

# Taxe și Impozite

pentru

# Contabili

# Consilier

- ✓ Accize
- ✓ Amortizare
- ✓ Contribuții sociale
- ✓ Control fiscal
- ✓ Fonduri speciale
- ✓ Dividende
- ✓ Impozite și taxe locale
- ✓ Impozit pe profit
- ✓ Leasing
- ✓ Nerezidenți
- ✓ Plata impozitelor
- ✓ Impozit pe salarii
- ✓ Impozit pe venit
- ✓ TVA



**RENTROP & STRATON**  
Taxe și Impozite **Informații specializate**

## MODIFICĂRI ȘI COMPLETĂRI ALE LEGISLAȚIEI FISCALE PRIVIND TVA

Prin O.G. nr. 16 din 30 iulie 2013, publicată în M.Of. nr. 490 din 2 august 2013, au fost aduse unele modificări la Titlul VI „Taxa pe valoarea adăugată”, din Codul fiscal.

Au fost afectate următoarele articole:

- ✓ art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal;
- ✓ art. 140 Cotele;
- ✓ art. 150 Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România;
- ✓ art. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA;
- ✓ art. 155 Facturarea;
- ✓ art. 160 Măsuri de simplificare.

articole  
modificate

Pe scurt, modificările se referă la:

- **art. 11 „Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal”:**  
**alin. (1<sup>1</sup>)**

Pentru suma TVA deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada în care a avut codul de TVA anulat datorită declarării ca inactivă, conform art. 78<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, persoana impozabilă are drept de deducere. În acest scop, pe bază de inventariere efectuată în momentul înregistrării, exercită dreptul de deducere prin ajustare a sumei TVA deductibile în favoarea sa, prin înscrierea în primul decont de taxă depus după înregistrarea în scopuri de TVA, sau într-un decont ulterior, a taxei aferente:

- bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate;
- activelor corporale fixe care nu sunt de natura bunurilor de capital. Ajustarea se efectuează la valoarea rămasă neamortizată la momentul înregistrării;
- bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat;
- activelor corporale fixe în curs de execuție;
- achizițiilor de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, dar numai dacă:
  - exigibilitatea a intervenit, conform art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. a) și b), înainte de data înregistrării;
  - faptul generator de taxă (livrarea, prestarea) are loc după data înregistrării.

persoană  
inactivă/  
cod TVA  
anulat

### alin. (1<sup>2</sup>)

Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la furnizori/prestatori declarați inactivi, conform înscrierii în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați în baza art. 78<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003, republicată, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția următoarelor două situații:

- achiziția bunurilor are loc în cadrul procedurii de executare silită;

excepții  
nedeductibilitate

- achiziția de bunuri/servicii se efectuează de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului conform Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței.

#### alin. (1<sup>3</sup>)

Pentru suma TVA deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada în care a avut codul de TVA anulat conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) – e), persoana impozabilă are drept de deducere. În acest scop, pe bază de inventariere efectuată în momentul înregistrării, exercită dreptul de deducere prin ajustarea sumei TVA deductibile în favoarea sa, prin înscrierea în primul decont de taxă depus după înregistrarea în scopuri de TVA, sau într-un decont ulterior, taxa aferentă:

deductibilitate  
TVA prin  
ajustare

- bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate;
- activelor corporale fixe care nu sunt de natura bunurilor de capital. Ajustarea se efectuează la valoarea rămasă neamortizată la momentul înregistrării;
- bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat;
- activelor corporale fixe în curs de execuție;
- achizițiilor de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, dar numai dacă:
  - exigibilitatea a intervenit, conform art. 134<sup>2</sup> alin. (2) lit. a) și b), înainte de data înregistrării;
  - faptul generator de taxă (livrarea, prestarea) are loc după data înregistrării.

#### alin. (1<sup>4</sup>)

Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la furnizori/prestatori cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA, conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b) – e), nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția următoarelor două situații:

excepții  
nedeductibilitate

- achiziția bunurilor are loc în cadrul procedurii de executare silită;
- achiziția de bunuri/servicii se efectuează de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului conform Legii nr. 85/2006 privind procedura insolvenței.

#### ➤ art. 140 „Cotele”:

Se extinde lista bunurilor pentru care se aplică cota redusă de 9%. Aceste bunuri sunt:

cotă redusă 9%

- toate sortimentele de pâine și următoarele specialități de panificație: cornuri, chifle, batoane, covrigi, minibaghetete, franzeluțe și împletituri, care se încadrează în grupa produse de brutărie la codul CAEN/CPSA 1071;
- făină albă de grâu, făină semialbă de grâu, făină neagră de grâu și făină de seară, care se încadrează la codul CAEN/CPSA 1061;
- triticum spelta, grâu comun și meslin, care se încadrează la codul NC 1001 99 00, și seară, care se încadrează la codul NC 1002 90 00, prevăzute în anexa I la Regulamentul (CEE) nr. 2.658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful Vamal Comun, prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 927/2012 al Comisiei din 9 octombrie 2012.

#### ➤ art. 150 „Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România”:

Persoana înregistrată conform art. 153 sau 153<sup>1</sup> datorează TVA pentru achiziția produselor de la art. 132 alin. (1) lit. e) sau f) (energie electrică și gaze naturale) în

situația în care livrarea bunurilor respective se efectuează de o persoană impozabilă care nu este stabilită în România sau nu este considerată a fi stabilită pentru respectivele livrări de bunuri pe teritoriul României conform prevederilor art. 125<sup>1</sup> alin. (2).

➤ **art. 153 „Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA”:**

Noutatea constă în faptul că anularea înregistrării persoanei în scopuri de TVA în cazul societăților reglementate de Legea nr. 31/1990, republicată, se dispune numai în situația în care au înscris în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit. a) din O.G. nr. 75/2001, republicată, privind asociații majoritari sau asociatul unic.

