

ANUL XIX
NR. 92
IULIE-SEPTEMBRIE 2026

[3] 2026

CONSULTANT FISCAL

Director: Radu Bufan
Redactor-șef: Mariana Vizoli

DIN SUMAR

Ioana Lixandru

FACILITĂȚI FISCALE ÎN ROMÂNIA,
DUPĂ IMPLEMENTAREA PILONULUI 2 AL ORGANIZAȚIEI
DE COOPERARE ȘI DEZVOLTARE ECONOMICĂ. TENDINȚE
EUROPENE ȘI INTERNAȚIONALE CU PRIVIRE LA FACILITĂȚILE FISCALE

Luminița Obaciu

CONCEDIILE MEDICALE ÎN 2025-2026: RECALCULĂRI,
NOI OBLIGAȚII DECLARATIVE ȘI PROVOCĂRI FISCALE PENTRU ANGAJATORI

Claudiu Ardeleanu

ELIMINAREA SCUTIRII DE TAXE VAMALE ÎN CAZUL COMERȚULUI
ELECTRONIC, PENTRU MAJORITATEA TRIMITERILOR DINTR-O ȚARĂ TERȚĂ PENTRU
UN DESTINATAR DIN UNIUNE, CU VALOAREA INTRINSECĂ TOTALĂ MAI MICĂ DE 150 EURO

UNIVERSUL JURIDIC



Revistă editată de CCF

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

CONSILIUL SUPERIOR

Dan MANOLESCU
Președinte

Adrian LUCA
Prim-vicepreședinte

Daniela TĂNASE
Vicepreședinte

Romulus Dimitrie BADEA
Vicepreședinte

Sorin-Adrian ROBU
Vicepreședinte

Vasile-Alin NEGRESCU
Vicepreședinte

Ioan SIMION
Vicepreședinte

Mariana VIZOLI
Membru

Vlad-Constantin BOERIU
Membru

Alexandr MILCEV
Membru

Marian-Alin IRIMIA
Membru

Alin CHITU
Membru

Elena IORDACHE
Membru

Sia-Nicoleta JIRU
Membru

Maria-Georgiana STOIAN
Membru

Camera Consultanților Fiscali

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

Director: Radu BUFAN

Redactor-șef: Mariana VIZOLI

Redactor: Andrei MATEI

sumar

fiscalitate

04 | **Facilități fiscale în România, după implementarea Pilonului 2 al Organizației de Cooperare și Dezvoltare Economică. Tendințe europene și internaționale cu privire la facilitățile fiscale**
Ioana LIXANDRU – Senior Tax Consultant, Crowe România

10 | **Concediile medicale în 2025-2026: recalculări, noi obligații declarative și provocări fiscale pentru angajatori**
Luminița OBACIU – Senior Payroll Partner, Soter & Partners

drept fiscal

14 | **Eliminarea scutirii de taxe vamale în cazul comerțului electronic, pentru majoritatea trimiterilor dintr-o țară terță pentru un destinatar din Uniune, cu valoarea intrinsecă totală mai mică de 150 euro**
Claudiu ARDELEANU – Director general, Direcția Generală Proceduri Vamale și în Domeniul Produselor Accizabile, Autoritatea Vamală Română

procedură fiscală

17 | **Soluționarea conflictelor fiscale. Practici administrative și jurisprudență. Răspunderea solidară în materie fiscală (2)**
Alin GHIURCĂ – Director general, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Ministerul Finanțelor
Raluca ȚÎNCU – Director general adjunct, Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor, Ministerul Finanțelor

întrebări și răspunsuri

26 | **Impozitarea companiilor**
Gheorghița TOMA – Șef-serviciu, Direcția Generală de Legislație Fiscală și Reglementări Vamale și Contabile, Ministerul Finanțelor

29 | **Impozit pe venit și contribuții sociale**
Nicoleta STANCU – Director general adjunct, Direcția Generală de Legislație Fiscală și Reglementări Vamale și Contabile, Ministerul Finanțelor

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

Facilități fiscale în România, după implementarea Pilonului 2 al Organizației de Cooperare și Dezvoltare Economică. Tendințe europene și internaționale cu privire la facilitățile fiscale

Rezumat: În ultimii ani, în România, au fost restrânse sau eliminate anumite facilități fiscale și introduse altele noi, cele mai recente fiind introduse prin Ordonanța de urgență nr. 8 din 2026 privind instituirea unor măsuri de relansare economică, creșterea investițiilor productive și a competitivității, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative în domeniul fiscal-bugetar, publicată în Monitorul Oficial în 25 februarie 2026. Aceste facilități fiscale au urmat tendințelor europene și internaționale (ex.: susținerea activităților de cercetare-dezvoltare și a facilităților fiscale bazate pe cheltuieli), anul acesta fiind și primul an de declarare și plată a impozitului suplimentar, în baza Legii nr. 431/2023 privind asigurarea unui nivel minim global de impozitare a grupurilor de întreprinderi multinaționale și a grupurilor naționale de mari dimensiuni.

Conform recomandărilor din 2026 ale Organizației de Cooperare și Dezvoltare Economică¹ și ale studiului efectuat în 2025 la nivelul Uniunii Europene², facilitățile fiscale pot avea atât efecte pozitive, cât și negative. Facilitățile fiscale, când sunt bine elaborate și implementate, pot fi un mijloc de corectare a disfuncționalităților pieței și atragere a investițiilor, pot promova dezvoltarea și pot îmbunătăți nivelul de trai, pot crește inovația, numărul locurilor de muncă, productivitatea și pot avea impact asupra altor politici (ex.: de mediu, de securitate economică).

Pe de altă parte, adoptarea anumitor facilități fiscale poate avea și numeroase efecte negative directe și indirecte, printre care: scăderea veniturilor publice cu efecte precum impozite mai mari, creșterea îndatorării și cheltuieli publice mai reduse; distorsiuni cu privire la alocarea de resurse; afectarea productivității; perturbarea concurenței; costuri administrative și de conformitate ridicate; redundanța (investiții care s-ar fi efectuat și fără facilități, beneficiari care nu au nevoie de asistență guvernamentală); risc de evitare a obligațiilor fiscale și abuzuri; creare de oportunități de planificare fiscală pentru companii nevizate de facilitățile fiscale; relocarea investițiilor în loc de creșterea investițiilor; eficiență limitată; creșterea inegalității de venituri; percepția de incorectitudine, scăderea conformității fiscale și a încrederii publice; politici incoerente, administrare ineficientă, incertitudine legală; risc de sume suplimentare la inspecții fiscale; litigii și corupție.

Facilitățile fiscale rămân un subiect de interes, având în vedere discuțiile despre creșterea investițiilor și inovației, dar și inspecțiile fiscale care au ca subiect facilitățile fiscale eliminate recent. OCDE subliniază că facilitățile fiscale ar putea fi ineficace dacă investitorii se confruntă cu incertitudine politică și economică, inclusiv inflație mare, sau alte provocări, cum ar fi incertitudini legale.

În acest articol, am menționat alinierea României la tendințele europene și internaționale cu privire la facilitățile fiscale, precum și recomandările OCDE în elaborarea și implementarea facilităților fiscale.

Cuvinte-cheie: facilități fiscale, concepție, elaborare, implementare, monitorizare, evaluare, reformă, Pilon 2, Organizația de Cooperare și Dezvoltare Economică, facilitate fiscală bazată pe venituri, facilitate fiscală bazată pe cheltuieli.

¹ Ghid practic cu privire la facilitățile fiscale bazate pe investiții, 2026, Organizația de Cooperare și Dezvoltare Economică.

² Facilități fiscale și investiții în UE. Cele mai bune practici și moduri de stimulare a investițiilor private și prevenirea practicilor fiscale abuzive, 2025, Departamentul de Politică pentru Economie și Creștere.

Tax incentives in Romania following the implementation of Pillar Two of the Organisation for Economic Co-operation and Development. European and international trends regarding tax incentives

Abstract: *In recent years, certain tax incentives have been restricted or eliminated in Romania, while new ones have been introduced, the most recent having been introduced by Government Emergency Ordinance No. 8 of 2026 on the establishment of measures for economic recovery, increasing productive investment and competitiveness, as well as for amending and supplementing certain normative acts in the fiscal-budgetary field, published in the Official Gazette on 25 February 2026. These tax incentives have followed European and international trends (e.g. supporting research and development activities and expenditure-based tax incentives), with this year also being the first year of declaring and paying the top-up tax, pursuant to Law No. 431/2023 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups.*

According to the 2026 recommendations of the Organisation for Economic Co-operation and Development and the study conducted in 2025 at European Union level, tax incentives may have both positive and negative effects. When properly designed and implemented, tax incentives can be a means of correcting market failures and attracting investment, can promote development and improve living standards, can increase innovation, employment and productivity, and can have an impact on other policies (e.g. environmental and economic security policies).

On the other hand, the adoption of certain tax incentives may also have numerous direct and indirect negative effects, including: reduced public revenues, resulting in higher taxes, increased indebtedness and lower public expenditure; distortions in the allocation of resources; adverse effects on productivity; disruption of competition; high administrative and compliance costs; redundancy (investments that would have been made even without incentives, beneficiaries who do not require government assistance); the risk of tax avoidance and abuse; the creation of tax planning opportunities for companies not targeted by tax incentives; the relocation of investments instead of an increase in investment; limited efficiency; increased income inequality; perceptions of unfairness, reduced tax compliance and public trust; inconsistent policies, inefficient administration and legal uncertainty; the risk of additional amounts being assessed during tax inspections; litigation and corruption.

Tax incentives remain a topic of interest, given the discussions concerning increased investment and innovation, as well as tax inspections concerning tax incentives that have recently been eliminated. The OECD emphasizes that tax incentives may be ineffective if investors face political and economic uncertainty, including high inflation, or other challenges, such as legal uncertainty.

In this article, we have highlighted Romania's alignment with European and international trends regarding tax incentives, as well as the OECD recommendations concerning the design and implementation of tax incentives.

Keywords: *tax incentives, design, development, implementation, monitoring, evaluation, reform, Pillar Two, Organisation for Economic Co-operation and Development, income-based tax incentive, expenditure-based tax incentive.*

Abrevieri:

OCDE – Organizația de Cooperare și Dezvoltare Economică

Pilon 2 – Pilonul 2 al Declarației cu privire la Soluția bazată pe Doi Piloni, adoptată de Cadrul Incluziv al OCDE/G20 privind BEPS (Erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor)

IIR – Regula de includere a veniturilor

Ioana LIXANDRU – Senior Tax Consultant, Crowe România

Schimbare de trend, în 2026, în România, la nivel european și internațional cu privire la facilitățile fiscale

România se aliniază tendințelor europene și internaționale cu privire la facilitățile fiscale. Unul dintre factorii care au influențat facilitățile fiscale în 2026 a fost implementarea Pilonului 2 al Organizației de Cooperare și Dezvoltare Economică. În acest sens, a fost elaborat, în 2025, studiul „Facilități fiscale și investiții în UE. Cele mai bune practici și moduri de stimulare a investițiilor private și prevenirea practicilor fiscale abuzive” de către Departamentul de Politică pentru Economie și Creștere. În acest studiu, sunt evaluate eficacitatea facilităților fiscale, cu un accent pe inițiativele pentru cercetare-dezvoltare, și impactul Pilonului 2 asupra facilităților fiscale.

Pilonul 2 al Declarației cu privire la Soluția bazată pe Doi Piloni include Regula de includere a veniturilor (IIR), Regula de profituri sub-impozitate (UTPR) și Sub-rezerva regulii de impozitare (STTR).

IIR și UTPR (denumite și Regulile anti-eroziune globală GloBE) sunt două reguli interconectate, respectiv o regulă care impune un impozit asupra entității-mamă, în cazul aplicării unui impozit redus asupra veniturilor entității constitutive, și a doua regulă care nu permite deduceri sau impune o ajustare corespunzătoare în măsura în care veniturile cu impozitare redusă a entității constitutive nu au fost supuse primei reguli menționate. Statele au posibilitatea și de a opta pentru un impozit suplimentar național, pentru ca impozitul să rămână în jurisdicția entității constitutive.

Aceste reguli au fost puse în aplicare în Uniunea Europeană prin Directiva nr. 2523/2022 privind asigurarea unui nivel minim global de impozitare a grupurilor de întreprinderi multinaționale și a grupurilor naționale de mari dimensiuni în Uniune, iar în România prin Legea nr. 431/2023 privind asigurarea unui nivel minim global de impozitare a grupurilor de întreprinderi multinaționale și a grupurilor naționale de mari dimensiuni.

Pilonul 2 vizează grupurile multinaționale cu un venit anual mai mare de 750 milioane de euro în cel puțin doi din ultimii patru ani, cu anumite excepții, iar impozitul suplimentar poate fi datorat în situația în care cota efectivă de impozitare este mai mică de 15%. Această cotă efectivă de impozitare reprezintă impozitele acoperite ajustate ale entităților constitutive dintr-o jurisdicție raportate la profitul lor net calificat. Pilonul 2 prevede și anumite derogări cu privire la activitățile de substanță (ce vizează cheltuielile salariale și imobilizările corporale).

Primul an de aplicare cu privire la Pilonul 2 în România este 2024 pentru impozitul suplimentar datorat în baza regulii IIR și pentru impozitul suplimentar național, iar primul an de declarare și plată este 2026.

Conform studiului efectuat la nivelul UE, impactul Pilonului 2 asupra facilităților fiscale depinde de sistemul fiscal național, caracteristicile și activitățile companiei și de felul cum a fost construită facilitatea. Deducerile suplimentare și scutirile au o probabilitate mare de a fi afectate de Pilonul 2. Efectul creditelor

fiscale depinde de cum au fost elaborate, iar facilitățile fiscale precum amortizarea accelerată sunt mai puțin afectate. Cu privire la cercetare-dezvoltare, în studiu este exprimată o preocupare pentru folosirea incompletă a facilităților fiscale și se recomandă, ca instrument, credite fiscale bazate pe volum, rambursabile, cu un scop general.

În 2026, prin pachetul *Side-by-Side*³, s-a introdus de asemenea un nou regim de protecție cu privire la facilitățile fiscale bazate pe substanță (i.e. *Substance-based Tax Incentive Safe Harbour*). Acest regim de protecție permite companiilor multinaționale să considere anumite facilități fiscale bazate pe substanță (QTIs) ca o adăugare la impozitele acoperite ajustate ale entităților constitutive. Aceste ajustări sunt limitate în legătură cu costurile salariale și activele corporale. Facilitatea fiscală calificată (QTI) este calculată în baza cheltuielilor efectuate sau activelor tangibile produse. Impozitele acoperite cresc cu suma cea mai mică dintre facilitățile fiscale calificate și plafon. Plafonul este 5,5% din costurile salariale și amortizare și 1% din valoarea contabilă a imobilizărilor corporale.

Facilitățile fiscale din România au fost influențate și de Planul Național de Redresare și Reziliență, care a prevăzut revizuirea cadrului fiscal pentru o creștere economică sustenabilă prin eliminarea treptată a stimulentele fiscale și a lacunelor fiscale, precum și a regimurilor speciale. Scopul a fost crearea unui sistem fiscal mai simplu, mai eficient, mai transparent și mai echitabil. În acest sens, s-au eliminat facilitățile fiscale pentru venituri salariale din IT, construcții, agricultură, industria alimentară și turism, au fost eliminate cote reduse de TVA și impozit pe venit și au fost eliminate sau reduse unele regimuri speciale, scutiri de contribuții sociale și impozite.

Printre facilitățile fiscale bazate pe cheltuieli introduse/extinse de Ordonanța de urgență nr. 8⁴ din 2026 se numără:

- credit fiscal de 10% la valoarea cheltuielilor eligibile pentru activitățile de cercetare-dezvoltare, ca alternativă la deducerile suplimentare. În cazul în care creditul fiscal este scăzut parțial din impozitul pe profit, diferența de credit fiscal se compensează sau se restituie în 4 ani. Acest credit fiscal a fost introdus pentru a corela facilitățile fiscale pentru cercetare-dezvoltare cu prevederile Pilonului 2. În afara creditului fiscal, pentru activitățile de cercetare-dezvoltare sunt acordate facilități atât pentru companie (ex.: deduceri suplimentare pentru cheltuielile de cercetare și dezvoltare, la calculul rezultatului fiscal; aplicarea metodei de amortizare accelerată pentru aparatura și echipamentele utilizate în aceste activități), cât și pentru angajați (scutire de impozit pe venit);
- cu privire la scutirea de impozit a profitului reinvestit, au fost aduse modificări cu privire la tipul de amortizare pentru care pot opta companiile (amortizare accelerată) și utilizarea

³ Pachetul *Side-by-Side*, 2026, OCDE.

⁴ O.U.G. nr. 8/2026 privind instituirea unor măsuri de relansare economică, creșterea investițiilor productive și a competitivității, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative în domeniul fiscal-bugetar, publicată în M. Of. nr. 147 din 25 februarie 2026.

rezervei urmare a aplicării acestor facilități (de exemplu, pentru majorare capital, acoperire pierderi, distribuire, în anumite condiții);

- posibilitatea utilizării unei metode de amortizare super-accelerată pentru perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2026 – 31 decembrie 2026 inclusiv, respectiv în anul fiscal modificat care începe în anul 2026, după caz, din subgrupa 2.1 – Echipamente tehnologice, respectiv mașini, unelte și instalații de lucru și/sau subgrupa 2.4 – „Animale și plantații”;
- deduceri acordate companiilor care se listează la bursă și persoanelor fizice – salariații și cei care desfășoară activități independente, care investesc la bursă.

Alte facilități fiscale, pentru care urmează să se elaboreze scheme de ajutor de stat, sunt următoarele:

- grant cumulativ cu deduceri de 200% aferente cheltuielilor eligibile cu activele corporale și necorporale aferente investiției care diminuează baza impozabilă pentru calculul impozitului pe profit – investiții în sectoarele de activitate pentru cercetare, dezvoltare de tehnologii înalte (ex.: schema de ajutor de stat TechUp România, instituită prin Hotărârea nr. 643 din 2026, conform tabelului de mai jos);
- credit fiscal pe o perioadă de 7 ani investițiilor în clustere de competitivitate și în unități în care se obțin produse cu deficit comercial din industria prelucrătoare și investițiilor care asigură valorificarea resurselor minerale, în special a materiilor prime strategice și critice (ex.: schema de ajutor de stat pentru industria prelucrătoare, instituită prin Hotărârea nr. 486 din 2026, conform tabelului de mai jos).

