

ANUL XVI
NR. 81
OCT.-DEC. 2023

[4] 2023

CONSULTANT FISCAL

Director: Radu Bufan
Redactor-șef: Mariana Vizoli

DIN SUMAR

Christian Amand (tr. Vladimir Marinescu)
PROPUNERILE PRIVIND TVA ÎN ERA DIGITALĂ: OPINII CRITICE

Dan Manolescu și Adrian Luca
CEA MAI PATRIOTICĂ ÎNTREBARE A MOMENTULUI:
„CUM AR FI DACĂ ROMÂNIA AR RĂMÂNE FĂRĂ BANI?” ȘI ALTE CÂTEVA
ÎNTREBĂRI CARE NE POT AJUTA SĂ CONSTRUIM O POLITICĂ FISCALĂ FĂRĂ POLITICĂ

Mirela Păunescu
VENITURILE DIN CEDAREA FOLOSINȚEI BUNURILOR
PLĂTITE DE PERSOANE JURIDICE – REGULI NOI DE IMPOZITARE ȘI DECLARARE

Andreea Artenie, Vlad Grosu, Adelina Ursățeanu
ICCJ A CONFIRMAT DEFINITIV FAPTUL CĂ AUTORITĂȚILE FISCALE POT
FI OBLIGATE LA DEMARAREA PROCEDURILOR PENTRU EVITAREA DUBLEI ÎMPUNERI (MAP)

UNIVERSUL JURIDIC



Revistă editată de CCF

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

CONSILIUL SUPERIOR

Dan MANOLESCU
Președinte

Adrian LUCA
Prim-vicepreședinte

Daniela TĂNASE
Vicepreședinte

Romulus Dimitrie BADEA
Vicepreședinte

Maria-Iulia SOBOLEVSCHI-DAVID
Vicepreședinte

Sorin-Adrian ROBU
Vicepreședinte

Vasile-Alin NEGRESCU
Vicepreședinte

Mariana VIZOLI
Membru

Ioan SIMION
Membru

Vlad-Constantin BOERIU
Membru

Alexandr MILCEV
Membru

Marian-Alin IRIMIA
Membru

Alin CHITU
Membru

Elena IORDACHE
Membru

Sia-Nicoleta JIRU
Membru

Camera Consultanților Fiscali

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

Director: Radu BUFAN

Redactor-șef: Mariana VIZOLI

Redactor: Anca SFECLEȘ

sumar

fiscalitate

4 Propunerile privind TVA în era digitală: opinii critice

Av. Christian AMAND; traducere de av. dr. Vladimir MARINESCU

11 Cea mai patriotică întrebare a momentului: „Cum ar fi dacă România ar rămâne fără bani?” și alte câteva întrebări care ne pot ajuta să construim o politică fiscală fără politică

Dan MANOLESCU – Președinte, Camera Consultanților Fiscali; Adrian LUCA – Prim-vicepreședinte, Camera Consultanților Fiscali

18 Veniturile din cedarea folosinței bunurilor plătite de persoane juridice – reguli noi de impozitare și declarare

Conf. univ. dr. Mirela PĂUNESCU – Facultatea de Contabilitate și Informatică de Gestiune, Academia de Studii Economice din București; Consultant Fiscal; Expert contabil

drept fiscal

23 Adresa CCF nr. 735/06.02.2024

Dan MANOLESCU – Președinte, Camera Consultanților Fiscali

procedură fiscală

31 ICCJ a confirmat definitiv faptul că autoritățile fiscale pot fi obligate la demararea procedurilor pentru evitarea dublei impuneri (MAP)

Andreea ARTENIE – Managing Partner, Artenie, Secieru & Partners; Vlad GROSU – Managing Associate, Artenie, Secieru & Partners; Adelina URSĂȚEANU – Senior Associate, Artenie, Secieru & Partners

CONSILIUL ȘTIINȚIFIC

Prof. univ. dr. hc.
Jacques MALHERBE

Prof. univ. dr.
Maria-Iulia SOBOLEVSCHI DAVID

Prof. univ. dr.
Vasile RĂILEANU

Conf. univ. dr.
Ciprian PĂUN

Mihai BRĂGARU

COLEGIUL DE REDACȚIE

Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA
economist

Dr. Emilian DUCA
consultant fiscal

Dr. Ioan LAZĂR
avocat, drept fiscal, dreptul concurenței

Dr. Mirela BULIGA
avocat, drept fiscal

Tanți ANGHEL
consultant fiscal

Adrian LUCA
consultant fiscal, expert contabil

CONSULTANT FISCAL

Senior editor
Dan MANOLESCU
(legislație, focus)

Senior editor
Ioan SIMION
(internațional)

Tipografie
Compania
Națională
„Poșta Română” S.A.,
prin Sucursala
Fabrica de Timbre

Publisher
EDITURA UNIVERSUL JURIDIC

Adresa redacției
Strada
Alexandru Constantinescu,
nr. 61, Sector 1, București,
Cod Poștal: 011472

Site
www.ccfiscali.ro
www.ujmag.ro
e-mail
periodice@universuljuridic.ro

Responsabilitatea asupra conținutului textelor publicate
în această revistă aparține în exclusivitate autorilor

© Drepturile de autor pentru imaginile publicate aparțin
Editurii Universul Juridic

ISSN 1844 - 3591

Propunerile privind TVA în era digitală: opinii critice¹

Av. Christian AMAND²

Traducere de av. dr. Vladimir MARINESCU³

Rezumat: La 8 decembrie 2022, Comisia Europeană a prezentat Consiliului un pachet de propuneri în ceea ce privește normele în materie de TVA pentru era digitală: Pilonul I⁴ se referă la raportarea digitală, Pilonul II la economia platformelor, iar Pilonul III la înregistrarea unică în scopuri de TVA. Acestea urmau să fie puse în aplicare de statele membre începând cu anii 2024, 2025, 2026, 2027 și 2028. Propunerile au generat multiple reacții din partea părților interesate⁵, a Consiliului Economic și Social⁶, a Parlamentului European⁷ a mediului academic⁸ și a experților⁹. Autorul sintetizează propunerile și unele probleme ridicate în cadrul Conferinței Internaționale „Perspectiva dreptului fiscal și masa rotundă cu mediul de afaceri” organizate în perioada 28-30 septembrie 2023 de către Universitățile din Alba Iulia, București și Timișoara, cu sprijinul Camerei Consultanților Fiscali din România. El sugerează că ar fi esențial, pentru Comisia Europeană, să își revizuiască metodele de lucru, care în prezent nu permit Consiliului să ia decizii în cunoștință de cauză.

Cuvinte-cheie: TVA, înregistrarea unică în scop de TVA, cerința de raportare digitală (CRD).

VAT in the Digital Age Proposals: critical views

Abstract: On 8 December 2022, the European Commission submitted to the Council a package of proposals as regards VAT rules for the Digital Age¹⁰: pillar I concerns Digital Reporting, pillar II the Platform Economy and the pillar III the Single VAT Registration. They intended to be implemented by the Member States as from 2024, 2025,

¹ Varianta în limba engleză a articolului a fost publicată în European Business Law Journal, Issue 2/2023, co-editată și publicată de Romanian Society of Business Law și Editura ASE.

² Christian Amand, avocat fiscal, Xirius, Bruxelles; fost președinte al subgrupului de impozitare indirectă al CFE Tax Advisers Europe, fost membru al grupurilor consultative organizate de Comisia Europeană (Simple Legislation in the Internal Market, Business Experts Group și EU VAT Forum), participant la reuniunile Fiscalis.

³ Vladimir Marinescu este avocat, Directorul Biroului Regional de Taxe al Deloitte Timișoara și cadru didactic asociat al Universității de Vest din Timișoara și al Facultății de Drept din cadrul Academiei de Științe Economice, și a conferențiat pe marginea acestui articol, împreună cu autorul acestuia, în cadrul evenimentului desfășurat în perioada 28-30 septembrie 2023, „Perspectiva dreptului fiscal și masa rotundă cu mediul de afaceri”.

⁴ Propunere a Consiliului de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește normele în materie de TVA pentru era digitală, COM(2022) 0701 final, 8 decembrie 2022; Propunere de REGULAMENT DE PUNERE ÎN APLICARE AL CONSILIULUI de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 în ceea ce privește cerințele de informare pentru anumite regimuri de TVA, COM(2022) 704 final; Propunere de REGULAMENT AL CONSILIULUI de modificare a Regulamentului (UE) nr. 904/2010 în ceea ce privește acordurile de cooperare administrativă în materie de TVA necesare pentru era digitală, COM/2022/703 final; Propunere de Regulament de punere în aplicare al Consiliului de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 în ceea ce privește cerințele de informare pentru anumite regimuri de TVA, Bruxelles, 8.12.2022, COM(2022) 704 final.

⁵ https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13186-VAT-in-the-digital-age_en.

⁶ Avizul CESE [COM(2022) 701 final – 2022/0407 (CNS)] 19 aprilie 2023.

⁷ Rezoluția legislativă a Parlamentului European din 22 noiembrie 2023 referitoare la propunerea de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește normele în materie de TVA pentru era digitală [COM(2022)0701 – C9-0021/2023 – 2022/0407(CNS)].

⁸ Fixing the EU VAT system with technology?: Towards a contemporary, fraud-proof and legitimate VAT in the Digital Age (Fixarea sistemului de TVA al UE cu ajutorul tehnologiei?: Către un TVA contemporan, infailibil și legitim în era digitală) 16-17 noiembrie 2023; Forumul SEC, 23-24 noiembrie 2023.

⁹ M. Merckx, J. Gruson, N. Verbaan & B. van der Doef, VAT in the Digital Age Package: Viva la ViDA or Livin' la ViDA Loca?, în EC Tax Review 2023/3, p. 128; I. Lejeune, Is ViDA a Diva Deserving a Big Applause from 37.5 Million Unpaid Tax Collectors?, 34 Intl. VAT Monitor 6 (2023), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD (accesat la 28 decembrie. 2023).

¹⁰ Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age COM (2022) 701 final 8 December 2022; Proposal for a COUNCIL IMPLEMENTING REGULATION amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards information requirements for certain VAT schemes COM/2022/704 final; Proposal for a COUNCIL REGULATION amending Regulation (EU) No 904/2010 as regards the VAT administrative cooperation arrangements needed for the digital age COM/2022/703 final; Proposal of a Council Implementing Regulation amending Implementing Regulation (EU) N° 282/2011 as regards information requirements for certain VAT schemes, Brussels 8.12.2022 COM(2022) 704 final.

2026, 2027 and 2028. They raised multiple reactions from the stakeholders¹¹, the Social and Economic Council¹², the European Parliament¹³ and the academic¹⁴ and professional experts¹⁵. The author summarizes the Proposals and some issues raised pursuant the International Conference "Perspective of Tax Law and Round table with business environment" organized on 28 to 30 September 2023 by the Universities of Alba Iulia, Bucharest and Timișoara. He suggests that it would be essential for the European Commission to review its working methods, which currently do not allow the Council to take well informed decisions.

Keywords: VAT, Single VAT registration, Digital Reporting Requirement (DRR).

1. Pilonul I:

Cerința de raportare digitală/Digital Reporting Requirement (DRR)

Acest Pilon I are ca linii directoare:

- facturarea electronică obligatorie pentru fiecare livrare;
- emiterea imediată a facturilor (în termen de două zile de la producerea evenimentului imposibil) și transmiterea către autoritățile fiscale a datelor facturilor emise și primite.

1.1. Problema

Comisia Europeană a observat că statele membre ale UE implementaseră sau urmau să implementeze diverse sisteme de raportare a TVA, dar fără o abordare comună: facturarea electronică (IT, RO); Raportare în timp real (ES, HU), SAF-T (LT, PL, PT, RO), LISTARE TVA (BG, CZ, EE, HR, LV, SK); Cerința de raportare viitoare (EL, FR, RO etc.). Într-adevăr, se acceptă faptul că statele membre sunt libere să pună în aplicare astfel de cerințe de raportare. Singura limitare explicită este cerința unei autorizații formale din partea Consiliului pentru a face facturarea electronică obligatorie.

Statele membre fac acest lucru pentru a combate fraudă în materie de TVA și, în special, fraudă cu firme-fantomă care afectează sistemul de TVA al UE din 1993. În ciuda solicitărilor clare din partea Consiliului din 5 iunie 2007, Comisia nu a prezentat niciodată – și nici măcar nu a acceptat să discute – o prezentare generală a tuturor soluțiilor posibile pentru lupta împotriva „fraudei cu firme-fantomă”.

În 2008, Comisia a pus statele membre în fața unei dileme, și anume alegerea între un sistem paneuropean de compensare

gestionat de Comisia Europeană, astfel cum s-a propus în anii 1980, sau un sistem general de taxare inversă, care probabil nu ar fi la fel de eficient ca sistemul de compensare¹⁶. Acest lucru a condus la organizarea, de către Comisie, a numeroase consultări, reuniuni ale experților și rapoarte voluminoase care au fost disponibile pentru dezbatere publică abia în august 2018¹⁷.

1.2. Soluție propusă: DRR sau cerința de raportare directă

Comisia sugerează adoptarea unui standard uniform de facturare electronică (noile art. 217 și art. 218 propuse). Destinatului facturilor nu i s-ar permite să obțină o versiune pe suport de hârtie. În locul unui raport global pe lună sau trimestru, raportarea ar avea loc pe bază de tranzacție, facturile urmând să fie emise la două zile după faptul generator și să fie comunicate organelor fiscale la două zile după emiterea lor de către furnizor (în loc de data de 15 a lunii următoare livrării) (noul art. 222) sau primirea lor de către achizitorul bunurilor sau serviciilor. Acest lucru ar avea drept consecință lipsa facturilor recapitulative. Ar exista mențiuni suplimentare pe facturi (art. 226), cum ar fi menționarea contului bancar și data plății. În acest fel, comunicarea către autoritățile fiscale a datelor privind facturile emise și primite ar fi imediată, însă statele membre pot opta să nu impună obligativitatea noilor proceduri pentru tranzacțiile din cadrul unui stat membru!

Se propune instituirea unui sistem central de schimb electronic de informații privind TVA („VIES central”) pentru schimbul de informații privind TVA. Acest sistem ar trebui să primească, prin intermediul sistemelor electronice naționale ale statelor membre, informații privind tranzacțiile intracomunitare, astfel cum au fost raportate de furnizorii și acceptanții respectivi din

¹¹ https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13186-VAT-in-the-digital-age_en.

¹² EESC OPINION [COM(2022) 701 final – 2022/0407 (CNS)] 19 April 2023.

¹³ European Parliament legislative resolution of 22 November 2023 on the proposal for a Council directive amending Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the digital age (COM(2022)0701 – C9-0021/2023 – 2022/0407(CNS)).

¹⁴ *Fixing the EU VAT system with technology?: Towards a contemporary, fraud-proof and legitimate VAT in the Digital Age* 16-17 November 2023; ERA Forum 23-24 November 2023.

¹⁵ Madeleine Merx, John Gruson, Naomie Verbaan & Bart van der Doef, *VAT in the Digital Age package: Viva la Vida gold Livin' the Vida Loca?*, in EC Tax Review 2023/3 p. 128; I. Lejeune, *Is ViDA a Diva Deserving a Big Applause from 37.5 Million Unpaid Tax Collectors?*, 34 Intl. VAT Monitor 6 (2023), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD (accessed 28 Dec. 2023).

¹⁶ Comunicare a Comisiei către Consiliu și Parlamentul European privind măsurile de modificare a sistemului de TVA în vederea combaterii fraudei {SEC(2008) 249}Bruxelles, 22.2.2008 COM(2008) 109 final.

¹⁷ A se vedea <https://circabc.europa.eu/ui/welcome>. Aceste documente au fost discutate cu ocazia reuniunilor Grupului pentru viitorul TVA (GFV, compus din reprezentanți ai autorităților fiscale și prezidat de Comisie), Forumului UE pentru TVA (compus din reprezentanți ai autorităților TVA și ai organizațiilor de afaceri din UE), Grupului de experți în materie de TVA (VEG). Aceste grupuri sunt/au fost prezidate de Comisie, care selectează subiectele care urmează să fie discutate și elaborează ordinele de zi.

diferite state membre. Acest sistem ar trebui, de asemenea, să primească, de la statele membre, informațiile de identificare, în scopuri de TVA, ale persoanelor impozabile care efectuează operațiuni intracomunitare.

1.3. Poate RRD să își îndeplinească promisiunile pentru a lupta împotriva fraudei¹⁸?

Dintr-o comparație între procedurile existente și cele propuse rezultă că modificările se limitează la facturarea electronică obligatorie (în timp ce a șasea Directivă TVA conținea deja dispoziții specifice privind facturarea electronică începând cu 2001, iar facturarea electronică a fost deja adoptată progresiv de întreprinderi începând cu anii 1980), comunicarea detaliilor fiecărei tranzacții de către furnizor și de către cumpărător și eliminarea facturilor recapitulative (și a facturilor corective?). Desigur, comunicarea acestor date ar trebui să fie imediată. Este discutabil dacă astfel de modificări care impun costuri informatice uriașe întreprinderilor și, în special, IMM-urilor, ar putea reduce fraudă și respecta principiul proporționalității menționat în mod expres la art. 113 din Tratatul privind funcționarea UE, temeiul juridic al propunerii ViDA.

Conform celui de-al treilea preambul al propunerii ViDA, pierderile de venituri din TVA, cunoscute sub denumirea de „deficit de încasare a TVA”, au fost estimate, în 2020, la 93 miliarde euro în Uniune, din care o parte semnificativă constă de fapt în fraude intracomunitare cu firme-fantomă, estimate (potrivit Curții de Conturi Europene) în intervalul 40-60 miliarde euro. În conformitate cu expunerea de motive a propunerii ViDA, deficitul de încasare al TVA include, de asemenea, veniturile pierdute din cauza fraudei și a evaziunii interne în materie de TVA, a evitării obligațiilor fiscale, a falimentelor și a insolvențelor financiare, precum și a calculelor greșite și a erorilor administrative. Deficitul de încasare al TVA este, de asemenea, influențat de o serie de factori legați de condițiile economice actuale, de mediul instituțional și de structura economică, precum și de măsurile și acțiunile administrațiilor fiscale¹⁹. Deficitul de încasare al TVA și fraudă în materie de TVA nu sunt același lucru. În plus, deficitul ridicat de încasare al TVA din țări precum România se datorează, probabil, metodologiei utilizate, cum ar fi deficitul negativ de încasare al TVA din Țările de Jos.

Faptul că o RRD funcționează la nivel național, în anumite state membre ale UE²⁰, înseamnă că va funcționa în cazul fraudei intracomunitare cu firme-fantomă? Acest lucru nu ia în considerare caracteristicile fraudei cu firme-fantomă care este cauzată de suspendarea TVA pentru operațiunile intracomunitare și, în special, livrările intracomunitare scutite de TVA pentru importurile în UE. Fraudă cu firme fantomă este

de altă natură decât fraudă la nivelul comerțului cu amănuntul, iar propunerea nici măcar nu menționează modul în care ar putea aborda fraudă cu firme-fantomă. Motivul pentru care majoritatea țărilor lumii au adoptat un TVA derivat din sistemul UE constă în faptul că acesta este mult mai dificil de sustras la nivelul comerțului cu amănuntul, fiind și cel mai eficient impozit dezvoltat vreodată.

Este îndoielnic că o creștere a rapidității schimbului de informații va fi eficientă. Principalul motiv poate fi dificultatea de a comunica toate facturile emise și primite în termen de două sau chiar patru zile, dificultatea de a elimina facturile sumare și „notele de credit/debit” sumare. Acest lucru va provoca o cantitate incredibilă de erori. În plus, disponibilitatea informațiilor este doar un prim pas înainte de probele juridice consumatoare de timp, care reprezintă o condiție prealabilă pentru combaterea fraudei.