Dacă asociații din cauza cărora s-a dispus anularea înregistrării în scopuri de TVA nu sunt majoritari la momentul solicitării reînregistrării, persoana impozabilă poate solicita reînregistrarea chiar dacă nu a încetat situația care a condus la anularea înregistrării conform alin. (9) lit. c).

**anularea  
înregistrării  
în scopuri  
de TVA**

S-au exclus următoarele prevederi cu privire la consecințele nedepunerii niciunui decont de taxă de către persoana impozabilă care are ca perioadă fiscală luna sau trimestrul:

- după prima abatere prevăzută la alin. (9) lit. d), persoana impozabilă va fi înregistrată în scopuri de TVA după o perioadă de 3 luni de la anularea înregistrării, dar numai dacă îndeplinesc toate condițiile legale;
- dacă abaterea se repetă după reînregistrarea persoanei impozabile, organul fiscal competent va anula codul de înregistrare în scopuri de TVA și nu va aproba eventuale cereri ulterioare de reînregistrare în scopuri de TVA.

**nedepunere  
decont**

S-au exclus următoarele prevederi cu privire la consecințele neefectuării de operațiuni (livrări de bunuri/prestări de servicii, achiziții de bunuri/servicii) raportate prin deconturile de TVA depuse pentru 6 luni consecutive în cursul unui semestru calendaristic, dacă perioada fiscală este luna calendaristică, și pentru două perioade fiscale consecutive în cursul unui semestru calendaristic, dacă perioada fiscală este trimestrul calendaristic:

- dacă persoana impozabilă nu depune o cerere de înregistrare în scopuri de TVA în maximum 180 de zile de la data anulării, organul fiscal competent nu va aproba eventuale cereri ulterioare de reînregistrare în scopuri de TVA. Acest drept este reglementat doar pentru persoana impozabilă care are sediul activității economice în afara României și care trebuie sau optează să se înregistreze în scopuri de TVA în România, direct, printr-un reprezentant fiscal ori printr-un sediu fix.

**neefectuare  
operațiuni  
raportate**

S-a stabilit momentul în care anularea înregistrării în scopuri de TVA produce efectele de la art. 11:

- la furnizor/prestator, efectele prevăzute la art. 11 alin. (1<sup>1</sup>) și (1<sup>3</sup>), de la data prevăzută la art. 153 alin. (9);
- la beneficiar, efectele prevăzute la art. 11 alin. (1<sup>2</sup>) și alin. (1<sup>4</sup>) din ziua următoare datei operării anulării înregistrării furnizorului/prestatorului în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 153, a fost anulată.

**momentul  
anulării**

O altă noutate se referă la erorile de înregistrare sau de anulare eronată a înregistrării în scopuri de TVA. Astfel, dacă înregistrarea în scopuri de TVA se efectuează

dintr-o eroare, înregistrarea se anulează din oficiu sau la cererea persoanei impozabile, începând cu data înscrisă în decizia de îndreptare a erorii. Pe perioada cuprinsă între data înregistrării și data anulării înregistrării în scopuri de TVA se procedează astfel:

aplicare regim  
special de  
scutire

- persoana impozabilă care a fost înregistrată eronat în scopuri de TVA acționează în calitate de persoană înregistrată în scopuri de TVA, caz în care beneficiarii acesteia exercită dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate în limitele și în condițiile prevăzute la art. 145 – 147<sup>1</sup>;
- dacă eroarea s-a produs din cauza organului fiscal, persoana impozabilă poate aplica regimul special de scutire pentru întreprinderile mici prevăzute la art. 152.

Dacă s-a anulat, eronat, codul de înregistrare în scopuri de TVA, înregistrarea se va efectua din oficiu sau la cererea persoanei impozabile. Pe perioada cuprinsă între data anulării și data înregistrării în scopuri de TVA, persoana impozabilă își păstrează calitatea de persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, motiv pentru care:

- își menține data înregistrării în scopuri de TVA anterioară;
- beneficiarii își exercită dreptul de deducere a TVA aferente achizițiilor efectuate pe aceeași perioadă în limitele și în condițiile prevăzute la art. 145 – 147<sup>1</sup>, considerându-se că achizițiile au fost efectuate de la o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform art. 153.

➤ **art. 155 „Facturarea”:**

obligații  
stocare

În cazul facturilor stocate prin mijloace electronice, s-a eliminat obligația persoanei impozabile de stocare prin mijloace electronice a datelor ce garantează autenticitatea originii și integritatea conținutului facturilor, în conformitate cu alin. (24) și (25) din Codul fiscal.

➤ **art. 160 „Măsuri de simplificare”:**

Lista operațiunilor economice pentru care se aplică măsurile de simplificare prin taxare inversă s-a completat cu:

operațiuni  
taxare  
inversă

- livrarea de energie electrică către un comerciant persoană impozabilă. Pentru aplicarea acestui regim, furnizorul de energie electrică trebuie să obțină din partea cumpărătorului dovada că se încadrează în definiția prevăzută la art. 132 alin. (1) lit. e), respectiv prin punerea la dispoziție a două documente:
  1. licența de furnizare a energiei electrice, eliberată de Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei Electrice, care atestă calitatea de comerciant de energie electrică a cumpărătorului;
  2. declarația pe propria răspundere din care să rezulte următoarele:
    - activitatea sa principală, în ceea ce privește cumpărările de energie electrică, o reprezintă revânzarea acesteia;
    - consumul său propriu din energia electrică cumpărată este neglijabil;
- transferul de certificate verzi definite la art. 2 lit. h) din Legea nr. 220/2008 pentru stabilirea sistemului de promovare a producerii energiei din surse regenerabile de energie, republicată.

