

Această lucrare poate fi vizualizată și online



www.rsonline.ro

Revista Română de Contabilitate și Monografii Contabile

Nr. 122, decembrie 2025

SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

Tratamentul fiscal al veniturilor salariale obținute de angajații aflați în telemuncă. Activitate desfășurată în afara României

MONOGRAFIE CONTABILĂ

Stock Option Plan

CAZURI PRACTICE

Investiție sistată. Tratament contabil și fiscal

Factură către o societate neimpozabilă din UE.
Aspecte fiscale

Bunuri distruse. Tratament contabil și fiscal



www.rs.ro

Revista Română de CONTABILITATE ȘI MONOGRAFII CONTABILE[®]

Consiliul științific: consultant fiscal Adrian Bența, expert contabil Anca Ivanov, expert contabil Otilia-Mihaela Roman, consultant fiscal Ionuț Jinga, expert contabil Marilena Gughea, expert contabil Irina Coma, consultant fiscal Mariana Toma, consultant fiscal Domnica Vasiliu, expert contabil Violeta Spiridon, economist Olga Crevelescu, consultant fiscal Dani Cucu

CUPRINS – DECEMBRIE 2025

✓ SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

■ **Tratamentul fiscal al veniturilor salariale obținute de angajații aflați în telemuncă.**

Activitate desfășurată în afara României 3
consultant fiscal Ionuț JINGA

✓ MONOGRAFIE CONTABILĂ

■ **Stock Option Plan** 13
expert contabil Gabi POPESCU

✓ CAZURI PRACTICE

■ **Condiție microîntreprindere** 18
■ **Tranzacții cu persoane afiliate. Pachet 2 de măsuri fiscale** 20
■ **Reducere capital social. Implicații fiscale** 23
■ **Schimb de terenuri. Procedură** 25
■ **Cadouri oferite salariaților și partenerilor de Crăciun** 27
■ **Investiție sistată. Tratament contabil și fiscal** 30
■ **Factură către o societate neimpozabilă din UE. Aspecte fiscale** 32
■ **Bunuri distruse. Tratament contabil și fiscal** 36
■ **Produse acordate gratuit în cadrul unui eveniment de promovare** 37
■ **PFA dezvoltator imobiliar. Bon fiscal pentru încasări în numerar** 39



Așteptăm sugestiile dvs. pe adresa revistadecontabilitate@rs.ro



Publicație lunară editată de:

RENTROP & STRATON – www.rs.ro

ISSN: 2457-9688

e-mail: comenzi@rs.ro; www.revistadecontabilitate.contabilul.ro.

Director Divizie Editorială: David Trușcă

Redactor-șef: Georgiana Stoica

Tehnoredactare: Daniela Segărceanu

Corectură: Anca Totoescu



RENTROP & STRATON
Informații Specializate

este recunoscută CNC SIS conform Deciziei nr. 284/11.09.2007

Bdul Națiunile Unite nr. 4, Gemenii Center, sector 5, București

Tel.: 021.317.25.87

Senior Editor: George Straton

Director General: Octavian Breban

Director Economic: Daniela Militaru

Director Creație-Producție: Cristina Straton

Director Financiar: Antoaneta Paraschiv

Tratamentul fiscal al veniturilor salariale obținute de angajații aflați în telemuncă. Activitate desfășurată în afara României

consultant fiscal
Ionuț JINGA

SPECIALISTUL
COMENTEAZĂ

Activitatea profesională desfășurată la distanță, telemunca este o formă de organizare a muncii în care angajatul își desfășoară sarcinile, de obicei, de acasă, folosind tehnologia informației și comunicațiilor. Aceasta diferă de munca la domiciliu prin faptul că salariatul poate lucra din orice locație, nu doar de acasă, iar programul de lucru este stabilit prin acordul părților.

Telemunca a devenit în ultimii ani nu doar o opțiune flexibilă, ci o componentă definitorie a modului modern de lucru. Extinderea posibilității de a presta activitatea profesională din orice colț al lumii a deschis noi perspective pentru angajați și angajatori deopotrivă. Totuși, această mobilitate ridicată aduce cu sine și provocări importante în sfera fiscalității.

Atunci când un angajat aflat în telemuncă își desfășoară activitatea din afara României, se schimbă parametrii care determină locul impozitării veniturilor salariale, obligațiile declarative, contribuțiile sociale și chiar riscurile potențiale pentru angajator.

