

Decizia CJUE în Cauza C-81/17 din 26 aprilie 2018

– corectarea erorilor materiale din decontul de TVA, ulterior inspecției fiscale –

Conform prevederilor art. 301 „Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă” din Codul fiscal alin. (1), persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, în regim normal, conform prevederilor art. 316, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform prevederilor art. 297 – 300.

Prin alin. (2) al aceluiași articol, se prevede că, în situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 299, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală.

drept de
deducere

Conform prevederilor pct. 71 alin. (1) din Normele de aplicare a art. 301 alin. (2), acest drept se exercită de către persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA chiar ulterior unui control fiscal, chiar dacă taxa înscrisă în facturile pentru achiziția era exigibilă în perioada supusă inspecției fiscale.

În situația în care, la sfârșitul perioadei fiscale de raportare, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în regim normal înregistrează un sold negativ al taxei pe valoarea adăugată în decontul de TVA cod 300, aceasta poate decide asupra selectării uneia din următoarele două alternative înscrise în rubrici distincte în decontul de TVA:

sold
negativ
TVA

- 1) să raporteze soldul negativ în decontul perioadei fiscale următoare;
- 2) să solicite rambursarea TVA prin bifarea cu DA a casetei „Solicitați rambursarea soldului sumei negative de TVA?”. În acest caz, decontul de TVA reprezintă cerere de rambursare a TVA.

Cele două alternative sunt reglementate în Codul fiscal prin art. 303 Rambursările de taxă către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 316 alin. (7). Aceste prevederi sunt armonizate cu cele ale art. 183 din Directiva CEE nr. 112/2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată prin care se reglementează că: *Atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor depășește valoarea TVA datorate, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie raporta excedentul în perioada următoare, în condițiile pe care le stabilesc.*

Cu toate acestea, statele membre pot refuza rambursarea sau reportarea în cazul în care valoarea excedentului este nesemnificativă.

rambursări
de taxă

Astfel, prin Directiva CEE nr. 112/2006 s-a decis ca statele membre să stabilească condițiile pe care autoritatea fiscală le impune persoanei impozabile, în situația în care la sfârșitul perioadei fiscale rezultă o sumă negativă de TVA.

În acest context, prin Codul fiscal adoptat prin Legea nr. 227/2015, care a intrat în vigoare de la data de 1 ianuarie 2016, la art. 303 alin. (7) s-a reglementat excepția conform căreia persoana impozabilă este obligată să solicite rambursarea, fără a avea drept de report a soldului negativ, în situația în care:

- intră în insolvență;
- la sfârșitul perioadei fiscale anterioare deschiderii procedurii insolvenței are sold negativ de TVA.

În acest caz, persoana impozabilă este obligată să depună o cerere de corectare a decontului de TVA cod 300, depus pentru perioada fiscală anterioară, cerere prin care solicită rambursarea soldului negativ al TVA:

corectare
decont

*Prin excepție, soldul sumei negative de taxă pe valoarea adăugată înscris în decontul de taxă pe valoarea adăugată aferent perioadei fiscale anterioare datei deschiderii procedurii insolvenței prevăzute de legislația în domeniu **nu se preia în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care s-a deschis procedura**, caz în care debitorul este obligat să solicite rambursarea taxei prin **corectarea decontului perioadei fiscale anterioare**.*

Această situație posibilă reprezintă și obiectul unei cereri de decizie preliminară pentru care Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat în Cauza C81/17, Zabrus, la 26 aprilie 2018.

termen de
prescripție

Prin cererea preliminară s-a solicitat să se stabilească dacă articolele 167, 168, 179, 180 și 182 din Directiva CEE nr. 112/2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, inclusiv principiile efectivității, neutralității fiscale și a proporționalității trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care, prin derogare de la **termenul de prescripție de cinci ani** prevăzut de dreptul național pentru corectarea declarațiilor privind TVA, împiedică o persoană impozabilă să efectueze o astfel de corectare în vederea exercitării dreptului său de deducere pentru simplul motiv că această corectare privește o perioadă care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale.

Pe scurt, Cauza C81/17 se rezumă la: „*Trimitere preliminară – Fiscalitate – Directiva 2006/112/CE – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Deducerea taxei achitate în amonte – Dreptul la rambursarea TVA-ului – Operațiuni aferente unei perioade fiscale care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale încheiate – Legislație națională – Posibilitatea persoanei impozabile de a corecta declarațiile fiscale care au făcut deja obiectul unei inspecții fiscale – Excludere – Principiul efectivității – Neutralitate fiscală – Securitate juridică*”.

inspecție
fiscală

Prin decizia pronunțată în data de 26 aprilie 2018 în **cauza C81/17 Zabrus – Siret SRL împotriva DGRFP Iași**, Curtea a hotărât că articolele 167, 168, 179, 180 și 182 din Directiva CEE nr. 112/2006, modificată prin Directiva CEE nr. 45/2010, precum și principiile efectivității, neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că **se opun** unei reglementări naționale care, prin derogare de la termenul de prescripție de cinci ani prevăzut de dreptul național pentru corectarea declarațiilor privind taxa pe valoarea adăugată, împiedică o persoană impozabilă să efectueze o astfel de corectare în vederea exercitării dreptului său de deducere, pentru simplul motiv că această corectare privește o perioadă care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale.

deducere

Directiva CEE nr. 112/2006 prevede:

- **art. 167** „*Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa deductibilă devine exigibilă*”;
- **art. 168** „*În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume: (...)*”;
- **art. 179** „*Persoana impozabilă efectuează deducerea scăzând din valoarea totală a TVA datorate pentru o anumită perioadă fiscală valoarea totală a TVA pentru care, în aceeași perioadă, dreptul de deducere a apărut și este exercitat în conformitate cu articolul 178*”;

- art. 180 „Statele membre pot autoriza o persoană impozabilă să efectueze o deducere pe care nu a efectuat-o în conformitate cu articolele 178 și 179”;
- art. 182 „Statele membre stabilesc condițiile și normele de aplicare a articolelor 180 și 181”.

