

Economia circulară devine parte din definiția viitorului în business. Conceptul celor 10 R

Autor: Florian Burnar, Senior Consultant, EY România

Pe fondul accesului tot mai limitat la resurse naturale și al provocărilor generate în întreaga lume de efectele schimbărilor climatice, tema unei economii mai atente la mediu și mai sustenabile este tot mai prezentă atât în discursul autorităților – decidenți de politici publice, cât și al operatorilor economici. Asociat dezvoltării durabile, **conceptul economiei circulare** este tot mai des privit ca o pârgă de progres sustenabil care devine dominant în segmentul de business și, totodată, în tiparele de consum către care se îndreaptă consumatorii moderni. Economia circulară a devenit parte din definiția viitorului în business.

Componentă de bază a dezvoltării durabile, economia circulară implică o serie de concepte, precum partajarea, închirierea, reutilizarea, repararea, recondiționarea și reciclarea materialelor și a produselor. Această abordare are ca efect extinderea ciclului de viață al produselor și optimizarea consumului de materii prime și energie, precum reducerea la minimum a cantității de deșuri generate, reducerea amprentei de carbon și un demers mai prietenos cu mediul.

Ce este conceptul 10 R și unde îl găsim deja aplicat în modelele de business?

În cazul economiei circulare, vorbim de un model integrativ, bazat pe ecoinovare și ecoproiectare, caracterizat prin **conceptul 10 R**: R1 – Refuzare; R2 – Regândire; R3 – Reducere;

R4 – Reutilizare; R5 – Reparare; R6 – Refacere; R7 – Refabricare; R8 – Reorientare; R9 – Reciclare și R10 – Recuperare.

R1 – Refuzarea se referă la a face un produs redundant prin renunțarea la funcția pe care acesta o oferă. De exemplu, opțiunea de a refuza să folosești mașina proprie în deplasările urbane sau în naveta zilnică spre și dinspre serviciu, optând pentru transportul în comun sau un serviciu de sharing. Acest concept a generat modele de business disruptive, precum Uber, WeWork și, în general, tot ecosistemul corporativ colaborativ. Sau un alt exemplu din industria ospitalității – Airbnb sau modelul propus de ByHours, care maximizează utilizarea capacității de cazare nefolosite în hoteluri.

R2 – Regândirea se referă la intensificarea utilizării unui produs, spre exemplu, prin partajarea produsului. Îl regăsim ca model în trendurile din industria alimentară, de exemplu, la demersul colaborativ menit să reducă utilizarea ambalajelor de unică folosință și migrarea spre ambalajele reutilizabile, pentru a reduce cantitățile de deșeuri.

R3 – Reducerea se referă la creșterea eficienței în producerea sau utilizarea produsului, consumând mai puține resurse naturale. E un exemplu pe care îl întâlnim în industria auto unde presiunea pe reducerea consumului de carburanți a intensificat inovația și lansarea cu succes a modelelor electrice. E un concept folosit, de asemenea, în automatizarea proceselor de producție care duc la eficientizare și un consum mai redus de energie sau de materii prime. Îl regăsim în construcții, în conceptul clădirilor pasive, pe segmentul rezidențial și de birouri.

R4 – Reutilizarea se referă la orice operațiune prin care produsele sau componentele care nu au devenit deșeuri sunt utilizate din nou, în același scop pentru care au fost concepute. E un model aplicat, de exemplu, în dotarea anumitor

unități de producție de diverse bunuri prin achiziționări de echipamente second-hand în stare bună.

R5 – Repararea se referă la recondiționarea sau întreținerea produsului defect, astfel încât acesta să poată fi utilizat cu funcția sa inițială. Un model pe care îl găsim aplicat de la zona de retail vestimentar, în demersul de re-fashion creativ, la cel de utilizare tot mai extensivă a imprimării 3D, care permite repararea unor lucruri vechi care nu mai au piese de schimb disponibile.

R6 – Refacerea se referă la restaurarea unui produs vechi și actualizarea lui. Cele mai bune modele de aplicare pot fi găsite tot în sectorul auto, unde un design de bază adecvat permite unei mașini diesel sau pe benzină să poată fi transformată tehnic în mașină electrică.

R7 – Refabricarea se referă la încorporarea unor părți ale produsului aruncat în alt produs cu aceeași funcție. Din laptopurile și calculatoarele vechi sunt recuperate piese pentru a crea produse renovate care pot fi donate ulterior școlilor.

R8 – Reorientarea se referă la încorporarea produsului aruncat sau a unor părți din el într-un nou produs, cu funcție diferită. De exemplu, hârtia, plasticul, metalul, lemnul și alte materiale rămase din procesele de fabricație pot fi reutilizate pentru a fabrica diverse alte obiecte, de la mobilier, la ambalaje și recipiente sau produse creative, în loc să ajungă la gunoi.

R9 – Reciclarea se referă la orice operațiune de valorificare prin care deșeurile sunt transformate în produse, materiale sau substanțe pentru a-și îndeplini funcția lor inițială sau pentru alte scopuri. Îl găsim în industria de reciclare a deșeurilor electrice și electronice (DEE), a PET-urilor, a sticlei și hârtiei etc.

R10 – Recuperarea se referă la incinerarea de materiale și

recuperarea de energie. Întâlnim modelul în industria cimentului, unde arderea deșeurilor este folosită în procesul de fabricație sau în arderea materialelor nereciclabile pentru a obține energie. Alte exemple ar fi folosirea ferestrelor pentru a colecta energie termică sau a pavajelor cinetice, care pot fi instalate în stațiile de metrou pentru a colecta energie de la oamenii care trec pe acolo.

Florian Burnar, Senior Consultant, EY România: *„Implementarea modelului economiei circulare în România, un concept tot mai dezvoltat în Uniunea Europeană, este abia la început, noțiunea nefiind încă înțeleasă în mod corespunzător la nivelul societății românești. Cu toate acestea, există un potențial important de a dezvolta proiecte de economie circulară în următorii ani, în special prin prisma necesității aplicării reglementărilor europene în domeniu și a prevederilor Strategiei Naționale a României privind Economia Circulară”.*

Analiza locală a pieței de fuziuni și achiziții în primul trimestru din 2022

Piața românească de fuziuni și achiziții (M&A) a înregistrat 48 de tranzacții (1) în primele trei luni ale anului 2022, în creștere cu 17% față de primul trimestru al anului 2021. În pofida volumului mai mare de tranzacții, valoarea estimată a activității locale de fuziuni și achiziții a fost mai mică de la an la an, de 1,8 miliarde USD (2) în T1 2022, față de 2,1 miliarde USD în T1 2021. Nivelul de activitate reflectă încetinirea globală a fuziunilor și achizițiilor, după un an record în 2021.



Iulia Bratu, Partener Asociat, Strategie și Tranzacții, EY România: „Piața de fuziuni și achiziții din România a dat dovadă de reziliență constantă în primele trei luni ale anului 2022. În pofida contextelor geopolitice și macroeconomice dificile, activitatea de fuziuni și achiziții rămâne

semnificativă, aproape de nivelurile record”.

Cea mai mare tranzacție din acest trimestru a fost achiziția producătorului auto Ford România de către Ford Otosan Olanda, pentru 785 milioane USD, urmată de achiziția parcului eolian Beta Wind de către Energias de Portugal, prin subsidiara sa EDP Renovaveis, pentru 136 milioane USD.

Investitorii strategici continuă să fie actorii dominanți ai pieței de fuziuni și achiziții din România, reprezentând 92% din tranzacțiile consumate. Jucătorii străini și-au sporit activitatea pe piața românească, numărând 28 de tranzacții și reprezentând o creștere de 56% față de T1 2021, în timp ce tranzacțiile interne au înregistrat o scădere de 10% (18 tranzacții), în comparație cu aceeași perioadă. Din punctul de vedere al originii geografice, cei mai activi investitori au fost Olanda (5 tranzacții), Statele Unite și Belgia (câte 3 tranzacții), urmate de Polonia, Austria, Ungaria și Gibraltar (câte 2 tranzacții).

Cele mai active sectoare în funcție de volumul tranzacțiilor de intrare au fost tehnologia și sectorul imobiliar (7 tranzacții fiecare), urmate de produse industriale diversificate (5 tranzacții), telecomunicații, media și divertisment (3 tranzacții), energie și utilități și sănătate (2 tranzacții fiecare).