Tabel nr. 1: Sumar pentru schema de ajutor în industria prelucrătoare și TechUp România

	Schemă de ajutor în industria prelucrătoare (Hotărârea nr. 486 din 2026)⁵	TechUp România (Hotărârea nr. 643 din 2026)⁶
Investiții vizate	realizarea de produse cu deficit comercial	tehnologii cu impact sistemic ridicat care redefinesc economia globală și generează valoare adăugată mare
Domenii	Industria prelucrătoare	calcul avansat, inteligență artificială, microelectronică, infrastructură digitală, biotehnologie, agritech, sănătate de precizie, energie verde, stocare, tehnologii climatice, mobilitate, spațiu, sisteme autonome, materiale avansate, producție industrială, securitate cibernetică și securitate digitală
Perioada	Emitere acorduri pentru finanțare: 2026-2032 Plata granturilor: 2027-2036 Emitere decizii de calcul pentru credit fiscal: 2028-2036	Acordare ajutoare de stat: 2026-2032 Plata ajutorului de stat: 2027-2041 Emitere decizii de calcul al ajutorului de stat sub forma de deducere 200%: 2027-2040
Buget	5,313 miliarde de lei (echivalent 1,05 miliarde de euro)	5,313 miliarde de lei (aproximativ 1,05 miliarde de euro)
Criterii	costuri eligibile minime: 50 milioane de lei (fără TVA); sectoare de activitate enumerate specific, conform codului CAEN; plan de afaceri care să demonstreze viabilitatea economică a întreprinderii și a investiției, elaborat pentru perioada implementării investiției și 5 ani de la data finalizării acesteia; îndeplinirea criteriilor de impact de mediu (cel puțin un obiectiv: eficiența energetică/decarbonare/economie circulară/prevenirea poluării); ajutorul de stat este acordat înainte de demararea lucrărilor; beneficiarul trebuie să asigure minimum 25% contribuție proprie (fără alt sprijin public).	valoarea costurilor eligibile, fără TVA, de minimum 5 milioane de lei și maximum 50 milioane de lei; sectoare de activitate enumerate specific, conform codului CAEN; existența unei componente de cercetare-dezvoltare, cu o valoare a costurilor eligibile fără TVA de minimum 2 milioane de lei, urmată de o componentă de producție/prestare de servicii, cu o valoare a costurilor eligibile fără TVA de minimum 3 milioane de lei; documente care să ateste nivelul de maturitate și domeniul/subdomeniul de activitate al proiectului propus pentru finanțare; planul de afaceri care să demonstreze viabilitatea economică a întreprinderii și a investiției, elaborat pentru perioada implementării investiției și 5 ani de la data finalizării acesteia; contribuția proprie – resursele de natură strict financiară ale întreprinderii destinate realizării proiectului de investiții, obținute din surse proprii și/sau atrase – majorare de capital subscris și vărsat, profit reinvestit, împrumut intragrup, credit bancar, capital privat de la fonduri de capital de risc (<i>venture capital</i>) și/ sau investitori individuali (<i>business angels</i>) – sub o formă care să nu facă obiectul niciunui alt sprijin public

⁵ H.G. nr. 486/2026 privind stimularea investițiilor în vederea realizării de produse cu deficit comercial din industria prelucrătoare, publicată în M. Of. nr. 509 din 22 iunie 2026.

⁶ H.G. nr. 643/2026 pentru instituirea unei scheme de ajutor de stat pentru tehnologii avansate (TechUp România), publicată în M. Of. nr. 699 din 24 august 2026.

Facilități acordate	Grant (sume nerambursabile) din bugetul Ministerului Finanțelor; sau Credit fiscal care diminuează impozitul pe profit Cheltuieli eligibile: costuri fără TVA pentru active corporale și necorporale (amortizabile, achiziționate în condiții de piață, utilizate și menținute în proiect).	Componenta I a proiectului ✓ Grant pentru cheltuielile eligibile: costuri cu personalul, cheltuieli aferente cercetării contractuale; cheltuieli de regie suplimentare, sub forma unei rate forfetare, ca procent din valoarea cheltuielilor cu personalul; ✓ Grant cumulat cu deducere de 200% pentru cheltuielile eligibile cu active corporale și necorporale: costurile instrumentelor și ale echipamentelor sau costurile amortizării acestora, după caz; active necorporale cumpărate sau obținute cu licență din surse externe, în condiții de concurență deplină; ✓ Companiile pot investi în active corporale (construcții de orice tip, respectiv cheltuielile efectuate cu realizarea de construcții noi; instalații tehnice, mașini și echipamente noi) și active necorporale (activele amortizabile asociate investiției care nu au o concretizare fizică sau financiară, precum drepturi de brevet, licențe, know-how sau alte drepturi de proprietate intelectuală). Componenta a II-a a proiectului ✓ Grant pentru cheltuieli salariale, înregistrate pe o perioadă de 2 ani consecutivi de la data creării locurilor de muncă sau costurile fără TVA aferente realizării, respectiv achiziționării, după caz, de active corporale și necorporale noi.
Facilități fiscale acordate	Creditul fiscal se utilizează pe 7 ani de la trimestrul următor punerii în funcțiune (cu prelungire de maximum 2 ani, dacă există pierdere fiscală în primii 2 ani). Calculul ajutorului de stat sub formă de credit fiscal se realizează exclusiv în baza Deciziei de calcul al ajutorului de stat, sub formă de credit fiscal, emisă până la 31.12.2036, pentru întreprinderile care au primit acord pentru finanțare, după efectuarea totală a cheltuielilor eligibile realizate conform acordului pentru finanțare. Calculul ajutorului de stat sub formă de credit fiscal se face de către Ministerul Finanțelor în termen de 15 zile lucrătoare de la data la care cererea de plată a ajutorului de stat este considerată completă în sensul prevederilor prezentei scheme și a fost efectuată verificarea la fața locului. După calculul ajutorului de stat sub formă de credit fiscal de către Ministerul Finanțelor, întreprinderea beneficiară urmează procedurile Agenției Naționale de Administrare Fiscală, care urmează a fi emise în vederea derulării creditului fiscal.	Ajutorul de stat sub formă de deducere de 200% a cheltuielilor eligibile se calculează după ce se realizează parțial sau total cheltuielile eligibile aferente Componentei I de cercetare-dezvoltare și se emite o Decizie de calcul al ajutorului de stat până la 31.12.2040, pentru întreprinderile care au primit acord pentru finanțare. Calculul ajutorului de stat sub formă de deducere de 200% a cheltuielilor eligibile se face de către Ministerul Finanțelor în termen de 15 zile lucrătoare de la data la care cererea de plată a ajutorului de stat este considerată completă în sensul prevederilor schemei de ajutor de stat și a fost efectuată verificarea la fața locului. După calculul ajutorului de stat sub formă de deducere de 200% a cheltuielilor eligibile de către Ministerul Finanțelor, întreprinderea beneficiară urmează procedurile ANAF în vederea deducerii cheltuielilor eligibile, conform legislației.

Ce recomandă OCDE în implementarea unor noi facilități fiscale?

Pentru a sprijini statele în a oferi facilități fiscale eficiente și eficace, OCDE a publicat un ghid în 2026, care parcurge ciclul de viață al unei facilități fiscale pentru investiții, de la concepție, elaborare, implementare, monitorizare și evaluare.

Tabel 1: Ciclul de viață al unei facilități fiscale pentru investiții

1	Concepție	De ce este introdusă facilitatea fiscală? Este instrumentul de politică potrivit?
2	Elaborare	Ce investiție este eligibilă pentru facilități fiscale și care este natura acestei facilități?
3	Implementare	Cum accesează investitorii facilitățile fiscale?
4	Monitorizare	Urmărirea conformității, ratei de adoptare, costurilor și a altor indicatori.
5	Evaluare	Cum este evaluat impactul facilității fiscale?

Printre obiectivele stadiului de **concepție** sunt incluse alinierea cu prioritățile de dezvoltare națională, maximizarea beneficiilor sociale și minimizarea distorsiunilor economice și susținerea principiilor transparenței și responsabilității. Criteriile pentru evaluări includ eficacitate, eficiență, echitate, costuri de conformitate și administrare și coerență cu obiectivele de dezvoltare.

În etapa de **elaborare**, trebuie să se ia în considerare obiectivele de politică, capacitatea guvernamentală și contextul politic și economic. Etapa de elaborare implică stabilirea tipului de investiții eligibil pentru facilități fiscale și natura specifică a acestei facilități fiscale. În mod specific, se stabilesc: tipul de instrument (ex.: reduceri de impozit pe profit, credit fiscal), tipul de investiții eligibile; generozitate (ex.: raportare, rambursabilitate și dispoziții conexe) și limite (ex.: durată, plafoane).

Conform ghidului OCDE, facilitățile fiscale bazate pe cheltuieli sunt mai avantajoase, însă facilitățile fiscale bazate pe venituri sunt cele mai răspândite în țările cu venituri mici sau medii. O metodă de a crește beneficiile facilităților fiscale bazate pe venituri este legarea acestor facilități de anumite condiții (ex.: procent de exporturi din vânzări, crearea unui anumit număr de locuri de muncă).

Etapa de **implementare** presupune administrarea facilităților și procedurilor prin care investitorii le accesează. Procesul de acordare ar trebui să fie transparent și predictibil, să reducă incertitudinea și costurile de conformitate pentru investitori și să scadă costurile administrative pentru guverne.

În etapa de **monitorizare**, se pune accent pe cum sunt folosite facilitățile în practică, îmbunătățirea infrastructurii de date, împărțirea datelor între agențiile guvernamentale și scăderea costului de conformitate.

Etapa de **evaluare** a rezultatelor directe și indirecte ale facilităților fiscale este importantă pentru sprijinirea responsabilității privind politicile publice, eficiența folosirii resurselor publice și minimizarea distorsiunilor.

Concluzii

România se aliniază tendințelor europene și internaționale privind facilitățile fiscale, în special prin implementarea Pilonului 2 OCDE și reformele PNRR. Se observă o tranziție de la facilitățile bazate pe venituri la cele bazate pe cheltuieli, cu accent pe transparența, eficiența și reducerea distorsiunilor economice. OCDE recomandă abordarea ciclului de viață complet al facilităților fiscale, pentru a maximiza beneficiile și a minimiza costurile administrative. În final, facilitățile fiscale rămân un instrument strategic pentru stimularea economiei și a investițiilor, dar trebuie gestionate cu rigurozitate pentru a reduce deficitul bugetar și a asigura conformitatea fiscală.

Concediile medicale în 2025-2026: recalculări, noi obligații declarative și provocări fiscale pentru angajatori

Rezumat: În perioada 2025-2026, reglementările privind concediile medicale au cunoscut modificări succesive, cu impact semnificativ asupra modului de calcul și raportare a indemnizațiilor, precum și asupra obligațiilor administrative ale angajatorilor. O.U.G. nr. 91/2025 a introdus diminuarea indemnizației prin neplata unei zile de concediu medical, măsură ale cărei efecte au fost ulterior limitate prin Legea nr. 64/2026, prin stabilirea aplicării unei singure diminuări pentru întregul episod de boală acordat fără întrerupere și prin introducerea unor categorii exceptate. În paralel, Legea nr. 141/2025 a instituit procente diferențiate pentru indemnizațiile aferente bolilor obișnuite, în funcție de durata episodului de boală, iar O.U.G. nr. 89/2025 a introdus reguli noi privind evidențierea și declararea diferențelor de indemnizație rezultate din recalculare. Aceste modificări au consecințe directe asupra statelor de salarii, declarației D112, evidențelor de personal și procesului de recuperare a sumelor din FNUASS. Articolul analizează principalele modificări legislative și dificultățile practice generate de aplicarea acestora, evidențiind totodată creșterea rolului funcției de payroll în gestionarea conformării fiscale și a riscurilor operaționale ale angajatorilor.

Cuvinte-cheie: concedii medicale; indemnizații de concediu medical; incapacitate temporară de muncă; recalcularea indemnizațiilor; obligații declarative; payroll; FNUASS; D112; angajatori; conformare fiscală; risc operațional.

Medical leave in 2025–2026: recalculations, new reporting obligations and tax challenges for employers

Abstract: During 2025–2026, the regulations governing medical leave underwent successive amendments, with a significant impact on the calculation and reporting of allowances, as well as on employers' administrative obligations. Government Emergency Ordinance No. 91/2025 introduced a reduction of the allowance through the non-payment of one day of medical leave, a measure whose effects were subsequently limited by Law No. 64/2026, by providing for a single reduction for the entire uninterrupted illness episode and introducing certain exempt categories. At the same time, Law No. 141/2025 introduced differentiated percentages for allowances related to ordinary illnesses, depending on the duration of the illness episode, while Government Emergency Ordinance No. 89/2025 introduced new rules concerning the recording and reporting of allowance differences resulting from recalculation. These amendments have direct consequences for payroll records, the D112 tax return, personnel records and the process of recovering amounts from FNUASS. The article analyses the main legislative amendments and the practical difficulties generated by their application, while also highlighting the growing role of the payroll function in managing employers' tax compliance and operational risks.

Keywords: medical leave; medical leave allowances; temporary incapacity for work; allowance recalculation; reporting obligations; payroll; FNUASS; D112; employers; tax compliance; operational risk.

Luminița OBACIU – Senior Payroll Partner, Soter & Partners

În ceea ce privește concediile medicale, dacă până recent principalele provocări vizau recuperarea sumelor din Fondul Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate (FNUASS), modificările legislative adoptate în perioada 2025-2026, precum și dificultățile generate de interpretarea și aplicarea acestora în practică, au transformat acest domeniu într-unul semnificativ

mai complex și mai provocator pentru angajatori și specialiștii payroll.

Succesiunea rapidă a actelor normative, corecțiile legislative intervenite la scurt timp după adoptarea unor măsuri, precum și implicațiile directe asupra declarației D112, a statelor de salarii și a evidențelor de personal transformă concediile medicale

într-o zonă cu risc fiscal și operațional ridicat pentru angajatori. În centrul acestor modificări se află O.U.G. nr. 91/2025, care introduce diminuarea indemnizației de concediu medical prin neplata unei zile, precum și Legea nr. 64/2026, act normativ care corectează parțial efectele inițiale ale ordonanței. În paralel, Legea nr. 141/2025 și O.U.G. nr. 89/2025 modifică procentele de indemnizare aferente concediilor medicale pentru boli obișnuite și introduc reguli noi privind recalcularea diferențelor de indemnizație.

Impactul acestor modificări depășește însă sfera strict tehnică a salarizării. În practică, ele obligă companiile să își revizuiască procedurile interne, să își adapteze aplicațiile informatice și să implementeze mecanisme suplimentare de control fiscal și operațional.

Diminuarea indemnizației prin neplata unei zile – noua abordare introdusă de O.U.G. nr. 91/2025

Prin O.U.G. nr. 91/2025, legiuitorul introduce una dintre cele mai controversate măsuri din domeniul concediilor medicale din ultimii ani: diminuarea indemnizației de asigurări sociale de sănătate prin neplata unei zile de concediu medical.

Măsura se aplică certificatelor medicale emise în perioada 1 februarie 2026 – 31 decembrie 2027 și vizează concediile medicale reglementate de O.U.G. nr. 158/2005.

În forma inițială a actului normativ, textul legal nu preciza dacă diminuarea privește o zi calendaristică sau o zi lucrătoare, ceea ce a generat imediat dificultăți de interpretare și riscuri de aplicare neunitară. Ulterior, Ordinul nr. 521/500/2026 a clarificat faptul că diminuarea se aplică asupra unei zile lucrătoare.

Cu toate acestea, dificultățile practice nu au dispărut. Una dintre cele mai importante probleme de interpretare a vizat situațiile în care incapacitatea temporară de muncă este acoperită prin mai multe certificate medicale acordate „în continuare”.

Conform art. II alin. (1) din O.U.G. nr. 91/2025, indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate aferente certificatelor medicale emise în perioada menționată se suportă astfel:

- de către angajator, din ziua a 2-a până inclusiv în ziua a 6-a de incapacitate temporară de muncă, în cazul indemnizațiilor pentru incapacitate temporară de muncă;
- din bugetul FNUASS, începând cu ziua următoare celor suportate de angajator sau, după caz, din a doua zi pentru indemnizațiile suportate integral din FNUASS.

Din analiza sistematică a dispozițiilor O.U.G. nr. 158/2005, rezultă că indemnizația ar trebui analizată la nivelul întregului episod de boală și nu individual pentru fiecare certificat medical emis. Actul normativ de bază reglementează dreptul la concediu și indemnizație pentru perioada de incapacitate temporară de muncă, indiferent dacă aceasta este documentată printr-un singur certificat medical sau prin mai multe certificate succesive. În mod logic, modalitatea administrativă de emitere a certificatelor medicale nu ar trebui să conducă la tratamente diferite privind drepturile de indemnizație.

Totuși, interpretarea promovată de autorități – inclusiv de Ministerul Sănătății și casele de asigurări de sănătate – a fost că diminuarea se aplică pentru fiecare certificat medical emis, inclusiv pentru cele acordate „în continuare”, iar ziua neplătită este prima zi lucrătoare din fiecare certificat.

Această interpretare a fost confirmată inclusiv prin proiectul de ordonanță publicat de Ministerul Sănătății în procedură de transparență decizională pentru completarea O.U.G. nr. 91/2025. În nota de fundamentare aferentă proiectului se precizează expres că, în forma inițială a reglementării, diminuarea indemnizației cu o zi se aplică pentru fiecare certificat medical eliberat, inclusiv pentru certificatele acordate în continuarea aceluiași episod de boală.

Din perspectivă practică, această abordare genera efecte disproporționate, în special pentru salariații aflați în incapacitate temporară de muncă pentru perioade mai lungi.

Legea nr. 64/2026 – corectarea efectelor excesive ale diminuării

La doar câteva luni de la intrarea în vigoare a O.U.G. nr. 91/2025, legiuitorul intervine prin Legea nr. 64/2026 pentru a limita efectele excesive ale diminuării repetate.

Începând cu 18 mai 2026, diminuarea cu o zi se aplică o singură dată pentru întregul episod de boală acordat fără întrerupere, indiferent de numărul certificatelor medicale emise.

Modificarea este esențială, deoarece elimină situațiile în care salariații erau penalizați succesiv pentru fiecare certificat medical de continuare, deși discutăm despre aceeași incapacitate temporară de muncă.

Excepțiile de la diminuarea indemnizației

Legea nr. 64/2026 introduce și o serie de excepții importante, aplicabile de la 1 iunie 2026.

Astfel, diminuarea cu o zi nu se aplică în cazul:

- concediilor medicale pentru maternitate;
- concediilor medicale pentru risc maternal;
- concediilor medicale pentru îngrijirea pacientului oncologic;
- concediilor medicale aferente programelor naționale de sănătate;
- concediilor medicale acordate în regim de spitalizare.

Din perspectivă socială, aceste excepții sunt firești și necesare. Vorbim despre categorii vulnerabile sau despre situații medicale severe, în care diminuarea indemnizației ar fi produs efecte disproporționate.

În același timp, introducerea excepțiilor crește gradul de complexitate al calculului salarial. Specialiștii *payroll* trebuie să identifice corect tipul concediului medical și să aplice tratamentul diferențiat. Spre exemplu, în cazul concediilor medicale aferente programelor naționale de sănătate, formularele actuale

de certificate medicale nu cuprind explicit această informație. În acest sens, legiuitorul a introdus obligația medicilor de a evidenția această informație pe versoul certificatului medical, la rubrica *Observații*, urmând ca în viitor această informație să fie cuprinsă în noile formulare de certificate medicale.

