alin. (1) din Directiva TVA permite persoanelor impozabile reducerea bazei de impozitare a TVA și în situația în care reducerile de preț nu au fost acordate direct clienților.

Prin urmare, conform prevederilor art. 287 lit. c) C. fisc., astfel cum au fost modificate prin Legea nr. 33/2024, în vigoare de la data de 8 martie 2024, baza de impozitare se reduce în cazul în care se acordă reduceri de preț după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor, taxa *clawback* fiind o astfel de reducere.

Ajustarea este posibilă în măsura în care persoana care plătește taxa *clawback* este și cea care suportă această taxă.

Suma reprezentând TVA de ajustat, potrivit art. 287 lit. c) C. fisc., cu modificările și completările ulterioare, se calculează prin procedeul sutei mărite din suma achitată cu titlu de taxă *clawback*, întrucât aceasta este suma totală, care include taxa, cu care s-a diminuat contrapartida încasată de la client.

Întrebarea nr. 6:

O mică întreprindere – societate română – vinde un teren constructibil. Încasează un avans de peste 300.000 lei și se înregistrează ulterior în scopuri de TVA, ca urmare a depășirii plafonului. Cumpărătorul este o societate înregistrată în scopuri de TVA. Cum se emite factura finală la data faptului generator? Cum se regularizează avansul încasat și facturat anterior înregistrării?

Răspuns:

Conform art. 280 alin. (6) C. fisc., micile întreprinderi prevăzute la art. 310, care se înregistrează în scopuri de TVA, conform art. 316, procedează la regularizare în vederea aplicării regimului de impozitare, în vigoare la data livrării de bunuri sau prestării de servicii, în cazurile prevăzute la art. 282 alin. (2) lit. a) și b), pentru facturile emise și/sau avansurile care au fost încasate, înainte de înregistrarea în scopuri de TVA, pentru contravaloarea parțială sau integrală a livrării de bunuri ori a prestării de servicii. Potrivit alin. (7) al aceluiași articol, pentru operațiunile prevăzute la art. 331, regimul aplicabil este cel de la data la care intervine exigibilitatea taxei, conform art. 282 alin. (1) și (2), respectiv la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator și la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator.

Prin urmare, persoana impozabilă în cauză are obligația să efectueze următoarele regularizări la data livrării terenului:

- storno factură avans, cu semnul minus – scutit TVA;
- regularizează avansul încasat (cu semnul plus) + TVA, calculată la cota standard de la data faptului generator, dar fără aplicarea taxării inverse, conform art. 280 alin. (7) C. fisc.;
- diferența exigibilă la data livrării: în taxare inversă.

Întrebarea nr. 7:

Clinică stomatologică din România dorește să importe proteze dentare aferente implanturilor dentare de la o firmă din Republica Moldova. Care ar fi condițiile care trebuie îndeplinite pentru a putea fi scutite de plata TVA în vamă la importul acestora?

Răspuns:

Conform art. 294 alin. (5) lit. c) C. fisc., este scutită de TVA cu drept de deducere livrarea de proteze și accesorii ale acestora, cu excepția protezelor dentare scutite de taxă, conform art. 292 alin. (1) lit. b) [conform art. 292 alin. (1) lit. b) este scutită de TVA livrarea de proteze dentare efectuată de stomatologi și de tehnicieni dentari].

La pct. 65 alin. (7) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, se prevede că scutirea de taxă prevăzută la art. 294 alin. (5) lit. c) C. fisc. se aplică pentru protezele medicale și accesorii ale acestora, exclusiv protezele dentare care sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată, în condițiile prevăzute la art. 292 alin. (1) lit. b) C. fisc. Proteza medicală este un dispozitiv medical destinat utilizării personale exclusive care amplifică, restabilește sau înlocuiește zone din țesuturile moi ori dure, precum și funcții ale organismului uman; acest dispozitiv poate fi intern, extern sau atât intern, cât și extern. Accesoriul unei proteze este un articol care este prevăzut în mod special de către producător pentru a fi utilizat împreună cu proteza medicală.

Importul de bunuri, a căror livrare în România este în orice situație scutită de taxă în interiorul țării, este scutit de TVA, conform art. 293 alin. (1) lit. a) C. fisc.

Prin urmare, dacă produsele importate sunt considerate proteze, conform definiției din norme, sunt scutite de TVA.