Deși sunt excluse din calculul nostru privind valoarea de

piață (3), observăm, de asemenea, alte două tranzacții în primele trei luni ale anului 2022. În martie, MBC Group, compania media cu sediul în Emiratele Arabe Unite, a achiziționat 30% din Antenna Group, firmă de televiziune și producție cu sediul în Grecia, inclusiv operațiunile sale din România. În aceeași lună, Econergy International Limited a achiziționat de la PNE AG două proiecte fotovoltaice în România și SUA. Ambele tranzacții se fac pentru o sumă nedeclarată.

Notă: (1) Baza de date M&A a EY pentru România exclude tranzacțiile cu participații achiziționate mai mici de 15%, (2) include o estimare a valorii tranzacțiilor în cazul în care nu au fost divulgate anterior date de către părți sau nu sunt disponibile în bazele de date ale unor terțe părți și/sau raportate de surse media și (3) tranzacțiile multinaționale care includ companii sau operațiuni în România sunt incluse în numărul de tranzacții, dar sunt excluse din valoarea M&A în cazul în care alocarea valorii tranzacției nu este disponibilă.

Zece căi prin care companiile își pot reduce costurile cu energia și gazele naturale. Care sunt scutirile și exceptările de la plata

accizelor pe care le pot aplica?

Autori:

- **Mihai Petre, Director, Consultanță Vamală, EY România**
- **Daniela Neagoe, Senior Manager, Comerț Internațional, EY România**

Inflația a atins, mai devreme decât se estimase, două cifre – 10%, gazele scumpindu-se cu 46%. Presiunea pe costuri, atât pentru agenții economici, cât și pentru consumatorii finali este din ce în ce mai mare. Cu alte cuvinte, este momentul să reamintim agenților economici că există anumite situații prevăzute clar atât de normele europene – Directiva de accize, dar și de legislația noastră (Codul fiscal), în care pot aplica pentru exceptări sau scutiri de la plata accizelor pentru produse energetice (motorină, benzină), gaze, energie electrică și, astfel, își pot optimiza costurile. Care sunt acestea și cum trebuie să procedeze companiile?

Codul fiscal prevede, cum spuneam, situații în care companiile pot apela fie la scutirea directă sau indirectă (mai întâi, compania plătește accizele, care sunt restituite ulterior) la plata accizelor. Iată, în continuare, care sunt cazurile concrete:

1. dacă agenții economici folosesc produsele energetice, gazele sau energia electrică pentru producția de energie electrică sau pentru menținerea capacității de a produce energie electrică;
2. dacă utilizează produsele energetice, gaze sau energie electrică pentru producția combinată de energie electrică și energie termică;
3. dacă injectează gaze sau produse energetice în furnale sau în alte agregate industriale în scop de reducere chimică, ca aditiv la cocsul utilizat drept combustibil

principal;

În aceste situații, companiile pot aplica scutirea directă de la plata accizelor, cu respectarea mai multor condiții, între care, cea mai importantă, presupune ca beneficiarul scutirii să solicite eliberarea unei autorizații de utilizator final.

4. dacă utilizează produsele energetice, gazele sau energia drept combustibil pentru încălzire de către spitale, sanatorii, aziluri de bătrâni, orfeline și alte instituții de asistență socială, instituții de învățământ și lăcașuri de cult. În această situație, companiile trebuie să știe că, pentru a putea beneficia de scutirea directă de la plata accizelor, este necesar să notifice autoritatea vamală teritorială, notificare ce va fi ulterior transmisă și furnizorilor;
5. dacă energia electrică este produsă din surse regenerabile de energie (de exemplu, eoliană, solară, geotermală);

Scutirea, în această situație, ca și în cele prezentate la punctele următoare mai jos, se acordă tot în baza notificării transmise de producătorul de energie electrică la autoritatea vamală teritorială. Consumatorii casnici producători de energie electrică nu au obligația de a notifica autoritatea vamală teritorială pentru a beneficia de scutire.

6. dacă utilizează gazele și energia în alte scopuri decât în calitate de combustibil pentru motor sau combustibil pentru încălzire;
7. dacă există utilizare duală – atât în calitate de combustibil pentru încălzire, cât și în alte scopuri decât pentru motor sau pentru încălzire. Utilizarea produselor energetice pentru reducerea chimică și în procesele electrolitice și metalurgice se consideră, de pildă, a fi utilizare duală;
8. dacă utilizează energia electrică în principal în scopul reducerii chimice și în procesele electrolitice și

metalurgice;

9. dacă utilizarea energiei electrice reprezintă mai mult de 50% din costul unui produs;
10. dacă utilizează gazele sau energia în procese mineralogice (de exemplu fabricarea sticlei, cimentului, varului și ipsosului).

Recomandăm agenților economici care au utilizări de energie electrică și gaze naturale ce se regăsesc în descrierile de mai sus să analizeze și să ia în considerare implementarea acestei facilități. Faptul că ele există, că sunt prevăzute atât la nivel național, cât și european, înseamnă că acestea pot sau au fost deja implementate de alți jucători de pe piață. Neutilizarea acestora poate provoca dezavantaje financiare pentru agenții economici care nu le folosesc.

Recomandăm companiilor să revizuiască lista tratatelor de evitare a dublei impunerii

Comaniile trebuie să revizuiască lista de bază a tratatelor de evitare a dublei impunerii ce li se aplică și să analizeze modificările pe care le implică noul *Instrument multilateral de modificare a tratatelor pentru evitarea dublei impunerii* (așa-numitul „**MLI**”). Motivul? În loc să elimine dubla impunere, așa cum s-ar putea crede chiar din titlu, prevederile ce vor intra în vigoare încă de la 1 iunie 2022 și vor produce efecte de la 1 ianuarie 2023 ar putea aduce, de fapt, incertitudine, complexitate, costuri de timp și chiar dispute fiscale. Aceasta a fost principala recomandare făcută de specialiștii EY agenților economici în cel mai recent

eveniment online pe tema MLI.

Instrumentul multilateral este derivat din planul BEPS (*base erosion profit shifting* – „erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor”) al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică – OCDE. Acesta urmărește neutralizarea unor potențiale strategii de planificare fiscală a multinaționalelor, care să exploateze lipsurile și neconcordanțele din legislațiile fiscale naționale, cu scopul de a transfera în mod artificial profituri către jurisdicții cu un nivel de impozitare scăzut sau de a eroda baza impozabilă la nivel de grup.



*„România, împreună cu alte 98 state, a aderat deja la acest instrument multilateral, care este în curs de implementare, însă lucrurile nu sunt nici pe departe simple. De aceea, companiile trebuie să cunoască implicațiile care pot apărea”, a declarat **Raluca Popa, Partener Asociat, Departamentul Impozite directe, EY România.** În plus, la fel ca toate instrumente derivate din BEPS, și MLI este extrem de tehnic. „Cum planul de acțiune BEPS vizează tocmai acele situații complexe prin care este erodată baza impozabilă și se realizează transferurile de profituri, pentru a-și putea atinge scopul, și Instrumentul multilateral este extrem de tehnic și complex”, a arătat partenerul EY.*

Concret, MLI modifică tratatele fiscale încheiate între două sau mai multe părți. El nu va funcționa precum un protocol de modificare a unui singur tratat existent, care să amendeze în mod direct textul Acordului Fiscal ce îi intră sub incidență. Cu alte cuvinte, scopul MLI este de a implementa rapid măsurile BEPS în materie de tratate fiscale – o singură modificare în locul a peste 3.000 câte tratate bilaterale sunt. Astfel, MLI se va adăuga la tratatele fiscale curente,

modificând modul lor de aplicare – dar aceste modificări pot să difere de la caz la caz. În scopuri interne, unele țări pot dezvolta versiuni consolidate ale propriilor Acorduri Fiscale ce intră sub incidența MLI, acest demers nu este însă o condiție indispensabilă pentru aplicarea instrumentului, iar până atunci statele, printre care și România, vor trebui să apeleze la un instrument pus la dispoziție chiar de OCDE (*matching tool*), pentru a stabili modul în care un tratat de evitare a dublei impunerii este impactat de MLI.