Eficiența RRD intra-UE este discutabilă în absența RRD naționale. Atunci când bunurile sunt achiziționate, acestea sunt depozitate pentru o perioadă de timp, reambalate, incluse în producția de noi bunuri și servicii etc., și acest lucru face ca urmărirea mișcărilor mărfurilor să fie extrem de dificilă.

Care este utilitatea noilor cerințe obligatorii pe facturi (mențiuni precum IBAN, nr., data plății)? Ar însemna că fiecare furnizor ar putea utiliza numai în cont bancar și că schimburile sau plățile în criptomonede nu ar fi posibile?

În unele state membre, RRD a permis o creștere a numărului de inspecții fiscale și de colectare a veniturilor, ca în Spania, dar nu a fost în măsură să reducă „deficitul de încasare a TVA”, ca în Italia. Aceasta a condus la introducerea unor măsuri preventive automate, cum ar fi închiderea temporară a conturilor bancare fără nicio intervenție umană și, desigur, niciun control judiciar, ca în Polonia. Majoritatea afacerilor supuse unor astfel de proceduri nu pot supraviețui și, ulterior, faptul că astfel de afaceri au fost de fapt fraudatori va fi prezentat în fața instanțelor!

O sursă importantă de fraudă cu firme-fantomă este reprezentată de importurile efectuate de întreprinderi din afara UE, care au înființat structuri juridice ușoare în UE și care au detectat incapacitatea unor state membre de a monitoriza în mod corespunzător importurile în UE²¹. Propunerea ViDA nu abordează această problemă.

Propunerea nu menționează nicio soluție la multiplele dificultăți existente, care afectează sistemul de TVA al UE începând din 1993, cum ar fi dovada livrărilor intracomunitare, taxarea transfrontalieră, tranzacțiile în lanț, absența armonizării scutiților de TVA, dubla impunere etc. Este logic să uniformizăm

¹⁸ A se vedea C. Amand, *VAT in the Digital Age Proposal: Can DRR Tackle VAT Fraud?*, 34 Intl. VAT Monitor 5 (2023), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD (accesat la 28 decembrie 2023).

¹⁹ Deficitul de încasare a TVA: Întrebări frecvente, IP/20/1579, 10 septembrie 2020.

²⁰ În Italia, unde a fost introdus un DRR, s-a observat o creștere a deficitului de încasare a TVA, în timp ce în Țările de Jos, unde nu există RRD, deficitul de încasare a TVA este negativ!

²¹ A se vedea, de exemplu, CJUE, *Comisia Europeană/Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord*, cauza C-213/19, 8 martie 2022.

instrumentele de comunicare a datelor, care pot avea consecințe juridice diferite în funcție de țară?

Trecerea la facturarea electronică și raportarea în timp real vor avea un impact asupra tuturor companiilor, dar entitățile mai mici vor fi, probabil, afectate în mod deosebit, din cauza resurselor financiare și de personal mai puține și a dependenței lor de furnizori terți de software²².

După cum a observat Business Europe, sistemul propus va genera o cantitate uluitoare de informații care ar trebui să fie examinate în mod activ de către autoritățile fiscale pentru a prinde fraudatorii și, de asemenea, pentru a ajuta întreprinderile să corecteze rapid erorile. Acest lucru ar necesita cheltuieli semnificative pentru angajați și pentru competențele digitale și echipamentele IT din cadrul autorităților fiscale pentru a utiliza datele²³. Experiența procesului de digitalizare a colectării taxelor vamale²⁴ ar trebui să fie un avertisment cu privire la provocările tehnice cu care s-ar putea confrunta statele membre în ceea ce privește colectarea TVA. Și, spre deosebire de taxele vamale, TVA-ul este afectat de inconsecvențe și lacune juridice.

Problema cea mai gravă este, cu siguranță, stocarea în bazele de date centrale a informațiilor sensibile conținute în facturi, cum ar fi cantitatea și natura bunurilor livrate, extinderea și natura serviciilor prestate, baza de impozitare pe cotă sau scutire, prețul unitar. Nu există nicio garanție că astfel de informații nu vor fi accesibile concurenților sau organizațiilor din afara UE. Deși secretul de afaceri nu încalcă neapărat regulile de protecție a datelor²⁵, ViDA poate deveni o problemă crucială de securitate a apărării²⁶.

1.4. Dezbaterile ascunse: standardizarea procedurilor și colectarea datelor

Inițial, întreprinderile mari au salutat propunerea, deoarece nu sunt în măsură să plătească costurile de modificare a sistemelor informatice în fiecare dintre cele 27 de state membre ale UE, în special atunci când IT nu este în măsură să îndeplinească multiplele excepții de TVA. Iar consultanții interni în materie de TVA nu doresc să fie percepuți de conducerea lor ca ostili

față de noile tehnologii, chiar dacă, în mod colectiv, aceștia sunt foarte critici cu privire la RRD²⁷. De fapt, companiile multinaționale ar dori câmpuri de date uniforme și frecvența pe care autoritățile doresc să o primească. Dar de ce nu comunicarea uniformă opțională a datelor pentru întreprinderile care operează în diferite țări europene? Dacă este mai eficientă, va fi adoptată de majoritatea afacerii.

Colectarea datelor este, de asemenea, unul dintre obiectivele ViDA. Aceasta ar permite statelor membre să dispună de informații în timp real cu privire la funcționarea economiei și la alte subiecte, cum ar fi prețurile de transfer²⁸. Susținătorii RRD susțin că acesta este de fapt scopul său principal și că același rezultat ar fi putut fi obținut prin norme de drept comercial pentru care nu ar exista un temei juridic pentru armonizare la nivelul UE²⁹. Dar dacă acest lucru este corect, de ce să nu îl menționăm în expunerea de motive?

2. Pilonul II:

Economia platformelor

Pilonul II introduce o impozitare a serviciilor de către platforme precum Uber (asimilată taxiurilor) și Airbnb (cazare în regim hotelier), atunci când furnizorul de bază este o persoană neimpozabilă, o persoană impozabilă nestabilă care nu este înregistrată în scopuri de TVA într-un stat membru sau o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, dar care nu are obligația de a plăti TVA.

2.1. Problemă

Directiva TVA nu abordează tratamentul TVA aplicat livrărilor efectuate de persoane fizice sau IMM-uri prin intermediul unei platforme. Prin urmare, adesea TVA-ul nu este perceput pentru aceste livrări, ceea ce creează denaturări ale concurenței în ceea ce privește închirierea de unități de cazare pe termen scurt și serviciul de transport de călători. Unele state membre acordă o scutire pentru cazarea pe termen scurt, iar altele nu. Serviciile de facilitare furnizate de o platformă sunt calificate fie drept serviciu intermediar, fie drept serviciu furnizat pe cale electronică.

²² Fișă informativă publicată de Accountancy Europe, în martie 2023.

²³ Business Europe – Consultare publică – TVA în era digitală, 3 mai 2022. A se vedea, de asemenea: Die Deutsche Kreditwirtschaft, *Comments Proposal for a Council Directive of Directive of Directive 2006/112/EC as regards VAT rules for the Digital age* [COM(2022) 701 final] (3 martie 2023); Saint-Gobain, *Amendement Direction TVA 2006-112UE: Commentaire au titre des articles 222 et 223, 3 avril 2023*; Institut für Digitalisierung im Steuerrecht, *IDSt Feedback on the Commission's Draft Legislative of 08.12.2022 „VAT in the Digital Age” (ViDA)*.

²⁴ Sau chiar funcționarea sistemului VIES în vigoare din 1993!

²⁵ Avizul Autorității Europene pentru Protecția Datelor 7/2023, 3 martie 2023.

²⁶ ETNO-GSMA feedback comun la propunerea Comisiei Europene de directivă a Consiliului de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește normele în materie de TVA pentru era digitală, martie 2023, p. 5. A se vedea, de asemenea: Răspunsul Camerei Internaționale de Comerț la propunerile privind TVA-ul în era digitală; Business Europe, *VAT in the Digital Age: BusinessEurope's reply to the European Commission Public Consultation*, 3 aprilie 2023; Mouvement des entreprises de France, *Consultare publică referitoare la Directiva Consiliului de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește normele în materie de TVA pentru era digitală*, 4 aprilie 2023.

²⁷ A se vedea Scrisoarea Institutului Executiv Fiscal către Comisia Europeană – Comentariile propunerii privind TVA-ul în era digitală 3 aprilie 2023.

²⁸ Helena ALVES BORGES Director General, Autoritatea Fiscală și Vamală din Portugalia, Viitorul impozitării în UE, 24 octombrie 2023.

²⁹ În cazul în care normele de drept comercial ar deveni un obstacol în calea funcționării pieței interne, Consiliul ar avea obligația de a adopta directive pentru a le armoniza în temeiul art. 115 din TFUE.

2.2. Modificări propuse

Furnizorul aferent platformei: scutirea de TVA și lipsa dreptului de deducere a TVA-ului aferent intrărilor de către furnizorul subiacent.

Platforma către clientul final + TVA: platforma este un furnizor considerat. Platforma are drept deplin de deducere, chiar dacă propunerea menționează că serviciul prestat de furnizorul de bunuri și servicii de bază este scutit de TVA (noul art. 172a propus).

Sistemul agențiilor de turism nu este aplicabil.

2.3. Observații

Într-o comunicare în fața Academiei de Drept European din Trier, prof. Marie Lamensch a subliniat inconsecvențe juridice importante³⁰:

- regimul furnizorilor considerați (art. 29a propus din Directiva TVA) se aplică (art. 9c din Regulamentul de punere în aplicare) atunci când activul suport nu furnizează un număr de identificare valabil, dar unii dintre acești furnizori subiacenți au deja un număr de identificare valabil, dar nu sunt valabili în sistemul VIES.
- cum se determină baza impozabilă a schimbului de locuințe, în special a schimbului asincron de locuințe? Acestea sunt situații frecvente.
- dificultăți practice legate de declarare și plată, atunci când clientul este o întreprindere care efectuează operațiuni scutite de TVA.
- unele state membre aplică o scutire de TVA pentru închirierea de locuințe pe termen scurt, în timp ce altele nu.
- serviciul de facilitare furnizat de o platformă ar putea fi considerat un serviciu intermediar sau un serviciu furnizat pe cale electronică.

Autorul consideră că, pentru prima dată, Consiliul ar adopta o directivă care ar spori lipsa neutralității TVA-ului, în contradicție cu art. 1 alin. (2) din Directiva TVA.

3. Pilonul III:

Înregistrarea unică în scopuri de TVA

Pilonul III extinde ghișeul unic care a fost introdus progresiv începând cu 1 iulie 2003 pentru furnizorii de servicii de telecomunicații B2C stabiliți în afara UE. Acesta se caracterizează prin impozitarea la cota de TVA aplicabilă în statul membru al clientului, dar TVA este plătită de furnizor statului membru de înregistrare în scopuri de TVA a acestuia. Începând cu 1 ianuarie 2015, aceasta a fost extinsă la serviciile de telecomunicații și electronice (TBE), iar de la 1 iulie 2021, a fost extinsă la toate vânzările intracomunitare de bunuri la distanță B2C.

Acest Pilon III constă în diferite mijloace care permit să nu se înregistreze în străinătate, fie printr-o extindere a OSS, extinderea taxării inverse la tranzacțiile naționale, modificări selectate în IOSS și regula furnizorului considerat. Acest Pilon III înlocuiește, de asemenea, „acordurile de cerere de stocuri” care au fost introduse prin remedierile rapide aplicabile de la 1 iulie 2021.

3.1. Emisiune conform Comisiei Europene

După pachetul privind comerțul electronic, rămân tranzacții în care o întreprindere trebuie să se înregistreze în mai multe state membre. Înregistrarea în scopuri de TVA în străinătate este, potrivit Comisiei, costisitoare.

3.2. Modificări propuse

a. Extinderea OSS/„Ghișeului unic”

- 1° Extinderea OSS la tranzacții suplimentare Business to Consumers (B2C):
 - Furnizare și instalare cu asamblare.
 - Livrarea de bunuri la bordul navelor, aeronavelor și trenurilor.
 - Furnizarea de gaze, electricitate, încălzire și răcire către consumatori.
 - Livrări interne de bunuri B2C pe o piață săptămânală, atunci când participă la o expoziție.
- 2° Extinderea OSS la bunuri secondhand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități.

b. Extinderea taxării inverse naționale B2B

O taxare inversă a livrărilor B2B efectuate de întreprinderi care nu sunt stabilite în țară către „o întreprindere deja identificată în statul membru respectiv” este deja aplicabilă în 19 state membre, dar în condiții diferite. Acest lucru va fi obligatoriu în toate statele membre. Astfel de tranzacții vor fi menționate în declarația recapitulativă/facturarea electronică.

c. Noul modul OSS aferent transferului de stocuri

Directiva (UE) 2018/1910 din 4 decembrie 2018 (Quick fixes) a introdus o nouă reglementare a stocurilor puse la dispoziția clienților.

În cazul livrării în interiorul UE în regim de consignatie, transferul legal al bunurilor are loc numai în momentul în care cumpărătorul dintr-un alt stat membru a găsit un client, prin urmare, nu există livrare. Anterior, în practică, acest lucru nu a fost niciodată o problemă în multe state membre!

Acest nou „modul de transfer OSS” de stocuri implică o declarație de transfer de către toți comercianții care își transferă propriile stocuri de mărfuri în cadrul UE și se aplică numai stocurilor. Bunurile de capital și bunurile fără drept de deducere sunt excluse din propunere.

³⁰ Pentru o analiză provocatoare pentru acest Pilon II, a se vedea prezentarea prof. Marie Lamensch în cadrul Forumului ERA din 23 noiembrie 2023.

Conform propunerii Comisiei, achizițiile intracomunitare sunt scutite, dar lipsește temeiul juridic al scutirii transferului: într-adevăr, în conformitate cu art. 138 din Directiva TVA, cumpărătorul ar trebui să fie înregistrat în scopuri de TVA într-un alt stat membru al UE, iar acest lucru nu este posibil dacă furnizorul efectuează o achiziție intracomunitară sub numărul său de TVA, în propriul stat membru.

d. IOSS obligatoriu pentru interfețele electronice (piețe, platforme)

Directiva (UE) 2017/2455 a introdus IOSS (sau regimuri speciale pentru declararea și plata TVA la import de către o platformă) pentru vânzările de bunuri la distanță, din țări terțe < 150 euro. Propunerea face IOSS obligatoriu pentru interfețele electronice (piețe, platforme) atunci când platformele facilitează importul de bunuri de < 150 euro către consumatorii din UE. Aceștia sunt întotdeauna responsabili pentru plata TVA [noul art. 369 alin. (4)].

Afacerile din afara UE care prestează servicii în UE către orice persoană neimpozabilă vor avea permisiunea de a utiliza IOSS (noul art. 359).

3.3. Observații: așteptări mari, dar cum poate funcționa în practică?

Pilonul III nu este o singură înregistrare în scopuri de TVA, ci limitează obligația de înregistrare în străinătate. Înregistrarea în scopuri de TVA va fi în continuare necesară pentru:

- livrările locale de bunuri după importuri;
- achiziții intracomunitare;
- transformare urmată de o livrare intracomunitară către o altă țară decât expedierea;
- intermedierea în tranzacții în lanț;
- livrările de bunuri închiriate sau luate în leasing anterior în statul membru de impozitare;
- organizarea de evenimente, intermedierea în astfel de organizații etc.

Potrivit Comisiei, noile proceduri ar acoperi marea majoritate a situațiilor în care întreprinderile ar trebui să se înregistreze în străinătate. Este discutabil dacă acest lucru este corect. Costurile ar viza înregistrarea în scopuri de TVA în străinătate. Dar costul este mai degrabă consecința înregistrării neașteptate în scopuri de TVA din cauza cerințelor comerciale?

Sau aceste costuri sunt cauzate de dificultățile contactelor cu autoritățile fiscale străine care ignoră existența comunicării digitale a informațiilor și sunt dispuse să utilizeze doar propria limbă oficială?

Extinderea taxării inverse este costisitoare pentru întreprinderi, deoarece obligația de a deduce TVA-ul aferent intrărilor prin intermediul ghișeului unic de rambursare este și aceasta o poartă către noi fraude³¹. Există riscul ca multiplicitatea diferitelor OSS să creeze confuzie: un OSS pentru rambursarea TVA-ului aferent intrărilor, suportat într-un alt stat membru al UE, un OSS pentru livrări intracomunitare B2C, un OSS pentru unele importuri pe platforme, un OSS pentru transferul stocului de consignație³²!

4. Calea de urmat și necesitatea unei evaluări mai ample

Textele prezentate de Comisia Europeană prezintă o dificultate uimitoare, iar complexitatea este sporită de combinația de trei piloni care urmează să fie puși în aplicare de statele membre în momente diferite.

Pilonul III al propunerii ViDA (așa-numitul SVR) este cel mai puțin dificil de adoptat din punct de vedere tehnic. Pilonul II (economia platformelor) ar trebui adaptat pentru a fi ușor de aplicat de către întreprinderi. În ceea ce privește Pilonul I (DRR), acesta ar trebui revizuit în mod fundamental. În cazul în care Consiliul ar adopta ca atare textul, cetățenii și întreprinderile din UE ar avea în continuare posibilitatea de a activa procedura prevăzută la art. 263 din TFUE în termen de două luni de la publicarea în Jurnalul Oficial a modificării Directivei TVA. În acest fel, deficiențele juridice ale Directivei ar putea fi aduse imediat în fața Curții de Justiție din cauza încălcării art. 113 TFUE și, în special, a încălcării principiului proporționalității al UE, a absenței examinării alternativelor, așa cum reiese din documentele disponibile public pe Circa, din 27 august 2018³³.

Dificultatea propunerilor constă în fiabilitatea unor părți substanțiale ale studiilor pregătitoare ale Comisiei Europene. Alternativele care au fost examinate de Comisia Europeană în timpul pregătirii propunerii ViDA sunt susținute de rapoarte groase, dar valoarea științifică este limitată. Într-adevăr, după cum se poate citi în unul dintre aceste rapoarte: „Opțiunea de politică a fost definită în acord cu Clientul (i.e. Comisia) și luând în considerare feedbackul primit din partea Grupului privind viitorul TVA-ului și a Grupului de experți în materie de TVA (...). Aceasta este urmată apoi de analiza impacturilor generate de opțiunea de politică reținută”³⁴.

Ca și alte rapoarte solicitate de Comisie, acestea sunt limitate de ipoteze specifice. În plus, astfel de rapoarte nu ar fi fost făcute publice la momentul comunicării lor către Comisie, iar Comisia nu le-ar fi comunicat niciodată participanților la diferite grupuri

³¹ Cum ar fi, de exemplu, rambursarea TVA-ului pentru livrările pentru care a fost emisă o notă de credit. Acesta este motivul pentru care o țară precum Franța interzice emiterea de note de credit clienților care nu sunt stabiliți în Franța. Aceasta este o problemă importantă care, aparent, nu a fost niciodată examinată.

³² P. Mikula, *TVA-ul în era digitală. Introducerea înregistrării unice în scopuri de TVA în întreaga UE*, Repere și informații 2023/24.

³³ <https://circabc.europa.eu/ui/welcome>,

³⁴ Economisti Asociați ea. *TVA în era digitală, Vol.3, Locul unic de înregistrare în scopuri de TVA și de import al ghișeului unic*, p. 12. Sentințe similare se regăsesc în toate rapoartele comandate de Comisia Europeană.

de experți³⁵. Unele dintre aceste rapoarte sunt publicate parțial sau după mulți ani sau nu sunt publicate deloc³⁶. Acest lucru face, probabil, parte dintr-o strategie deliberată a Comisiei: față de Consiliu, care ar trebui să apere interesele naționale, Comisia încearcă să se prezinte ca apărător al afacerilor și al interesului general. Cu toate acestea, probabil că acest lucru nu este în întregime adevărat.

Modernizarea TVA ascunde probleme mult mai importante, și anume necesitatea de a da instituțiilor europene resurse proprii. De la începutul anilor 1970, Comisia Europeană se confruntă cu o problemă existențială, și anume să rămână un consilier, uneori cu monopol asupra propunerilor, cum ar fi în cazul TVA-ului și accizelor, sau să devină guvernul unei Uniuni Europene. Și orice guvern poate reuși doar prin obținerea de resurse financiare independente.