● Spre deosebire de modificările intervenite la art. 11, art. 150 și art. 155 care au intrat în vigoare de la data de 5 august 2013, modificările de la art. 140 privind cota redusă și art. 160 privind măsurile de simplificare au intrat în vigoare începând cu data de 1 septembrie 2013.

## P 1 PLĂTITORII DE IMPOZIT PE PROFIT

### 1.1 CATEGORII DE PLĂTITORI

Sunteți plătitor de impozit pe profit dacă vă aflați în unul din următoarele cazuri:

**1. Sunteți persoană juridică română și obțineți profit atât din țară, cât și din străinătate.**

Intră în categoria persoanelor juridice române:

- companiile naționale;
- societățile naționale;
- regiile autonome, indiferent de subordonare;
- societățile comerciale, indiferent de forma juridică de organizare și de forma de proprietate, inclusiv cele cu participare cu capital străin sau cu capital integral străin;
- societățile agricole și alte forme de asociere agricolă cu personalitate juridică;
- organizațiile cooperatiste;
- instituțiile financiare și instituțiile de credit;
- fundațiile, asociațiile, organizațiile;
- orice altă entitate care are statutul legal de persoană juridică constituită sub legislația română.

persoane  
juridice  
române

În cazul persoanelor juridice române care dețin participații în capitalul altor societăți comerciale și care întocmesc situații financiare consolidate, calculul și plata impozitului pe profit se face la nivelul fiecărei persoane juridice din grup.

**2. Sunteți persoană juridică străină și vă desfășurați activitatea prin intermediul unui sediu permanent în România.**

Persoanele juridice străine, cum sunt: companiile, fundațiile, asociațiile, organizațiile și orice entități similare, înființate și organizate în conformitate cu legislația unei alte țări, devin plătitori de impozit pe profit atunci când își desfășoară activitatea, integral sau parțial, prin intermediul unui sediu permanent în România, de la începutul activității sediului.

Potrivit dispozițiilor Titlului I din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, sediul permanent este un loc prin intermediul căruia se desfășoară, integral sau parțial, activitatea unui nerezident, fie direct fie printr-un agent dependent.

**Sediul permanent** include: un birou, inclusiv de conducere, o sucursală, o agenție, o fabrică, un magazin, un atelier, o mină, un loc de extracție a gazelor și petrolului sau orice alt loc din care se extrag resurse naturale.

sediul  
permanent

● Sediul permanent nu include: folosirea de spații pentru depozitare sau distribuire de mărfuri și bunuri aparținând unei activități, menținerea unor stocuri de mărfuri și bunuri aparținând unei activități, pentru distribuirea lor către o altă activitate și menținerea unui loc pentru colectarea de informații sau prestarea unor lucrări pregătitoare sau auxiliare.

condiții  
sediu  
permanent

Un nerezident este considerat că are un sediu permanent în România și în cazul în care activitățile sunt întreprinse în numele nerezidentului de către o persoană, alta decât un agent cu statut independent, dacă este întrunită una din următoarele condiții:

- persoana este autorizată să încheie contracte în România în numele nerezidentului;
- persoana menține în România un stoc de produse sau bunuri pe care le livrează în numele nerezidentului.

X Un nerezident nu se consideră că are un sediu permanent în România dacă doar desfășoară activitate prin intermediul unui broker, agent, comisionar general sau al altui agent intermediar care are un statut independent, în cazul în care această activitate este activitatea obișnuită a agentului.

bază  
fixă

Sediul permanent al unei persoane fizice este considerat a fi bază fixă. Pentru veniturile brute realizate în România, persoanele juridice străine și persoanele fizice străine care nu desfășoară activități printr-un sediu permanent plătesc impozit prin reținere la sursă, conform prevederilor Titlului V din Codul fiscal.

**3. Sunteți partener într-o asocierie fără personalitate juridică cu o persoană juridică străină sau cu o persoană juridică română ori cu o persoană fizică română/nerezidentă, după caz.**

X Profitul cuvenit unei persoane fizice dintr-o asocierie în participațiune cu o persoană juridică română, determinat potrivit regulilor de calcul al impozitului pe profit este asimilat, în vederea impunerii la nivelul persoanei fizice, venitului brut din activități independente, din care se vor deduce contribuțiile obligatorii în vederea obținerii venitului net din activități independente.

obligatia  
de calcul,  
reținere  
și virare a  
impozitului  
pe profit

Obligația calculării, reținerii și virării impozitului pe profit, determinat conform metodologiei stabilite în legislația privind impozitul pe profit, revine în continuare persoanei juridice române. Impozitul reținut de persoana juridică în contul persoanei fizice pentru veniturile realizate dintr-o asocierie cu o persoană juridică română, care nu dă naștere unei persoane juridice, este considerată plată anticipată în contul impozitului anual pe venit.

În cazul unei asocieri fără personalitate juridică, veniturile și cheltuielile înregistrate se atribuie fiecărui asociat, corespunzător cotei de participare în asocierie. Orice asocierie fără personalitate juridică dintre persoane juridice străine, care-și desfășoară activitatea în România, trebuie să desemneze una din părți care să îndeplinească obligațiile ce-i revin fiecărui asociat.

Persoana desemnată este responsabilă pentru următoarele:

- a) înregistrarea asocierii la autoritatea fiscală competentă, înainte ca aceasta să înceapă să desfășoare activitate;

- b) conducerea evidențelor contabile ale asocierii;
- c) plata impozitului în numele asociaților;
- d) depunerea unei declarații fiscale trimestriale la autoritatea fiscală competentă, care să conțină informații cu privire la partea din veniturile și cheltuielile asocierii care este atribuibilă fiecărui asociat, precum și impozitul care a fost plătit la buget în numele fiecărui asociat;
- e) furnizarea de informații în scris către fiecare asociat cu privire la partea din veniturile și cheltuielile asocierii care îi este atribuibilă acestuia, precum și impozitul care a fost plătit la buget în numele acestui asociat.