Ca prim pas, MLI impune statelor să modifice în tratatele lor fiscale preambulul, pentru a sublinia în mod expres că, deși scopul tratatelor este evitarea dublei impunerii, aplicarea acestora nu poate în niciun caz crea oportunități de neimpozitare, impozitare redusă sau de evitare a impozitării, dar și să refuze acordarea beneficiilor acordate contribuabilului printr-un tratat fiscal de eliminare a dublei impunerii, dacă se va constata că scopul sau unul dintre scopurile principale pentru încheierea oricărui aranjament sau tranzacții de către contribuabil a fost tocmai obținerea respectivelor beneficii. Aceste modificări nu fac altceva decât să sublinieze încă o dată aplecarea către substanța economică a tranzacțiilor, aspect cu care suntem deja familiari de ceva vreme.

Doar că, așa cum sublinia Raluca Popa, MLI nu înseamnă un set de reguli pe care toată lumea trebuie să le aplice, așa cum este cazul DAC 6 (un alt instrument derivat din BEPS). Statele sunt libere să își aleagă anumite opțiuni în modificarea tratatelor, ba, mai mult, majoritatea opțiunilor necesită simetrie între țări pentru a se putea aplica. Cum ar fi, de pildă, noile reguli de rezolvare a conflictelor de rezidență fiscală. Concret, MLI va produce efecte dacă: ambele state contractante au semnat și ratificat MLI – acesta este încă un proces în derulare – din 99 de state semnatare, doar 70 au ratificat până la acest moment instrumentul (US nefăcând parte din aceasta listă); dacă fiecare stat contractant a inclus

celălalt stat în lista de tratate MLI (adică Acordurile fiscale acoperite) – notabil că România nu a inclus tratatul cu Germania în listă, deci acesta nu este afectat de MLI – pe de altă parte, deși a selectat tratatul cu Elveția, întrucât aceasta din urmă nu a ales la rândul său să aplice MLI pentru tratatul cu România, nici acest din urmă tratat nu va suferi modificări (listele pot fi însă oricând revizuite în mod unilateral); dacă există concordanță în ceea ce privește modificările ratificate de cele două state (adică ambele jurisdicții optează pentru aceleași modificări). În cazul în care nu există concordanță cu modificările ratificate de cele două state, MLI nu produce niciun efect (cu unele excepții).



„Pentru anumite țări, MLI reprezintă o modalitate nouă de stabilire a rezidenței fiscale a companiilor – nu în funcție de locul conducerii efective, ci prin negociere amiabilă între autoritățile fiscale”, avertizează și **Răzvan Ungureanu, Director, Departamentul de impozite directe, EY România.**

Tendința este, în plus, aceea de a se da din ce în ce mai multă importanță procedurilor amiabile, ceea ce *„ar trebui să pună în gardă companiile atunci când stabilesc locul unde se iau deciziile sau se desfășoară activitatea de management”,* a explicat Răzvan Ungureanu. Cum statele sunt într-o competiție permanentă și acerbă pentru colectarea de impozite, devine evident că interesele pentru stabilirea rezidenței sunt contrare, ceea ce va duce la un proces de lungă durată și anevoios. Mai mult, pe parcursul derulării discuțiilor „amiabile”, tratamentul fiscal rămâne incert, compania plătind impozit în două state pentru aceleași activități.

Spre deosebire de poziția inițială a României la semnarea MLI în 2017, când optase pentru preluarea modificărilor legate de

determinarea existenței unui sediu permanent, acum România a renunțat la această opțiune. În mod specific, fiecare jurisdicție participantă la MLI își poate rezerva dreptul ca anumite prevederi ale MLI să nu i se aplice, iar România a ales ca prevederile privind modificările legate de determinare a sediului permanent să nu se aplice tratatelor la care România este parte. Cu toate acestea, în principiu, MLI nu schimbă regulile jocului în definirea criteriilor de stabilire a sediului permanent existente deja în legislația OCDE – însă se apleacă asupra modului de definire în tratate a unor criterii importante.

O companie are un sediu permanent în altă țară atunci când desfășoară o parte din activități în țara respectivă și, prin urmare, trebuie să plătească impozit pe profit în acea țară pentru aceste activități. Este de la sine înțeles că, dacă această structură nu este stabilită de la bun început, va da naștere la dublă impozitare – mai precis, compania va plăti impozit pe profit pentru aceste activități atât în statul sau de rezidență, cât și în statul unde se desfășoară activitățile respective.



„Noi, în practică, vedem o atenție sporită a autorităților fiscale pe tema sediu fix/sediu permanent. Nu de puține ori sunt imputate sume importante companiilor în urma unor acțiuni de control, de aceea ne surprinde că România a renunțat între timp să preia aceste măsuri prin MLI. Vom urmări cu interes dacă în viitor vor apărea din nou modificări asupra acestei poziții”, a mai adăugat **Cristina Muntean, Manager, Departamentul de Impozite**

directe, EY România.



„Total inexplicabil, România a ales să nu aplice nici prevederile Convenției referitoare la arbitraj, cele la care contribuabilii pot apela atunci când consideră că au fost impozitați contrar prevederilor unui tratat de către jurisdicțiile contractante, iar autoritățile fiscale statale nu reușesc să ajungă la un acord amiabil în acest sens”, a avertizat și Alex Slujitoru, avocat, Băncilă, Diaconu și Asociații.

Alegerea României creează un dezavantaj considerabil contribuabililor, care se văd, astfel, lipsiți de un sprijin real în constrângerea statelor în aplicarea unui tratament fiscal corect și coerent. *„Practic, fără arbitraj, dacă jurisdicțiile contractante nu reușesc să se înțeleagă amiabil, așa cum se întâmplă frecvent în practică, nu există altă modalitate de deblocare a situației, contribuabilul fiind singurul prejudiciat”, a mai comentat Alex Slujitoru.*

**Amenzi pentru nedepunerea
declarațiilor fiscale și
neplata impozitelor aplicate
în cadrul inspecției fiscale.
Ce trebuie să știe**

contribuabilii?

Autori:

- *Răzvan Brătilă, Avocat, Băncilă, Diaconu și Asociații*
- *Emanuel Băncilă, coordonator Controverse și Inspecții fiscale, Băncilă, Diaconu și Asociații*

Băncilă / Diaconu

Nu de puține ori, în cadrul inspecțiilor fiscale sunt stabilite atât obligații fiscale suplimentare în sarcina contribuabililor, cât sunt aplicate și amenzi contravenționale, pentru neîndeplinirea unor obligații declarative sau de plată. Este însă legală amendarea contribuabililor, mai ales în condițiile în care există un interval mare de timp (câțiva ani) între momentul neîndeplinirii obligațiilor și aplicarea amenzii? Ce pot face contribuabilii?

Într-un exemplu recent, un operator economic a fost amendat contravențional în urma unei inspecții fiscale cu privire la perioada 2015-2018, pentru nedeclararea și neplata impozitului aferent veniturilor obținute de nerezidenți. Este legală amenda primită?

Pentru a răspunde la această întrebare, trebuie avute în vedere două aspecte esențiale: dacă există un termen legal în cadrul căruia contribuabilul avea obligația de a îndeplini respectiva obligație și dacă au trecut mai mult de 6 luni de la împlinirea acestui termen. Dacă răspunsul la cele două întrebări este „da”, atunci dreptul organelor de inspecție fiscală de a amenda contravențional contribuabilul este prescris, astfel cum vom arăta în cele ce urmează.

Baza legală pentru aplicarea amenzilor contravenționale în

materie fiscală se regăsește în Titlul XI al Codului de procedură fiscală. De exemplu, potrivit art. 336 C.pr.fisc., reprezintă contravenție fapta de neîndeplinire la termen a obligațiilor declarative prevăzute de lege, fapta de nereținere de către plătitorii obligațiilor fiscale a sumelor reprezentând impozite și contribuții cu reținere la sursă, sau fapta de neraportare a aranjamentelor transfrontaliere. În plus, cuantumul amenzilor contravenționale nu este deloc neglijabil, el fiind situat între 1.000 lei și 100.000 lei.

Sanționarea contravențională în materie fiscală nu urmează un regim special, ci se supune aceluiași reguli generale reglementate de Ordonanța Guvernului nr. 2/2001. Acestea prevăd că dreptul aplicării amenzii contravenționale se prescrie în termen de 6 luni de la data săvârșirii faptei, în cazul contravențiilor care se săvârșesc dintr-o dată (*i.e.* instantanee), respectiv în termen de 6 luni de la data încetării săvârșirii contravențiilor în cazul contravențiilor continue (*i.e.* contravențiile care durează în timp).