Tema tratamentului fiscal aplicabil veniturilor obținute de telesalariați aflați în străinătate devine astfel una complexă și actuală, aflată la intersecția dintre legislația fiscală națională, regulamentele europene și convențiile internaționale de evitare a dublei impunerii. O înțelegere corectă a acestor reguli este esențială atât pentru conformarea fiscală, cât și pentru stabilitatea relațiilor de muncă în context transfrontalier.

I. Salariați nerezidenți fiscal în România

Cadrul juridic: Legea nr. 81/2018 privind reglementarea activității de telemuncă

Conform art. 5 alin. (2) din această lege, în cazul activității de telemuncă, contractul individual de muncă trebuie să conțină și următoarele elemente:

- a) precizarea expresă că salariatul lucrează în regim de telemuncă;
- b) perioada și/sau zilele în care telesalariațul își desfășoară activitatea la un loc de muncă organizat de angajator;
- d) programul în cadrul căruia angajatorul este în drept să verifice activitatea telesalariațului și modalitatea concretă de realizare a controlului;
- e) modalitatea de evidențiere a orelor de muncă prestate de telesalariaț;

- f) responsabilitățile părților, convenite în funcție de locul/locurile desfășurării activității de telemuncă, inclusiv responsabilitățile din domeniul securității și sănătății în muncă;
- g) obligația angajatorului de a asigura transportul la și de la locul desfășurării activității de telemuncă al materialelor pe care telesalariatul le utilizează în activitatea sa, după caz;
- h) obligația angajatorului de a informa telesalariatul cu privire la dispozițiile din reglementările legale, din contractul colectiv de muncă aplicabil și/sau regulamentul intern în materia protecției datelor cu caracter personal, precum și obligația telesalariatului de a respecta aceste prevederi;
- i) măsurile pe care le ia angajatorul pentru ca telesalariatul să nu fie izolat de restul angajaților și care îi asigură acestuia posibilitatea de a se întâlni cu colegii în mod regulat;
- j) condițiile în care angajatorul suportă cheltuielile aferente activității în regim de telemuncă.

În anul 2021, prin O.U.G. nr. 36, a fost abrogată prevederea conform căreia contractul individual de muncă trebuie să cuprindă și locul/locurile desfășurării activității de telemuncă, convenite de părți (fosta lit. c)). Cu toate că nu se mai impune în mod expres această mențiune în contractul individual de muncă, recomandarea noastră este să fie prevăzut acest aspect (faptul că salariatul lucrează în regim de telemuncă din afara României), în vederea determinării modului de aplicare a legislației fiscale (impozite și contribuții sociale de reținut) și de securitate socială.

Potrivit art. 3 alin. (1) din Hotărârea Guvernului nr. 295/2025 privind Registrul general de evidență a salariaților – REGES-ONLINE, pentru persoanele care urmează să desfășoare activitate în baza unui contract individual de muncă, încheiat potrivit prevederilor Legii nr. 53/2003 – Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sau în baza unor legi speciale, angajatorii completează și transmit în Registrul general de evidență a salariaților (REGES-ONLINE), cel târziu în ziua anterioară începerii activității de către aceste persoane.

Dreptul și obligația privind completarea și transmiterea datelor în Registru aparțin exclusiv angajatorului.

Conform art. 4 din H.G. nr. 295/2025, Registrul se înființează în formă electronică, se completează și se transmite pe platforma informatică pusă la dispoziție de Inspekția Muncii.

Angajatorii completează și transmit în Registru următoarele date, fără a avea caracter limitativ:

- a) datele de identificare ale angajatorului, cum ar fi: denumirea, codul unic de identificare – CUI, codul de identificare fiscală – CIF, sediul social, numele și prenumele reprezentantului legal – pentru persoanele juridice, respectiv numele, prenumele, codul numeric personal – CNP, domiciliul – pentru persoanele fizice;
- b) datele de identificare ale salariaților, cum ar fi: numele, prenumele, codul numeric personal – CNP, numărul de identificare fiscală – NIF, cetățenia și țara de proveniență – Uniunea Europeană – UE, din afara Uniunii Europene, Spațiul Economic European – SEE;
- c) pentru persoanele cu dizabilități, gradul, tipul de handicap și durata certificatului de încadrare în grad și tip de handicap;
- d) data încheierii contractului individual de muncă, numărul acestuia și data începerii activității;
- e) funcția/ocupația, conform specificației Clasificării ocupațiilor din România sau altor acte normative;
- f) tipul contractului individual de muncă;
- g) durata contractului individual de muncă, respectiv nedeterminată/determinată;
- h) locul de muncă, respectiv fix sau mobil;
- i) durata timpului de muncă și repartizarea acestuia;
- j) salariul de bază lunar brut, indemnizațiile, sporurile, precum și alte adaosuri, astfel cum sunt prevăzute în contractul individual de muncă sau, după caz, în contractul colectiv de muncă;

