

# 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 – SEPTEMBRIE 2023

### ✓ SPECIALISTUL COMENTEAZĂ

- Particularități și implicații fiscale în tranzacții reprezentând împrumuturi de la companii nerezidente ..... 3  
*consultant fiscal Ionuț JINGA*

### ✓ MONOGRAFIE CONTABILĂ

- Servicii de construcții prestate către nerezidenți în România ..... 13  
*expert contabil Olga CREVELESCU*

### ✓ CAZURI PRACTICE

- Dividende cetățean străin. Tratament fiscal ..... 20  
■ Franciza plătită unui nerezident. Tratament fiscal ..... 22  
■ Abonament sală de fitness administrator ..... 24  
■ Decontare contravaloare servicii tratament și analize medicale pentru salariat. Tratament fiscal ..... 27  
■ Sponsorizare cu bunuri. Tratamentul fiscal și contabil ..... 29  
■ Repartizarea de dividende interimare ..... 31  
■ Radiere PFA. Obligații fiscale ..... 33  
■ Impozitare câștiguri din investiții în SUA ..... 34  
■ Persoană fizică română. Venituri salariale din Malta.  
Obligații fiscale pentru lucru remote în România ..... 36  
■ Achiziție autoturism din Germania. Înregistrarea în contabilitate ..... 38



Așteptăm sugestiile dvs. pe adresa [revistadecontabilitate@rs.ro](mailto:revistadecontabilitate@rs.ro)



Publicație lunară editată de:

RENTROP & STRATON – [www.rs.ro](http://www.rs.ro)

ISSN: 2457-9688

Preț abonament pentru 12 ediții: 696,15 lei

e-mail: [comenzi@rs.ro](mailto:comenzi@rs.ro); [www.revistadecontabilitate.contabilul.ro](http://www.revistadecontabilitate.contabilul.ro).

Director Divizie Editorială: David Trușcă

Redactor-șef: Georgiana Stoica

Tehnoredactare: Daniela Segărceanu

Corectură: Elvira Panaitescu



**RENTROP & STRATON**  
Informații Specializate

este recunoscută CNCIS conform deciziei nr. 284/11.09.2007

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

Tel./Fax: 021.317.25.87

Senior Editor: George Straton

Director General: Octavian Breban

Director Economic: Daniela Militaru

Director Creație-Produție: Cristina Straton

Director Financiar: Antoaneta Paraschiv

# Particularități și implicații fiscale în tranzacții reprezentând împrumuturi de la companii nerezidente

consultant fiscal  
Ionuț JINGA

SPECIALISTUL  
COMENTEAZĂ

Există numeroase cazuri în care societăți cu sediul în România apelează la împrumuturi de la societăți afiliate nerezidente, având nevoie de capital de lucru pentru a-și acoperi cheltuielile operaționale. Astfel, între cele 2 părți se încheie un contract de împrumut, de regulă, pentru o perioadă de 12 luni. Împrumutatul este obligat să ramburseze împrumutul împrumutătorului până la data scadenței, la care se adaugă dobânda prevăzută în contract.

În această lucrare ne-am propus să vă prezentăm tratamentul fiscal al unor astfel de operațiuni, aspectele de care trebuie să țină seama părțile, precum și riscurile care decurg din nerespectarea prevederilor legale în vigoare.

Analiza contractului de creditare: riscuri fiscale și de altă natură, obligații de raportare ce revin persoanelor juridice rezidente care încheie contracte cu nerezidenți pentru operațiuni valutare.

## Posibilitatea de creditare

Bază legală: Potrivit art. 2.158 alin. (2) din Codul civil: „Atunci când o persoană acordă un împrumut fără a o face cu titlu profesional, nu îi sunt aplicabile dispozițiile legale privind instituțiile de credit și instituțiile financiare nebancare”.