Atunci când contribuabilul nu și-a îndeplinit, spre exemplu, obligația de a reține la sursă un anumit impozit, este esențial de reținut că nu ne aflăm în prezența unei contravenții continue, ci în prezența unei contravenții instantanee. Mai exact, fapta s-a epuizat atunci când s-a împlinit termenul legal până la care contribuabilul trebuia să declare și să rețină impozitul la sursă, de la acest moment curgând termenul de prescripție de 6 luni.

În exemplul nostru, legea prevedea că impozitul datorat de nerezidenți se declară și se plătește în luna următoare celei în care s-a plătit venitul, respectiv pentru luna ianuarie, până la data de 25 februarie 2015, pentru luna februarie 2015, până la data de 25 martie 2015 ș.a.m.d. Astfel curge un termen de prescripție de 6 luni pentru fiecare lună în parte, de la data de 25 a lunii următoare celei în care era datorat venitul. Prin urmare, la sfârșitul anului 2021, când contribuabilul a fost sancționat contravențional, intervenise

chiar și în fața unei Directive europene. Avocații Băncilă Diaconu și Asociații obțin anularea unui act de impunere în materia accizelor

Autor: Emanuel Băncilă, Partener, Coordonatorul practicii de Inspecții și Controverse fiscale, Băncilă, Diaconu și Asociații

Băncilă / Diaconu

Înalta Curte de Casație și Justiție, prin menținerea unei hotărâri a unei instanțe de fond, a confirmat că orice înlăturare de către organele fiscale a regimului suspensiv de accize din cauza neîndeplinirii unor cerințe de formă aduce o

atingere principiului proporționalității scopului urmărit. Prin urmare, Curtea a certificat că lipsa unui document administrativ de însoțire nu a împiedicat organele fiscale să efectueze controlul fiscal și să stabilească modalitatea în care bunurile au circulat între cele două antrepozite, ba chiar au putut să stabilească în mod indubitabil că livrările respective au avut loc și că nu a existat vreun prejudiciu pentru stat. Echipa ce a adus câștig de cauză clientului a fost formată din: **Emanuel Băncilă, Alex Slujitoru și Andrei Boian, avocați la Băncilă, Diaconu și Asociații.**

„Este pentru prima dată când Înalta Curte de Casație și Justiție dă prioritate principiului proporționalității raportat la procedurile obligatorii instituite atât la nivelul Uniunii Europene, cât și prin Codul fiscal, statuând că

măsurile stabilite prin legislația națională în materia fiscalității nu pot depăși ceea ce este proporțional în atingerea scopului pentru care au fost edictate respectivele măsuri”, a declarat Emanuel Băncilă, coordonatorul practicii de controverse fiscale din cadrul Băncilă, Diaconu și Asociații SPRL.

Dosarul pe care avocații au obținut decizia favorabilă se referă la o societate care producea biodisel în cadrul unui antrepozit autorizat, care face o livrare către un alt antrepozit de biodisel, în vederea amestecului cu combustibil tradițional, obligație instituită prin H.G. nr. 1844/2005 privind promovarea utilizării biocarburanților și a altor carburanți regenerabili pentru transport.

Legea spune că accizele se aplică atât carburanților tradiționali, cât și altor produse utilizate drept combustibil pentru motor. Producerea și utilizarea produselor accizabile se face doar în cadrul unui antrepozit fiscal autorizat, ceea ce atrage și un regim suspensiv de plată a accizei, cât timp ele se află în interiorul antrepozitului. Părăsirea, chiar și temporară, a antrepozitului autorizat, însă, echivalează cu eliberarea în consum – adică cu momentul în care acciza devine exigibilă și trebuie achitată la bugetul de stat. De la această regulă există o excepție, produsele accizabile pot fi deplasate între două antrepozite autorizate în regim suspensiv de plată a accizei, în situația în care respectivul transport este însoțit de un document special – documentul administrativ de însoțire a mărfii („DAI”).

Cum livrarea între cele două antrepozite fiscale s-a făcut fără întocmirea DAI, în urma unui control fiscal încheiat, societatea este obligată să plătească acciza, conform legislației naționale, dar și europene – Directiva 92/12/CEE, privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse.

Curtea de Apel București a reținut că deplasarea produselor accizabile în regim suspensiv este permisă doar în situația în care este întocmit DAI, *per a contrario*, atunci când nu se respectă această obligație nu se mai aplică regimul suspensiv, ci intervine obligația de plată a accizei de către persoana care a expediat produsul.

Chiar dacă, în acord cu organele fiscale, Curtea a apreciat că societatea trebuia să întocmească DAI pentru produsul biodiesel, totuși instanța a admis acțiunea societății și a anulat actul administrativ de impunere, constatând că sancțiunea aplicată de organele fiscale nu este proporțională, având în vedere scopul pentru care a fost prevăzută obligația întocmirii DAI – evitarea fraudei și imposibilității stabilirii traseului produselor accizabile.

Curtea reține incidența în cauză a principiilor dezvoltate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene („**CJUE**”), și în special a principiului proporționalității în cauze similare. Statele membre dispun de o marjă de apreciere în ceea ce privește măsurile și mecanismele care trebuie adoptate în vederea prevenirii fraudei și evaziunii fiscale. Astfel, o măsură cu caracter formal (așa cum este impunerea DAI) nu prezintă un caracter vădit disproporționat cu scopul urmărit, fiind necesar să se considere că o asemenea obligație constituie o măsură adecvată pentru realizarea unui asemenea obiectiv și nu depășește ceea ce este necesar pentru atingerea acestuia.

Cu toate acestea, în primul rând, jurisprudența CJUE statuează principiul potrivit căruia „produsele energetice sunt impozitate în funcție de utilizarea lor reală”. În consecință, o dispoziție de drept național în temeiul căreia, în lipsa DAI se aplică în mod automat plata accizei în sarcina expeditorului, chiar dacă, astfel cum s-a constatat, deplasarea faptică a avut loc între două antrepozite fiscale, contravine însăși finalității Directivei 92/12/CEE.

În al doilea rând, o asemenea aplicare automată a ratei

accizei prevăzute în cazul nerespectării obligației de întocmire a DAI încalcă principiul proporționalității. Astfel, Curtea a constatat că în prezenta cauză, realitatea situației de fapt, reținută de către organele fiscale nu se contestă, acestea putând determina, traseul direct între cele două antrepozite fiscale, astfel încât finalitatea legii – asigurarea deplasării produselor accizabile în regim suspensiv de accize între două antrepozite fiscale, a fost atinsă.

Înalta Curte de Casație și Justiție a menținut hotărârea instanței de fond confirmând astfel că „înlăturarea de către organele fiscale a regimului suspensiv de accize datorită neîndeplinirii unor cerințe de formă, aduce fără îndoială atingere principiului proporționalității.”

Principiul pe care CJUE îl reliefează este că orice măsură excepțională luată de stat, așa cum este și înlăturarea regimului suspensiv al plății accizei în lipsa DAI, trebuie să fie proporțională cu scopul urmărit – prevenirea evaziunii în speța de față.

Or, lipsa documentului administrativ de însoțire nu a împiedicat organele fiscale să efectueze controlul fiscal și să stabilească modalitatea în care bunurile au circulat între cele două antrepozite, ba chiar au putut să stabilească în mod indubitabil că livrările respective au avut loc, fără ca statul să fie prejudiciat.

Ar putea fi controalele mixte ANAF și Inspekția Muncii o

soluție salvatoare în cazul reîncadrării naturii juridice a diurnelor?

Autori:

- ***Dan Dascălu, Partener coordonator litigii fiscale și dreptul muncii, D&B David și Baias***
- ***Mihail Boian, Partener, D&B David și Baias***

Indemnizațiile sau diurnele acordate angajaților aflați într-o detașare internațională vor putea fi reîncadrate de către echipele de inspecție fiscală doar pe baza constatărilor și confirmărilor Inspecției Muncii în legătură cu natura acestora, potrivit legislației specifice de muncă.

Aceste competențe de verificare și stabilire a existenței unei delegări/detașări naționale sau transnaționale în sarcina Inspecției Muncii și, deci, a naturii veniturilor achitate cu titlu de diurnă/indemnizație au fost recent reglementate legal prin Legea nr. 72/2022.