- k) datele de identificare ale utilizatorului, în cazul contractelor de muncă temporară;
- l) data transferului, precum și datele de identificare ale angajatorului la care se face transferul, în condițiile legii;
- m) data la care începe și data la care încetează detașarea, precum și datele de identificare ale angajatorului la care se face detașarea;
- n) data la care începe și data la care încetează detașarea transnațională, definită la art. 2 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, cu modificările și completările ulterioare, statul în care urmează să se realizeze detașarea transnațională, denumirea beneficiarului/utilizatorului la care urmează să presteze activitatea salariatul detașat, precum și natura acestei activități;
- o) data la care începe și data la care încetează detașarea pe teritoriul unui stat care nu este membru al Uniunii Europene sau al Spațiului Economic European, statul în care urmează să se realizeze detașarea, denumirea beneficiarului/utilizatorului la care urmează să presteze activitatea salariatul detașat, precum și natura acestei activități;
- p) perioada, cauzele de suspendare și data încetării suspendării contractului individual de muncă;
- q) data și temeiul legal al încetării contractului individual de muncă.

Ca urmare a acestor prevederi, este necesar ca salariatul respectiv să aibă un număr de înregistrare fiscală (NIF), care să fie completat în REGES-ONLINE.

De asemenea, conform art. 82 alin. (1) lit. e) din Codul de procedură fiscală, orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal, primind un cod de identificare fiscală. Codul de identificare fiscală este:

- e) pentru persoanele fizice care nu dețin cod numeric personal, numărul de identificare fiscală atribuit de organul fiscal. În cazul obținerii ulterioare a codului numeric personal, numărul de identificare fiscală atribuit anterior se înlocuiește de către organul fiscal, cu preluarea informațiilor fiscale înregistrate în perioada deținerii numărului de identificare fiscală pe codul numeric personal.

NIF-ul se obține prin completarea formularului 030 „Declarație de înregistrare fiscală/declarație de mențiuni pentru persoane fizice străine” și depunerea acestuia la organul fiscal competent (pentru contribuabilii care se înregistrează prin reprezentant fiscal, organul fiscal competent pentru administrarea persoanei impozabile care are calitatea de reprezentant fiscal).

Prin urmare, trebuie parcurse următoarele etape:

1. Obținerea NIF pentru persoana fizică nerezidentă, de la administrația fiscală din România;
2. Încheierea contractului individual de muncă, cu precizarea elementelor obligatorii prevăzute la art. 5 alin. (2) din Legea nr. 81/2018 privind reglementarea activității de telemuncă (recomandarea mea este ca în acest contract să se menționeze și locul unde se desfășoară telemunca);
3. Completarea și transmiterea Registrului de evidență a salariaților, cel târziu în ziua anterioară începerii activității de către persoana fizică. Așa cum menționează H.G. nr. 295/2025, angajatorii completează și transmit în Registru anumite date obligatorii, fără a avea însă caracter limitativ (deci pot fi inserate și alte mențiuni).

Obligații fiscale

1. Impozit pe venit

Potrivit art. 58 din Codul fiscal, următoarele persoane datorează plata impozitului conform prezentului titlu și sunt numite în continuare contribuabili:

- a) persoanele fizice rezidente;

Stock Option Plan

expert contabil
Gabi POPESCU

MONOGRAFIE
CONTABILĂ

Ce este un Stock Option Plan

Stock Option Plan reprezintă o modalitate prin care se oferă beneficii salariaților, în principal sub forma posibilității de a achiziționa titluri ale societății angajatoare.

Această opțiune reprezintă o modalitate de fidelizare și recompensare a salariaților.

Prin aceste planuri, beneficiarii au dreptul de a achiziționa titluri la emitent, la un preț stabilit, pe o perioadă determinată, de regulă în schimbul prestării serviciilor pentru o perioadă de timp stabilită.

După exercitarea opțiunii, angajatul are două posibilități:

- poate păstra titlurile astfel dobândite și va beneficia ulterior de dividende, dacă societatea emitentă repartizează dividende;
- poate vinde titlurile, realizând venituri din investiții. Câștigul obținut este venit impozabil.