Cauza C81/17 are ca **punct de plecare** cererea de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Curtea de Apel Suceava (România), prin decizia din 23 ianuarie 2017, primită de Curte la 14 februarie 2017, în procedura **Zabrus Siret S.R.L. împotriva Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași** – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava. Litigiul dintre cele două părți are ca obiect posibilitatea persoanei impozabile de a corecta deconturile de taxă pe valoarea adăugată (TVA) în vederea exercitării dreptului de deducere a TVA.

corectare
decont

În cererea formulată se face referire la prevederile din legislația națională:

- prevederile art. 84 „Corectarea declarațiilor fiscale” din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în vigoare la data faptelor din litigiul principal;
- reglementarea conform căreia declarațiile fiscale nu pot fi depuse și nu pot fi corectate după anularea rezervei verificării ulterioare, cu excepția situațiilor în care corecția se datorează îndeplinirii sau neîndeplinirii unei condiții prevăzute de lege care impune corectarea bazei de impunere și/sau a impozitului aferent;
- erori reglementate prin Anexa 1 la Ordinul nr. 179 din 14 mai 2007 pentru aprobarea Instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată;
- prevederea conform căreia:
 - în situația în care, în timpul inspecției fiscale, contribuabilul depune sau corectează declarațiile fiscale aferente perioadelor și impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor venituri ce fac obiectul inspecției fiscale, acestea nu vor fi luate în considerare de organul fiscal;
 - corectarea decontului de TVA, nu este posibilă pentru perioade fiscale care au fost supuse inspecției fiscale sau pentru care este în curs de derulare o inspecție fiscală. Ca excepție, corectarea erorilor materiale din decontul de TVA se poate realiza în baza dispoziției de măsuri comunicate de organul de inspecție fiscală. În acest caz, cererea de corectare a erorii materiale, depusă de persoana impozabilă, va fi însoțită de dispoziția de măsuri, în copie și original.

legislația
națională

Detaliat, etapele declanșării litigiului principal au fost:

- ✓ Zabrus a fost verificată pe linie de TVA pentru perioada cuprinsă între 1 mai 2014 și 30 noiembrie 2014, verificarea fiind finalizată prin întocmirea unui raport la 26 ianuarie 2015.
- ✓ La 25 mai 2015, Zabrus a depus un decont de TVA aferent lunii aprilie a anului 2015, cu opțiune la rambursare a acestei taxe. Cu această ocazie, Zabrus a solicitat în special rambursarea a două sume:
 - 39.637 lei raportată prin decont ca urmare a unei corecții efectuate după finalizarea inspecției fiscale anterioare printr-o notă contabilă de compensare a TVA din luna iulie 2014;
 - 26.627 lei raportată prin decont ca urmare a corecției efectuate în luna februarie 2015 cu privire la tranzacții aferente anului 2014 pentru care Zabrus a identificat în contabilitatea sa documentele justificative relevante numai după inspecția fiscală menționată.
- ✓ Zabrus a făcut obiectul unei inspecții fiscale pentru perioada cuprinsă între

opțiune
rambursare

1 decembrie 2014 și 30 aprilie 2015, finalizate prin întocmirea unui raport la 9 iulie 2015.

refuz
rambursare

- ✓ Organul fiscal a refuzat rambursarea TVA pentru sumele de 39.637 lei și de 26 627 lei deoarece:
 - sumele pretinse privesc operațiuni efectuate într-o perioadă fiscală anterioară perioadei de verificare, care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale precedente pe linie TVA, finalizată la 26 ianuarie 2015;
 - față de reglementarea națională aplicabilă, principiul unicității inspecției fiscale se opune rambursării acestor sume solicitate de Zabrus, deoarece în ceea ce privește perioada deja verificată nu s-a constatat nicio neregularitate privind contribuțiile de TVA, iar organele de control nu emisese vreă dispoziție de măsuri care trebuiau îndeplinite de Zabrus.
- ✓ Zabrus nu a avut câștig de cauză pe cale administrativă pentru câștigarea dreptului la rambursare a TVA, fiind respinse cele două cereri depuse:
 - cererea de reverificare fiscală a perioadei cuprinse între 1 mai 2014 și 30 noiembrie 2014;
 - cererea sa de corectare a erorilor materiale din deconturile TVA aferente lunilor mai-octombrie ale anului 2014.

acțiune în
anulare

- ✓ La 22 octombrie 2015, Zabrus a introdus la Tribunalul Suceava (România) o acțiune în anularea deciziei Direcției Generale de refuz al rambursării TVA pentru sumele menționate. Prin cerere a subliniat că:
 - deducerea TVA este un drept care nu poate fi limitat dacă sunt îndeplinite condițiile de fond, chiar dacă anumite cerințe de formă sunt omise;
 - refuzul organelor fiscale de verificare a TVA în considerarea principiului unicității inspecției fiscale echivalează cu anularea dreptului de deducere prin impunerea de condiții suplimentare de fond și formă, incompatibile cu dreptul Uniunii, fiind vorba despre o măsură disproporționată și excesiv de împovărătoare pentru contribuabil.
- ✓ D.G.F.P. a susținut că, potrivit dispozițiilor cuprinse în Codul de procedură fiscală și în Ordinul nr. 179/2007, operațiunile care privesc o perioadă supusă anterior inspecției fiscale nu pot fi corectate sau reverificate decât la inițiativa organului fiscal, atunci când:
 - află informații noi pe baza cooperării cu alte instituții sau
 - când există o dispoziție de măsuri luată cu prilejul inspecției anterioare.

reverificarea
perioadei

- ✓ Prin Hotărârea din 31 martie 2016, Tribunalul Suceava a respins acțiunea Zabrus ca neîntemeiată, motivând că reverificarea unei perioade care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale impune identificarea unor date suplimentare față de cele investigate, necunoscut autorităților la data primei verificări, iar prezentarea tardivă a acestora să nu fie cauzată de:
 - culpa persoanei impozabile supuse controlului sau
 - culpa organului fiscal.