Trebuie spus, pe de o parte, că, până la data intrării în vigoare a Legii nr. 72/2022, în reglementările legale nu erau prevăzute atribuții specifice pentru Inspecția Muncii în privința determinării naturii juridice a unei relații de muncă, ci, mai degrabă, aceasta făcea constatări în domeniul calificării juridice a contractelor și plăților efectuate în temeiul acestora.

Pe de altă parte, soluția rămâne una atipică pentru dreptul fiscal (de exemplu, într-un contract care implica impozitarea unui câștiguri din transfer de valori mobiliare nu se va trimite cauza fiscală spre soluționarea ASF pentru determinarea naturii juridice a acestuia). În asemenea situații, de regulă, s-ar fi recurs la solicitarea unor

îndrumări metodologice în descifrarea mecanismelor dreptului muncii, iar nu la transferul responsabilității acestor calificări autorității de inspecția muncii. Este foarte posibil ca un asemenea mecanism să fie, mai degrabă, vătămător; faptul că, în trecut, aceste aspecte nu au generat interesul acestei autorități nu semnifică automat că, dacă vor fi implicate, vor exprima opinii în sens contrar celor pe care le-ar fi emis ANAF.

Desigur, este ușor de înțeles că, la acest moment, față de tensiunile puternice observate în activitatea de control fiscal în domenii speciale precum cele aferente acordării de diurne sau de tichete cadou, mai ales prin motivări diferite și chiar abordări diferite în privința calificării naturii juridice a relației în temeiul căreia se acordă asemenea drepturi și beneficii în favoarea unor persoane, a fost necesar sprijinul specializat pentru ANAF în asemenea demersuri destul de complicate, care depind în mod particular de probele administrate și de detaliile fiecărei spețe în parte.

Rămâne însă să vedem conținutul procedurii pe care ordinul comun al ministrului muncii și a celui de finanțe o va adopta și, din această perspectivă, cum vor fi partajate atribuțiile și rolurile Inspecției Muncii și a echipelor de inspecție fiscale, precum și care vor fi termenii și condițiile derulării controalelor specifice ale Inspecției Muncii în acest sens și, mai ales, cum vor fi acestea supuse controlului din partea autorităților publice sau a instanțelor de judecată.

Neîndoielnic, pe termen mediu și lung, va trebui stabilit în ce măsură această soluție de exercitare în comun a unor asemenea atribuții de către două autorități este sau nu una preferabilă aceleia în care una singură este implicată. În trecut, în cauze referitoare la materia vamală, de exemplu, colaborarea dintre organele vamale și cele fiscale care administrau contribuabili în proceduri de restituire a

accizelor, de exemplu, nu s-a dovedit de prea mult folos acestora din urmă, din păcate.

Să sperăm însă că, în acest caz specific, nu vor fi dezamăgite așteptările celor care au înaintat această propunere legislativă și, în special, că aceasta să nu pornească de la observația că Inspekția Muncii nu face în mod uzual reîncadrări în privința naturii juridice a unei relații de muncă de un fel într-una de alt fel. Chiar dacă specializarea celor implicați în aceste demersuri ar trebui să aducă îmbunătățiri din această perspectivă, nu putem să nu reamintim că în dreptul muncii rareori există mize de ordin practic pentru a proceda astfel. În schimb, atunci când regulile se schimbă, s-ar putea ca și rezultatele să fie cu totul altele, mai ales dacă Inspekția Muncii va resimți din partea inspekției fiscale influențe sau chiar presiuni pentru a contribui la identificarea celor mai adecvate soluții pentru a susține o impozitare mai ridicată în veniturilor în discuție.

Despre implicațiile Legii nr. 72/2022 privind amnistia fiscală a diurnelor în activitățile de transporturi și construcții desfășurate în străinătate puteți citi [aici](#), iar despre clarificarea pentru viitor a naturii juridice și a tratamentului fiscal aplicabil indemnizațiilor [aici](#).

Vom discuta această tematică, dar și aspecte legate de amnistie și noile reguli fiscale și de dreptul muncii aplicabile, în cadrul webinarului **Diurnele și indemnizațiile: între un trecut amnistiat și un viitor altfel reglementat și controlat**, care va avea loc în data de 20 aprilie 2022, începând cu ora 10:00. Mai multe detalii și formular de înregistrare la eveniment, găsiți [aici](#).

0 nouă amnistie fiscală a indemnizațiilor acordate în activitățile din transporturi și construcții derulate în străinătate, dar și noi reguli de impozitare și inspecție fiscală – punct și de la capăt? (II)

Autori:

- *Dan Dascălu, Partener coordonator litigii fiscale și dreptul muncii, D&B David și Baias*
- *Ioana Cercel, Avocat Senior, D&B David și Baias*
- *Bogdan Cârță-veche, Senior Manager, PwC România*

Așa cum menționam în primul articol din seria celor trei articole referitoare la reglementarea legală ce prevede amnistierea obligațiilor fiscale aferente veniturilor de tipul indemnizațiilor de delegare/detașare, vom prezenta în a doua parte a analizei noastre modificările legislative de clarificare a tratamentului fiscal al sumelor acordate cu acest titlu, precum și ca prestații suplimentare aferente clauzei de mobilitate.

Vor fi suficiente clarificările privind tratamentul fiscal al sumelor acordate ca indemnizații sau prestații de mobilitate ori vor reapărea sincope?

Reglementările fiscale aplicabile până la data intrării în vigoare a Legii nr. 72/2022 prevedeau faptul că indemnizațiile

și orice alte sume de aceeași natură, altele decât cele acordate pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare, primite de salariați, potrivit legii, pe perioada delegării/detașării, după caz, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, erau scutite de impozit pe venit și contribuții sociale în limita unor plafoane stabilite după cum urmează:

1. în țară, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;
2. în străinătate, 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar;
3. dispoziții similare erau aplicabile și în cazul indemnizațiilor primite pe perioada deplasării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul desfășurării activității, de către administratorii stabiliți potrivit actului constitutiv, contractului de administrare/mandat, de către directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat potrivit legii, de către membrii directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii, precum și de către manageri, în baza contractului de management.

Având în vedere că tratamentul fiscal al indemnizațiilor primite de angajați era condiționat de încadrarea acestora într-o situație de delegare/detașare definită potrivit legii, în practică au existat situații în care regimul fiscal favorabil a fost contestat de autoritățile fiscale ca urmare a confuziei create de existența unor reglementări distincte în materia detașării – pe de o parte, cele din Codul muncii și, pe de altă parte, cele din Legea nr. 16/2017 care reglementează situațiile de delegare/detașare la nivelul Uniunii Europene. Nu în ultimul rând, tratamentul fiscal

aplicat sumelor primite de angajații care efectuau deplasări frecvente a ridicat multiple semne de întrebare ca urmare a dificultății încadrării lor fie în categoria lucrătorilor detașați sau a lucrătorilor mobili.

În acest context, Legea nr. 72/2022 supusă prezentei analize aduce o serie de modificări care par a fi menite să soluționeze o parte dintre incertitudinile și lipsurile vechiului act normativ. Mai exact, pe lângă indemnizațiile de delegare/detașare, noul act normativ extinde tratamentul fiscal favorabil la indemnizațiile specifice detașărilor transnaționale și la prestațiile suplimentare primite de salariați în baza clauzei de mobilitate. Această măsură este benefică acelor categorii de angajați care se aflau într-o situație de detașare transnațională potrivit Legii nr. 16/2017 (de exemplu, salariați temporari puși la dispoziția unui utilizator dintr-un alt stat membru al Uniunii Europene), dar care nu se încadrau într-o situație de delegare/detașare potrivit Codului muncii. Totodată, prestațiile acordate angajaților mobili, în cazul cărora executarea obligațiilor de serviciu nu se realizează într-un loc stabil de muncă (neafându-se deci într-o situație de delegare sau detașare) vor fi supuse aceluiași tratament fiscal favorabil.

În egală măsură, actul normativ introduce o serie de limitări în ceea ce privește nivelul sumelor care beneficiază de tratamentul fiscal favorabil. Dacă, în trecut, nivelul neimpozabil al indemnizațiilor era stabilit la 2.5 ori nivelul legal al indemnizațiilor și diurnelor pentru personalul din sectorul public (de exemplu, 35 euro/zi pentru deplasări în străinătate), noul act normativ plafonează nivelul neimpozabil al indemnizațiilor la 3 salarii de bază corespunzătoare locului de muncă ocupat.