Repartizarea indemnizației între fondul de salarii și FNUASS

O.U.G. nr. 91/2025 modifică și regulile privind repartizarea indemnizației între fondul de salarii al angajatorului și FNUASS. Pentru concediile medicale de incapacitate temporară de muncă, angajatorul suportă zilele lucrătoare corespunzătoare zilelor 2-6 de concediu medical, după aplicarea diminuării. Începând cu ziua a șaptea, indemnizația este suportată din FNUASS.

În cazul indemnizațiilor suportate integral din FNUASS, plata începe cu a doua zi de concediu medical.

Pentru concediile exceptate de la diminuare – cum sunt cele acordate în regim de spitalizare sau în cadrul programelor naționale de sănătate – regulile de suportare rămân cele prevăzute la art. 12 din O.U.G. nr. 158/2005. Astfel, în cazul incapacității temporare de muncă aferente acestor situații exceptate, angajatorul suportă primele 5 zile de concediu medical, iar din a șasea zi indemnizația este suportată din FNUASS.

Aceste modificări au implicații directe asupra procesului de recuperare a sumelor din FNUASS și asupra modului de întocmire a documentației justificative.

Orice eroare privind sursa de suportare poate conduce la:

- respingerea sumelor solicitate la recuperare;
- necesitatea depunerii de declarații rectificative;
- diferențe constatate la control;
- întârzieri semnificative în recuperarea creanțelor.

Impactul asupra evidențelor salariale și declarației D112

Noile reglementări generează un impact semnificativ și asupra obligațiilor administrative și declarative ale angajatorilor.

În statele de salarii trebuie introdus un nou element distinct privind zilele de concediu medical neplătite.

Această evidență este necesară atât pentru justificarea calculului indemnizației, cât și pentru corelarea informațiilor raportate în declarația D112 și în documentația aferentă recuperării sumelor din FNUASS.

Adeverințele utilizate pentru acordarea concediilor medicale trebuie, la rândul lor, adaptate pentru a include aceste zile neplătite.

Totodată, în REGES se va înregistra întreaga perioadă de suspendare a contractului individual de muncă, inclusiv ziua neplătită.

De asemenea, declarația D112 urmează să fie modificată pentru a permite raportarea noilor informații privind zilele neplătite și impactul acestora asupra stagiului de asigurare.

Noile procente pentru concediile medicale aferente bolilor obișnuite

În paralel cu modificările privind diminuarea indemnizației, Legea nr. 141/2025 introduce noi procente de calcul pentru concediile medicale aferente bolilor obișnuite.

Începând cu certificatele medicale emise de la 1 august 2025, indemnizațiile se calculează diferențiat, în funcție de durata episodului de boală:

- 55% pentru concedii medicale cu durata între 1 și 7 zile;
- 65% pentru concedii medicale cu durata între 8 și 14 zile;
- 75% pentru concedii medicale cu durata mai mare de 14 zile.

Un element esențial este faptul că determinarea procentului aplicabil se realizează la nivelul întregului episod de boală și nu separat pentru fiecare certificat medical.

Astfel, episodul medical poate include perioade întinse pe mai multe luni calendaristice.

Această regulă generează numeroase dificultăți practice în activitatea de salarizare.

Implicațiile practice ale recalculării indemnizațiilor

Pentru a înțelege impactul concret al noilor reguli, putem analiza următorul exemplu:

- certificat medical inițial, cod 01: 29-31 august 2025;
- certificat medical în continuare, cod 01: 1-4 septembrie 2025;
- certificat medical în continuare, cod 01: 5-15 septembrie 2025.

În această situație, durata totală a episodului medical este de 18 zile, ceea ce conduce la aplicarea procentului de 75% pentru întreaga perioadă.

Problema practică apare însă la momentul procesării statului de salarii pentru luna august.

Dacă angajatorul cunoaște doar certificatul medical aferent perioadei 29-31 august, va aplica procentul de 55%, întrucât durata episodului medical cunoscută la acel moment este de doar 3 zile.

Ulterior, odată cu primirea certificatelor medicale în continuare, se constată că episodul depășește 14 zile, ceea ce impune recalcularea indemnizației aferente lunii anterioare.

Această situație a generat în practică:

- recalculări salariale frecvente;
- state de salarii rectificative;
- declarații D112 rectificative;
- dificultăți de reconciliere fiscală și contabilă.

O.U.G. nr. 89/2025 – eliminarea rectificativelor pentru diferențele de indemnizație

Pentru a reduce impactul administrativ al acestor recalculări, O.U.G. nr. 89/2025 introduce o regulă nouă privind diferențele

de indemnizație rezultate din modificarea procentului de indemnizare.

Astfel, în situațiile în care incapacitatea temporară de muncă se prelungește în luna următoare și durata cumulată conduce la depășirea pragurilor de 7 sau 14 zile, diferențele de indemnizație aferente lunii anterioare:

- se includ în veniturile lunii în care sunt determinate;
- se declară în declarația D112 aferentă aceleiași luni.

Prevederea intră în vigoare la 1 iulie 2026 și se aplică inclusiv episoadelor medicale începute anterior acestei date, dar care continuă ulterior.

Practic, această modificare elimină necesitatea întocmirii statelor rectificative pentru diferențele aferente concediilor medicale – cod 01.

Diferențele rezultate din recalcul se vor evidenția direct în luna în care acestea sunt determinate.

Payroll-ul – din funcție administrativă în funcție strategică de conformare fiscală

Toate aceste modificări confirmă faptul că activitatea de *payroll* devine din ce în ce mai complexă și mai apropiată de zona de management al riscului fiscal.

În prezent, specialistul *payroll* nu mai are doar rolul de a calcula salarii și indemnizații, ci devine un actor esențial în:

- gestionarea conformării fiscale;
- prevenirea riscurilor operaționale;
- corelarea obligațiilor declarative;
- administrarea relației cu instituțiile statului;
- implementarea controalelor interne.

În lipsa unor procese clare și a unor sisteme informatice adaptate noilor cerințe legislative, riscul de erori devine semnificativ.

Aceste erori pot genera:

- diferențe fiscale;
- sancțiuni contravenționale;
- întârzieri în recuperarea sumelor din FNUASS;
- costuri suplimentare de conformare;
- dificultăți în cadrul controalelor fiscale și ale caselor de sănătate.

Eliminarea scutirii de taxe vamale în cazul comerțului electronic, pentru majoritatea trimiterilor dintr-o țară terță pentru un destinatar din Uniune, cu valoarea intrinsecă totală mai mică de 150 euro

Rezumat: Articolul analizează eliminarea scutirii de taxe vamale pentru mărfurile provenite din țări terțe și introduse în Uniunea Europeană prin comerț electronic, în cazul trimiterilor cu o valoare intrinsecă totală mai mică de 150 de euro. Sunt prezentate principalele modificări introduse prin Regulamentul (UE) 2026/382 al Consiliului, inclusiv aplicarea temporară a unei taxe vamale forfetare de 3 euro pentru fiecare articol, în cazul mărfurilor care fac obiectul regimului special IOSS sau al mecanismului special pentru plata TVA la import. Articolul tratează, de asemenea, regulile privind valoarea intrinsecă, noțiunea de trimitere, trimiterile poștale și trimiterile expres, precum și modalitatea simplificată de declarare prin declarația vamală H7. Sunt analizate rațiunile eliminării scutirii, în contextul creșterii semnificative a importurilor de mărfuri cu valoare redusă și al necesității asigurării unui tratament vamal adecvat. În final, sunt prezentate clauzele de evaluare și reexaminare a măsurii, precum și introducerea, la nivel unional, a unei taxe de manipulare.

Cuvinte-cheie: comerț electronic; taxe vamale; scutire de taxe vamale; valoare intrinsecă; IOSS; trimiteri poștale; declarație vamală H7.

The removal of customs duty exemption for e-commerce, for most consignments from a third country to a consignee in the Union, with a total intrinsic value of less than eur 150

Abstract: The article examines the removal of the customs duty exemption for goods originating in third countries and imported into the European Union through e-commerce, where consignments have a total intrinsic value of less than EUR 150. It presents the main changes introduced by Council Regulation (EU) 2026/382, including the temporary application of a flat customs duty of EUR 3 per item for goods covered by the special IOSS regime or the special arrangement for the payment of import VAT. The article also addresses the rules concerning intrinsic value, the concept of a consignment, postal consignments and express consignments, as well as the simplified customs declaration procedure using the H7 customs declaration. The reasons for removing the exemption are examined in the context of the significant increase in low-value imports and the need to ensure appropriate customs treatment. Finally, the article presents the evaluation and review clauses of the measure, as well as the introduction, at Union level, of an additional handling fee.

Keywords: e-commerce; customs duties; customs duty exemption; intrinsic value; IOSS; postal consignments; H7 customs declaration.

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

Cumpărăturile făcute de persoana fizică dintr-o țară terță de pe o platformă online, cu o valoare intrinsecă sub 150 de euro și care fac obiectul regimului special IOSS (*Import One Stop Shop* – ghișeu unic pentru importuri) vor fi taxate suplimentar de la 1 iulie 2026, prin aplicarea unei taxe vamale forfetare temporare de 3 euro aplicabilă fiecărui articol. Taxa vamală forfetară va fi aplicată și mărfurilor din coletele sau pachetele poștale transportate sub răspunderea unui furnizor de servicii poștale sau de către acesta.

Taxa va fi aplicată până în iulie 2028, data de la care va fi funcțional Centrul de date vamale al Uniunii Europene – reprezentând o interfață digitală unică pentru toate datele vamale, care va înlocui treptat sistemele informatice actuale din statele membre, începând cu comerțul electronic. Analizele comparative anuale au evidențiat creșterea exponențială a importurilor de mărfuri sub 150 de euro, utilizând regimul special IOSS și mecanismul special pentru declararea și plata TVA la import pentru operatorii poștali. Declarațiile vamale pentru mărfurile sub 150 de euro care fac obiectul comerțului electronic au reprezentat anul trecut peste 90% din totalul declarațiilor vamale depuse în Uniunea Europeană. Pe de altă parte, s-a amplificat regimul discriminatoriu față de importurile clasice de mărfuri (pentru care sunt exigibile taxe vamale), fiind identificate și numeroase încălcări ale regulilor non-fiscale (în special cu produse neconforme cu regulile pieței unice), de subevaluare sau de divizare intenționată a transporturilor pentru a nu se achita taxe vamale. Într-un mediu vamal digitalizat, în care sunt disponibile date electronice pentru toate mărfurile importate, indiferent de valoarea acestora, nu se mai justifică menținerea unei scutiri de taxe vamale introduse cu scopul de a preveni sarcina administrativă disproporționată pentru autoritățile vamale, întreprinderi și persoane fizice.

Totuși, din rațiuni de simplificare, cu caracter derogatoriu față de operațiunile vamale clasice, când se declară un cod tarifar de 10 cifre (conform TARIC – Tariful Integrat al Comunității Europene, la care se adaugă măsurile naționale referitoare la restricțiile impuse prin diverse acte normative naționale cu implicații în activitatea vamală), se va aplica un tratament tarifar simplificat, întrucât codul tarifar va fi declarat numai la nivel de 6 cifre (cod tarifar utilizat la nivel internațional conform Sistemului Armonizat de Denumire și Clasificare a Mărfurilor – implementat de Organizația Mondială a Vămirilor). De asemenea, nu se va mai ține cont de originea mărfurilor.

Taxa de 3 euro este stabilită prin Regulamentul (UE) 2026/382 al Consiliului (se va aplica de la 1 iulie 2026, dar va intra în vigoare în a douăzecea zi de la data publicării în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene), eliminându-se scutirea de taxe vamale pentru mărfurile trimise în regim special IOSS sau trimiterile poștale utilizând mecanismul special de plată al TVA, dintr-o țară terță pentru un destinatar din Uniune, a căror valoare intrinsecă totală nu depășește 150 de euro. Regulamentul (UE) 2026/382 modifică practic Regulamentul (CE) nr. 1186/2009 al Consiliului, eliminând scutirea prevăzută de capitolul V al titlului II din Regulamentul (CE) nr. 1186/2009. Pentru aceste trimiteri se

achită în prezent numai TVA (de la 1 iulie 2021, scutirea de TVA pentru importul de mărfuri a căror valoare nu depășea 22 euro a fost, de asemenea, eliminată). Singura excepție de la plata TVA va rămâne pentru articolele din cadrul trimiterilor fără caracter comercial, într-un singur transport, de la o persoană particulară la alta, cu o valoare intrinsecă care nu depășește 45 euro. Pentru a fi considerate trimiteri fără caracter comercial, trebuie îndeplinite însă simultan trei condiții: să prezinte un caracter ocazional, să conțină exclusiv mărfuri rezervate uzului personal al destinatarului sau al familiei acestuia, iar caracterul sau cantitatea acestor mărfuri să nu indice nicio intenție de ordin comercial și să se adreseze de către expeditor destinatarului fără niciun fel de plată (persoanele particulare sunt persoanele fizice altele decât persoanele impozabile care acționează ca atare, astfel cum sunt definite în Directiva 2006/112/CE a Consiliului). În cazul mărfurilor comerciale, „valoarea intrinsecă pentru mărfuri comerciale” înseamnă prețul mărfurilor în sine, atunci când ele sunt vândute pentru export către teritoriul vamal al Uniunii, excluzând cheltuielile de transport și de asigurare, cu excepția cazului în care acestea din urmă sunt incluse în preț și nu sunt indicate separat pe factură, precum și orice alte taxe și impuneri care pot fi verificate de către autoritățile vamale pe baza oricărui (oricăror) document (documente) relevant(e).

În cazul mărfurilor fără caracter comercial, „valoarea intrinsecă pentru mărfuri necomerciale” înseamnă prețul care ar fi fost plătit pentru mărfurile în sine dacă ele ar fi fost vândute pentru export către teritoriul vamal al Uniunii.

Termenul „trimiteri” se referă la mărfurile expediate simultan de același expeditor către același destinatar și care fac obiectul aceluiași contract de transport (de exemplu, scrisoare de transport aerian de casă) sunt considerate o singură „trimiteri”. În consecință, mărfurile expediate de același expeditor către același destinatar și care au fost comandate și expediate separat, chiar dacă sosesc în aceeași zi, dar în colete separate la operatorul poștal sau transportatorul expres de la destinație, ar trebui considerate trimiteri separate. Mărfurile care fac obiectul unei comenzi plasate de aceeași persoană, dar expediate separat, ar trebui considerate trimiteri separate.

„Trimiterea poștală” conține mărfuri care îndeplinesc următoarele condiții:

- sunt alte mărfuri decât obiectele de corespondență;
- sunt transmise prin colete sau pachete poștale;
- sunt transportate sub răspunderea unui furnizor de servicii poștale sau de către acesta în conformitate cu dispozițiile Convenției Uniunii Poștale Universale.

„Trimiterea expres” înseamnă un articol individual transportat de către un transportator expres sau sub responsabilitatea acestuia (operator care furnizează servicii integrate de colectare, transport, vămuire și livrare a coletelor într-un mod accelerat și în termen precis, la care se adaugă localizarea și controlul acestor articole pe toată durata prestării serviciului).

Declararea acestor trimiteri poate fi făcută utilizând o declarație vamală H7, cu setul de date foarte redus (*Super Reduced*

Dataset – SRDS), dar mărfurile care fac obiectul unor interdicții, restricții sau sunt supuse accizelor (de regulă alcool și tutun) nu pot face obiectul sistemului IOSS.

Regulamentul include și două clauze de evaluare și de reexaminare; o clauză are drept scop să evalueze dacă are loc o reorientare a fluxurilor comerciale, în special dinspre regimul special IOSS către un regim non-IOSS, actorii implicați evitând astfel plata taxei forfetare temporare. Reexaminarea va monitoriza progresele înregistrate în ceea ce privește dezvoltarea noii infrastructuri informatice centralizate a

Uniunii, care se preconizează că va fi esențială pentru calcularea și notificarea eficace a datoriei vamale în tranzacțiile de comerț electronic. Evaluarea va fi efectuată pentru a stabili dacă este necesară prelungirea măsurii tranzitorii instituite prin regulament.

Este de remarcat că, din luna noiembrie 2026, va fi introdusă la nivel unional suplimentar și o taxă de manipulare, destinată acoperirii costurilor administrative ale administrațiilor vamale din Uniunea Europeană.

Soluționarea conflictelor fiscale. Practici administrative și jurisprudență. Răspunderea solidară în materie fiscală (2)

Rezumat: Articolul analizează principalele probleme de drept și soluțiile desprinse din practica administrativă și jurisprudențială recentă în materia răspunderii solidare fiscale. Sunt examinate condițiile de fond privind atragerea răspunderii, cu accent asupra dovedirii relei-credințe, a legăturii de cauzalitate și a insolvabilității debitorului, prin raportare la jurisprudența pronunțată în anul 2025. Analiza vizează, de asemenea, aspecte procedurale referitoare la comunicarea actelor fiscale, exercitarea dreptului de a fi ascultat, prescripția dreptului de a stabili răspunderea solidară și autoritatea de lucru judecat. Sunt prezentate soluții relevante ale instanțelor și ale organului de soluționare a contestațiilor, evidențiindu-se criteriile utilizate pentru menținerea, anularea sau sancționarea actelor administrative fiscale. În final, articolul delimitează conceptele de insolvență și insolvabilitate și subliniază implicațiile juridice distincte ale acestora în procedura de recuperare a creanțelor fiscale.

Cuvinte-cheie: răspundere solidară fiscală; rea-credință; insolvabilitate; insolvență; prescripție; dreptul de a fi ascultat; jurisprudență fiscală.

Resolution of tax disputes. Administrative practice and case law. Joint and several liability in tax matters (2)

Abstract: This article examines the main legal issues and solutions arising from recent administrative practice and case law concerning joint and several tax liability. It focuses on the substantive requirements for imposing such liability, particularly the proof of bad faith, the causal link between the conduct of the liable person and the debtor's insolvency, and the conditions governing the recovery of outstanding tax liabilities, with particular reference to case law issued in 2025. The analysis also addresses procedural matters, including the service of tax administrative acts, the taxpayer's right to be heard, limitation periods, and the effects of res judicata. Relevant judicial decisions and administrative rulings are examined in order to identify the criteria applied when maintaining, annulling, or declaring tax administrative acts null and void. The article further distinguishes between insolvency and insolvability, emphasizing their different legal implications in the recovery of tax claims.

Keywords: joint and several tax liability; bad faith; insolvability; insolvency; limitation period; right to be heard; tax case law.

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

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

Deși jurisprudența instanțelor nu constituie izvor de drept, organul de soluționare a contestațiilor urmărește constant practica instanțelor judecătorești și motivarea soluțiilor emise.