Instanța a considerat că:

- principiul unicității inspecției fiscale și principiul securității raporturilor juridice ar fi încălcate dacă ar fi posibil ca, ulterior controlului, să fie depuse documente justificative sau să fie luate în considerare erori de înregistrare care să modifice suma de rambursat, în alte condiții decât cele restrictiv prevăzute de legiuitor pe această temă;

- pierderea dreptului de deducere nu este disproporționată în condițiile în care eroarea de înregistrare, precum și descoperirea ulterioară a documentelor justificative sunt cauzate de culpa Zabus;
- eroarea de înregistrare a TVA de rambursat în sumă de 39.637 lei și descoperirea ulterioară de documente justificative pentru a deconta TVA în sumă de 26.627 lei nu reprezintă date suplimentare în accepțiunea reglementării naționale, ci erori materiale în deconturile de TVA, care nu mai pot fi corectate din moment ce inspecția fiscală pentru perioada cuprinsă între 1 mai 2014 și 30 noiembrie 2014 a fost finalizată prin întocmirea raportului din 26 ianuarie 2015, fără a fi urmată de emiterea unei dispoziții de măsuri care trebuiau îndeplinite de Zabus astfel încât corectarea să fie posibilă.

erori
materiale

- ✓ La 31 martie 2016, Zabus a declarat recurs împotriva acestei sentințe la Curtea de Apel Suceava și a:
 - susținut că dreptul la rambursarea TVA nu poate fi înlăturat prin impunerea de condiții suplimentare de fond sau formă, astfel cum sunt condițiile prevăzute în reglementarea națională, de corectare a erorilor materiale sau de reverificare a unei perioade care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale;
 - invocat principiile neutralității fiscale și proporționalității;
 - arătat că soluția excesivă adoptată de organele fiscale și confirmată de instanța de fond anulează dreptul său de deducere a TVA pentru motive contrare Directivei TVA.

- ✓ Instanța de trimitere consideră că recursul Zabus nu se poate întemeia pe jurisprudența Curții în materia neutralității fiscale, din moment ce acestea nu i s-a opus refuzul dreptului de deducere a TVA din cauza neîndeplinirii unei cerințe de formă a dreptului de deducere, ci din cauza principiului unicității inspecției fiscale, care rezultă din principiul securității juridice, acesta din urmă fiind recunoscut și ocrotit de dreptul Uniunii și de jurisprudența Curții.
În acest context, instanța de trimitere a precizat că reglementarea națională de reverificare a unei perioade care a mai făcut obiectul inspecției fiscale este deschisă doar organelor fiscale, pentru informații suplimentare obținute ulterior pe baza cooperării dintre instituțiile statului, dispoziție considerată compatibilă cu dreptul Uniunii de Curte în Hotărârea din 6 februarie 2014, cazul Fatorie în cauza C-424/12.

unicitate
inspecție
fiscală

- ✓ Curtea de Apel Suceava a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții **următoarele întrebări preliminare:**

1) Directiva, precum și principiile neutralității fiscale și proporționalității se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, unei practici administrative și/sau interpretări a prevederilor din legislația națională prin care se împiedică verificarea și acordarea dreptului de rambursare a TVA provenite din regularizări pentru operațiuni efectuate într-o perioadă anterioară perioadei de verificare și care a făcut obiectul unei inspecții fiscale în urma căreia organele fiscale nu au constatat deficiențe de natură să schimbe baza de impozitare a TVA, deși aceleași dispoziții se interpretează în sensul că organele fiscale pot proceda la reverificarea unei perioade supuse anterior inspecției fiscale în temeiul unor date și informații suplimentare obținute ulterior în baza cooperării dintre autoritățile și instituțiile statului?

întrebări
preliminare

2) Directiva, precum și principiile neutralității fiscale și proporționalității se interpretează că se opun, în împrejurări precum cele din litigiul principal, unor

întrebări
preliminare

reglementări naționale cu caracter normativ care împiedică posibilitatea de corectare a erorilor materiale din deconturile TVA pentru perioade fiscale care au fost supuse inspecției fiscale în afară de cazul în care corectarea se realizează în baza dispoziției de măsuri comunicate de organul de inspecție fiscală cu prilejul controlului anterior?

Deși dreptul de deducere a TVA este **condiționat de respectarea condițiilor de fond și de formă** prevăzute de Directiva TVA, din cererea de decizie preliminară rezultă că îndoielile instanței de trimitere sunt motivate de faptul că dreptul de deducere a fost refuzat din cauza imposibilității persoanei impozabile de a-și corecta declarația privind TVA, întrucât cererea de corectare privea o perioadă care făcuse deja obiectul unei inspecții fiscale încheiate.

Din jurisprudența Curții rezultă că posibilitatea de a exercita dreptul de deducere fără nicio limitare în timp ar fi contrară principiului securității juridice, care impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, ținând seama de drepturile și de obligațiile acesteia din urmă față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit.

termen de
decădere

Astfel, stabilirea unui termen de decădere a cărui împlinire are drept consecință sancționarea contribuabilului insuficient de diligent, care a omis să solicite deducerea TVA aferente intrărilor, determinându-l să piardă dreptul de deducere, nu poate fi considerat că este incompatibil cu sistemul instituit prin Directiva TVA, cu condiția ca:

- acest termen să se aplice în același mod drepturilor similare în materie fiscală întemeiate pe dreptul intern și celor întemeiate pe dreptul Uniunii (principiul echivalenței);
- să nu facă imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere (principiul efectivității), cu trimitere la decizia în cauza C-284/11 EMS-Bulgaria Transport.

corectarea
declarației
de TVA

În speță, din reglementarea națională rezultă că dreptul de deducere a TVA este supus, în dreptul român, termenului general de prescripție de cinci ani, dar practic, exercitarea dreptului de deducere face obiectul unui termen de decădere mai scurt în cazul unei inspecții fiscale.

