

TaxMagazine

Politici fiscale

Contribuțiile sociale obligatorii. Reducere *versus* reformă
Gabriel Biriș

Impozite directe

Scutirea de la impozitare a profitului reinvestit:
între valențele practice și conotațiile birocratice
Dragoș Pătroi

Impozite indirecte

Unele comentarii cu privire la motivele care au determinat
apariția Hotărârii CJUE din Cauza BCR Leasing și principalele
concluzii ce se desprind din conținutul acesteia
Daniel Dascălu

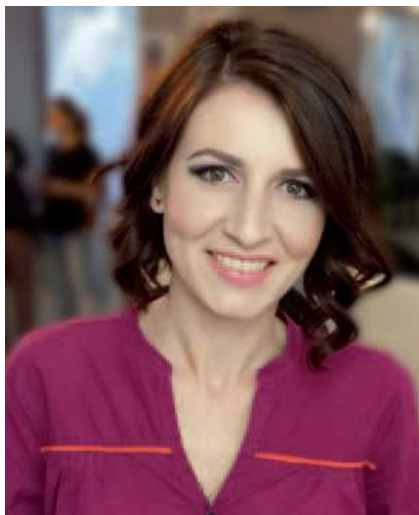
Procedură fiscală

Reaua-credință a fiscoi sub lupa Marii camere a
Curții de Justiție a Uniunii Europene
Cosmin Flavius Costăș

Impozite pe proprietate

Impozitul pe construcții: incertitudini și controverse
Mihaela Popescu

**Număr pilot!
se distribuie
gratuit**



*Nicoleta Solomon,
redactor-șef*

Dragi colaboratori și cititori,

Mă bucur foarte mult că am ajuns în punctul în care proiectul Tax Magazine, parte a proiectului mai mare taxnews.ro, se lansează. Ideea e mai veche, dar, ca în cazul multora dintre dumneavoastră, mă confrunt cu aceeași problemă care ne limitează în multe dintre cele pe care ne-am dori să le realizăm: lipsa timpului.

Pornesc la drum cu colaboratori serioși și de nădejde, reputați specialiști în domeniul fiscal. Îi regăsiți în paginile acestui număr pilot, care este doar o mostră din ceea ce ne propunem să realizăm în viitor. Sunt convinsă că, de la număr la număr, revista va coopta mulți alții, căroro le și lansez invitația de colaborare pe această cale.

Timpul liber limitat (sau inexistent pentru unii) este probabil principalul motiv pentru care, deși domeniul fiscal este unul dintre cele mai fascinante și active domenii, practicienii scriu prea puțin. Poate și pentru că, la noi, mult prea dese modificări ale legislației fiscale îi țin mereu ocupați. Cred însă că fiscalitatea merită mai multă atenție și că, cel puțin în plan editorial, trebuie dusă la un nivel superior.

Este scopul meu declarat și, dacă eu inițiez acest proiect din plăcere și din pasiune, mă aștept ca cei căroro le este și util să își dorească să contribuie cu atât mai mult la succesul acestuia.

Pentru că taxnews.ro își propune să devină o platformă care să reunească toată informația esențială pentru practicienii în fiscalitate, fie ei avocați, magistrați de la secțiile specializate, consultanți fiscali, economiști etc., vă invit să ne împărtășiți din experiența dumneavoastră, indiferent că e vorba de cele mai interesante spețe rezolvate în practică sau doar de întrebări care nu și-au aflat încă răspunsul.

Închei mulțumindu-vă celor care susțineți acest proiect și credeți în succesul acestuia, dar și în entuziasmul meu, precum și tuturor celor care vă faceți timp pentru a răsfoi paginile revistei. Sper să vă placă, iar dacă aveți orice sugestie, o aștept la adresa de email office@editurasolomon.ro.

Editorial	1
Politici fiscale	
<i>Gabriel Biriş</i> Contribuțiile sociale obligatorii. Reducere <i>versus</i> reformă.....	3
<i>Gabriel Sincu</i> Amnistia fiscală – trecut prezent și viitor.....	7
<i>Horațiu Sasu</i> Probleme practice la apariția Proiectului noului Codul fiscal	12
Impozite directe	
<i>Dragoș Pătroi</i> Scutirea de la impozitare a profitului reinvestit: între valențele practice și conotațiile birocratice	17
Impozite indirecte	
<i>Daniel Dascălu</i> Unele comentarii cu privire la motivele care au determinat apariția Hotărârii CJUE din Cauza <i>BCR Leasing</i> și principalele concluzii ce se desprind din conținutul acesteia.....	20
<i>Luisiana Dobrinescu</i> Dificultăți de interpretare și aplicare a regimului de TVA pentru bunurile second hand	26
<i>Ciprian Păun</i> Despre deductibilitatea TVA în cazul facturilor emise de contribuabili inactivi fiscal. Cazul beneficiarului de bună-credință.....	29
Procedură fiscală	
<i>Cosmin Flavius Costas</i> Reaua-credință a fiscalului sub lupa Marii camere a Curții de Justiție a Uniunii Europene	31
<i>Ioana Maria Costea</i> Corecta identificare a titularului obligației fiscale prin NIF/CIF/CNP	34
Impozite pe proprietate	
<i>Mihaela Popescu</i> Impozitul pe construcții: incertitudini și controverse	36
Jurisprudență națională	
<i>Viorel Terzea</i> Acțiune în răspundere solidară conform art. 27 C.proc.fisc. Competență.....	39
<i>Cosmin Flavius Costas</i> Pierderi tehnologice. Norma proprie de consum. Deductibilitatea TVA	40
Jurisprudență CJUE	
<i>Cosmin Flavius Costas</i> Impozitare succesiuni și donații. Încălcarea art. 63 TFUE. <i>Comisia c. Spania</i>	42
Abonamente	43

Contribuțiile sociale obligatorii. Reducere *versus* reformă

Gabriel Biriș,
Avocat partener, Biriș Goran SPARL

În ultima perioadă asistăm la discuții intense cu privire la posibila reducere cu 5% a contribuțiilor sociale, discuții care au venit cu o premieră inedită: o parte importantă a mediului de afaceri privește această măsură cu îngrijorare, îngrijorare exprimată public cu destulă forță. De ce oare se întâmplă acest lucru? Să ne fi afectat criza sau exploziile solare rațiunea în așa hal încât să nu dorim o scădere, semnificativă totuși, a costului muncii?

Răspunsul este în cu totul altă parte: mediul de afaceri românesc a învățat că atunci când guvernul dă cu o mână, ia cu amândouă. După ce la începutul anului a mărit accizele prin cursul de schimb cu 6,5%, a introdus o acciză suplimentară la benzină și motorină, a introdus impozitul pe investiții, contribuția la asigurări de sănătate pentru veniturile din chirii pentru a genera venituri suplimentare de aprox. 2,5 miliarde de lei (asta după ce în 2012 și 2013 introduseseră sau măriseră și alte taxe), cum să crezi că o măsură care generează un minus al veniturilor bugetare de 5 miliarde de lei în 2015 nu se va solda cu o cavalcadă de alte taxe?

Suntem însă condamnați să nu mai ieșim din acest cerc vicios al deficitului/majorării taxelor?

Răspunsul meu la această întrebare este unul scurt și răspicat: NU!

Două sunt direcțiile în care trebuie acționat. Prima, și cea mai importantă, este reducerea evaziunii/îmbunătățirea colectării. Conform ultimului raport al Consiliului Fiscal, evaziunea a ajuns la 16% din PIB, ceea ce înseamnă 24 de miliarde de euro. Să traducem: 2.000 km de autostradă, chiar și la prețuri „românești” – în fiecare an! Am scris de-a lungul timpului despre acest subiect, chiar într-o vreme în care prea puțini vorbeau despre acesta, nu o să o fac din nou în prezentul articol.

O să mă refer la cea de a doua direcție în care consider eu că trebuie acționat: îmbunătățirea legislației fiscale. Aș zice chiar reformarea modului de calcul și plată a contribuțiilor sociale obligatorii, simplificarea legislației și așezarea ei pe principii și baze morale.

Pentru o mai ușoară înțelegere, structurez acest articol în trei părți:

- i) situația actuală – pentru a înțelege cauzele problemelor cu care ne confruntăm;
- ii) o posibilă soluție – pentru a vedea că situația nu este fără ieșire;
- iii) impactul soluției propuse.

i) Situația actuală

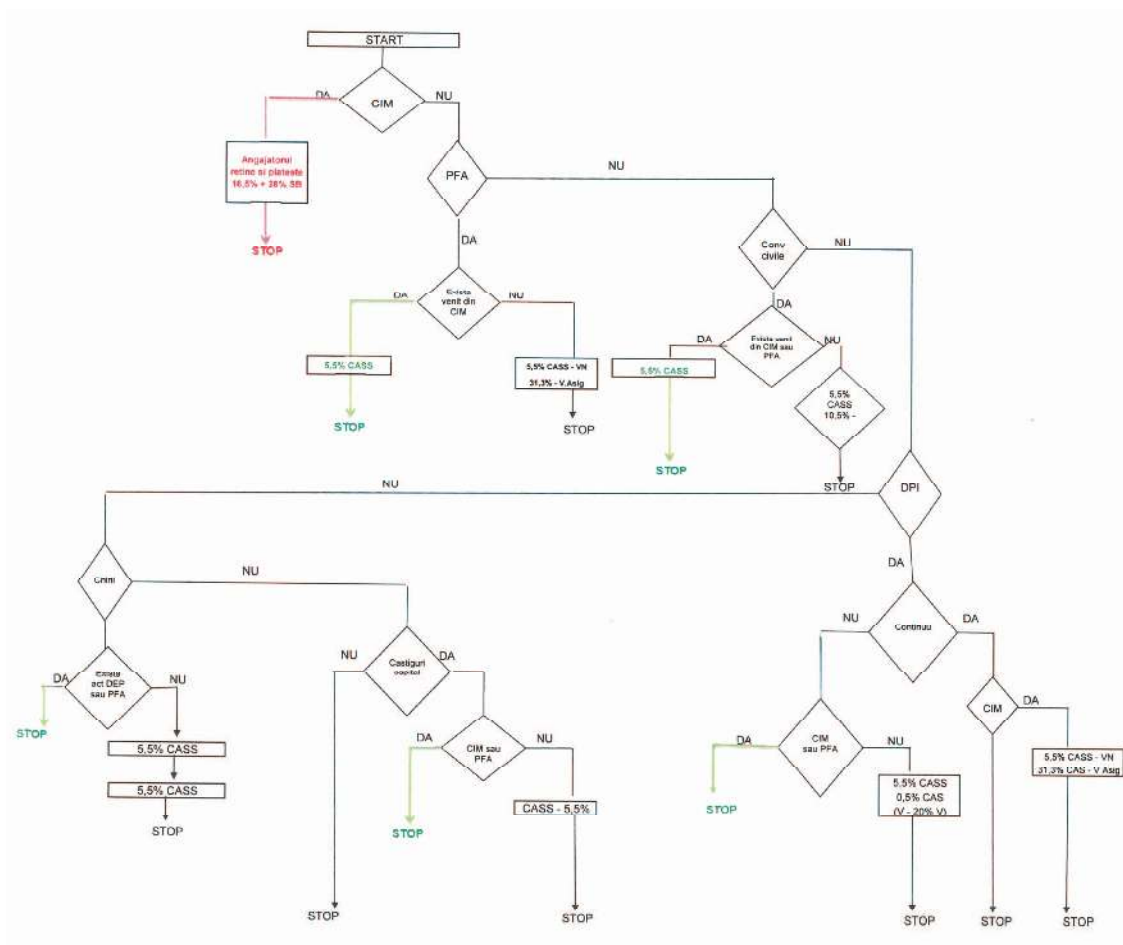
Începând cu 2011, contribuțiile sociale obligatorii au fost incluse în Codul fiscal, pentru o mai coerentă reglementare. Această operațiune a fost una mai degrabă „cosmetică”, deoarece introducerea contribuțiilor sociale obligatorii în Codul fiscal a fost făcută pur și simplu prin translatarea prevederilor deja existente în diferite legi speciale, din acele legi în Cod (mai întâi pentru activități dependente, mai apoi – în 2012 – și pentru restul). Singurul câștig important a fost declarația unică pe care angajatorii au putut să o depună, aceasta înlocuind 6 alte declarații fiscale.

Această operațiune nu a rezolvat însă niciuna dintre problemele sistemului, nu a redus sarcina fiscală și, evident, nu a dus la creșterea conformării voluntare.

În opinia mea, principala problemă cu care se confruntă sistemul de reglementare a contribuțiilor sociale obligatorii ține de moralitatea legii. Chiar dacă poate părea ciudat să aduc în discuție

moralitatea legii, cred că nu este deloc lipsit de importanță acest aspect.

În februarie 2013 am prezentat următoarea schemă logică de funcționare a sistemului nostru de contribuții sociale obligatorii:



Această schemă ne arată în primul rând cât de incredibil de complicat este sistemul nostru de contribuții sociale. Vedem cum pentru fiecare tip de venit avem o altă sarcină fiscală totală (contribuții sociale obligatorii plus impozit pe venit). Cea mai mare sarcină fiscală este, așa cum evident știam cu toții, pe veniturile din contracte de muncă. Pentru celelalte tipuri de venituri sarcina fiscală este semnificativ mai mică, așa cum reiese și din tabelul alăturat:

TIP VENIT	TOTAL COST/ VENIT	NET	VARIAȚIE
Contract Individual Muncă	2.000	1.095	
Persoane fizice autorizate/libere	2.000	1.587/1.344	+44%/+23%
Avocați	2.000	1.419	+29%
Drepturi autor	2.000	1.744/1.670	+59%
Convenții civile	2.000	1.587/1.519	+45%/38%
Chirii	2.000	1.760/1.690	+54%
Căștiguri capital	2.000	1.680/1.587	+53%/+45%

O astfel de legislație, pe lângă o administrare dificilă, are câteva efecte perverse.

Primul dintre ele: creează mai multe categorii de cetățeni români.

Prima categorie, și cea mai numeroasă, este a cetățenilor de rangul 2: cei care nu au opțiunea unor aranjamente fiscale speciale (adică „excepții”) pentru că, așa cum spune bardul, „când s-o ‘părțit norocu’, o’ fos’ duși la lucru”. Aici îi includ pe toți cei care își câștigă veniturile în principal din muncă, fizică sau intelectuală, în baza contractelor individuale de muncă.

Cea de a doua categorie sunt privilegiații care pot să își aranjeze relațiile contractuale astfel încât să evite contractele de muncă, mult prea împovăraătoare fiscal. Aici includ cea mai mare parte a profesiilor liberale (inclusiv pe mine), persoanele care obțin venituri din drepturi de autor, investitori în diverse domenii.

După cum vedem, în țara noastră munca nu este bine văzută, deci nu trebuie să zicem că „muncim”, orice altceva fiind de preferat: „prestăm servicii”, „facem management”, „creăm” sau chiar „investim”...

Acesta este și motivul pentru care noi încă nu avem o clasă mijlocie puternică: prin suprainpozitarea muncii și subimpozitarea câștigurilor de capital (mult mai pregnant înainte de 2005, dar și după), s-a îngreunat dezvoltarea segmentului de populație care ar trebui să fie cel mai numeros și pe care ar trebui să se sprijine statul, dar s-au creat și condițiile apariției unei clase foarte subțiri de oameni foarte bogați.

Al doilea efect pervers a fost acela că ne-a învățat că șmecheria este mai bună decât seriozitatea, ocolișurile decât calea dreaptă. Acesta este rezultatul unei sarcini fiscale mult prea apăsătoare pentru veniturile din muncă – pe de o parte, coroborat cu păstrarea unor tratamente mult mai avantajoase pentru alte tipuri de venit – pe de altă parte. Fie că s-au numit convenții civile (la sfârșitul anilor 90), microîntreprinderi (2000–2008), PFA-uri sau drepturi de autor (în prezent), întotdeauna legiuitorul a avut grijă să creeze „portițe”. În mod

absolut normal și previzibil, o astfel de abordare legislativă a determinat contribuabilii să folosească soluțiile oferite de lege pentru a plăti semnificativ mai puține contribuții sociale. Acesta este motivul pentru care, pe de o parte, numărul salariilor mari a rămas foarte mic și după introducerea în 2005 a cotei unice, dar și pentru care de-a lungul timpului am avut un număr foarte mare de microîntreprinderi sau PFA.

Cel de al treilea efect pervers este acela că acest sistem creează complicități. *There is no free lunch* spun americanii. La fel este și cu contribuțiile sociale, există riscul retratării fiscale. Avem două exemple recente în istorie când „organul” a materializat acest risc: TVA la tranzacții imobiliare și TVA la drepturi de autor...

Cred cu tărie că trebuie să începem să ne gândim mult mai serios la moralitatea legilor fiscale. Nu este deloc sănătos să ne complăcem în situația în care suntem în acest moment sau pur și simplu să ne bucurăm că noi putem cumva să ocolim contractele de muncă. Pe termen lung, pierdem cu toții.

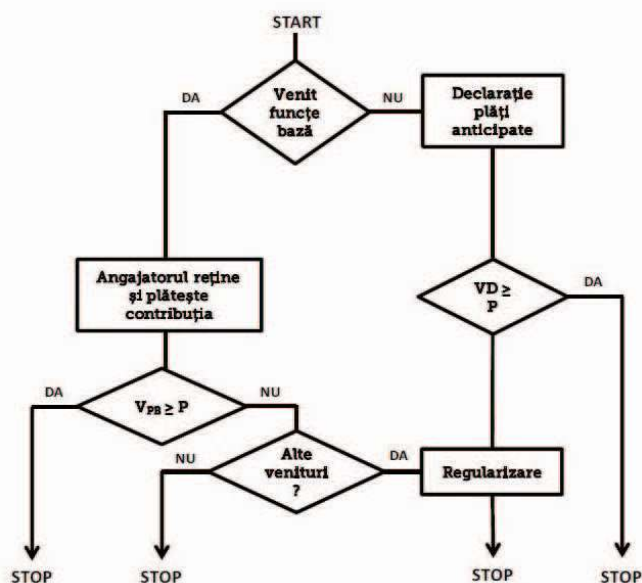
ii) O posibilă soluție

Orice soluție pentru reducerea sarcinii fiscale pe muncă trebuie, în opinia mea, să respecte câteva aspecte de bază:

- contribuțiile sociale obligatorii nu sunt impozite, ele sunt plăți care implică contraprestații, care nu sunt însă direct proporționale cu contribuțiile plătite. Solidaritatea socială nu poate fi fără limită, în caz contrar ea nu mai este acceptată, este percepută ca fiind o formă de jaf. Din acest motiv este obligatoriu ca baza de calcul a contribuțiilor sociale să fie plafonată la un nivel rezonabil. Cu cât este mai mic acest nivel, cu atât mai ușoară va fi conformarea. Normal ar fi, în opinia mea, ca nivelul să fie egal cu salariul mediu, dar din păcate acest lucru nu este posibil: golul de venituri la buget ar fi pur și simplu de nesuportat. Astăzi, un plafon rezonabil ar putea fi egal cu 3 sau 4 salarii medii, în funcție și de cota agregată a contribuțiilor sociale;

- dacă tot vorbim de solidaritate, sărăcia nu trebuie impozitată. Baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii pentru veniturile mici și foarte mici trebuie să fie diminuată cu deducerea personală de bază;
- și nu în ultimul rând, să nu creeze câștigători sau învinși. Sarcina fiscală totală trebuie să depindă exclusiv de mărimea venitului, și nu de tipul venitului. Sarcina fiscală trebuie să se sprijine pe o bază cât mai largă, nu pe una subminată de excepții. Apropo, v-ați întrebat vreodată de ce oamenii beți merg crăcănați? Pentru că au nevoie, la fel ca și bugetul, de o bază de sprijin mai mare decât pentru mersul normal...