Activitățile de creditare desfășurate cu titlu profesional sunt definite la art. 3 alin. (2) din Legea nr. 93/2009 privind instituțiile financiare nebancare, astfel:

„La încadrarea activităților de creditare în categoria celor desfășurate cu titlu profesional, Banca Națională a României va avea în vedere aspecte precum: desfășurarea acestora ca activități economice de sine stătătoare, orientate spre obținerea de venituri cu caracter regulat; existența unor structuri interne specializate în domeniul creditării care gestionează și analizează aceste activități în mod distinct, pe baza unor reguli prestabilite și cu luarea în considerare a activităților de creditare la proiectarea bugetului societății ori la efectuarea de previziuni referitoare la activitatea de ansamblu a societății”.

Dacă, potrivit acordului de împrumut, compania nerezidentă intenționează să crediteze societatea din România întrucât aceasta din urmă societate are nevoie de fonduri suplimentare pentru a-și finanța activitatea curentă (cheltuieli operaționale), deci nu desfășoară o activitate de sine stătătoare în scopul de a obține venituri cu caracter regulat, operațiunea de creditare nu poate fi caracterizată ca fiind o activitate efectuată cu titlu profesional, fiind astfel permisă.

Obținerea de venituri din dobânzi nu este un scop în sine, scopul acestei operațiuni fiind desfășurarea în bune condiții a activității economice a societății beneficiare a împrumutului.

### Condiții de creditare

Potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal: „La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității”. În sensul prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal (pct. 4 din Normele metodologice date în aplicarea art. 11 alin. (1) din Codul fiscal).

Plecând de la aceste prevederi ale Codului fiscal, în cazul împrumuturilor între persoane afiliate există riscul reconsiderării de către ANAF ca operațiuni de aport la capitalul social. În majoritatea cazurilor în care au fost efectuate astfel de reclasificări, organele fiscale au invocat principiul prevalenței economicului asupra juridicului, principiu statuat prin Codul de procedură la art. 14 alin. (2) și conform căruia: „situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului Cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora”.

Cu alte cuvinte, indiferent de forma juridică pe care o îmbracă un contract, în cazul unui contract de creditare, dacă se consideră că substanța (conținutul) economic este diferit de condițiile și termenii contractuali, prevalează fondul economic. Trebuie demonstrat astfel că, prin acordarea împrumutului către beneficiar, se urmărește doar interesul de a asigura desfășurarea în bune condiții a activității economice a societății împrumutate, și în niciun caz obținerea unui avataj de natură fiscală.

Primul element vizat care poate conduce la riscul de reconsiderare a tranzacției este dobânda practică, nivelul acesteia fiind obligatoriu de stabilit la nivelul dobânzii practicate pe piață.

Alte elemente de care trebuie să se țină seama pentru a evita riscul reconsiderării tranzacției:

- modalitatea de calcul al dobânzii;
- stipularea în contract a destinației efective a sumelor împrumutate, durata împrumutului și data la care trebuie rambursat;
- analiza din care să reiasă că beneficiarul împrumutului are capacitatea să restituie creditul acordat;
- garanții oferite de împrumutat;
- clauze în caz de nerambursare la scadență.

## ATENȚIE!

Termenele trebuie să fie clare, fără a fi influențate în niciun fel de relațiile de afiliere care există între cele două societăți.

### Obligații de raportare a împrumutului

Cadrul legal: art. 65 alin. (1) din Regulamentul BNR nr. 4/2014 privind raportarea de date și informații statistice la Banca Națională a României

„Persoanele juridice și fizice rezidente care au încheiat contracte cu nerezidenți pentru operațiuni valutare de capital de natura datoriei private externe pe termen mediu și lung au obligația să notifice operațiunile respective prin trans-

miterea la Banca Națională a României – Direcția statistică a formularului F1 «Notificare la Banca Națională a României», prevăzut în Anexa nr. VI.1, și a formularului F2 «Scadențarul tragerilor, al rambursărilor de capital și al plăților de dobândă și comisioane», prevăzut în Anexa nr. VI.2, în termen de 30 de zile de la data încheierii contractului. Obligația notificării revine și persoanelor juridice și fizice rezidente care au încheiat contracte cu nerezidenți pentru operațiuni va-lutare de capital de natura datoriei private externe pe termen de cel mult un an și care au prelungit cu mai mult de un an valabilitatea contractului”.