Prin Stock Option Plan se stabilesc:

- data acordării dreptului, respectiv data la care se determină valoarea justă a titlurilor;
- metoda utilizată pentru determinarea valorii juste a titlurilor;
- perioada de vesting – perioada necesară de menținere ca angajat;
- numărul de titluri primite;
- dacă primirea se face eșalonat/anual sau integral la finalul perioadei de vesting;
- prețul la care se pot achiziționa titlurile;
- intervalul de timp de la îndeplinirea condițiilor în care se pot exercita drepturile de achiziție.

Aspecte de natură contabilă

Potrivit prevederilor reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, beneficiile sub forma acțiunilor proprii ale entității acordate angajaților sunt înregistrate distinct în contul 643 „Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii”, în contrapartidă cu conturile de capitaluri proprii, respectiv contul 1031 „Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii”, la valoarea justă a respectivelor instrumente de capitaluri proprii, de la data acordării acelor beneficii.

Recunoașterea cheltuielilor aferente muncii prestate de angajați are loc în momentul prestării acestora.

Data acordării beneficiilor reprezintă data la care entitatea și angajații beneficiari ai respectivelor instrumente înțeleg și acceptă termenii și condițiile tranzacției.

Dacă respectivul acord face obiectul unui proces de aprobare ulterioară, data acordării beneficiilor este data la care este obținută respectiva aprobare.

Pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate, care intră în drepturi imediat, la data acordării beneficiilor angajaților nu li se cere să finalizeze o perioadă specificată de servicii înainte de a avea dreptul necondiționat asupra respectivelor instrumente de capitaluri proprii și, în absența unei dovezi privind contrariul, entitatea va considera că serviciile prestate în schimbul instrumentelor de capitaluri proprii au fost deja primite.

În acest caz, cheltuielile aferente se înregistrează integral, la momentul respectiv, în contrapartidă cu conturile de capitaluri proprii.

Pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate, care intră în drepturi numai după îndeplinirea de către angajați a unei perioade specificate de servicii, cheltuielile aferente sunt înregistrate pe măsura prestării serviciilor, pe parcursul perioadei pentru satisfacerea condițiilor de intrare în drepturi, în contrapartidă cu conturile de capitaluri proprii.

Suma înregistrată drept cheltuieli va avea în vedere estimarea numărului de instrumente de capitaluri proprii care vor intra în drepturi, iar această estimare trebuie revizuită dacă informațiile ulterioare indică faptul că numărul de instrumente preconizate a intra în drepturi este diferit față de estimările precedente, astfel încât, la data intrării în drepturi, estimarea respectivă să fie egală cu numărul de instrumente care intră efectiv în drepturi.

Societatea înregistrează cheltuiala aferentă lunar, prin raportarea valorii juste a instrumentelor de capitaluri proprii stabilită la data acordării opțiunilor la perioada de acordare.

Cheltuiala se recunoaște eșalonat, pe măsură ce angajatul prestează serviciile care îi conferă dreptul de a exercita opțiunile.

Aspecte fiscale

Potrivit definiției din Codul fiscal, Stock Option Plan reprezintă un program inițiat în cadrul unei persoane juridice prin care se acordă angajaților, administratorilor și/sau directorilor acesteia sau ai persoanelor juridice afiliate ei, dreptul de a achiziționa la un preț preferențial sau de a primi cu titlu gratuit un număr determinat de titluri de participare, emise de entitatea respectivă.

Titlu de participare este orice acțiune sau altă parte socială într-o societate în nume colectiv, societate în comandită simplă, societate pe acțiuni, societate în comandită pe acțiuni, societate cu răspundere limitată sau într-o altă persoană juridică ori deținerile la un fond de investiții.

Pentru calificarea unui program ca fiind Stock Option Plan, programul respectiv trebuie să cuprindă o perioadă minimă de un an între momentul acordării dreptului și momentul exercitării acestuia (achiziționării titlurilor de participare).

Pentru beneficiar

Din punctul de vedere al impozitului pe venit, al contribuțiilor de asigurări sociale și al asigurărilor sociale de sănătate la salariat

Nu reprezintă venituri impozabile avantajele sub forma dreptului la Stock Options Plan, la momentul acordării și la momentul exercitării acestora.

Din punctul de vedere al impozitului pe venituri din investiții

- În cazul vânzării titlurilor de participare dobândite la preț preferențial sau gratuit, în cadrul sistemului Stock

Options Plan, câștigul se determină ca diferență între prețul de vânzare și valoarea fiscală a acestora, reprezentată de prețul de achiziție preferențial, care include costurile aferente tranzacției. Pentru cele dobândite cu titlu gratuit, valoarea fiscală este considerată egală cu zero.