**obligații  
persoană  
desemnată**

Într-o asocierie fără personalitate juridică cu o persoană juridică română, persoana juridică română trebuie să îndeplinească obligațiile ce-i revin fiecărui asociat. Pentru determinarea profitului impozabil, partea rezultată din veniturile și din cheltuielile asocierii se distribuie fiecărui asociat, prin decont, proporțional cu cotele menționate în contractul de asociere.

**distribuire  
venituri/  
cheltuieli**

#### **4. Sunteți persoană juridică străină și realizați venituri din sau în legătură cu proprietăți imobiliare situate în România sau din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română.**

Potrivit dispozițiilor Titlului I din Codul fiscal, prin proprietate imobiliară se înțelege:

- orice teren;
- orice clădire sau altă construcție ridicată sau încorporată într-un teren.

**proprietate  
imobiliară**

Veniturile din proprietăți imobiliare situate în România includ:

- veniturile din închirierea sau cedarea folosinței proprietății imobiliare situate în România;
- câștigul din vânzarea-cesionarea drepturilor de proprietate sau al oricăror drepturi legate de proprietatea imobiliară situată în România;
- câștigul din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică, dacă minimum 50% din valoarea mijloacelor fixe ale persoanei juridice sunt, fie direct, fie prin intermediul mai multor persoane juridice, proprietăți imobiliare situate în România;
- veniturile obținute din exploatarea resurselor naturale situate în România, inclusiv câștigul din vânzarea-cesionarea oricărui drept aferent acestor resurse naturale.

**venit din  
proprietăți  
imobiliare**

**Potrivit dispozițiilor art. 30 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, veniturile obținute de o persoană juridică nerezidentă din cedarea folosinței (închirierea) unui spațiu deținut în România intră în baza de impunere a profitului impozabil pe care aceasta are datoria să îl calculeze și să îl plătească.**

Conform prevederilor mai sus menționate, pentru veniturile obținute din proprietăți imobiliare situate în România sau din vânzarea – cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română, persoana juridică străină are obligația de a declara și a plăti impozit pe profit, potrivit dispozițiilor art. 34 și 35 din Codul fiscal.

Orice persoană juridică străină poate desemna un împuternicit pentru a îndeplini aceste obligații.

**declararea  
și plata  
impozitului**

Veniturile de această natură pot fi obținute:

- fie de la alte persoane juridice străine,
- fie de la persoane juridice române sau sediu permanent din România al unei persoane juridice străine.

calcul și  
plată  
trimestriale

**În primul caz**, persoana juridică străină are obligația calculării și plății impozitului pe profit, trimestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare trimestrului. Totodată, persoana juridică străină trebuie să depună Declarația anuală 101, cod 14.13.01.04, aprobată prin Opanaf nr. 878/2013, până la data de 25 martie a anului următor realizării de profit impozabil. Pentru îndeplinirea acestor obligații, persoana juridică străină poate desemna un reprezentant fiscal.

**În cel de al doilea caz**, persoana juridică română, respectiv sediul permanent din România al unei persoane juridice străine, sunt obligate să calculeze, să plătească și să depună declarația anuală de impozit pe profit în numele persoanei juridice străine.

**X** Pentru impozitele reținute la sursă de către persoana juridică română sau de sediul permanent din România al unei persoane juridice străine, acestea au obligația să depună o declarație la autoritatea fiscală din raza teritorială de competență, până la data de 28, respectiv 29 februarie, inclusiv, a anului următor celui pentru care s-a plătit impozitul.

declarație  
informativă

Formatul Declarației informative privind impozitul reținut și plătit pentru veniturile cu regim de reținere la sursă/venituri scutite, pe beneficiari de venit nerezidenți este prezentat în Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, Titlul V, art. 119, pct. 151.

**Exemplu:**

*Presupunem că o persoană juridică rezidentă în Grecia își vinde părțile sociale deținute la o societate din România unei alte persoane juridice, cu rezidența în Franța. Se pune întrebarea dacă persoana juridică rezidentă în Grecia este „contribuabil” potrivit dispozițiilor Titlului II din Codul fiscal și dacă este obligată la plata impozitului pe profit.*

*Pentru a stabili aceste lucruri facem apel la prevederile art. 30 alin. (1) și (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora persoanele juridice străine care obțin venituri din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare, deținute la o persoană juridică română, au obligația de a calcula, a declara și a plăti impozit pe profitul impozabil aferent acestor venituri (art. 34 și art. 35 din Cod).*

*De asemenea, conform prevederilor Normelor metodologice de aplicare a Titlului V (pct. 13 alin. (1)) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările ulterioare, nerezidentul beneficiar al veniturilor din România trebuie să justifice în România dreptul de a beneficia de prevederile convenției de evitare a dublei impuneri, încheiate între România și statul său de rezidență, prin prezentarea certificatului de rezidență fiscală eliberat de autoritatea competentă din țara respectivă.*

*Pe baza certificatului de rezidență fiscală, persoanei juridice din Grecia i se pot aplica prevederile articolului 14 „Câștiguri de capital” din Convenția încheiată între guvernul Republicii Socialiste România și guvernul Republicii Elene pentru evitarea dublei impuneri în materie de impozite pe venit și pe avere și pentru prevenirea evaziunii fiscale, ratificată prin Legea nr. 25 din 12 martie 1992.*

*Sunt de reținut și prevederile alin. (4) al art. 30 din Codul fiscal și cele ale pct. 89<sup>2</sup> din Normele metodologice, în cazul în care persoana juridică rezidentă în Franța nu are un sediu permanent în România.*

Numai în cazul în care persoana juridică rezidentă în Grecia nu prezintă certificatul de rezidență fiscală este obligată să plătească și să declare impozitul pe profit rezultat din tranzacție, direct sau prin reprezentantul fiscal desemnat. Dacă prezintă certificatul de rezidență fiscală, acestei persoane juridice străine rezidente în Grecia, care realizează venituri din cesionarea titlurilor de participare, nu-i revin obligațiile declarative prevăzute la art. 30 din Codul fiscal.