Întrebarea nr. 8:

O societate din UE înregistrată direct în scopuri de TVA în România a încheiat operațiunile taxabile pentru care era obligată să se înregistreze în scopuri de TVA, acumulând o sumă negativă de TVA importantă în decont. Deși bifează opțiunea de rambursare, dat fiind că societatea este obligată să iasă din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA înainte de expirarea termenului de rambursare a sumei negative, care va fi procedura pe care o va aplica ANAF pentru rambursarea soldului? Este necesar ca societatea nerezidentă să mai depună vreo cerere după scoaterea din evidență, deși a bifat în ultimul decont solicitarea rambursării?

Răspuns:

În speță sunt aplicabile prevederile pct. 139 din Procedura de soluționare a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare, aprobate prin OPANAF nr. 3699/2015, potrivit cărora: „Sumele negative de TVA cuprinse în deconturile cu sume negative de TVA depuse de persoanele impozabile care solicită anularea codului de înregistrare în scopuri de TVA sau pentru care organele fiscale anulează din oficiu codul de înregistrare în scopuri de TVA se restituie, potrivit procedurii generale de restituire, aprobată

prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.899/2004 pentru aprobarea Procedurii de restituire și de rambursare a sumelor de la buget, precum și de acordare a dobânzilor cuvenite contribuabililor pentru sumele restituite sau rambursate cu depășirea termenului legal, numai în urma efectuării inspecției fiscale”.

Întrebarea nr. 9:

O societate desfășoară activitate în domeniul colectării și comercializării de deșeuri. La data de 02.05.2024 i se anulează codul de înregistrare în scopuri de TVA. Cum se emit facturile după anularea codului? Se declară în Declarația 311 valoarea taxei pe valoarea adăugată aferentă facturilor emise?

Răspuns:

Se pot emite facturi cu TVA, dar având în vedere că beneficiarii nu își pot exercita dreptul de deducere, conform art. 11 alin. (7) și (9) C. fisc., cel mai probabil nu vor accepta facturile cu TVA. Obligația de a plăti TVA pe baza declarației 311 însă rămâne, conform prevederilor art. 11 alin. (6) și (8), coroborate cu cele ale art. 324 alin. (10) C. fisc., chiar dacă taxa nu este menționată pe factură. Nu se aplică taxarea inversă, întrucât nu este îndeplinită condiția prevăzută la art. 331 alin. (1) C. fisc. ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA, conform art. 316.

Întrebarea nr. 10:

O societate din Bulgaria achiziționează panouri solare de la o societate din Turcia. Panourile sunt livrate din China pe cale maritimă și ajung în România, fiind depozitate în zona liberă Agigea, fără a se face import și a se plăti TVA. Firma din Bulgaria dorește să le vândă către o firmă din România. Cine plătește TVA în România? Între firma din Bulgaria și firma din România se poate considera că există o tranzacție intracomunitară, având în vedere lipsa transportului din Bulgaria în România, în condițiile în care bunurile sunt deja în România (în zona liberă). Importul se poate face direct de către firma din România?

Răspuns:

Având în vedere că bunurile au fost transportate din China în România, va avea loc un import, și nu o achiziție intracomunitară de bunuri.

În speță sunt aplicabile prevederile pct. 82 alin. (1) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VII C. fisc., aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora importatorul care are obligația plății taxei pentru un import de bunuri taxabil este:

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

Prin urmare, importatorul, din punctul de vedere al TVA, poate fi firma din România (cumpărătorul).

Răspuns:

Valoarea imobilizărilor corporale este media valorii contabile a imobilizărilor corporale la începutul și la sfârșitul exercițiului financiar, din care se scade amortizarea cumulată, uzura morală și la care se adaugă orice sumă care poate fi atribuită capitalizării cheltuielilor salariale. Orice creștere de valoare a unui activ și orice creștere ulterioară a amortizării care rezultă din reevaluare, prin aplicarea metodei reevaluării, nu se ia în considerare.

Întrebarea nr. 7:

Pentru aplicarea regimului De Minimis (art. 34), precum și a testului De Minimis (art. 36), ar trebui excluse tranzacțiile dintre companiile din România (venituri/cheltuieli IC locale)?