Taxele vamale sunt deja resurse proprii ale instituțiilor europene, iar o parte din TVA-ul colectat de statele membre este transferată instituțiilor europene³⁷. Acesta este motivul pentru care a șasea Directivă TVA, adoptată în 1977, a stabilit o bază unitară de evaluare³⁸. La momentul eliminării controalelor fizice privind circulația bunurilor între statele membre ale UE, care a avut loc la 1 ianuarie 1993, Comisia a sugerat că toate livrările intracomunitare vor fi supuse TVA-ului la cota aplicabilă în statul membru al furnizorului, iar TVA va fi realocată între statele membre printr-un mecanism de compensare³⁹.

Interesant este faptul că Comisia nu și-a schimbat fundamental opiniile de la începutul anilor 1980 și sprijină orice fel de propunere care să permită compensarea, cum ar fi procedurile ghișeului unic.

TVA fiind singura taxă deja acoperită de legislația UE, este logic ca resursa proprie reformată, bazată pe TVA (care o înlocuiește

pe cea existentă), să fie alternativa preferată. Există însă și alte alternative, cum ar fi resursa proprie bazată pe impozitul pe profit, taxa pe tranzacțiile financiare sau impozitul pe alte activități financiare, care ar avea avantajul de a îmbunătăți funcționarea pieței unice, de a promova o impozitare mai echitabilă și de a contribui la combaterea fraudei fiscale sau a evitării obligațiilor fiscale⁴⁰. Dar acest lucru ar necesita o schimbare fundamentală a metodelor de lucru ale Comisiei Europene. Inspirația din modul în care a fost introdusă TVA ar putea fi utilă.

Este general acceptat faptul că TVA-ul a fost inventat în Franța, în 1954, în timp ce o primă propunere a fost elaborată în Germania, în 1919. Acest lucru este corect, dar numai parțial⁴¹.

De fapt, sistemul pe care îl cunoaștem astăzi a fost elaborat de Comisia Europeană la începutul anilor 1960. Acesta s-a bazat pe un studiu prezentat OEEC (care va deveni OCDE în 1961) de Charles Campet, căruia i s-a solicitat să facă o comparație a diferitelor sisteme de impozitare indirectă aplicabile la acel moment în Europa și să sugereze sisteme alternative de impozitare care favorizează productivitatea economiilor europene⁴². La acea vreme, Comisia Europeană se confrunta cu determinarea complexă a valorii impozitelor indirecte care trebuie rambursate la export și percepute importurilor.

Mecanismul de deducere a TVA-ului francez, combinat cu modul de redactare a impozitului german pe cifra de afaceri, a permis o simplă stabilire a cotizațiilor naționale la momentul exportului și al importului. Ideea era simplă: impozitarea consumului înțeleasă ca neimpozitarea activităților comerciale.

Propunerii ViDA îi lipsește o astfel de busolă, care ar putea duce la situația dorită.

³⁵ Majoritatea acestor documente au fost încărcate abia pe 24 august 2018 și sunt acum disponibile pentru dezbatere publică.

³⁶ De exemplu, studiul economic privind perceperea TVA pentru livrările de bunuri și prestările de servicii în interiorul UE (Taxud /2012/DE/227), prezentat la 23 iulie 2013, dar încărcat pe Circa și disponibil publicului la 24 august 2018.

³⁷ Art. 4 din decizia Consiliului din 24 aprilie 1970.

³⁸ A șasea Directivă 77/388/CEE a Consiliului din 17 mai 1977 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare.

³⁹ Ch. Amand, *EU VAT or the Emergence of an Efficient Consumption Tax in an Internal Market (TVA-ul UE sau apariția unei taxe eficiente pe consum pe o piață internă)*, în: Servaas van Thiel, Piergiorgio Valente și Stella Raventós-Calvo (editori) (2019): *CFE Tax Advisers Europe – 60th Anniversary – Liber Amicorum*, IBFD Amsterdam, p. 365.

⁴⁰ Finanțarea viitoare a UE. Raportul final și recomandările Grupului la nivel înalt privind resursele proprii, decembrie 2016 (Raportul Monti).

⁴¹ A se vedea Ch. Amand, *VAT Neutrality versus Equality in Virtues and Fallacies of VAT: An Evaluation after 50 Years (Neutralitatea TVA versus egalitatea în virtuți și erori ale TVA: o evaluare după 50 de ani)*, Kluwer Law International, 2021, p. 47.

⁴² C. Campet, *Regimul fiscal al cifrei de afaceri și impactul său asupra productivității: Proiectul nr. 315*, publicat de Agenția Europeană pentru Productivitate a Organizației pentru Cooperare Economică Europeană, 1957 (280 pagini).

Cea mai patriotică întrebare a momentului:

„Cum ar fi dacă România ar rămâne fără bani?”

Și alte câteva întrebări care ne pot ajuta să construim o politică fiscală fără politică

Rezumat: Acest text pleacă de la o idee simplă – nimic nu induce mai repede schimbări în societate așa cum o face fiscalitatea. Ca beneficiară a reformei, societatea, în toate dimensiunile ei, trebuie să fie întrebată ce dorește de la sistemul fiscal (să încurajeze X, să descurajeze Y) și apoi să-și exprime preferințele (impozite/facilități/scutiri) pentru a se ajunge la deziderate. În anul super electoral 2024 va părea că se vor pune aceste întrebări, dar nu vor fi întrebări „pe bune” atât timp cât celor chemați să răspundă nu li se prezintă întregul tablou, pentru a-și putea potrivi așteptările cu realitățile din teren.

Aceasta își propune acest text: să ancoreze pragmatic (în cifre, în principii, în contextul european și internațional) dezbaterile despre fiscalitate, pentru a nu naufragia în cuvinte frumoase și bune intenții. Ne uităm la experiența altora pentru a pleda mai convingător asupra necesarei schimbări pe care trebuie să și-o asume nu doar clasa politică, ci și economia și societatea în ansamblu. Pe această bază, ridicăm câteva întrebări inevitabile și, în final, propunem un pact fiscal, ca o invitație la dialog către toate părțile interesate de ziua de azi, dar și de ziua de mâine a societății românești.

Cuvinte-cheie: impozitare proporțională, impozitare progresivă, „ia banii de unde se găsec”.

The most patriotic question of the moment: "What if Romania ran out of money?" And a few other questions that can help us build a fiscal policy without politics

Abstract: This text starts from a simple idea - nothing induces change in society faster than taxation. As the beneficiary of reform, society, in all its dimensions, must be asked what it wants from the tax system (encourage X, discourage Y) and then express its preferences (taxes/facilities/subsidies) in order to achieve its desires. In the super election year 2024 it will seem that these questions will be asked, but these won't be "real" questions until those called upon to answer are presented with the whole picture so that they can match their expectations with the realities on the ground.

This text aims to: anchor the debate on taxation pragmatically (in figures, in principles, in the European and international context) so as not to get bogged down in fine words and good intentions. Look to the experience of others to make a more convincing case for the necessary change that not only the political class, but the economy and society as a whole must embrace. On this basis, we raise some unavoidable questions and, finally, we propose a fiscal pact, as an invitation to dialogue to all stakeholders in today's and tomorrow's Romanian society.

Keywords: voluntary compliance, moral taxes, compliance costs, tax policy principles, tax pact in an election year.

Dan MANOLESCU¹
Adrian LUCA²

¹ Președinte, Camera Consultanților Fiscali.

² Prim-vicepreședinte, Camera Consultanților Fiscali.



Să te întrebi „ce/cum ar fi dacă” face parte din (noul) normal. Când începi să ai un deficit de înțelegere privind noul program Q* de la ChatGPT e semn de inteligență să te întrebi *cum ar fi dacă omenirea ar scăpa de sub control inteligența artificială*³? Sau, când ai deficite cronice de apă (printre altele), e indicat să te întrebi *cum ar fi dacă Europa ar rămâne fără apă*⁴? Rolul civic al unor astfel de întrebări nu e să dea scenariu de filme de groază, ci să conștientizeze asupra nevoii de acțiune: poate că evenimentele respective au probabilitate mică de apariție (acum), dar consecințele pot fi de o așa magnitudine că impun (acum) cel puțin dezbateri privind soluțiile potrivite: reglementări, investiții în inovare, schimbări de comportament, constrângeri, priorități.

Sunt, desigur, situații în care nici nu mai are sens să te întrebi *cum ar fi dacă*, pentru că nu mai e loc de dezbateri. Spre exemplu, timp de două săptămâni, două proiecte de O.U.G. (puse în regim de consultare publică) au căutat să ne convingă evidența – „încetarea temporară a funcționării sistemelor informatice ale MF echivalează cu o situație de dezastru național”. Pe această premisă indiscutabilă, de notorietate fiind uzura fizică și morală a infrastructurii tehnologice, ce poți spune de nevoia de *înființare, dezvoltare și administrare, sub auspiciile SRI, a unui Hub Financiar la nivelul MF⁵, respectiv nevoia de retehnologizare, sub auspiciile STS, a centrului de date din Brașov al MF⁶*? Poate că, într-adevăr, urgența nevoii de acțiune (o urgență de care se știe, totuși, de ani de zile), plus contextul internațional fierbinte și „pendinte” (conform nota de fundamentare Hub), să facă inevitabilă o rezolvare în regim cazon. Chiar e nevoie să ne pregătim pentru „lumea de mâine care va fi o lume a digitalizării” (din nou, nota de fundamentare).

Ne contrariază însă altceva – nici măcar aceste proiecte, zise de interes național, nu mai îndeplinesc cea minimă formalitate de a estima cheltuielile necesare. Când ai o idee de cheltuieli, ai și o idee de unde iei banii. Ne mulțumim doar cu formula deja standard: „Finanțarea cheltuielilor se asigură prin Planul Național de Redresare și Reziliență al României, de la Bugetul de Stat, prin fonduri externe nerambursabile sau din alte surse de finanțare legal constituite”. Adică aceeași clasică asigurare auzită anul acesta și care va fi tot mai auzită în super anul electoral viitor: „există banii!”.

Ajunși aici, la capătul unui an extenuant de pseudo-reformă fiscală, ținând cont de deficitele financiare cronice, fiind încă în marja Zilei Naționale și mai fiind și sub fascinația întrecerii marilor orașe pe tema cine are bradul și caruselul mai mare și mai scilpitor, credem că nu e un moment mai potrivit să punem întrebarea-întrebărilor: *dar cum ar fi dacă România ar rămâne fără bani?*

Rămânând în cadrul civic de care aminteam mai sus, ne dorim ca această întrebare retorică să nu declanșeze avalanșe de retorică, ci dezbateri-aplicate, tema afectând nediscriminatoriu fiecare român. Ca premisă de plecare, atașăm alte câteva întrebări:

(i) Cum frânăm, cât să nu derapăm?

Prim-ministrul a recunoscut că guvernarea este mai dificilă în noile constrângeri, că „provocările sunt de o severitate cu care republica noastră nu s-a mai confruntat până acum”. Se întâmplă în Germania⁸, prima economie europeană, unde Guvernul caută surse de finanțare pentru continuarea proiectelor de interes

³ <https://www.reuters.com/technology/sam-altmans-ouster-openai-was-precipitated-by-letter-board-about-ai-breakthrough-2023-11-22/>.

⁴ [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2023/753172/EPRS_ATA\(2023\)753172_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2023/753172/EPRS_ATA(2023)753172_EN.pdf).

⁵ https://mfinante.gov.ro/static/10/Mfp/transparenta/NFproiectOUGHUB_17112023.pdf.

⁶ https://mfinante.gov.ro/static/10/Mfp/transparenta/NFproiectOUGsisteminformatic_23112023.pdf.

⁷ A se vedea știrea „Președintele ANAF – alarmă oficială: sistemul informatic al Fiscului stă să crape”, februarie 2017 (<https://cursdegovernare.ro/presedintele-anaf-sistemul-informatic-al-fiscului-sta-sa-crape.html>) sau „Doamne ferește”. Marcel Boloș și-a făcut cruce când a intrat într-un birou ANAF din Capitală, august 2023 (https://economie.hotnews.ro/stiri-finante_banci-26456191-marcel-bolos-vazut-conditiile-care-lucreaza-angajatii-din-sistem-imprimante-casate-lipsa-consumabilelor-facut-cruce-spus-cateva-ori-doamne-fereste.htm). În notele de fundamentare ale O.U.G. citate, putem citi de o stare de fapt în care serverele, aplicațiile și bazele de date descentralizate sunt amplasate în peste 250 de clădiri și localități diferite. Sau „deoarece nu s-a putut construi (s.n.) un imobil dedicat unui centru de date care să găzduiască sistemul informatic, soluția aleasă de Ministerul Finanțelor a fost (...) o clădire care nu a fost proiectată pentru a găzdui echipamente informatice”. O stare de fapt despre care nu se poate spune că nu s-a știut de ani de zile.

⁸ <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/scholz-urteil-schafft-neue-realiaet-fuer-alle-kuenftigen-regierungen-19344914.html>.

național și în bugetul pe 2024, la două săptămâni după ce Curtea Constituțională l-a obligat să-și aducă aminte că există o frână constituțională a îndatorării/debt-brake⁹. Evident, Decizia Curtii nu pune în discuție nevoia de investiții pentru dezvoltare, ci, practic, spune că guvernul/politicienii/societatea trebuie să-și asume că *atât e plapuma*, să înțeleagă că dezvoltarea înseamnă nu sloganuri, ci alegeri pe bază de priorități bine fundamentate, pentru a tăia cu grijă din cheltuieli, dacă nu-ți ajung veniturile. Iar dacă totuși nu ești dispus la sacrificii, cel puțin nu clama că vrei dezvoltare, doar împrumutându-ne nesănătos pe seama generațiilor viitoare.

„Cu cât durează mai mult o criză și cu cât legiuitorul (autoritatea) apelează pe scară tot mai largă la împrumuturi de urgență, cu atât mai mult acesta trebuie să dea explicații detaliate de ce criza continuă și de ce e nevoie de acele măsuri de managementul crizei. În particular, legiuitorul trebuie să demonstreze că măsurile luate anterior s-au dovedit eficiente și astfel se poate ajunge la concluzia că măsurile viitoare sunt potrivite (...). Motivarea că «se asigură competitivitatea economiei și astfel se stimulează și se consolidează sustenabil creșterea economică» nu e suficientă”, sună verdictul, cu o duritate de oțel german.

Ajunși aici, nu poate fi ocolită o dezbatere pe tema dacă ar fi oportună și la noi introducerea unei frâne la îndatorare? La ce nivel? Ajută/nu ajută pentru sporirea credibilității în fața investitorilor și finanțatorilor interni și externi, cei care susțin, direct și indirect, plata taxelor? Cât de (auto) liniștitor este să arătăm că datoria guvernamentală este la noi de doar 50% din PIB, „nivel net inferior sub media europeană”, fără să pomenim că suntem pe primul loc la deficit bugetar (care, apropo, trebuie acoperit prin împrumuturi)¹⁰?

Inevitabil, dezbaterea va ajunge la subiectul proiectelor de țară, privind investițiile concrete care antrenează valoarea adăugată pe lanțul economic. Va ajunge la nevoia de a explica de ce facem o cheltuială și nu alta. Bani sunt puțini. Rezerva de încredere, și mai puțină.

(ii) Cum tratăm uzura fizică și morală a plătitorului de taxe?

Prin definiție, banii înseamnă încredere. Poate nu reflectăm suficient la faptul că banii pe care îi „face” statul din taxele obligatorii pe care le încasează exprimă încrederea plătitorului privat de taxe. Așa a apărut o disciplină modernă de studiu, tax morale, care încearcă să explice de ce plătesc oamenii taxe, dincolo de simplul fapt că sunt obligați să o facă. Răspunsul: există o legătură directă între conformarea voluntară a plătitorului și modul în care acesta percepe că este respectat contractul social, prin bunurile și serviciile publice primite contra taxelor plătite. „De cele mai multe ori nu reușesc reformele care nu țin cont de dimensiunea politică și de legătura dintre impozitare și cheltuieli”. Cel puțin așa spun studiile (OECD 2012¹¹).

Când se strică (grav) echilibrul de încredere contribuabil-guvernanta (valabil și viceversa), contractul social se destramă cel mai ușor la partea de taxe. În istoria reformelor fiscale, rămâne întrebarea ce ar fi fost dacă Doamna de Fier, Margaret Thatcher, nu ar fi insistat să-și încheie glorioasă carieră cu acea taxă poll/taxa comunitară (rată fixă pe cap de locuitor în locul sistemului bazat pe valoarea proprietății), văzută o taxă ideologizată, rău explicată, și mai rău impusă – cel puțin din punctul de vedere al contribuabililor revoltați (tax riots – 1990). Sau, cum s-ar fi schimbat, 32 de ani mai târziu, cariera meteorică a premierul Liz Truss, dacă nu ar fi insistat că „*reducerea taxelor e corectă din punct de vedere moral și economic*”: pentru că nu-i suficient să invoci sloganuri frumoase, mai trebuie să fi și credibil!

⁹ A se vedea <https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/EN/2023/bvg23-101.html>. Pe scurt, despre ce e vorba: din 2011, după Marea Criză, Germania a stipulat în Constituție că bugetul federal trebuie să fie echilibrat fără apelarea la împrumuturi, iar, dacă totuși e nevoie de împrumuturi, acestea nu pot depăși un plafon anual de anual 0,35% din PIB. Doar în situații cu totul excepționale, plafonul poate fi suspendat, cum a fost în perioada pandemiei. Pe această bază, în aprilie 2021, Guvernul a primit în Parlament autorizația unui împrumut suplimentar de 60 de miliarde de euro, peste nivelul stabilit inițial în buget, de 180 de miliarde. Pe parcursul anului a devenit evident că nu poate fi folosită suma, dar autorizația a fost menținută pentru suplimentarea Fondului Special pentru Energie și Climă, banii astfel redirecționați fiind ținuți ca rezervă pentru folosirea în exercițiile fiscale ulterioare.

Decizia Curtii din 15 noiembrie 2023 a anulat acest artificiu (bani folosiți într-un an, în baza unui angajament din anul anterior), obligând astfel Guvernul să găsească soluții de a plomba noua spărtură de 60 de miliarde din Fondul care deja a început să angajeze cheltuieli, în condițiile în care plafonul de îndatorare anual a fost deja atins. „Guvernul nu a reușit să demonstreze de o manieră suficientă legătura reală/concretă între declararea urgenței și măsurile care se finanțează prin împrumutul de urgență”, motivează Curtea. De notat un comentariu din cel mai mare cotidian național: „*Frâna pe datorie nu e despre proiecte de mediu, e despre faptul că îi protejează pe germani*” (FAZ – 1 decembrie: <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/streit-um-die-schuldenbremse-es-gibt-nicht-nur-den-klima-kippunkt-19354631.html>). A se vedea și declarația Ministrului de Finanțe, privind nevoia de respectare a limitei (Reuters, 5 decembrie: <https://www.reuters.com/markets/europe/germanys-debt-brake-must-be-respected-finance-minister-2023-12-05/>).

¹⁰ În raportul pe septembrie privind datoria publică (<https://mfinante.gov.ro/static/10/Mfp/buletin/executii/Raportdatoriapub092023.pdf>), transmis de Ministerul Finanțelor, se prezintă doar o parte a tabloului european, adică țările care au o pondere a datoriei peste nivelul nostru de 40%. Dar lipsesc din cadru Cehia, Irlanda, Letonia, Lituania, Suedia, Danemarca, Luxemburg, Bulgaria (20%), Estonia. Nu putem spune că acesta trebuie să fie modelul, dar, privind prin ochii unui investitor, România e la câteva economii distanță de Germania (65%), între ele fiind doar Slovacia, Malta și Polonia. Același investitor poate vedea cum, pentru prima economie europeană, 0,35% (limită) pentru finanțarea deficitului e o chestiune de dezbatere națională (a se vedea nota anterioară), în schimb, pentru România, o nevoie de finanțare de 0,6% din PIB e tratată ca fiind „ușor realizabilă” (<https://www.factual.ro/declaratii/ministrul-muncii-sustine-ca-pensiile-pot-fi-marite-fara-cresteri-de-taxe/>).