Chiar dacă persoana juridică rezidentă în Grecia nu are obligația să plătească impozit pe veniturile din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română, conform prevederilor din convenția de evitare a dublei impuneri, ea este obligată să se înregistreze fiscal conform prevederilor O.G. nr. 92/2003, republicată, cu modificările ulterioare.

Rezultă că, în cazul vânzării-cesionării titlurilor de participare deținute de o persoană juridică rezidentă în Grecia la o persoană juridică română unei persoane juridice rezidente în Franța (care nu are înregistrat un sediu permanent în România), nu se plătește și nu se declară impozit pentru veniturile de această natură dacă persoana juridică elenă prezintă certificatul de rezidență fiscală.

Cadrul legal aplicabil este Codul fiscal și Convenția de evitare a dublei impuneri:

- prevederile art. 7 alin. (1) pct. 31;
- dispozițiile art. 115 alin. (2) lit. b), potrivit cărora veniturile realizate de persoanele juridice străine din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română sunt reglementate de Titlul II din Codul fiscal;
- reglementările art. 30 privind impunerea veniturilor persoanelor juridice străine din vânzarea-cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română;
- prevederile art. 118 privind coroborarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale convențiilor de evitare a dublei impuneri. În acest sens se prevede că dacă persoana juridică străină prezintă certificatul de rezidență fiscală sau aceasta este rezidentă a unui stat cu care România are încheiat un tratat de evitare a dublei impuneri, cota de impozit care se aplică veniturilor impozabile obținute din România nu poate fi mai mare decât cea prevăzută în convenție;
- dispozițiile pct. 9<sup>o</sup> lit. c) din Normele metodologice de aplicare a Titlului V din Codul fiscal care stabilesc că în cazul tranzacțiilor dintre nerezidenți sunt aplicabile dispozițiile Titlului II cu privire la calculul impozitului, declarării și plății lui, numai în cazul în care nu există convenție de evitare a dublei impuneri încheiată cu statul de rezidență al beneficiarului venitului, nu este prezentat certificatul de rezidență fiscală sau în convenție se prevede că România are dreptul de impunere;
- reglementările art. 14 „Câștiguri din capital” din convenția de evitare a dublei impuneri potrivit cărora „câștigurile provenind din înstrăinarea oricăror bunuri, altele decât cele menționate la paragrafele 1 și 2, sunt impozabile numai în statul contractant al cărui rezident este cedentul”.

prevederi  
aplicabile

**5. Sunteți persoană juridică, înființată potrivit legislației europene, cu sediul social în România.**

## S.1. SALARII ȘI VENITURI LA FUNCȚIA DE BAZĂ

### 1.1. SALARII ÎN BAZA UNUI CONTRACT INDIVIDUAL DE MUNCĂ

Categoria de venituri din salarii cuprinde:

1. salariile realizate în baza unui contract individual de muncă;
2. veniturile asimilate salariilor în vederea impozitării;
3. avantajele în natură.

venituri  
din salarii

Potrivit art. 57 alin. (1), impozitul lunar pe veniturile din salarii reprezintă un impozit final și se determină aplicând o cotă de impozitare de 16% indiferent de cuantumul venitului brut.

#### Contractul individual de muncă și contractul colectiv de muncă

La baza plății salariului stă un contract individual de muncă. În temeiul contractului individual de muncă, o persoană fizică, denumită salariat, se obligă să presteze munca pentru și sub autoritatea unui angajator, persoană fizică sau juridică.

contractul  
de muncă

Drepturile și obligațiile legate de relațiile de muncă dintre angajator și salariat se stabilesc prin negociere, prin contractele colective de muncă și contractele individuale de muncă.

Negocierea salariului presupune nu numai stabilirea cuantumului acestuia, dar și a tuturor elementelor care fac parte din ceea ce tot mai frecvent se numește pachetul salarial (salariul de bază, avantaje în natură – acordarea unei mașini din patrimoniul afacerii, plata unor asigurări medicale, prime pentru diverse ocazii cum ar fi de Crăciun, de Paști, de 8 martie, de 1 iunie, tichete de masă, tichete cadou, repaus zilnic și săptămânal, concediu de odihnă anual, securitate și sănătate în muncă, formarea profesională, protecție în caz de concediere ș.a.).

pachet  
salarial

În orice relație de muncă intervin două părți:

- **angajatorul** – este orice persoană juridică sau fizică și orice altă entitate, la care își desfășoară activitatea una sau mai multe persoane fizice care prestează munca în schimbul unei plăți; angajatorul, care poate fi atât persoană fizică, cât și persoană juridică, poate angaja forță de muncă numai prin încheierea unui contract individual de muncă;

angajator

- **salariatul** – este persoana fizică care își desfășoară activitatea la un angajator în baza unui contract individual de muncă sau în baza unor legi speciale – în cazul personalului care lucrează în sectorul de apărare națională, ordine publică și siguranță națională –, în schimbul unei plăți sau remunerații.

salariat

- X** Dispozițiile pct. 2.1. al art. 7 alin. (1) din Codul fiscal introduse începând cu 1 iulie 2010 presupun reconsiderarea drept venituri dependente a veniturilor realizate, dacă este îndeplinit cel puțin unul dintre criteriile:
- beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit, respectiv organele de conducere ale plătitorului de venit, și respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi: atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru;
  - în prestarea activității, beneficiarul de venit folosește exclusiv baza materială a plătitorului de venit, respectiv spații cu înzestrare corespunzătoare, echipament special de lucru sau de protecție, unelte de muncă sau altele asemenea și contribuie cu prestația fizică sau cu capacitatea intelectuală, nu și cu capitalul propriu;
  - plătitorul de venit suportă în interesul desfășurării activității cheltuielile de deplasare ale beneficiarului de venit, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, precum și alte cheltuieli de această natură;
  - plătitorul de venit suportă indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă, în contul beneficiarului de venit.