În acest caz, posibilitatea de corectare a declarației privind TVA devine în practică imposibilă sau, cel puțin, excesiv de dificilă. În acest caz, sarcina TVA va fi suportată definitiv de persoana impozabilă, ceea ce este contrar jurisprudenței exprimate pentru:

- Mahagében și Dávid în cauza C-80/11 și cauza C-142/11, punctul 39;
- Paper Consult în cauza C-101/16, punctul 37.

legislația
europeană

În concluzie, referitor la corectarea erorilor materiale rezultate din regularizări pentru operațiuni efectuate într-o perioadă anterioară perioadei de verificare, care a făcut obiectul unei inspecții fiscale în urma căreia organele fiscale nu au stabilit deficiențe, Curtea a hotărât că articolele 167, 168, 179, 180 și 182 din Directiva CEE nr. 112/2006, modificată prin Directiva CEE nr. 45/2010, precum și principiile efectivității, neutralității fiscale și proporționalității trebuie interpretate în sensul că **se opun unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, care, prin derogare de la termenul de prescripție de cinci ani** prevăzut de dreptul național pentru corectarea declarațiilor privind taxa pe valoarea adăugată (TVA), **împiedică, în împrejurări precum cele din litigiul principal, o persoană impozabilă să efectueze o astfel de corectare în vederea exercitării dreptului său de deducere pentru simplul motiv că această corectare privește o perioadă care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale.**

Decizia Curții în cauza C81/17, Zabrus soluționată în 26 aprilie 2018 a fost motivată prin următoarele considerente:

- ✓ dreptul de deducere prevăzut la articolul 167 și următoarele din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxelor aplicate operațiunilor efectuate în amonte;
Notă: Trimitere la decizia în cazul conexat C-80/11 și C-142/11 Mahagében și David, punctul 38 și cazul C-101/16 Paper Consult, punctul 36.
- ✓ regimul deducerilor urmărește să degreveze în întregime întreprinzătorul de sarcina TVA datorate sau achitate în cadrul tuturor activităților sale economice. Sistemul comun al TVA garantează, prin urmare, neutralitatea în ceea ce privește sarcina fiscală corespunzătoare tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestora, cu condiția ca activitățile menționate să fie, în principiu, ele însele supuse la plata TVA;
Notă: Trimitere la decizia în cazul conexat C-80/11 și C-142/11 Mahagében și David, punctul 30 și cazul C-101/16 Paper Consult, punctul 37.
- ✓ deși dreptul de deducere a TVA este condiționat de respectarea condițiilor de fond și de formă prevăzute de Directiva TVA, din cererea de decizie preliminară reiese că îndoielile instanței de trimitere rezultă doar din faptul că dreptul de deducere a fost refuzat din cauza imposibilității persoanei impozabile de a-și corecta declarația privind TVA întrucât cererea de corectare privea o perioadă care făcuse deja obiectul unei inspecții fiscale încheiate. În acest context, potrivit articolului 167 și articolului 179 primul paragraf din Directiva TVA, dreptul de deducere se exercită, în principiu, în aceeași perioadă în care acest drept a luat naștere, și anume în momentul în care taxa devine exigibilă. Cu toate acestea, în temeiul articolelor 180 și 182 din directiva menționată, o persoană impozabilă poate fi autorizată să efectueze deducerea taxei chiar dacă nu și-a exercitat dreptul în perioada în care a luat naștere acest drept, sub rezerva respectării anumitor condiții și modalități stabilite prin reglementările naționale;
Notă: Trimitere la decizia în cazul C-284/11 EMS-Bulgaria Transport, punctul 46.
- ✓ din jurisprudența Curții rezultă că posibilitatea de a exercita dreptul de deducere fără nicio limitare în timp ar fi contrară principiului securității juridice, care impune ca situația fiscală a persoanei impozabile, ținând seama de drepturile și de obligațiile acesteia din urmă față de administrația fiscală, să nu poată fi pusă în discuție la nesfârșit. În consecință, un termen de decădere a cărui împlinire are drept consecință sancționarea contribuabilului insuficient de diligent, care a omis să solicite deducerea TVA aferente intrărilor, determinându-l să piardă dreptul de deducere, nu poate fi considerat că este incompatibil cu sistemul instituit prin Directiva TVA, cu condiția ca, pe de o parte, acest termen să se aplice în același mod drepturilor similare în materie fiscală întemeiate pe dreptul intern și celor întemeiate pe dreptul Uniunii (principiul echivalenței) și, pe de altă parte, să nu facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea dreptului de deducere (principiul efectivității);
Notă: Trimitere la decizia în cazul C-284/11 EMS-Bulgaria Transport, punctul 48 și 49.
- ✓ din reglementarea națională, citată, rezultă că dreptul de deducere a TVA este supus, în dreptul român, termenului general de prescripție de cinci ani. Cu toate acestea, exercitarea dreptului de deducere face obiectul unui termen de decădere

motivare
decizie

mai scurt în caz de inspecție fiscală. Prin urmare, în principiu, nu ar mai fi posibil să se efectueze corectarea declarațiilor privind TVA de către persoana impozabilă pentru perioadele fiscale care au făcut deja obiectul unei inspecții din partea organelor fiscale. Astfel, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, o persoană impozabilă nu își poate corecta declarațiile privind TVA. Guvernul român arată că această limitare decurge din principiul unicității inspecției fiscale și că principiul securității juridice impune caracterul unic al unei asemenea inspecții;