Din perspectiva îndeplinirii condițiilor de fond pentru atragerea răspunderii solidare, practica instanțelor care s-au pronunțat în anul 2025 în dosare având ca obiect decizii de soluționare prin care s-au soluționat contestații formulate împotriva deciziilor de atragere a răspunderii solidare este diversificată, din care

exemplificăm cu soluțiile pronunțate de Înalta Curte de Casație și Justiție în anul 2025. Astfel:

➔ **prin Hotărârea nr. 2425/2025, pronunțată în dosarul nr. 3000/85/2023, instanța a menținut definitiv actul atacat, reținând că:**

„În condițiile în care reclamantul era conștient de existența actelor administrative fiscale și de eventualele consecințe produse de

acestea în cazul nesuspendării efectelor acestora, se impune cu forța evidenței că acesta a acceptat producerea unor urmări profund negative pentru societate (instaurarea stării de insolabilitate) și, astfel, sunt îndeplinite ipotezele prevăzute de art. 25 alin. (2) lit. c) din Codul de procedură fiscală și art. 25 alin. (2) lit. d) din Codul de procedură fiscală. Starea de pasivitate a reclamantului în efectuarea unor demersuri ce au ca obiect fie achitarea obligațiilor fiscale scadente, fie deschiderea procedurii insolvenței dovedește pe deplin îndeplinirea condiției relei-credințe prevăzute de art. 25 alin. (2) lit. c) din Codul de procedură fiscală și a art. 25 alin. (2) lit. d) din Codul de procedură fiscală. În aceste condiții, inactivitatea reclamantului întrunește elementele relei-credințe menționate în cuprinsul art. 25 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală. Astfel, pasivitatea de care a dat dovadă reclamantul în îndeplinirea obligațiilor legale și statutare de exercitare a controlului efectiv asupra activității societății, respectiv de coordonare a activității societății și protejare a patrimoniului societății (inclusiv prin exercitarea căilor de atac prevăzute de lege) reprezintă un element al relei-credințe de care acesta a dat dovadă încă de la început în exercitarea atribuțiilor izvorâte din art. 75 și urm. din Legea nr. 31/1990."

➔ **prin Hotărârea nr. 6200/2025, pronunțată în dosarul nr. 136/59/2023, instanța a respins definitiv acțiunea, menținând actul administrativ atacat, reținând că:**

„(...) instanța observă că, pentru a se reține întrunirea cerințelor răspunderii solidare, se impune dovedirea faptului că, la săvârșirea faptelor imputate, persoana în cauză a avut reprezentarea rezultatului vătămător și nelegal, de pildă reprezentarea faptului că diminuează în mod deliberat patrimoniul societății debitoare și determină astfel insolabilitatea acesteia, respectiv imposibilitatea plății datoriilor fiscale către bugetul de stat.

Din analiza normei legale incidente – art. 25 din Codul de procedură fiscală (Legea nr. 207/2015) – se desprinde concluzia că, pentru atragerea răspunderii solidare, este necesară îndeplinirea în mod cumulativ a condițiilor: determinarea nedeclarării și/sau neachitării la scadență a obligațiilor fiscale și provocarea insolabilității persoanei juridice debitoare.

Așadar, răspunderea solidară poate fi angajată numai în situația existenței condiției esențiale a relei-credințe, prin raportare la acțiunile/omisiunile persoanelor vizate de normele speciale evocate, aspect care impune obligația organului fiscal să dovedească reaua-credință a persoanei obligate solidar, în determinarea stării de insolabilitate, respectiv în nedeclararea și/sau neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale.

Nefind definită de lege, reaua-credință apare ca o noțiune opusă bunei-credințe, care se prezumă și este impusă ca obligație generală în dreptul românesc. Astfel, conform art. 57 din Constituția României: «Cetățenii români, cetățenii străini și apatrizii trebuie să-și exercite drepturile și libertățile constituționale cu bună-credință, fără să încalce drepturile și libertățile celorlalți.»

Totodată, art. 14 din Codul civil (Legea nr. 287/2009) prevede că: «(1) Orice persoană fizică sau persoană juridică trebuie să își exercite drepturile și să își execute obligațiile civile cu bună-credință, în acord cu ordinea publică și bunele moravuri. (2) Buna-credință se prezumă până la proba contrară.»

În materie procesual-fiscală, art. 12 alin. (1) din Codul de procedură fiscală (Legea nr. 207/2015) statuează că: «Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.» De asemenea, conform art. 12 alin. (4) din Codul de procedură fiscală: «Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul.»

Reaua-credință a fost definită în literatura de specialitate ca fiind atitudinea unei persoane care îndeplinește un act sau un fapt ce contravine legii, fiind în același timp pe deplin conștientă de caracterul ilicit al conduitei sale.

În contrast, buna-credință presupune reprezentarea de către o persoană a legalității actelor sale, respectiv credința acesteia că acționează cu respectarea legii. Fiind un concept care se raportează la reprezentarea psihologică a realității de către acea persoană – reprezentare care nu poate fi exteriorizată în mod direct – reaua sau buna-credință se stabilește prin analizarea atitudinilor și actelor exteriorizate ale persoanei respective, în raport cu reglementările legale, și compararea acestora cu tipul de comportament specific unei persoane care urmărește să respecte legea.

(...) Văzând aceste aspecte, respectiv existența unor disponibilități bănești consistente în patrimoniul societății debitoare..., care au fost retrase prin plata unor dividende, înstrăinarea unor bunuri imobile, fără a fi utilizate în vederea stingerii obligațiilor fiscale scadente, acumularea unor obligații fiscale semnificative și intrarea în insolvență, instanța constată că aceste elemente conduc la înlăturarea prezumției de bună-credință în privința reclamantului, rezultând reaua-credință a acestuia.

De asemenea, în speță, reclamantul nu a făcut dovada că ar fi fost împiedicat în vreun fel să-și îndeplinească obligațiile ce îi reveneau în calitate de administrator al societății debitoare, în ceea ce privește obligațiile contabile/fiscale, acesta fiind răspunzător potrivit prevederilor art. 73 alin. (1) lit. b) și art. 272¹ lit. b) din Legea nr. 31/1990. În acest context, nu se poate reține că debitoarea ar fi fost în imposibilitate de plată datorită unor factori exteriori neimputabili ei, care au determinat acumularea unui pasiv mai mare decât activul net contabil și, implicit, insolabilitatea.

Referitor la pretinsa lipsă de discernământ în desfășurarea activității de administrator invocată de reclamant, instanța constată că este adevărat că începând din anul.... reclamantul a suferit de multiple afecțiuni medicale cu impact asupra psihicului și a capacității cognitive (ex. demență, boala Parkinson, infarcte cerebrale, tulburări hormonale etc.), care au avut o evoluție graduală în timp.

Totuși, în speță s-a dispus efectuarea unei expertize medico-legale, iar prin concluziile raportului de expertiză medico-legală psihiatrică întocmit de Institutul de Medicină Legală Timișoara s-a reținut că, în perioada îndeplinirii atribuțiilor de serviciu de administrator și asociat al societății... (perioada...), reclamantul a avut discernământ diminuat.

Un discernământ diminuat reprezintă un discernământ existent, păstrat (chiar dacă afectat), și nu poate fi reținut ca lipsă a discernământului.

În acest context, instanța reține că în mod corect autoritatea fiscală a apreciat că sunt îndeplinite condițiile răspunderii solidare, constând în faptă ilicită, prejudiciu și legătură de cauzalitate, respectiv neplata obligațiilor fiscale în sumă de..., sub aparența bunei-credințe, în condițiile în care existau disponibilități în conturi și retrageri de sume sub formă de dividende."

➔ **prin Hotărârea nr. 530/2025, pronunțată în dosarul nr. 3739/2/2023, instanța a admis definitiv acțiunea, anulând actul administrativ atacat, reținând:**

„Decizia este complet nemotivată în ceea ce privește faptele săvârșite de reclamant cu rea-credință, care ar fi determinat nedeclararea și neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale; faptul că obligațiile fiscale au fost stabilite în urma unei inspecții fiscale nu denotă rea-credință, fără reținerea împrejurărilor în această privință. Reaua-credință nu poate fi prezumată, ci dovedită de organul fiscal, și nu a fost justificată reaua-credință sub aspectul laturii subiective. Nici măcar în decizia de soluționare a contestației, care, în orice caz, nu ar putea să completeze motivele de fapt sau de drept ale organului fiscal emitent, nu se indică elemente concrete de rea-credință; în decizia de soluționare a contestației nu se răspunde punctual criticilor reclamantului, limitându-se la redarea conținutului deciziei de impunere, fără a expune un raționament sau a indica probele sau împrejurările din care rezultă reaua-credință a reclamantului. Simpla nedeclarare a rezultatului fiscal în maniera corectă expusă în RIF nu echivalează cu atitudinea volitivă implicată de reaua-credință în nedeclararea obligațiilor fiscale.”

➔ **prin Hotărârea nr. 2813/2025, pronunțată în dosarul nr. 2994/2/2023, instanța a admis definitiv acțiunea, anulând actul administrativ atacat, reținând:**

„Organele fiscale nu au indicat în concret care au fost demersurile întreprinse de reclamant pentru provocarea stării de insolvență a societății la data efectuării controlului fiscal, acestea limitându-se la a indica pasivitatea acestuia în solicitarea deschiderii procedurii insolvenței; simpla menționare a acestei pasivități nu are vocația de a atrage răspunderea solidară, în lipsa unor elemente de fapt care să indice reaua-credință a reclamantului; este o apreciere subiectivă a organelor fiscale, iar pentru asigurarea dreptului la apărare și asigurarea controlului judiciar efectiv era necesară indicarea circumstanțelor obiective și a raționamentului care au fundamentat concluzia relei-credințe; simpla existență a obligațiilor fiscale nu înseamnă, per se, că administratorul a fost de rea-credință; termenul pentru solicitarea deschiderii procedurii insolvenței a fost afectat de pandemia de COVID-19. Nici în cuprinsul deciziei de soluționare a contestației, care, oricum, nu putea să completeze motivele de fapt și de drept pentru atragerea răspunderii solidară, nu se indică în concret alte fapte care au fost săvârșite cu rea-credință de administrator.”

➤ **În cazul în care obligațiile de plată restante ale debitorului nu sunt achitate în mod voluntar către bugetul statului, iar măsurile de executare silită întreprinse nu au condus la recuperarea creanțelor, sunt supuse executării silită prin poprire orice venituri și disponibilități bănești datorate debitorului de către terțe persoane în temeiul unor raporturi juridice existente.**

Poprirea fiscală reprezintă așadar, ca și în dreptul comun, o formă de executare silită asupra anumitor bunuri urmăribile ale debitorului fiscal, deținute și/sau datorate acestuia cu orice titlu de către terțe persoane (terț poprit) sau pe care aceștia le vor datora și/sau deține în viitor, în temeiul unor raporturi juridice existente.

Astfel, răspunderea solidară se poate stabili pentru terțul poprit prin decizie emisă de organul fiscal competent, **în limita sumelor datorate de acesta către debitor**, iar prin nerespectarea de către terțul poprit a obligațiilor mai sus menționate, acesta poate să fie obligat să răspundă cu patrimoniul propriu pentru neonorarea popririi.

Sunt supuse executării silită prin poprire, în vederea realizării creanțelor fiscale administrate de către organul fiscal central, orice sume urmăribile reprezentând venituri datorate sau care vor fi datorate, cu orice titlu, debitorului creanței fiscale de către terțe persoane în temeiul unor raporturi juridice existente, sumele reprezentând venituri bănești ale debitorului persoană juridică.

De asemenea, poprirea se consideră înființată din momentul în care terțul poprit primește adresa de înființare a popririi, că poprirea nu este supusă validării și că, în aplicarea prevederilor legale în materie de executare silită prin poprire a creanțelor fiscale, terțul poprit are obligația de a înregistra ziua și ora primirii adresei de înființare a popririi și de a plăti organului fiscal, în contul indicat de către acesta, în termen de 3 zile lucrătoare de la data înființării popririi sau de la data la care creanța devine exigibilă, după caz, suma reținută, iar orice plată efectuată de acesta în alt cont decât cel indicat de către organul de executare silită atrage nulitatea acesteia.

Terțul poprit care datorează sau va datora în viitor debitorului venituri și disponibilități bănești, în temeiul unor raporturi juridice existente, răspunde solidar cu debitorul, în situația în care, după înființarea popririi, acesta nu și-a îndeplinit obligația de a plăti în contul debitorului sumele datorate acestuia.

Alte soluții pronunțate de organul de soluționare:

Admiterea contestațiilor ca urmare a analizării pe fond a cauzelor s-a dispus în situația în care **contestatarul nu mai avea calitatea de administrator** și nu poate fi făcut răspunzător pentru fapte comise după încetarea mandatului său.

Din punct de vedere procedural, s-au **admis contestațiile** în situațiile în care:

- ✓ instanța a admis acțiunea împotriva deciziei de impunere prin care au fost stabilite debitele pentru care se atrage răspunderea în solidar;
- ✓ s-a constatat împlinirea termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili răspunderea solidară a administratorului pentru insolabilitatea societății.

Anularea deciziilor de atragere a răspunderii în solidar s-a pronunțat pentru:

- ✓ lipsa motivării în fapt și în drept care să permită înțelegerea de către contribuabil fără dificultate a modului în care a fost fundamentată decizia și, totodată, să facă posibilă exercitarea controlului de legalitate de către organul investit cu soluționarea contestației;
- ✓ anularea deciziei de impunere prin care a fost stabilit debitul pentru care i s-a atras răspunderea solidară atrage și anularea deciziei de atragere a răspunderii solidară.

Organul de soluționare a contestației a constatat nulitatea deciziilor de atragere a răspunderii solidare pentru:

- ✓ lipsa audierii;
- ✓ aplicarea Deciziei nr. 49/2025 din 18 februarie 2025 referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 25 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Soluția de **constatare a autorității de lucru judecat** a fost dispusă atunci când contestația a fost formulată împotriva unei decizii de atragere a răspunderii solidare pentru care organul de soluționare se mai pronunțase prin decizie de soluționare emisă anterior, cu același obiect, părți și cauză, operând autoritatea de lucru judecat.

În motivarea deciziei s-au reținut următoarele:

Cu privire la raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative, potrivit dispozițiilor art. 3 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se precizează:

„(2) Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori.”

Astfel, Codul de procedură civilă, republicat, cu modificările și completările ulterioare, adoptat prin Legea nr. 134/2010, prevede:

„Art. 430 – Autoritatea de lucru judecat

(1) Hotărârea judecătorească ce soluționează, în tot sau în parte, fondul procesului sau statuează asupra unei excepții procesuale ori asupra oricărui alt incident are, de la pronunțare, autoritate de lucru judecat cu privire la chestiunea tranșată.

(2) Autoritatea de lucru judecat privește dispozitivul, precum și considerentele pe care acesta se sprijină, inclusiv cele prin care s-a rezolvat o chestiune litigioasă.

Art. 431 – Efectele lucrului judecat

(1) Nimeni nu poate fi chemat în judecată de două ori în aceeași calitate, în temeiul aceleiași cauze și pentru același obiect.

(2) Oricare dintre părți poate opune lucrul anterior judecat într-un alt litigiu, dacă are legătură cu soluționarea acestuia din urmă.

Art. 432 – Excepția autorității de lucru judecat poate fi invocată de instanță sau de părți în orice stare a procesului, chiar înaintea instanței de recurs. Ca efect al admiterii excepției, părții i se poate crea în propria cale de atac o situație mai rea decât aceea din hotărârea atacată.”

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

Decizia de soluționare a contestației a fost menținută de **Înalta Curte de Casație și Justiție, prin Hotărârea nr. 3012/2025, pronunțată în dosarul nr. 170/43/2023, reținând că în mod corect s-au pronunțat organele de soluționare a contestației, decizia de soluționare fiind definitivă în sistemul căilor administrative de atac, întrucât organele de soluționare s-au pronunțat asupra contestației cu aceleași obiect, părți și cauză, în speță operând autoritatea de lucru judecat.**

Respingerea ca nedepusă în termen a contestației – în situația în care contestația a fost depusă în afara termenului de soluționare a contestațiilor

Din această perspectivă, instanțele au fost constante în a menține deciziile de soluționare a contestațiilor, însă s-a observat o practică neunitară în situațiile în care reclamantii au invocat vicierea procedurii de comunicare a deciziei de atragere a răspunderii în solidar.

Astfel:

➔ **prin Hotărârea nr. 117/2025, pronunțată în dosarul nr. 6637/2/2022 de Înalta Curte de Casație și Justiție, instanța a admis definitiv acțiunea, anulând actul administrativ atacat, reținând că:**

„Actele sunt nule întrucât nu a fost notificat legal; notificările au fost comunicate la o adresă din Marea Britanie, care este adresa unde s-a născut, iar transmiterea notificărilor la o altă adresă decât cea de domiciliu pare a fi exclusiv rezultatul erorii organelor fiscale (Notă: Și decizia de atragere a răspunderii solidare a fost comunicată la aceeași adresă cu notificările, fiind primită și contestată în termen de petent).”

➔ **prin Decizia civilă nr. 668/2025, pronunțată în dosarul nr. 25563/3/2023 de Curtea de Apel București, instanța a respins definitiv acțiunea, menținând actul administrativ atacat, reținând că:**

„Reclamantul nu a efectuat minime diligențe pentru a aduce la cunoștința organelor fiscale noul său domiciliu; iar instanța de recurs a reținut: când judecătorul fondului constată că în mod legal s-a respins contestația ca nedepusă în termen, în mod întemeiat nu mai cercetează și celelalte motive de nelegalitate/netemeinicie invocate în acțiune, ceea ce nu echivalează cu nemotivarea hotărârii; asumându-și neîndeplinirea obligațiilor legale referitoare la modificarea domiciliului, reclamantul nu poate invoca vicierea procedurii de comunicare, el recunoscând și în acțiune că la evidența populației figurează cu domiciliul unde s-a transmis decizia.”

➔ **prin Decizia civilă nr. 422/2025, pronunțată în dosarul nr. 1637/3/2023 de Curtea de Apel București, instanța a respins definitiv acțiunea, menținând actul administrativ atacat, reținând că:**

„Autoritatea fiscală a respectat procedura de comunicare prevăzută de art. 47 din CPF, contestația împotriva deciziei de atragere a răspunderii solidare fiind tardiv depusă.”

➔ **prin Sentința civilă nr. 574/2025, definitivă prin nerecurare, pronunțată în dosarul nr. 259/98/2025 de Tribunalul Ialomița, instanța a respins definitiv acțiunea, menținând actul administrativ atacat, reținând că:**

Motivele invocate de reclamant sunt neîntemeiate și apreciază de prisos să analizeze pe fond contestația formulată împotriva celor două decizii de angajare a răspunderii.