În plus, rămâne problema necesarului anual de finanțare, care, pentru 2023, este estimat la 10% din PIB (4,3% pentru acoperire deficit, 5,8% pentru rambursare rate).

De notat aici o prognoză deloc optimistă a CE din toamna 2020 (comunicare specială privind situația fiscală din România: <https://www.contributors.ro/ce-mai-putem-face-in-afara-sa-crestem-tva-ul-si-accizele/>), în ipoteza în care nu se schimbă politicile. S-or mai fi schimbat de atunci, dar... cât?

¹¹ <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/5k8zk8m61kzq-en.pdf?expires=1701627553&id=id&accname=guest&checksum=87175583528BF0B66A85A0E99A24C6B5>.

Aducând în discuție aceste episoade, nu putem trage concluzia, dezirabilă pentru unii, „cota unică e rea”, așa cum nici nu putem susține „cota unică e bună”, cum ar vrea alții; nici că, automat, „e bună reducerea taxelor”, nici că „e rea creșterea taxelor”. Dar putem să ne păstrăm convingerea¹² că un sistem de impozitare nu este, el în sine, nici mai bun, nici mai rău decât altul. Orice judecată se face concret, pe cazuri specifice, ținând cont de efectele, dar și de costurile de aplicare, în baza cărora poți amplifica beneficiile și controla riscurile. Iar un sistem de impozitare nu este, în sine, un panaceu: în niciun caz nu își atinge potențialul dacă nu e ajutat și de alte pârghii pentru a mișca economia cu adevărat.

Studiu de caz (fierbinte și *pendinte*) – impozitarea muncii vs. beneficii. Luăm cazul unei familii cu doi copii, ambii părinți câștigând 100% din venitul mediu. Pentru acest tip de familie, doar în patru state membre UE se înregistrează o rată efectivă de impozitare mai mare de 30% din câștigurile brute – Germania (32%), Lituania, Danemarca, România (33%), Belgia (35%). În Polonia, rata e de 13%. La paritatea puterii de cumpărare, familia noastră câștigă anual net – 34.789 unități PPS în România, 38.779 în Lituania, 59.252 în Danemarca, 63.632 în Belgia, 69.600 în Germania. În Polonia – 46.139.

Blocaj moral:

Această familie știe că suntem în topul statelor europene cu cele mai mari contribuții pentru susținerea sistemului de pensii publice, totuși bugetul de asigurări sociale de stat rulează deficite tot mai mari, trebuind să fie echilibrate de la bugetul general. Iar pensiile sunt, desigur, departe de a fi decente, pe ansamblu. În același timp, familia noastră simte, iar statisticile confirmă, că suntem la nivelul cel mai de jos în ceea ce privește cheltuielile educaționale pe copil în sistemul public de învățământ (pentru sursa datelor, a se vedea¹³).

Blocaj fizic:

poate nu se vede neapărat pe stradă, dar statistica nu iartă. Suntem printre primii și la nivelul ratei de dependență: 48% – populație inactivă peste 65 de ani față de angajați 20-64 ani (prin comparație, Belgia – 45%, Germania – 43%, Danemarca – 40%, Lituania – 37%, Polonia – 39%), cu perspectiva de a ajunge pe primul loc în următorii 20 de ani. Situația e și mai gravă dacă includem copiii și studenții: total populație inactivă reprezintă 142%, comparativ cu angajații de 20-64 ani. Doar Italia e mai sus, cu 151% (unde, totuși, rata de impozitare a muncii e de 29%).

Dezbateri:

cum rescriem contractul social, pentru a convinge angajatul de azi că trebuie să contribuie cu mai mult pentru necesara creștere a pensiilor „altora”, știind de pe acum că pensia lui va fi tot mai greu de susținut de angajații de mâine, în a căror pregătire investește total insuficient azi. Doar „lumea de mâine va fi a digitalizării”, nu-i așa?

(iii) Cum schimbăm percepția asupra percepătorului?



Dar, o veste: lumea de azi e deja una a digitalizării! Săptămâna trecută, administrația fiscală a fost nevoită să-și prezinte scuze pentru nenecesare îngrijorări pricinuite de scrisorile trimise contribuabililor privind datoriile istorice *on hold/in așteptare* care pot fi vechi și de zeci de ani și ar putea fi compensate din credite fiscale viitoare. Contribuabilii s-au plâns că, dat fiind timpul scurs, nu mai au mijloace să conteste sumele reclamate.

¹² https://www.ccfiscal.ro/content/pdfuri/2022/pozitie%20ccf_09.06.2022.pdf.

¹³ Bugetul asigurărilor sociale de stat înregistrează, conform datelor oficiale (<https://mfinante.gov.ro/domenii/bugetul-de-stat/informatii-executie-bugetara>), un deficit de 4,1 miliarde de lei, după primele 10 luni, mult mai mare comparativ cu anii precedenți, în aceeași perioadă (1,4 miliarde în 2022 sau 2,8 miliarde în 2019). Din experiență, sfârșitul de an mai aplanează pierderea (spre exemplu, deficitul final 2022 a fost de 872 milioane, iar în 2019 de 191 milioane), dar aceasta nu poate ascunde că deja bugetul pensiilor face cu greu față angajamentelor. Celelalte date din această secțiune sunt preluate din baza de date Eurostat – tax revenue by country (https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax_revenue_statistics#Taxes_and_social_contributions_by_subsector)/net earnings and tax rates (https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/earn_nt_net__custom_8794719/default/table?lang=en), precum și din raportul European Commission – 2024 Ageing Report (https://economy-finance.ec.europa.eu/publications/2024-ageing-report-underlying-assumptions-and-projection-methodologies_en).

De cealaltă parte, Fiscul spune că nu are puterea să scutească sau să amâne o datorie fiscală, dar va revizui abordarea în acest caz, tocmai pentru că există precedentul nedorit al robo-debt/robo-datoriile, sistemul de stabilire automată a datoriilor contribuabililor.

Ca să punem capăt speculațiilor, știrea de mai sus vine din Australia¹⁴. Astfel de scandaluri se întâmplă și la case mai mari¹⁵, ca inerente în vremea de început a revoluției AI (artificial intelligence). Deocamdată este greu de delimitat (acceptat?) domeniul în care pot/au dreptul să se desfășoare superalgoritmii care învață singuri să scoțească prin Big Data contribuabililor, să vadă cât mai multe supraraportări, să citească cât mai multe analize comportamentale. Iată de ce e vital ca, pentru a menține încrederea în stat, să nu fie exclusă administrația umană, omul-funcționar, partener al omului-contribuabil (cel puțin pentru viitorul previzibil).

Cursa modernizării administrației nu se duce acum pentru adoptarea și incorporarea inevitabilă a universului AI, ci pentru adaptarea forței umane și procedurilor, astfel încât să fie capabile să strunească algoritmii, să funcționeze pentru a ușura și a crește conformarea fiscală a omului plătitor de taxe.

Luna trecută, ministrul Finanțelor din Polonia prezenta („Tax for SDGs¹⁶/Taxe pentru dezvoltare sustenabilă”, eveniment derulat sub auspiciile ONU) ce înseamnă o reformă administrativă. Cum s-a ajuns ca, între 2015-2022, încasările din TVA să crească cu 25 miliarde de dolari (+87%), din impozitul pe profitul companiilor, cu 12 miliarde (+182%), din impozitul pe venitul personal, cu 6 miliarde (+51%) etc. A vorbit, evident, despre clasicele „soluții digitale pentru administrația fiscală”, în jargonul momentului SAF-T, SENT, PUESC, STIR, e-PIT, e-Institution, pe scurt, platforme pentru raportare automată, de precompletare rapoarte (de exemplu, în cazul veniturilor persoanelor fizice), motoare de analiză a riscului fiscal prin masivele de date, plus aplicații punctuale IT dezvoltate, nota bene, de o firmă de stat constituită special pentru a ajuta **parteneriatul** contribuabil-administrație.

Pentru că despre asta e vorba, despre parteneriat: „am creat o administrație care nu e ostilă, vedem plătitorul corect de taxe ca un client, comunicăm, îi explicăm, îl susținem să se conformeze, știm că face, și nu sunt ușoare, eforturile să adopte toate noile procese. Așa am reușit să reducem controalele intruzive, de la 120 de mii, în 2015, la circa 20.000”. Și apoi le-a dat colegilor din Republica Moldova, Columbia, Nepal, Kârgâzstan, datele de contact ale „Centrului de solidaritate fiscală”, divizia de la Varșovia special creată, nota bene, pentru a exporta modelul polonez de creștere spectaculoasă a încasărilor.

Ce spune oficialul polonez nu e nou decât, poate, pentru cei care cred că digitalizarea înseamnă doar legarea caselor de marcat la ANAF și hub în clouds, magii care aduc automat creștere de 2% a încasărilor, apoi de încă 2%, doar pentru că așa e în lumea digitală. Într-o analiză de acum câțiva ani, FMI o spunea direct: să nu credem că am tras așa simplu „glonțul de argint”: „nu simpla îmbunătățire tehnologică aduce rezultatele consistente privind creșterea veniturilor sau îmbunătățirea permanentă a conformării”¹⁷.

E suficient să ne gândim că instrumentele-minune se bazează pe date care, acolo unde nu pot fi confirmate prin reținerea la sursă, „nu sunt nimic altceva decât declararea unei tranzacții care a avut sau poate nu a avut loc. Crearea unui astfel de document depinde de bunăvoința (good will) contribuabilului și de modul cum se intersectează interesele celor implicați”. Intersecția intereselor părților e conceptul magic, al cincilea element, care trebuie să însoțească orice acțiune care țintește spre cele „patru zone-cheie ale ciclului fiscal” (din nou, FMI), adică: înregistrarea în sistem/completarea la timp a declarațiilor/plata la timp a obligațiilor/prezentarea la timp de informații corecte către administrația fiscală.

Dacă nu te pui în situația micului/marelui comerciant care are nevoie să știe cum se va schimba viața lui în relația cu administrația fiscală, ai mari șanse să rămâi tot unde ești de 30 de ani încoace (efectiv de 30 de ani încoace, indiferent de sistemul de impozitare și de retorica politică¹⁸).

¹⁴ <https://www.theguardian.com/australia-news/2023/nov/29/ato-apologises-for-unnecessary-distress-caused-by-on-hold-tax-debt-recovery-letters>.

¹⁵ Sistemul robo-debt al ATO, care a înlocuit analiza manuală, a provocat un scandal politic, cu anchete parlamentare la presiunea societății civile, plus scuze din partea Guvernului.

În același registru, în 2020, sistemul SyRI al Fiscului olandez a ajuns o problemă de drepturile omului, considerându-se că avea mandat în alb de a scotoci prin toate datele individuale; în 2021, Guvernul și-a dat demisia în urma acuzațiilor că folosește un algoritm care este discriminatoriu la adresa beneficiarilor de ajutoare sociale, impunând astfel, în mod ilegal, returnarea sumelor.

Mai multe pe această temă în editorialul „AI, vreo idee de ce va fi prin 2030?” (octombrie 2023): https://www.aafb.ro/wp-content/uploads/2023/10/AAFBR_NEWSLETTER-nr-22-1.pdf.

¹⁶ <https://www.taxforsdgs.org/event/dialogue-on-tax-and-sd-gs-2023-edition-day-3>.

¹⁷ Raportul FMI citat vizează o cercetare din 2015 (la care inclusiv România a participat) despre EFD – Electronic Fiscal Devices: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Electronic-Fiscal-Devices-EFDs-An-Empirical-Study-of-their-Impact-on-Taxpayer-Compliance-and-42820>. Ne-am referit la acesta în editorialul Operațiunea „Conectarea” și al cincilea element (Revista CCF – iunie 2020: https://www.ccfiscal.ro/content/revista/cf_nr67_site.pdf). Acum trei ani se spunea că, „prin conectarea caselor de marcat și alte operațiuni de informatizare care vor urma se vor aduce suplimentar 2 procente din PIB”. Astăzi, în nota de fundamentare a O.U.G. privind Hub-ul de la Ministerul Finanțelor se spune că „prin noile capacități de detecție la nivelul sistemelor informatice și organizării datelor actuale, evitând astfel o pierdere însemnată la nivelul colectării taxelor, estimată la peste 2% din PIB prin comparație cu statele care au observat rezultatele după implementarea unor astfel de sisteme”.

În treacăt fie spus, investiția de implementare a Hub este doar una dintre cele nouă pachete investiționale care, în baza angajamentelor prin PNRR, să susțină cele șase reforme din cadrul Componentei 8 – Reforma fiscală și reforma pensiilor. Altfel spus, înainte mult mai este.

¹⁸ A se vedea tabloul Eurostat privind ponderea încasărilor bugetare din PIB, 1995-2022 (https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax_revenue_statistics). România, cu 27,5% anul trecut, este practic la nivelul din 1995. Valorile extreme s-au înregistrat în 1999 și 2000, în jurul a 30%. Să fie acesta potențialul național? Iată o eventuală temă de discuție. Prin comparație, Polonia avea, în 2022, 35%, iar în 1995, 37%.

Și încă ceva. Apropos de eliminarea riscului de „ne-utilizare inteligentă a datelor”? (conform notei fundamentare a O.U.G. cu Hub-ul). Cine să elimine acest risc? Unde este campania de angajare masivă de informaticieni, matematicieni, dar și sociologi și psihologi, oameni care să știe să lucreze și să tragă concluzii din Big Data? Putem vedea aici cum arată o platformă online a administrației franceze, iar aici un poster neașteptat al campaniei de recrutare derulate de ANAF-ul japonez¹⁹. Un mesaj clar că administrația, chiar și în această nouă vârstă a digitalizării, este tot... despre oameni.

Nu putem încheia această secțiune despre administrație fără o știre de ultimă oră, nu întâmplător tot din Polonia. Pe 1 decembrie, au ținut un atelier în cadrul programului european Fiscalis – conformare prin cooperare. „Noi am început programul acum patru ani. Această întâlnire a 14 administrații fiscale din UE este o ocazie excelentă de a învăța unii de la alții, de a face schimb de experiență”, spun oficialii polonezi²⁰. Desigur, un program pentru cine simte că are nevoie să învețe ceva pe subiectul acesta al parteneriatului contribuabil-administrație: Austria, Belgia, Danemarca, Finlanda, Germania, Irlanda, Italia, Luxemburg, Olanda, Polonia, Portugalia, Slovacia, Spania, Ungaria. Ce marcare frumoasă a Zilei Naționale ar fi fost dacă aveam și noi măcar un observator pe acolo. De-aia zicem, poate e timpul pentru încă un...

... subiect de dezbatere:

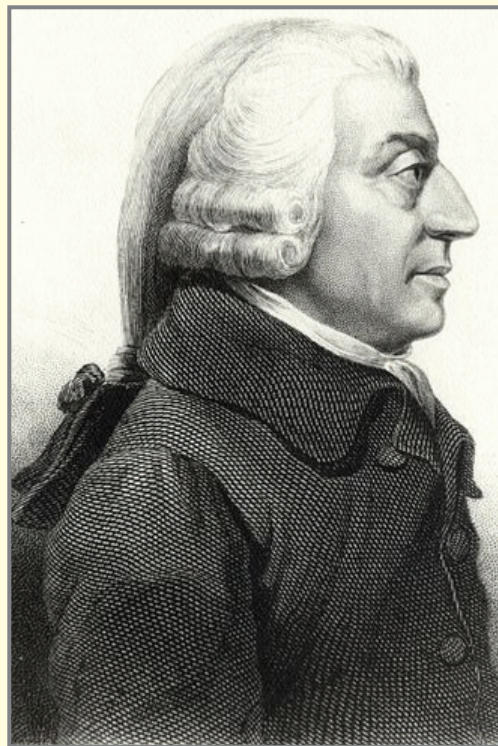
Câți bani investim în administrația ca partener al contribuabilului, în achiziția de echipamente și tehnologii, dar și în adoptarea celor mai bune practici în materie de proceduri, plus reformarea aparatului – pregătire angajați, salarii pe măsură, întinerire cu specialiști în noile tehnologii. Pe scurt, când, cum, cu ce și cu cine se va face această modernizare care să funcționeze pentru toate părțile interesate? Timpul presează, bugetul de răbdare e deja pe deficit.

(iv) Cum legăm politica de principii?

Dacă vorbim de timp, să luăm în calcul că „propunerile de reformă fiscală țin cont, fără îndoială, de constrângerile politice și întotdeauna va exista o tensiune între ceea ce e dezirabil economic și ceea ce se poate din punct de vedere politic” (conform „Dimensions of Tax Design”²¹, Oxford, 2010). Inevitabil, „cei care pierd dintr-o reformă fiscală au tendința să fie răzbuunători, iar cei care câștigă, nerecunoscători”.

Într-un final, nu doar că nu e rezonabil, dar nici dezirabil să scoți politica din dezbaterile pe fiscalitate. Dar e cât se poate de îndreptățit să scoți ideologia din analizele pragmatice care trebuie să caracterizeze discuțiile despre fiscalitate.

Acum 250 de ani, scoțianul Adam Smith, părintele economiei politice (să rămânem la denumirea pe care o folosesc și



francezii, fără legătură cu politica de partid), formula cele patru principii clare ale fiscalității: **certitudine** (să știi ce plătești); **proporționalitate** (taxe în funcție de abilitatea/capacitatea plătitorului de a plăti); **ușurința de plată** (taxa să fie simplă și clară); **eficiență** (să ducă la creșterea încasărilor, reducând la cât mai puțin posibil reacțiile adverse, distorsiunile de piață, ineficiențe economice). Lista se poate reinterpreta – spre exemplu, guvernul local scoțian din zilele noastre mai adaugă²²: **angajament** („persoanele fizice și companiile trebuie să poată înțelege sistemul fiscal, iar guvernul și autoritatea fiscală joacă un rol critic pentru acesta – transparență, consultare cât de mult posibil. Aceasta este crucial pentru a urmări cheltuielile și rezultatele, câștigând astfel încredere”) plus **eficacitate** („construirea sistemului în așa fel încât să minimizeze oportunitățile de evitare. Marea majoritate a contribuabililor vor să-și plătească corect taxele și o fac. Dar la tentativele de evaziune trebuie răspuns rapid și să fie combătute proactiv”).

Doar dacă te bazezi pe principii ajungi să rezolvi și partea de corectitudine, conceptul cel mai greu de definit, darămite de pus în practică, în fiscalitate. Echitatea se judecă la nivel orizontal (la capacitate egală de plată, taxe egale) și vertical (la capacitate mai mare de plată, taxe mai mari). O rată unică nu înseamnă că nu se asigură echitatea verticală: cel cu venituri mai mari plătește mai mult decât cel cu venituri mai mici. Poate nu „suficient” de mult ca într-un sistem progresiv, dar „nu există o măsură pentru progresivitatea optimă” – arată un ghid de bună practică fiscală al Centrului de Excelență în Fiscalitate

¹⁹ <https://www.nta.go.jp/about/recruitment/digital/index.htm>.

²⁰ <https://www.gov.pl/web/finanse/miedzynarodowa-konferencja-fiscalis-we-wroclawiu>.

²¹ https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/mirrlees_dimensions.pdf.

²² <https://www.gov.scot/publications/framework-tax-2021/pages/3/>.

din statul american Minnesota. Un lucru e clar, când examinăm corectitudinea fiscală, „e important să luăm în considerare progresivitatea și regresivitatea întregului sistem”.