- ✓ dacă din elementele furnizate de instanța de trimitere nu rezultă că reglementarea națională în discuție în litigiul principal prevede, în materie de TVA, un regim diferit de cel prevăzut în alte materii fiscale ale dreptului intern, principiul efectivității se opune, în schimb, unei astfel de reglementări în măsura în care aceasta poate, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, să priveze o persoană impozabilă de posibilitatea de a-și corecta declarațiile privind TVA atunci când această persoană impozabilă a făcut obiectul unei inspecții fiscale privind perioada fiscală vizată de corectarea menționată, chiar dacă termenul de decădere de cinci ani stabilit de reglementarea menționată nu s-a împlinit încă;
- ✓ privarea printr-o reglementare națională, precum cea în discuție în litigiul principal, a persoanei impozabile de posibilitatea de a-și corecta declarația privind TVA prin scurtarea termenului pe care îl avea la dispoziție în acest scop, este incompatibilă cu principiul efectivității;
- ✓ principiile neutralității fiscale și proporționalității se opun unei reglementări precum cea în discuție în litigiul principal. Principiul neutralității TVA impune, potrivit unei jurisprudențe constante, ca deducerea acestei taxe în amonte să fie acordată dacă cerințele de fond sunt îndeplinite, chiar dacă anumite cerințe de formă au fost omise de către persoanele impozabile;
Notă: Trimitere la decizia în cazul C-332/15 Astone, punctul 45.
- ✓ omiterea anumitor cerințe de formă prevăzute de reglementarea națională în cauză a avut drept consecință refuzul deducerii TVA opus Zabrus, deși aceasta a solicitat o corectare a declarațiilor sale pentru a demonstra că erau întrunite condițiile de fond necesare pentru a putea beneficia de deducerea celor două sume în cauză;
- ✓ nerespectarea cerințelor de formă care pot fi remediate nu este de natură să repună în discuție buna funcționare a sistemului TVA;
- ✓ prin aplicarea unei reglementări naționale precum cea în discuție în litigiul principal, o parte din sarcina TVA va fi suportată definitiv de persoana impozabilă, ceea ce este contrar jurisprudenței citate la punctul 34 din prezenta hotărâre cu privire la degrevarea în întregime a întreprinzătorului de sarcina TVA datorate sau achitate în cadrul tuturor activităților sale economice;
- ✓ în ceea ce privește principiul proporționalității, legiuitorul național are posibilitatea de a însoți obligațiile de formă ale persoanelor impozabile de aplicarea sancțiunilor pentru a asigura o bună funcționare a sistemului TVA. Sancțiunea administrativă pecuniară ar putea să fie aplicată împotriva unei persoane impozabile neglijente, care își corectează declarația privind TVA bazându-se pe

documente care justifică dreptul său de deducere a TVA în a căror posesie se afla la momentul depunerii declarației sale privind această taxă sau după descoperirea unei erori de înregistrare care modifică cuantumul TVA care trebuie rambursat;

- ✓ statele membre trebuie să recurgă, conform principiului proporționalității, la mijloace care, deși permit să se atingă în mod eficient obiectivul vizat de reglementarea națională, aduc cât mai puțin atingere principiilor stabilite prin legislația Uniunii, cum ar fi principiul fundamental al dreptului de deducere a TVA;

Notă: Trimitere la decizia în cazul C-25/07 Sosnowska, punctul 23.

- ✓ având în vedere importanța dreptului de deducere în sistemul comun al TVA, sancțiunea constând într-un refuz absolut al dreptului de deducere este disproporționată în cazul în care nu ar fi dovedită nicio fraudă și nicio atingere adusă bugetului statului;

Notă: Trimitere la decizia în cazul C-284/11, EMS-Bulgaria Transport, punctul 70.

- ✓ dosarul prezentat Curții nu indică un risc de fraudă sau de atingere adusă bugetului statului;

- ✓ trebuie înlăturat argumentul guvernului român potrivit căruia reglementarea în discuție în litigiul principal, justificată de principiul unicității inspecției fiscale, ar decurge din principiul securității juridice;

motivare
decizie

- ✓ un regim național de inspecție fiscală precum cel în discuție în litigiul principal, care nu permite unei persoane impozabile să își corecteze declarația privind TVA, în condițiile în care prevede o astfel de corectare atunci când este efectuată în executarea unui act al unei autorități fiscale, precum și o posibilitate a autorităților fiscale care dispun de informații noi de a efectua o nouă inspecție, nu urmărește garantarea drepturilor contribuabililor și nu rezultă că servește la aplicarea principiului securității juridice. În realitate, un astfel de regim, însoțit de excepțiile menționate, acționează în principal pentru eficacitatea inspecțiilor fiscale și a funcționării administrației naționale;

- ✓ din Hotărârea în cazul C-424/12, Fatorie, punctul 51 rezultă că o persoană impozabilă nu poate invoca, în termenul de decădere, principiul securității juridice pentru a se opune revocării de către organele fiscale a unei decizii prin care acestea au recunoscut persoanei impozabile un drept de deducere a TVA, solicitându-i, în urma unei noi inspecții, această taxă și majorări de întârziere. Din această hotărâre rezultă că autoritățile fiscale pot invoca, în termenul de decădere, același principiu pentru a se opune corectării de către persoana impozabilă a unei declarații privind TVA aferente unei perioade care a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale.

La această dată, precizările din Cauza C-81/17 în procedura Zabrus cu privire la corectarea după inspecția fiscală a unei erori materiale din decontul de TVA nu sunt transpuse în legislația fiscală națională privind TVA!

Această lucrare poate fi vizualizată și online



www.rsonline.ro

Consilier
actualizat online periodic



Informația legislativă din acest Consilier este certificată de către specialiștii Regiei Autonome a Monitorului Oficial

GHID COMPLET

Salarizare
ReviSal
Contribuții sociale



RENTROP & STRATON
Digital



www.rs.ro

transportul între localitatea în care angajații își au reședința și localitatea unde se află locul de muncă al acestora, pentru situațiile în care nu se asigură locuință sau nu se suportă contravaloarea chiriei, conform legii.

În ceea ce privește contribuțiile sociale, art. 142 lit. f) din Codul fiscal stabilește că nu se cuprinde în baza lunară de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale contravaloarea cheltuielilor de deplasare pentru transportul între localitatea în care angajații își au reședința și localitatea unde se află locul de muncă al acestora, pentru situațiile în care nu se asigură locuință sau nu se suportă contravaloarea chiriei, conform legii.

locuință

Astfel, dacă salariații au reședința în altă localitate decât aceea în care au locul de muncă, angajatorul poate suporta contravaloarea transportului dacă nu le asigură locuință sau nu suportă contravaloarea chiriei. Contravaloarea transportului suportată de angajator nu intră în baza de calcul al impozitului și al contribuțiilor sociale. În acest caz, nu este necesară reglementarea în contractul de muncă.

g) Contribuțiile la un fond de pensii facultativ

Contribuțiile la un fond de pensii facultative potrivit Legii nr. 204/2006, cu modificările și completările ulterioare, și cele reprezentând contribuții la scheme de pensii facultative, calificate astfel în conformitate cu legislația privind pensiile facultative de către Autoritatea de Supraveghere Financiară, administrate de către entități autorizate stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European, suportate de angajator pentru angajații proprii, în limita a 400 euro anual pentru fiecare persoană nu sunt venituri impozabile și nu intră în baza de calcul al contribuțiilor sociale.

pensie
facultativă

h) Primele de asigurare voluntară de sănătate

Primele de asigurare voluntară de sănătate suportate de angajator pentru angajații proprii, în limita a 400 euro anual pentru fiecare persoană nu sunt venituri impozabile și nu intră în baza de calcul al contribuțiilor sociale.

asigurare de
sănătate

ATENȚIE!