Schema logică de funcționare a unui astfel de sistem ar fi următoarea:



După cum observați, este mult mai simplă, mai ușor de înțeles și de aplicat decât cea anterioară.

iii) Impact

Știm că o reducere propusă acum de 5% a contribuțiilor sociale va genera un minus de aproximativ 5 miliarde de lei.

Pe baza datelor din iunie 2012 (nu sunt mult diferite de cele de astăzi), am calculat impactul unei reduceri tot cu 5% a contribuțiilor sociale, dar coroborată cu așezarea sistemului conform schemei logice de mai sus, coroborată cu plafonarea bazei de calcul a contribuțiilor sociale la 3 salarii medii și scăderea deducerii personale din baza de calcul a contribuțiilor sociale (nu numai a impozitului pe venit), iar impactul a fost unul aparent greu de anticipat: plus 2,2 miliarde de lei!

Același rezultat cu cel pe care ni-l propune azi guvernul (minus 5 miliarde de lei) l-am obținut prin reducerea cu 15% a contribuțiilor sociale și plafonarea bazei de calcul ceva mai sus, la 4 salarii medii...

Atrag atenția și asupra faptului că cifrele de mai sus sunt calculate „static”, fără a ține cont de creșterea economică pe care o astfel de reformă ar putea să o aducă, de numărul de locuri de muncă scoase la lumină de scăderea masivă a sarcinii fiscale pentru salariile mici, de efectele pe care o mai ușoară administrare le va aduce, de costurile reduse de administrare. Calculele au fost făcute luând în calcul doar fotografia unei luni și înmulțirea cu 12 a rezultatului.

De aici și acel NU categoric de la începutul articolului... Știm că se poate, am arătat cum, trebuie doar voință politică pentru a analiza, decide și pune în practică soluțiile. Dacă guvernul vrea să ne asumăm riscul unui deficit de 5 miliarde de lei, de ce nu reduce deci cu 15% contribuțiile?

Amnistia fiscală – trecut prezent și viitor

Gabriel Sincu,

Executive Director, Tax, Ernst & Young România

Conceptul de „amnistie fiscală” a fost folosit destul de des în ultima vreme, uneori cu scopuri electorale, alteori în mod total greșit sau destul de recent, ca parte a declarațiilor făcute de un fost politician, într-un context oarecum fericit pentru el, dar de neînviat, zic eu... Drept pentru care consider necesară o clarificare și (de ce nu ?) o demitizare a acestui termen care, atunci când este adus în discuție, le dă ocazia multora să-și lipească degetul mare și arătătorul de tâmplă și să vorbească pe ton grav despre complexitatea problemei.

În articolul de față voi încerca să arăt ce înseamnă amnistia fiscală, de câte feluri este, cui beneficiază și care sunt condițiile necesare funcționării acesteia. Mai departe, voi prezenta un scurt istoric de la noi și de pe alte meleaguri al amnistiei fiscale, avantajele și dezavantajele unei astfel de măsuri pentru stat, pe de o parte, și pentru contribuabili, pe de alta, iar la final voi risca să trag niște concluzii cu privire la necesitatea implementării acesteia în fiscalitatea românească.

Ce este, așadar, amnistia fiscală? Teoria ne spune că este o măsură administrativă care presupune trei elemente: un contribuabil, o obligație fiscală neîndeplinită la termen și o opțiune dată de autoritatea de reglementare prin care contribuabilul poate corecta eroarea, beneficiind de niște condiții avantajoase față de cele prevăzute de legea aplicabilă în mod normal.

Ca și întindere în timp, amnistia poate opera:

i) doar pentru o perioadă strict determinată în timp, caz în care după expirarea termenului pot fi prevăzute pedepse mai dure decât în mod normal pentru cei care nu au apelat la facilitate,

sau

ii) pe o perioadă nedeterminată, în anumite condiții, pentru a-i încuraja pe cei care în mod involuntar

sau dintr-o eroare care nu le poate fi imputată direct nu și-au îndeplinit obligațiile fiscale.

Pentru ca amnistia fiscală să funcționeze, este necesar să fie îndeplinite o serie de condiții:

a) contribuabilul aflat în culpă să conștientizeze riscul la care se expune, iar probabilitatea de a fi identificat ca și evazionist să fie suficient de ridicată pentru a putea să-l determine pe acesta să apeleze la amnistia fiscală. Acest lucru presupune existența unui aparat de control fiscal matur, eficient și foarte bine organizat.

Este de notorietate cazul în care fiscul german a obținut (pe căi mai mult sau mai puțin ortodoxe) o bază de date cu numele contribuabililor germani care dețineau conturi nedeclareate în băncile elvețiene. Inspectorii fiscali au anunțat în mass-media faptul că dețin aceste informații și i-au rugat pe cei care se află în această situație să vină și să declare sumele respective și să plătească impozitele și dobânzile aferente. Altfel, dacă sumele urmau să fie descoperite de către organele de control, contribuabilii respectivi riscuau în plus penalități și sancțiuni dure pentru evaziune fiscală. Probabil că bănuieți rezultatele acțiunii!

b) în cazul în care vorbim de o amnistie fiscală ce operează pe o perioadă determinată, aceasta trebuie foarte bine pregătită și anunțată, astfel încât să fie făcută o singură dată. Repetarea operațiunii după o perioadă scurtă sau medie de timp nu face decât să decredibilizeze măsura în ochii contribuabilului și să încurajeze noi fapte de evaziune și evitare fiscală. Poate sunteți la curent cu situația din Italia unde au avut loc câteva astfel de acțiuni la interval de 2-3 ani. Eficiența acestora a fost din ce în ce mai mică...

c) sumele nedeclareate la fisc de către contribuabili să fi rezultat din activități legale, dar pentru care nu

s-a plătit impozit. Este greu de crezut că un traficant de arme sau de droguri care deține sume obținute din astfel de activități va face uz de o eventuală amnistie fiscală!

d) În ceea ce privește amnistia aplicabilă pe perioadă nedeterminată, aceasta are în vedere încurajarea contribuabililor de a-și corecta declarațiile fiscale întocmite în mod eronat și de a plăti diferențele de impozit la bugetul de stat. Pentru ca aceasta să funcționeze, sistemul trebuie să prevadă o reducere atractivă a penalității care să îl convingă pe contribuabil că e mai bine să corecteze greșeala decât să aștepte trecerea perioadei de prescripție a impozitului pentru a scăpa de consecințe.

Voi prezenta în continuare o serie de exemple de amnistie fiscală din câteva țări (am lasat însă deoparte ce s-a întâmplat în SUA, această țară având o economie și un sistem fiscal mult diferite de ceea ce se întâmplă la noi). Vreau să precizez că o sursă importantă de informații în cazul exemplelor din țări a reprezentat-o lucrarea „Tax Amnesties: Theory, Trends, and Some Alternatives” scrisă de Eric Le Borgne și Katherine Baer și editată de FMI, carte pe care o recomand cu căldură tuturor celor care vor să aprofundeze subiectul!

Unul dintre cele mai reușite exemple de implementare a amnistiei fiscale o reprezintă cazul Irlandei, care a inițiat un astfel de proces în trei etape, început în anii 1988 și continuat până la începutul anilor 2000, un model de viziune fiscală pe termen lung.

Procesul a demarat în 1988, oferind celor care erau în situația de a nu-și fi plătit impozitele posibilitatea de a face acest lucru, fiind iertați o anumită perioadă de dobânzi, penalități și orice alte consecințe. Concomitent, a fost redesenat sistemul de control și urmărire a impozitelor, ceea ce a permis ca stocul de creanțe fiscale să nu mai crească în perioadele următoare. În a doua etapă, în 1993, toți cei care se autodenunțau ca evazionști puteau evita dobânzile și penalitățile și li se asigura confidențialitatea în schimbul unui impozit de 15% din suma declarată. În această etapă, au fost însă introduse pedepse dure (8 ani de închisoare) pentru cei care, neapelând la măsurile de amnistie,

erau ulterior descoperiți de către autorități ca fiind evazionști. Începând cu anul 1999, o a treia etapă a procesului a fost demarată, aceasta presupunând însă doar iertarea de acuzații penale, contribuabilii urmând să plătească, pe lângă impozitele datorate, și dobânzile și penalitățile aferente. În plus, cei care nu declarau și erau prinși, au fost puși pe o așa-zisă «listă a rușinii» (*name and shame*).

Se estimează că măsura a fost un succes, nivelul sumelor restante scăzând de la 40% din totalul veniturilor bugetare în 1988 la numai 2,5% la finele programului. De asemenea, se estimează că numai în 1988 măsura a adus la bugetul de stat peste 500 mil. lire irlandeze. Trebuie spus însă că reușita măsurii s-a bazat în cea mai mare parte pe faptul că procesul a inclus și o restructurare masivă a sistemului de administrare fiscală, care a întărit disciplina în domeniu, dar a și transformat Irlanda într-unul din cele mai moderne state din lume în ceea ce privește impozitarea, această țară fiind și în prezent una din jurisdicțiile preferate de marile companii multinaționale în procesele de optimizare fiscală internațională.

Un caz nefericit de amnistie fiscală îl reprezintă mult trâmbițatul „Scudo Fiscale” implementat în Italia în anul 2001. Acesta s-a dorit a fi o măsură care să ofere un impuls puternic de creștere economiei italiene în contextul trecerii la moneda euro, prin încurajarea contribuabililor italieni de a-și repatria, în condiții fiscale avantajoase, capitalurile deținute peste hotare. Astfel, sub protecția anonimatului, toți cei care își declarau sumele ascunse de fisc în afara Italiei plăteau doar un impozit de 2,5%, fără dobânzi sau penalități pentru orice euro declarat, fie că era repatriat sau nu. S-a estimat că această măsură va conduce la repatrierea a peste 40 miliarde de euro care vor genera o creștere a încasărilor bugetare cu 0,9% din PIB). Din păcate însă, deși în final au fost declarate peste 60 miliarde de euro, creșterea veniturilor bugetare a fost de doar 0,1% din PIB, iar efectul de creștere economică pe termen mediu și lung a fost, de asemenea, ratat.

Concluzia trasă de specialiștii FMI este că măsura a fost greșit implementată (facilitatea fiscală era

primită indiferent dacă banii erau aduși sau nu în Italia) și nu a fost însoțită (precum în cazul Irlandei) de măsuri de întărire a capacității autorității de control și aplicare a legii, fiind neconvingătoare pentru evazionști. De altfel, se estimează că italienii dețin peste 500 miliarde de euro în conturi ascunse în străinătate.

Un alt caz, asupra căruia nu voi zăbovi însă prea mult, este cel al Argentinei care, în perioada de 27 de ani scursă între 1977-2004, a oferit nu mai puțin de 12 amnistii fiscale. Este un exemplu tipic de comportament care face mai mult rău decât bine, contribuabilii mergând tot timpul pe principiul „nu plătesc acum pentru că oricum vine în curând o scutire și scap de consecințe”.

Privind în perspectivă, se poate spune că amnistiiile fiscale reușite reprezintă mai mult excepția de la regulă, iar aplicarea unei astfel de măsuri fără o pregătire minuțioasă și concomitent cu măsuri de eficientizare a administrării fiscale poate face mai mult rău decât bine.

Mai departe vom analiza măsurile de amnistie fiscală luate în România începând cu decembrie 1989 și până în prezent.

Îmi veți spune că vorbesc pe lângă subiect, că în România nu a existat amnistie fiscală în ultimii 25 de ani. Dați-mi voie să vă contrazic!

Ordonanța Guvernului nr. 11/1996 prevedea următoarele:

„Art. 82. La cererea temeinic justificată a debitorilor, Ministerul Finanțelor, consiliile locale și ceilalți ordonatori principali de credite care administrează impozite, taxe, contribuții și alte venituri bugetare pot acorda:

a) amânări și eşalonări la plata impozitelor, taxelor și a altor obligații bugetare;

b) scutiri și reduceri de impozite și taxe, în condițiile legii;

c) amânări, eşalonări, scutiri sau reduceri de majorări de întârziere”. (s.n.)

Era o perioadă nebună, când regulile se făceau pe genunchi, respectarea lor era mult mai aproximativă decât acum, iar Uniunea Europeană era

departe. Cei care urmau să fie numiți mai apoi „baroni locali” (sau predecesorii lor) tăiau și spânzurau într-o societate caracterizată de ruinele comunismului, germenii capitalismului sălbatic și de apucături fanariote. Câte dosare cu astfel de scutiri au fost aprobate pe sprânceană până la 1 ianuarie 2003, când actul normativ a fost abrogat? Cu siguranță că nu vom ști niciodată.

Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 68/1999 privind stimularea plății obligațiilor la bugetul de stat prevedea scutirea de majorări de întârziere pentru cei care își plăteau până la 31 august 1999 obligațiile fiscale restante la 30 aprilie 1999. Iar nivelul majorărilor de întârziere era atunci de 0,3% pe zi, adică 109,5% pe an!

Măsura era o încercare disperată a autorităților de a recupera ceva din restanțele înregistrate la plata impozitelor. Din păcate însă, efectul la bugetul de stat a fost nesemnificativ, bugetul rămânând în continuare deficitar. În plus, a creat o mare nemulțumire în rândul contribuabililor onești, care își plătiseră taxele la zi. Asta pentru că vorbim de perioada anilor '90, caracterizată de hiperinflație, în care prețurile creșteau efectiv de la o zi la alta. Iar valoarea unui leu la data de 31 august 1999 era cu mult mai mică decât a unui leu din 1994 (asumând că au existat contribuabili care aveau obligații restante la limita perioadei de prescripție de 5 ani). Imaginați-vă deci ce însemna să îți plătești impozitele cu 5 ani întârziere fără obligația plății majorărilor!

Din proprie experiență pot spune că imaginea organelor de control a fost afectată direct de această măsură. Lucram atunci ca inspector în cadrul unei direcții de control fiscal, iar în momentul în care efectuam inspecții, contribuabilii făceau comentarii de genul „nu vă mai chinuiți să calculați majorări de întârziere că mai dau ăștia o ordonanță și ne scapă de toate...”.

Iar lucrurile aveau să stea chiar așa, la un an și câteva luni fiind aprobată Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 163/2000, care prevedea același tip de scutire de majorări de întârziere pentru cei care înregistrau datorii restante și le plăteau până la finele lunii octombrie 2000.

A urmat apoi perioada de creștere economică și astfel de măsuri nu au mai fost necesare, la bugetul de stat se strâneau sume suficiente, banii pe piața financiară erau mulți și ieftini, iar Ministerul Finanțelor se putea împrumuta ușor.

Scutirile revin însă pe tapet în anul 2009, când este aprobată Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 92 care oferă facilități pentru companiile afectate de criza economico-financiară. Regulile sunt dure și, foarte interesant, au un punct de reper retroactiv: data de 30 septembrie 2008. Cei care nu aveau restanțe la acea dată puteau beneficia de amânări la plata impozitelor restante în 2009.

De asemenea, în 2011, prin Ordonanța Guvernului nr. 30 statul acordă posibilitatea acordării de eșalonare la plata obligațiilor fiscale restante contribuabililor care îndeplinesc anumite condiții. În plus, aceștia beneficiază și de reduceri la plata majorărilor de întârziere aferente impozitelor, în condițiile în care respectă graficul de reeșalonare a plăților restante.

Și în prezent, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală (Capitolul IV al Titlului VIII), sunt prevăzute o serie de înlesniri la plata obligațiilor fiscale restante. Acestea nu sunt foarte ușor de obținut, dar nici inaccesibile.

Nu voi încheia această secțiune fără să vă supun atenției cea mai interesantă măsură cu caracter de amnistie fiscală luată în România după decembrie 1989, fiind introdusă prin Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit: companiile care obțineau venituri din exportul de bunuri și servicii plăteau un impozit de 6% pentru partea din profitul obținut aferentă acestor venituri, atâta vreme cât veniturile respective erau încasate în valută, într-un cont bancar din România. Regula a funcționat în anul 2002, iar în anul 2003 cota de impozit a fost crescută la 12,5%.

Măsura s-a dorit a fi o amnistie fiscală mascată (recunoscută după mulți ani de ministrul de atunci al finanțelor, într-o emisiune TV), încurajând pe cei care aveau sume ascunse în conturi din străinătate să le aducă în România. Se puteau „fabrica” practic contracte și emite facturi pentru servicii mai mult sau mai puțin fictive, către entități aflate în paradisuri fiscale, permițându-se astfel repatrierea

unor sume de bani scoase din România prin mijloace neortodoxe.

Succesul a fost însă unul limitat, întrucât, pe lângă impozitul pe profit de 6%, beneficiarii ar fi trebuit să mai plătească și un impozit pe dividende de 10% (la acea vreme), ceea ce făcea costul fiscal destul de ridicat. Drept pentru care măsura nu prea a fost băgată în seamă de potențialii beneficiari.

În final voi prezenta un punct de vedere personal cu privire la oportunitatea adoptării unei astfel de măsuri acum în România și voi încerca să fac un pronostic cu privire la șansele de reușită.

Dar cine ar putea fi beneficiarii și care ar fi scopul pentru care s-ar legifera o amnistie fiscală în România în acest moment?

Așa cum am arătat mai sus, măsurile cu caracter de amnistie fiscală adoptate până acum la noi au vizat în principal firmele și numai într-o mică măsură (și în mod indirect) persoanele fizice. Acum, cel mai probabil că atenția s-ar concentra asupra indivizilor.