Din Minnesota, iată câteva gânduri pentru punerea în practică a unei bune politici fiscale:

- nu te amăgi că poți să ignori principiile fiscale;
- compromisul face parte din realitatea politicii fiscale;
- principiile care par mai puțin interesante sunt de obicei cele mai importante pentru un sistem sănătos – de exemplu, simplitate, transparență, stabilitate;
- mare grijă la „exportul” de taxe – să nu ne amăgim că, după o vorbă populară, „don't tax me, tax that fellow behind the tree/nu mă impozita pe mine, impozitează-l pe cel care vine”: altfel spus, să nu ne amăgim că un impozit pe care îl pun, spre exemplu, pe companii, „că au de unde”, nu se întoarce în final tot la mine, consumator;
- unele obiective pot fi atinse mai bine prin impozitarea la nivel federal – ceea ce, în cazul europenilor, s-ar traduce prin impozitarea venită via Bruxelles, de genul impozitului minim pe profitul marilor grupuri, care intră în vigoare de anul viitor (și astfel, de la anul vom avea bucuria a trei sisteme de impozitare a marilor companii²³).

Subiect de dezbatere:

instituirea unui pact fiscal cel puțin pe perioada super-anului electoral 2024: orice propunere/discuție pe teme fiscale să fie evaluată printr-un punctaj în funcție de modul în care taxa respectivă răspunde, concret, următoarelor criterii: este ușor de înțeles, nu impune costuri suplimentare de conformare sau costuri suplimentare de administrare/colectare; este transparentă, astfel încât contribuabilul poate face o legătură între povara fiscală și serviciile primite (poate controla cheltuielile făcute de stat); își atinge impactul dorit și reduce la minimum efectele adverse; protejează competitivitatea economică; este impusă pe beneficii

reale primite de contribuabil și se aplică celor care au capacitatea/abilitatea să plătească; este dificil de evitat, excepțiile sunt minime; încurajează stabilitatea și predictibilitatea. Moratoriu pe orice propunere care nu poate fi însoțită de o estimare credibilă a cheltuielilor implicate și a veniturilor așteptate.

Încă un semnal, înainte de final:

În final, am zice și noi precum autorii culegerii „Dimensiuni ale construcției fiscale”²⁴, de la Institutului britanic pentru Studii Fiscale: „nu am vrut să ne limităm la recomandările pentru care eram siguri că primim sprijin imediat și entuziast de la spectrul politic: dacă ar fi fost așa, n-am fi scris atât”. Și ei au scris undeva la 1400 de pagini...

Vă rugăm să considerați noul nostru demers²⁵ drept o invitație la dialog: cu pragmatism, cu principii și cifre pe masă, să vorbim despre construcția fiscală pe care ne-o dorim, pentru economia și societatea pe care ni le dorim și despre cum putem face să ajungem acolo! Un dialog de la care nu poate lipsi economia reală, administrația, școala... întreaga societate. Credem că trebuie trase semnalele de alarmă necesare, acum, când trenul supra-încărcat electoral a prins deja viteză spre 2024.

Se scriu tratate despre „Surprizele neplăcute? Alegerile electorale și șocul știrilor fiscale”²⁶. La noi se pare că deja întrebarea e retorică, și clasa politică își „asumă” neplăcerile pentru 2025. Dar problema e că nu ar trebui să ne lăsăm doar pe ce își asumă politicianii: noi, societatea, putem să dăm o direcție, atât timp cât știm de unde plecăm și unde vrem să ajungem!

Așteptăm propunerile și comentariile din partea tuturor părților interesate/stakeholders! Poate că prin dialog nu vom reuși neapărat să „temperăm” promisiunile 2024, dar cel puțin putem face ca acestea să fie „taxate” de alegători în cunoștință de cauză, la adevărata dimensiune! Tot ar fi un pas înainte! Vă dorim un an bun, cu sănătate, gânduri și fapte bune!

²³ E ușor de estimat bucuria departamentelor de contabilitate care de acum vor trebui să-și calculeze dările în trei variante (după regulile naționale clasice/după regulile impozitului minim național/după regulile impozitului minim european). Parcă și vedem bucuria investitorilor străini... „hai în România, că acolo, garantat, nu o să ne plictisim!”. Am vorbit despre acesta în comentariul „Când Guvernul vrea să joace păcănele (și gratis). Atenție, dacă dependență!” (octombrie 2023): <https://www.transferpricing.ro/am-nevoie-de-transfer-pricing-services/media-center/501-cand-guvernul-vrea-sa-joace-pacanele-si-gratis-atentie-da-dependenta>. Până una-alta, ne bazăm pe semnalele de realism date în ultima perioadă de guvernare, privind o reevaluare în primăvara următoare, cel puțin în ce privește neinspiratul impozit minim pe profit, 1% pe cifra de afaceri (99% transpirație pentru investitori): <https://www.antena3.ro/actualitate/pana-la-asteptata-reevaluare-a-lui-1-dialog-despre-99-transpiratie-in-afaceri-la-forumul-dezvoltam-693024.html>.

²⁴ https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/mirrlees_dimensions.pdf.

²⁵ https://www.ccfiscal.ro/content/pdfuri/2023/Comunicat%20CCF_09.08.2023.pdf.

²⁶ A se vedea <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2023/06/30/Unpleasant-Surprises-Elections-and-Tax-News-Shocks-534334>.

Veniturile din cedarea folosinței bunurilor plătite de persoane juridice – reguli noi de impozitare și declarare

Rezumat: Începând cu anul 2024, impozitarea veniturilor din cedarea folosinței bunurilor obținute de persoane fizice de la persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidența contabilă suferă modificări substanțiale. În cele ce urmează vom trece în revistă aceste modificări și vom arăta acele aspecte unde, pentru moment, legislația nu cuprinde suficiente informații pentru a putea identifica o abordare corectă.

Cuvinte-cheie: impozit pe venitul din cedarea folosinței bunurilor, declararea venitului din chirie, reținere la sursă.

Rental income paid by legal entities – new tax and filing rules

Abstract: From 2024 onwards, the taxation of rental income obtained by individuals from legal persons or other entities required to organize accounting evidence undergoes substantial changes. In the following we will review these changes and point out those aspects where, for the time being, the legislation does not contain sufficient information to identify a correct approach.

Keywords: tax on income from the transfer of goods, declaration of rental income, withholding tax.

Conf. univ. dr. **Mirela PĂUNESCU** – Facultatea de Contabilitate și Informatică de Gestione, Academia de Studii Economice din București; Consultant fiscal; Expert contabil

Prin O.U.G. nr. 115/2023¹, Ministerul Finanțelor a operat o serie de modificări ale Codului fiscal², printre ele numărându-se și cele aduse regulilor de impozitare a veniturilor obținute din cedarea folosinței bunurilor.

Aceste tipuri de venituri sunt definite la art. 83 C. fisc. ca fiind „(...) veniturile, în bani și/sau în natură, provenind din cedarea folosinței bunurilor mobile și imobile, obținute de către proprietar, uzufructuar sau alt deținător legal, altele decât veniturile din activități independente”.

Astfel, începând cu anul 2024, considerăm că avem patru categorii distincte ale acestor venituri:

- ➔ Venituri din cedarea folosinței bunurilor plătite de persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidența contabilă;
- ➔ Venituri din arendarea bunurilor agricole;
- ➔ Venituri din închirierea în scop turistic a camerelor situate în locuințe proprietate personală;
- ➔ Alte venituri din cedarea folosinței bunurilor.

¹ O.U.G. nr. 115/2023 privind unele măsuri fiscal-bugetare în domeniul cheltuielilor publice, pentru consolidare fiscală, combaterea evaziunii fiscale, pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru prorogarea unor termene.

² Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În cele ce urmează, vom analiza prima categorie de venituri, nou introdusă în Codul fiscal. Menționăm, totuși, modificările aduse în ceea ce privește impozitarea celorlalte categorii de venituri:

1. În cazul veniturilor obținute din arendarea bunurilor agricole, cota de cheltuieli forfetare a fost înjumătățită (redușă de la 40% la 20%);
2. A dispărut obligația de a califica veniturile din cedarea folosinței bunurilor din derularea unui număr mai mare de 5 contracte de închiriere în categoria „venituri din activități independente”. Indiferent de numărul de contracte de chirie încheiate, impozitarea se face potrivit regulilor aplicabile aceluși tip de contract (prin clasificare în una dintre categoriile prezentate mai sus);
3. S-a reintrodus o cotă forfetară de cheltuieli, și anume 20% din venitul brut, în cazul venitului din cedarea folosinței bunurilor, altul decât cel plătit de persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidența contabilă din arendarea bunurilor agricole, precum și din închirierea în scop turistic a camerelor situate în locuințe proprietate personală;
4. S-a eliminat dreptul de a opta pentru determinarea venitului net în sistem real, pe baza datelor din contabilitate în cazul contribuabililor care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal, altele decât veniturile din arendarea bunurilor agricole și veniturile din închirierea în scop turistic a camerelor situate în locuințe proprietate personală;
5. S-a eliminat posibilitatea de a deduce pierderi fiscale reportate din venitul din cedarea folosinței bunurilor.

În ceea ce privește prima categorie de venituri, începând cu anul 2024 s-a introdus o serie nouă de reguli privind stabilirea impozitului pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor, altele decât cele din arendarea bunurilor agricole și din închirierea în scop turistic a camerelor situate în locuințe proprietate personală, plătite de persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidența contabilă.

Pe scurt, în cazul acestor venituri, reținerea impozitului se va face la sursă, de către plătitorul venitului. Avantajul pentru aparatul fiscal este cel puțin triplu: prin această măsură crește gradul de colectare al impozitelor și se colectează impozite lunar (spre deosebire de data unică de colectare existentă până în anul 2023 – luna mai, anul următor obținerii venitului); în plus, prin interpunerea plătitorului între locator și bugetul de stat, plătitorul își asumă și obligația de a determina corect venitul din chirie și de a stabili și plăti la termen impozitul calculat.

Este important să subliniem încă de la început că obligațiile nou introduse în legislație nu sunt puse doar în sarcina societăților comerciale, ci în sarcina oricărei persoane cu obligația de a conduce evidența contabilă, cum ar fi persoanele care obțin venituri din activități independente impozitate în sistem real, instituții publice, asociații și altele, așa cum sunt enumerate la art. 1 din Legea nr. 82/1991³.

În cazul veniturilor din cedarea folosinței bunurilor încasate de persoane care le obțin din desfășurarea activităților independente (cum ar fi cazul unei persoane fizice autorizate care a construit și închiriaza imobile ca activitate independentă), obligațiile sunt în sarcina locatorului, și nu în sarcina locatarului. Contribuabilii care obțin venituri plătite de persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidența contabilă, din cedarea folosinței bunurilor, au obligația înregistrării contractului încheiat între părți, precum și a modificărilor survenite ulterior, în termen de cel mult 30 de zile de la încheierea/ producerea modificării acestuia, la organul fiscal competent.

Cererea de înregistrare a contractelor de locațiune (C168), însoțită de o copie a contractului de locațiune, se poate depune prin mijloace electronice de transmitere la distanță sau la registratura organului fiscal central competent.

În cazul acestor venituri, venitul brut reprezintă totalitatea sumelor în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură stabilite potrivit contractului încheiat între părți.

Venitul brut se majorează cu valoarea cheltuielilor ce cad, conform dispozițiilor legale, în sarcina proprietarului, uzufructuarului sau a altui deținător legal, dacă sunt efectuate de cealaltă parte contractantă.

Potrivit art. 1.777 C. civ.⁴, contractele de cedare a folosinței bunurilor sunt denumite generic „contracte de locațiune”. Locațiunea este contractul prin care o parte, numită locator, se obligă să asigure celeilalte părți, numite locatar, folosința unui bun pentru o anumită perioadă, în schimbul unui preț, denumit chirie. Locațiunea bunurilor imobile și cea a bunurilor mobile se numește închiriere.

În ceea ce privește cheltuielile ce cad în sarcina proprietarului, art. 1.788 C. civ. prevede ca locatorul este obligat să efectueze toate reparațiile care sunt necesare pentru a menține bunul în stare corespunzătoare de întrebuițare pe toată durata locațiunii, conform destinației aceluși bun. În plus, se precizează că sunt în sarcina locatarului reparațiile locative, a căror necesitate rezultă din folosința obișnuită a bunului.

³ Legea nr. 82/1991 – Legea Contabilității, cu modificările și completările ulterioare.

⁴ Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, cu modificările și completările ulterioare.

Cota forfetară de cheltuieli reintrodusă începând cu anul 2024, prin raportare la legislația anilor anteriori, este destinată a acoperi, fără să fie nevoie de documente justificative, cheltuielile care cad în sarcina locatarului (și nu numai, inclusiv a celor asumate de proprietar, deși, potrivit Codului civil, ar putea cădea în sarcina locatarului).

Cu titlu de exemplu, aici s-a putea include:

- Uzura bunului dat în contract de locațiune;
- Impozitele datorate în legătură cu acel bun;
- Eventualele cheltuieli suportate pentru a încheia contractul de locațiune (cum ar fi comisionul de intermediere sau întocmirea actelor necesare);
- Asigurările bunului;
- Cheltuielile enunțate explicit ca fiind în sarcina locatarului de legislație (cum ar fi de Codul civil sau Legea locuinței).

Potrivit art. 1.829 alin. (2) C. civ., „Chiriașii sunt obligați să contribuie la cheltuielile pentru iluminarea, încălzirea, curățarea părților și instalațiilor de folosință comună, precum și la orice alte cheltuieli pe care legea le stabilește în sarcina lor”.

Considerăm că toate cheltuielile care sunt prevăzute de legislație ca fiind în sarcina locatarului, dar sunt plătite de locatar, pot fi considerate parte a venitului brut din chirie.

Nici Codul civil, nici Legea nr. 114/1996⁵ nu precizează în sarcina cui cad cheltuielile curente cu utilitățile, cum ar fi consumul de apă, gaze sau electricitate. Deși, cutumiar, chiriașul este cel obligat să le plătească, considerăm că înțelegerea părților este cea care primează. Astfel, în cazul contractelor în care se precizează că suma chiriei acoperă cheltuielile cu utilitățile suportate de chiriaș, considerăm că venitul brut ar trebui să reflecte suma totală, stabilită potrivit contractului, fără a deduce lunar sumele achitate de proprietar în contul utilităților.

Pe de altă parte, dacă, potrivit contractului de chirie, locatarul plătește utilitățile sau întreținerea, recuperând ulterior, de la locatar, sumele plătite, opinia noastră este că aceste sume nu trebuie cuprinse în veniturile brute.

Fără ca lista să fie exhaustivă, câteva exemple de cheltuieli care ar trebui să cadă în sarcina locatarului în cazul unui imobil sunt: asigurarea locuinței, impozitul pe clădiri și terenuri datorat, fondul de rulment, îmbunătățirile clădirii (cum ar fi anveloparea acesteia) etc.

Precizările de mai sus sunt utile pentru plătitorul de venituri din cedarea folosinței bunurilor, deoarece, așa cum am precizat

mai sus, este în sarcina acestuia să cuantifice venitul din chirie, pentru a determina impozitul aferent. O încadrare eronată a acestor sume va duce la o recalculare a impozitului pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor cu impact asupra accesoriilor fiscale aferente.

Spre exemplu, plata de către chiriaș a impozitelor locale datorate de proprietarul bunului, fără reținerea acestor sume de la proprietar, va putea fi considerată un venit din chirie, ducând la obligația reținerii unui impozit suplimentar pe venitul din cedarea bunurilor. În lipsa reținerii și recuperării unui astfel de impozit, considerăm că se impune un calcul de impozit pe venitul din cedarea bunurilor bazat pe suta mărită (spre exemplu, în cazul unui impozit pe proprietate de 100 de lei suportat de chiriaș în locul proprietarului, un impozit pe venitul din cedarea folosinței bunurilor de $100 * 10/90$).

Nu încapă discuție în privința garanțiilor plătite de locatar și care urmează a fi restituite de locatar. Aceste sume nu vor fi considerate parte a venitului brut din chirie, atât timp cât vor fi recuperate de către locatar. Dacă recuperarea nu este asigurată, se va suporta tot de locatar și impozitul determinat, în acest caz prin metoda sutei mărite.

Un alt aspect care ar necesita atenție este acela al îmbunătățirilor aduse bunului închiriat. Astfel, potrivit dispozițiilor art. 1.823 C. civ., „(1) Locatarul are dreptul de a păstra lucrările adăugate și autonome efectuate asupra bunului pe durata locațiunii și nu poate fi obligat la despăgubiri decât dacă locatarul a efectuat lucrările cu acordul prealabil al locatarului. (2) Dacă lucrările au fost efectuate fără acordul prealabil al locatarului, acesta poate alege să ceară locatarului aducerea bunului în starea inițială, precum și plata de despăgubiri pentru orice pagubă ar fi cauzată bunului de către locatar”.

Credem că dificultăți pot apărea și în legătură cu acele modernizări/îmbunătățiri ale spațiilor care rămân în spațiile luate cu chirie și pentru care nu se solicită nicio sumă proprietarului la finalul contractului de chirie (cu titlu de exemplu: aparate de aer condiționat instalate, instalații sanitare, mobilier etc., unele încadrându-se în categoria îmbunătățiri, altele fiind pur și simplu bunuri lăsate de locatar în urma sa).

Pornind de la evidența contabilă a locatarului, organul fiscal ar putea pretinde că suma reprezentând contravaloarea acestor îmbunătățiri (unele fiind înregistrate drept mijloace fixe care au fost sau nu integral amortizate), lăsată la dispoziția locatarului, ar fi o sumă de natura venitului din cedarea folosinței bunurilor, care ar trebui impozitată la locatar. În subsidiar, se va pune

⁵ Legea nr. 114/1996 privind locuințele, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

problema evaluării acestor îmbunătățiri sau a bunurilor lăsate de locatar la dispoziția locatorului, la finalul contractului.

În situația în care chiria reprezintă echivalentul în lei al unei valute, venitul brut se determină pe baza cursului de schimb comunicat de Banca Națională a României, din ziua precedentă celei în care se efectuează plata.

Clarificări suplimentare sunt necesare și în cazul în care chiria este convenită între locatar și locator în natură, cum ar fi o înțelegere potrivit căreia chiriașul utilizează un bun în schimbul îmbunătățirii/modernizării acestuia. Întrebările imediate la care nu găsim răspuns sunt legate de evaluarea venitului din cedarea folosinței bunurilor, momentul în care acest venit se impozitează, precum și modalitatea prin care locatarul va declara și plăti un impozit pe care ulterior va trebui să îl recupereze de la locator (în cazul în care nu se va suporta tot de locatar și impozitul determinat, prin metoda sutei mărite).

Venitul net din cedarea folosinței bunurilor se stabilește la fiecare plată, de către plătitorii de venit, prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor determinate prin aplicarea cotei de 20% asupra acestuia.

Plătitorii veniturilor, persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidența contabilă, au și obligația de a calcula, reține, declara și plăti impozitul corespunzător sumelor plătite.

Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului net și se reține la sursă, de către plătitorii de venituri, la momentul plății veniturilor. Impozitul calculat și reținut reprezintă impozit final și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut. Sumele astfel determinate se declară lunar prin depunerea declarației D 100, modificată recent pentru a permite includerea acestor obligații.

Ulterior, plătitorul veniturilor din cedarea folosinței bunurilor va depune D 205 – „Declarație informativă privind impozitul reținut la sursă și câștigurile/pierderile din investiții, pe beneficiari de venit”, până în ultima zi a lunii februarie inclusiv, a anului curent, pentru anul expirat, la organul fiscal competent.

Din economia textelor prezentate reiese că, în cazul în care plătitorul venitului întârzie plata chiriei față de termenii contractuali, calculul, declararea și plata impozitului se vor face nu în funcție de data prevăzută în contract, ci de data efectivă a plății.

O altă diferență față de situația celor care încasează venituri din cedarea folosinței bunurilor de la alte persoane decât cele cu

obligație de evidență contabilă, este că, în cazul contractelor în valută, impozitul determinat este final și nu se recalculează în funcție de cursul valutar mediu.