- Câștigul este impozabil cu cota de 10%.
- În cazul în care câștigul realizat depășește plafonul de 6 salarii minime brute pe economie, se datorează și CASS în cotă de 10%.
- Baza de calcul la care se aplică cota de CASS este:
 - nivelul a 6 salarii minime brute pe țară, în cazul veniturilor realizate cuprinse între 6 salarii minime brute pe țară inclusiv și 12 salarii minime brute pe țară;
 - nivelul de 12 salarii minime brute pe țară, în cazul veniturilor realizate cuprinse între 12 salarii minime brute pe țară inclusiv și 24 de salarii minime brute pe țară;
 - nivelul de 24 de salarii minime brute pe țară, în cazul veniturilor realizate cel puțin egale cu 24 de salarii minime brute pe țară.

Câștigul se determină pe baza declarației unice depuse de beneficiar.

În cazul încasării de dividende

- Dividendele sunt impozabile la sursă cu cota de 10% în anul 2025 (16% din anul 2026).
- În cazul în care câștigul realizat depășește plafonul de 6 salarii minime brute pe economie, se datorează și CASS în cotă de 10%.
- Baza de calcul la care se aplică cota de CASS este:
 - nivelul a 6 salarii minime brute pe țară, în cazul veniturilor realizate cuprinse între 6 salarii minime brute pe țară inclusiv și 12 salarii minime brute pe țară;
 - nivelul de 12 salarii minime brute pe țară, în cazul veniturilor realizate cuprinse între 12 salarii minime brute pe țară inclusiv și 24 de salarii minime brute pe țară;
 - nivelul de 24 de salarii minime brute pe țară, în cazul veniturilor realizate cel puțin egale cu 24 de salarii minime brute pe țară.

Exemplu:

O societate are un capital social în valoare de 1.000.000 lei, compus din 100.000 acțiuni în valoare nominală de 10 lei.

În luna decembrie a anului N, societatea încheie un Stock Option Plan prin care acordă dreptul unui număr de 10 salariați de a primi gratuit acțiuni ale societății.

Perioada de vesting este de 3 ani.

Planul intră în vigoare la data de 1 ianuarie 2026.

Numărul de acțiuni este de 100 acțiuni pentru fiecare salariat care, la sfârșitul perioadei de 3 ani, este angajat în societate.

Valoarea justă determinată de un evaluator independent este de 30 lei/acțiune.

Valoarea justă a SOP, pe baza valorii juste a acțiunilor determinată de evaluator în decembrie 2025, este:

Valoare justă SOP = 10 salariați × 100 acțiuni × 30 lei/acțiune = 30.000 lei

Perioada de vesting este de 3 ani – 36 de luni.

Condiție microîntreprindere

ÎNTREBARE:

O societate comercială plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor depășește în anul 2025 cifra de afaceri de 100.000 euro. Menționăm că firma are 2 asociați, persoane fizice, cu cote de participare: asociat A 95% și asociat B 5%. Conform noilor reglementări în vigoare, de la 01.01.2026 ar trebui să devină plătitoare de impozit pe profit.

Regimul de impozitare de 13% aplicat microîntreprinderilor a fost considerat potrivit pentru acest tip de afacere. Trecerea la impozit pe profit și creșterea impozitului pe dividende ar duce societatea într-o zonă în care impozitarea ar deveni excesivă raportat la posibilitățile financiare.

Considerați că înființarea unei noi firme, având de la început regimul de microîntreprindere și în care cotele de participare vor fi A 25% și B 75%, ar fi o soluție potrivită? În acest fel, anumite contracte ar urma să fie mutate pe firma nouă, astfel încât, la nivelul unui an, să nu fie depășit plafonul de 100.000 euro.

Activitatea ar fi desfășurată pe ambele societăți. Trebuie menționat că unul dintre asociați are și un PFA, care nu a avut venituri în anul 2025, dar ar putea avea în viitor. În acest caz, trebuie ținut cont ca veniturile firmei nou-înființate (microîntreprinderea) împreună cu veniturile PFA să nu depășească plafonul de 100.000 euro? Ce alte opțiuni ar mai exista?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

La art. 47 alin. (1) din Codul fiscal se precizează că:

În sensul prezentului titlu, o microîntreprindere este o persoană juridică română care îndeplinește cumulativ următoarele condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

- c) a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 250.000 euro, respectiv 100.000 euro începând cu 1 ianuarie 2026. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la închiderea exercițiului financiar în care s-au înregistrat veniturile;
- d) capitalul social al acesteia este deținut de persoane, altele decât statul și unitățile administrativ-teritoriale;

- e) nu se află în dizolvare, urmată de lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești, potrivit legii;
- g) are cel puțin un salariat, cu excepția situației prevăzute la art. 48 alin. (3);
- h) are asociați/acționari care dețin, în mod direct sau indirect, peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot și este singura persoană juridică stabilită de către asociați/acționari să aplice prevederile prezentului titlu;
- i) a depus în termen situațiile financiare anuale, dacă are această obligație potrivit legii.