„(...) Reclamantul a susținut că cele două decizii de angajare a răspunderii solidare nu i-au fost niciodată comunicate în mod legal, astfel încât termenul de 45 de zile instituit de dispozițiile art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, pentru formularea contestației administrative, a început să curgă abia la momentul comunicării către reclamant a adresei nr. XXX, prin care i-au fost transmise, ca urmare a propriei solicitări, în copie, deciziile de angajare a răspunderii solidare nr. YY și nr. YZ;

(...) Tribunalul constată că, în cazul ambelor decizii, comunicarea s-a efectuat în mod legal, întrucât A.J.F.P. X a procedat la comunicarea celor două decizii prin publicitate, întrucât nu s-a reușit transmiterea actelor administrativ-fiscale către reclamant la domiciliul său legal, prin intermediul scrisorii recomandate cu confirmare de primire, depusă la Poșta Română.

În consecință, comunicarea se consideră efectuată după 15 zile de la afișare. Mai mult decât atât, Tribunalul mai observă că prin cererea înregistrată la AJFP X sub nr. XXXX, reclamantul a solicitat eliberarea deciziei de angajare a răspunderii solidare, plus toate documentele care stau la baza sumei de NN lei datorate, precizând că înscrisurile dorește să-i fie comunicate la adresa din comuna Y, sat Y, șos. Y nr. N, jud. X, adică aceeași adresă la care s-au efectuat comunicările anterioare, neinvocând niciun motiv în justificarea imposibilității de a lua la cunoștință de conținutul corespondenței trimise anterior.

Prin Adresa nr. XXX, transmisă cu scrisoare recomandată nr. AAA și confirmată de primire în data de 28.04.2022, AJFP X i-a comunicat reclamantului copii de pe actele administrative fiscale solicitate, respectiv Decizia de angajare a răspunderii solidare nr. XX și Decizia de angajare a răspunderii solidare nr. YZ.

Reclamantul a formulat contestație împotriva Deciziilor de angajare a răspunderii solidare nr. XX și nr. YZ, înregistrată la AJFP X sub nr. NN în data de (...), cu mult peste termenul legal de 45 de zile prevăzut de art. 268 C. pr. fisc., așadar motivul invocat de reclamant este vădit neîntemeiat.

Reclamantul a mai susținut că, anterior emiterii celor două decizii de angajare a răspunderii solidare, nu a fost niciodată audiat de către organele fiscale, fiindu-i astfel încălcat dreptul de a fi ascultat, întrucât nu a primit niciun fel de solicitare scrisă din partea organelor fiscale din cadrul A.J.F.P. X, prin care să fie invitat la sediul autorităților fiscale în vederea prezentării de explicații cu privire la activitatea sa în calitate de administrator de jure al societății X SRL. (...)

(...) audierea se consideră îndeplinită prin refuzul explicit de prezentare sau neprezentare, din orice motiv, la două termene consecutive stabilite de organul fiscal, astfel că, față de dezinteresul manifestat de către reclamant, care nu a dat curs niciunei solicitări, instanța constată că și acest motiv este unul neîntemeiat.

Față de cele constatate anterior, Tribunalul apreciază de prisos să analizeze pe fond contestația formulată atât împotriva Deciziei de angajare a răspunderii solidare nr. XX, cât și împotriva Deciziei de angajare a răspunderii solidare nr. YZ, emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X, pentru a aprecia dacă împrejurările de natură să circumstanțieze comportamentul fiscal al reclamantului și să imprime concepția că a acționat cu bună-credință, ori dacă reaua-credință este îndeplinită în cauză față de gestionarea deficitară a resurselor societății, corelată cu neplata obligațiilor fiscale, motivează atragerea răspunderii personale în solidar cu societatea debitoare.

În consecință, nu se constată în cauză o conduită nelegală a autorității pârâte, care să fi produs o vătămare reclamantului și care să determine obligarea autorității pârâte la reevaluarea punctului său de vedere. În concluzie, neexistând nicio încălcare de către pârâtă a drepturilor recunoscute de lege reclamantei, tribunalul va respinge cererea, ca neîntemeiată."

➔ **prin Decizia civilă nr. 426/2025, pronunțată în dosarul nr. 2562/120/2024 de Curtea de Apel Ploiești, instanța a respins definitiv acțiunea, menținând actul administrativ atacat, reținând că:**

Instanța a reținut ca neîntemeiate motivele de nelegalitate invocate de reclamant cu privire la procedura de comunicare prin publicitate a actului administrativ fiscal.

„Prin hotărârea recurată, instanța de fond a reținut, în esență, caracterul neîntemeiat al motivului de nelegalitate privind procedura de comunicare, procedură care, față de înscrisurile existente la dosar, a fost realizată de către organul fiscal cu îndeplinirea cerințelor prevăzute de Codul de procedură fiscală în vigoare.

Curtea reține că, prin Decizia Curții Constituționale nr. 536/2011 referitoare la excepția de neconstituționalitate a prevederilor art. 44 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 482/07.07.2011, s-a reținut că «[...] textul de lege menționat enumeră aceste modalități fără să conțină vreo precizare referitoare la ordinea de prioritate în care acestea pot fi folosite, astfel că instanța de judecată care a ridicat din oficiu excepția de neconstituționalitate a semnalat că, în practică, în lipsa unei mențiuni exprese referitoare la obligativitatea respectării ordinii în care acestea sunt enumerate, există o tendință a organelor fiscale de a ignora succesiunea în care acestea sunt prevăzute în art. 44 alin. (2) și de a recurge la comunicarea direct prin publicitate, fără a proceda la epuizarea celorlalte mijloace de comunicare a actului administrativ fiscal.

Curtea constată că o astfel de interpretare **aduce atingere dreptului de acces liber la justiție al contribuabilului care contestă existența sau cuantumul obligației fiscale**. Ținând cont de faptul că momentul de la care începe să curgă termenul pentru introducerea contestației îl reprezintă data comunicării, incertitudinea acestuia constituie un obstacol în exercitarea dreptului de acces la instanță.

Procedând la o interpretare teleologică a acestor dispoziții legale, Curtea observă că **enumerarea pe care o conțin nu este întâmplătoare, ci modalitățile de comunicare a actelor administrative fiscale sunt menționate într-o ordine de prioritate** în ceea ce privește aplicarea lor. Astfel, prima dintre acestea, care asigură certitudinea absolută a luării la cunoștință a contribuabilului de conținutul actului administrativ fiscal, este cea de la lit. a), constând în prezentarea contribuabilului la sediul organului fiscal emitent și primirea actului administrativ fiscal de către acesta sub semnătură. De asemenea, un grad înalt de certitudine îl conferă și modalitatea prevăzută la lit. b), și anume remiterea către contribuabil, sub semnătură, a actului administrativ fiscal de către persoanele împuternicite ale organului fiscal. Urmează, potrivit lit. c), comunicarea prin poștă, la domiciliul fiscal al contribuabilului, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire, precum și prin alte mijloace, cum sunt fax, e-mail,

dacă se asigură transmiterea textului actului administrativ fiscal și confirmarea primirii acestuia. În fine, la lit. d) se menționează comunicarea prin publicitate, a cărei descriere se găsește în textul de lege criticat în cauza de față.

În mod evident, intenția legiuitorului a fost de a institui o anumită ordine pentru modalitățile de comunicare a actelor administrative fiscale, **prefigurând, prin succesiunea menționată la lit. a)-d), obligația organului fiscal de a proceda la comunicare doar cu respectarea ordinii de utilizare a acestora** prevăzută în art. 44 alin. (2).

În jurisprudența sa, reprezentată de Decizia nr. 667 din 30 aprilie 2009, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 437 din 26 iunie 2009, și de Decizia nr. 891 din 6 iulie 2010, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 582 din 17 august 2010, Curtea a reținut, în mod judicios, că prevederile art. 44 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, care consacră **posibilitatea realizării comunicării prin publicitate**, reglementează o modalitate ultimă și subsidiară de comunicare a actelor administrative fiscale, folosită doar în cazul în care celelalte modalități de comunicare nu au putut fi îndeplinite din motive obiective. Curtea a observat, cu acele prilejuri, că **este apanajul exclusiv al instanțelor judecătorești constatarea folosirii abuzive a acestui mod de comunicare a actelor administrative.**»

În prezenta cauză, este adevărat că modalitatea de comunicare a actelor administrativ-fiscale emise pe suport hârtie prin publicitate este subsidiară comunicării prin poștă, cu confirmare de primire, însă instanța a constatat că organul fiscal a procedat la comunicarea actului administrativ fiscal în ambele modalități, respectiv inițial la domiciliul indicat în actul de identitate al reclamantului, respectiv (...), iar ulterior, constatând că actul a fost primit de altă persoană decât reclamantul, pârâta a procedat la comunicarea actului prin publicitate.

În aceste condiții, contrar criticilor recurentului-reclamant, Curtea constată că instanța de fond a interpretat în mod corect prevederile art. 47 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 547 din 23 iulie 2015, cu modificările și completările ulterioare, privitoare la comunicarea actului administrativ fiscal."

➔ **prin Decizia civilă nr. 435/2025, pronunțată în dosarul nr. 655/91/2023 de Curtea de Apel Galați, instanța a admis definitiv acțiunea, anulând actul administrativ atacat, reținând că:**

„Organul fiscal nu a făcut dovada că adresa la care i s-a comunicat reclamantei decizia era domiciliul fiscal al acesteia.”

Constatarea ca fiind rămasă fără obiect s-a dispus întrucât:

- ✓ s-a constatat că a fost formulată contestație împotriva deciziei de atragere a răspunderii solidare pentru o sumă mai mare decât cea stabilită prin actul administrativ fiscal contestat;
- ✓ organul fiscal a aprobat încetarea procedurii de angajare a răspunderii solidare/stării de insolvabilitate a societății.

Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă de atac a fost dispusă, întrucât:

- ✓ decizia de soluționare prin care a fost respinsă contestația formulată împotriva deciziei de impunere prin care au fost stabilite debitele pentru care a fost atrasă răspunderea solidară face obiectul unei acțiuni în contencios administrativ, soluția ce se va pronunța în contencios administrativ având influență asupra soluției ce va fi adoptată de organul de soluționare, dat fiind faptul că decizia de atragere a răspunderii solidare este un act subsecvent deciziei de impunere prin care s-au stabilit obligații fiscale.

Au existat și situații în care au fost contestate fie și procesele-verbale de declarare a stării de insolvabilitate, fie împreună cu decizia de atragere a răspunderii solidare, fie separat de aceasta, în toate situațiile fiind dispusă soluția de **respingere ca inadmisibilă a contestației**, dat fiind faptul că acest act nu este susceptibil a fi contestat, nefiind titlu de creanță.

Calculul termenului de prescripție în cazul atragerii răspunderii solidare

Așa cum am arătat și anterior, pe lângă argumentele pe fondul cauzei, prin contestații unul dintre cele mai dese argumente invocate este prescripția dreptului organelor fiscale de a atrage răspunderea solidară.

Cu privire la acest aspect, organul de soluționare a contestației a tratat prescripția din perspectiva prescripției dreptului organelor de executare silită de a cere executarea silită a creanțelor fiscale, respectiv de a angaja răspunderea solidară a administratorului, în solidar cu debitorul, în vederea recuperării obligațiilor datorate de societate, întrucât:

Potrivit prevederilor Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 25 – Răspunderea solidară [...]

(2) Pentru obligațiile de plată restante ale debitorului declarat insolubil în condițiile prezentului cod, răspund solidar cu acesta următoarele persoane: [...];

Art. 26 – Dispoziții speciale privind stabilirea răspunderii

(1) Răspunderea persoanelor prevăzute la art. 25 se stabilește prin decizie emisă de organul fiscal competent pentru fiecare persoană fizică sau juridică în parte. Decizia este act administrativ fiscal potrivit prezentului cod. [...].”

Conform dispozițiilor legale invocate, decizia de atragere a răspunderii solidare reprezintă actul administrativ fiscal prin care se stabilește răspunderea persoanelor prevăzute de legiuitor, pentru obligațiile de plată restante ale debitorului declarat insolubil, fiind emis în scopul recuperării respectivelor obligații de plată restante de la persoanele responsabile de prejudicierea creditorului bugetar prin săvârșirea culpabilă a faptelor ilicite prevăzute la art. 25 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care au condus la insolvabilitatea debitorului.

Decizia de angajare a răspunderii solidare constituie titlu de creanță privind obligația de plată a persoanei răspunzătoare pentru faptele săvârșite în exercitarea funcției deținute în cadrul societății, care au determinat cu rea-credință neachitarea debitelor datorate de către debitorul principal și intrarea în stare de insolvabilitate a acestuia, și reprezintă actul administrativ

fiscal emis în vederea realizării respectivelor creanțe fiscale, distinct de titlurile de creanță înregistrate în sarcina debitorului principal.

Ca urmare, titlul de creanță emis pe numele persoanei fizice răspunzătoare nu poate fi asimilat cu un act de impunere fiscală, prin respectivul titlu de creanță organul fiscal acționând în realizarea creanței, fiind vorba despre o răspundere subsecventă obligațiilor născute în baza raportului juridic fiscal cu debitorul principal, întrucât persoana fizică răspunde pentru faptele săvârșite în exercitarea funcției sale deținute în cadrul societății și care au determinat, cu rea-credință, acumularea și neachitarea debitelor acesteia.

În ceea ce privește dreptul organului fiscal de a cere executarea silită a creanțelor fiscale, se reține că acesta se prescrie în termen de 5 ani, care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere acest drept și se întrerupe la data îndeplinirii unui act de executare silită, precum și la data comunicării procesului-verbal de declarare a stării de insolvabilitate, conform dispozițiilor cuprinse în Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Art. 215 – Începerea termenului de prescripție

(1) *Dreptul organului de executare silită de a cere executarea silită a creanțelor fiscale se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere acest drept.*

(2) *Termenul de prescripție prevăzut la alin. (1) se aplică și creanțelor provenind din amenzi contravenționale. [...]*

Art. 217 – Întreruperea termenului de prescripție

(1) *Termenul de prescripție prevăzut la art. 215 se întrerupe:*

a) *în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune; [...];*

c) *pe data îndeplinirii, în cursul executării silite, a unui act de executare silită;*

d) *la data comunicării procesului-verbal de insolvabilitate/ procesului-verbal adițional de insolvabilitate;*

e) *în alte cazuri prevăzute de lege. [...]*”

Relevante sunt și prevederile art. 707 și art. 709 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă:

„Art. 708 alin. (1) – Cursul prescripției se suspendă:

1. *în cazurile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a obține obligarea pârâtului;*

2. *pe timpul cât suspendarea executării silite este prevăzută de lege ori a fost stabilită de instanță sau de alt organ jurisdicțional competent;*

3. *cât timp debitorul nu are bunuri urmăribile sau care nu au putut fi valorificate ori își sustrage veniturile și bunurile de la urmărire;*

4. *în alte cazuri prevăzute de lege.*

(2) **După încetarea suspendării, prescripția își reia cursul, socotindu-se și timpul scurs înainte de suspendare.**

(3) *Prescripția nu se suspendă pe timpul cât executarea silită este suspendată la cererea creditorului urmăritor.”*

„Art. 709 alin. (1) – Cursul prescripției se întrerupe:

1. *pe data îndeplinirii de către debitor, înainte de începerea executării silite sau în cursul acesteia, a unui act voluntar de executare a obligației prevăzute în titlul executoriu ori a recunoașterii, în orice alt mod, a datoriei;*

2. *pe data depunerii cererii de executare, însoțită de titlul executoriu, chiar dacă a fost adresată unui organ de executare incompetent;*

3. *pe data depunerii cererii de intervenție în cadrul urmăririi silite pornite de alți creditori;*

4. *pe data îndeplinirii în cursul executării silite a unui act de executare;*

5. *pe data depunerii cererii de reluare a executării;*

6. *în alte cazuri prevăzute de lege.*

(2) După întrerupere, începe să curgă un nou termen de prescripție.

(3) Prescripția nu este întreruptă dacă executarea silită a fost respinsă, anulată sau dacă s-a perimat ori dacă cel care a făcut-o a renunțat la ea.”

Prin urmare:

➤ prescripția se analizează prin prisma comunicării procesului-verbal de declarare a stării de insolvabilitate, dată la care termenul de prescripție a dreptului de a cere executarea silită a societății debitoare se întrerupe, conform art. 217 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, iar după această dată începe să curgă un nou termen de prescripție, potrivit art. 2.541 alin. (1)-(2) din Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, conform căruia întreruperea termenului de prescripție șterge prescripția începută înainte de a se fi ivit cauza de întrerupere, iar după întrerupere începe să curgă o nouă prescripție;

➤ așa cum rezultă din dispozițiile art. 25 C. pr. fisc., cu modificările și completările ulterioare, dreptul organului fiscal de a emite o decizie de atragere a răspunderii solidare se naște în momentul declarării insolvabilității debitorului principal, care reprezintă tocmai premisa în baza căreia se poate dispune angajarea răspunderii persoanelor responsabile și nicidecum în momentul scadenței termenelor de plată ale debitelor datorate bugetului consolidat al statului de către debitoare, astfel cum în mod eronat susține contestatorul;

➤ prescripția dreptului organului fiscal de a stabili răspunderea solidară a administratorilor pentru obligațiile de plată restante ale debitorilor principali trebuie analizată în raport de acest moment. Deși, așa cum am arătat anterior, jurisprudența instanțelor nu constituie izvor de drept, organul de soluționare a contestațiilor urmărește constant practica instanțelor judecătorești și motivarea soluțiilor emise.

Astfel, s-a constatat că în sensul soluțiilor adoptate de organul de soluționare s-au pronunțat:

- prin Decizia civilă nr. 869/2019, Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut următoarele: „[...] trebuie menționat că prescripția, ca o chestiune de nelegalitate evidentă a actului atacat, ar putea fi analizată doar în raport de dreptul organului fiscal de a stabili răspunderea solidară pentru datoriile debitoarei declarate insolvabile, respectiv **de la data declarării insolvabilității**. Sunt neconcludente apărările prin care se face referire la data nașterii obligațiilor fiscale ale societății [...], întrucât, în primul rând, în prezenta procedură nu pot fi analizate titlurile de creanță ale debitorului declarat insolvabil, iar în al doilea rând, fiind vorba despre o răspundere subsecventă, dreptul organelor fiscale de a emite o decizie în temeiul art. 25 alin. (2) lit. b) și d) din Legea

nr. 207/2015 **se naște în momentul declarării insolvabilității debitorului principal** și nu în momentul la care se naște creanța fiscală față de acesta.”

- prin Decizia nr. 5613/23.11.2022, Înalta Curte de Casație și Justiție, care a reținut că: „Este de subliniat că, în materia atragerii răspunderii solidare, prescripția nu poate opera în același fel în care operează în materia stabilirii obligațiilor fiscale ale contribuabililor. Astfel, în condițiile în care textul legal prevede insolvabilitatea debitorului principal ca și condiție prealabilă angajării răspunderii altor persoane, **prescripția dreptului de a dispune angajarea răspunderii începe să curgă de la data declarării insolvabilității debitorului principal.**”

- prin Hotărârea nr. 697/10.04.2023, Curtea de Apel București, potrivit căreia „ipotezele de atragere a răspunderii solidare și mai ales a debitorului urmărit pornesc de la procesul-verbal de insolvabilitate [...], instanța constată că prescripția poate fi incidentă exclusiv pornind de la data comunicării procesului-verbal de insolvabilitate și până la data emiterii deciziei de angajare a răspunderii solidare”.