Printre motivele pe care autoritățile le-ar putea urmări cu o asemenea măsură, amintim:

i) Încurajarea repatrierii în România a sumelor ascunse de români în conturi de peste hotare. Lucru destul de puțin probabil, având în vedere că:

- există destul de mari șanse ca acele sume să nu fi fost obținute din operațiuni comerciale licite, ci din activități ilegale, ceea ce ar ridica niște mari semne de întrebare asupra persoanelor respective în cazul repatrierii. Este deci destul de puțin probabil că aceste persoane își vor asuma riscul;
- pentru a fi aduși în România, ar trebui să existe proiecte în care aceste sume să fie investite și înmulțite. Or economia românească nu oferă în acest moment aceste oportunități, proiectele mari de investiții trenează, iar băncile au de asemenea bani suficienți care ar putea fi folosiți, dar politicile de creditare, pe de o parte, și reticența jucătorilor din economie, pe de altă parte, fac ca acești bani să rămână nefolosiți;
- sistemul fiscal de la noi rămâne în continuare instabil și imprevizibil. Foarte puțini ar risca

să își transfere banii puși deoparte într-un sistem cu tradiție de zeci sau sute de ani într-altul unde (cum spunea un coleg de breaslă) singura constantă este schimbarea. Așa cum toți cei care aveau active imobilizate s-au trezit peste noapte cu povara numită „taxa pe stâlp”, se poate întâmpla ca lipsa resurselor la bugetul de stat să conducă la introducerea unui impozit pe averea persoanelor fizice. Dar mai bine să mă opresc aici, să nu dau idei...

ii) șansa de a scăpa de problemele cu legea evaziunii fiscale pentru anumite persoane bine poziționate în ierarhia politică și socială. Acesta fiind un motiv care nu ține de fiscalitate, nu îl voi dezvolta în articolul meu;

iii) în final, dar nu în cele din urmă, s-ar putea urmări marcarea unui punct de referință, un așa-numit «moment-zero»: fiecare persoană care afișează un standard de viață care nu poate fi justificat de veniturile sale declarate la autoritățile fiscale ar avea șansa de a-și „curăța” istoricul fiscal și a începe o viață nouă, în schimbul unui anumit preț (i.e. impozitul datorat pe sumele declarate în cadrul procesului de amnistie fiscală).

Asta va da și posibilitatea aplicării reglementărilor privind „impozitarea averii afișate” care în prezent sunt greu de pus în practică în lipsa momentului-zero menționat mai sus.

Acest ultim argument ar putea fi, în opinia mea, singurul valabil într-o discuție pe tema amnistiei fiscale. Pentru a fi transformat într-o reușită, ar

fi necesar să fie respectate câteva condiții foarte importante:

- introducerea acestei măsuri să fie foarte bine pregătită din punct de vedere al comunicării (astfel încât să fie cunoscută și bine înțeleasă de către toți cei care ar putea intra sub incidența ei), cât și din punctul de vedere al capacității administrației fiscale de a o gestiona (i.e. fiscul să dispună de instrumentele de control care să nu mai permită astfel de derapaje pe viitor, lucru care să îi împingă pe cei vizați să intre în proces);
- impozitul care ar trebui să fie plătit de către cei care vor beneficia de măsură să fie la un nivel rezonabil atât pentru aceștia (astfel încât să îi convingă să coopereze), cât și pentru bugetul de stat, care să încaseze niște sume decente;
- măsura să fie urmată de un program sever de urmărire și control, cu pedepse dure pentru cei care sunt descoperiți ulterior. Asta pentru a se evita situația în care amnistia fiscală devine un joc pe care autoritățile să îl reia la fiecare 2-3 ani, decredibilizându-l în ochii contribuabililor.

În concluzie, după părerea mea, măsura ar trebui să mai aștepte o vreme. Cel puțin până la momentul în care reforma ANAF, care a început și se dorește a fi un proiect serios și de anvergură (cu finanțare de la Banca Mondială și suport de la experți de primă mână) se va finaliza și va oferi posibilitatea controlului strict de care vorbeam mai sus.

Succes!

Probleme practice la apariția Proiectului noului Codul fiscal

Horățiu Sasu,
Jurist, consultant în afaceri

Noul Cod fiscal este în fază de proiect, disponibil pe portalul Ministerului de Finanțe. Retras și apoi actualizat, încă nu a făcut obiectul unor preocupări serioase de analiză în privința aspectelor vechi, preluate, și a celor noi. Este destul de greu, dat fiind că un efort de asemenea amploare s-ar putea dovedi inutil, fie și numai având în vedere experiența legată de celelalte patru Coduri (civil, penal și procedurile aferente) care s-au modificat și renumerotat/republicat chiar și înainte de... intrarea în vigoare (!).

Nici nu ne propunem să analizăm în întregime prevederile „noului” Cod (în fapt, după semnalele specialiștilor, mai mult o renumerotare, cu ocolirea aspectelor de interes pentru mediul de afaceri sau care ar fi adus necesara stabilitate fiscală). Vom analiza însă câteva prevederi fiscale care deocamdată par stabile, precum și o prevedere absolut inoportună a legiuitorului referitoare la Normele de aplicare.

1. Criteriile referitoare la activitatea dependentă – mult prea generale

În Proiectul de Cod fiscal, la art. 7 pct. 4, găsim noțiunea de **activitate independentă**, definită ca orice activitate care presupune desfășurarea acesteia în mod obișnuit, pe cont propriu și urmărind un scop lucrativ.

Spre deosebire de actualul Cod fiscal, definiția din Proiect este și mai neclară (nu că cea din actualul Cod ar fi clară, ba dimpotrivă: este contrară jurisprudenței Curții Europene de Justiție). În actualul Cod, valabil încă până la 31 decembrie, prin activitate independentă se înțelege activitatea care nu este dependentă [sic! – art. 7 alin. (1) pct. 4], aceasta din urmă (adică activitatea dependentă) având cele patru criterii pe baza cărora s-a discutat destul de mult:

a) beneficiarul de venit se află într-o relație de **subordonare** față de plătitorul de venit, respectiv organele de conducere ale plătitorului de venit, și respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi: atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru;

b) în prestarea activității, beneficiarul de venit folosește **exclusiv** baza materială a plătitorului de venit, respectiv spații cu înzestrare corespunzătoare, echipament special de lucru sau de protecție, unelte de muncă sau altele asemenea și contribuie cu prestația fizică sau cu capacitatea intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

c) plătitorul de venit suportă în interesul desfășurării activității cheltuielile de **deplasare** ale beneficiarului de venit, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, precum și alte cheltuieli de această natură;

d) plătitorul de venit suportă **indemnizația** de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă, în contul beneficiarului de venit.

Un fapt fără îndoială interesant reiese din practică: pentru a amenința cu reconsiderarea ca activitate dependentă¹ reprezentanții Finanțelor aplicau, ca Norme, pct. 19 din Normele metodologice ale Codului fiscal. Numai că pct. 19 nu era aferent art. 7 alin. (1) pct. 2 din Codul fiscal – text care reglementa activitățile dependente –, ci era aferent art. 46 din Codul fiscal! Mai exact, Norma de la art. 46 era în viziunea Finanțelor „explicativă”... pentru art. 7!

¹ ...pentru că de fapt în patru ani nu au reușit să obțină niciodată o reconsiderare a niciunei activități ca dependentă...

Proiectul „remediază” problema, explicând, imediat sub definiția activității independente, că „Printre criteriile care definesc preponderent existența unei activități independente sunt:

- riscul pe care și-l asumă contribuabilul;
- libera alegere a desfășurării activității, a programului de lucru și a locului de desfășurare a activității;
- activitatea se desfășoară pentru unul sau mai mulți clienți, în raport cu aceștia neexistând un raport de subordonare, în sensul impunerii modului de îndeplinire a obligațiilor ce îi revin;
- activitatea se poate desfășura nu numai direct, ci și cu personalul angajat în condițiile legii.

Beneficiarul de venit contribuie la activitatea desfășurată cu prestația fizică, capacitatea intelectuală, patrimoniul afacerii, în funcție de specificul activității”.

Sunt exact criteriile de sub pct. 46 din *actualul* Cod fiscal. Sunt puse mai logic, dar pericolul reconsiderării crește în mod artificial. Să luăm al doilea criteriu și un exemplu concret: o companie multinațională se mută într-un sediu nou, cu birouri pe 300 mp. Cheamă un zidar să zugrăvească birourile. Ca zidarul să nu fie bănuț de păcatul activității dependente, el are următoarele soluții:

- *libera alegere a desfășurării activității*: administratorul multinaționalei îi spune să zugrăvească. Zugravul, ca să fie independent, nu zugrăvește, ci îndreaptă pereții, că deh...
- *libera alegere a programului de lucru*: administratorul îi pune la dispoziție clădirea de luni până vineri între orele 8 și 19, zugravul în schimb lucrează sâmbăta după-masă, ca să nu îl reconsidere fiscal dependent;
- *libera alegere a locului de desfășurare a activității*: administratorul îi cere să zugrăvească noile birouri, iar zugravul, ca să nu încalce criteriul, zugrăvește la patron acasă.

S-ar părea că exemplele sunt de domeniul absurdului, dar aș vrea să văd un inspector de la fisc cum ar interpreta aceste prevederi.

La fel ca în *Normele* la actualul Cod fiscal, în *Proiect* se prevede că activitățile desfășurate în mod independent, în condițiile legii, care generează venituri din profesii libere, precum și din drepturile de autor și drepturile conexe definite potrivit prevederilor Legii nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe, **nu pot fi reconsiderate** ca activități dependente.

Prin aceasta Normele metodologice au ajuns la stadiul de lege. Nu e rău, dar așteptam noutatea totuși.

2. CASS la salariul minim – prevedere perpetuată în noul Cod

Art. 180-184 din Proiectul noului Cod fiscal prevăd că pentru anumite activități – independente, cedarea folosinței bunurilor etc. – baza de calcul pentru contribuția de asigurări sociale nu poate fi mai mică decât un salariu minim, *dacă respectivele venituri sunt singurele asupra cărora se calculează contribuția*.

Textele „noi” reproduc concepția actuală a Codului fiscal, ajungându-se la situația în care o persoană cu venituri extrem de modeste ar putea fi obligată să plătească o contribuție la sănătate mult prea mare față de nivelul veniturilor. Se cuvenea, în opinia noastră, ca legiuitorul să fi modificat cu această ocazie concepția potrivit cu care contribuabilii beneficiază de aceleași servicii medicale indiferent dacă plătesc CASS pentru 900 de lei sau pentru 9.000 de lei. Ar fi fost nevoie de o reformă mai amplă, dar ar fi fost o reformă adevărată, nu o simplă rescriere.

3. Microîntreprinderea – condiții parțial schimbate

Pentru 2015 regimul microîntreprinderii este unitar cu cel din 2014, în sensul că aceasta este persoana juridică română care îndeplinește cumulativ anumite condiții, la data de 31 decembrie a anului fiscal precedent:

a) realizează venituri, altele decât:

- din domeniul bancar;
- din domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, cu excepția persoanelor

juridice care desfășoară activități de intermediere *în aceste domenii*;

- din domeniul jocurilor de noroc;

b) realizează venituri, altele decât cele din consultanță și management, în proporție de peste 80% din veniturile totale;

c) a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a 65.000 euro;

d) capitalul social al acesteia este deținut de persoane, altele decât statul și autoritățile locale;

e) nu se află în dizolvare cu lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești, potrivit legii.

În cazul în care, în cursul anului fiscal, una dintre condițiile de la lit. d) și e) nu mai este îndeplinită, microîntreprinderea comunică organelor fiscale teritoriale ieșirea din sistemul de impunere pe veniturile microîntreprinderilor, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală, până la data de 31 ianuarie inclusiv a anului fiscal următor.

Baza impozabilă se va modifica în 2015, în sensul că, pe lângă partea care se scădea din venituri în 2014², se mai scad și:

² Ne referim la:

- veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;
- veniturile aferente costurilor serviciilor în curs de execuție;
- veniturile din producția de imobilizări corporale și necorporale;
- veniturile din subvenții;
- veniturile din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare;
- veniturile rezultate din restituirea sau anularea unor dobânzi și/sau penalități de întârziere, care au fost cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil;
- veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;
- veniturile din diferențe de curs valutar;
- veniturile financiare înregistrate ca urmare a decontării creanțelor și datoriilor în lei în funcție de un curs valutar diferit de cel la care au fost înregistrate inițial;
- valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării.

- veniturile aferente titlurilor de plată obținute de persoanele îndreptățite potrivit legii, titularii inițiali aflați în evidența Comisiei Centrale pentru Stabilirea Despăgubirilor sau moștenitorii legali ai acestora;
- despăgubirile primite în baza hotărârilor Curții Europene a Drepturilor Omului.

4. Modificarea și completarea Codului fiscal – să se revizuiască, dar să nu se schimbe nimic!

Art. 4 al Proiectului de Cod fiscal este copy & paste după art. 4 al actualului Cod, statuând că și noul Cod se modifică și se completează numai prin lege, promovată, **de regulă**, cu 6 luni înainte de data intrării în vigoare a acesteia. În alin. (2) al art. 4 din noul Cod fiscal se prevede că „orice modificare sau completare la prezentul cod intră în vigoare cu începere din prima zi a anului următor celui în care a fost adoptată prin lege”. S-ar părea că aici avem mult doritul element de stabilitate. Dar surpriză! Și acest alineat este identic cu alin. (2) al actualului Cod... deci nimic nou sub soare.

5. Când vin normele la Cod?

Probabil nu foarte curând. Ministerul Finanțelor a găsit și a propus o soluție de compromis, arătând că „actele normative emise în temeiul Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările următoare, continuă să își producă efectele în măsura în care nu contravin prevederilor prezentei legi. Trimiterile făcute prin alte acte normative la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările următoare, se consideră a fi făcute la prezenta lege” [art. 509 alin. (2) din „noul” Cod fiscal].

Foarte logică precizarea „în măsura în care nu contravin prevederilor prezentei legi”, dar cine stabilește acest lucru? În primul rând, Normele fac trimitere la articole cu total altă numerotare decât în actualul Cod, iar în al doilea rând Normele erau oricum perimate față de realitățile economice prezente.

Spre exemplu, pct. 12 alin. (2) din Normele de aplicare ale Codului fiscal, prevedea aferent art. 248 C.fisc. / art. 460 noul C.fisc.:

„(2) Contribuabilii, persoane fizice, care desfășoară activități economice pe baza liberei inițiative, precum și cei care exercită în mod autonom sau prin asociere orice profesie liberă sunt:

a) persoanele fizice care exercită activități independente în mod autonom sau asociate pe baza unui contract de asociere încheiat în vederea realizării de activități, cum sunt: asociațiile familiale (...)”.

Punctul 184 din Normele de aplicare ale Codului fiscal, prevederi aferente art. 86 C.fisc. / art. 139 noul C. fisc.:

„Sunt supuse obligației de încheiere și înregistrare a unui contract de asociere atât asociațiile fără personalitate juridică, ale căror constituire și funcționare sunt reglementate prin acte normative speciale, respectiv asociații familiale (...)”.

Îmi pare rău să o spun, dar, la 6 ani de la apariția O.G. nr. 44/2008 care a înlăturat asociațiile familiale, la 6 ani după ce acestea NU mai au cum să se înregistreze, menținerea unei astfel de norme sună a nepăsare la adresa contribuabilului și la adresa ideii de Lege. Și, o spun cu toată răspunderea, prevederea nu generează nicio obligație pentru entități care „seamănă” cu defuncta asociație familială.

O oarecare explicație încearcă legiuitorul în Normele la art. 268 C.fisc. (pct. 147-148 din Norme, care de la 1 ianuarie vor fi aferente art. 480 din noul Cod fiscal, **însă vedem mai jos că normele fac referire tot la art. 268 din actualul Cod**):

„147. Taxele prevăzute la art. 268 alin. (1) din Codul fiscal vizează numai persoanele fizice și asociațiile familiale prevăzute de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, cu modificările și completările ulterioare.

148. Autorizațiile prevăzute la art. 268 alin. (1) din Codul fiscal corespund autorizării pentru desfășurarea de către persoanele fizice a unor activități economice în mod independent, precum și celor pentru înființarea și funcționarea asociațiilor familiale”.

Poftim de aplică Normele vechi la Cod nou!

Să mai dăm un exemplu: potrivit pct. 12 alin. (3) din Norme, reglementare aferentă art. 248 din Codul fiscal (art. 460 noul C.fisc.), în categoria comercianților, contribuabili – persoane juridice, se cuprind, printre multe altele, și „orice alte entități – persoane juridice care fac fapte de comerț, astfel cum sunt definite de Codul comercial”.

Numai că partea din Codul comercial care se referea la fapte de comerț a fost abrogată odată cu intrarea în vigoare a noului Cod civil (1 octombrie 2011). A supraviețuit ceva din Codul comercial, dar numai partea referitoare la probațiune, care și aceea a fost abrogată (prin abrogarea completă a Codului comercial) odată cu intrarea în vigoare a noului Cod de procedură civilă, la 1 februarie 2014! Dar, revenim, partea referitoare la comercianți nu mai e aplicabilă (acum se numesc „profesioniști”, dar nu conform Codului Comercial, ci conform Noului Cod civil), la fel cum inaplicabilă e prevederea referitoare la faptele de comerț!

Și asta încă nu e nimic: punctul 21 din Norme, aferent art. 146 C.fisc. (și care vor fi aferente art. 74), vorbește despre „faptele de comerț” care nu mai există, deși în noul Cod fiscal noțiunea folosită este de „activități economice”:

„Sunt considerate venituri comerciale veniturile realizate din **fapte de comerț** de către persoane fizice sau asocieri fără personalitate juridică, din prestări de servicii, altele decât cele realizate din profesii libere³, precum și cele obținute din practicarea unei meserii.

Principalele activități care constituie **fapte de comerț** sunt:

- activități de producție;
- activități de cumpărare efectuate în scopul revânzării;
- organizarea de spectacole culturale, sportive, distractive și altele asemenea;
- activități al căror scop este facilitarea încheierii de tranzacții comerciale printr-un intermediar,

³ Corect „profesii liberale”, dar cine să se mai încurce în amănunte lexicale!

cum ar fi: contract de comision, de mandat, de reprezentare, de agent de asigurare și alte asemenea contracte încheiate **în conformitate cu prevederile Codului comercial**, indiferent de perioada pentru care a fost încheiat contractul;

- vânzarea în regim de consignație a bunurilor cumpărate în scopul revânzării sau produse pentru a fi comercializate⁴;
- activități de editare, imprimare, multiplicare, indiferent de tehnica folosită, și altele asemenea;
- transport de bunuri și de persoane;
- **alte fapte de comerț definite în Codul comercial** (s.n.).

No comment.