Prin urmare, dacă este vorba de un contract de împrumut pe termen scurt (12 luni), încheiat cu o persoană juridică nerezidentă, societatea din România nu are obligația să notifice operațiunile respective prin transmiterea la Banca Națională a României – Direcția statistică a formularului F1 «Notificare la Banca Națională a României» și a formularului F2 «Scadențarul tragerilor, al rambursărilor de capital și al plăților de dobândă și comisioane» în termen de 30 de zile de la data încheierii contractului.

### **Analiza nivelului dobânzii din contractul de creditare, conform reglementărilor Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Riscuri legate de ajustarea prețurilor de transfer**

#### ***Nivelul dobânzii care trebuie practică în contractul de creditare***

Bază legală: Potrivit art. 11 alin. (4) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

„Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricărora dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.”

Reglementările pct. 5 alin. (11) din Normele metodologice:

„Când un contribuabil acordă un împrumut/credit unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut/credit, indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului.

În cazul serviciilor de finanțare între persoane afiliate, pentru alocarea veniturilor se analizează:

- a) dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizat în acest scop;
- b) dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

Încadrarea împrumutului în schema de distribuție a profitului se va efectua dacă la data acordării împrumutului nu se așteaptă în mod cert o rambursare a împrumutului sau dacă contractul conține clauze defavorabile pentru plătitor.

Atunci când se analizează cheltuielile/veniturile cu dobânda, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb valutar și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb valutar, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

Raportarea condițiilor de împrumut are în vedere ratele dobânzii aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă. De asemenea, trebuie să se țină seama de măsurile pe care persoanele independente le-ar fi luat pentru a împărți riscul de schimb valutar, de exemplu: clauze care mențin valoarea împrumutului în termeni reali, încheierea unui contract de acoperire a riscului valutar sau pentru plata la termen pe cheltuiala împrumutătorului”.

Nivelul dobânzii stipulate în contractul de creditare trebuie să se încadreze în intervalul ratelor dobânzii practicate pe piață, în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară, de o persoană independentă.

Potrivit art. 11 din Codul fiscal, tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață.

# Servicii de construcții prestate către nerezidenți în România

expert contabil  
Olga CREVELESCU

MONOGRAFIE  
CONTABILĂ

Societatea ARGO SRL, plătitoare de impozit pe profit și TVA în România, a câștigat o licitație și a început lucrările de construcție la o clădire din România. Beneficiarul serviciilor de construcții este o altă societate privată din Turcia. Pentru realizarea construcției, prestatorul încasează un avans. Potrivit contractului încheiat, construcția va fi predată beneficiarului „la cheie”.

Emiterea facturilor se face după fiecare etapă de realizare a construcțiilor și, separat, pentru lucrările de instalații și finisaje.

Având în vedere că lucrările vor fi realizate în decursul mai multor luni, stabilim care este regimul contabil și fiscal de aplicat pentru operațiunile generate de acest contract.

## Soluție:

Întocmirea facturii cu sau fără TVA se stabilește în funcție de locul prestării din punctul de vedere al TVA care nu coincide neapărat cu locul prestării efective.

Pentru stabilirea tratamentului TVA în cazul exportului de servicii, trebuie cunoscută natura serviciilor.

În funcție de tipul serviciilor, se va determina locul prestării din punctul de vedere al TVA, conform regulilor prevăzute la art. 278 din Codul fiscal.

Dacă locul prestării stabilit conform art. 278 din Codul fiscal este în România, serviciile vor fi facturate cu TVA și declarate ca orice altă operațiune realizată în România, în decontul de TVA, formularul 300 și în formularul 394 „**Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA**”.