Primele suportate de angajator pentru alte tipuri de asigurări care nu sunt obligatorii, cum sunt, spre exemplu, asigurările de viață, nu sunt scutite de la plata contribuțiilor sociale și a impozitului pe venit.

i) Cheltuieli pentru pregătirea profesională

Cheltuielile efectuate de angajatori pentru pregătirea profesională și perfecționarea angajaților, pregătire legată de activitatea desfășurată de persoanele respective pentru angajator/plătitor.

I.1.1.3. Venituri salariale scutite de la plata impozitului pe venit

Scutirile de la plata impozitului pe veniturile salariale sunt reglementate de art. 60 din Codul fiscal.

Persoanele scutite de la plata impozitului pe veniturile salariale sunt:

1. persoanele fizice cu handicap grav sau accentuat pentru veniturile din salarii și cele asimilate salariilor;
2. persoanele fizice, pentru veniturile realizate din venituri din salarii și asimilate salariilor ca urmare a desfășurării activității de creare de programe pentru calculator;
3. persoanele fizice, pentru veniturile realizate din salarii și asimilate salariilor, ca urmare a desfășurării activității de cercetare-dezvoltare aplicativă și/sau de dezvoltare tehnologică;
4. persoanele fizice, pentru veniturile realizate din salarii și asimilate salariilor, ca urmare a desfășurării activității pe bază de contract individual de muncă încheiat pe o perioadă de 12 luni, cu persoane juridice române care desfășoară activități sezoniere dintre cele prevăzute la art. 1 al Legii nr. 170/2016 privind impozitul specific unor activități, în cursul unui an;
5. persoanele fizice, pentru veniturile realizate din salarii și asimilate salariilor în cazul angajatorilor din domeniul construcțiilor

1. Salariații cu handicap grav sau accentuat

Sunt scutiți de la plata veniturilor salariale atât salariații încadrați în grad de handicap grav sau accentuat, cât și alte persoane care realizează venituri asimilate salariilor cum sunt directorii și administratorii încadrați în grad de handicap grav sau accentuat.

În vederea acordării scutirii, salariații precum și persoanele care realizează venituri asimilate salariilor cum sunt administratorii și directorii au obligația de a depune la angajator/plătitorul de venituri documentele care atestă încadrarea în gradul de handicap grav sau accentuat.

Documentele vor fi prezentate în original și în copie, iar angajatorul/plătitorul de venituri va păstra copia după ce verifică conformitatea cu originalul.

Alături de salariați și de persoanele care realizează venituri asimilate salariilor sunt scutite de la plata impozitului pe venit, persoanele fizice cu handicap grav sau accentuat, pentru veniturile realizate din: activități independente, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere; pensii; activități agricole, silvicultură și piscicultură.

2. Programatorii

Conform prevederilor Codului fiscal, persoanele fizice sunt scutite de la plata impozitului pe venit pentru veniturile realizate din venituri din salarii și asimilate salariilor, ca urmare a desfășurării activității de creare de programe pentru calculator.

Încadrarea în activitatea de creare de programe pentru calculator se face prin ordin comun al ministrului muncii, familiei, protecției sociale și persoanelor vârstnice, al ministrului pentru societatea informațională, al ministrului educației și cercetării științifice și al ministrului finanțelor publice.

**administratorii/
directorii**

Prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 2.326/2.855/2017 privind stabilirea procedurii de acordare a facilității fiscale prevăzute la art. 60 pct. 3 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal au fost reglementate următoarele reguli privind acordarea scutirii în cazul cercetătorilor:

- Scutirea de impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor se acordă lunar, în limita cheltuielilor de personal alocate în bugetul proiectului de cercetare-dezvoltare și inovare.
- În cazul în care în bugetul alocat proiectului de cercetare-dezvoltare și inovare sunt cuprinse și sume reprezentând indemnizații de concedii de odihnă, veniturile respective sunt scutite de la plata impozitului pe venit.
- Scutirea de impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor se acordă chiar și în cazul nerealizării obiectivelor proiectului de cercetare-dezvoltare și de inovare.
- Scutirea de impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor se acordă chiar și în cazul nerealizării obiectivelor proiectului de cercetare-dezvoltare și de inovare.
- Scutirea de impozit pe veniturile din salarii și asimilate salariilor se acordă lunar, în limita cheltuielilor de personal alocate în bugetul proiectului de cercetare-dezvoltare și inovare.
- Scutirea se aplică și în cazul salariaților detașați.

4. Activități sezoniere

Scutirea de la plata impozitului pe venit se acordă persoanelor fizice ca urmare a desfășurării activității pe bază de contract individual de muncă încheiat pe o perioadă de 12 luni de către angajatorul care desfășoară activități cu caracter sezonier în cursul unui an, corespunzătoare următoarelor coduri CAEN:

- 5510 „Hoteluri și alte facilități de cazare similare”,
- 5520 „Facilități de cazare pentru vacanțe și perioade de scurtă durată”,
- 5530 „Parcuri pentru rulote, campinguri și tabere”,
- 5590 „Alte servicii de cazare”,
- 5610 „Restaurante”,
- 5621 „Activități de alimentație (catering) pentru evenimente”,
- 5629 „Alte servicii de alimentație n.c.a.”,
- 5630 „Baruri și alte activități de servire a băuturilor”.

Calculul contribuției la sistemul de sănătate pentru salariații scutiți de la plata impozitului pe venit

Conform art. III alin. (1) din O.U.G. nr. 3/2018, dispozițiile cuprinse în art. I referitoare la calculul contribuției la sistemul de sănătate pentru persoanele scutite de la plata impozitului pe venit au fost aplicabile veniturilor din salarii și asimilate salariilor realizate de aceste persoane în anul 2018.