Audierea înaintea emiterii deciziei de atragere a răspunderii solidare

Din această perspectivă, sunt aplicabile prevederile art. 6 alin. (3), art. 9, art. 26 alin. (2) și (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„**Art. 6 – Exercițarea dreptului de apreciere**

(...) (3) Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.”

„**Art. 9 – Dreptul de a fi ascultat**

(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei.

(2) Organul fiscal nu este obligat să aplice prevederile alin. (1) când:

- a) întârzierea în luarea deciziei determină un pericol pentru constatarea situației fiscale reale privind executarea obligațiilor contribuabilului/plătitorului sau pentru luarea altor măsuri prevăzute de lege;

- b) cuantumul creanțelor fiscale urmează să se modifice cu mai puțin de 10% din valoarea creanței fiscale stabilită anterior;

- c) se acceptă informațiile prezentate de contribuabil/plătitor, pe care acesta le-a dat într-o declarație sau într-o cerere;

- d) urmează să se ia măsuri de executare silită;

- e) urmează să se emită deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii.

(3) Audierea se consideră îndeplinită în următoarele situații:

- a) contribuabilul/plătitorul refuză explicit să se prezinte la termenul stabilit de organul fiscal în vederea audierii;

- b) contribuabilul/plătitorul nu se prezintă, din orice motiv, la două termene consecutive stabilite de organul fiscal în vederea audierii.

(4) **Excepția lipsei audierii poate fi invocată de contribuabil/plătitor odată cu formularea contestației depuse potrivit prezentului cod.**

(5) La stabilirea termenelor prevăzute la alin. (3) devin aplicabile prevederile art. 6 alin. (3).”

„**Art. 26.** (...) (2) Înaintea emiterii deciziei prevăzute la alin. (1), **organul fiscal efectuează audierea persoanei potrivit art. 9.** Persoana are dreptul să își prezinte în scris punctul de vedere, **în termen de 5 zile lucrătoare de la data audierii.**

(3) **Prin excepție de la prevederile art. 9 alin. (4) este nulă decizia de atragere a răspunderii solidare emisă fără audierea persoanei căreia i s-a atras răspunderea.** Dispozițiile art. 9 alin. (3) rămân aplicabile.”

Potrivit prevederilor legale anterior citate:

- ✓ în materia atragerii răspunderii solidare, înaintea emiterii deciziei de angajare a răspunderii solidare, organul fiscal este obligat să efectueze audierea persoanei care a fost obligată în solidar cu debitorul în vederea realizării creanțelor fiscale neachitate, tocmai în vederea exercitării dreptului persoanei de a fi ascultată – de a consulta documentația aflată în dosarul de angajare a răspunderii solidare, de a face precizări, de a prezenta date și înscrisuri, considerate utile în apărarea sa, persoana respectivă având dreptul să își prezinte în scris punctul de vedere, în termen de 5 zile lucrătoare de la data audierii;
- ✓ Codul de procedură fiscală prevede expres sancționarea cu nulitatea deciziei de atragere a răspunderii solidare, în cazul în care este emisă fără audierea persoanei căreia i s-a atras răspunderea, ca o excepție de la prevederile art. 9 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, însă audierea se consideră îndeplinită în situația în care contribuabilul/plătitorul refuză să se prezinte la termenul stabilit de organul fiscal în vederea audierii și/sau contribuabilul/plătitorul nu se prezintă, din orice motiv, la două termene consecutive stabilite de organul fiscal în vederea audierii.

Având în vedere că, de-a lungul timpului, organul de soluționare a contestației a constatat că instanța sancționează emiterea deciziei de atragere a răspunderii solidare fără respectarea procedurii de audiere a contribuabilului, prin soluțiile adoptate prin deciziile de soluționare a contestațiilor au fost cenzurate aceste situații, fiind constatată nulitatea actelor administrative fiscale când au fost nerespectate prevederile legale în materie. În acest sens, arătăm că, prin Decizia civilă nr. 1084/29.11.2024, pronunțată de Curtea de Apel Cluj, în dosarul nr. 450/84/2024, s-a reținut că:

„(...) În cazul atragerii răspunderii solidare, legea prezumă vătămarea produsă prin neaudierea prealabilă a persoanei vizate și prevede în mod expres sancțiunea nulității deciziei emise cu nerespectarea dispozițiilor art. 9.”

Insolvență versus insolvabilitate

Între noțiunea de insolvență și cea de insolvabilitate există o diferență netă.

Noțiunea de insolvență

În România, există un act normativ, cu caracter general, care reglementează procedura insolvenței, și anume:

➤ Legea nr. 85/2014

În baza Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, potrivit art. 5 alin. (1) pct. 29, **insolvența** este acea stare a patrimoniului debitorului care se caracterizează prin insuficiența fondurilor bănești disponibile pentru plata datoriilor certe, lichide și exigibile, astfel:

- ✓ insolvența debitorului se prezumă atunci când acesta, după 60 de zile de la scadență, nu a plătit datoria sa față de creditor; prezumția este relativă;
- ✓ insolvența este iminentă atunci când se dovedește că debitorul nu va putea plăti la scadență datoriile exigibile angajate, cu fondurile bănești disponibile la data scadenței.

Așadar, **INSOLVENȚA** este o stare juridică a unui debitor care nu are fonduri bănești disponibile pentru plata datoriilor exigibile, fiind adesea remediabilă. **Insolvabilitatea**, neavând o definiție legală clară, descrie o situație de fapt mai gravă, în care datoriile depășesc totalul activelor/bunurilor debitorului, indicând o imposibilitate cronică de plată.

Noțiunea de insolvabilitate

Insolvabilitatea este reglementată:

- ✓ cu titlu general, de art. 1.417 alin. (2) C. civ., potrivit căruia, prin noțiunea de insolvabilitate a unei persoane, se înțelege inferioritatea activului patrimonial al acesteia, ce poate fi supus, potrivit legii, executării silită, față de valoarea totală a datoriilor exigibile ale persoanei respective;
- ✓ cu titlu particular, de art. 265 alin. (1) C. pr. fisc., potrivit căruia, prin noțiunea de insolvabilitate a unei persoane, se înțelege debitorul unor obligații fiscale ale cărei venituri ori bunuri urmăribile au o valoare mai mică decât obligațiile fiscale de plată sau care nu are venituri ori bunuri urmăribile. În acest sens, organul fiscal comunică debitorului procesul-verbal de insolvabilitate.

Se consideră debitori care nu au venituri sau bunuri urmăribile și următoarele categorii:

- ✓ debitorii ce dețin în proprietate bunuri a căror valorificare acoperă cel mult cheltuielile estimate de executare silită;
- ✓ debitorii care dețin în proprietate bunuri a căror valoare este mai mică de 2% din cuantumul obligațiilor fiscale restante.

Pentru obligațiile fiscale ale debitorilor declarați în stare de insolvabilitate care nu au venituri sau bunuri urmăribile, conducătorul organului de executare silită dispune scoaterea creanței din evidența curentă și trecerea ei într-o evidență

separată pe baza procesului-verbal de insolvabilitate. În cazul acestor debitori, executarea silită se întrerupe. Organul fiscal are obligația ca cel puțin o dată pe an să efectueze o investigație asupra stării acestor contribuabili, care nu constituie acte de executare silită.

În cazurile în care se constată că debitorii au dobândit venituri sau bunuri urmăribile, organele de executare silită iau măsurile necesare de trecere din evidența separată în evidența curentă și de executare silită.

În cazul în care ulterior declarării stării de insolvabilitate debitorii înregistrează alte obligații fiscale restante, organul fiscal comunică un proces-verbal adițional la procesul-verbal de insolvabilitate, în care se înscriu creanțele fiscale născute ulterior declarării stării de insolvabilitate.

În vederea recuperării creanțelor fiscale de la debitorii care se află în stare de insolvență, potrivit Legii nr. 85/2014, organul fiscal solicită înscrierea la masa credală a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale existente în evidența creanțelor fiscale la data declarării insolvenței.

Cererile organelor fiscale privind începerea procedurii insolvenței sunt scutite de consemnarea vreunei cauțiuni.

În situația în care organul fiscal central deține cel puțin 50% din valoarea totală a creanțelor, A.N.A.F. poate decide desemnarea unui administrator judiciar/lichidator, stabilindu-i și remunerația. Confirmarea administratorului judiciar/lichidatorului desemnat de A.N.A.F. de către judecătorul-sindic se efectuează conform art. 45 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 85/2014.

În dosarele în care organul fiscal deține cel puțin 50% din valoarea totală a creanțelor, acesta are dreptul să verifice activitatea administratorului judiciar/lichidatorului și să îi solicite prezentarea documentelor referitoare la activitatea desfășurată și onorariile încasate.

Diferența esențială între insolvență și insolvabilitate

În cazul insolvenței, persoana afectată de această situație nu dispune de sumele de bani necesare pentru a-și plăti datoriile certe, lichide și exigibile față de creditorii săi, indiferent de faptul că aceasta are suficiente bunuri/active pe care, dacă le-ar valorifica, ar putea obține sumele necesare achitării datoriilor restante.

Cu alte cuvinte, noțiunea de insolvență se referă exclusiv la faptul că o persoană nu mai are banii necesari pentru acoperirea datoriilor sale, iar nu la faptul că valoarea bunurilor pe care le deține ar fi mai mică decât valoarea obligațiilor sale (cazul insolvabilității).

În acest sens, o persoană se poate afla în stare de insolvență chiar și în situația în care bunurile sale ar acoperi cu peste 100% valoarea datoriilor sale, dar nu are lichidități imediate pentru a efectua plata.

De multe ori, insolvabilitatea atrage insolvența.

Cu toate acestea, în anumite situații, o persoană insolvabilă poate să nu fie declarată în stare de insolvență prin simpla contractare a unui împrumut în vederea plății datoriilor curente.

IMPOZITAREA COMPANIILOR

Rezumat: *Lucrarea analizează o serie de probleme actuale privind impozitarea companiilor, cu accent asupra aplicării și interpretării practice a legislației fiscale din România. Sunt abordate aspecte referitoare la scutirea profitului reinvestit, impozitul minim pe cifra de afaceri, redirectionarea impozitului pe profit pentru sponsorizare și mecenat, utilizarea creditului fiscal pentru cercetare-dezvoltare, deductibilitatea pierderilor din creanțe neîncasate, tratamentul fiscal al proiectelor de investiții sistate, precum și determinarea costurilor excedentare ale îndatorării. Analiza evidențiază importanța interpretării corelate a prevederilor fiscale și contabile pentru determinarea corectă a obligațiilor fiscale și aplicarea corespunzătoare a facilităților fiscale. Totodată, sunt evidențiate limitele și condițiile de conformare pe care contribuabilii trebuie să le respecte pentru a beneficia de facilitățile prevăzute de legislația în vigoare.*

Cuvinte-cheie: *impozitarea companiilor; impozit pe profit; impozit minim pe cifra de afaceri; profit reinvestit; facilități fiscale; credit fiscal; deductibilitate fiscală.*

Corporate taxation

Abstract: *The paper examines current issues concerning the taxation of companies, with particular emphasis on the practical application and interpretation of Romanian tax legislation. The analysis addresses the tax treatment of reinvested profit, the minimum turnover tax, the redirection of corporate income tax for sponsorship and philanthropy, the use of tax credits for research and development, the deductibility of losses from uncollected receivables, the tax treatment of discontinued investment projects, and the calculation of excess borrowing costs. The study highlights the importance of a consistent interpretation of fiscal and accounting provisions in ensuring the correct determination of tax liabilities and the proper application of tax incentives. The analysis also identifies specific limitations and compliance requirements that taxpayers must observe in order to benefit from the fiscal facilities provided by law.*

Keywords: corporate taxation; corporate income tax; minimum turnover tax; reinvested profit; tax incentives; tax credit; fiscal deductibility.

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

Întrebarea nr. 1:

În ceea ce privește scutirea profitului reinvestit, poate fi această facilitate anulată de organul fiscal doar din prisma faptului că profitul reinvestit nu a fost repartizat în cont de rezerve, ci a fost menținut în contul de rezultat reportat? Profitul a rămas în societate, în contul de rezultat reportat, nu a fost distribuit sau utilizat pentru acoperirea pierderilor sau majorarea capitalului social, iar restul condițiilor cu privire la eligibilitatea activelor au fost îndeplinite de societate.

Răspuns:

Pentru analiza situației prezentate trebuie să avem în vedere regulile de aplicare a scutirii de impozit a profitului reinvestit, prevăzute de art. 22 alin. (5) C. fisc. Potrivit acestor reguli, suma profitului pentru care s-a beneficiat de scutirea de impozit pe profit, mai puțin partea aferentă rezervei legale, se repartizează la sfârșitul exercițiului financiar sau în cursul anului următor, cu prioritate pentru constituirea rezervelor, până la concurența profitului contabil înregistrat la sfârșitul exercițiului financiar. În cazul în care, la sfârșitul exercițiului financiar, se realizează pierdere

contabilă, nu se efectuează recalcularea impozitului pe profit aferent profitului investit, iar contribuabilul nu repartizează la rezerve suma profitului investit.

În acest cadru legal, înregistrarea unei rezerve este o condiție esențială în aplicarea acestei facilități. În cadrul normelor metodologice, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, în cadrul exemplelor de calcul, este evidențiată și operațiunea repartizării la rezerve a sumei profitului pentru care s-a beneficiat de scutire de impozit pe profit, mai puțin partea aferentă rezervei legale.

Potrivit reglementărilor contabile, rezultatul reportat este partea din profitul anilor anteriori care nu a fost repartizat.

Prin urmare, în situația prezentată, condiția de repartizare stabilită ca obligație în aplicarea facilității fiscale nu a fost îndeplinită.

Întrebarea nr. 2:

O societate plătitoare de IMCA are profit în anul curent și pierderi fiscale reportate din anii precedenți. La calculul impozitului pe profit datorat („normal”), calculat în vederea comparării cu IMCA,

se scad pierderile fiscale? Cum trebuie interpretată sintagma „înainte de recuperarea pierderii fiscale din anii precedenți” de la art. 18¹ alin. (2), respectiv: „(2) În situația în care rezultatul fiscal cumulat la sfârșitul trimestrului/anului de calcul este pierdere fiscală sau profit impozabil, înainte de recuperarea pierderii fiscale din anii precedenți, potrivit art. 31, contribuabilul determină impozitul minim pe cifra de afaceri potrivit alin. (3)”?

Răspuns:

În cadrul exemplurilor de calcul prezentate în cadrul normelor metodologice, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, pentru determinarea impozitului pe profit în scopul efectuării comparației cu impozitul minim pe cifra de afaceri, se utilizează rezultatul fiscal înainte de scăderea sumelor care, potrivit legii, ajustează acest impozit.

Rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile *art. 31*. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

Prin urmare, pierderile din anii precedenți se scad pentru determinarea rezultatului fiscal.

Sintagma menționată a avut în vedere stabilirea transparentă a plății IMCA și în cazul în care nu se înregistrează impozit pe profit datorat, întrucât societatea înregistrează pierdere fiscală în anul de calcul sau, deși are profit impozabil, prin recuperarea pierderii fiscale din anul precedent, un profit impozabil mai mic, ca urmare a limitării recuperării la 70% din profiturile impozabile.

Întrebarea nr. 3:

Pentru redirectionarea impozitului pe profit pentru efectuarea de sponsorizări și/sau acte de mecenat, prin D177 și calculul sumei posibil de redirectionat, se ia în considerare valoarea impozitului dinainte de bonificația pe care societatea o poate aplica potrivit prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 153/2020 sau valoarea de după bonificație?

Răspuns:

Potrivit prevederilor art. 42 alin. (4) C. fisc., în cazul în care valoarea stabilită potrivit art. 25 alin. (4) lit. i) C. fisc., diminuată cu sumele reportate, după caz, nu a fost utilizată integral, contribuabilii pot dispune redirectionarea impozitului pe profit, în limita valorii astfel calculate, pentru efectuarea de sponsorizări și/sau acte de mecenat până la termenele de depunere a declarației anuale de impozit pe profit, prin depunerea unui/unor formular/formulare de redirectionare. În cazul contribuabililor membri ai unui grup fiscal, redirectionarea poate fi dispusă numai de persoana juridică responsabilă.

În același timp, potrivit prevederilor art. I alin. (12) lit. a) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 153/2020, pentru plătorii de impozit pe profit, procentul aferent reducerii de impozit se aplică la impozitul pe profit anual al anului în care sunt îndeplinite condițiile prevăzute la alin. (1), iar valoarea reducerii rezultate se scade din acesta. În sensul prezentei litere, impozitul pe profit anual reprezintă impozitul pe profit după scăderea creditului fiscal extern, impozitului pe profit scutit sau redus, sumelor reprezentând sponsorizare și/sau mecenat, burse private, în limita prevăzută de lege, precum și a costului de achiziție al aparatelor de marcat electronice fiscale.

În acest cadru legal, sumele reprezentând sponsorizare și/sau mecenat se stabilesc înainte de determinarea impozitului pe profit la care se aplică bonificația prevăzută de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 153/2020.

Acest mod de determinare a limitei fiscale pentru sponsorizare este regăsit și în formatul declarației anuale a impozitului pe profit, stabilit potrivit Ordinului președintelui ANAF nr. 3386 din 17 noiembrie 2016 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 – „Declarație privind impozitul pe profit” și 120 – „Decont privind accizele”, cu modificările și completările ulterioare.

Întrebarea nr. 4:

În aplicarea facilității de credit fiscal pentru cercetare-dezvoltare, diferența de credit fiscal neutilizată poate fi compensată în următorii 4 ani și cu obligații fiscale cu reținere la sursă?

Răspuns:

În conformitate cu prevederile art. 20¹ C. fisc., diferența de credit fiscal reprezintă creanța fiscală a contribuabilului și poate fi utilizată, în următorii 4 ani fiscali/ani fiscali modificați, consecutivi, pentru:

- ✓ stingerea, prin compensare, a obligațiilor fiscale restante reprezentând impozit pe profit/impozit minim pe cifra de afaceri sau alte taxe, impozite și contribuții, cu excepția:
 - impozitului suplimentar sau a impozitului suplimentar național reglementat de prevederile *Legii nr. 431/2023* privind asigurarea unui nivel minim global de impozitare a grupurilor de întreprinderi multinaționale și a grupurilor naționale de mari dimensiuni, cu modificările și completările ulterioare, și
 - a obligațiilor fiscale cu reținere la sursă stabilite prin declarații fiscale depuse de contribuabil, sau
- ✓ prin restituire,

în condițiile prevăzute de prevederile art. 167 și 168 din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare.