## ATENȚIE!

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) din Codul fiscal, întotdeauna excepția prevalează, nemaifiind aplicabile regulile generale stabilite la art. 278 alin. (2) și (3) din Codul fiscal.

Dacă locul prestării stabilit conform art. 278 din Codul fiscal se stabilește a fi în afara României, atunci serviciile nu sunt impozabile în România, se declară la rândul 3 în decontul de TVA și nu se declară în declarația recapitulativă cod 394.

## DE REȚINUT!

Numai în cazul în care serviciile prestate nu se încadrează la excepțiile prevăzute la art. 278 din Codul fiscal, pentru stabilirea locului prestării din punctul de vedere al TVA se aplică regula de bază prevăzută la art. 278 alin. (2) din Codul fiscal.

Locul prestării serviciilor asupra bunurilor imobile se stabilește conform art. 278 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, respectiv este locul în care sunt situate bunurile imobile.

Imobilul în speța dată este situat în România.

Prin urmare, având în vedere că persoana impozabilă prestează servicii de construcții aferente unui imobil din România, serviciile de construcții prestate în speța dată sunt considerate servicii asupra unui bun imobil și au locul prestării din punctul de vedere al TVA tot în România, deci operațiunea este impozabilă în România. Factura se emite în acest caz cu TVA, atât pentru avansuri, cât și pentru prestarea efectivă.

Persoana impozabilă trebuie să emită o factură către fiecare beneficiar pentru prestările de servicii efectuate și pentru orice avans încasat în legătură cu o prestare de servicii, conform art. 319 alin. (6) lit. a) și d) din Codul fiscal.

### ● Facturarea avansului conform prevederilor contractuale:

411	=	%
„Clienți”		419
		„Clienți – creditori”
		4427
		„TVA colectată”

### ● Încasarea avansului facturat:

5121	=	4111
„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”

În măsura în care prestatorii de servicii au stocuri, ei le evaluează la costurile lor de producție. Aceste costuri constau, în primul rând, în manoperă și în alte costuri legate de personalul direct angajat în furnizarea serviciilor, inclusiv personalul însărcinat cu supravegherea, precum și în cheltuielile de regie de atribuit.

Manopera și alte costuri legate de vânzare și de personalul angajat în administrația generală nu se includ, ci sunt recunoscute drept cheltuieli în perioada în care sunt suportate.

Costul stocurilor unui prestator de servicii nu include marjele de profit sau cheltuielile de regie neatribuibile, care sunt adesea încorporate în prețurile facturate de prestatorii de servicii.

Chiar dacă în cursul lunii se înregistrează cheltuieli după natură, valoarea cheltuielilor care se alocă prestărilor de servicii (cheltuielile directe și indirecte, fără cheltuielile de administrație, de exemplu fără amortizarea calculatoarelor utilizate de către personalul administrativ, fără salariile personalului administrativ etc.) și se contrabalansează cu ajutorul contului 712 „Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”, în contrapartidă cu producția neterminată, contul 332 „Servicii în curs de execuție” astfel încât, în soldul contului 121 „Profit sau pierdere” să nu existe decât eventuala pierdere rezultată din cheltuielile administrative (până la obținerea de venituri din prestări servicii).

Operațiunile desfășurate se înregistrează lună de lună, în funcție de situațiile concrete care apar, prin înregistrarea după natură a tuturor cheltuielilor și evidențierea, la finalul lunii, a producției de servicii în curs, cu suma cheltuielilor alocate prestării de servicii.

# Dividende cetățean străin. Tratament fiscal

## ÎNTREBARE:

Societatea noastră este înființată în România, are unic asociat un cetățean ucrainean, care are permis de ședere pentru beneficiarii protecției temporare, eliberat de Inspectoratul General pentru Imigrări, în care apare CNP-ul acestuia. Menționăm că asociatul nu are NIF și nici domiciliul în România. Am încercat depunerea la ANAF a declarației unice, însă a fost respinsă deoarece cetățeanul ucrainean nu a putut fi identificat în baza de date ANAF. Asociatul unic ridică dividende depășind plafonul la CASS.