Dacă punctul 21 din Norme vorbește despre „faptele de comerț” care nu mai există, iar în Noul Cod fiscal noțiunea folosită este de „activități economice”, **se mai aplică sau nu aceste Norme?** Sau se aplică „dacă e nevoie”?

Este doar un exemplu.

⁴ Consignația nu mai e faptă de comerț, ci e contract civil! Tot de la 1 octombrie 2011...

Întrebarea mai generală este: până când se vor edicta noi norme, **cine stabilește ce norme vechi se (mai) aplică și care nu?**

Și mai ales **pe ce criterii se stabilește aceasta?**

Deocamdată ne oprim la Codul fiscal.

Codul de procedură fiscală suferă de inadvertențe și mai mari între lege și norma de aplicare.

Întrebarea legitimă este: **dacă până acum, pe lege și pe norme cât de cât corelate aveau loc abuzuri ale organelor de control, ce va fi de acum înainte?**

Departa de noi intenția de a nega efortul celor care au repus Codul fiscal într-o formă mai coerentă. Efortul lor este lăudabil. Dar decizia politică de intrare în vigoare a unui nou Cod trebuia:

- fie să aducă un pachet Cod nou *plus* norme noi, la 1 ianuarie 2015;
- fie să amâne intrarea în vigoare până când aveam și Norme coerente, actuale și adaptate prevederilor Codului fiscal, civil etc.

Să sperăm că va fi bine.

Scutirea de la impozitare a profitului reinvestit: între valențele practice și conotațiile birocratice

Dr. Dragoș Pătroi,

Managing partner al firmei de consultanță DRP Tax Wizards,
cadru universitar asociat ASE București

După îndelungate insistențe și așteptări ale mediului de afaceri, iată că, într-un final, prin O.U.G. nr. 19/2014 a fost introdusă una dintre cele mai consistente măsuri de relaxare fiscală și, pe cale de consecință, de stimulare economică din ultimii ani. Deși cu aplicabilitate limitată – respectiv în perioada 1 iulie 2014 – 31 decembrie 2016 – efectele benefice ale măsurii de scutire la plată a impozitului aferent profitului reinvestit nu cred că pot fi negate sau ignorate.

Voi încerca să prezint, în cele ce urmează, o analiză comparativă a punctelor forte și a celor mai puțin reușite din actuala reglementare, inclusiv prin raportare la ceea ce a existat anterior în această direcție, până la data de 31 decembrie 2010.

Prima întrebare legitimă care se ridică este în ce poate fi reinvestit profitul pentru a beneficia de această scutire de la impozitare? În acest sens, textul de lege prevede că sunt considerate investiții în sfera profitului reinvestit scutit de impozit echipamentele tehnologice, mașinile, utilajele și instalațiile de lucru, regăsite generic în subgrupa 2.1 din catalogul mijloacelor fixe, adoptat prin H.G. nr. 2139/2004, cu modificările și completările ulterioare. În mod complementar, se reglementează și faptul că echipamentele astfel achiziționate trebuie să fie unele noi – adică să nu mai fi fost utilizate anterior datei achiziției – și, în mod evident, să fie utilizate în scopul activităților economice ale persoanei juridice achizițitoare. Aș adăuga aici că, dacă firma în cauză figurează în vectorul fiscal nu numai ca plătitor de impozit pe profit (în mod obligatoriu), ci și înregistrat în scopuri normale de TVA, atunci echipamentele respective trebuie să

fie utilizate în scopul activităților economice cu un caracter taxabil (din perspectiva TVA), pentru a se evita riscul fiscal al încadrării în una din situațiile care impun ajustarea TVA. În contextul acestei analize, trebuie să remarcăm caracterul limitativ în aplicarea actualelor reglementări, la nivelul cerințelor formale incidente în cauză, deoarece eventualele investiții în bunuri imobile – clădiri (cu destinația de sediu social sau puncte de lucru ale firmelor) nu se califică pentru aplicarea scutirii de la impozitare a profitului reinvestit în acest sens.

Un alt aspect care trebuie menționat este acela legat de **perioada de timp în care contribuabilii trebuie să păstreze în patrimoniu aceste echipamente (achiziționate prin aplicarea scutirii de la impozitare a profitului reinvestit):** o perioadă de cel puțin jumătate din durata normată de utilizare economică și, dacă durata de utilizare este mai mare de 10 ani, durata de păstrare/utilizare în patrimoniu este de maxim 5 ani. În cazul nerespectării termenelor anterior menționate, contribuabilul va proceda la recalcularea impozitului pe profit datorat și, în consecință, va depune o declarație fiscală rectificativă. Excepție de la respectarea termenelor menționate fac echipamentele tehnologice care se înscriu în oricare dintre următoarele situații:

- sunt transferate în cadrul operațiunilor de reorganizare, efectuate potrivit legii;
- sunt înstrăinate în cadrul procedurii de lichidare/faliment, potrivit legii;
- sunt distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de contribuabil. În cazul echipamentelor tehnologice furate,

contribuabilul demonstrează furtul pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare.

Dacă tot vorbim de echipamentele ce pot fi achiziționate prin aplicarea facilității supuse prezentei analize, aş vrea să remarc **o deosebire esențială față de forma facilității fiscale în cauză și aplicate până la 31 decembrie 2010: posibilitatea aplicării amortizării fiscale pentru echipamentele astfel achiziționate**, conform art. 24 C.fisc., cu deducerea implicită a cheltuielii aferente din baza impozabilă a profitului – e adevărat, nefiind însă permisă aplicarea regimului de amortizare accelerată, ci doar metoda amortizării liniare sau degresive. În mod cert, această deosebire de substanță face din actuala prevedere legislativă o scutire în adevăratul sens al cuvântului, în termeni reali, nu doar o amânare la plata impozitului pe profit (ca în trecut).

O altă întrebare legitimă care se ridică este ce reprezintă profit reinvestit, din punctul de vedere al prezentului act normativ? Profitul reinvestit și aflat în sfera scutirii de impozit pe profit este reprezentat de soldul contului de profit și pierdere (contul 121 „Profit sau pierdere”) – respectiv profitul brut contabil realizat în anul punerii în funcțiune a echipamentelor, iar scutirea de impozit pe profit aferentă investițiilor se realizează în limita impozitului pe profit cât s-ar fi datorat pentru perioada respectivă. **Pentru perioada 1 iulie - 31 decembrie 2014**, în aplicarea facilității constat o primă conotație birocratică, cel puțin din punct de vedere al ținerii evidențelor fiscale și contabile, pentru ultimele două trimestre din anul 2014, deoarece se ia în considerare profitul contabil brut înregistrat începând cu data de 1 iulie 2014 și investit în activele menționate mai sus produse și/sau achiziționate, dar și puse în funcțiune după aceeași dată. Pentru contribuabilii care au obligația de a plăti impozit pe profit trimestrial, **în situația în care se efectuează investiții în trimestrele anterioare**, din profitul contabil brut cumulat de la începutul anului se scade suma profitului investit anterior și pentru care s-a aplicat facilitatea. Practic, regularizarea impozitului pe profit datorat se realizează la închiderea exercițiului financiar, prin depunerea corespunzătoare – până la data de

25 martie a anului următor – a formularului 101 privind determinarea impozitului pe profit anual. În acest context, aş dori să precizez că, dacă în cursul anului fiscal rezultatul fiscal este mai mic decât valoarea investiției realizate, societatea poate beneficia de scutirea de la impozitare a întregii investiții, realizate pe seama profiturilor înregistrate în exercițiile fiscale următoare, până la data de 31 decembrie 2016.

Un alt aspect, extrem de relevant în aplicarea actualei reglementări, este legat de destinația ulterioară pe care o poate avea profitul pentru care s-a beneficiat de scutirea de la impozitare. În acest sens, legiuitorul a instituit obligația ca acest beneficiu să fie repartizat „cu prioritate” pentru constituirea rezervelor. Desigur, constituirea rezervei legale este obligatorie și anterioară acestei rezerve, dar reținem că actuala formă a legii, chiar dacă nu este imperativă, sugerează că acest profit nu poate fi distribuit în dividende. **Această rezervă trebuie să rămână pe termen nedeterminat în entitate, sub această formă, ca sursă de capitaluri proprii, deoarece schimbarea destinației conduce la impozitarea acesteia.** Și aici apare a doua modificare esențială, în raport de forma acestei reglementări existente până la data de 31 decembrie 2010: rezerva în cauză va fi impozitată în momentul utilizării sale efective, și nu retroactiv, din momentul constituirii sale, fără a se mai atrage astfel obligația de calcul a unor creanțe fiscale accesorii (de tipul dobânzilor de întârziere și a penalităților). Desigur, operațiile de reorganizare, fuziune, divizare etc. efectuate conform prevederilor legale nu reprezintă o modificare a destinației rezervei, dacă sunt respectate procedurile existente în acest sens. Excepție fac situațiile în care, în cadrul operațiunilor de reorganizare, societatea beneficiară nu preia această rezervă.

Dacă e să rămânem la nivelul conotațiilor și redundanțelor birocratice ale actualului text de lege, în opinia mea, apreciez că, în momentul operaționalizării efective în practică a acestei măsuri, **pot apărea interpretări neuniforme în legătură cu situația imobilizărilor în curs (de genul celor care se califică pentru aplicarea**

facilității fiscale supuse prezentei analize) care sunt înregistrate parțial înainte, cât și după data de 1 iulie 2014. În aceste situații, scutirea de la impozitare este aplicabilă corespunzător valorii înregistrate în imobilizări corporale în curs de execuție după data de 1 iulie 2014 și care se regăsește în valoarea echipamentului tehnologic pus în funcțiune până la termenul limită de 31 decembrie 2016. În termeni generali, dacă investiția se efectuează într-o perioadă de mai mulți ani, la calculul trimestrial al impozitului pe profit, scutirea de la impozitare este incidentă pentru investițiile puse în funcțiune parțial pentru anul respectiv, determinate în baza situațiilor

de lucrări parțiale trimestriale. De remarcat că **rămâne oarecum interpretabilă aplicarea acestei măsuri în cazul contribuabililor care au optat, în anul 2014, pentru plăți trimestriale anticipate în contul impozitului pe profit.**

Mă îndoiesc că actuala prevedere legislativă poate juca rolul Anei din celebra balada populară Meșterul Manole, în vederea implementării unei legislații fiscale prietenoase cu mediul de afaceri, dar nici nu putem nega rolul acesteia în stimularea acestuia... chiar dacă – în opinia executivului, care a emis ordonanța de urgență – construcțiile mai pot aștepta!

Unele comentarii cu privire la motivele care au determinat apariția Hotărârii CJUE din Cauza *BCR Leasing* și principalele concluzii ce se desprind din conținutul acesteia

Dr. Daniel **Dascălu**,

Avocat partener, D&B David și Baias (societatea corespondentă de avocatură a PwC)

Hotărârea („**Hotărârea**”) pronunțată de Curtea de Justiție a Uniunii Europene („**Curtea de Justiție**” sau „**CJUE**”) în Cauza *BCR Leasing* (C-438/13) la 17 iulie 2014 dovedește, ca și în cazul altor spețe¹ soluționate de instanța europeană în procedura întrebării preliminare (art. 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene – „**TFUE**”), că demersurile statului român, prin Ministerul Finanțelor Publice („**MFP**”) și Agenția Națională de Administrare Fiscală („**ANAF**”) reprezintă o încălcare a dreptului european în materie fiscală, ascunsă în plan intern prin încercările constante de negare a realității și a criticilor exprimate de-a lungul timpului de diferiți parteneri de dialog (contribuabili, asociațiile profesionale, consultanți fiscali, avocați, cadre universitare, presă etc.).

Spre deosebire de alte cazuri însă, poziția autorităților române este cu atât mai inexplicabilă și criticabilă cu cât în Cauza *BCR Leasing* a fost inițiată anterior și o procedură de încălcare a dreptului european de către Comisia Europeană în temeiul art. 258 TFUE, care, după cum vom vedea mai jos, a și determinat apoi abrogarea legislației naționale care contravenea legislației europene, ce a fost menționată ca atare și în Nota de fundamentare a actului normativ abrogator, chiar dacă exprimarea utilizată în acest context încearcă să minimizeze motivul ce a determinat apariția sa².

¹ Ar fi de amintit în acest context, de exemplu, Cauza *Tatu* (C-402/09) și Cauza *Nisipeanu* (C-263/10); Cauza *Irimie* (C-565/11), Cauzele reunite *Tulică și Plavoșin* (C-249/12 și C-250/12), Cauza *Steaua Română* (C-424/12).

² Nota de fundamentare face referire în ceea ce privește motivele de aprobare a actului normativ, printre altele, la „compatibilizarea legislației naționale

Prezentul studiu are ca scop evidențierea unora dintre momentele cheie ale litigiului fiscal ce a ocazionat ridicarea de către Curtea de Apel București a întrebării preliminare în fața Curții de Justiție, precum și a celor mai importante aspecte ce se desprind din cuprinsul Hotărârii.

1. Contextul în care a apărut litigiul fiscal

Neplata ratelor de leasing de către unii dintre utilizatorii din contractele de leasing financiar odată

cu legislația europeană, pentru a evita declanșarea procedurii de infringement având în vedere declanșarea împotriva României a primei etape a fazei precontencioase a acțiunii în constatarea neîndeplinirii obligațiilor care îi revin în temeiul Directivei 2006/112/CE”, dar apoi la pct. 3.4., din Secțiunea 3 (denumită „Schimbările preconizate”) se arată că: Bunurile lipsă în gestiune nu se mai consideră livrări de bunuri asimilate livrărilor cu plată pentru care se colectează TVA, intrând, cu anumite excepții, sub incidența prevederilor privind ajustarea deducerii. Deși dispozițiile privind livrările către sine, pentru care se colectează TVA, și cele privind ajustările de TVA ar putea conduce, tehnic vorbind, la rezultate similare, scopul celor două dispoziții este diferit, astfel cum arată Comisia Europeană în scrisoarea de punere în întârziere. Astfel, scopul livrărilor către sine este să asigure tratamentul egal în cazul unui operator economic care reține bunuri din activele activității economice pentru a le utiliza în alte scopuri decât activitatea economică sau care le transferă cu titlu gratuit spre utilizare în scopuri legate sau nu de activitatea economică, în timp ce ajustarea dreptului de deducere este concepută pentru a asigura o mai mare precizie a deducerilor și implicit caracterul neutru al TVA, rezultatul fiind acela că operațiunile efectuate într-o etapă anterioară continuă să dea naștere dreptului de deducere numai în măsura în care sunt folosite pentru livrări supuse TVA”.

cu extinderea rapidă a crizei economico-financiare în România în perioada 2008-2009 a condus la rezilierea acestora de către societățile de leasing, dar nu întotdeauna și la recuperarea bunurilor date în leasing, întrucât cei dintâi au refuzat să-și îndeplinească obligația de a le returna în termenul prevăzut de contract. Mai mult, obiectul acestor contracte fiind în cele mai multe cazuri bunuri mobile, de multe ori chiar și identificarea fizică a acestora s-a dovedit extrem de anevoioasă.

În aceste condiții, societățile de leasing au fost puse în situația de a iniția și derula demersuri de recuperare costisitoare și consumatoare de timp dintre cele mai variate, începând de la simple discuții și corespondențe, continuând cu proceduri de executare silită și chiar cu plângeri penale³. Toate acestea au condus la recuperarea graduală în timp a multora dintre bunurile respective, dar bineînțeles la luni sau chiar ani de zile de la inițierea lor, în timp ce pentru altele demersurile nu s-au putut încheia nici astăzi măcar.

2. Reacția statului român la scăderea încasărilor TVA aferente contractelor de leasing reziliate

Confruntată cu scăderea veniturilor fiscale la bugetul de stat, ANAF a încercat să găsească soluții care să suplinească efectul necontinuării facturării ratelor de leasing de către societățile de leasing aferente contractelor de leasing financiar reziliate, în condițiile în care aceste societăți deduseră TVA-ul aferent achiziționării bunurilor ce au făcut obiectul de leasing, și pe care nu au reușit apoi să le recupereze de la utilizatori.

³ Din această perspectivă, trebuie menționat că plângerile penale depuse de către societățile de leasing au condus la înregistrarea bunurilor în baza de date a poliției, iar în ipoteza în care din întâmplare autovehiculele sunt oprite în trafic pentru varii alte motive și se face în același timp și identificarea lor în aceste baze de date, sunt apoi imobilizate, sechestrare și transportate spre depozitare în locuri speciale, până la momentul soluționării laturii civile aferente cauzei penale. Inutil de spus că asemenea demersuri sunt extrem de lungi în timp, inclusiv față de perioada necesară cauzelor penale ocazionate de plângerile depuse.

Una dintre acestea⁴ a fost invocarea art. 128 alin. (4) lit. d) C.fisc., ce reglementa la vremea respectivă situația bunurilor lipsă din gestiune, considerate livrări de bunuri asimilate, ce determină obligația subiectului impozabil la autocolectare a TVA-ului.

Întrucât, pentru mai multe motive, o asemenea construcție era șchioapă (inclusiv) pe tărâmul legislației naționale⁵, MFP a încercat să o complinească

⁴ Într-o primă etapă a fost invocată ca bază legală de impozitare în inspecțiile fiscale instituția „ajustării” TVA-ului (art. 149 C.fisc.), dar apoi s-a renunțat la ea, fiind preferată soluția „livrării de bunuri” asimilate. Această practică a autorităților fiscale a făcut ca în corespondența purtată de Comisia Europeană cu Guvernul României cu privire la situația bunurilor nereposedate din contractele de leasing financiar să apară și referința la art. 184-186 din Directiva TVA referitoare la ajustarea deducerilor (pct. 7 din Hotărâre). O referință la acest text legal se regăsește și în întrebarea preliminară înaintată de către Curtea de Apel București în Cauza *BCR Leasing*, dar cum în speță nu s-a ridicat în drept problema ajustării (nefiind făcută referință în Hotărâre la textele din legislația română aferentă), Curtea de Justiție a Uniunii Europene precizează în mod corespunzător că toate considerentele expuse în privința livrării către sine în Hotărârea pronunțată nu au relevanță asupra chestiunii regularizării (pct. 32). În alte cuvinte, considerentele expuse cu privire la livrarea către sine nu vor putea fi folosite cu privire la chestiunea regularizării, care este guvernată de condițiile specifice ale textului corespunzător din Directiva TVA, care, nefiind ridicate spre interpretarea Curții Europene, întrucât nu erau incidente legal în soluționarea cauzei, nu a fost oferită vreo soluție în privința lor, știut fiind că instanța europeană nu oferă interpretări ale dreptului european decât în măsura în care sunt incidente în soluționarea cauzei, nu însă și pentru situații de ordin ipotetic și teoretic.