Având în vedere aplicabilitatea limitată la anul 2018, dispozițiile O.U.G. nr. 3/2018 privind calculul contribuției la sistemul de sănătate în cazul veniturilor din salarii și asimilate salariilor realizate de persoanele scutite de la plata impozitului pe venit nu se mai aplică începând cu luna ianuarie a anului 2019.

5. Construcții

Conform art. 60 pct. 5 din Codul fiscal sunt scutite de la plata impozitului pe venit persoanele fizice, pentru veniturile realizate din salarii și asimilate salariilor prevăzute

la art. 76 alin. (1)-(3), în perioada 1 ianuarie 2019 – 31 decembrie 2028 inclusiv, pentru care sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) angajatorii desfășoară activități în sectorul construcții care cuprind:

(I) activitatea de construcții definită la codul CAEN 41.42.43 – secțiunea F – Construcții;

(II) domeniile de producere a materialelor de construcții, definite de următoarele coduri CAEN:

- 2312 – Prelucrarea și fasonarea sticlei plate;
- 2331 – Fabricarea plăcilor și a dalelor din ceramică;
- 2332 – Fabricarea cărămizilor, țiglelor și a altor produse pentru construcții din argilă arsă;
- 2361 – Fabricarea produselor din beton pentru construcții;
- 2362 – Fabricarea produselor din ipsos pentru construcții;
- 2363 – Fabricarea betonului;
- 2364 – Fabricarea mortarului;
- 2369 – Fabricarea altor articole din beton, ciment și ipsos;
- 2370 – Tăierea, fasonarea și finisarea pietrei;
- 2223 – Fabricarea articolelor din material plastic pentru construcții;
- 1623 – Fabricarea altor elemente de dulgherie și tâmplărie pentru construcții;
- 2512 – Fabricarea de uși și ferestre din metal;
- 2511 – Fabricarea de construcții metalice și părți componente ale structurilor metalice;
- 0811 – Extracția pietrei ornamentale și a pietrei pentru construcții, extracția pietrei calcaroase, ghipsului, cretei și a ardeziei;
- 0812 – Extracția pietrișului și a nisipului;
- 711 – Activități de arhitectură, inginerie și servicii de consultanță tehnică;

b) angajatorii realizează cifră de afaceri din activitățile menționate la lit. a) în limita a cel puțin 80% din cifra de afaceri totală, calculată cumulativ de la începutul anului, inclusiv luna în care aplică scutirea;

c) veniturile brute lunare din salarii și asimilate salariilor prevăzute la art. 76 alin. (1)– (3), realizate de persoanele fizice pentru care se aplică scutirea, sunt cuprinse între 3.000 și 30.000 lei lunar inclusiv și sunt realizate în baza contractului individual de muncă;

d) scutirea se aplică potrivit instrucțiunilor la ordinul comun al ministrului finanțelor publice, al ministrului muncii, familiei, protecției sociale și persoanelor vârstnice și al ministrului sănătății, prevăzut la art. 147 alin. (17), iar Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate reprezintă declarație pe propria răspundere pentru îndeplinirea condițiilor de aplicare a scutirii.

a) Condiția codului CAEN

Beneficiază de scutire angajatorii care desfășoară activitate corespunzătoare codurilor CAEN mai sus menționate indiferent dacă activitatea este principală sau secundară.

În ceea ce privește condiția codului CAEN menționăm că nu are relevanță dacă obiectul de activitate al societății este principal sau secundar.

b) Condiția cifrei de afaceri

Instrucțiuni cu privire la aplicarea condiției privind cifra de afaceri au fost publicate

III.4. Declararea veniturilor

III.4.1. Declarația 112

III.4.1.1. Reglementare legală

Formularul 112 – Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate – este reglementat prin următoarele acte normative:

- Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 611/138/127/2019 pentru aprobarea modelului, conținutului, modalității de depunere și de gestionare a „Declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența“;
- Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 227/2015;
- Codul de procedură fiscală, aprobat prin Legea nr. 207/2015.

III.4.1.2. Persoane care au obligația depunerii formularului 112

Declarația se completează de către persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori precum și de către alți plătitori:

- Plătitorii veniturilor administratorilor;
- Plătitorii veniturilor directorilor;
- Plătitorii veniturilor cenzorilor;
- Plătitorii veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală;
- Plătitorii veniturilor din arendarea bunurilor agricole;
- Organizațiile fără scop patrimonial în calitate de plătitori ai veniturilor din contracte de mandat;
- Asociațiile de proprietari în calitate de plătitori ai veniturilor din contracte de mandat;
- Plătitorii veniturilor din activități independente realizate în baza contractelor de activitate sportivă;
- Plătitorii veniturilor zilierilor.

III.4.1.3. Tipuri de asigurat

Nomenclatorul Tip asigurat cuprinde următoarele tipuri de asigurați:

Nr. crt.	Tip asigurat	Contribuții sociale aferente tipului de asigurat		
		CAS	CASS	CAM
1.	Salariat fără studii superioare, cu studii superioare și vechime sub 1 an sau salariat care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor ale căror coduri CAEN nu se regăsesc la art. 60 pct. 5 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (Codul fiscal)	Da	Da	Da
1.1.	Salariat cu studii superioare și vechime peste 1 an, inclusiv cel care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor ale căror coduri CAEN nu se regăsesc la art. 60 pct. 5 din Codul fiscal	Da	Da	Da