### reconsiderare activitate

O activitate poate fi reconsiderată, potrivit criteriilor prevăzute la art. 7 alin. (1) pct. 2.1 din Codul fiscal, ca activitate dependentă, în cazul în care raportul juridic în baza căruia se desfășoară activitatea nu reflectă conținutul economic al acestuia.

Textul Normelor metodologice de aplicare a prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 2.1 și 2.2. din Codul fiscal vine să sintetizeze criteriile de reconsiderare fără să aducă în mod real precizări suplimentare sau explicații cu privire la modul de îndeplinire a acestor criterii. În fapt, aceste criterii sunt instrumente de reflectare reală a conținutului economic al unei activități.

- !**
- **Cerința fundamentală pentru a evita reconsiderarea activității nu constă în condiția firească de identitate între activitatea convenită în contract și serviciul menționat în factură. Prevederile art. 7 alin. (1) pct. 2.1 din Codul fiscal sunt cele care instituie criterii legale în baza cărora se constată incongruența dintre activitate și contract. Nu pot fi prezentate generic alte condiții pentru evitarea reconsiderării. Este necesar ca activitatea concretă să fie analizată, urmând ca mai apoi, răspunzând punct cu punct la fiecare dintre criteriile invocate mai sus, să poată fi trasă o concluzie.**

### activitate dependentă

Dincolo de aceste criterii, trebuie precizat că, spre exemplu, indiferent de faptul că un contract va fi intitulat de cesiune de drepturi de proprietate intelectuală, dacă obiectul acestuia nu va fi o operă, ci un simplu serviciu, realizat cu mijloacele plătitorului de venit, raportul va fi reconsiderat ca fiind de natură dependentă.

Întrucât reconsiderarea nu se poate efectua decât în cadrul unei acțiuni de inspecție fiscală, nu trebuie creată posibilitatea pentru administrație de a reconsidera activitatea pe motivul că raportul juridic în baza căruia se desfășoară nu reflectă conținutul economic al acestuia.

- X** Contractele de prestări servicii trebuie:
- să evite în mod clar încadrarea în criteriile privind reconsiderarea ca activitate dependentă (art. 7 alin. (1) pct. 2.1 din Codul fiscal);
  - să respecte criteriile care definesc preponderența existenței unei activități independente (pct. 19 din Normele metodologice pentru aplicarea art. 46 din Codul fiscal).

### diferențe de impozit

Veniturile vor fi retratate drept venituri din salarii, generând implicații cu privire la constituirea obligațiilor privind impozitul pe salarii și contribuțiile sociale.

Recalcularea diferențelor de impozit pe salariu rezultă din metodologia diferită de determinare a venitului net, în cazul veniturilor din salarii, doar contribuțiile indi-

viduale fiind cele deductibile la calculul impozitului pe salarii, iar în cazul contribuțiilor, stabilirea de diferențe vizează toate contribuțiile individuale și ale angajatorului datorate pentru un venit din salarii, față de cele plătite în raport cu venitul din activitatea independentă.

răspundere  
solidară

Potrivit pct. 2.2 al alin. (1) din cuprinsul art. 7 introdus prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 791/2010, în cazul reconsiderării unei activități ca activitate dependentă, impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii, stabilite potrivit legii, vor fi recalulate și virate, fiind datorate solidar de către plătitorul și beneficiarul de venit.

**Noțiunea de solidar semnifică faptul că obligațiile fiscale reprezentând cotele integrale de contribuții vor fi datorate în totalitate și de către plătitorul venitului dar și de către beneficiarul acestora. Cu alte cuvinte, organul fiscal poate pretinde plata acestor sume, inclusiv prin executare silită, în totalitate, de la oricare dintre cele două persoane, fără distribuirea proporțională a obligației.**

Și până în prezent, Codul fiscal conținea deja suficiente criterii pentru a putea diferenția activitatea dependentă sau de natură salarială de cea independentă.

Activitatea dependentă este definită de Codul fiscal ca fiind orice activitate desfășurată de o persoană fizică într-o relație de angajare.

Nu vor putea fi reconsiderate ca activități dependente, potrivit prevederilor art. 7 alin. (1) pct. 2.1 și 2.2 din Codul fiscal, următoarele:

- activitățile desfășurate în mod independent, în condițiile legii, care generează venituri din profesii libere,
- drepturile de autor și drepturile conexe, definite potrivit prevederilor Legii nr. 8/1996.

Spre deosebire de aceste elemente, punctul 67 pentru aplicarea art. 55 din Codul fiscal enumeră criteriile care definesc veniturile de natură salarială drept venituri din activități dependente. Pentru ca venitul plătit de angajator angajatului să fie considerat salariu din punct de vedere fiscal și impozitat în categoria veniturilor din salarii, trebuie să prezinte caracteristicile unei activități dependente:

- angajatorul și salariatul stabilesc de la început: felul activității, timpul de lucru, locul desfășurării activității;
- partea care utilizează forța de muncă – angajatorul – pune la dispoziția celeilalte părți – salariatul – mijloacele de muncă (spații cu înzestrare corespunzătoare desfășurării activității, îmbrăcăminte specială, unelte de muncă etc.);
- persoana care activează contribuie numai cu forța ei fizică sau cu capacitatea ei intelectuală (nu și cu capitalul propriu);
- plătitorul de venituri de natură salarială suportă cheltuielile în interesul serviciului ale angajatului (indemnizație de delegare sau detașare în țară sau în străinătate, alte cheltuieli de deplasare în interesul serviciului, cum ar fi cele generate de transport și cazare);
- plătitorul de venituri de natură salarială suportă indemnizația de concediu de odihnă, precum și prestațiile de asigurări sociale stabilite de legislația de asigurări sociale (indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă suportată de angajator);

activitate  
dependentă –  
criterii

- persoana activează sub îndrumarea unei alte persoane și este obligată să respecte îndrumările acesteia, precum și dispozițiile privind disciplina muncii sau cele cuprinse în contractul de muncă.