Astfel, pentru determinarea tratamentului fiscal aplicabil indemnizațiilor, angajatorii vor trebui să determine întâi nivelul potențial al indemnizației neimpozabile prin multiplicarea cu 2.5 a nivelului legal stabilit pentru

indemnizație/diurnă, urmând ca suma astfel rezultată să fie plafonată la valoarea a 3 salarii de bază primite de angajatul în cauză raportat la numărul de zile din perioada de delegare/detașare/desfășurare a activității în altă localitate, în țară sau în străinătate. Având în vedere că plafonarea va impacta în special angajații delegați/detașați în străinătate și care primesc salarii de bază mici, măsura pare să fie menită să descurajeze plata unor salarii mici și a unor indemnizații de delegare/detașare mari pentru a evita plata taxelor salariale.

Dincolo de aceste aspecte, este vorba – așa cum se poate observa cu ușurință – despre o serie de modificări extrem de importante, de natură a aduce claritate pentru viitor în acest domeniu, diminuând astfel riscurile repetării la câțiva ani a ipotezelor de genul menționate în partea I a analizei noastre care, deși se justifică prin raportare la ipostazele imprevizibile și neclare la care au fost supuși contribuabilii respectivi, rămân unele de nedorit și evitat într-o societate modernă, ce ar trebuie să aibă o legislație fiscală clară, aplicabilă tuturor în mod egal și previzibil.

Abordarea optimă pentru diminuarea riscului repetării surprizelor neplăcute în viitor

În opinia noastră, la acest moment ar fi recomandabilă un inventar al documentației interne în temeiul cărora angajatorii acordă asemenea sume, pentru a modifica clauzelor contractuale cu salariații, dar și, dacă este cazul cu partenerii contractuali, în vederea resetării și actualizării lor la noul cadru legislativ, inclusiv din perspectivă terminologică și documentară, în așteptarea unor viitoare inspecții.

În plus, o privire specială se dovedește necesară pentru clauzele de mobilitate, față de tratamentul fiscal special conferit în mod expres de Legea nr. 72/2022 , în special, în privința acelor relații aflate în curs, dacă pentru perioada

trecută documentația contractuală nu reflectă ca atare îndreptățirea la prestații specifice aferente acestei maniere particulare de derulare a contractelor de muncă; aceste aspecte se pot dovedi extrem de sensibile față de riscurile juridice pe care aceste modificări ale legislației fiscale le-ar putea induce atât în interacțiunea angajatorului cu salariații săi (în special, pentru trecut), dar și cu organele fiscale, pentru viitor.

Astfel, așa cum s-a observat de-a lungul anilor în mod constant, ori de câte ori a apărut un tratament fiscal (mai) favorabil, aplicat pentru anumite categorii specifice de persoane sau pentru anumite categorii de relații juridice derulate – de regulă, de orice fel de persoane –, soluțiile respective au fost imediat preluate în practică; atunci când, însă, reglementările fiscale nu au fost suficient de clare și/sau dacă aspectele de avut în vedere în privința aplicării acestora trebuiau să ia în considerare și reglementări din alte domenii (*i.e.* dreptul muncii, drept comercial, drept civil etc.), nu de puține ori s-a ajuns la aplicarea necorespunzătoare a acestora.

Mai mult, uneori ele au fost aplicate și unor situații aflate la limita dispozițiilor legislative fiscale speciale sau chiar dincolo de aceasta, perpetuându-se în practică sau generalizându-se tocmai pentru că toți cei din segmentul respectiv s-au văzut „nevoiți” (practic, chiar forțați, cum mulți au afirmat în asemenea ipoteze) să îl aplice, tocmai pentru a nu se vedea în situația de a fi afectați negativ de avantajele pe care competitorii lor și le-ar fi putut crea în acest mod (în esență, un fel de „concurență” neloială de natură fiscală, chiar dacă una fragilă și supusă unor riscuri destul de mari uneori). Cum intervenția ANAF pentru a combate, îndrepta sau preveni asemenea fenomen a fost, de regulă, una care s-a manifestat cu multă întârziere, când practicile erau generalizate, efectele acestora s-au resimțit extrem de negativ, în urma acumulării de sume de ordin astronomic de

natura obligațiilor fiscale principale și accesorii.

Or, tocmai de aceea, asemenea eventuale modificări ale clauzelor contractuale și a documentației aferente noilor dispoziții legale fiscale comentate trebuie deci să fie în practică unele care să fie analizate cu maximă atenție, dar și însoțite de modificări corespunzătoare din perspectivă formei și conținutului, astfel cum acestea trebuie să fie înțelese și aplicate prin raportare la exigențele dreptului muncii, cumulate cu cele din dreptul fiscal, pentru a nu genera eventuale probleme (și mai mari) în viitor.

În al treilea și ultimul articol privind noua amnistie fiscală, vom prezenta sumar cele mai importante aspecte referitoare la derularea în viitor a inspecției fiscale atunci când în discuție se pune reîncadrarea tratamentului fiscal al unor indemnizații dintre cele prevăzute de lege sau a prestațiilor de mobilitate.

Dosarul prețurilor de transfer trebuie temeinic fundamentat. Dacă totuși greșesc, mai pot contribuabilii face ceva după ce l-au prezentat echipei de

control?

Autori:

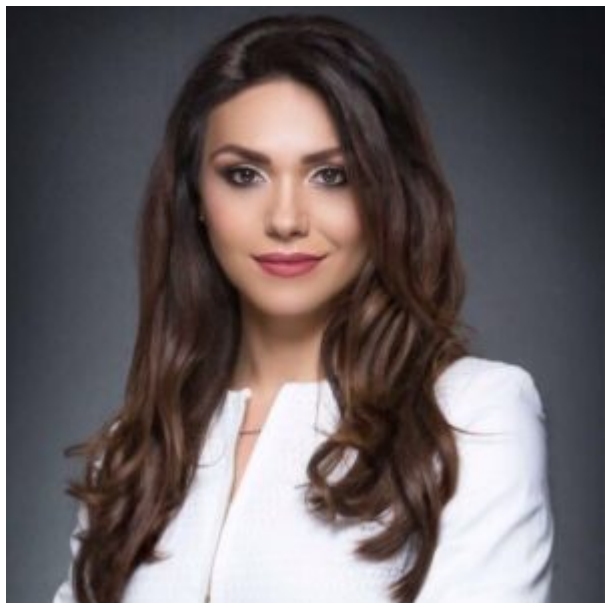
- *Daniela Dinu, Director, PwC România*
- *Mihail Boian, Partener, D&B David și Baias*

Jurisprudența recentă a Înaltei Curți de Casație și Justiție (ÎCCJ) invalidează anumite practici nelegale ale ANAF des întâlnite în inspecțiile de prețuri de transfer. În esență, ÎCCJ a statuat că modificarea sau înlocuirea studiilor de comparabilitate întocmite în mod legal și complet de contribuabili este nelegală, iar organele fiscale nu sunt îndreptățite să refacă un dosar al prețurilor de transfer corect întocmit. Am prezentat soluția ÎCCJ în [acest articol](#).

Astfel, dincolo de aspecte de ordin formal pe care trebuie să le bifeze un dosar al prețurilor de transfer, fundamentarea temeinică a analizei de comparabilitate este esențială pentru efectuarea unui dosar care să fie apoi susținut într-o manieră credibilă și justificată în fața echipei de inspecție fiscală.

Totuși, ce se întâmplă dacă contribuabilul greșește și își întemeiază analiza pe date și informații eronate sau dacă acestea, deși corect identificate, au fost în mod greșit interpretate și reflectate în cuprinsul dosarelor de prețuri de transfer pe care acesta le-a transmis echipei de inspecție fiscală? Mai are contribuabilul la îndemână instrumente de corecție sau ajustarea de prețuri de transfer este ca și realizată?

Trebuie spus, în primul rând, că, într-un asemenea scenariu, suntem deja pe tărâmul răului deja înfăptuit, acesta fiind și motivul pentru care, în mod cert, accentul trebuie să cadă pe diligența maximă a contribuabililor în pregătirea analizelor de comparabilitate înainte de începerea inspecțiilor fiscale.