⁵ ANAF nu ținea cont, de exemplu, de dispozițiile Ordinului BNR nr. 13/2008 privind reglementările contabile conforme cu directivele europene, aplicabile instituțiilor de credit, instituțiilor financiare nebancare și Fondului de garantare a depozitelor în sistemul bancar, modificat și completat de Ordinul BNR nr. 26/2010. Astfel, conform pct. 320 alin. (1) din acest ordin, bunurile date în leasing financiar se înscriu în contabilitatea utilizatorului pe durata contractului. Apoi, pentru a fi lipsă din gestiunea societăților de leasing, bunurile ar fi trebuit în prealabil să intre în gestiunea sa, ceea ce în cazul leasing financiar nu se poate produce în

prin diferite mijloace, cum ar fi furnizarea de argumente – dintre care unele sfidează de-a dreptul logica juridică⁶ – pentru organele ANAF, pentru a fi folosite în motivarea actelor de inspecție fiscală sau a celor de soluționare a contestațiilor sau chiar emiterea unei hotărâri de Guvern⁷ care nu doar adăuga la lege, creând o prezumție legală pentru o situație neprevăzută de Codul fiscal și producea efecte retroactive, ci chiar avea în acest fel efectul faptului generator al impunerii, reglementând deci în materie fiscală cu încălcarea Constituției, care solicită imperativ adoptarea în acest sens a unor acte cu putere de lege⁸.

Dar, desigur, cea mai mare problemă a acestei legislații naționale rămânea neconformitatea sa cu dreptul european, ceea ce, față de dispozițiile art. 148 alin. (2) din Constituția României și față de

lipsa unui document justificativ, cum ar fi proces-verbal de predare-primire, procesul-verbal de sechestrare bun mobil încheiat de executor judecătoresc și documentația subsecventă de predare a acestuia către proprietarul societate de leasing etc. În plus, ANAF a invocat că bunurile nu mai există fizic din faptul că nu au fost recuperate de către societățile de leasing, deși nu exista vreo probă în acest sens, o asemenea prezumție simplă fiind una vădit eronată (a se vedea, pentru comentarii suplimentare pe tărâm probator, *D. Dascălu*, *Tratat de contencios fiscal*, Ed. Hamanagiu, București, 2014, p. 356-357) și chiar contrazisă de recuperarea în timp a bunurilor. Iar exemplele pot desigur continua.

⁶ Merită citată o adresă emisă de Direcția de specialitate din MFP în atenția organului central de soluționare a contestațiilor, care atrage în mod special atenția prin exprimarea sa eliptică și fără nicio logică juridică: „Având în vedere că regimul operațiunilor de leasing din punct de vedere al taxei pe valoare adăugată, diferă de regimul contabil [*sic* – n.n., D.D.], în cazul TVA fiind relevantă proprietatea juridică asupra bunurilor [*sic* – n.n., D.D.], care rămâne la locatar pe toată perioada derulării contractelor de leasing [...], bunurile sunt considerate lipsă în gestiunea locatorului, la expirarea termenului limită prevăzut în contract pentru restituirea bunului de către utilizator, ceea ce determină o livrare către sine, conform art. 128 alin. (3) lit. d) din Codul fiscal”.

⁷ A se vedea pct. E alin. (2) și (9) din H.G. nr. 150/2011 de modificare a H.G. nr. 44/2004 de aprobare a Normelor Metodologice la Codul fiscal.

⁸ A se vedea *D. Dascălu*, *Tratat...*, p. 357, nota de subsol 1072.

efectul direct al directivelor europene în situații de acest tip, ar fi trebuit să conducă la înlăturarea de la aplicare a reglementării naționale conforme⁹.

3. Poziția Comisiei Europene față de reglementările legale și practica organelor fiscale din România în privința autocolectării TVA-ului aferent bunurilor nerecuperate din contractele de leasing

Sesizată cu o petiție a Asociației Leasingului Bancar din România, Comisia Europeană a considerat întemeiate argumentele invocate și a inițiat demersurile aferente **procedurii de infringement** împotriva statului român, iar după un schimb de corespondență ce s-a derulat într-un interval de timp de peste un an, MFP a trebuit în cele din urmă să accepte să abroge legislația fiscală ce făcuse obiectul criticilor de încălcare a dreptului european¹⁰.

4. Litigiile fiscale derulate de contribuabilii din domeniul leasingului

Ca și în alte cazuri¹¹ însă, autoritățile publice române nu au adoptat aceleași standarde de comunicare și acțiune în plan intern cu cele din planul extern, astfel încât, dacă față de Comisia Europeană au trebuit să accepte finalmente că legislația națională încalcă dreptul european, în planul litigiilor purtate cu contribuabilii în fața autorităților fiscale și instanțelor de judecată au continuat să se poarte ca și cum nimic nu s-ar fi întâmplat, invocând conformitatea dreptului național cu cel european și, deci, legalitatea impunerii.

O asemenea abordare duplicitară este menită să ajute la minimizarea impactului alinierii legislației

⁹ A se vedea *P. Craig, G. De Burca*, *Dreptul Uniunii Europene. Comentarii, jurisprudență și doctrină*, Ed. IV, traducere în limba română, Ed. Hamangiu, București, 2009, p. 577-580 și jurisprudența europeană acolo citată.

¹⁰ A se vedea O.G. nr. 15/2012 (M.Of. nr. 629 din 29 august 2012), intrată în vigoare de la 01.01.2013.

¹¹ A se vedea în această privință, de exemplu, comentariile pe care le-am expus în privința poziției Guvernului în Cauza *Steaua Română* (C-424/2012) într-o lucrare anterioară (*D. Dascălu*, *Tratat...*, p. 791-792, nota de subsol 2600).

naționale în limitele celei europene, astfel încât statul să poată beneficia în mod nejustificat de rezultatele demersurilor sale nelegale, prin „înghețarea” trecutului și aplicarea legislației conforme dreptului european doar pentru viitor, o politică alimentată cel mai probabil de speranța – nu iluzorie, din păcate¹² – că în contenciosul fiscal „perdelele de fum” create de argumentele juridice furnizate de MFP vor încurca instanțele de judecată.

Totuși, în spețele apărute în domeniul de leasing, această politică a „struțului” s-a împiedicat de formularea unei întrebări preliminare către Curtea de Justiție pentru interpretarea dreptului european, ce a făcut obiectul Cauzei C-438/13.

5. Principalele argumentele bazate pe dreptul european ce au făcut obiectul dezbaterii în cauză și soluția CJUE

Întrucât instanța de judecată trebuia să determine în litigiul fiscal național dacă dreptul nostru este conform celui european, s-a ridicat problema conformității transunerii textelor Directivei 112/2006/CE privind taxa pe valoare adăugată („**Directiva TVA**”) cu privire la **livrarea de bunuri asimilată** (i.e. art. 16 și 18, expuse în pct. 5-6 din Hotărâre), în care își au originea dispozițiile art. 128 C.fisc. (în forma în vigoare la data litigiului – a se vedea pct. 9 din Hotărâre) și pct. 6 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, în forma modificată prin H.G. nr. 150/2011 (expuse în pct. 11 din Hotărâre).

O analiză comparativă elementară a textelor mai sus menționate ale directivei cu cele ale dreptului național reliefa cu destulă ușurință probabil faptul că, **din perspectivă pur formală**, ipoteza bunurilor lipsă din gestiune nu se regăsea printre cele reglementate de Directiva TVA ca fiind obligatoriu sau măcar opțional posibile a fi transpuse în legislația națională, conform art. 16 și, respectiv, 18 din Directiva TVA, ca să nu mai vorbim de ipoteza

bunurilor nerecuperate din contractele de leasing financiar reziliate, care, desigur, nici nu ar fi avut cum să fie expres vizate de un asemenea text, fiind o situație extrem de specifică.

În schimb, **din perspectiva substanțială**, cum textele citate din dreptul comunitar făceau referire la unele concepte specifice din această materie, s-a dovedit a fi necesară efectuarea interpretării lor de către Curtea Europeană, chiar dacă, este adevărat, în disputa dintre părți din fața instanței naționale nu se purtase o dezbatere specifică în privința conținutului acestora, ea având loc direct în fața Curții de Justiție. Astfel, în fața instanței europene, dezbaterea¹³ s-a purtat în principal în privința stabilirii măsurii în care sunt sau nu incluse în sfera activităților economice ale unei societăți de leasing operațiunile de recuperare a bunurilor date în leasing în situațiile în care utilizatorii refuză returnarea acestora la încetarea contractului de leasing financiar.

Guvernul a susținut răspunsul negativ, întrucât în opinia sa doar încheierea și derularea contractelor de leasing ar face parte din sfera economică a activităților societăților de leasing, arătând că folosința bunurilor de către utilizatori după rezilierea contractului de leasing excede acestei sfere. Tot în opinia Guvernului, recuperarea bunurilor (prin pârghiile interne pe care societățile de leasing le au la dispoziție) sau despăgubirea prin echivalent a societăților de leasing pentru asemenea cazuri în care utilizatorii de rea-credință refuză să predea bunurile date în leasing ulterior rezilierii ar reprezenta o chestiune ce ține exclusiv de raporturile contractuale de leasing, în care societățile de leasing ar trebui să suporte riscurile de ordin financiar, având în vedere că alegerea utilizatorilor a avut loc pe baza propriei sale evaluări de risc.

Se observă că o asemenea abordare încerca să mute centrul atenției de la problema a cărei soluționare trebuie delegată în speță (i.e. dacă este sau nu recuperarea parte din activitatea

¹² A se vedea unele comentarii expuse în aceeași lucrare mai sus citată cu privire la dezbaterile cauzelor din materia fiscală în practica instanțelor noastre de judecată – D. Dascălu, *Tratat...*, p. 674-675.

¹³ Este vorba despre o dezbatere în formă scrisă, căci cauza a fost soluționată fără audieri și fără concluziile Avocatului General.

economică a societății de leasing) spre chestiunea folosirii lor în continuare de către utilizatori, care este doar una de importanță secundară, neputând să ofere însuși răspunsul căutat. În plus, toate elementele reliefate în sprijinul argumentației Guvernului ofereau implicit răspunsul pe care acesta se ferește a-l da, anume că demersurile de recuperare sunt esențialmente incluse în sfera activității sale economice, întrucât sunt de fapt legate tot de executarea obligațiilor din contractul de leasing, care nu pot fi separate în funcție de momentul în care se derulează, respectiv anterior sau ulterior rezilierii contractului de leasing.

Fără a intra în amănunte asupra acestor chestiuni dezbătute de părți, ce au fost expuse în prezentul material pentru a oferi o imagine mai clară a modului de derulare a litigiului, Curtea de Justiție a tranșat simplu, direct și clar această problemă de interpretare ridicată în fața sa, reținând în Hotărâre (pct. 25) că imposibilitatea de a reuși recuperarea bunurilor care fac obiectul unui contract de leasing financiar în împrejurări precum cele din cauza principală nu se încadrează în niciuna dintre ipotezele art. 16 din Directiva TVA¹⁴, în baza argumentelor dezvoltate în pct. 26 al Hotărârii, analizate sumar mai jos.

În primul rând, CJUE reține faptul că nu poate fi incidentă niciuna dintre cele două ipoteze vizate de teza întâi a art. 16 din Directiva TVA, i.e. folosirea bunului în interesul propriu al persoanei impozabile sau în interesul personalului său, întrucât aceștia nu sunt în posesia lor (a se vedea prima parte a pct. 26 al Hotărârii CJUE). Se observă că acesta este un argument bazat pe logica juridică, incidența vreuneia dintre aceste ipoteze nefiind, de altfel, ridicată ca atare în speță.

În al doilea rând, Curtea de Justiție tranșează în speță lipsa de relevanță a continuării folosirii bunurilor de către utilizatori cu titlu gratuit,

¹⁴ Art. 18 din Directiva TVA este considerat ca neaplicabil în cauză, de către toate părțile litigiului ce au prezentat observații în fața Curții de Justiție, el fiind invocat tocmai pentru a acoperi toate situațiile de livrare către sine care ar fi trebuit sau putut a fi transpuse în legislația națională, iar instanța europeană reține de asemenea în Hotărâre inaplicabilitatea sa (pct. 28-31).

ulterior rezilierii contractului de leasing, reținând că nu poate reprezenta o livrare cu titlu gratuit în sensul tezei a doua a art. 16 din Directiva TVA, întrucât această folosință se datorează exclusiv comportamentului culpabil al utilizatorului, iar nu unei acțiuni a societății de leasing (a se vedea a doua parte a pct. 26 al Hotărârii). În alte cuvinte, în lipsa unor elemente de ordin volitional care să reliefeze intenția societății de leasing de a procura utilizatorilor o asemenea folosință cu titlu gratuit, nu se poate desprinde dintr-o asemenea folosință fără titlu legal de către utilizatori existența unui transfer cu titlu gratuit al bunului, deci o livrare de bunuri¹⁵.

În al treilea rând, CJUE reține că nerecuperarea de către societatea de leasing a bunurilor din contractul de leasing financiar ulterior rezilierii acestuia nu înseamnă că le utilizează în alte scopuri decât cele ale desfășurării activității economice, din moment ce închirierea lor și, prin urmare, punerea lor la dispoziția utilizatorului constituie însăși esența activității economice a societății de leasing. În alte cuvinte, la problema principală dezbătută în speță, Curtea de Justiție reliefează un răspuns clar și firesc, anume că recuperarea bunurilor din contractul de leasing face parte din sfera activității economice a societății de leasing, fiind imposibil de conceput credem un alt răspuns la această chestiune; atât timp cât societatea de leasing își derulează activitatea economică atunci când dă bunul în leasing și încasează ratele de

¹⁵ Această chestiune este similară cu cea a furtului de bunuri, invocată de către Comisie atât în corespondența purtată cu Guvernul României în procedura de infringement, cât și în observațiile formulate în fața Curții Europene de Justiție. Astfel, bazându-se pe hotărârea Curții de Justiție din Cauza C-435/03 *British American Tobacco International Ltd* (pct. 32, 35, 42), Comisia Europeană a reliefat faptul că utilizatorii din contractele de leasing ce se află mai departe în folosința bunului ulterior rezilierii, întrucât de rea-credință fiind refuză să le restituie proprietatului, se află în aceeași situație cu proprietarul păgubit de hoți, despre care nu se poate afirma că ar fi făcut o livrare de bunuri, întrucât lipsea tocmai elementul volitional care să reprezinte transferul bunului către hoț, pentru ca acesta să se bucure de el ca și un proprietar, cerința esențială pentru ca o livrare de bunuri să se producă.

leasing (inclusiv TVA), tot așa face leasing și atunci când încearcă să-l recupereze, pentru a-l da din nou în leasing și, deci, a-și continua activitatea economică.

6. Concluzii

Curtea de Justiție a lămurit astăzi conținutul dreptului comunitar în privința nerecuperării de către societățile de leasing de la utilizatorii de rea-credință a bunurilor ce au făcut obiectul contactelor de leasing financiar ce au fost reziliate, iar demersurile legislative ale statului român și practicile administrative aferente au fost dovedite contrare acquisului european.

Rămâne astăzi doar ca organele competente ale statului român să asigure reintrarea în legalitate, instanțele de judecată să anuleze actele administrative fiscale emise în mod nelegal în cauzele pe care le soluționează¹⁶, iar organele

¹⁶ De altfel, la momentul soluționării Cauzei *BCR Leasing* exista deja o soluție în sensul anulării impunerii suplimentare stabilite în sarcina unei societăți de leasing pe tărâmul livrării către sine, dându-se prevalență dreptului comunitar (irevocabilă prin respingerea de către instanța supremă a recursului ANAF), dar și o soluție pronunțată de instanța supremă, în care se reținuse aparența de nelegalitate a impunerii pentru un alt contribuabil. Ar fi interesant de precizat că în ambele cazuri a apărut ca extrem de relevantă pentru instanțele de judecată abrogarea legii naționale pentru rațiuni de evitare a procedurii de infringement.

fiscale să aplice corect dreptul în demersurile procedurale de administrare fiscală, fie că este vorba de inspecția fiscală sau restituirea sumelor încasate în contra dreptului european și dobânzile aferente acestora.

Și, evident, încă o cărămidă adăugată în construcția interpretării dreptului comunitar ar trebui să reprezinte un pas suplimentar pentru ca instanțele de judecată din România să soluționeze direct alte cauze în viitor, în care, deși situația de fapt și de drept este diferită, problemele deduse judecății în materia TVA gravitează în jurul conceptelor deja clarificate de Curtea de Justiție, conform explicațiilor de mai sus. Aceasta nu doar pentru că există și alte cazuri în care Guvernul României a transpus eronat legislația europeană și apoi a abrogat-o¹⁷, aducându-i modificări corespunzătoare, ci și pentru că ar fi necesară sancționarea promptă de către acestea a oricărei tendințe de încălcare a legislației europene de către autoritățile naționale.

¹⁷ A se vedea, de exemplu, ipoteza reglementărilor naționale aplicabile prestărilor de servicii asimilate.

Dificultăți de interpretare și aplicare a regimului de TVA pentru bunurile second hand

Luisiana Dobrinescu,
Avocat, managing partner, Dobrinescu Dobrev SCA

Complexitatea reglementărilor în materia taxei pe valoarea adăugată provoacă deseori victime. Un astfel de exemplu este cel al bunurilor second hand, al căror regim fiscal derogatoriu este reglementat distinct de art. 152² C.fisc., care transpune în legislația românească dispozițiile art. 331 și urm. din Directiva 2006/112/CE.

La prima vedere, acest regim fiscal se dorește a fi unul mai simplu, dedicat unei industrii în care clienții sunt de cele mai multe ori consumatori finali. Cum diavolul stă ascuns în detalii, cei implicați în comerțul cu bunuri second hand cad de cele mai multe ori pradă capcanelor legislative.

Am asistat de curând un comerciant de mașini second hand, care nu numai că se declara foarte surprins de ce implică în realitate acest regim second hand, dar se jura de mama focului că niciun coleg de-al lui de breaslă nu aplică așa ceva!

În teorie...

Regimul fiscal special aplicabil bunurilor second hand reglementat de art. 152² C.fisc. presupune ca persoana impozabilă să aplice TVA doar pe marja de profit, nu pe întreaga valoare a bunului vândut. Regimul special se aplică intermediarilor, care, în cursul exercitării activității lor economice, achiziționează (intern, intracomunitar sau prin import) bunuri, pe care le revând.

Acest regim fiscal derogatoriu a fost instituit în vederea eliminării riscului dublei impunerii în condițiile în care un cumpărător revânzător nu are posibilitatea de a deduce TVA-ul aferent achiziției.