Răspuns:

Nu. Regimul De Minimis de la art. 34 prevede ca veniturile și profiturile să fie cele determinate după ajustările din capitolul IV, care includ și veniturile IC locale. Pentru testul De Minimis, din regimul de protecție tranzitoriu CbCR (art. 36), sunt folosite sumele din situațiile financiare care sunt utilizate pentru CbCR, care includ și veniturile IC locale.

Întrebarea nr. 8:

În contextul în care, în raportul CbC, impozitul minim pe cifra de afaceri este declarat de societatea-mamă finală, conform IFRS, dar entitățile constitutive din România fac calculul pentru Pilonul 2, după Ordinul nr. 1.802, cum trebuie acestea să trateze includerea IMCA în impozitele acoperite (la ce valoare: totală sau conform raportului CbC)?

Răspuns:

Dacă discutăm despre calculul pentru regimul de protecție tranzitoriu *Country-by-Country Reporting (CbCR Safe Harbour)*, se include impozitul (IMCA), așa cum este reflectat în situațiile financiare IFRS, care au stat la baza raportului CbCR.

În ceea ce privește calculul impozitului suplimentar național (QDMTT), așa cum am spus mai sus, acesta se face în baza sumelor înregistrate în contabilitatea individuală a societății din România, potrivit reglementărilor contabile naționale aplicabile (i.e. Ordinul nr. 1.802/2014), dacă:

- toate entitățile constitutive din România din cadrul grupului aplică aceleași reglementări contabile naționale; și
- anul fiscal al entităților constitutive din România nu diferă față de anul fiscal din situațiile financiare consolidate ale grupului.

Astfel, pentru calculul impozitului suplimentar național, valoarea IMCA se ia din contabilitatea locală (i.e. Ordinul nr. 1.802/2014 în cazul dumneavoastră), întrucât înțelegem că sunt îndeplinite condițiile de mai sus.

Întrebarea nr. 9:

Pilonul 2 se aplică sucursalelor care nu au personalitate juridică în România? Firma-mamă este în Ungaria și este în sectorul Oil and Gas.

Răspuns:

Da, conform art. 5 din Legea nr. 431/2023, entitatea constitutivă include și orice sediu permanent al unei entități principale care face parte dintr-un grup de întreprinderi multinaționale cărui i se aplică regulile Pilonului 2.

Întrebarea nr. 10:

Dacă la nivel agregat două companii din România datorează impozit suplimentar național, cum se împarte sarcina fiscală între ele?

Răspuns:

Impozitul suplimentar al unei companii se calculează ca impozitul suplimentar jurisdicțional (cel calculat pentru ambele companii) înmulțit cu profitul calificat al său, împărțit la profitul calificat agregat al celor două companii.

Întrebarea nr. 11:

Cele trei teste pentru regimurile de protecție sunt complementare și trebuie să fie toate îndeplinite sau e suficient să avem calculat unul singur?

Răspuns:

Este suficient să se îndeplinească unul dintre cele trei teste ale regimului de protecție CbCR, pentru a putea fi aplicat.

Întrebarea nr. 12:

Ce anume se depune pentru impozitul suplimentar și impozitul suplimentar național? Legea menționează expres declarația informativă privind impozitul suplimentar (însă fără a menționa „național”) și notificarea privind desemnarea unei entități constitutive.

Răspuns:

Art. 48 din Legea nr. 431/2023 prevede două obligații de declarare pentru Pilonul 2:

- Declararea impozitului suplimentar și a impozitului suplimentar național – aceasta se face prin formularul D100;
- Depunerea declarației informative (*GloBE Information Return – GIR*) sau a notificării faptului că GIR a fost depus în altă jurisdicție cu care România are un mecanism de schimb de informații specific pentru acest GIR (similar cu CbCR). În acest moment există un proiect de directivă UE (DAC9), pentru care s-a obținut acord politic și urmează să fie implementată, care stabilește un astfel de mecanism între țările UE. Autoritățile din România nu au publicat încă un model de GIR, dar există informații cu privire la ce se declară în GIR, publicate de OECD. Pe scurt, în GIR se prezintă calculele de Pilon 2 ale întregului grup;
- Stabilirea entității constitutive desemnate în cazul în care există mai multe entități constitutive, parte a acelui grup în România, este opțională și poate fi făcută pentru 2024 până pe 30 iunie 2025.