Câteva dificultăți de interpretare care ar trebui clarificate sunt prezentate în continuare.

Din Codul fiscal reiese că, în cazul persoanelor care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor de la persoane decât cele cu obligație de evidență contabilă, impozitarea acestora se face în funcție de veniturile stabilite potrivit contractului încheiat între părți, pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul încasării acestora. Această regulă de impozitare a rămas neschimbată, prin comparație cu anul 2023. În cazul veniturilor din cedarea folosinței bunurilor obținute de la persoane cu obligație de evidență contabilă, impozitarea se face doar la momentul încasării chiriei.

În cazul contractelor încheiate anterior datei de 1 ianuarie 2024, pentru care s-a achitat în avans chiria aferentă anului 2024, nu există dispoziții tranzitorii privind regimul fiscal al acestor sume. Astfel, dacă o persoană juridică, în calitate de locatar, a încheiat un contract cu o persoană fizică în octombrie 2023 și a plătit chiria pe 6 luni, în avans, nu este clar cum ar trebui să procedeze locatarul în acest caz. Locatorul a declarat pentru impozitare doar chiria aferentă celor 3 luni ale anului 2023, cele 3 luni din anul 2024 urmând să fie declarate, potrivit Codului fiscal modificat prin O.U.G. nr. 115/2023, de către locatar. Chiar dacă prezumăm că locatarul ar trebui să rețină impozit pe venitul din cedarea folosinței bunurilor pentru chiria achitată în anul 2023, în contul anului 2024, remarcăm că nu avem dispoziții privind cursul valutar care ar trebui utilizat în scopul determinării impozitului, așa cum nu avem o dată de referință privind obligația de a vărsa, la bugetul de stat, impozitul pe venitul plătit (contractul precizând că, pentru primele trei luni ale anului 2024, plata s-a făcut în octombrie 2023). O astfel de interpretare, potrivit căreia locatarul ar trebui să rețină la sursă un impozit pentru veniturile deja achitate în anul 2023, l-ar obliga pe acesta să recupereze impozitul astfel determinat de la locator, lucru dificil de realizat în lipsa unui contract care să se deruleze în continuare.

În ceea ce privește sumele achitate în anul 2024 pentru chiria aferentă anului 2023, considerăm că sunt aplicabile prevederile art. 133 alin. (24) C. fisc., care precizează că pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor care sunt aferente anilor fiscali anteriori anului 2024, obligațiile fiscale sunt cele în vigoare în anul de realizare a venitului. Cu alte cuvinte, aceste sume nu trebuie impozitate la sursă de locatar, ci vor fi declarate de locator prin declarația unică aferentă anului 2023. Potrivit art. 124 C. fisc., „Venitul net obținut din exploatarea bunurilor și drepturilor de orice fel, deținute în comun, este considerat ca fiind

obținut de proprietari, uzufructuari sau de alți deținători legali, înscriși într-un document oficial, și se atribuie proporțional cu cotele-părți pe care aceștia le dețin în acea proprietate sau în mod egal, în situația în care acestea nu se cunosc”.

Normele completează, precizând că venitul net din cedarea folosinței bunurilor deținute în comun în devălmășie se repartizează în mod egal între proprietarii comuni și că, în condițiile în care coproprietarii decid asupra unei alte împărțiri, se va anexa la contract un act autentificat din care să rezulte voința părților.

În cazul mai multor proprietari ai bunului (situație foarte răspândită în cazul bunurilor dobândite de soți în regimul matrimonial al comunității de bunuri sau al bunurilor moștenite pentru care nu s-a dezbătut succesiunea), locatarul ar trebui să rețină la sursă un impozit de la fiecare proprietar, în funcție de cota de proprietate deținută. O convenție între proprietari, potrivit căreia doar unul dintre ei va încasa suma de la locatar, urmând să o repartizeze celorlalți proprietari, nu ajută decât la ușurința plății, nu și în ceea ce privește obligația de a reține impozit de la fiecare proprietar.

În ceea ce privește garanțiile plătite de locatari, cutumiar este ca locatarul să nu achite chiria pentru ultima parte a contractului, locatorul urmând să rețină garanția achitată la începutul contractului. Și în acest caz, locatarul se va putea vedea pus în situația în care fie să calculeze un impozit pe venit pe care va trebui să îl recupereze de la locatar, fie să determine, prin metoda sutei mărite, impozitul pentru sumele achitate locatarului, dar neimpozitate efectiv.

Locatorii care încasează astfel de venituri din chirii nu au obligația de completare a Registrului de evidentă fiscală și de conducere a evidenței contabile.

Deși, pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor obținute de persoane fizice de la persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidentă contabilă, nu există obligația depunerii declarației unice estimative privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice în scopul declarării impozitului pe venit (așa cum am arătat, acesta fiind reținut la sursă și fiind impozit final), contribuabilii au obligația depunerii declarației unice pentru contribuția de asigurări de sănătate eventual datorată.

Astfel, dacă locatorii estimează un venit net din cedarea folosinței bunurilor (după scăderea cotei forfetare de cheltuieli), cel puțin egal cu 6 salarii minime brute pe țară, aceștia au obligația să depună declarația unică prin care să declare contribuția de asigurări sociale de sănătate de plată.

Baza de calcul pentru această contribuție de asigurări sociale de sănătate depinde de mărimea venitului net (dacă ne referim doar la veniturile din cedarea folosinței bunurilor) prin raportare la 6, 12 și 24 de salarii minime brute pe țară. Astfel, dacă venitul net este mai mare de 6 salarii minime, dar mai mic de 12, baza de calcul este de 6 salarii minime brute pe țară. Dacă venitul net este mai mare de 12 salarii minime, dar mai mic de 24, baza de calcul este de 12 salarii minime brute pe țară, respectiv baza de calcul este egală cu 24 de salarii minime brute pe țară dacă venitul net depășește acest plafon.

Potrivit Codului fiscal, veniturile din cedarea folosinței bunurilor se cumulează cu alte venituri, cum ar fi cele din investiții, drepturi de proprietate intelectuală sau alte surse, pentru a determina plafonul anual.

La finalul anului, în funcție de veniturile nete realizate, contribuabilii vor depune declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice în cazul în care venitul net realizat este diferit, în ceea ce privește încadrarea în plafoanele prezentate, de cel estimat pentru a determina contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată.

Bibliografie:

- L. Cernușca, Noi reglementări privind impozitarea veniturilor din închirierea bunurilor imobile în anul 2024, în CECCAR Business Review nr. 12, decembrie 2024, pp. 54-63, DOI: [dx.doi.org/10.37945/cbr.2023.12.07](https://doi.org/10.37945/cbr.2023.12.07).
- R. Bufan, Tratat de drept fiscal. Volumul I. Teoria generală a dreptului fiscal, Ed. Hamangiu, București, 2016.

Adresa CCF nr. 735 / 06.02.2024¹

Către,
 MINISTERUL FINANTELOR
 Domnului MARIUS ZINCA - Secretar de Stat
 Direcția Generală de Legislație Fiscală și Reglementări Vamale și Contabile
 Domnului IULIAN ARDELEANU - Director General

Ref. Solicitare de clarificări în privința aplicării și interpretării unor prevederi referitoare la regimul microîntreprinderilor din Titlul III din Codul fiscal, precum și a unor prevederi din Legea nr. 346/2004

Stimați domni,

După cum știți, Camera Consultanților Fiscali este organismul profesional a cărui înființare, organizare și funcționare este reglementată prin lege, iar serviciile prestate contribuabililor de către membrii noștri au drept scop principal aplicarea cât mai corectă a legislației fiscale, pentru evitarea riscurilor de nedeclarare la care aceștia sunt supuși, contribuind astfel la o îmbunătățire a nivelului de conformare fiscală.

În această perioadă de efervescentă deosebită a legislației fiscale din România, marcată, din păcate, și de o dezbatere, prealabilă adoptării, insuficientă pentru a asigura claritatea necesară textelor legale, dificultățile de aplicare corectă întâmpinate de contribuabili, dar și de consultanții fiscali bine specializați profesional, sunt mai mari decât oricând în ultimii ani.

În acest context al incertitudinilor fiscale atât pentru micii contribuabili, cât și pentru marii contribuabili, periculos pentru sănătatea economiei în ansamblul său, apreciem că o strânsă și transparentă cooperare între Camera Consultanților Fiscali, Ministerul Finanțelor și ANAF, în scopul clarificării modului de aplicare a diferitelor prevederi legale aflate deja în vigoare, a devenit nu numai utilă, ci și foarte necesară.

Astfel, prin prezenta scrisoare, respectuos vă solicităm să ne oferiți clarificările imperios necesare contribuabililor cu privire la interpretarea noilor condiții pentru aplicarea regimului de impozitare pe veniturile microîntreprinderilor,

prevăzute la art. 47 C. fisc., așa cum au fost modificate prin O.U.G. nr. 115/2023.

În acest sens, având în vedere noile reglementări potrivit cărora **contribuabilii au obligația de a stabili, până la data de 31 martie 2024, regimul de impozitare aplicabil propriilor companii/în care dețin titluri de participare/drepturi de vot (plătitoare de impozit pe microîntreprinderi sau impozit pe profit), se impune aducerea unor clarificări cel puțin în legătură cu următoarele dispoziții legale – fie prin precizări publice de clarificări oficiale, fie prin includerea unor detalieri și exemple în cadrul normelor metodologice, prin care să fie tranșate aspectele expuse mai jos.**

A. Cu privire la condiția de deținere prevăzută la art. 47 alin. (1) lit. h)

Prin O.U.G. nr. 115/2023 privind unele măsuri fiscal-bugetare în domeniul cheltuielilor publice, pentru consolidare fiscală, combaterea evaziunii fiscale, pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru prorogarea unor termene („**O.U.G. nr. 115/2023**”) s-au adus modificări în ceea ce privește regimul microîntreprinderilor, printre care:

„28. La articolul 47 alineatul (1), litera h) se modifică și va avea următorul cuprins:

h) are asociați/acționari care dețin, în mod direct sau indirect, peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de

¹ Adresa CCF nr. 735/06.02.2024 a fost publicată pe site-ul Camerei Consultanților Fiscali, la adresa https://www.ccfiscali.ro/content/adreseMFP_sa/2024/februarie/adresa%20ccf%20nr.%20735%20%20-%20%20mf%20clarificari%20microintreprinderi.pdf.

participare sau al drepturilor de vot și este singura persoană juridică stabilită de către asociați/acționari să aplice prevederile prezentului titlu;

[...]

33. La articolul 47, alineatul (4) se modifică și va avea următorul cuprins:

(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.

[...]

40. La articolul 52, alineatul (7) se modifică și va avea următorul cuprins:

(7) În situația în care, în cursul anului fiscal, oricare dintre asociații/acționarii unei microîntreprinderi deține, în mod direct **sau indirect**, peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot și la alte microîntreprinderi, asociații/acționarii trebuie să stabilească microîntreprinderea/ microîntreprinderile care iese/ies de sub incidența prezentului titlu și care urmează să aplice prevederile titlului II începând cu trimestrul în care se înregistrează situația respectivă, astfel încât condiția de deținere a unei singure microîntreprinderi să fie îndeplinită. Leșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor se comunică organului fiscal competent, potrivit prevederilor Legii nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare”.

Dacă ne raportăm la istoricul acestei condiții, precum și la cele menționate în Nota de fundamentare a O.U.G. nr. 115/2023, reiese că scopul acestei modificări este:

- (i) de a extinde deținerea a peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot și la **deținerea indirectă**, și
- (ii) **pentru situațiile în care procentul de deținere de 25% este depășit (în mod direct sau indirect), se limitează/reduce numărul de microîntreprinderi deținute de un acționar/asociat, pentru aplicarea acestui sistem de impozitare la o singură microîntreprindere.**

Înțelegem așadar că, în conformitate cu noile prevederi, **începând cu 1 ianuarie 2024**, un asociat/acționar poate să dețină,

direct sau indirect, peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la o singură companie plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor și, de asemenea, înțelegem că noul alin. (4) al art. 47 are și un rol de dispoziție tranzitorie pentru situațiile de fapt înregistrate la 31 decembrie 2023.

Astfel, în cazul în care același asociat a deținut (direct sau indirect), **la 31 decembrie 2023**, peste 25% la două sau trei microîntreprinderi, **până la data de 31 martie 2024** trebuie stabilită o singură societate, care va rămâne plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, restul urmând să aplice impozitul pe profit, inclusiv pentru trimestrul I al anului 2024. Cu alte cuvinte, posibilitatea desemnării unei singure societăți care să aplice regimul fiscal al microîntreprinderilor în anul 2024 nu este condiționată de o cedare a deținerilor la celelalte societăți, care să se fi realizat până la 31 decembrie 2023, dar nici ulterior, în primul trimestru al anului 2024, întrucât scopul prevederii, acela ca doar o singură societate de acest fel să aplice regimul fiscal al microîntreprinderilor, este atins.

O a doua problemă de interpretare și, respectiv, nevoie de clarificare pe care o impune însă felul în care a fost redactată **lit. h)** a art. 47 alin. (1) și prin luarea în considerare a faptului că lit. h) reprezintă una dintre condițiile ce trebuie îndeplinite în mod cumulativ pentru a putea aplica regimul microîntreprinderilor, se referă la deținerea de către **asociați/acționari de peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot:**

„(1) 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:

[...]

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”.

În spiritul legii, așa cum rezultă din voința legiuitorului exprimată prin Nota de fundamentare, prin modificarea lit. h) a art. 47 alin. (1) s-au avut în vedere **situațiile în care procentul de deținere de 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot este depășit (în mod direct sau indirect)**, caz în care **se limitează/reduce numărul de microîntreprinderi deținute de un astfel de acționar/asociat, pentru aplicarea acestui sistem de impozitare la o singură microîntreprindere.**

În înțelegerea noastră, nu s-a avut astfel în vedere, prin adoptarea O.U.G. nr. 115/2023, și o modificare a regulilor

de impozitare a microîntreprinderilor în situația în care o societate este deținută doar de acționari/asociați ce dețin sub 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau la al drepturilor de vot (**de exemplu, 5 asociați cu câte 20% fiecare**), cu toate că, la o simplă citire a textului de lege, acesta te poate conduce cu oarecare ușurință și la o astfel de concluzie, prin forma mai puțin fericită în care este redactat.

În consecință, convingerea noastră rămâne că **o astfel de societate, existentă la 31.12.2023 sau nou înființată în cursul anului 2024, poate să aplice regimul microîntreprinderilor în cazul în care restul condițiilor prevăzute la art. 47 alin. (1) sunt îndeplinite, iar, în cele de mai jos, urmează să ne argumentăm această convingere.**

Arătăm că, în mod evident, o astfel de interpretare este aliniată scopului declarat al modificărilor aduse prin O.U.G. nr. 115/2023, așa cum rezultă din Nota de fundamentare din care am prezentat pasajele relevante, prin raportare la prevederile art. 13 alin. (2) C. pr. fisc.

Ținem să precizăm, în plus, că și la momentul adoptării O.G. nr. 16/2022, prin care a fost introdusă regula de la lit. h) a art. 47 alin. (1) C. fisc. aplicabilă până la 31.12.2023, legiuitorul nu a avut în vedere intenția de limitare a aplicării regimului fiscal al microîntreprinderilor la asociații/acționarii ce ar fi deținut mai puțin de 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot, ci, dimpotrivă, de a limita numărul de microîntreprinderi deținute de un asociat/acționar cu deținere de peste 25%, la maximum 3 societăți comerciale care să poată aplica acest regim fiscal al microîntreprinderilor, în cazul contrar al deținerii mai mult de 25% în mai mult de 3 societăți comerciale, asociații/acționarii urmau să aleagă cele 3 societăți comerciale care puteau fi impozitate drept microîntreprinderi.

Codul fiscal modificat de O.G. nr. 16/2022 – art. 47 alin. (1) lit. h):

„h) are asociați/acționari care dețin peste 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cel mult trei persoane juridice române care se încadrează să aplice sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, incluzând și persoana care verifică îndeplinirea condițiilor prevăzute de prezentul articol”.

Am redat mai jos pasajele relevante din Nota de fundamentare a O.G. nr. 16/2022 cu privire la modificarea art. 47 alin. (1) lit. h) C. fisc.:

„De asemenea, potrivit regulilor în vigoare, pentru încadrarea în categoria microîntreprinderilor, nu are relevanță numărul microîntreprinderilor deținute de același acționar/

asociat. Legat de acest aspect, având în vedere modul de calcul simplificat al impozitului, dar și sarcina fiscală redusă, pentru încadrarea în plafonul de 1.000.000 euro și menținerea în sistemul de impunere pentru microîntreprinderi a activităților desfășurate de microîntreprinderile în care acești acționari/asociați aveau dețineri de capital, mai mulți investitori luau decizii de fragmentare a activităților desfășurate. **Ca măsură de combatere a acestui fenomen se propune deținerea de către aceiași acționar/asociat, a cel mult trei persoane juridice eligibile să aplice sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor.**

Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor:

Modificările sistemului de impozit pe veniturile microîntreprinderilor promovate prin proiectul de ordonanță sunt:

...

instituirea unei condiții de deținere de titluri de participare de către același acționar/asociat la cel mult trei microîntreprinderi, în cazul acționarilor/asociaților care dețin mai mult de 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot”.

Având în vedere modificările aduse art. 47 alin. (1) lit. h) C. fisc. în sfera microîntreprinderilor atât de O.G. nr. 16/2022, cât și de O.U.G. nr. 115/2023, rezultă fără tăgadă că intenția legiuitorului nu a fost de a restrânge posibilitatea de aplicare a regimului fiscal al microîntreprinderilor de către o societate comercială deținută de mai mulți asociați, în care fiecare deține mai puțin de 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot (de exemplu, în cazul unei societăți deținute de 5 asociați în care fiecare are o deținere egală de 20%), așa cum rezultă din Notele de fundamentare ale O.G. nr. 16/2022 și O.U.G. nr. 115/2023, ce clarifică voința legiuitorului și scopul emiterii acestor acte normative, astfel cum reiese din documentele publice care însoțesc actul normativ în procesul de legiferare, prin raportare la prevederile art. 13 alin. (2) C. pr. fisc.

Appreciem, în plus, și faptul că o posibilă restricționare a regimului fiscal al microîntreprinderilor, în cazul unei societăți comerciale deținute de mai mulți asociați în care fiecare deține mai puțin de 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot, ar conduce la o restricționare a dreptului la asociere care nu ar putea fi argumentată juridic sau economic.