Practic, regimul special al bunurilor second hand fiscal presupune colectarea TVA de către cumpărătorul revânzător doar la marja de profit aplicată

revânzării bunului respectiv, în condițiile în care **nu își exercită dreptul de deducere al TVA** aferent achiziției respectivului bun, datorită faptului că:

- a achiziționat bunul de la o persoană neimpozabilă sau de la o mică întreprindere;
- a achiziționat bunul în regim de scutire de TVA, acesta fiind anterior utilizat de vânzător în activități scutite fără drept de deducere (de exemplu, un cazinou);
- a achiziționat bunul de la o persoană impozabilă care aplica la rândul său regimul special al bunurilor second hand și care, în consecință, a emis o factură cu TVA inclus, fără drept de deducere.

Ratio legis

Astfel cum reiese din considerentul 51 al Directivei 2006/112, obiectivul regimului marjei este evitarea dublei impozitări și a denaturării concurenței dintre persoanele impozabile în domeniul bunurilor second hand. Impozitarea la întregul preț a livrării unui bun second hand de către un comerciant persoană impozabilă, în condițiile în care prețul la care acesta din urmă a dobândit bunul încorporează valoarea TVA-ului care a fost achitat în amonte și pe care nici furnizorul său, nici comerciantul persoană impozabilă nu au fost în măsură să îl deducă, ar determina o asemenea dublă impozitare.

Fiind un regim derogatoriu de la regimul general de TVA reglementat de Directiva 2006/112, acesta se aplică în mod excepțional și numai în măsura necesară pentru atingerea obiectivului său.

Imposibilitatea deducerii TVA în amonte trebuie să fie însă legală, nu convențională (sau opțională). Cu alte cuvinte, faptul că o persoană nu și-a exercitat dreptul de deducere la achiziția unui bun

(datorită lipsei facturii sau prin voința sa) nu dă dreptul la aplicarea regimului fiscal al marjei de profit pe bunurile second hand!

Cele mai frecvente erori de interpretare și aplicare. Jurisprudență

Merită reținut că achiziția bunului în regim de scutire de TVA sau în taxare inversă nu dă dreptul aplicării regimului special. De altfel, aceasta a fost și capcana în care a căzut clientul meu, comerciant de mașini second hand din alte state membre al Uniunii Europene.

Știind că achiziționase mașinile din Germania fără a plăti TVA german, de la dealeri auto specializați în mașini second hand, acesta a considerat că este îndreptățit să aplice TVA la marja de profit.

Pentru a nu cădea într-o capcană similară, este imperios necesar să verificați înscrierea regimului special de impozitare pe factura primită de la furnizor.

Dacă factura nu conține astfel de mențiuni exprese sau nicio altă mențiune, se poate considera că furnizorul a aplicat o scutire de TVA pentru livrarea intracomunitară conform similarului art. 143 alin. (2) C.fisc. (art. 138 din Directiva 112/2006/CE) din alt stat membru și în acest caz nu se mai poate fi aplica regimul special pentru bunuri second hand la revânzare.

Conform art. 155 C.fisc. (echivalentul art. 226 din Directiva 112), pe factură trebuie menționat expres regimul de TVA aplicabil și articolul din Directiva 112, ce îl reglementează. În cazul bunurilor second hand, este vorba de art. 313 și urm. din Directiva 112.

Proveniența bunului achiziționat (de pe piața internă, din alt stat al Uniunii Europene sau din import) nu prezintă importanță în ceea ce privește aplicabilitatea regimului special la momentul revânzării.

Cu toate acestea, trebuie reținut că regimul marjei nu se aplică livrărilor de bunuri pe care însuși comerciantul persoană impozabilă le-a importat în Uniune, fiind supus regimului normal de TVA¹.

¹ A se vedea Decizia CJUE în cauza C-203/10 *Auto Nikolovi OOD*.

În baza principiului neutralității, regimul marjei de profit se aplică și dealerilor *sale and leaseback*, care achiziționează mașini second hand. Important este ca la momentul achiziției să existe intenția de revânzare acestora – chiar dacă apare în plan secund, ca accesoriu al activității de exploatare în leasing².

Un alt caz special îl constituie cel în care persoana impozabilă revânzătoare achiziționează bunurile second-hand de la o persoană care a avut drept parțial de deducere la achiziție (e.g. deducerea în proporție de 50% a TVA-ului aferent achiziției de autovehicule).

Curtea de Justiție a Uniunii Europene a respins³ însă extinderea aplicării regimului marjei de profit și asupra revânzărilor al căror regim normal de impozitare ar fi presupus o dublă impozitare parțială, precizând că „trăsătura comună a cazurilor de aplicare a regimului de impozitare a marjei de profit, în rândul cărora se înscrie scutirea prevăzută la art. 136 lit. (b) din directiva amintită, o constituie faptul că persoana care a livrat bunul respectiv comerciantului persoană impozabilă nu a putut deduce în nicio modalitate taxa plătită în amonte la achiziționarea acestui bun și a suportat, așadar, această taxă în integralitate”.

Obligații administrative impuse de regimul marjei de profit

În condițiile în care persoana impozabilă revânzătoare efectuează atât operațiuni supuse regimului normal de taxă, cât și regimului special, trebuie să țină evidențe separate pentru operațiunile supuse fiecărui regim și să stabilească taxa colectată în cadrul regimului special pentru fiecare perioadă fiscală în care trebuie să depună decontul de taxă.

Dacă totalul marjei profitului pentru o perioadă fiscală, alta decât ultima perioadă fiscală a anului calendaristic, este negativ, marja se reportează pe perioada fiscală următoare prin înregistrarea acestei marje negative ca atare în jurnalul special.

² A se vedea parag. 44 din Decizia CJUE în cauza C-280/04 *Jyske Finans A/S*.

³ A se vedea Decizia CJUE în cauza C-160/11, *Bawaria Motors*.

Totalul marjei negative a profitului pentru ultima perioadă fiscală a anului calendaristic nu poate fi reportată pentru anul calendaristic următor.

Persoana care aplică regimul special este obligată:

- ✓ să țină un jurnal special de cumpărări și un jurnal special de vânzări, în care se înscriu toate bunurile supuse regimului special;
- ✓ să țină un registru care permite să se stabilească, la finele fiecărei perioade fiscale, alta decât ultima perioadă fiscală a anului calendaristic, totalul bazei de impozitare pentru livrările efectuate în respectiva perioadă fiscală și, după caz, taxa colectată;
- ✓ să țină evidența separată pentru stocurile de bunuri supuse regimului special;
- ✓ să emită o factură prin autofacturare către fiecare furnizor de la care achiziționează bunuri supuse regimului special și care nu este obligat să emită o factură.

Concluzie

Multitudinea de obligații administrative și de raportare, precum și numărul mare de litigii (inclusiv întrebări preliminare adresate Curții de Justiție a Uniunii Europene) arată că regimul simplificat de TVA pentru bunurile second hand nu este așa de... simplu cum pare la prima vedere.

Pentru a evita erori majore în interpretarea dispozițiilor legale, nu uitați că acest regim este incompatibil cu achiziția bunurilor în regimurile normale de taxă (inclusiv cele de scutire de TVA și taxare inversă).

Mai mult decât atât, fundamentul acestui regim special este evitarea dublei impuneri, nu crearea unui regim fiscal privilegiat...

Despre deductibilitatea TVA în cazul facturilor emise de contribuabili inactivi fiscal. Cazul beneficiarului de bună-credință

Ciprian Păun,

Conf.univ.dr. la Universitatea Babeș-Bolyai,
Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor
Avocat, Baroul Cluj

În luna octombrie a anului 2011, prin Ordinul președintelui ANAF nr. 3347/2011¹ s-au aprobat procedurile de aplicare a art. 78¹ alin. (1) lit. a) C.proc.fisc. cu privire la Registrul Contribuabililor Inactivi. Mai mult, un alt act subsidiar, OPANAF nr. 1730/2011, impune obligativitatea comunicării inactivării vectorului fiscal conform art. 44 alin. (3) C.proc.fisc.

Practica ANAF de a publica pe site-ul propriu anunțurile de inactivare nu respectă prevederile art. 44 alin. (3) C.proc.fisc., care prevede imperativ: „Comunicarea prin publicitate se face prin afișarea, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a unui anunț în care se menționează că a fost emis actul administrativ fiscal pe numele contribuabilului. În cazul actelor administrative emise de organele fiscale prevăzute la art. 35, afișarea se face, concomitent, la sediul acestora și pe pagina de internet a autorității administrației publice locale respective. În lipsa paginii de internet proprii, publicitatea se face pe pagina de internet a consiliului județean. În toate cazurile, actul administrativ fiscal se consideră comunicat în termen de 15 zile de la data afișării anunțului”.

În materie de TVA, la nivelul Uniunii Europene discutăm despre un drept european fiscal, deoarece operațiunile preluate în Codurile fiscale ale statelor membre își au sursa în Directiva 2006/112/CE a privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

În acest context, facem apel în acest domeniu la jurisprudența constantă a Curții de Justiție a

Uniunii Europene și a recenteii spețe C-324/11 aflate pe rolul Curții, având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulate în temeiul articolului 267 TFUE de Legfelsőbb Bíróság (Ungaria), prin decizia din 21 aprilie 2011, primită de Curte la 29 iunie 2011, în procedura *Gábor Tóth împotriva Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága*, care menționează că „Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată și principiul neutralității fiscale trebuie interpretate în sensul că se opun ca autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru servicii care i-au fost furnizate numai pentru motivul că autorizația de întreprinzător individual a emitentului facturii i-a fost retrasă acestuia din urmă înainte de a presta serviciile în cauză sau de a emite factura aferentă, atunci când aceasta din urmă cuprinde toate informațiile impuse la articolul 226 din această directivă, în special pe cele necesare identificării persoanei care a întocmit factura respectivă și a naturii serviciilor prestate.

2) Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că se opune ca autoritatea fiscală să refuze unei persoane impozabile dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată pentru servicii care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii nu a declarat lucrătorii pe care îi folosea, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că această persoană impozabilă știa sau trebuia să știe că operațiunea

¹ M. Of. nr. 754 din 26 octombrie 2011. Ordinul a fost abrogat prin Ordinul ANAF nr. 1847/2014 (M. Of. nr. 535 din 18 iulie 2014).

invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul respectiv sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.

3) Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că faptul că persoana impozabilă nu a verificat dacă există un raport juridic între lucrătorii folosiți pe șantier și emitentul facturii sau dacă emitentul facturii a declarat acești lucrători nu constituie o circumstanță obiectivă de natură să permită să se concluzioneze că destinatarul facturii știa sau trebuia să știe că lua parte la o operațiune implicată într-o fraudă privind taxa pe valoarea adăugată, în cazul în care acest destinatar nu dispunea de indicii care să justifice presupunerea existenței unor nereguli sau a unei fraude în sfera emitentului menționat. În consecință, dreptul de deducere nu poate fi refuzat din cauza faptului menționat, atât timp cât condițiile de fond și de formă prevăzute de directiva menționată pentru exercitarea acestui drept sunt întrunite.

4) Atunci când autoritatea fiscală furnizează indicii concrete privind existența unei fraude, Directiva 2006/112 și principiul neutralității fiscale nu se opun ca instanța națională să verifice, în temeiul unei examinări globale a tuturor circumstanțelor speței, dacă emitentul facturii a efectuat el însuși operațiunea în cauză. Cu toate acestea, într-o situație precum cea din acțiunea principală, dreptul de deducere nu poate fi refuzat decât atunci când autoritatea fiscală dovedește, având în vedere elemente obiective, că destinatarul facturii știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul respectiv sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații”.

Invocarea jurisprudenței europene cu titlu de principiu am făcut-o raportat la importanța ei pentru dreptul fiscal național. Art. 267 din TFUE (ex art. 234 TCE) reglementează procedura hotărârilor preliminare, una dintre prevederile cele mai interesante ale Tratatului. Curtea de Justiție a statuat că protecția justițiabililor necesită recunoașterea plenitudinii de competență în favoarea judecătorului național în exercitarea

funcției sale comunitare, el fiind, „în consecință, judecătorul de drept comun în aplicarea dreptului comunitar” (Hot. *Simmenthal*, 9.III. 1978). Această plenitudine de competență a judecătorului național se manifestă, în special, în cadrul chestiunii prejudiciale, Curtea statuând că „o regulă de drept național privește posibilitatea justițiabililor să nu statueze în ultima instanță, putând să-și exercite facultatea de a sesiza Curtea de Justiție cu problemele de interpretare a dreptului comunitar referitoare la situația juridică în discuție” (CJCE, 16 ianuarie 1974, Hot. *Rheimmühlen*, 166/1973). Autoritatea hotărârilor adoptate de cele două jurisdicții europene și forța lor de penetrare în sistemele juridice naționale, ale statelor membre, constituie, totodată, factori de importanță majoră în aplicarea dreptului european, dar și în integrarea juridică europeană. Efectul direct produs în planul normativ național, în practicile administrative și în jurisprudența internă, dar și în mediul valorilor etice și culturale naționale, atestă finalitatea expansiunii puterii judiciare europene în ultimii ani.

În calitatea sa de judecător european, judecătorul național este, fără îndoială, liantul între principiul autonomiei instituționale a statelor membre, pe de o parte, și limitele acestui principiu cuprinse în noțiunea efectului util al dreptului comunitar, în **nediscriminarea procedurală**, în respectul exigențelor sau regulilor procedurale comunitare, pe de altă parte.

Textul art. 267 TFUE, ca și jurisprudența constantă a CJUE, atribuie Curții puterea de a interpreta tratatele și actele juridice derivate ale instituțiilor UE. În conformitate cu prevederile art. 142 alin. (2) din Constituția României, „ca urmare a aderării, prevederile tratatelor constitutive ale Uniunii Europene, precum și celelalte reglementări comunitare cu caracter obligatoriu, au prioritate față de dispozițiile contrare din legile interne, cu respectarea prevederilor actului de aderare”.

În acest domeniu, demersul care trebuie făcut este acela de a ajusta buna-credință a contribuabilului cu nevoia de deducere a TVA-ului. Nimeni nu poate impune unui contribuabil onest sarcina suportării unui procentaj de 24% doar pentru că partenerul său a fost de rea-credință. Sau?

Reaua-credință a fiscoi sub lupa Marii camere a Curții de Justiție a Uniunii Europene

Cosmin Flavius **Costaș**,
Asist.univ.dr. la Universitatea Babeș-Bolyai Cluj-Napoca, Facultatea de Drept,
Avocat partener, Costaș, Negru & Asociații SCA

Pentru contribuabili și pentru avocați, în unele cazuri și pentru magistrați, nu mai este o noutate faptul că fisco din România este exponentul unui veritabil principiu al relei-credințe în relațiile cu contribuabilii. În pofida tentativelor de a „șlefui” imaginea prăfuită a Agenției Naționale de Administrare Fiscală, reaua-credință pare a fi unul dintre demonii care bântuie fisco, de la șeful instituției și până la cel mai mărunț funcționar. Iar domeniul în care lucrurile se pot observa cel mai bine este cel al taxelor percepute cu ocazia primei înmatriculări a vehiculelor în România, percepute după data de 1 ianuarie 2007. Două exemple pot fi elocvente:

i) la câteva zile după pronunțarea hotărârii Curții de Justiție a Uniunii Europene din 7 aprilie 2011 în afacerea *Ioan Tatu*, șeful de atunci al fiscoi spunea că „...hotărârea se aplică numai în cauza de la Sibiu”.

ii) la mai bine de trei ani de la pronunțarea hotărârilor Curții în afacerile *Tatu* și *Nisipeanu*, în condițiile existenței unei jurisprudențe unanime a instanțelor în sensul restituirii taxei de poluare percepute în temeiul O.U.G. nr. 50/2008, fisco respinge toate cererile de restituire ale contribuabililor și-i îndrumă pe aceștia să se adreseze instanței, de unde pot obține eventual, alături de restituirea taxei, dobânzi și cheltuieli de judecată. Arareori, se invocă drept temei juridic art. 5 și 13 Cod procedură fiscală și se spune, sentențios, că în România se aplică cu prioritate reglementările naționale și „voința legiuitorului așa cum rezultă din lege”.

Această atitudine a fiscoi român și în general a executivului pare să fi fost recent observată și la nivelul Curții de Justiție a Uniunii Europene.

În acest context, ne-au atras atenția concluziile expuse de avocatul general Melchior Wathelet în fața Marii Camere a Curții de Justiție a Uniunii Europene, în afacerea C-331/13, *Ilie Nicolae Nicula vs. Administrația Finanțelor Publice Sibiu, Administrația Fondului pentru Mediu*.

În esență, litigiul principal este unul de natură procedurală. Domnul Nicula a achitat în baza O.U.G. nr. 50/2008 o taxă de poluare și încearcă să obțină restituirea acesteia pe cale judiciară. În cursul procedurii însă a intervenit O.U.G. nr. 9/2013 privind timbrul de mediu, iar în special art. 4 lit. d) din acest act normativ pare să-l lezeze pe domnul Nicula. Concret, dacă ar obține o hotărâre judecătorească favorabilă în temeiul căreia și-ar recupera taxa de poluare achitată în anul 2009, achitarea timbrului de mediu ar fi obligatorie pentru dobânditorul subsecvent al vehiculului, la momentul transcrierii dreptului de proprietate. Pe cale de consecință, previzibil, domnul Nicula ar fi obligat să reducă semnificativ prețul de vânzare al vehiculului deja înmatriculat în România. În plus, prin raportare la art. 12 din O.U.G. nr. 9/2013, instanța națională pare a se întreba dacă hotărârea judecătorească pe care previzibil o va pronunța în baza jurisprudenței *Nisipeanu* – conținând, în esență, obligația de restituire integrală a taxei de poluare – va produce efecte juridice depline, în condițiile în care acest art. 12 fixează o procedură de restituire, extrajudiciară, doar a diferenței dintre timbrul de mediu determinat conform O.U.G. nr. 9/2013 și taxa de poluare achitată în temeiul O.U.G. nr. 50/2008.

Tribunalul Sibiu a transmis Curții o întrebare generală referitoare la compatibilitatea O.U.G.

nr. 9/2013 cu dreptul european, iar la solicitarea expresă a Guvernului român, cauza a fost atribuită spre soluționare Marii Camere a Curții de Justiție a Uniunii Europene.