1.2.	Salariat care își desfășoară activitatea în domeniul construcțiilor ale căror coduri CAEN se regăsesc la art. 60 pct. 5 din Codul fiscal	Da, în cotă de 21,25% sau 25%, în funcție de îndeplinirea sau neîndeplinirea condițiilor prevăzute la art. 60 pct. 5 din Codul fiscal	Nu	Da, în cotă de 0,3375%
1.3.	Personalul român trimis în misiune permanentă în străinătate, inclusiv categoriile de personal trimise în misiune temporară sau permanentă în străinătate prevăzute prin hotărâre a Guvernului	Da	Da	Da
2.	Salariat militar, inclusiv personal militar, polițiști și funcționari publici cu statut special din sistemul administrației penitenciare, la trecerea în rezervă sau direct în retragere, respectiv la încetarea raporturilor de serviciu, care îndeplinesc condițiile pentru pensionare, precum și cei care nu îndeplinesc condițiile pentru pensionare, din domeniul apărării naționale, ordinii publice și securității naționale, conform art. 157 alin. (1) lit. r) și s) din Codul fiscal	Nu	Da	Da
3.	Alte categorii de persoane fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor			
	3.1. Persoane fizice care ocupă funcții de demnitate publică, stabilite potrivit legii	Da	Da	Da
	3.2. Consilierii locali, consilierii județeni și ai municipiului București	Da	Da	Da
	3.3. Persoane fizice alese în cadrul persoanelor juridice, fără scop patrimonial, respectiv persoanele alese în consiliul de administrație/ comitetul director/consiliul superior, comitetul executiv/biroul permanent, comisia de disciplină și altele asemenea	Da	Da	Da
	3.4. Directori cu contract de mandat, membri ai directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii, manageri, în baza contractului de management prevăzut de lege	Da	Da	Da
	3.5. Administratori ai societăților și manageri cu contract de management, care primesc sume din profitul unității, potrivit legii sau actului constitutiv, după caz	Da	Da	Da
	3.6. Salariați care primesc sume pentru participarea la profit, potrivit legii, cu excepția sumelor care se acordă ulterior încetării contractului individual de muncă	Da	Da	Da
	3.7. Persoane fizice care încasează indemnizații lunare plătite conform legii de angajatori pe	Nu	Da	Nu

	perioada de neconcurență, stabilite conform contractului individual de muncă			
	3.8. Persoane fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor și nu se mai regăsesc în raporturi juridice cu persoanele fizice și juridice care au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora, dar încasează venituri ca urmare a faptului că au avut încheiate raporturi juridice și respectivele venituri se acordă, potrivit legii, ulterior sau la data încetării raporturilor juridice	Da	Da	Da
	3.9. Persoane fizice care au raportul de muncă suspendat, ca urmare a faptului că se află în incapacitate temporară de muncă și beneficiază de indemnizație de asigurări sociale de sănătate, suportată de angajator	Da	Nu	Da
	3.10. Persoane fizice care au raportul de muncă suspendat, ca urmare a faptului că se află în incapacitate temporară de muncă și beneficiază de indemnizație de asigurări sociale de sănătate, suportată din FNUASS	Da	Nu	Nu
	3.11. Persoane fizice care au raportul de muncă suspendat, ca urmare a faptului că se află în incapacitate temporară de muncă și beneficiază de indemnizație din fondul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale, ca urmare a unui accident de muncă	Nu	Nu	Nu
	3.12. Persoane fizice care au raportul de muncă suspendat, ca urmare a faptului că se află în incapacitate temporară de muncă în urma unui accident de muncă sau unei boli profesionale și beneficiază de indemnizație suportată de angajator	Nu	Nu	Da
	3.13. Persoane fizice care realizează venituri aferente perioadei în care raporturile de muncă sau de serviciu sunt suspendate potrivit legii, altele decât cele aferente perioadei de incapacitate temporară de muncă cauzată de boli obișnuite ori de accidente în afara muncii și perioadei de incapacitate temporară de muncă în cazul accidentului de muncă sau al bolii profesionale, în care plata indemnizației se suportă de unitate, conform legii	Da	Da	Da
	3.14. Reprezentanți în organisme tripartite, potrivit legii	Da	Da	Nu
4.	Membri ai comisiei de cenzori sau comitetului de audit, precum și membri în consilii, comisii, comitete și altele asemenea: președinții asociațiilor de proprietari sau alte persoane care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat în cadrul asociațiilor de proprietari	Da	Da	Nu

5.	Persoane fizice disponibilizate care beneficiază de plăți compensatorii acordate în baza contractului colectiv sau individual de muncă, suportate din fondul de salarii	Da	Da	Nu
6.	Administratorii societăților, companiilor/ societăților naționale și regiilor autonome, desemnați/ numiți în condițiile legii, precum și reprezentanții în adunarea generală a acționarilor și în consiliul de administrație Administratorii, membrii consiliului de administrație, consiliului de supraveghere și comitetului consultativ, precum și reprezentanții statului sau reprezentanții membrilor consiliului de administrație, fie în adunarea generală a acționarilor, fie în consiliul de administrație, după caz	Da	Da	Da
7.	Persoane fizice care realizează venituri din activități dependente potrivit legii, ca urmare a reîncadrării activității	Da	Da	Da
8.	Persoane fizice care realizează venituri din activități dependente, asigurate în sistemele proprii de asigurări sociale și care nu au obligația asigurării în sistemul public de pensii potrivit legii	Nu	Da	Da
9.	Persoanele fizice care desfășoară activități necalificate cu caracter ocazional (zilieri), potrivit Legii nr. 52/2011 privind exercitarea unor activități cu caracter ocazional desfășurate de zilieri, republicată, cu modificările și completările ulterioare	Da	Nu	Nu

III.4.1.4. Termenul de depunere a declarației 112

Declarația se depune lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile din salarii.

Prin excepție, anumite categorii de angajatori pot depune declarație trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului dacă nu au optat pentru depunerea lunară a declarației.

În această categorie se includ:

- asociații, fundații sau alte entități fără scop patrimonial, persoane juridice;
- persoanele juridice plătitoare de impozit pe profit care, în anul anterior, au înregistrat venituri totale de până la 100.000 euro și au avut un număr mediu de până la 3 salariați exclusiv;
- persoanele juridice plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor care, în anul anterior, au avut un număr mediu de până la 3 salariați exclusiv;
- persoanele fizice autorizate și întreprinderile individuale, precum și persoanele fizice care exercită profesii liberale și asocierile fără personalitate juridică constituite între persoane fizice, persoanele fizice care dețin capacitatea de a încheia contracte individuale de muncă în calitate de angajator, care au, potrivit legii, personal angajat pe bază de contract individual de muncă.