1. Ce declarații ar trebui depuse?
2. Ce taxe trebuie achitate?
3. Ce alte documente trebuie întocmite?

## SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

În primul rând, trebuie să obțineți NIF, prin cerere adresată organului fiscal (D 030 „Declarație de înregistrare fiscală/declarație de mențiuni/declarație de radiere pentru persoanele fizice care nu dețin cod numeric personal” – O.P.A.N.A.F. nr. 2.034/2022).

Se vor atașa și următoarele documente:

- copie după pașaportul persoanei fizice străine
- împuternicire pentru reprezentant, în original
- documente din care să reiasă motivele pentru solicitarea codului NIF

*Referitor la impozitul pe dividende:*

Venitul obținut de persoana fizică nerezidentă intră sub incidența impozitului pe veniturile obținute de nerezidenți, cota de impozitare fiind de 8% din suma brută a dividendelor (art. 224 alin. (4) lit. b) coroborat cu art. 223 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal).

Conform art. 230 alin. (1) și (2) din Codul fiscal:

„(1) În înțelesul art. 224, dacă un contribuabil este rezident al unei țări cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impuneri, cota de impozit care se aplică venitului impozabil obținut de către acel contribuabil din România nu poate depăși cota de impozit prevăzută în convenția care se aplică asupra acelui venit. În situația în care sunt cote diferite de impozitare în legislația internă sau în convențiile de evitare a dublei impuneri, se aplică cotele de impozitare mai favorabile. Dacă un contribuabil este rezident al unei țări din Uniunea Europeană, cota de impozit care se aplică venitului impozabil

# Decontare contravaloare servicii tratament și analize medicale pentru salariat. Tratament fiscal

## ÎNTREBARE:

Un salariat prezintă spre decontare următoarele documente în sumă totală de 10.500 lei:

- a) Factură emisă pe numele salariatului pentru servicii tratament de 7.000 lei;
- b) Factură emisă pe numele salariatului pentru analize medicale de 3.500 lei.

Conducerea societății decide să deconteze întreaga sumă de 10.500 lei, deși 33% din salariul de bază al salariatului reprezintă doar 1.485 lei.

1. În ce categorie de avantaje salariale se încadrează analizele medicale?
2. Care este monografia contabilă pentru decontarea sumei de 10.500 lei reprezentând servicii tratament și analize medicale?
3. Cum se impozitează, atât la salariat, cât și la societate, acordarea avantajului salarial de 10.500 lei?

## SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

1.

Având în vedere că analizele medicale sunt suportate de către salariat, dacă sunt servicii medicale sub formă de abonament, o parte din această sumă se pot încadra și la art. 78 alin. (2) lit. a) pct. 4 din Codul fiscal, dispoziții care prevăd că impozitul lunar prevăzut la alin. (1) se determină astfel: la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 10% asupra bazei de calcul determinate ca diferența dintre venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internaționale la care România este parte, precum și, după caz, a contribuției individuale la bugetul de stat datorate potrivit legii, și următoarele:

4. (iv) primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, suportate de angajați, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro. Contractul de asigurare, respectiv abonamentul, vizează servicii medicale furnizate angajatului și/sau oricărei persoane aflate în întreținerea sa, așa cum este definită la art. 77 alin. (5).

Ca avantaje salariale, analizele se pot încadra la art. 76 alin. (2) lit. s) din Codul fiscal, respectiv alin. (3) lit. g) din Codul fiscal, dispoziții care prevăd că avantajele, în bani sau în natură, primite în legătură cu o activitate menționată la alin. (1) și (2), precum și cele primite de la terți ca urmare a unei relații contractuale între părți, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), includ, însă nu sunt limitate la:

g) primele de asigurare, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament plătite de către suportator pentru angajații proprii sau alt beneficiar de venituri din salarii și asimilate salariilor, la momentul plății acestora, altele decât cele obligatorii și cele care se încadrează în condițiile prevăzute la alin. (4)<sup>1</sup> lit. f).