Prin derogare de la prevederile *art. 219* din *Legea nr. 207/2015*, cu modificările și completările ulterioare, dreptul contribuabililor de a cere restituirea diferenței de credit fiscal este supus termenului special de prescripție de 4 ani.

Termenul special de prescripție de 4 ani începe să curgă din prima zi a anului fiscal/anului fiscal modificat, următor celui

pentru care se determină creditul fiscal potrivit prezentului articol.

Prin urmare, diferența de credit fiscal nu se poate compensa, de exemplu, cu impozite și contribuții sociale obligatorii cu reținere la sursă sau reținute prin stopaj la sursă (acele impozite și contribuții sociale reglementate în Codul fiscal pentru care plătitorii de venituri au obligația să aplice metoda privind reținerea la sursă sau reținerea prin stopaj la sursă).

Întrebarea nr. 5:

Cu privire la deductibilitatea pierderilor din creanțe (neîncasate), în cazul unui plan de restructurare omologat prin hotărâre judecătorească în procedura de concordat preventiv, conform Legii nr. 85/2014, se poate aplica art. 25 alin. (4) lit. h) pct. 1 C. fisc., care stabilește un regim fiscal la punerea în aplicare a unui plan de reorganizare confirmat printr-o hotărâre judecătorească, conform Legii nr. 85/2014?

Răspuns:

În această situație, cadrul fiscal în vigoare pentru determinarea impozitului pe profit utilizează proceduri definite de Legea nr. 85/2014. În cazul prezentat, potrivit definițiilor din această lege:

- ✓ planul de reorganizare se întocmește în cadrul reorganizării judiciare. Reorganizarea judiciară este procedura ce se aplică debitorului în insolvență, persoană juridică, în vederea achitării datoriilor acestuia, conform programului de plată a creanțelor. Procedura de reorganizare presupune întocmirea, aprobarea, confirmarea, implementarea și respectarea unui plan, numit plan de reorganizare, care poate să prevadă, împlințiv, împreună sau separat:
 - a) restructurarea operațională și/sau financiară a debitorului;
 - b) restructurarea corporativă prin modificarea structurii de capital social;
 - c) restrângerea activității prin lichidarea parțială sau totală a activului din averea debitorului.
- ✓ procedura acordului de restructurare reprezintă procedura de prevenire a insolvenței prin care debitorul supune confirmării judecătorului-sindic un acord de restructurare negociat în prealabil cu creditorii ale căror creanțe sunt afectate și aprobat în condițiile prezentei legi, în baza căruia își redresează activitatea și își achită total sau parțial creanțele afectate în perioada stabilită prin acordul de restructurare.

În acest cadru legal, potrivit prevederilor art. 25 și 26 C. fisc., pentru creanțele neîncasate potrivit unui acord/plan de restructurare nu sunt prevăzute deduceri/ajustări deductibile.

Întrebarea nr. 6:

Dacă o societate a efectuat cheltuieli aferente unui proiect de investiții, respectiv pentru studii de fezabilitate, consultanță, diverse avize, autorizații etc., pe care le-a capitalizat, iar, ulterior, din cauza

unor factori obiectivi, decide să renunțe la proiect, aceste costuri pot fi considerate deductibile fiscal?

Răspuns:

Pentru aceste cheltuieli, se vor avea în vedere prevederile pct. 30 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, care stabilesc faptul că valoarea imobilizărilor necorporale/corporale în curs de execuție care nu se mai finalizează și se scot din evidență pe seama conturilor de cheltuieli, în baza aprobării/deciziei de sistare, precum și valoarea rămasă a investițiilor efectuate la mijloacele fixe concesionate, închiriate sau luate în locație de gestiune, în situația în care contractele se reziliază înainte de termen, reprezintă cheltuieli nedeductibile, dacă nu au fost valorificate prin vânzare sau casare.

Întrebarea nr. 7:

Cum se determină baza de calcul utilizată pentru stabilirea costurilor excedentare ale îndatorării, în temeiul art. 40² C. fisc., în condițiile în care, în cheltuiala cu amortizarea fiscală deductibilă la calculul impozitului pe profit, se regăsesc și plusurile de reevaluare înregistrate conform reglementărilor contabile?

Răspuns:

În conformitate cu prevederile art. 40² – Reguli privind limitarea deductibilității dobânzii și a altor costuri echivalente dobânzii din punct de vedere economic din Codul fiscal, baza de calcul utilizată pentru stabilirea costurilor excedentare ale îndatorării, deductibile la calculul rezultatului fiscal, o reprezintă diferența dintre veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, în perioada fiscală de referință, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit, costurile excedentare ale îndatorării, precum și sumele deductibile reprezentând amortizarea fiscală, determinate potrivit art. 28.

Prin această trimitere, suma amortizării fiscale se determină potrivit prevederilor art. 28 alin. (6), (7) și (8) C. fisc. În cazul metodei de amortizare liniară, amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix amortizabil.

În ceea ce privește stabilirea valorii fiscale, potrivit prevederilor art. 7 pct. 44 – Definiții, *valoarea fiscală reprezintă: (...)* c) costul de achiziție, de producție sau valoarea de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, la data intrării în patrimoniul contribuabilului, utilizată pentru calculul amortizării fiscale, după caz – pentru mijloace fixe amortizabile și terenuri. În valoarea fiscală se includ și reevaluările contabile efectuate potrivit legii. [...].

În acest cadru legal, amortizarea fiscală care se adaugă la baza de calcul este cea aferentă valorii fiscale de la data intrării în patrimoniu sau reevaluată, după caz.

Rezumat: Materialul cuprinde răspunsuri practice la întrebări pe diverse teme din domeniul de aplicare a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale obligatorii, în contextul modificărilor legislației fiscale aplicabile începând cu anul 2026. Răspunsurile redau regimul fiscal aplicabil situațiilor de fapt rezultate din activitatea practică, adecvate particularităților fiecărei întrebări, pe teme precum: contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată pentru veniturile din investiții (dividende, dobânzi, părți sociale) și pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor, obligații fiscale aferente activităților independente și celor constând în închirieri de bunuri imobile, inclusiv închirieri pe termen scurt, excepții privind contribuția de asigurări sociale (CAS) și contribuția de asigurări sociale de sănătate (CASS), noutăți ce vizează depunerea Declarației unice în anul 2026 pentru anul 2025 și alte aspecte fiscale de interes.

Cuvinte-cheie: CASS, CAS, dividende, închiriere de bunuri imobile, închirieri pe termen scurt și servicii de cazare, venituri din activități independente, excepții, Declarația unică (DU).

Income tax and social contributions

Abstract: The material provides practical answers to questions on various topics within the scope of income tax and mandatory social contributions, in the context of amendments to the tax legislation applicable from 2026 onwards. The answers set out the tax treatment applicable to factual situations arising from practical activity, tailored to the specific circumstances of each question, covering topics such as: the health insurance contribution (CASS) due on investment income (dividends, interest, shares) and on salary and salary-equivalent income, tax obligations relating to independent activities and the rental of immovable property, including short-term rentals, exemptions from the social insurance contribution (CAS) and the health insurance contribution (CASS), developments concerning the filing of the Single Tax Return in 2026 for 2025, and other tax matters of interest.

Keywords: CASS, CAS, dividends, rental of immovable property, short-term rentals and accommodation services, income from independent activities, exemptions, Single Tax Return (DU).

Nicoleta STANCU – Director general adjunct, Direcția Generală de Legislație Fiscală și Reglementări Vamale și Contabile, Ministerul Finanțelor

CASS – venituri din investitii

Întrebarea nr. 1: Referitor la impozitul pe dividende, se menține cota de 10 % pentru situațiile financiare interimare ale anului 2025, inclusiv pentru trimestrul IV – 2025?

Răspuns:

Potrivit art. VII alin. (1) lit. c) și alin. (2) din Legea nr. 141/2025 privind unele măsuri fiscal-bugetare, modificarea dispozițiilor art. 97 alin. (7) C. fisc. ce vizează majorarea cotei pentru veniturile din dividende de la 10% la 16% se aplică veniturilor din dividende distribuite începând cu data de 1 ianuarie 2026, iar în cazul dividendelor distribuite în baza situațiilor financiare interimare întocmite în cursul anului 2025/anului fiscal modificat care începe în anul 2025, cota de impozit pe dividende este de 10%, fără recalcularea impozitului pe dividendele respective, după regularizarea acestora pe baza situațiilor financiare anuale aferente exercițiului financiar 2025/anului fiscal modificat care începe în anul 2025, aprobate potrivit legii.

În concluzie, dividendele aferente trimestrului IV – 2025, distribuite începând cu data de 1 ianuarie 2026, se impozitează cu cota de 16%.

Întrebarea nr. 2:

Care este cota de impozitare aplicată în 2026, în cazul câștigurilor nete obținute din cesiunea părților sociale, în cazul în care cesiunea a avut loc în 2025, dar încasarea veniturilor se realizează în două tranșe: o tranșă în 2025 și o tranșă în 2026?

Răspuns:

Potrivit art. 94 alin. (10) C. fisc., determinarea câștigului/pierderii din transferul titlurilor de valoare, altele decât instrumentele financiare derivate, se efectuează, după caz:

- a) la data încheierii tranzacției, pe baza documentelor justificative, de către entitățile prevăzute la art. 96¹ alin. (1), dacă operațiunea se efectuează prin una dintre entitățile prevăzute la art. 96¹ alin. (1); b) la data efectuării plăților prețului tranzacției, pe baza documentelor justificative, de către beneficiarul de venit, dacă operațiunea nu se efectuează prin una dintre entitățile prevăzute la art. 96¹ alin. (1).

Astfel, în cazul în care transferul părților sociale nu se efectuează prin entitățile prevăzute la art. 96¹ alin. (1) C. fisc., cota de impozitare este cota în vigoare la data determinării câștigului/pierderii, respectiv la data plății prețului tranzacției. În acest caz, pentru sumele încasate în anul 2025, câștigul/pierdere

se determină în anul 2025, fiind aplicabilă cota de 10%, iar, pentru sumele încasate în anul 2026, câștigul/pierderea se determină în anul 2026, fiind aplicabilă cota de 16%.

Întrebarea nr. 3:

Veniturile din dobânzi aferente depozitelor bancare trebuie luate în calcul la plafonul pentru CASS, în cazul în care mai există venituri din dividende?

Răspuns:

Da. Cele două tipuri de venituri se cumulează cu alte venituri, respectiv: din drepturi de proprietate intelectuală, din asocierea unei persoane fizice cu o persoană juridică, din cedarea folosinței bunurilor, din activități agricole, silvicultură și piscicultură, din investiții și/sau din alte surse, conform prevederilor art. 170 alin. (2)-(4) și 174¹ C. fisc.

Întrebarea nr. 4:

Dacă o societate repartizează dividende unei persoane fizice, dar nu le achită în anul repartizării acestor dividende, nu sunt luate în calculul CASS în anul distribuirii? Este vorba despre situația în care ANAF preia informațiile referitoare la baza impozabilă din D205, și nu a dividendelor plătite efectiv.

Răspuns:

Potrivit prevederilor art. 170 alin. (4) lit. d) C. fisc., în cazul veniturilor din dobânzi se iau în calcul sumele plătite, diminuate cu impozitul reținut, iar în cazul veniturilor din dividende se iau în calcul dividendele plătite, diminuate cu impozitul reținut.

În Declarația informativă D205 sunt prevăzute informațiile privind dividendele distribuite, dividendele plătite și impozitul reținut.

Întrebarea nr. 5:

Pensionarii pentru dividende datorează CASS? Și, bineînțeles, mă refer la persoana fizică, nu la societate.

Răspuns:

Da, dacă veniturile din cele prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. c)-h) C. fisc. (inclusiv veniturile din dividende), cumulate, realizate din una sau mai multe surse și/sau categorii de venituri, sunt cel puțin egale cu 6 salarii minime brute pe țară, potrivit prevederilor art. 170 alin. (2)-(4) și art. 174¹ C. fisc.

Venituri din salarii și asimilate salariilor

Întrebarea nr. 6:

Angajat al societății este înscris în baza de date a persoanelor cu boli oncologice. S-a primit adeverința eliberată de medicul de familie care atestă această înregistrare. Există vreo facilitate fiscală din punctul de vedere al contribuțiilor salariale (scutire de la plata CASS, impozit pe venit, CAS)? Angajatul lucrează 8 ore/zi și ocazional are concediu medical aferent codului oncologic. Dar în cazul unei profesii liberale (avocat)?

Răspuns:

Dispozițiile Codului fiscal nu conțin facilități fiscale pentru veniturile realizate de aceste persoane. Potrivit art. 154 alin. (1) lit. f) și alin. (2) C. fisc., sunt exceptate de la plata contribuției

de asigurări sociale de sănătate unele categorii de persoane, între care și bolnavii cu afecțiuni oncologice, beneficiari de programe naționale de sănătate, până la vindecarea respectivei afecțiuni, în condițiile prevăzute de Legea nr. 293/2022 pentru prevenirea și combaterea cancerului, cu modificările și completările ulterioare, însă, dacă aceste persoane realizează venituri dintre cele prevăzute la art. 155 alin. (1) C. fisc., datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, conform regulilor specifice venitului realizat.

Astfel, orice persoană din categoria celor prevăzute expres ca fiind exceptate de la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate, menționate la art. 154 alin. (1) C. fisc., beneficiază de calitatea de asigurat în sistemul de asigurări sociale de sănătate, necondiționat de realizarea veniturilor, însă, dacă realizează venituri, pentru acestea datorează contribuția potrivit regulilor fiscale generale.

Întrebarea nr. 7:

Pentru un contract de mandat sau administrare la care se reține CASS la sursă sub 6 salarii minime, contribuabilul are obligația să facă declarația unică și să plătească CASS pentru diferența până la 6 salarii minime?

Răspuns:

Codul fiscal nu conține o astfel de obligație.

Întrebarea nr. 8:

Referitor la suma netaxabilă de 300 lei/lună există păreri diferite cu privire la modul de acordare a acesteia, în cazul în care într-o lună angajatul se află în concediu medical. Există interpretarea conform căreia această sumă nu se acordă pe perioada concediului medical. Totuși, conform OPANAF nr. 299/2025, suma netaxabilă se acordă atât din veniturile salariale, cât și din indemnizațiile de incapacitate temporară de muncă, cu condiția de a nu depăși per total suma de 300 lei.

Răspuns:

Potrivit art. 76 alin. (1) C. fisc., sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică în baza unui contract individual de muncă, a unui raport de serviciu, act de detașare sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă acordate persoanelor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor.

Facilitatea fiscală, astfel cum este reglementată la art. III din Ordonanța de urgență nr. 89/2025 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative, se acordă salariaților care desfășoară activitate în baza contractului individual de muncă, încadrați cu normă întreagă, la locul unde se află funcția de bază, pentru suma de 300 lei/lună din veniturile din salarii și asimilate salariilor aferente perioadei 1 ianuarie – 30 iunie 2026, respectiv pentru suma de 200 lei/lună, din veniturile din salarii și asimilate salariilor aferente

perioadei 1 iulie – 31 decembrie 2026, pentru care nu se datorează impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii dacă sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute la articolul ante-menționat.

Ca urmare, facilitatea fiscală la care se face referire se aplică veniturilor din salarii și asimilate salariilor, în baza contractului individual de muncă, cu normă întreagă, la locul unde se află funcția de bază, inclusiv indemnizațiilor pentru incapacitate temporară de muncă.

Închirieri de bunuri imobile și obligații fiscale

Întrebarea nr. 9:

Pentru un contract de închiriere cu proprietate comună se poate depune formularul C168 doar de către unul dintre proprietari ca persoană desemnată începând cu anul 2025? Este corect ca acest contract să apară în Registrul contractelor de locațiune doar la proprietarul desemnat fără a apărea și la celălalt proprietar? Afectează faptul că apare contractul de închiriere doar la o singură persoană plafonul pentru CASS, cu toate că ambii sunt coproprietari?

Răspuns:

Potrivit art. 83 alin. (5) C. fisc., contribuabilii care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, altele decât veniturile din arendare și cele din închirierea în scop turistic a camerelor situate în locuințe proprietate personală, au obligația înregistrării contractului încheiat între părți, precum și a modificărilor survenite ulterior, în termen de cel mult 30 de zile de la încheierea/producerea modificării acestuia, la organul fiscal competent. În situația în care bunul este deținut în comun, prin contractul de închiriere sau, după caz, prin actul de modificare a acestuia, se desemnează proprietarul, uzufructuarul sau alt deținător legal care îndeplinește obligația înregistrării contractului încheiat între părți.

În instrucțiunile de completare a formularului C168, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 114/2019 pentru aprobarea Procedurii de înregistrare a contractelor de locațiune, precum și a modelului și conținutului formularului „Cerere de înregistrare a contractelor de locațiune”, cu modificările și completările ulterioare, se precizează faptul că se completează cererea și cu informații referitoare la coproprietarii locatori – alții decât cel desemnat pentru îndeplinirea obligației înregistrării contractului încheiat între părți – cum ar fi datele de identificare a acestora, cota-parte deținută de locator din bunul mobil sau imobil (procent sau fracție) ș.a.

Pe cale de consecință, contractul de închiriere ar trebui să figureze în evidența contractelor de locațiune/registrul fiecărui coproprietar (informații detaliate cu privire la conținutul registrului pot fi obținute de la ANAF).

Înregistrarea contractului de închiriere de către coproprietarul desemnat reprezintă o procedură administrativă, pentru simplificarea procesului de înregistrare, și nu exonerează de la îndeplinirea celorlalte obligații fiscale pe coproprietarii cărora le revin aceste obligații. Pentru veniturile ce revin fiecărui coproprietar se aplică regimul fiscal și obligațiile declarative prevăzute de Codul fiscal.

Întrebarea nr. 10:

Baza de impozitare CASS s-a lărgit și cu veniturile din chirii și cazări, alături de cele din activități independente?

Răspuns:

Începând cu veniturile anului 2026, sunt incluse în categoria veniturilor din activități independente și cele realizate din închirierea pe termen scurt a unui număr de peste 7 camere situate în locuințe proprietate personală [art. 67 alin. (1') C. fisc.]. Potrivit art. 83 alin. (4) C. fisc., începând cu anul fiscal în care numărul camerelor închiriate pe termen scurt, situate în locuințe proprietate personală, este de peste 7 camere, veniturile realizate reprezintă venituri din activități independente și se supun impunerii potrivit prevederilor art. 68³ C. fisc.

Baza anuală de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru veniturile din activități independente este cea definită la art. 170 alin. (1) C. fisc., fiind completată și cu venitul net anual realizat stabilit potrivit art. 68³, începând cu veniturile anului 2025.

De reținut că, fiind aplicabile prevederile Codului fiscal ce vizează veniturile din activități independente, se datorează și contribuția de asigurări sociale (CAS), în cazul în care veniturile cumulate din activități independente și din drepturi de proprietate intelectuală sunt cel puțin egale cu nivelul a 12 salarii minime brute pe țară.