(4) În aplicarea prevederilor alin. (1) lit. h), asociații/acționarii persoanei juridice române care dețin, în mod direct sau indirect, peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot, atât la persoana juridică română analizată, cât și la alte persoane juridice române care îndeplinesc condițiile pentru sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, trebuie să stabilească, până la data de 31 martie inclusiv a anului fiscal următor, o singură persoană juridică română care aplică prevederile prezentului titlu. Persoanele juridice române care nu au fost stabilite de către asociați/acționari până la termenul de 31 martie intră sub incidența prevederilor titlului II.

La pct. 1 alin. (2) din Normele metodologice se arată că:

(2) Pentru aplicarea sistemului de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor, potrivit prevederilor art. 47 alin. (1) din Codul fiscal, o persoană juridică română cu asociați/acționari care dețin, în mod direct sau indirect, 25% sau mai puțin de 25% din valoarea/numărul titlurilor sale de participare sau a/al drepturilor de vot verifică, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent, condițiile prevăzute la art. 47 alin. (1) lit. c)-g) și i) din Codul fiscal, coroborate, după caz, cu cele prevăzute la alin. (11) al aceluiași articol. Pentru asociații/acționarii persoanei juridice respective, procentul de deținere din valoarea/numărul titlurilor de participare sau a/al drepturilor de vot se calculează pe baza deținerilor existente la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent.

Potrivit prevederilor de la art. 48 alin. (3) din Codul fiscal:

(3) O persoană juridică română care este nou-înființată poate opta să plătească impozit pe veniturile microîntreprinderilor începând cu primul an fiscal, dacă condițiile prevăzute la art. 47 alin. (1) lit. d) și h) sunt îndeplinite la data înregistrării în registrul comerțului, iar cea de la lit. g) în termen de 30 de zile inclusiv de la data înregistrării persoanei juridice respective.

Având în vedere că fiecare asociat deține părți sociale peste 25% într-o singură societate, apreciez că se poate opta la înființare pentru aplicarea acestui sistem de impunere.

De asemenea, la alin. (11) de la acest articol se arată că:

(11) În aplicarea prevederilor alin. (1) lit. c), limita privind veniturile realizate se verifică luând în calcul veniturile realizate de persoana juridică română, cumulate cu veniturile întreprinderilor legate de aceasta, iar elementele care se iau în calcul sunt cele care constituie baza impozabilă prevăzută la art. 53. În sensul prezentului titlu, persoana juridică română este legată de o altă persoană dacă există oricare dintre următoarele raporturi:

(...)

c) Persoana juridică română care verifică condiția este legată de o altă persoană juridică română dacă o persoană deține, în mod direct și/sau indirect, peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot, sau are dreptul de a numi sau de a revoca administratorul/majoritatea membrilor consiliului de administrație, de conducere ori de supraveghere atât la prima persoană juridică, cât și la a doua. În situația în care persoana care deține titlurile de participare/drepturile de vot sau de numire/revocare este o persoană juridică română, persoana juridică română care verifică condiția cumulează și veniturile acestei persoane;

d) Persoana juridică română care verifică condiția este legată de o altă persoană juridică română dacă are unul sau

Schimb de terenuri. Procedură

ÎNTREBARE:

Societatea X, platitoare de impozit pe profit și de TVA, deține un teren intravilan, construibil (încadrat conform CF „curți, construcții fâneță”), achiziționat în anul 2024 de la o persoană fizică, în valoare de 350.000 lei, pe care dorește să îl schimbe cu un teren extravilan, neconstruibil, de valoare similară, deținut de asociatul unic al societății (persoană fizică). Se dorește întocmirea la notar a unui contract de schimb imobiliar fără sultă.