Având în vedere cele de mai sus, în virtutea principiului certitudinii impunerii – conform căruia normele juridice trebuie să fie clare, să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor

lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale – **considerăm că este necesară confirmarea tratamentului fiscal prezentat mai sus cu privire la modul în care trebuie înțeles și aplicat art. 47 alin. (1) lit. h) C. fisc., printr-un document oficial și public emis de Ministerul Finanțelor în baza propriei interpretări.**

B. În ceea ce privește noțiunea de întreprinderi legate, în conformitate cu prevederile art. 44 din Legea nr. 346/2004 privind stimularea înființării și dezvoltării întreprinderilor mici și mijlocii („**Legea nr. 346/2004**”):

„(1) *Întreprinderile legate sunt întreprinderile între care există oricare dintre următoarele raporturi:*

- a) *o întreprindere deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau ale asociațiilor celeilalte întreprinderi;*
 - b) *o întreprindere are dreptul de a numi sau de a revoca majoritatea membrilor consiliului de administrație, de conducere ori de supraveghere a celeilalte întreprinderi;*
 - c) *o întreprindere are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra celeilalte întreprinderi, în temeiul unui contract încheiat cu această întreprindere sau al unei clauze din statutul acesteia;*
 - d) *o întreprindere este acționară sau asociată a celeilalte întreprinderi și deține singură, în baza unui acord cu alți acționari ori asociați ai acelei întreprinderi, majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociațiilor întreprinderii respective.*
- (2) *Se prezumă că nu există o influență dominantă dacă investitorii prevăzuți la alin. (3) al art. 42 nu sunt implicați direct sau indirect în conducerea întreprinderii respective, fără ca drepturile pe care le dețin în calitatea lor de acționar sau asociat să fie prejudiciate.*
- (3) *Sunt considerate întreprinderi legate și întreprinderile între care există oricare dintre raporturile descrise la alin. (1), prin intermediul uneia ori mai multor întreprinderi sau prin oricare dintre investitorii prevăzuți la alin. (3) al art. 42.*
- (4) *Întreprinderile între care există oricare dintre raporturile descrise mai sus, prin intermediul unei persoane fizice sau al unui grup de persoane fizice care acționează de comun acord, sunt, de asemenea, considerate întreprinderi legate, dacă își desfășoară activitatea sau o parte din activitate pe aceeași piață relevantă ori pe piețe adiacente.*
- (5) *O piață adiacentă, în sensul prezentei legi, este acea piață a unui produs sau a unui serviciu situată direct în amonte ori în aval pe piața în cauză”.*

Din analiza prevederilor mai sus menționate este neclar în ce măsură, în eventualitatea în care există acționari/asociați care au participare în mai multe companii cu același obiect de activitate, aceste companii ar fi asimilate unor întreprinderi

legate, în sensul prevăzut de lege. În acest sens, vă prezentăm următoarele exemple de situații practice:

Exemplul 1:

În ipoteza în care avem 2 acționari/asociați (nu sunt rude sau soț/soție), care dețin fiecare câte 50% în cadrul a două companii care nu au același administrator și activează în domeniul IT [ambele având cod CAEN 6201 – Activități de realizare a software-ului la comandă (software orientat client)], este neclar în ce măsură aceste întreprinderi ar fi considerate legate, în conformitate cu prevederile sus-menționate.

Astfel, la o primă analiză a reglementărilor legale, ar rezulta că aceste două societăți nu reprezintă întreprinderi legate – niciuna dintre ele nu deține majoritatea drepturilor de vot în cealaltă/niciuna nu are dreptul de a numi sau de a revoca majoritatea membrilor consiliului de administrație, de conducere ori de supraveghere a celeilalte întreprinderi/niciuna nu are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra celeilalte întreprinderi, în temeiul unui contract încheiat cu această întreprindere sau al unei clauze din statutul acesteia/niciuna nu este acționară sau asociată în cadrul celeilalte întreprinderi și deține astfel majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților celeilalte companii.

Cu toate acestea, în conformitate cu prevederile alin. (4) al art. 44 din Legea nr. 346/2004, „**Întreprinderile între care există oricare dintre raporturile descrise mai sus, prin intermediul unei persoane fizice sau al unui grup de persoane fizice care acționează de comun acord, sunt, de asemenea, considerate întreprinderi legate, dacă își desfășoară activitatea sau o parte din activitate pe aceeași piață relevantă ori pe piețe adiacente**”. Din analiza acestor prevederi, este neclar în ce măsură, în exemplul dat (acționarii/asociații deținând fiecare câte 50% din fiecare societate în parte), se consideră că acestea sunt întreprinderi legate – respectiv este neclar dacă, prin acționariatul existent, se consideră că în cadrul celor două societăți se exercită vreunul dintre raporturile descrise mai sus.

Conform prevederilor citate mai sus se înțelege că, în exemplul dat, având în vedere că cei doi acționari/asociați dețin titluri de participare în cadrul a două companii cu același obiect de activitate, se consideră, în sensul alin. (4) al art. 44 din Legea nr. 346/2004, că cele două companii nu reprezintă întreprinderi legate, întrucât nu este aplicabil niciunul dintre raporturile descrise la art. 44 alin. (1) din Legea nr. 346/2004 – chiar și cu aplicarea prevederilor alin. (4) al aceluiași articol.

Exemplul 2:

Un alt exemplu de situație care, în opinia noastră, ar necesita clarificare este cel al unui acționar/asociat care deține majori-

tatea drepturilor de vot în două societăți, una având obiectul de activitatea care se circumscrie codului CAEN 6201 – Activități de realizare a software-ului la comandă (software orientat client), iar cealaltă având obiectul de activitate care se circumscrie codului CAEN 6820 – Închirierea și subînchirierea bunurilor imobiliare proprii sau închiriate, sau codului CAEN 6920 – Activități de contabilitate și audit financiar; consultanță în domeniul fiscal, iar a doua societate prestează servicii de închiriere sau servicii de contabilitate către prima societate.

Prin prisma definiției „pieței adiacente”, este neclar în ce măsură, în acest exemplu, se consideră că cele două societăți sunt întreprinderi legate, doar ca urmare a faptului că una dintre ele prestează servicii de închiriere sau servicii de contabilitate către cealaltă societate.

Interpretarea noțiunilor de „piață relevantă” și „piață adiacentă” se va realiza în linie cu dreptul concurenței. Conform Manualului Utilizatorului pentru Definiția IMM-urilor² (care oferă orientări generale pentru aplicarea Recomandării 2003/361/CE a Comisiei pentru definirea microîntreprinderilor și a întreprinderilor mici și mijlocii³):

*Piață adiacentă/piață învecinată aflată în strânsă legătură*⁴ se referă la piețele pe care produsele sau serviciile sunt complementare între ele sau aparțin aceleiași game de produse cumpărate în general de același grup de clienți pentru aceeași întrebuintare finală.

În scopul definirii pieței adiacente, Manualul face referire și la faptul că relațiile verticale dintr-un lanț valoric ar trebui să fie, de asemenea, luate în considerare.

*Piața relevantă*⁵ a produsului cuprinde toate produsele și/sau serviciile considerate interschimbabile sau substituibile de către consumator, datorită caracteristicilor produselor, prețurilor lor și utilizării acestora. Considerațiile din perspectiva ofertei pot juca, de asemenea, un rol, iar rezultatele exercițiului depind de natura problemei de concurență care este examinată.

Fiecare caz va necesita o examinare în funcție de propriul său context special, iar relevanța relațiilor verticale pentru a se stabili legătura dintre două microîntreprinderi ar trebui să țină

cont de regulile în materie de concurență și de scopul adoptării regulilor privind întreprinderile legate, evitându-se interpretări pur formale/literale. Astfel, **în interpretarea noastră, piața unor servicii de care au nevoie majoritatea industriilor, precum închirierea sau activitățile de contabilitate, nu ar trebui considerată în scopul stabilirii plafonului pentru microîntreprinderi ca piață adiacentă cu alte piețe de producție de bunuri sau prestare de servicii.**

Cu toate acestea apreciem că ar fi esențial de precizat și înțelege că **Legea nr. 346/2004 are la origine o reglementare europeană care se situează în materia dreptului concurențial, iar acest lucru face dificilă o înțelegere și aplicare a ei în scopuri fiscale, așa cum se dorește acum.** Or, stabilirea pieței adiacente în amonte sau în aval reprezintă concepte mult mai dezvoltate în materia dreptului concurențial, la care trebuie să ne raportăm și prin interpretarea prevederilor Legii nr. 346/2004.

Exemplul 3:

Un al treilea exemplu de situație care, în opinia noastră, ar necesita clarificare, este cel al unei familii (soț-soție) unde unul dintre soți deține majoritatea drepturilor de vot într-o societate care prestează servicii în domeniul medical, de exemplu, iar celălalt soț deține majoritatea drepturilor de vot într-o societate care prestează servicii de contabilitate, de exemplu, fiecare dintre cei doi soți având calitatea de administrator în societatea la care deține majoritatea drepturilor de vot și neavând vreo calitate sau implicare în managementul celeilalte societăți (în ambele situații restul drepturilor de vot fiind deținute de terțe persoane).

Într-o asemenea situație este neclar în ce măsură se consideră că cele două societăți sunt întreprinderi legate – este neclar dacă, prin simplul fapt că cei doi acționari/asociați sunt soț și soție, se consideră că în cadrul celor două societăți se exercită vreunul dintre raporturile descrise mai sus.

În înțelegerea noastră, având în vedere că fiecare dintre cei doi soți își exercită în mod individual calitățile de acționar/asociat și administrator în una dintre cele două societăți,

² <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/42921/attachments/1/translations/ro/renditions/native>.

³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=celex%3A32003H0361>.

⁴ Pentru mai multe detalii, este utilă și consultarea Regulamentului de punere în aplicare (UE) 2023/914 al Comisiei din 20 aprilie 2023 de punere în aplicare a Regulamentului (CE) nr. 139/2004 al Consiliului privind controlul concentrărilor economice între întreprinderi și de abrogare a Regulamentului (CE) nr. 802/2004 al Comisiei (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=CELEX:32023R0914>). Conform acestui Regulament, piețele produsului sunt **piețe învecinate aflate în strânsă legătură** atunci când produsele sunt **complementare între ele sau atunci când aparțin aceleiași game de produse cumpărate în general de același grup de clienți pentru aceeași întrebuintare finală. Produsele (sau serviciile) sunt complementare atunci când, de exemplu, utilizarea (sau consumul) unui astfel de produs implică, în principiu, utilizarea (sau consumul) celuiilalt produs, cum ar fi capsatoarele și capsele sau imprimantele și cartușele de imprimante. Exemple de produse ce aparțin aceleiași game ar fi whisky-ul și ginul vândute barurilor și restaurantelor, precum și diferitele materiale utilizate pentru ambalarea unei anumite categorii de bunuri vândute producătorilor bunurilor respective.**

⁵ Pentru mai multe detalii, este utilă și consultarea Comunicării Comisiei privind definirea pieței relevante în sensul dreptului comunitar al concurenței (97/C/372/03) [[https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/ALL/?uri=CELEX:31997Y1209\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/ALL/?uri=CELEX:31997Y1209(01))]. Această Comunicare urmează a fi revizuită, probabil, în 2024.

atunci se consideră, în sensul alin. (4) al art. 44 din Legea nr. 346/2004, că cele două companii nu reprezintă întreprinderi legate, întrucât nu este aplicabil niciunul dintre raporturile descrise la art. 44 alin. (1) din Legea nr. 346/2004, cei doi soți neacionând împreună.

Exemplul 4:

Definirea influenței dominante

Două societăți diferite, care sunt deținute de asociați diferiți, fără a fi soț/soție și fără a exista grade de rudenie între aceștia, desfășoară o anumită activitate economică între ele.

Trebuie, în primul rând, precizat că există un Manual publicat de Comisia Europeană la care trebuie să ne raportăm pentru a determina dacă o societate exercită sau nu o influență dominantă asupra celeilalte.

Potrivit Manualului⁶ publicat de Comisia Europeană, „puterea de a exercita o «influență dominantă» este prezumată atunci când politicile financiare și de exploatare ale unei întreprinderi sunt influențate în conformitate cu dezideratul unei alte întreprinderi.

Noțiunea de «întreprindere care exercită o influență dominantă» include organisme publice, entități private (indiferent de forma lor juridică) și persoane fizice.

Exemple de relații care ar putea conferi influență dominantă sunt următoarele [bazate pe Comunicarea jurisdicțională consolidată a Comisiei în temeiul Regulamentului (CE) nr. 139/2004 al Consiliului privind controlul concentrărilor economice între întreprinderi]:

Un acționar are «drepturi de veto» asupra deciziilor strategice ale întreprinderii, dar respectivul acționar nu are puterea, de unul singur, să impună astfel de decizii. Drepturile de veto trebuie să fie legate de decizii strategice privind politica comercială/financiară și, prin urmare, trebuie să fie distincte de drepturile de veto acordate în mod normal acționarilor minoritari pentru a le proteja interesele financiare în calitate de investitori în cadrul întreprinderii. Drepturile de veto care ar putea conferi control vizează, de regulă, decizii privind aspecte precum bugetul, planul de afaceri, investiții importante sau numirea conducerii superioare.

Chiar și în cazul unei participații minoritare, controlul exclusiv se poate dobândi pe căi juridice, în situațiile în care la această participație sunt atașate anumite drepturi (și anume acțiuni preferențiale la care se atașează anumite drepturi ce permit acționarului minoritar să

decidă strategia comercială a societății-țintă, precum și puterea de a numi mai mult de jumătate dintre membrii Consiliului de supraveghere sau ai Consiliului de administrație).

Putere care, obținută pe baza unor contracte pe termen lung, conduce la controlul de gestiune și resurse ale întreprinderii, cum ar fi în cazul preluării de acțiuni sau active (de exemplu, contractele de organizație în temeiul dreptului intern privind societățile comerciale sau alte tipuri de contracte, precum acordurile de închiriere a activității comerciale, care dau achizitorului controlul asupra conducerii și resurselor, în ciuda faptului că drepturile de proprietate sau acțiunile nu sunt transferte).

Contractele foarte importante de furnizare pe termen lung sau creditele acordate de către furnizori sau consumatori, combinate cu legături structurale, pot, de asemenea, conferi o influență decisivă⁷.

Având în vedere regulile de mai sus, regăsite în Manualul publicat de Comisia Europeană, rezultă fără tăgadă că între două societăți comerciale independente (între care nu există o deținere directă sau indirectă a uneia asupra celeilalte, sau a unei a treia persoane care să dețină participații în cele două entități, în care nu există un administrator comun sau persoane afiliate care să conducă cele două societăți) nu se poate aduce în discuție existența unei influențe dominante exercitate de o societate asupra celeilalte, în condițiile în care fiecare societate își exercită libertatea de stabilire a propriilor politici operaționale și financiare a afacerii desfășurate chiar și în ipotezele în care (i) o societate o are pe cealaltă societate drept singurul ei client sau în situația în care (ii) veniturile obținute de o societate de la cealaltă societate reprezintă o parte semnificativă (mai mult de 80%) din cifra de afaceri a celei dintâi.

Cu toate că apreciem corectă și justificată interpretarea noastră de mai sus în cazul celor patru exemple prezentate, pentru siguranța și securitatea juridică a contribuabililor în înțelegerea prevederilor aplicabile de la 1 ianuarie 2024 și pentru că o aplicare eronată a regimului microîntreprinderilor poate conduce la sarcini fiscale suplimentare semnificative și la numeroase litigii fiscale nefolositoare nimănui, considerăm că este necesar ca expresia „întreprinderi legate” să fie detaliată prin precizări oficiale publice ale Ministerului Finanțelor sau prin Normele metodologice, care să conțină cât mai multe exemple de situații discutabile care au fost identificate până în prezent.

⁶ <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/42921/attachments/1/translations/ro/renditions/native>.

C. Referitor la înțelegerea corectă a aplicării în timp a legii, în ceea ce privește încadrarea în limita maximă de 500.000 euro a veniturilor realizate la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent, în raport cu prevederile art. 47 alin. (1) lit. c) și alin. (11).

Aceste prevederi sunt următoarele:

„ART. 47 – Definiția microîntreprinderii

(1) *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 500.000 euro. Cursul de schimb pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la închiderea exercițiului financiar în care s-au înregistrat veniturile”.*

Începând cu data de 01.01.2024, potrivit O.U.G. nr. 115/2023, se introduce un nou alineat, alin. (11), cu următorul cuprins:

„(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 cu aceasta, astfel cum sunt definite potrivit prevederilor Legii nr. 346/2004 privind stimularea înființării și dezvoltării întreprinderilor mici și mijlocii, cu modificările și completările ulterioare”.*

Luând în considerare faptul că **noua prevedere**, prin care se stabilește cumularea veniturilor realizate de o microîntreprindere cu veniturile întreprinderilor legate cu aceasta **[alin. (11)], a intrat în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2024**, înțelegem că acest mod de calcul se poate aplica începând cu această dată, deci pentru calculul prin cumul a veniturilor realizate de microîntreprindere și de întreprinderile legate în anul 2024 și următorii ani în care prevederea rămâne în vigoare.

În consecință, înțelegem că, pentru verificarea condiției prevăzute la art. 47 alin. (1) lit. c), „a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 500.000 euro” la **data de 31 decembrie a anului fiscal precedent, adică 31 decembrie 2023, se aplică prevederea privind modul de stabilire a veniturilor realizate de microîntreprindere în vigoare până la 31 decembrie 2023, adică fără cumularea cu veniturile realizate în anul 2023 de întreprinderile legate, întrucât O.U.G. nr. 115/2023, care a modificat formula de calcul, nu conține dispoziții tranzitorii care să stabilească o altă regulă decât aceea bazată pe principiul aplicării în timp a noilor prevederi, respectiv începând cu data intrării lor în vigoare.**

În situația în care apreciați că înțelegerea noastră precizată mai sus nu este cea corectă în raport cu textul de lege aplicabil și/sau

cu intenția de legiferare, iar prevederile alin. (11) trebuie aplicate retroactiv și pentru calculul cumulativ al veniturilor realizate în anul 2023 de către întreprinderile legate, considerăm, de asemenea, că se impun clarificări urgente emise de Ministerul Finanțelor, pentru o bună înțelegere și corectă aplicare a legii.

D. Referitor la sfera de cuprindere a noțiunii de „Întreprindere” și, implicit, a sintagmei „întreprinderi legate” în sensul Legii nr. 346/2004 și posibile implicații ale acestei definiri de termeni.

Redăm, în cele ce urmează, conținutul art. 2 alin. (1) și (2) din Legea nr. 346 din 14 iulie 2004 privind stimularea înființării și dezvoltării întreprinderilor mici și mijlocii:

„Art. 2

(1) **În sensul prezentei legi, prin întreprindere se înțelege orice formă de organizare a unei activități economice, autorizată potrivit legilor în vigoare să facă activități de producție, comerț sau prestări de servicii, în scopul obținerii de venituri, în condiții de concurență, respectiv: societăți reglementate de Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, societăți cooperative, persoane fizice autorizate, întreprinzători titulari ai unei întreprinderi individuale și întreprinderile familiale, autorizate potrivit dispozițiilor legale în vigoare, care desfășoară activități economice.**

(2) **Prevederile prezentei legi sunt aplicabile și asociațiilor și fundațiilor, cooperativelor agricole și societăților agricole care desfășoară activități economice”.**

Astfel, în înțelesul Legii nr. 346/2004, „întreprindere” nu înseamnă doar societăți definite prin Legea societăților nr. 31/1990, ci și persoane fizice autorizate, întreprinderi individuale, cabinete individuale (medicale, notariale, de avocatură, consultanță etc.), asociații și fundații, sedii permanente etc.

În consecință, se pare că stabilirea, în primul rând, a întreprinderilor legate, cu a căror venituri trebuie cumulate veniturile unei microîntreprinderi începând cu 1 ianuarie 2024, pentru a se putea verifica încadrarea în plafonul maxim de 500.000 euro, trebuie să aibă în vedere și toate aceste alte categorii de entități economice, inclusiv de tipul persoanelor fizice independente, cu care microîntreprinderea ar putea fi legată direct sau indirect.

Mai departe, așa cum rezultă din prevederile art. 52 alin. (51), dacă o societate este considerată legată, prin prisma Legii nr. 346/2014, cu o persoană fizică autorizată sau cu o întreprindere individuală sau cu un cabinet individual etc., în stabilirea plafonului de 500.000 de euro se vor cumula și veniturile celor anterior menționate.

Dar, în situația persoanelor fizice autorizate, întreprinderilor individuale și cabinetelor individuale există venituri facturate, venituri încasate, dar și venituri nete definite potrivit art. 68 alin. (1), Titlul IV din Legea nr. 227/2015, iar în acest caz problema care se pune este care dintre aceste categorii de venituri realizate de persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale, cabinetele individuale se vor cumula cu veniturile realizate de întreprinderile/societățile legate?

„ART. 52 – Reguli de ieșire din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor în cursul anului

*(51) În cazul microîntreprinderii care, în cursul anului, se găsește în situația prevăzută la art. 47 alin. (11), suplimentar față de regulile prevăzute la alin. (5), limita fiscală privitoare la plafonul de 500.000 euro, prevăzută la alin. (1), se verifică luând în calcul **veniturile** acesteia cumulate cu **veniturile întreprinderilor legate**”.*

În contextul unor prevederi extrem de neclare și cu trimiteri foarte generale, ne putem pune și problema de a lua sau nu în considerare, în același scop, și o altă categorie de **venituri din activități economice**, autorizate potrivit legilor în vigoare, respectiv **veniturile din drepturi de proprietate intelectuală**, impozitate în sistem real (Titlul IV, Capitolul II, art. 73 din Legea nr. 227/2015) sau prin aplicarea cotei forfetare (Titlul IV, Capitolul II, art. 72 din Legea nr. 227/2015).