Totuși, chiar și într-o asemenea ipoteză, legea procedurală fiscală oferă o serie de soluții pentru a iniția discuții cu echipa de inspecție fiscală și a determina într-o manieră corectă nivelul prețurilor de transfer practicate în tranzacțiile intra-grup.

Astfel, într-un caz întâlnit în practica recentă, compania supusă inspecției fiscale a pus la dispoziția organelor de control documentația de prețuri de transfer completă, inclusiv studiul de comparabilitate întocmit ținând cont de criteriile calitative și cantitative relevante prin raportare la profilul său funcțional și de risc. Compania a întocmit o analiză a funcțiilor, riscurilor și activelor ca parte a tranzacțiilor intra-grup, evidențiind faptic și documentar că acesta a acționat în perioada analizată ca un simplu procesator/prestator de servicii de fabricație.

În urma analizării dosarului prețurilor de transfer, organele fiscale nu au criticat în vreun fel studiul de comparabilitate pregătit de companie, ci au adus însă la cunoștința acesteia că este necesară reîncadrarea profilului funcțional în producător pe bază de contract. A fost păstrată metoda folosită de contribuabil, respectiv metoda marjei nete, dar și folosirea indicatorului de profitabilitate luat în considerare pentru studiile de analiză comparativă, respectiv rata rentabilității costurilor din exploatare totale. În același timp, odată reîncadrat profilul funcțional, organele fiscale au procedat la ajustarea indicatorului de profitabilitate al companiei, prin includerea unor cheltuieli din categoria cheltuielile de exploatare, apreciind că societatea a majorat artificial profitul din exploatare aferent activității

derulate în beneficiul entităților sale afiliate, pentru a se încadra în intervalul intercuartilic de piață. O atare analiză a condus la un nivel considerabil de ajustări de prețuri de transfer care a fost comunicat de echipa de inspecție fiscală în timpul controlului.

Aceste constatări preliminare ale echipei de inspecție fiscală au determinat compania să reviziteze dosarul prețurilor de transfer întocmit și, dincolo de aspectele ce țin de recalificarea profilului funcțional, compania a semnalat necesitatea refacerii studiului de comparabilitate în vederea reflectării noului profil funcțional de producător pe bază de contract/la comandă.

Aceasta, întrucât studiul de comparabilitate inițial pregătit de contribuabil nu mai reflectă nivelul de profitabilitate specific unei companii independente implicate în activități de producție contractată, care ar fi devenit relevante după reîncadrarea profilului funcțional.



Din perspectivă tehnică, reîncadrarea profilului funcțional și de risc trebuie urmată în mod obligatoriu de ajustarea corespunzătoare a analizei economice, în speță, a studiului de comparabilitate realizat cu scopul de a determina nivelul de piață al remunerației aferente. Aceasta, deoarece strategia de căutare utilizată într-un astfel de studiu, respectiv criteriile de selecție cantitative și calitative utilizate sunt direct corelate cu profilul funcțional și de risc al părții testate, ele având rolul de a identifica un set de comparabile independente cu un profil funcțional și de risc cât mai apropiat de cel al părții testate. Astfel, pentru a reflecta într-o manieră justă și corectă o potențială reîncadrare de profil funcțional și de risc din partea organelor fiscale, acestea trebuie să reflecte consistent respectivă abordare și

în zona analizei economice.

Din această perspectivă, societatea a procedat la efectuarea unui nou studiu de comparabilitate, prin aplicarea unor filtre cantitative și calitative relevante și suficiente pentru identificarea unor producători pe bază de contract, pe care apoi l-a prezentat echipei de inspecție fiscală în vederea stabilirii corecte a situației de fapt în cadrul inspecției fiscale, odată cu evaluarea impactului modificării premisei inițiale referitoare la profilul funcțional reîncadrat pe calea proiectului de raport de inspecție fiscală.

Ca urmare a acestor noi argumente și explicații aduse de contribuabil, echipa de inspecție fiscală a sesizat, într-o manieră corectă și în linie cu rolul activ ce caracterizează activitatea inspecției fiscale, necesitatea adaptării și ajustării corespunzătoare a studiului de comparabilitate prezentat inițial de contribuabil, astfel încât, ca urmare a refacerii acestuia în vederea determinării nivelului prețului de piață, au fost stabilite prin actul final de impunere ajustări de prețuri de transfer semnificativ mai mici în sarcina contribuabilului.

Speța de mai sus este dovada cât se poate de clară că, și în materia prețurilor de transfer, greșelile contribuabililor, chiar dacă ar trebui evitate, nu ar trebui să se transforme într-o formă de sancționare a acestora, într-o aplicare corectă și conformă a principiului bunei colaborări dintre contribuabili și organele fiscale, dar și a principiului legalității care guvernează administrarea fiscală. Astfel, chiar și atunci când identifică o eroare, inspectorii fiscali trebuie să parcurgă în mod consistent și complet pașii prevăzuți de lege pentru a o corecta și evidenția în mod corespunzător impactul propriilor constatări asupra restului analizei de comparabilitate și a valorii ajustării finale de prețuri de transfer, cum ar fi în prezenta speță – reîncadrarea profilului funcțional. O importanță deosebită o reprezintă, desigur, și momentul identificării greșelii,

caracterul ei și, mai ales, coordonarea pașilor de urmat pentru îndreptarea acestora într-o manieră transparentă și cu implicarea și concursul echipei de inspecție fiscală care, în definitiv, este cea care decide cu privire la respectarea principiului valorii de piață în cadrul controlului fiscal.

O nouă amnistie fiscală a indemnizațiilor acordate în activitățile din transporturi și construcții derulate în străinătate, dar și noi reguli de impozitare și inspecție fiscală – punct și de la capăt? (I)

Autori:

- ***Dan Dascălu, Partener, coordonator Litigii fiscale și Dreptul muncii, D&B David și Baias***
- ***Mihail Boian, Partener Litigii fiscale, D&B David și Baias***

Pe 30 martie 2022, președintele României a promulgat legea privind anularea obligațiilor fiscale suplimentare stabilite ca urmare a reîncadrării sumelor achitate de angajatorii români salariaților acestora cu titlu de indemnizație pe perioada delegării, detașării sau desfășurării muncii acestora

pe teritoriul altor state, iar aceasta urmează să intre deci în vigoare în foarte scurt timp (*i.e.* în 3 zile de la publicarea în Monitorul Oficial).

În plus față de amnistia fiscală intens discutată și mult așteptată de către mulți contribuabili ce au fost sau pot fi afectați în perioada relativ recentă în urma derulării de controale fiscale în domeniile vizate (*i.e.* transporturi internaționale, construcții, dar și activități de punere la dispoziție de personal în asemenea activități) în care asemenea sume au fost și sunt achitate salariaților, această nouă reglementare include în plus și alte dispoziții legale extrem de importante din perspectivă substanțială și procedurală. Astfel, pe de o parte, ea prevede soluțiile identificate pentru clarificarea pentru viitor a naturii juridice și a tratamentului fiscal aplicabil respectivelor sume, iar, pe de altă parte, o serie de reguli referitoare la implicarea inspecției muncii în activitățile de inspecție fiscală a căror derulare ar putea în viitor să aducă în discuție o asemenea reîncadrare a activităților derulate de persoanele ce primesc astfel de venituri.

Față de importanța, actualitatea și interesul generat de aceste trei subiecte, vom puncta în continuare sintetic într-o serie de articole aspectele esențiale pe care fiecare dintre acestea le ridică, după ce în prealabil vom readuce în atenție contextul în care au apărut și, mai ales, prin ce anume se diferențiază acest act normativ de amnistie fiscală față de altele similare adoptate în trecut, urmând ca în foarte scurt timp, să organizăm și un webinar în care să abordăm aceste aspecte, ale cărui detalii de derulare vor fi anunțate în ultima parte a materialului nostru.

0 nouă amnistie fiscală aplicabilă indemnizațiilor de delegare și detașare pentru activitățile salariaților din străinătate: un déjà-vu, dar cu alt epilog?