1. Care este procedura de înregistrare în contabilitate a schimbului?
2. Societatea trebuie să întocmească factură către asociat? Dacă da, cu TVA sau fără TVA?
3. Este necesară evaluarea ambelor terenuri?
4. Având în vedere faptul că terenul a fost achiziționat în anul 2024, trebuie plătit impozitul de 3%?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

În cazul schimbului de imobile, fiecare operațiune este distinctă, respectiv societatea va înregistra, pe de o parte, vânzarea terenului deținut în proprietate, aplicând regimul de impozitare aferent, și, pe de altă parte, achiziția terenului de la asociat.

Din punct de vedere contabil, la pct. 56 din Reglementările contabile se precizează:

1. Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă.
2. Toate creanțele și datoriile trebuie înregistrate distinct în contabilitate, pe baza documentelor justificative.
3. (...)
4. În cazul schimbului de active, în contabilitate se evidențiază distinct operațiunea de vânzare/scoateră din evidență și cea de cumpărare/intrare în evidență, pe baza documentelor justificative, cu înregistrarea tuturor veniturilor și cheltuielilor aferente operațiunilor. Tratatul contabil este similar și în cazul prestațiilor reciproce de servicii.

Din punct de vedere fiscal, art. 272 din Codul fiscal prevede:

Art. 272 – Schimbul de bunuri sau servicii

În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.

Vânzarea unui teren construibil este operațiune taxabilă, având în vedere prevederile art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal, care stabilesc:

- Următoarele operațiuni sunt scutite de TVA:

f) livrarea de construcții/părți de construcții și a terenurilor pe care sunt construite, precum și a oricăror altor terenuri. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea de construcții noi, părți de construcții noi sau terenuri construibile.

Definiție:

Teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare.

Valoarea celor două terenuri trebuie evaluată la valoarea de piață, întrucât tranzacțiile se efectuează între persoane afiliate. Conform art. 11 alin. (4) din Codul fiscal:

- Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții sau a unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta sau estima suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal al oricărei părți afiliate, dacă principiul valorii de piață nu este respectat sau dacă contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal datele necesare.

Prin urmare, societatea are obligația emiterii facturii, conform art. 319 alin. (6) lit. a) din Codul fiscal, iar aceasta va fi emisă cu TVA.

Înregistrări contabile recomandate:

● Vânzare teren construibil:

461 „Clienți și debitori”	=	% 7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital” 4427 „TVA colectată”
------------------------------	---	---

● Scăderea din evidență a terenului:

6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”	=	2111 „Terenuri”
--	---	--------------------

● Achiziție teren de la persoană fizică:

2111 „Terenuri”	=	462 „Creditori diverși”
--------------------	---	----------------------------

● Compensare datorii reciproce:

462 „Creditori diverși”	=	461 „Debitori diverși”
----------------------------	---	---------------------------

Factura către o societate neimpozabilă din UE. Aspecte fiscale

ÎNTREBARE:

O societate comercială din România, plătitoare de TVA, a emis o factură către o persoană neimpozabilă din UE, respectiv către o societate comercială din Germania care nu are un cod valid de TVA. Pe factură a menționat: „nu este taxabilă în România, L 227/2015 art. 278 alin. (5) lit. h)”. Valoarea facturii este 27.787,50 euro.

- Este corect modul în care a emis factura, cu TVA 0%?
- Pentru că a depășit plafonul de 10.000 euro, este obligat să fie înregistrat în sistemul OSS? Dacă da, de când?
- Pentru factura emisă, este obligat să plătească TVA? Pentru suma integrală sau numai pentru diferența care depășește 10.000 euro?

SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Potrivit art. 278 alin. (2) din Codul fiscal:

Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană care primește serviciile își are stabilit sediul activității sale economice.

Dacă serviciile sunt furnizate către un sediu fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât cel în care persoana își are sediul activității economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu fix al persoanei care primește serviciile.

În absența unui astfel de loc sau sediu fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.

Norme metodologice:

14. (1) Pentru stabilirea locului prestării serviciilor potrivit prevederilor art. 278 alin. (2) și (3) din Codul fiscal, se are în vedere noțiunea de persoană impozabilă, astfel cum este aceasta definită din punctul de vedere al taxei pe valoarea adăugată. Identificarea altor elemente, cum ar fi faptul că persoana impozabilă realizează operațiuni scutite de TVA sau că aplică regimul special de scutire pentru întreprinderi mici, nu influențează modul în care regulile privind locul prestării se aplică atunci când persoana impozabilă prestează sau primește servicii.