În esență, concluziile avocatului general Wathelet au punctat următoarele chestiuni, pe care noi le considerăm esențiale pentru problema juridică ce va fi dedusă analizei Curții:

i) în speță, compatibilitatea reglementării naționale trebuie verificată doar prin raportare la dispozițiile art. 110 TFUE, fără a fi aduse în discuție celelalte principii și norme evocate de instanța de trimitere;

ii) conform avocatului general, în special în urma pronunțării hotărârii *Tatu*, autoritățile române trebuiau să aleagă în realitate între două opțiuni pentru a se conforma cu obligațiile ce le revin în temeiul dreptului Uniunii: fie desființarea taxei pe poluare și rambursarea sumelor percepute în temeiul acestei taxe contribuabililor care o plătiseră deja, însoțită de introducerea sau de neintroducerea unei taxe noi conforme cu art. 110 TFUE pentru viitor; fie menținerea taxei pe poluare (indiferent de denumire), dar să o solicite fără întârziere și de la proprietarii de autovehicule de ocazie înmatriculate deja în România. În loc să aleagă una dintre aceste soluții, Guvernul român a optat în realitate, prin O.U.G. nr. 9/2013, pentru un regim care impune tuturor vehiculelor, importate sau neimportate, o nouă taxă începând de la o dată viitoare, permițând în același timp autorităților fiscale să păstreze sumele percepute în mod nelegal în temeiul taxei pe poluare până în momentul unei transcrieri viitoare a dreptului de proprietate asupra vehiculului în cauză, care va determina plata timbrului de mediu;

iii) se ridică, așadar, problema dacă un stat membru poate refuza restituirea unei taxe contrare dreptului Uniunii prin introducerea unei taxe noi, eventual exigibile în viitor, și a unui temei juridic care permite administrației fiscale să păstreze suma percepută în temeiul taxei declarate contrare dreptului Uniunii până în momentul în care noua taxă devine exigibilă, compensarea dintre cele două taxe efectuându-se în același moment. În acest

context, chiar dacă afacerea privește restituirea taxei pe poluare, iar nu impunerea timbrului de mediu, trebuie analizat dacă coroborarea articolelor 4 și 12 din O.U.G. nr. 9/2013, care amână restituirea taxei pe poluare până la data la care timbrul de mediu devine exigibil, și în măsura în care cuantumul taxei pe poluare depășește acest timbru, respectă obligația de a restitui taxele percepute cu încălcarea dreptului Uniunii, eliminând, totodată, discriminarea interzisă prin art. 110 TFUE, pe care o instituiseră O.U.G. nr. 50/2008;

iv) avocatul general a respins argumentele avansate de Guvern, în sensul că ar exista o incompatibilitate între jurisprudența *Nadasdi – Nemeth* (hotărâri pronunțate de Curte în anul 2006) și jurisprudența *Tatu – Nisipeanu* (2011);

v) de asemenea, avocatul general a avansat ideea că efectele hotărârii *Tatu* împiedică o interpretare a art. 4 din O.U.G. nr. 9/2013 în sensul că timbrul de mediu ar fi datorat la un alt moment decât unul viitor, cel al transcrierii dreptului de proprietate asupra vehiculului în cauză;

vi) în schimb, adoptând o poziție apropiată de cea a instanței naționale, avocatul general a considerat că art. 12 din O.U.G. nr. 9/2013 este incompatibil cu art. 110 TFUE. S-a indicat în acest sens faptul că art. 12 permite, pe de-o parte, autorității fiscale să păstreze sumele percepute prin intermediul taxei de poluare cu încălcarea art. 110 TFUE sau o parte din aceste sume, astfel încât obligația de restituire a sumelor prelevate cu încălcarea dreptului european nu este respectată. Pe de altă parte, cel puțin pentru unele categorii de vehicule, obligația de plată a timbrului de mediu este fie amânată (până la momentul transcrierii dreptului de proprietate asupra vehiculului), fie inexistentă (în cazul vehiculelor care nu sunt înstrăinate, a celor sustrate sau distruse). De altfel, aceasta este și poziția exprimată în litigiu de Comisia Europeană.

În ceea ce ne privește, în lumina concluziilor avocatului general în afacerea *Nicula* și a jurisprudenței anterioare, observăm următoarele:

- conduita autorităților naționale, care de la 1 ianuarie 2007 au inventat cu rea-credință taxele de înmatriculare pentru a acoperi „golul

bugetar” creat de dispariția taxelor vamale a fost sancționată fie de instanțele naționale (în ceea ce privește incompatibilitatea fostei taxe speciale pentru autoturisme și autovehicule cu art. 90 TCE), fie de Curtea de Justiție a Uniunii Europene (hotărârile pronunțate în afacerile *Tatu, Nisipeanu și Ciocoiu-Câmpean*);

- în lumina jurisprudenței Curții în afacerea *Irimie*, limitarea cu rea-credință a dreptului contribuabililor de a primi dobânzi fiscale odată cu restituirea taxelor contrare art. 110 TFUE a fost, de asemenea, sancționată;
- afacerea *Nicula* pare a fi ocazia perfectă pentru ca Marea Cameră a Curții de Justiție a Uniunii Europene să sancționeze rea-credința a fiscoi în ceea ce privește limitarea dreptului contribuabililor la restituirea automată (extra-judiciară) a taxelor declarate ca fiind incompatibile cu dreptul european;
- în viitorul apropiat, cel puțin două alte mostre de rea-credință vor ajunge în atenția Curții: modalitatea de calcul a timbrului de mediu (care, cel puțin în lumina jurisprudenței X, este incompatibilă cu art. 110 TFUE) și eșalonarea/blocarea restituirii sumelor de plată stabilite prin hotărâri judecătorești irevocabile, în temeiul O.U.G. nr. 8/2014.

În context, ne-am dori, desigur, ca rea-credința să fie sancționată și într-un alt mod. Întrucât cel puțin deocamdată nu există un mecanism care să permită angajarea răspunderii legislativului pentru erori de reglementare (spre pildă, pentru elaborarea și aprobarea unei legi incompatibile cu dreptul european), două par a fi mecanismele la îndemâna contribuabililor: o acțiune în despăgubiri pentru prejudiciile cauzate prin ordonanțe de urgență declarate neconstituționale, conform art. 9 din Legea nr. 554/2004 (însoțită, desigur, de excepția de neconstituționalitate a O.U.G. nr. 9/2013 sau O.U.G. nr. 8/2014); angajarea răspunderii funcționarilor fiscoi, pe temeiul art. 16 din Legea nr. 554/2004 (spre pildă, prin obligarea funcționarilor care au respins cererea de restituire a taxei, în solidar cu autoritatea publică, la suportarea dobânzilor fiscale și a cheltuielilor de judecată). Asemenea mecanisme ar avea desigur un rost: acela de a responsabiliza fiscoi și funcționarii fiscoi și de a-i face să se racordeze la exigențele dreptului european, privite prin prisma obligațiilor ce revin executivului (în sens larg, incluzând deci și autoritățile fiscale) potrivit art. 148 alin. (2) și (4) din Constituția României.

Corecta identificare a titularului obligației fiscale prin NIF/CIF/CNP

Ioana Maria Costea,

Lect.univ.dr. la Universitatea „Al.I.Cuza” din Iași, Facultatea de Drept
Avocat, Baroul Iași

Efectul înregistrării fiscale este obținerea unui cod de identificare fiscală, conform art. 72 C.proc. fisc. În temeiul declarației de înregistrare fiscală, fiecare contribuabil obligat la înregistrare va primi un certificat de înregistrare fiscală. Certificatul de înregistrare fiscală are ca principal obiect individualizarea codului de identificare fiscală.

Codul de identificare fiscală cunoaște următoarele cinci forme, potrivit art. 72 C. proc. fisc., în funcție de categoria juridică a contribuabilului:

- 1) *codul de înregistrare fiscală* atribuit de organul fiscal pentru persoane fizice care obțin venituri din activități independente (mai puțin comercianții);
- 2) *numărul de înregistrare fiscală* atribuit de organul fiscal pentru persoane fizice fără cod numeric personal;
- 3) *codul numeric personal* atribuit la naștere pentru alte categorii de persoane fizice care dețin cod numeric personal;
- 4) *codul de înregistrare fiscală* atribuit de organul fiscal pentru persoane juridice care nu au calitatea de comerciant și entitățile fără personalitate juridică;
- 5) *codul unic de înregistrare* atribuit în procedura de la ONRC pentru comercianți persoane fizice și juridice.

Pentru plătitorii de TVA, codul de înregistrare fiscală va fi întotdeauna precedat de mențiunea RO. Spre exemplu, pentru un comerciant: RO 13788632.

Codul de identificare fiscală, potrivit art. 73 C.proc.fisc., va fi înscris obligatoriu ca element de identificare pe orice facturi, scrisori, oferte, comenzi sau pe orice alte documente emise de contribuabil.

În cazul persoanelor juridice, codul de identificare fiscală este unic și servește ca element extrem de util de identificare.

În cazul persoanelor fizice, este posibil să coexiste mai multe coduri de identificare.

În mod tradițional, persoana fizică deține CNP și în subsidiar dobândește un cod de identificare diferit, CUI sau CIF, după înregistrarea fiscală.

O altă ipoteză este cea a dublei activități, cum ar fi cazul persoanei salariat (pentru care se utilizează CNP) și concomitent PFA (pentru care se utilizează CUI) ori liber-profesionist (pentru care se utilizează CIF). Aceste persoane fizice stabilesc impozitul pe venit pe surse, în sensul că gestionează mai multe patrimonii de afectățiune în sensul art. 80 C.fisc.

Pentru a își atinge scopul de element de identificare, se impune ca în aceste ipoteze codul de identificare să fie corect indicat. În practica judiciară, instanțele au admis că titular al obligației fiscale este profesionistul identificat cu cod de înregistrare fiscală, conform art. 79 C.proc.fisc., și nu persoana fizică identificată prin cod numeric personal.

În acest sens, a se vedea: C.A. Oradea, s. com., cont. adm. fisc., sent. civ. nr. 654/2009: „Deși textele de lege menționate mai sus stabilesc în mod clar titularul obligației fiscale pentru veniturile obținute din activități independente, pârâta, prin încălcarea acestor dispoziții legale, precum și a O.M.F.P. nr. 1346/2006 privind procedura de atribuire a codului de înregistrare fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii liberale, care, în cap. I pct. 4, menționează că codul de înregistrare fiscală este utilizat de contribuabili persoane fizice

care desfășoară activități libere în relația cu organul fiscal competent și cu ceilalți contribuabili, a stabilit prin decizia de impunere ca fiind titular al obligației fiscale persoane fizică identificată prin CNP, și nu cabinetul de insolvență B.O., identificat cu codul de identificare fiscală nr. (...)."

În acest sens, a se vedea C.A. Bacău, s. com., cont. adm. fisc., sent. civ. nr. 153/2010: „În perioada 01.01.2008-31.12.2008, reclamanta a înregistrat încasări în sumă totală de 120.453 lei, rezultate din executarea contractului de mandat comercial nr. 19/31.05.2005 încheiat cu S.C. (...) S.R.L. Aceste venituri nu au fost realizate de persoana fizică (de drept civil) N.E., ci de persoana fizică ce desfășoară activități independente în mod individual – P.F. N.E., aspect esențial reținut în actele de impunere fiscală (prin care obligațiile fiscale se stabilesc în sarcina entității juridice „P.F. N.E.”, reprezentată legal de d-na N.E.)”.

Astfel, la nivel judiciar, instanțele obligă la identificarea patrimoniului de afecțiune care a generat venitul și a persoanei care este titularul acelui venit, în forma juridică rezultând din autorizare și înregistrare.

În practica administrativă, organele fiscale emit, de regulă, decizii de impunere pentru persoana fizică

(individualizată prin CNP), și nu pentru profesionist (individualizat prin CUI sau CIF). Punctul de pornire al acestei proceduri este Declarația 200 – care cuprinde toate veniturile din fiecare sursă identificate separat. Cu toate acestea, Declarația 200 se completează într-un singur câmp referitor la codul de identificare fiscală, ceea ce duce la utilizarea CNP, și nu a CUI sau CIF pentru fiecare sursă. Mai mult, și Decizia de impunere 250 preia informațiile tot centralizat raportat la CNP.

Pentru a respecta cerințele impuse de practica judiciară și de însuși scopul procedurii de înregistrare, soluțiile vor fi diferite pentru fiecare caz în parte. În cazul persoanei fizice, cu o singură sursă de venit având cod de identificare propriu, actele administrative fiscale vor fi emise utilizând acel cod și identificând contribuabilul autorizat – PFA; cabinet individual etc. În cazul persoanei fizice, cu mai multe surse de venit și coduri de identificare diferite, s-ar impune stabilirea obligațiilor fiscale corelat cu fiecare cod specific.

Deși chestiunea poate părea ca prezentând doar interes teoretic, apreciem că identificarea corectă a contribuabilului este un aspect ce ține de legalitatea titlului de creanță fiscală, cu implicații asupra procedurilor de colectare a obligațiilor fiscale.

Impozitul pe construcții: incertitudini și controverse

Mihaela Popescu,
Director, Schoenherr Tax Bucharest SRL

Deși a trecut aproape un an de zile de când Guvernul a introdus peste noapte impozitul pe construcții speciale, acest impozit continuă să fie un măr al discordiei între mediul de afaceri și guvernanți.

Dincolo de controversele legate de costurile excesive pe care acest impozit le ocazionaază pentru mediul de afaceri, de faptul că acesta ascunde de fapt ineficiențe în colectarea și gestionarea banilor publici sau de faptul că încasările la bugetul de stat (1,5 mld. lei) au fost de 3 ori mai mari decât cele prognozate, numeroase dispute și incertitudini rezultă chiar din formularea actuală a textului de lege, căruia îi lipsește rigoarea necesară. Asupra acestor formulări lapidare ale textului de lege ne propunem să ne concentrăm atenția în cele ce urmează.

Noțiunea de contribuabil al impozitului pe construcții

Noțiunea de „contribuabil” include, la modul general, diverse categorii de persoane juridice, fără nicio condiționare în ceea ce privește deținerea sau utilizarea vreunei construcții. S-ar putea deci interpreta că, de exemplu, orice societate comercială din România este contribuabil și, pe cale de consecință, ar trebui să-și înregistreze în mod corespunzător această obligație în vectorul fiscal, indiferent de existența vreunei construcții în patrimoniul său. Mergând mai departe cu acest raționament, ajungem la concluzia (desigur, absurdă!) că orice societate ar trebui să depună declarații privind impozitul pe construcții, chiar și dacă nu datorează niciun impozit, caz în care va completa declarația cu zero. Deși nu împărtășim o astfel de interpretare, ea decurge din actuala formulare a textului de lege.

Definiția construcțiilor

Codul fiscal definește ca obiect al impunerii construcțiile prevăzute în grupa 1 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 2139/2004 (denumit în cele ce urmează „Catalogul Mijloacelor Fixe”).

Desigur, legea este ușor de interpretat într-o manieră simplistă, în care construcțiile se regăsesc în Catalogul Mijloacelor Fixe și sunt, totodată, înregistrate în contabilitate ca mijloace fixe de tipul construcțiilor. În realitate, există însă foarte multe situații atipice asupra cărora planează incertitudinea în privința încadrării în categoria construcțiilor și a aplicării impozitului pe construcții speciale.

Așa cum vom exemplifica în cele ce urmează, există trei mari surse de incertitudine în privința obiectului impunerii.

Definiția construcțiilor. Deși impozitul în discuție este denumit generic „impozit pe construcții”, nu există o definiție a construcțiilor nici în Codul fiscal și nici în alte acte normative, ceea ce ridică numeroase probleme de interpretare. Astfel, simplul fapt că tipurile de construcții menționate în grupa 1 din Catalogul Mijloacelor Fixe necesită autorizație de construire, să ne permită oare să interpretăm că un activ se încadrează în categoria construcțiilor doar în măsura în care necesită autorizație de construire conform Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții? Ce s-ar întâmpla atunci cu lucrările de modernizare/amenajare care nu necesită autorizație de construire? Putem interpreta în mod rezonabil că acestea nu sunt construcții?

Ne dăm seama că poate este greu de găsit o formulare generală care să definească în mod

generic construcțiile prin referire la elementele lor, însă este responsabilitatea legiuitorului de a veni cu astfel de clarificări și de a nu lăsa la latitudinea contribuabililor să facă aprecieri arbitrare în baza unui text de lege simplist, elaborat în grabă, greu de înțeles și de aplicat, care creează premisele unor costuri fiscale excesive și/ sau sancțiuni.

Construcții care nu se regăsesc în Catalogul Mijloacelor Fixe. O altă problemă practică este aceea că anumite tipuri de construcții nu se regăsesc în Catalogul Mijloacelor Fixe, catalog care nu a mai fost actualizat de aproape zece ani. Este cazul parcurilor fotovoltaice apărute în ultimii ani, precum și a multor instalații din domeniul telecomunicațiilor, instalații care, din punct de vedere economic, sunt la limita dintre construcție și echipament. Având în vedere costul fiscal semnificativ ocazionat de impozitul pe construcții, cost care decurge direct din încadrarea contabilă a activelor, devine cu atât mai necesară revizuirea și detalierea Catalogului Mijloacelor Fixe atât în ceea ce privește grupa 1, cât și în ceea ce privește grupa 2, deși acest aspect nu pare să fie pe agenda autorităților.

Construcții care se regăsesc în Catalog, dar nu sunt înregistrate în contabilitate în grupa 21 aferentă construcțiilor. Un alt aspect neclar în privința obiectului impunerii este acela al construcțiilor de tipul celor menționate în Grupa 1 din Catalogul Mijloacelor Fixe, care nu sunt înregistrate contabil în conturi de mijloace fixe, ci în conturi de stocuri (când construcțiile sunt deținute doar în vederea vânzării) sau chiar în conturi de active imobilizate (atunci când utilizatorul obține doar anumite drepturi de a folosi construcțiile). Această distincție este importantă pentru că din formularea actuală a textului de lege este neclar dacă în sfera de aplicare a impozitului pe construcții speciale intră doar acele construcții înregistrate în conturi de mijloace fixe sau toate construcțiile, indiferent de conturile în care sunt înregistrate din punct de vedere contabil.

Având în vedere strânsa corelație dintre aplicarea impozitului pe construcții și Catalogul Mijloacelor Fixe, considerăm că în mod rezonabil intenția

legii a fost aceea de a aplica impozitul doar în ceea ce privește acele construcții înregistrate în conturi de mijloace fixe. Un argument în plus care susține o astfel de interpretare este faptul că, deși proiectul inițial de norme metodologice făcea referire la impunerea construcțiilor înregistrate în conturi de stocuri, această prevedere a fost eliminată în varianta finală adoptată de legiuitor. O astfel de modificare a textului de lege nu poate fi interpretată decât în sensul că acele construcții care sunt înregistrate contabil în conturi de stocuri nu fac obiectul impozitului pe construcții. Similar se poate concluziona în privința construcțiilor care pot fi înregistrate contabil în alte conturi decât cele corespunzătoare mijloacelor fixe. Dincolo de aceste argumente, este de dorit ca textul de lege să fie mult mai clar și riguros în a defini obiectul impozitului pe construcții, astfel încât contribuabilii să poată determina în mod corect sarcina fiscală.