Întrebarea nr. 11:

În cazul constituirii unui PFA la ONRC cu obiect de activitate închirierea de bunuri imobile proprii, nu se poate aplica sistemul real?

Răspuns:

Începând cu veniturile anului 2026, pentru veniturile din activități independente având ca obiect de activitate prestarea de servicii de cazare, se aplică o singură regulă privind modalitatea de determinare a venitului net anual, respectiv prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor determinate prin aplicarea cotei forfetare de 30% asupra venitului brut. Venitul brut reprezintă totalitatea sumelor în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură, încasate în cursul anului fiscal. Pentru aceste venituri nu se poate aplica sistemul real de impunere.

În cazul în care, în cursul aceluiași an fiscal, contribuabilul desfășoară activități independente de prestare de servicii de cazare, precum și activități independente pentru care venitul net anual se determină pe baza normelor anuale de venit sau în sistem real, pe baza datelor din contabilitate în partidă simplă, pentru aceste venituri rămân aplicabile prevederile art. 68 și 69 C. fisc., după caz.

Întrebarea nr. 12:

Pentru închirierea unui apartament de către o persoană fizică pe termen lung, ce contribuții se achită?

Răspuns:

Pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal în baza contractelor de închiriere se datorează CASS, dacă venitul net anual (determinat prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor determinate prin aplicarea cotei de 20%

asupra venitului brut), cumulat cu alte venituri din categoria celor prevăzute la art. 155 alin. (1) lit. c)-h) C. fisc., este cel puțin egal cu nivelul a 6 salarii minime brute pe țară în vigoare la data de 1 ianuarie a anului în care sunt realizate veniturile.

Pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal nu se datorează CAS, cu excepția cazului în care activitatea este organizată sub forma unei activități independente, caz în care sunt aplicabile prevederile specifice.

Întrebarea nr. 13:

Pentru persoanele fizice care realizează venituri din închiriere este obligatorie întocmirea registrului fiscal? Dacă venitul este în valută, cum se procedează?

Răspuns:

Contribuabilii care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor nu au obligația completării Registrului de evidență fiscală și de conducere a evidenței contabile, cu excepția contribuabililor care realizează venituri din închirierea pe termen scurt a camerelor situate în locuințe proprietate personală, indiferent de numărul de camere închiriate, pentru care este obligatorie completarea părții referitoare la venituri din Registrul de evidență fiscală.

În situația în care sumele sunt încasate în valută, echivalentul în lei al acestora se determină prin utilizarea:

- cursului de schimb mediu anual al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din anul de realizare a venitului – în cazul veniturilor din cedarea folosinței bunurilor în baza contractelor de închiriere cu persoane fizice;
- cursului de schimb comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care se efectuează plata – în cazul veniturilor din cedarea folosinței bunurilor în baza contractelor de închiriere cu persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidența contabilă;
- cursului de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României în ultima zi bancară anterioară încasării – în cazul veniturilor din închirierea pe termen scurt a camerelor situate în locuințe proprietate personală.

Activități independente

Întrebarea nr. 14:

În cazul activităților independente, se poate ține contabilitatea în dublă partidă? Trebuie depusă o declarație în acest sens?

Răspuns:

Potrivit art. 3 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 170/2015 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind contabilitatea în partidă simplă, cu modificările și completările ulterioare, persoanele fizice și asocierile fără personalitate juridică ale căror venituri sunt supuse impozitului pe venit în conformitate cu prevederile Codului fiscal și care determină venitul net anual în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, au obligația să conducă evidența contabilă pe baza regulilor contabilității în partidă simplă sau, la opțiunea acestora, pe baza regulilor contabilității în partidă dublă, cu excepția celor pentru care în actul normativ de înființare, în legi speciale sau în alte acte normative există prevederi exprese privind ținerea contabilității în partidă simplă.

Indiferent de modalitatea în care este ținută contabilitatea, în partidă simplă sau în partidă dublă, în cazul veniturilor din activități independente, altele decât cele pentru care se aplică reguli fiscale expres prevăzute în Codul fiscal (de exemplu, norma anuală de venit), venitul net anual se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate. Aceste persoane au obligația să completeze Registrul de evidență fiscală, în vederea stabilirii venitului net anual.

Întrebarea nr. 15:

O persoană deține un cabinet medical și realizează venituri din activități independente. Mai realizează venituri din cedare de folosință bunuri (chirii). Se cumulează cele două categorii de venituri pentru calculul CASS? Anul 2025 și anul 2026.

Răspuns:

Dacă veniturile din cedarea folosinței bunurilor sunt realizate de persoana fizică (și nu de cabinet), veniturile din cedarea folosinței bunurilor nu se cumulează cu cele din activitatea independentă. Cele două categorii de venituri au regimuri fiscale diferite din punctul de vedere al CASS, aspect valabil atât pentru anul 2025, cât și pentru anul 2026.

Întrebarea nr. 16:

Care este quantumul CAS 25% datorat de o persoană care, în 2025, a realizat venituri din activități independente (profesii libere) într-un quantum care se încadrează între 12 și 24 salarii minime pe economie și care, începând cu 01.08.2025, s-a pensionat pentru limită de vârstă? Se ține cont la stabilirea bazei de impozitare de cele 5 luni în care, fiind pensionar, nu datorează CAS pentru veniturile din activități independente?

Răspuns:

Contribuabilii care datorează contribuția de asigurări sociale și care în cursul anului de realizare a venitului se încadrează în categoria persoanelor exceptate de la plata contribuției potrivit dispozițiilor art. 150 C. fisc. (de exemplu, devin pensionari), baza anuală de calcul al contribuției de asigurări sociale o reprezintă venitul ales de contribuabil, care nu poate fi mai mic decât echivalentul salariului minim brut pe țară înmulțit cu numărul de luni calculat de la începutul anului în care se produce evenimentul până la luna în care contribuabilul se încadrează în categoria persoanelor exceptate de la plata contribuției. Dacă venitul anual realizat corespunzător lunilor de activitate luate în calcul, cumulat conform dispozițiilor art. 148 alin. (3) C. fisc., din una sau mai multe surse de venituri, este sub nivelul plafonului minim astfel recalcultat, contribuabilul nu datorează contribuția de asigurări sociale pentru anul respectiv.

În cazul prezentat, baza anuală de calcul al contribuției de asigurări sociale o reprezintă venitul ales de contribuabil, care nu poate fi mai mic decât suma de:

- 28.350 lei, reprezentând 4.050 lei x 7 luni de activitate până la luna pensionării, dacă venitul anual realizat se încadrează între 28.350 lei inclusiv și 56.700 lei (4.050 x 2 x 7 luni);

- 56.700 lei, reprezentând 4.050 lei x 2 x 7 luni de activitate până la luna pensionării, dacă venitul anual realizat este cel puțin egal cu suma de 56.700 lei.

CAS datorată se determină prin aplicarea cotei de 25% asupra bazei anuale de calcul determinată conform regulilor menționate mai sus.

Întrebarea nr. 17:

Dacă contractul de activitate sportivă, ca total anual, este sub 6 salarii, se reține CASS de către plătitorul de venit?

Răspuns:

Da. Baza anuală de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru veniturile din activități independente în care sunt incluse și veniturile realizate în baza contractelor de activitate sportivă este cea definită la art. 170 alin. (1) C. fisc., respectiv suma rezultată prin cumularea venitului net anual realizat/brut sau normei anuale de venit, respectiv a normei anuale de venit ajustate, după caz, stabilite potrivit regulilor de la Titlul IV – Impozitul pe venit, care nu poate fi mai mare decât cea corespunzătoare unei baze anuale de calcul egală cu nivelul de 72 de salarii minime brute pe țară (începând cu veniturile anului 2026). În cazul veniturilor realizate în baza contractelor de activitate sportivă, plătitorii de venit au obligația să calculeze și să rețină contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de către beneficiarul venitului, la momentul plății venitului, prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei de calcul egale cu venitul brut, care nu poate fi mai mare decât cea corespunzătoare unei baze anuale de calcul egală cu nivelul de 72 de salarii minime brute pe țară, conform art. 174 alin. (5) C. fisc. În cazul în care suma rezultată prin cumularea veniturilor din activități independente (venitul brut din contractele de activitate sportivă) la nivelul anului este mai mică decât nivelul a șase salarii minime, persoana fizică are obligația plății diferenței de contribuție dacă nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art. 174 C. fisc. și depunerii Declarației unice, conform regulilor prevăzute la același articol.

Întrebarea nr. 18:

Pentru activități independente, în cazul DU pentru o persoană fizică pensionară, aceasta are obligația să plătească CAS?

Răspuns:

Nu. Potrivit prevederilor art. 150 alin. (1) C. fisc., persoanele fizice care au calitatea de pensionari nu datorează contribuția de asigurări sociale pentru veniturile din activități independente și/sau din drepturi de proprietate intelectuală.

Întrebarea nr. 19:

Salariat – are și PFA și realizează sub 6 salarii. Datorează contribuții?

Răspuns:

Da, datorează CASS la o bază anuală de calcul egală cu suma rezultată prin cumularea venitului net anual realizat/brut sau normei anuale de venit, respectiv a normei anuale de venit ajustate, după caz, stabilite potrivit regulilor de la Titlul IV – Impozitul pe venit, care nu poate fi mai mare decât cea corespunzătoare unei baze anuale de calcul egale cu nivelul

de 72 de salarii minime brute pe țară (începând cu veniturile anului 2026), potrivit art. 170 alin. (1) C. fisc. În cazul prezentat, baza de calcul al CASS o reprezintă venitul net anual realizat sau norma anuală de venit, respectiv a normei anuale de venit ajustate, după caz, fără a se datora diferența de contribuție până la nivelul celei aferente a șase salarii minime.

Întrebarea nr. 20:

Dacă un PFA vinde un autoturism către titularul PFA-ului, este greșit dacă valoarea vânzării este egală cu valoarea rămasă? Sau trebuie să facă evaluare pentru acel autoturism? Dar dacă se închide PFA-ul, se mai impozitează transferul autoturismului către titularul PFA-ului?

Răspuns:

Potrivit prevederilor art. 68 alin. (2) lit. c) C. fisc. în venitul brut se includ câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă.

Totodată, potrivit pct. 7 alin. (2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1/2016, date în aplicarea prevederilor Titlului IV – Impozitul pe venit C. fisc., în venitul brut al afacerii se include și suma reprezentând contravaloarea bunurilor și drepturilor din patrimoniul afacerii care trec pe parcursul exercitării activității (inclusiv la încetarea activității) în patrimoniul personal al contribuabilului, operațiune considerată din punct de vedere fiscal o înstrăinare.

Evaluarea acestor venituri se face la prețurile practicate pe piață sau stabilite prin expertiză tehnică.

Întrebarea nr. 21:

Următoarele profesii liberale – medici stomatologi, geodezi (cadaștriști, cei care execută lucrări de cadastru), auditori financiari, experți contabili, consultanți fiscali – au obligația de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale? Articolul 2 alineatul (f) al O.U.G. nr. 28/1999 menționează: „Se exceptează de la prevederile art. 1 alin. (1) încasările efectuate din următoarele activități: (...) f) activitățile desfășurate ca profesii libere sub toate formele de organizare care nu implică crearea unei societăți comerciale”.

Răspuns:

Deși întrebarea nu vizează dispozițiile Codului fiscal, în situația prezentată sunt aplicabile dispozițiile art. 2 lit. f) din Ordonanța de urgență nr. 28/1999, republicată, privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora activitățile desfășurate ca profesii libere sub toate formele de organizare care nu implică crearea unei societăți comerciale sunt exceptate de la obligația utilizării aparatelor de marcat electronice fiscale.

Excepții – CAS/CASS

Întrebarea nr. 22:

Persoana cu handicap (care are calitatea și de salariat) mai intră la excepții privind CAS și CASS la veniturile din profesii liberale?

Răspuns:

Nu este clar la ce fel de excepție se face referire, dar putem face următoarele precizări: Persoanele cu handicap nu sunt exceptate de la plata CAS și CASS pentru veniturile din activități independente (inclusiv veniturile din profesii liberale), chiar dacă au calitatea de salariat.

Nu datorează CAS pentru veniturile din activități independente persoanele fizice asigurate în sisteme proprii de asigurări sociale (de exemplu, avocați, notari), precum și persoanele care au calitatea de pensionari.

Persoanele cu handicap sunt exceptate de la plata diferenței de CASS de plată între CASS aferentă venitului anual cumulat realizat din activități independente și CASS aferentă bazei de calcul egală cu șase salarii minime, în cazul în care venitul anual realizat este sub nivelul a șase salarii minime brute pe țară.

Întrebarea nr. 23:

Persoană cu drepturi de autor și angajată, chiar dacă depășește plafonul de 6, 12, 24 salarii, plătește CASS?

Răspuns:

Potrivit prevederilor art. 150 alin. (2) și art. 154 alin. (1) lit. h¹⁾ C. fisc., persoanele fizice care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor nu datorează contribuția de asigurări sociale și contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru veniturile din drepturi de proprietate intelectuală.

Declarația unică – 2026**Întrebarea nr. 24:**

Se va depune DU folosind PDF inteligent, începând cu anul 2026?

Răspuns:

Pentru declararea veniturilor realizate în anul 2025, stabilirea impozitului pe venit, a CAS și a CASS aferente anului 2025, precum și pentru exprimarea în anul 2026 a opțiunii privind plata CASS, Declarația unică se poate completa prin intermediul aplicației web dedicate, din care se generează fișierul web pentru depunere prin mijloace electronice (SPV sau e-Guvernare).

Fișierul PDF inteligent cunoscut din anii anteriori nu mai este utilizat începând cu anul 2026 decât pentru declararea veniturilor sau rectificarea declarațiilor depuse pentru perioade anterioare anului 2025.

Întrebarea nr. 25:

Pentru anul 2024 se mai pot depune declarații pe PDF inteligent? Dacă sunt contribuabili care nu au depus DU?

Răspuns:

În cazul în care contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de declarare a veniturilor realizate în anul 2024, pentru declararea acestora va utiliza formularul aprobat de ANAF pentru anul 2024.

În situația în care optează pentru depunerea acestuia prin mijloace electronice va utiliza formularul PDF inteligent valabil pentru anul 2024.

Întrebarea nr. 26:

Se mai poate depune declarația unică și prin e-Guvernare? Dacă da, care este procedura?

Răspuns:

Noua modalitate de completare a declarației unice, respectiv cu ajutorul aplicației web dedicate, nu modifică și mijloacele legale și tehnice existente pentru depunerea/transmiterea acestuia la ANAF. Astfel, transmiterea DU prin intermediul portalului e-Guvernare este o soluție funcțională în continuare.

După completarea DU, fișierul PDF generat pentru depunere din aplicația web poate fi semnat cu semnătură electronică calificată și transmis către ANAF prin portalul e-Guvernare.

În situația în care contribuabilul întâmpină probleme tehnice în generarea sau transmiterea declarației către ANAF, poate utiliza formularul de contact. Funcționarii responsabili cu Asistența tehnică pentru serviciile informatice vor răspunde oricărui neclarități.

Alte aspecte fiscale**Întrebarea nr. 27:**

De la data de 1 ianuarie 2026 nu mai există impozitare a veniturilor din activități independente la norma de venit pe diferite CODURI CAEN?

Răspuns:

Începând cu data de 1 ianuarie 2026, veniturile din activități independente având ca obiect prestarea de servicii de cazare și cele din cedarea folosinței bunurilor din închirierea pe termen scurt (definite anterior ca venituri din închiriere în scop turistic) nu se mai impozitează pe baza normelor anuale de venit, ci pe baza venitului net anual determinat ca diferență între venitul brut (valoarea încasărilor) și cota forfetară de 30%.

Pentru celelalte venituri din activități independente incluse în nomenclatorul activităților pentru care venitul net se determină pe baza normelor anuale de venit, aprobat prin ordin al ministrului finanțelor (*Ordinul nr. 925/2017 privind aprobarea Nomenclatorului activităților independente pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit, activități desfășurate de contribuabilii care realizează venituri din activități de producție, comerț, prestări de servicii, cu modificările și completările ulterioare*), se menține impozitarea pe baza normelor anuale de venit, în condițiile art. 69 C. fisc.

Întrebarea nr. 28:

Veniturile din titlurile de stat emise de alte state decât statul român sunt de asemenea neimpozabile?

Răspuns:

Potrivit art. 130 alin. (3) C. fisc., pentru veniturile obținute din străinătate de natura celor obținute din România și neimpozabile/scutite în conformitate cu prevederile Titlului IV – Impozitul pe venit se aplică același tratament fiscal ca pentru cele obținute din România.

Întrebarea nr. 29:

Se poate aplica regimul fiscal preferențial pentru un stock option plan în cadrul căruia ar fi acordate angajaților titluri de participare (unități de fond) la un fond de investiții?

Răspuns:

Regimul fiscal ce vizează avantajele de natură salarială acordate de angajatori sub forma dreptului la *stock options plan* se aplică exclusiv în condițiile încadrării în programul definit în scop fiscal, la art. 7 pct. 39 C. fisc.

Ioana-Maria Costea • Radu Bufan

Tratat de drept fiscal

Volumul 4

Impozitarea persoanelor fizice



Tratatul de drept fiscal – Impozitarea persoanelor fizice mobilizează un colectiv entuziast de autori, fiecare dedicând impozitului pe venit o analiză substanțială, a cărei coerență este susținută de abordarea conceptuală unitară și de atenția pentru detaliu. Unitatea metodologică a lucrării nu derivă doar din organizarea capitolelor, ci dintr-un efort comun de reconstrucție a materiei, orientat către clarificarea raportului dintre norma fiscală, norma civilă, practica administrativă și controlul jurisdicțional. În acest sens, tratatul nu doar descrie regimul impozitării persoanei fizice, ci oferă instrumente de înțelegere și operare, menite să susțină atât analiza doctrinară, cât și decizia practică, într-un context normativ marcat de dinamism și fragmentare.

Pornind de la teoria generală a impozitării persoanei fizice – prin identificarea contribuabililor, a veniturilor impozabile, a scutirilor și a veniturilor neimpozabile – lucrarea dezvoltă, în cele zece capitole centrale, formele impozitului pe venit. Abordarea metodică integrează istoricul fiecărei forme de impunere, subiectul și obiectul impunerii, faptul juridic generator, cota de impozitare, mecanismele de lichidare și colectare, precum și analiza compatibilității cu alte forme de impunere și a unor aspecte de răspundere penală. Volumul se încheie cu examinarea regimului fiscal aplicabil veniturilor rezultate din proprietatea comună și din asocierile fără personalitate juridică, a dimensiunii fiscale internaționale și a obligațiilor declarative aferente veniturilor supuse reținerii la sursă. Cercetarea îmbină analiza normativă cu perspectiva doctrinară și cu repere jurisprudențiale, fiind destinată atât mediului academic, cât și practicienilor.



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