Astfel, apreciem că autoritatea fiscală trebuie să clarifice și dacă veniturile din drepturi de proprietate intelectuală trebuie sau nu trebuie să fie considerate venituri ale întreprinderilor legate, în sensul art. 52 alin. (51). Lipsa de predictibilitate și de claritate a legii ne pune în situația să ne punem, spre exemplu, următoarea întrebare:

Dacă un ziarist realizează, în primul trimestru al anului 2024, venituri din drepturi de autor de 300.000 euro și, în aceeași perioadă, deține 30% dintr-o societate cu răspundere limitată (microîntreprindere), ce realizează venituri de 250.000 euro, la 31 martie 2024, pentru verificarea plafonului de 500.000 euro prevăzut de art. 52 alin. (51) se cumulează cele două categorii de venituri și astfel societatea devine plătitoare de impozit pe profit încă din acest prim trimestru?

E. Referitor la depunerea Declarației de mențiuni pentru ieșire din sistemul microîntreprinderilor.

Conform prevederilor Titlului III, art. 55 alin. (1) din Legea nr. 227/2015, „*Persoanele juridice care se înființează în cursul unui an fiscal, precum și microîntreprinderile care intră sub incidența prevederilor art. 52 comunică organelor fiscale competente*

aplicarea/ieșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală”.

Conform prevederilor art. 88 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, „*Modificările ulterioare ale datelor din declarația de înregistrare fiscală trebuie aduse la cunoștință organului fiscal central, în termen de 15 zile de la data producerii acestora, prin completarea și depunerea declarației de mențiuni”.*

Având în vedere complexitatea aspectelor pe care contribuabilii sunt puși să le verifice, referitor la condițiile de microîntreprindere nou introduse și prezentate în mare parte în prezenta scrisoare, pentru aplicarea prevederilor Titlului III, art. 52 din Legea nr. 227/2015, dar și dificultățile practice existente în a demonstra data producerii evenimentelor care au generat ieșirea din sistemul de impozitare a veniturilor conform Titlului III, propunem schimbarea termenului de declarare a modificării fiscale în felul următor: „*modificările ulterioare ale datelor din declarația de înregistrare fiscală trebuie aduse la cunoștință organului fiscal central, până pe 15 a lunii următoare trimestrului în care s-au produs acestea, prin completarea și depunerea declarației de mențiuni”.*

Astfel, se evită incertitudinea cu privire la identificarea exactă a datei producerii evenimentului (de exemplu, această dată ar putea fi data consemnată într-un proces-verbal de analiză și monitorizare a nivelului veniturilor întreprinderilor legate, prin care se constată depășirea pe cumulată a plafonului de 500.000 euro, încheiat între toți reprezentanții întreprinderilor legate), de la care începe să curgă termenul de 15 zile pentru depunerea declarației de mențiuni, obținându-se astfel o normă legală mai simplă și mai predictibilă, păstrând și scopul legii, acela de schimbare a regimului fiscal chiar începând cu trimestrul în care condițiile de ieșire s-au produs.

Având în vedere că aspectele prezentate mai sus, la punctele A, B, C, D și E, vizează prevederi legale în vigoare la această dată și care impun obligații imediate de conformare pentru contribuabili, fără însă ca aceste aspecte de interpretare să fi fost clarificate și tranșate într-un fel sau altul de către autoritatea fiscală competentă, avem rugămintea să ne comunicați, cât mai curând posibil, soluțiile legale de interpretare și aplicare pentru fiecare dintre aceste puncte, spre a fi puse la dispoziția contribuabililor și practic valorificate în ultimă instanță, în sprijinul unei corecte conformări fiscale a acestora.

Vă mulțumim anticipat pentru sprijinul acordat și vă asigurăm de întreaga noastră considerație!

Cu stimă,
Dan Manolescu,
Președinte CCF

Situația de fapt

Ca urmare a desfășurării unei proceduri de inspecție fiscală având ca subiect un contribuabil român, parte a unui grup internațional de societăți, organele fiscale au dispus efectuarea unei ajustări de prețuri de transfer, constatând că prețurile practicate între societățile afiliate din cadrul grupului este unul prea redus, nereflexând nivelul prețului de piață. Practic, echipa de inspecție a constatat că societatea română ar fi trebuit să vândă la prețuri mai mari către societățile afiliate și să obțină astfel venituri mai mari, ajungând deci să plătească impozit pe un profit mai mare.

Astfel, societatea română a considerat că efectul măsurilor dispuse reprezintă un caz de dublă impunere, adresându-se, în acest sens, organului fiscal.

În acest context, după mai bine de 3 ani de la sesizarea ANAF în vederea inițierii procedurii amiabile bilaterale („MAP” – Mutual Agreement Procedure) cu fiecare dintre autoritățile fiscale competente ale celor 8 state de rezidență ale societăților din grup, în temeiul prevederilor Convenției nr. 90/436/CEE privind eliminarea dublei impunerii în legătură cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate („Convenția de arbitraj”), autoritatea fiscală a comunicat societății refuzul de a da curs solicitării, argumentând, inter alia, în sensul în care:

- (i) din perspectivă procedurală, organul fiscal nu poate fi cenzurat în decizia sa de a demara sau nu o procedură suprastatală de evitare a dublei impunerii, decizia luată nefiind astfel criticabilă în fața instanțelor de judecată și
- (ii) din perspectivă substanțială, faptul că o ajustare de prețuri de transfer nu presupune, în sine, existența unui caz de dublă impunere, cât timp nu se poate vorbi despre veniturile aceluiași contribuabil, ci al unor contribuabili diferiți.

Or, prin **Hotărârea nr. 3362/2023**, pronunțată în faza recursului, instanța supremă a confirmat, cu titlu definitiv, posibilitatea obligării autorității fiscale la declanșarea procedurii amiabile în vederea evitării dublei impunerii, în temeiul Convenției de arbitraj. Astfel, analiza extinsă întreprinsă de Înalta Curte de Casație și Justiție a adus clarificări de substanță în materia rolului instanțelor de judecată și al autorităților fiscale, în ceea ce privește procedurile MAP.

Posibilitatea cenzurării de către instanțe a comportamentului organului fiscal

Temeiurile ce pot fi invocate de către un contribuabil român pentru a solicita autorității fiscale naționale deschiderea unei proceduri MAP sunt reprezentate:

- fie de Convenția de arbitraj (n.n. pentru acele cazuri de dublă impunere rezultate din ajustări de prețuri de transfer),
- fie de acordurile sau convențiile de evitare a dublei impunerii încheiate între România și state terțe.

În soluționarea cazurilor de MAP, o autoritate competentă ar trebui să se angajeze în discuții cu alte autorități competente într-un mod principal, echitabil și obiectiv, în vederea eliminării dublei impunerii.

Astfel, prin raportare la caracterul specific procedurii suprastatale întemeiate pe prevederile Convenției de arbitraj (n.n. alese de către contribuabilul în cauză), se poate lesne observa că aceasta este caracterizată printr-o largă marjă de apreciere a fiecăruia dintre statele implicate în derularea și soluționarea procedurii în sine, bazate pe „acordul” autorităților competente (în cazul României, ANAF). Cu alte cuvinte, modul în care se derulează și, respectiv, în care se soluționează cazurile de MAP nu este caracterizat prin elemente de obligativitate.

Dat fiind acest context, problema analizată de către Înalta Curte de Casație și Justiție a fost reprezentată de posibilitatea generală a instanțelor de a interveni în orice fel asupra deciziilor organelor fiscale din sfera procedurilor MAP, în contextul limitelor impuse de principiul separației puterilor în stat, dar și prin raportare la principiul autonomiei fiscale, ce presupune abilitatea unui stat de a gestiona propriile finanțe publice, de a stabili și de a aplica politicile fiscale fără intervenții externe.

În acest sens, Curtea Europeană a Drepturilor Omului a confirmat, în jurisprudența sa, faptul că statul, mai ales atunci când elaborează și pune în practică o politică în materie fiscală, se bucură de o marjă largă de apreciere, cu condiția existenței unui „just echilibru” între cerințele interesului general și imperativele apărării drepturilor fundamentale ale omului.

Astfel, prin hotărârea pronunțată, punând în balanță principiile enunțate anterior, instanța supremă a confirmat implicit faptul că, în măsura în care condițiile de sesizare au fost întrunite, ANAF are obligația de a iniția procedura amiabilă, neavând un drept „de opțiune” necenzurabil, în sensul aprobării sau respingerii solicitării contribuabilului de demarare MAP.

Aceasta în condițiile în care, în acord cu prevederile Convenției de arbitraj, autoritatea fiscală națională nu are obligația de a iniția MAP doar în cazuri de excepție, strict reglementate. Mai mult decât atât, în acord cu dispozițiile Codului de conduită revizuit pentru punerea în aplicare efectivă a Convenției de arbitraj, în singura ipoteză în care autoritatea fiscală națională nu consideră că ar fi/ar putea fi incident un caz de dublă impunere, aceasta are doar posibilitatea de a invita întreprinderea în

cauză să ofere informații suplimentare, nefiind reglementată posibilitatea respingerii cererii.

Astfel, s-a ajuns la concluzia că o instanță de judecată nu s-ar putea substitui voinței și competențelor autorității administrative, în sensul confirmării sau infirmării existenței cazului de dublă impunere și a modalității de soluționare a acestuia, dar, în măsura în care organul fiscal refuză în mod abuziv însăși demararea procedurii amiabile, o instanță de judecată poate analiza și cenzura conduita autorității administrative, în ceea ce privește îndeplinirea condițiilor pentru declanșarea MAP:

„Analiza existenței sau nu a cazului de dublă impunere nu este o problemă care să facă obiectul prezentului demers judiciar, ci această analiză se face de către autoritățile competente din statele contractante, în interiorul procedurii de evitare a dublei impunerii, ulterior demarării acesteia, nefiind o condiție a priori de demarare a procedurii.

Petenta care formulează o astfel de cerere este ținută să dovedească existența situației premisă care determină necesitatea formulării cererii, respectiv faptul că există o situație în care, în scopul impunerii, profiturile care sunt incluse în profiturile unei întreprinderi a unui stat contractant sunt sau urmează să fie, de asemenea, incluse în profiturile unei întreprinderi a unui alt stat contractant.”

Relația dintre mecanismele internaționale de eliminare a dublei impunerii

De asemenea, un aspect suplimentar analizat și clarificat de către Înalta Curte de Casație și Justiție a fost reprezentat de posibilitatea contribuabilului de a opta între mecanismele de eliminare a dublei impunerii.

În acest sens, instanța supremă a arătat *expressis verbis* faptul că, deși reglementează un mecanism similar de înlăturare a dublei impozitări, cele două proceduri internaționale, respectiv Convenția de arbitraj și Convențiile bilaterale privind eliminarea dublei impunerii, au totuși o sferă de aplicabilitate diferită, fiind mecanisme independente.

De asemenea, contrar opiniei autorității fiscale, instanța de judecată a invalidat teza subsidiarității celor două mecanisme, contribuabilului fiindu-i recunoscută posibilitatea de a opta liber între cele două modalități suprastatale de eliminare a dublei impozitări, putând iniția oricare dintre aceste proceduri:

„În cazurile în care există o dublă taxare a aceluiași venit, efectuată de două autorități statale, apare necesară

utilizarea mecanismelor de eliminare a dublei impunerii, sens în care contribuabilul are la îndemână următoarele opțiuni:

- i) fie procedura contestării rezultatelor inspecției fiscale;*
- ii) fie utilizarea unei proceduri internaționale de eliminare a dublei impunerii, bazată pe dispozițiile Convențiilor de evitare a dublei impunerii încheiate de România cu majoritatea statelor;*
- iii) fie utilizarea unei proceduri internaționale de eliminare a dublei impunerii, bazată pe dispozițiile Convenției de arbitraj.*

Cu alte cuvinte, contribuabilul are posibilitatea de a opta între cele trei modalități de eliminare a dublei impozitări, putând iniția oricare dintre aceste proceduri.”

Clarificarea sus-citată apare ca fiind benefică, atât timp cât, în legislația procedurală fiscală națională, singurele trimiteri la Convenția de arbitraj sau la convențiile ori acordurile de evitare a dublei impunerii se regăseau în cadrul art. 282 C. pr. fisc. (n.n. în forma aplicabilă anterior modificărilor operate prin O.G. nr. 16/2023), conform cărora contribuabilii „pot solicita” ANAF inițierea procedurii amiabile în baza acestor acte normative.

Confirmarea instanțelor asupra conceptului „dublă impunere internațională economică”

Din perspectivă fiscală, dubla impunere internațională poate fi definită ca fiind acel eveniment, generat de acțiunile administrațiilor fiscale ale mai multor state, care are ca rezultat existența, în paralel, a unor impozite comparabile, datorate unor bugete de stat diferite, aplicate asupra aceleiași materii impozabile.

Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică a arătat, în „Manualul pentru derularea eficientă a procedurilor amiabile”, că acest concept poate fi, la rândul său, împărțit în două tipologii specifice, respectiv dublă impunere internațională juridică și dublă impunere internațională economică:

- ➔ cu titlu de exemplu, dubla impunere internațională juridică apare în cazurile clasice, în care același contribuabil are veniturile impozitate de două ori, de către autorități fiscale din state diferite.
- ➔ pe de altă parte, dubla impunere internațională economică reprezintă includerea, de către mai multe administrații fiscale ale unor state, a aceluiași venit în baza de impozitare, atunci când venitul este obținut de diferiți contribuabili.

În practică, cazurile cele mai des întâlnite de dublă impunere internațională economică sunt generate de ajustările de prețuri de transfer practicate între societăți afiliate din țări diferite.

Or, în speța supusă analizei Înaltei Curți de Casație și Justiție, autoritatea fiscală din țara „vanzătorului” (i.e. ANAF) a considerat că societatea română a obținut un venit prea mic din serviciul prestat/produsele vândute societăților afiliate străine, procedând la ajustarea veniturilor obținute și, implicit, la majorarea bazei impozabile, iar, pe cale de consecință, impunerea de impozit pe profit suplimentar.

Practic, dubla impunere în speță este generată tocmai ca urmare a faptului că prețurile practicate de părți au fost majorate „artificial” de autoritatea fiscală la nivelul societății vânzătoare, în timp ce societățile afiliate străine, care au achitat către societatea română prețul stabilit inițial, au ținut cont, la determinarea impozitului în statul lor de rezidență, de respectiva cheltuială, având cuantumul neajustat (i.e. nemajorat).

Or, câtă vreme organul fiscal a considerat că societatea afiliată străină ar fi trebuit să plătească un preț mai mare pentru produsele/serviciile cumpărate, implicit aceasta ar fi trebuit, teoretic, să înregistreze și o cheltuială mai mare și, prin urmare, să plătească, în țara de rezidență, un impozit pe profit mai mic. Instanța supremă a constatat că, în acest tip de cazuri, se poate ajunge la o situație de dublă impunere, întrucât diferența dintre baza impozabilă inițială și baza impozabilă rezultată în urma controlului fiscal, respectiv suma cu care a fost majorat nivelul veniturilor societății române, a fost impozitată atât în statul de rezidență al societăților afiliate, cât și în România, ca urmare a stabilirii obligațiilor fiscale suplimentare:

„împrejurările care au condus la dubla impunere: au fost alocate societății române profituri, care în prealabil au fost supuse impozitării la nivelul societăților din cadrul concernului care au achiziționat produsele fabricate, iar printr-o creștere a prețurilor de transfer, profiturile în chestiune sunt supuse în consecință unei duble impozitări: o dată la nivelul societății române prin creșterea ulterioară a veniturilor și o dată la nivelul societăților din cadrul grupului prin lipsa creșterii cheltuielilor de exploatare corespunzătoare”.

Hotărârea Înaltei Curți reprezintă astfel una dintre primele confirmări exprese, în cadrul practicii instanțelor române, a nelegalității de principiu a situațiilor de dublă impunere economică, ce necesită demararea mecanismelor suprastatale adecvate, în vederea analizării existenței sau nu a acestor

situații (n.n. de către autoritățile administrative corespondente din statele în discuție) și a eliminării efectelor negative produse asupra contribuabililor.

Soluția instanței marchează un punct important în jurisprudența fiscală națională, fiind de natură a pune capăt acestei practici deficitare, prin posibilitatea recunoscută contribuabililor de a solicita și obține, pe calea contenciosului administrativ, obligarea ANAF să demareze procedura MAP, chiar și anterior transpunerii Directivei (UE) 2017/1852 în legislația națională (norme inaplicabile în speța analizată de Înalta Curte de Casație și Justiție, din perspectivă temporală).

Mai mult decât atât, chiar și în contextul aplicării prevederilor acestei din urmă Directive și a articolelor ce o transpun (i.e. 283¹-283¹⁹ C. pr. fisc.), soluția instanței supreme aduce clarificări benefice privind obiectul și limitele controlului pe care instanța de contencios administrativ îl poate avea asupra conduitei autorității fiscale.

NOTA REDACȚIEI

Stimați cititori, apreciem că Hotărârea ICCJ prezentată *supra* este de mare importanță și din perspectiva dispozițiilor Directivei de arbitraj nr. 2017/1852, aplicabile „faptelor” petrecute începând cu data de 01.01.2018. Această Directivă are o sferă de aplicare mult mai largă comparativ cu Convenția de arbitraj din 1990, care era limitată la aspectele de prețuri de transfer.

Directiva permite accesul la o instanță arbitrală fiscală care trebuie să ajungă la o soluție care elimină dubla impunere: spre exemplu, dacă decizia fiscalului român, de majorare a veniturilor contribuabilului român, va fi validată, contribuabilul străin își va ajusta corespunzător cheltuiala. Sau, dacă societatea străină facturează cheltuieli de consultanță și de management care sunt parțial respinse de fiscalul român (din varii motive), iar această opinie va fi validată de instanța de arbitraj, și societatea străină va putea să își diminueze corespunzător veniturile.

Pe perioada în care se desfășoară această procedură, pe plan intern situația trebuie „înghețată”, pentru a se aștepta decizia instanței arbitrale și a nu se ajunge la o hotărâre judecătorească definitivă, însă mijloacele pentru a obține această „înghețare”, raportate la stadiul „litigiului” intern, vor face obiectul altui articol.

FISCALITATE

TEORETICĂ ȘI APLICATĂ

IOAN TALPOȘ

Ediția a doua

AMFITEATRU
FINANȚE

FISCALITATE

TEORETICĂ ȘI APLICATĂ

IOAN TALPOȘ

Ediția a doua



eu

Cartea „**Fiscalitate teoretică și aplicată. Ediția a doua**”, scrisă de dl prof. univ. dr. Ioan Talpoș, este de o utilitate deosebită pentru toate categoriile de persoane, indiferent dacă sunt mai mult sau mai puțin specializate în domeniul fiscalității, întrucât modul de abordare și scriere, dar mai ales numeroasele probleme practice rezolvate cuprinse în carte, ne ajută să înțelegem cu ușurință conceptele fiscale și financiare prezentate.

Cartea elaborată de prof. univ. timișorean Ioan Talpoș este rodul unei activități de cercetare științifică și al unei activități didactice universitare de lungă durată în domeniile finanțelor publice și fiscalității, practic de după anul 1990 și până în prezent, perioadă în care sistemul fiscal românesc a fost complet reconfigurat.

Ec. dr. Doru Petru DUDAȘ,
Directorul Executiv al Camerei
Consultanților Fiscali din România

IOAN TALPOȘ • Fiscalitate teoretică și aplicată

eu

eu

AMFITEATRU
FINANȚE



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