Așadar, se poate scădea din baza impozabilă a impozitului pe salarii suma de 400 de euro și, în acest caz, venitul net va fi mai mare.

# Radiere PFA. Obligații fiscale

## ÎNTREBARE:

În cazul în care s-a închis (radiat) un punct de lucru, care este și sediul social al unei PFA, ce obligații are în continuare? Menționez că nu a avut salariați la acest punct de lucru. Ce se întâmplă cu casa de marcat?

## SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Potrivit prevederilor art. 2 din O.G. nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, sunt reglementate următoarele aspecte:

„ART. 2

În sensul prezentei ordonanțe de urgență, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

j<sup>1</sup>) sediul profesional – sediul principal/locația declarată la registrul comerțului, în vederea înregistrării și autorizării funcționării persoanei fizice autorizate (PFA), ..., reprezentând elementul de identificare a acesteia în raporturile juridice la care participă;

k) puncte de lucru – locațiile în care își desfășoară activitatea persoanele fizice autorizate, ..., în cazul în care aceasta nu se desfășoară exclusiv la sediul profesional, ....”

PFA își încetează activitatea și este radiată din registrul comerțului la cerere, iar cererea de radiere, însoțită de copia certificată pentru conformitate cu originalul a actelor doveditoare, după caz, se depune la oficiul registrului comerțului de lângă tribunalul unde își are sediul profesional (art. 21 alin. (2) din O.G. nr. 44/2008).

Oficiile registrului comerțului de pe lângă tribunale transmit direct sau prin intermediul Oficiului Național al Registrului Comerțului, și pe cale electronică, Ministerului Finanțelor Publice informațiile care conțin înregistrări și modificări ale operatorilor economici, conform Protocolului de colaborare între Ministerul Finanțelor și Oficiul Registrului Comerțului (art. 69\* din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală).

Art. 88\*) alin. (1) și art. 89\*) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, reglementează următoarele aspecte:

„Art. 88\*) (1) Modificările ulterioare ale datelor din declarația de înregistrare fiscală trebuie aduse la cunoștința organului fiscal central, în termen de 15 zile de la data producerii acestora, prin completarea și depunerea declarației de mențiuni.”

„Art. 89\*) (1) Modificările intervenite în datele declarate inițial de persoanele fizice, juridice sau de alte entități care se înregistrează potrivit legii speciale la registrul comerțului se fac potrivit dispozițiilor legii speciale.”

Astfel, modificările privind radierea se transmit organului fiscal competent prin completarea formularului 700 Declarație pentru înregistrarea/modificarea în mediu electronic a mențiunilor ulterioare înregistrării fiscale, precum și pentru radierea înregistrării fiscale (O.P.A.N.A.F. nr. 2.034/2022).

Se completează potrivit instrucțiunilor de completare prevăzute de O.P.A.N.A.F. nr. 2.034/2022 și se transmite ori de câte ori intervin modificări, ulterior înregistrării fiscale, în datele declarate de contribuabili/plătitori prin declarația de înregistrare fiscală/declarația de mențiuni, precum și cu ocazia radierii înregistrării fiscale. Declarația trebuie însoțită de documente justificative, după caz (certificat constatator eliberat de ORC, certificat de înregistrare în scopuri de TVA, pentru anulare etc.).

Se selectează formularul 070, iar la punctul VI se completează datele de identificare, adresa/domiciliul fiscal, respectiv data scoaterii din evidență a sediului/punctului de lucru, precum și alte informații utile.