### contract colectiv

**Contractul colectiv de muncă** este o convenție încheiată în formă scrisă prin care se stabilesc clauze privind condițiile de muncă, salarizarea, precum și alte drepturi și obligații ce decurg din raporturile de muncă, încheiată între:

- angajator sau organizația patronală, și
- salariați, reprezentanți prin sindicate.



Contractele colective de muncă se pot încheia la nivelul de unități, grupuri de unități și sectoare de activitate. Contractele colective de muncă nu pot conține clauze care să stabilească drepturi la un nivel inferior celor stabilite prin contractul colectiv de muncă aplicabil încheiat la nivel superior, iar contractele individuale de muncă nu pot conține clauze care să stabilească drepturi la niveluri inferioare celor stabilite prin contractele colective de muncă aplicabile.

### negociere

Contractele colective de muncă se pot negocia la nivel de unități, grupuri de unități și sectoare de activitate. Negocierea colectivă este obligatorie numai la nivel de unitate, cu excepția cazului în care unitatea are mai puțin de 21 de angajați.

Clauzele contractelor colective de muncă produc efecte după cum urmează:

- pentru toți angajații din unitate, în cazul contractelor colective de muncă încheiate la acest nivel;
- pentru toți angajații încadrați în unitățile care fac parte din grupul de unități pentru care s-a încheiat contractul colectiv de muncă;
- pentru toți angajații încadrați în unitățile din sectorul de activitate pentru care s-a încheiat contractul colectiv de muncă și care fac parte din organizațiile patronale semnatare ale contractului.

### Salariul minim brut pe economie

### salariu minim

Potrivit art. 164 din Codul muncii, republicat, salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată, corespunzător programului normal de muncă, se stabilește prin hotărâre a Guvernului, după consultarea sindicatelor și a patronatelor.

În cazul în care programul normal de muncă este, potrivit legii, mai mic de 8 ore zilnic, salariul de bază minim brut orar se calculează prin raportarea salariului de bază minim brut pe țară la numărul mediu de ore lunar potrivit programului legal de lucru aprobat.

- **Salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată se stabilește:**
  - la 750 lei lunar, începând cu 1 februarie 2013, pentru un program complet de lucru de 168,667 ore în medie pe lună în anul 2013, reprezentând 4,44 lei/oră;
  - la 800 lei lunar, începând cu 1 iulie 2013, pentru un program complet de lucru de 168,667 ore în medie pe lună în anul 2013, reprezentând 4,74 lei/oră.

### obligații angajator

Valoarea salariului minim brut pe țară garantat în plată este stabilită periodic, prin hotărâre a Guvernului, și este utilizată drept element de referință în stabilirea unor plafoane de venit impozabil sau drept bază de calcul a unor obligații fiscale.

Angajatorul nu poate negocia și stabili salarii de bază prin contractul individual de muncă sub salariul de bază minim brut orar pe țară, fiind obligat să garanteze plata unui salariu brut lunar cel puțin egal cu salariul de bază minim brut pe țară.

Stabilirea, pentru personalul încadrat prin încheierea unui contract individual de muncă, de salarii de bază sub nivelul celui minim brut (orar) constituie contravenție și se sancționează cu amendă de la 1.000 lei la 2.000 lei.

### Venituri din salarii

➤ **sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire**

venit din  
salarii

Potrivit art. 159 alin. (1) din Codul muncii, republicat, salariul reprezintă contra-prestația muncii depuse de salariat în baza contractului individual de muncă. Acesta cuprinde următoarele venituri care din punct de vedere fiscal sunt considerate sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv de muncă, precum și pe baza actului de numire:

salariu

- **salariul de bază;**
- **indemnizațiile;**
- **sporuri la salariul de bază**, care pot fi: sporuri pentru munca suplimentară, sporuri de noapte ș.a.;
- **adaosuri la salariul de bază.**

venituri  
din salarii

Veți stabili salariul de bază prin negocieri colective sau individuale cu salariații pe care-i veți angaja sau reprezentanți ai acestora. Persoana pe care o veți încadra în muncă va dobândi, prin încheierea contractului individual de muncă, calitatea de salariat și va avea drepturile și obligațiile prevăzute de legislația muncii, de contractele colective de muncă și de contractele individuale de muncă.

Salariul se plătește cel puțin o dată pe lună. Specific pentru veniturile din salarii îl reprezintă posibilitatea ca salariul să fie plătit în mai multe rate, ultima plată – denumită de obicei lichidare – putându-se efectua în luna următoare celui pentru care a fost stabilit salariul. În această situație, salariul trebuie judecat, din punctul de vedere al termenului de virare a impozitului, ca fiind un venit realizat într-o lună.

plata  
saliilor

- **recompense și premii de orice fel**
- **sume reprezentând premiul anual și stimulentele acordate, potrivit legii, personalului din instituțiile publice**

recompense  
și premii

Astfel cum prevede Codul muncii, salariile se stabilesc prin negocieri individuale sau/și colective între angajator și salariați sau reprezentanți ai acestora. Prin urmare, pentru a putea fi acordate aceste drepturi, contractul colectiv de muncă, respectiv contractul individual de muncă, trebuie să cuprindă o clauză pentru acordarea acestor drepturi salariale.