Contextul care a determinat adoptarea acestui act normativ a fost acela că, în legătură cu unele dintre activitățile desfășurate de companiile românești în țările din Uniunea Europeană (transporturi internaționale, construcții, dar și activități de punere la dispoziție de personal în asemenea activități), au existat numeroase inspecții fiscale vizând perioadele fiscale în care organele fiscale au reîncadrat sumele acordate

de angajatori – sub diferite denumiri (*i.e.* indemnizații de detașare/delegare sau diurne) – salariaților trimiși să își desfășoare activitatea în afara locului de muncă; acestea au fost considerate drept venituri asimilate salariilor și, ca urmare, au făcut obiectul stabilirii unor obligații fiscale suplimentare de impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii, precum și a unor obligații fiscale accesorii.

Astfel, fără a intra în prea multe detalii asupra acestor aspecte, trebuie să reamintim că organele fiscale s-au fundamentat, în esență, în asemenea acțiuni de control derulate în domeniul transporturilor pe interpretarea că sumele plătite de angajatori nu ar reprezenta indemnizații acordate în cadrul unor delegări sau, după caz, detașări temporare în afara locului de activitate, ci sume primite pentru îndeplinirea sarcinilor curente de serviciu (*i.e.* salarii), întrucât angajații respectivi nu ar avea un loc fix de muncă, fără a se lua în considerare regimul juridic aplicabil acestei categorii de personal, conform dispozițiilor legale speciale relevante din legislația detașărilor transnaționale; în egală măsură, motivarea actelor de impunere din domeniul construcțiilor s-a fundamentat exclusiv pe dispoziții naționale pe ideea că diurnele acordate salariaților din societățile ce au derulat diferite proiecte de construcție în colaborare cu parteneri străini sau chiar

cei care au pus la dispoziție personal acestora din urmă ar trebui considerate ca fiind unele de natură salarială, prin raportare exclusiv la dispozițiile legislației naționale referitoare la delegare, fără a lua în considerare și pe cele aplicabile detașării transnaționale, rezultate din transpunerea legislației europene a muncii. În aceste condiții, toate sumele acordate ca indemnizații acestor categorii de personal – care nu au fost luate în baza de calcul a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale de către angajatori – au fost reîncadrate de organele fiscale drept venituri similare salariilor și impozitate în mod corespunzător.

Analizând prevederile actului normativ proaspăt adoptat de Parlament și promulgat de președintele României, se observă că, în linie cu alte situații de acest tip din trecut (*i.e.* anularea obligațiilor fiscale aferente veniturilor obținute din activități independente în trecut prin Legea nr. 209/2015), de data aceasta, legiuitorul a ales să acționeze pe două paliere, unul pentru trecut și unul pentru viitor, și chiar în cuprinsul actului normativ ce prevede amnistia fiscală. Aceasta spre deosebire de abordarea din trecut în domeniul vizat de noua amnistie fiscală, când – tot prin Legea nr. 209/2015 – s-a dispus anularea obligațiilor fiscale aferente sumelor acordate ca diurne în cazuri de delegare și detașare, dar nu s-au luat toate măsurile legislative pentru prevenirea ipotezelor de acest tip din viitor, prin intermediul unor norme juridice clare și simple, pentru a reduce riscul de controverse și dispute fiscale.

De altfel, dacă, în cazul activităților independente, clarificarea legislativă a normelor pentru viitor s-a făcut prin dispozițiile Legii nr. 227/2015 (*i.e.* noul Cod fiscal), în cazul indemnizațiilor ce au ocazionat incidența amnistiei fiscale prin efectul Legii nr. 209/2015, s-a încercat ulterior o îndreptare din mers a cadrului legislativ aplicabil. Din păcate însă, normele juridice speciale de protecție a

calificării veniturilor salariaților din domeniul transporturilor – adoptate pe calea unor reglementări speciale (precum O.U.G. nr. 28/2015 sau Legea nr. 16/2017) pentru a asimila detașarea și activitatea salariaților societăților de transport ce lucrează în alte state, fără a îndeplini cerințele calificării acestora ca detașare transnațională – s-au dovedit insuficiente. Astfel, după încă 5-6 ani de la amnistia fiscală anterioară, angajatorii respectivi s-au văzut din nou expuși riscurilor de a achita sume exorbitante ca impozite și taxe, în condițiile unei legislații insuficient de clare, ceea ce aduce din nou în discuție necesitatea unei amnistii fiscale.

Pentru trecut, anularea obligațiilor fiscale aferente indemnizațiilor de delegare/detașare din domeniile vizate de această nouă lege – ce, cum și când se amnistiază?



Așa cum menționam mai sus, pentru perioada trecută va opera în domeniul analizat **amnistia fiscală** prin care sunt anulate obligațiile fiscale suplimentare rezultate ca urmare a reîncadrării sumelor acordate ca indemnizații de delegare/detașare drept venituri salariale. În concret, este reglementată anularea din oficiu a diferențelor de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii stabilite de organul fiscal prin acte de impunere comunicate contribuabilului ca urmare a reîncadrării sumelor achitate cu titlu de indemnizații sau orice alte sume de aceeași natură primite pe **perioada delegării, detașării sau desfășurării activității pe teritoriul altei țări** de către angajați ai angajatorilor români în domenii precum transporturile internaționale sau cel al construcțiilor. Din perspectivă temporală, intră în sfera de aplicare a amnistiei fiscale obligațiile fiscale suplimentare aferente reîncadrării

diurnelor sau indemnizațiilor acordate în perioadele fiscale cuprinse între 1 iulie 2015 și data intrării în vigoare a acestui act normativ și care nu au fost achitate de către contribuabili.

Mai mult, potrivit acestei noi reglementări, deciziile de impunere care privesc diferențele de obligațiile fiscale care fac obiectul amnistiei, emise și necomunicate contribuabililor până la data intrării în vigoare legii nu se mai comunică contribuabilului, iar obligațiile fiscale se radiază din evidența pe plătitor, tot din oficiu, pe baza unui borderou de ștergere.

Totodată, spre deosebire de reglementările mai vechi din acest domeniu, dacă asemenea obligații fiscale au fost deja stinse de contribuabili, acestea vor fi supuse restituirii la cererea acestora, ce trebuie făcută în termen de maximum 5 ani de la data intrării în vigoare a noului act normativ, pentru a da expresie astfel principiul nediscriminării și echității. Intră astfel în sfera de aplicare a amnistiei chiar și obligațiile fiscale rezultate în urma reîncadrării indemnizațiilor sau orice alte sume de aceeași natură stabilite prin acte de impunere pentru care instanțele judecătorești au stabilit, prin hotărâri judecătorești definitive, că aceste sume sunt datorate bugetului de stat.

În privința inspecțiilor fiscale în curs, actul normativ stabilește că organele fiscale nu vor reîncadra indemnizațiile sau orice alte sume de aceeași natură primite de către angajați ai angajatorilor români aflați în detașare sau delegare transnațională și, în privința acestora, nu vor fi emise acte de impunere în legătură cu reîncadrarea acestora pentru perioadele fiscale menționate anterior.

Din perspectivă procedurală, actul normativ prevede că decizia de anulare a obligațiilor fiscale ce face obiectul acestei amnistii se emite din oficiu de către organele fiscale și se comunică contribuabililor care depun cererile de aplicare a

acesteia.

Din păcate, nu putem să nu observăm că, în practică, au mai fost emise asemenea acte de impunere inclusiv în acele ipoteze în care, la data discuției finale, proiectul legislativ era deja aprobat în Parlament și trimis spre promulgare, astfel că, până la data publicării sale în Monitorul Oficial, nu s-ar fi împlinit termenul-limită de comunicare a actelor administrativ-fiscale cu care se încheie inspecția fiscală. Asemenea abordări mecanice ocazionatează acum demersuri suplimentare și consum inutil de energie și timp pentru toți cei implicați (inclusiv pentru organele statului), pentru a se anula obligațiile fiscale respective.

Vom reveni în zilele următoare cu articolul privind reglementarea legală ce prevede amnistierea fiscală a obligațiilor fiscale aferente veniturilor de tipul indemnizațiilor de delegare/detașare, evidențiind sumar cele mai importante aspecte referitoare la tratamentul fiscal prevăzut de această nouă lege ce urmează a fi aplicabil acestui tip de sume pentru viitor, iar mai apoi, într-o a treia parte, la dispozițiile de ordin procedural aferente regulilor de derulare a inspecțiilor fiscale în privința acestor sume, atunci când în discuție s-ar pune reîncadrarea naturii lor juridice.