Lucrări de amenajare efectuate la spațiile închiriate de la persoane juridice

Un ultim aspect pe care am vrea să îl aducem în discuție vizavi de neclaritatea textului de lege este cazul particular al lucrărilor de amenajare efectuate de locatari la spațiile închiriate de la persoane juridice. Este cazul marilor retaileri cu rețele largi de distribuție sau al instituțiilor financiare cu rețea teritorială dezvoltată de agenții/sucursale, care invariabil închiriază numeroase spații comerciale pe care le amenajează corespunzător. Probleme speciale din perspectiva aplicării impozitului pe construcții apar atunci când lucrările de amenajare sunt sub 25% din valoarea imobilelor respective, caz în care legea poate fi interpretată în sensul în care s-ar aplica impozitul pe construcții speciale pe acele lucrări. O situație similară apare atunci când nu se poate determina cu exactitate cuantumul acestor lucrări în valoarea clădirii.

Deși este discutabil în ce măsură astfel de lucrări de amenajare se încadrează în categoria construcțiilor, cert este că cei mai mulți contribuabili le înregistrează de o manieră pur convențională în contul 212 corespunzător construcțiilor, ceea ce poate conduce la concluzia că impozitul pe construcții este aplicabil în cazul acestora.

Chiar dacă admitem că astfel de lucrări sunt de natura construcțiilor și fac obiectul impozitului pe construcții speciale, o astfel de interpretare ar conduce la o situație de dublă impunere prin suprapunere cu impozitul pe clădiri în cel mult trei ani de la momentul realizării lucrărilor respective.

Aceasta pentru că reglementările în domeniul impozitului pe construcții nu țin cont de efectul reevaluării clădirilor. Pe cale de consecință, locatarul va plăti, pe de o parte, impozit pe construcții pe acele amenajări pe toată durata de utilizare a imobilului, în timp ce, pe de altă parte, proprietarul va reevalua clădirea în maxim trei ani de la momentul efectuării lucrărilor și va plăti impozit pe clădiri pe valoarea reevaluată, valoare care va ține cont de amenajările făcute de locatar. O astfel de dublă impunere contravine flagrant intenției legii, conform căreia sunt scutite de la plata impozitului pe construcții acele clădiri (inclusiv lucrări de modernizare) care fac obiectul impozitului pe clădiri. Echitabil ar fi să existe o prevedere expresă a legii din care să rezulte clar că, de la momentul reevaluării, valoarea lucrărilor respective va fi scutită de la calculul impozitului pe construcții, întrucât va fi implicit inclusă în baza impozabilă pentru impozitul pe clădiri.

Concluzii

Aspectele prezentate pe scurt în prezentul articol pun în discuție doar câteva din problemele de interpretare pe care le ridică reglementările actuale din materia impozitului pe construcții speciale. Considerăm că se impune o revizuire riguroasă a textului de lege și asigurarea unei corelări între aceste reglementări și cele referitoare la impozitul pe clădiri pentru a evita posibile aspecte de dublă impunere. Totodată, este necesar să se asigure un cadru legislativ clar și echitabil, în concordanță cu principii fundamentale ale legislației fiscale, cum ar fi principiul neutralității sau al certitudinii măsurilor fiscale. Pe lângă aceste aspecte, care țin de formularea textului de lege, nu ar trebui neglijate nici aspecte substanțiale legate de valoarea netă de impunere sau de reducere a cotei aplicabile, aspecte semnalate frecvent de reprezentanții mediului de afaceri, dar rămase fără ecou, cel puțin până acum, la nivelul guvernanților.

Acțiune în răspundere solidară conform art. 27 C.proc.fisc. Competență

Viorel Terzea,

Judecător la Curtea de Apel Pitești,
secția a II-a civilă (comercială și de contencios administrativ)

În cazul unei acțiuni în răspundere solidară, nu sunt aplicabile dispozițiile art. 10 alin. (1) teza a II-a din Legea nr. 554/2004 privind competența materială după valoarea obiectului litigiului, dat fiind că deciziile contestate se referă numai la atragerea răspunderii solidare, fără a se contesta existența sau cuantumul debitului fiscal pentru care a fost angajată această răspundere. În cazul contestării altor acte administrative fiscale decât cele care privesc taxe și impozite, contribuții, datorii vamale sau accesorii ale acestora, sunt aplicabile normele generale de competență materială care reglementează raporturile procesuale în orice litigiu de contencios administrativ și fiscal (C.A. Pitești, s. a II-a civ., dec. nr. 63 din 12 mai 2014, dosar nr.107/46/2014).

Prin **cererea de chemare în judecată** înregistrată pe rolul acestei instanțe la data de 12.02.2014, reclamantul S.C. a solicitat în contradictoriu cu intimata Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeș ca instanța prin hotărârea ce o va pronunța să dispună anularea deciziei de angajare a răspunderii solidare nr.180599/16.07.2013 și a deciziei nr. 25535/10.09.2013.

În motivarea cererii s-a arătat, în esență, că în mod greșit s-a emis decizia de angajare a răspunderii solidare, întrucât a exercitat calitatea de asociat și administrator doar *pro forma*. S-a mai arătat că în mod greșit s-a angajat răspunderea solidară în condițiile în care nu s-a dovedit existența relei-credințe.

Curtea, analizând cu prioritate excepția necompetenței materiale, reține următoarele:

Acțiunea în anulare formulată de reclamantul Sandu Constantin în baza dispozițiilor art. 1 din Legea nr. 554/2004 are ca obiect deciziile

nr. 180599/16.07.2013 și nr. 25535/10.09.2013 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeș pentru atragerea răspunderii sale solidare cu debitoarea SC M.P. SRL pentru plata obligațiilor fiscale restante în sumă de 2.129.387 lei.

Actele administrative deduse judecății au ca obiect atragerea răspunderii solidare în conformitate cu prevederile art. 27-28 din O.G. nr. 92/2003, republicată, și nu se referă la taxe și impozite, contribuții, datorii vamale și accesorii ale acestora. Prin urmare, Curtea apreciază că în speță nu sunt aplicabile dispozițiile art. 10 alin. (1) teza a II-a din Legea nr. 554/2004 privind competența materială după valoarea obiectului litigiului, dat fiind că deciziile contestate se referă numai la atragerea răspunderii solidare, fără a se contesta existența sau cuantumul debitului fiscal pentru care a fost angajată această răspundere. În cazul contestării altor acte administrative fiscale decât cele care privesc taxe și impozite, contribuții, datorii vamale sau accesorii ale acestora, sunt aplicabile normele generale de competență materială care reglementează raporturile procesuale în orice litigiu de contencios administrativ și fiscal. Dreptul comun în această materie îl constituie art. 96 pct. 1 NCPC și art. 10 alin. (1) teza I din Legea nr. 554/2004, care prevăd competența de soluționare a litigiilor în raport cu rangul de competență funcțională a autorității chemate în judecată. Potrivit acestor dispoziții legale, competența de a se pronunța în primă instanță asupra legalității deciziei de atragere a răspunderii solidare cu debitorul declarat insolubil, întocmită de organul fiscal teritorial, aparține tribunalului. Actele administrative deduse judecății au fost emise de organul fiscal teritorial în baza dispozițiilor art. 27 C.proc.fisc., conform cărora nu se pot pune în discuție cuantumul, legalitatea stabilirii obligațiilor de plată restante ale debitorului și modul lor de executare, ci doar

îndeplinirea condițiilor în care pentru aceste obligații pot răspunde în solidar cu debitorul și alte persoane fizice sau juridice.

Pentru aceste considerente, Curtea, în temeiul art. 132 NCPC, va admite excepția necompetenței materiale și va declina cauza în favoarea Tribunalului Argeș, secția de contencios administrativ.

Notă: pentru o analiză recentă a răspunderii solidare, a se vedea: *H. Sasu*, Răspunderea solidară în caz de insolvență, reglementată de Codul de procedură fiscală și de legea insolvenței, în *Curierul fiscal* nr. 3/2013, p. 562-566; *A. Ion*, Răspunderea solidară în procedura fiscală, în *Curierul fiscal* nr. 3/2013, p. 136-139.

Pierderi tehnologice. Norma proprie de consum. Deductibilitatea TVA

Cosmin Flavius **Costaș**,

Asist.univ.dr. la Universitatea Babeș-Bolyai Cluj-Napoca, Facultatea de Drept
Avocat partener, Costaș, Negru & Asociații SCA

Pe coordonatele fiscale pierderi tehnologice, norma proprie de consum a unei societăți de distribuție a gazelor naturale și deductibilitatea TVA-ului aferent pierderilor tehnologice, Înalta Curte de Casație și Justiție, secția contencios administrativ și fiscal a soluționat prin decizia nr. 3178 din 10 septembrie 2014 o speță extrem de interesantă. În fapt, Înalta Curte a menținut soluția pronunțată în cauză de către Curtea de Apel Cluj, secția a II-a civilă, de contencios administrativ și fiscal prin sentința nr. 293 din 29 aprilie 2013 și a confirmat anularea unui raport de inspecție fiscală și a deciziei de impunere aferente, aparținând fostei Direcții Generale a Finanțelor Publice Cluj, pentru obligații fiscale de aproximativ 900.000 RON.

În fapt, societatea reclamantă a fost supusă unei inspecții fiscale din partea organelor fostei Direcții Generale a Finanțelor Publice Cluj, care a stabilit în sarcina societății obligații suplimentare de plată în ceea ce privește impozitul pe profit, respectiv taxa pe valoarea adăugată. Conform afirmațiilor organului fiscal, obligațiile fiscale suplimentare au fost rezultatul faptului că, în viziunea organelor fiscale, societatea nu deținea o normă proprie de consum, valabilă din punctul de vedere al organelor fiscale. În consecință, pierderile tehnologice care sunt aferente activității de distribuție a gazelor naturale, care reprezintă obiectul de activitate al societății, au fost considerate ca nefiind cheltuieli deductibile la determinarea impozitului pe profit,

respectiv ca nefiind în măsură să contribuie la exercitarea dreptului de deducere. Așadar, s-a solicitat societății să achite către bugetul de stat o diferență de aproximativ 1.048.369 RON, reprezentând impozit pe profit, TVA și obligații fiscale accesorii, pentru pierderile tehnologice din perioada 2008-2010.

Potrivit părții 17¹ pct. 23 din Normele metodologice aferente art. 21 alin. (1) C.fisc., cuprinse în H.G. nr. 44/2004, „În sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri impozabile și următoarele: (...) e) pierderile tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu; (...) j) cheltuielile reprezentând cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei, care include și consumul propriu comercial, pentru contribuabilii din domeniul distribuției energiei electrice”.

În conformitate cu dispozițiile art. 153¹ pct. 6 alin. (7) din Normele metodologice aferente art. 128 C. fisc., cuprinse în aceeași H.G. nr. 44/2004, „Pierderile tehnologice stabilite potrivit legii sau, după caz, stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum nu intră sub incidența prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul

fiscal. Deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri utilizate în activități economice care dau naștere la pierderi tehnologice se realizează pe baza prevederilor generale ale art. 145 alin. (2) sau, după caz, ale art. 147 din Codul fiscal. Pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrărilor de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal, dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată”.

Ulterior, în partea 153¹ pct. 6 alin. (7) din Normele metodologice aferente art. 128 C.fisc., cuprinse în aceeași H.G. nr. 44/2004, cu modificările aduse de H.G. nr. 50/2012, s-a prevăzut că: „în conformitate cu prevederile art. 145 din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor de bunuri și servicii în măsura în care face dovada că acestea sunt utilizate în scopul operațiunilor sale care dau drept de deducere. Pierderile tehnologice nu intră sub incidența prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal în limitele stabilite potrivit legii sau, în lipsa acestora, în limitele stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum, dar pentru a preveni practici abuzive depășirea acestor norme este asimilată livrării de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal. Prin excepție, în cazul societăților de distribuție a energiei electrice nu intră sub incidența prevederilor art. 128 alin. (4) lit. d) din Codul fiscal cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei pentru fiecare societate de distribuție a energiei electrice, care include și consumul propriu comercial. Deducerea taxei pentru achizițiile de bunuri/servicii utilizate în activități economice care dau naștere la pierderi tehnologice se realizează pe baza prevederilor generale ale art. 145 alin. (2) sau, după caz, ale art. 147 din Codul fiscal”.

Vom reține deci următoarele elemente esențiale din analiza dispozițiilor legale prezentate: **a)** pierderile

tehnologice cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru prestarea unui serviciu sunt cheltuieli deductibile integral, în sensul art. 21 alin. (1) C.fisc.; **b)** atunci când norma de consum este stabilită de persoana impozabilă, organul de inspecție fiscală poate modifica coeficientul stabilit în scopul aplicării art. 128 alin. (4) lit. d) C.fisc., dacă sunt indicii obiective că pierderea tehnologică a fost supradimensionată; **c)** *per a contrario*, în cazul normei de consum aprobate de o autoritate (de pildă, Autoritatea Națională de Reglementare în domeniul Energiei), organul fiscal nu are posibilitatea de a modifica coeficientul determinat de contribuabil; **d)** pierderile care depășesc normele de consum sunt asimilate livrărilor de bunuri conform art. 128 alin. (4) lit. d) C.fisc.

În urma unei inspecții fiscale cu o durată de un an, fiscul a imputat societății faptul că pierderile tehnologice nu sunt cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe profit și nu dau naștere dreptului de deducere al TVA, din două motive: norma proprie de consum elaborată de societate nu este validă; societatea nu a stabilit un plafon maxim al pierderilor tehnologice deductibile. De menționat faptul că, în cursul inspecției fiscale, fiscul a refuzat administrarea oricărei expertize tehnice sau contabile.

În schimb, în fața Curții de Apel Cluj argumentele societății au prevalat. A reținut instanța, inclusiv prin raportare la concluziile expertizei efectuate în cauză, că societatea a elaborat și a pus în practică, prin trimitere la o lucrare științifică, un sistem propriu de determinare a pierderilor tehnologice. Concomitent, aceste pierderi au fost reduse de la 4,64% la 1,50% într-un interval de trei ani și s-au situat cu 3-6% sub nivelul pierderilor tehnologice existente la nivelul sistemului național de distribuție a gazelor naturale. Pe cale de consecință, s-a procedat la anularea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, cu consecința obligării fiscului la restituirea sumelor percepute și prelevate nelegal.

Societatea a fost reprezentată, în fața Curții de Apel Cluj și a Înaltei Curți de Casație și Justiție, de un consorțiu procesual format din doamna avocat Monica Pop din Baroul Cluj și domnul avocat Cosmin Flavius Costas din Baroul Arad.

Impozitare succesiuni și donații. Încălcarea art. 63 TFUE. *Comisia c. Spania*

Cosmin Flavius **Costaș**,
Asist.univ.dr. la Universitatea Babeș-Bolyai Cluj-Napoca, Facultatea de Drept,
Avocat partener, Costaș, Negru & Asociații SCA

Prin hotărârea pronunțată la 3 septembrie 2014, în afacerea *Comisia c. Spania*, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a admis acțiunea Comisiei Europene și, în consecință, a constatat faptul că Regatul Spaniei și-a încălcat obligațiile asumate prin art. 63 din Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene (TFUE) și, respectiv, art. 40 din Acordul privind Spațiul Economic European.

În ceea ce ne privește, apreciem că suntem în prezența unei hotărâri importante în materie de impozitare succesiuni și donații. Într-un domeniu fiscal în care statele membre beneficiază în întregime de suveranitatea lor fiscală, cel puțin aparent, regulile pieței comune referitoare la libera circulație a capitalurilor restrâng totuși posibilitățile de acțiune ale statelor (sau, în cazul nostru, ale comunităților locale). Desigur, problemele în materie nu se rezolvă prin această hotărâre, în condițiile în care statele membre ale Uniunii Europene nu au reglementat încă problema dublei impunerii a bunurilor care fac obiectul unei succesiuni, spre pildă, atunci când intră în coliziune regulile de drept internațional privat din două state diferite. Cu certitudine însă restricțiile sancționate de Curte în cazul comunităților autonome spaniole vor dispărea, cu consecința stabilirii unui tratament egal între cetățenii Uniunii Europene și ai Spațiului Economic European.

În esență, prin acțiunea introdusă în afacerea C-127/12, Comisia Europeană a solicitat constatarea faptului că Regatul Spaniei nu și-a îndeplinit

obligațiile care îi revin în temeiul articolelor 21 și 63 din Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene (TFUE) și al articolelor 28 și 40 din Acordul privind Spațiul Economic European (SEE), prin introducerea unor diferențe în tratamentul fiscal prevăzut în ceea ce privește donațiile și succesiunile, între avânzi-cauză și donatari care au reședința în Spania și cei nerezidenți, și între *de cuius* care au reședința în Spania și cei nerezidenți, și între donații și acte de dispoziție similare cu privire la bunuri imobile situate în Spania și în afara Spaniei.

Practic, mecanismul repudiabil din punct de vedere fiscal funcționa astfel:

- Regatul Spaniei ceda comunităților autonome dreptul de a colecta și de a păstra, ca resurse financiare ale comunităților, impozitul pe succesiuni și pe donații;
- comunitățile autonome puteau aplica reduceri de impozite pentru bunurile imobile (obiect al unei succesiuni sau donații) aflate pe teritoriul lor, pentru succesiunile unor *de cuius* cu reședința pe teritoriul acestor comunități sau pentru donatarii/avânzii-cauză rezidenți.

Curtea a validat punctul de vedere al Comisiei Europene și a statuat în sensul că dispozițiile art. 63 TFUE interzic un asemenea tratament fiscal discriminatoriu, fiind de natură să constituie un obstacol fiscal în calea liberei circulații a capitalurilor. Pentru același motiv s-a reținut și încălcarea art. 40 din Acordul privind Spațiul Economic European.

Informații despre revistă:

- apariție lunară, în a doua săptămână a fiecărei luni
- format A4
- publicată doar online, pe www.taxnews.ro, în secțiunea dedicată revistei
- număr de pagini estimativ: 50

Abonamente:

- **trimestrial** (octombrie – decembrie 2014) – **45 lei***

Plata se va face în contul Editurii Solomon SRL, RO88BTRLRONCRT0260426001, Banca Transilvania, CUI RO 32867605.

Vă rugăm să ne transmiteți dovada plății (un scan/pdf al OP-ului sau numărul și data acestuia) la adresa **office@editurasolomon.ro** și vă transmitem în cel mai scurt timp parola de acces la revistă.

Pentru orice alte informații suplimentare, ne puteți contacta oricând de luni până vineri, în intervalul 9-18, la nr. de telefon **0725.356.750** sau pe email la adresa **office@editurasolomon.ro**.

*prețul include TVA.