Întrebarea nr. 12:

Impactul impozitului se va înregistra ca provizion, atî specificat. La momentul declarării și apariției normelor, se va putea recalcula pentru a avea valoarea finală în 2025, respectiv în 2026?

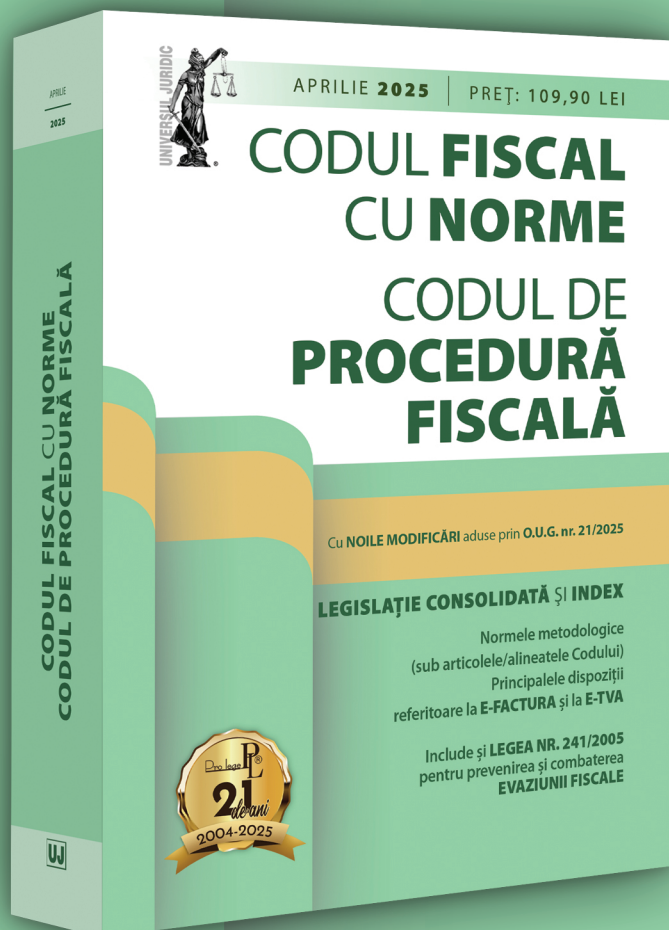
Răspuns:

Provizionul a fost înregistrat în scop de audit financiar de final de an. Totuși, până la momentul declarării/plății impozitului suplimentar (30 iunie 2026 pentru anul 2024, calendaristic), se mai poate ajusta acest calcul estimat/efectuat inițial pentru audit, în cazul în care sunt necesare modificări.

CODUL FISCAL CU NORME

CODUL DE PROCEDURĂ FISCALĂ

APRILIE 2025



Ediția a 9-a (revizuită) a lucrării *Codul fiscal cu Norme și Codul de procedură fiscală*: aprilie 2025 include modificările aduse prin **O.U.G. nr. 21/2025** (M. Of. nr. 300 din 4 aprilie 2025).

Sub articolele/alineatele celor două Coduri, se regăsesc (acolo unde este cazul): decizii ale Curții Constituționale; recursuri în interesul legii; hotărâri prealabile; **NUMEROASE DISPOZIȚII CONEXE** și referințe legislative deosebit de utile. Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal au fost introduse, de asemenea, sub articolele/alineatele vizate.

Indexul plasat la finalul fiecărui Cod indică sediul materiei pentru diverse instituții de drept importante în domeniul fiscal, respectiv în domeniul procedurii fiscale, asigurând o căutare rapidă a sintagmelor-cheie aferente.

Lucrarea cuprinde și următoarele acte normative (integrale sau în extras) de larg interes: **Legea nr. 241/2005** pentru prevenirea și combaterea **evaziunii fiscale**; **O.U.G. nr. 120/2021** privind administrarea, funcționarea și implementarea sistemului național privind factura electronică RO **e-Factura** și factura electronică în România; **Legea nr. 296/2023** privind unele măsuri fiscal-bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung; **O.U.G. nr. 70/2024** privind unele măsuri de implementare și utilizare a decontului precompletat RO **e-TVA** și valorificarea datelor și informațiilor prin implementarea unui sistem de guvernanță specific, precum și alte măsuri fiscale.



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