15. (1) Regulile prevăzute la art. 278 alin. (2) sau (3) din Codul fiscal se aplică numai în situația în care serviciile nu se pot încadra în niciuna dintre excepțiile prevăzute la art. 278 alin. (4)–(7) din Codul fiscal. Dacă serviciile pot fi încadrate în una dintre excepțiile prevăzute la art. 278 alin. (4)–(7), întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 278 alin. (2) și (3).

(2) În cazul în care o prestare de servicii efectuată în beneficiul unei persoane impozabile sau în beneficiul unei persoane juridice neimpozabile, considerate a fi o persoană impozabilă, intră sub incidența art. 278 alin. (2) din Codul fiscal:

a) Dacă persoana impozabilă respectivă este stabilită într-o singură țară sau, în absența unui sediu al activității economice sau a unui sediu fix, are domiciliul stabil și reședința obișnuită într-o singură țară, prestarea de servicii se consideră că are loc în țara respectivă. Prestatorul stabilește respectivul loc pe baza informațiilor furnizate de client și verifică aceste informații pe baza procedurilor normale de securitate comercială, cum ar fi verificarea identității sau a plății. Aceste informații pot include codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit de statul membru în care este stabilit clientul.

b) Dacă persoana impozabilă este stabilită în mai multe țări, prestarea se consideră că are loc în țara în care persoana impozabilă și-a stabilit sediul activității economice. Cu toate acestea, dacă serviciul este prestat către un sediu fix al persoanei impozabile aflat într-o altă țară decât cea în care clientul și-a stabilit sediul activității economice, serviciul este impozabil în locul în care se află acel sediu fix, care primește serviciul și îl utilizează pentru propriile sale nevoi. În cazul în care persoana impozabilă nu dispune de un sediu al activității economice sau de un sediu fix, serviciul este impozabil la locul unde este domiciliul stabil sau reședința obișnuită a acesteia.

(8) În cazul serviciilor pentru care se aplică prevederile art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, prestate de persoane impozabile stabilite în România, atunci când beneficiarul este o persoană impozabilă stabilită într-un alt stat membru și serviciul este prestat către sediul activității economice sau un sediu fix aflat în alt stat membru decât România, prestatorul trebuie să facă dovada că beneficiarul este o persoană impozabilă și că este stabilit în Uniunea Europeană.

Dacă nu dispune de informații contrare, prestatorul poate considera că un client stabilit într-un alt stat membru are statutul de persoană impozabilă:

a) atunci când respectivul client i-a comunicat codul său individual de înregistrare în scopuri de TVA și dacă prestatorul obține confirmarea validității codului de înregistrare respectiv, precum și a numelui și adresei aferente acestuia, în conformitate cu art. 31 din Regulamentul (UE) nr. 904/2010 al Consiliului din 7 octombrie 2010 privind cooperarea administrativă și combaterea fraudei în domeniul TVA;

b) atunci când clientul nu a primit încă un cod individual de înregistrare în scopuri de TVA, însă îl informează pe prestator că a depus o cerere în acest sens, și dacă prestatorul obține orice altă dovadă care demonstrează că clientul este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă care trebuie să fie înregistrată în scopuri de TVA, precum și dacă efectuează o verificare la un nivel rezonabil a exactității informațiilor furnizate de client, pe baza procedurilor normale de securitate comercială, cum ar fi verificarea identității sau a plății.

(9) Dacă nu dispune de informații contrare, prestatorul poate considera că un client stabilit în Uniunea Europeană are statutul de persoană neimpozabilă atunci când demonstrează că acel client nu i-a comunicat codul său individual de înregistrare în scopuri de TVA. Cu toate acestea, indiferent de existența unor informații contrare, prestatorul de servicii de telecomunicații, de servicii de radiodifuziune și televiziune sau de servicii prestate pe cale electronică poate considera un client stabilit într-un alt stat membru drept persoană neimpozabilă, atât timp cât clientul nu a comunicat prestatorului numărul său individual de identificare în scopuri de TVA.

Prin urmare, dacă clientul nu comunică prestatorului codul de înregistrare în scopuri de TVA, se poate considera că acel client este persoană neimpozabilă din punct de vedere TVA.

Potrivit art. 278 alin. (5) lit. h) din Codul fiscal, prin excepție de la prevederile art. 278 alin. (3) din Codul fiscal (care reglementează locul prestării serviciilor către persoane neimpozabile), locul prestării serviciilor este:

h) locul unde beneficiarul este stabilit, își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită, în cazul următoarelor servicii prestate către o persoană neimpozabilă:

1. serviciile de telecomunicații;
2. serviciile de radiodifuziune și televiziune;
3. serviciile furnizate pe cale electronică.