Plata premiului anual se face, de regulă, începând cu luna ianuarie a anului următor. În cazuri de sancționare disciplinară în cursul anului pentru care se face premiarea, angajatorul poate chiar reduce sau anula premiul anual. Premiul anual acordat sub forma celui de-al 13-lea salariu se cumulează cu veniturile salariale realizate în luna în care este plătit.

premiu  
anual



Prin venituri realizate în anul curent se va înțelege orice sumă primită sub formă de salarii începând cu luna ianuarie a anului curent, cu excepția plăților reprezentând lichidarea pe luna decembrie a anului anterior, care sunt considerate venituri realizate în anul anterior.

- stimulente/  
prime/  
indemnizații
- sumele reprezentând stimulentele din fondul de participare la profit, acordate salariaților de către agenții economici după aprobarea bilanțului contabil
  - prime de vacanță
  - sumele plătite de angajator pentru concediul de odihnă



Fac excepție sumele primite de salariat cu titlu de despăgubiri reprezentând contravaloarea cheltuielilor salariatului și familiei sale necesare în vederea revenirii la locul de muncă, precum și eventualele prejudicii suferite de acesta ca urmare a întreruperii concediului de odihnă.

- indemnizații
- sumele plătite în caz de incapacitate temporară de muncă
  - indemnizații prevăzute în contractul de muncă, plătite de angajator pe perioada suspendării contractului de muncă, ca urmare a participării la cursuri sau la stagii de formare profesională ce presupune scoaterea integrală din activitate
  - indemnizații pentru trecerea temporară într-o altă muncă
  - indemnizații pentru reducerea timpului de muncă, pentru carantină, precum și indemnizații de orice fel
  - indemnizațiile lunare plătite, conform legii, de angajator pe perioada de neconcurență, stabilite conform contractului individual de muncă
- indemnizații  
și alte  
câștiguri
- orice alte câștiguri în bani și în natură, primite de la angajatori de către angajați, ca plată a muncii lor
  - tichetele de masă acordate după data de 1 iulie 2010



Angajatorul nu are obligația calculării vreunei contribuții asupra tichetelor de masă care se acordă, în continuare, cu respectarea prevederilor Legii nr. 142/1998. Neincluderea tichetelor de masă în baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii este reglementată de art. 8 din Legea nr. 142/1998 privind acordare tichetelor de masă, iar începând cu data de 1 ianuarie 2011 de art. 296<sup>15</sup> lit. (o) din Codul fiscal.

acordarea  
tichetelor  
de masă

Angajatorii nu pot acorda mai mult de un tichet de masă pentru fiecare zi lucrătoare din luna pentru care se efectuează distribuția și nu pot considera utilizat mai mult de un tichet de masă pentru fiecare zi lucrată din luna pentru care s-a efectuat distribuția. Numărul de tichete utilizate de un salariat într-o lună este cel mult egal cu numărul de zile lucrătoare în care este prezent la lucru în unitate și nu poate depăși numărul de zile lucrate.

Angajatorul poate însă dispune diminuarea numărului acestora în funcție de posibilitățile financiare proprii de care dispune.

Angajatorul nu va acorda tichete de masă pentru perioadele următoare:

- când salariatul își efectuează concediul de odihnă;
- când salariatul beneficiază de zile libere plătite, în cazul unor evenimente familiale deosebite, precum și de zile festive și de sărbătoare legale, sau de alte zile libere acordate conform contractelor colective de muncă;
- când salariații sunt delegați sau detașați în afara localității în care își au locul permanent de muncă și primesc indemnizație de delegare sau de detașare;
- când salariații se află în concediu pentru incapacitate temporară de muncă, sunt absenți de la locul de muncă ori se află în alte situații stabilite de angajator împreună cu organizațiile sindicale sau, după caz, cu reprezentanții salariaților.

neacordare  
tichete

➤ **tichetele de vacanță acordate după data de 1 iulie 2010**

Conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 8/2009 privind acordarea tichetelor de vacanță, condițiile de acordare sunt:

- angajatorii pot acorda tichete de vacanță numai în situația în care în anul fiscal anterior au obținut profit;
- angajatorii pot acorda salariaților tichete de vacanță al căror nivel maxim nu poate depăși contravaloarea a 6 salarii de bază minime brute pe țară garantate în plată, pentru un salariat, în decursul unui an fiscal;
- angajatorul suportă integral costul acestor tichete;
- tichetele de vacanță sunt scutite de plata contribuțiilor sociale obligatorii aferente.

tichete de  
vacanță

➤ **tichetele de creșă acordate după data de 1 iulie 2010**

Tichetele de creșă se acordă la cerere unuia dintre părinți sau altor persoane îndreptățite, putând fi utilizate:

- numai la creșa unde este înscris copilul salariatului și cu care unitățile emitente au încheiate contracte de prestări de servicii;
- pentru achitarea taxelor la creșa unde este înscris copilul salariatului, în situația în care nu beneficiază de concediul și de indemnizația acordate pentru creșterea copilului în vârstă de până la 2 ani, respectiv de până la 3 ani în cazul copilului cu handicap.

tichete  
de creșă

utilizare  
tichete

În calitate de angajatori aveți obligația să organizați lunar o evidență proprie cuprinzând situația analitică a tichetelor acordate fiecărui salariat.

Necuprinderea tichetelor de creșă, acordate potrivit legii, în baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii este prevăzută de art. 296<sup>15</sup> lit. (o) din Codul fiscal.

➤ **tichetele cadou acordate după data de 1 iulie 2010**

Spre deosebire de tichetele de masă, de tichetele de vacanță, de tichetele de creșă, care sunt tratate din punct de vedere fiscal drept venituri din salarii, **tichetele cadou** – acordate după data de 1 iulie 2010 sunt considerate avantaje impozabile (a se vedea Secțiunea „Avantaje în natură”).