Declarația se transmite exclusiv prin mijloace electronice de transmitere la distanță, prin intermediul internetului, pe site-ul e-guvernare.ro al Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

# Persoană fizică română. Venituri salariale din Malta. Obligații fiscale pentru lucru remote în România

## ÎNTREBARE:

O persoană fizică română este angajată în Malta cu contract de muncă la o firmă de acolo și primește salariul de câțiva ani de acolo. De ceva timp lucrează și remote din România. Este clar activitate dependentă. Mai merge în Malta, mai revine în România. Ce este de făcut? Ce e de declarat?

## SOLUȚIE FISCAL-CONTABILĂ:

Ca regulă generală, veniturile din salarii obținute de o persoană fizică română din activități dependente desfășurate în străinătate și plătite de un angajator nerezident sunt venituri neimpozabile și nu se declară în România potrivit art. 76 alin. (4) lit. o) din Codul fiscal și pct. 12 alin. (19) din Normele metodologice de aplicare.

În măsura în care activitatea implică lucrul remote (telemuncă) prin prezența fizică pe teritoriul României în condiții de rezidență fiscală, conform art. 7 pct. 28 din Codul fiscal, atunci se va datora impozit pe veniturile din salarii în România conform art. 82 alin. (1)-(2) din Codul fiscal, chiar dacă angajatorul este din străinătate, nefiind aplicabile prevederile art. 76 alin. (4) lit. o) din Codul fiscal.

Face excepție situația în care persoana fizică a devenit între timp rezidentă fiscal în Malta, deci nerezidentă în România și lucrează remote în România pentru o perioadă sau perioade care nu depășesc în total 183 de zile în orice perioadă de 12 luni care începe sau se termină în anul fiscal vizat, situația în care se pot aplica prevederile art. 16 din Convenția de evitare a dublei impunerii dintre România și Malta, conform cărora veniturile din salarii se impozitează în continuare în statul de rezidență (adică Malta în acest caz).

Distinct, în privința contribuțiilor sociale obligatorii, independent de regimul de impozitare a veniturilor salariale cu impozit pe venit, în măsura în care persoana fizică nu deține un certificat portabil A1 care să ateste că a rămas asigurată în sistemul de asigurări sociale din Malta, acea persoană va avea și calitatea de asigurat (contribuabil) în sistemele de asigurări sociale din România, în condițiile prevăzute de la art. 136 lit. a) din Codul fiscal și pct. 2 din Normele metodologice de aplicare (pentru CAS), respectiv art. 153 alin. (1) lit. a)-b) din Codul fiscal și pct. 9 din Normele metodologice de aplicare (pentru CASS), coroborate cu dispozițiile art. 216 alin. (1)-(2) din Codul fiscal.

În măsura în care persoana fizică română datorează impozit pe veniturile din salarii și contribuții sociale obligatorii în România, atunci există două căi prin care se duc la îndeplinire obligațiile fiscale, respectiv:

**A.** atunci când există acord încheiat cu angajatorul nerezident prin care persoana fizică angajată se substituie angajatorului (este asimilată angajatorului), cu următoarele obligații fiscale pentru angajat:

– înregistrarea fiscală prin depunerea declarației de înregistrare fiscală (020) ca angajator asimilat, însoțită de copia, tradusă în limba română, certificată de traducători autorizați, a acordului încheiat cu angajatorul, referitor la obligația declarării și plății contribuțiilor sociale obligatorii (art. 147 alin. (14), art. 169 alin. (4) și art. 220<sup>6</sup> alin. (3) din Codul fiscal și lit. A pct. 5 din Anexa 1 la O.P.A.N.A.F. nr. 3.706/2016);

– depunerea lunară a declarației D112 atât pentru contribuțiile sociale, cât și pentru impozitul pe veniturile din salarii (art. 132 alin. (2), art. 147 alin. (13), art. 169 alin. (4) și art. 220<sup>7</sup> alin. (3) din Codul fiscal și lit. D pct. 2 lit. a)-c) din Anexa 1 la O.P.A.N.A.F. nr. 3.706/2016);