# ICCJ: principiul proporționalității prevalează 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 Inspecţii şi Controverse fiscale, Băncilă, Diaconu și Asociații***

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 „*p*rodusele 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 si 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 şi 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 Inspecția 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 Inspecția 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 Inspecția Muncii va resimți din partea inspecției 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.

# 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? (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 Cârpă-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 (neaflându-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 acesteia 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 si 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 acesteia 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.

**O 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 acesteia 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 ocazionează 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.

---

# Când pot companiile să invoce situaţia de forţă majoră şi cum s-ar putea încadra în

# această categorie sancţiunile împotriva Rusiei?

***Autor: Roxana Dudău, Partener, Băncilă, Diaconu și Asociații***

Contractul și legislația aplicabilă sunt cele două elemente în funcție de care companiile pot să invoce existența unui caz de forță majoră, dar, mai ales, să stabilească dacă sancțiunile impuse Rusiei de Uniunea Europeană reprezintă o astfel de situație. De ce este important de știut? Forța majoră atrage, după caz, încetarea de drept a valabilității contractelor semnate, dacă suntem în prezența unei imposibilități totale și definitive de executare a obligațiilor asumate, respectiv suspendarea executării obligațiilor contractuale, dacă imposibilitatea de executare este doar temporară. Cum este definită deci „forța majoră” și ce o deosebește de cazurile fortuite sau de situațiile de impreviziune? Ce trebuie să facă operatorii economici care sunt în prezența unui caz de forță majoră?

Forța majoră reprezintă o clauză de exonerare a răspunderii civile, fiind o veritabilă excepție de la principiul forței obligatorii a contractului între părți. Cu alte cuvinte, în mod obișnuit, părțile sunt ținute să-și execute întocmai obligațiile asumate, însă, în situația intervenirii unui caz de forță majoră, acestea sunt exonerate/eliberate de obligațiile asumate, total sau parțial.

În Codul civil român, forța majoră este definită ca fiind „orice eveniment extern, imprevizibil, absolut invincibil și inevitabil”. Codul nu dă exemple de astfel de evenimente, ele putând fi stabilite fie contractual de către părți, prin

inserarea în contracte a unei clauze extensive de forță majoră, fie, în lipsa unei prevederi contractuale, de către instanța de judecată sau cea arbitrală învestită cu soluționarea diferendelor dintre părți în acest sens.

La stabilirea clauzei de forță majoră, părțile se pot inspira din anumite clauze standard propuse de diverse foruri arbitrale internaționale, cea mai des folosită fiind clauza model a Camerei de Comerț Internațional (CCI) din Paris. Între situațiile propuse de clauza standard CCI Paris, se regăsesc și situațiile de război, de conflict armat, sau actele autorităților etc.

Totodată, Codul civil român prevede că o astfel de situație de forță majoră înlătură răspunderea contractuală, câtă vreme legea nu prevede altfel sau părțile nu stabilesc contrariul. Cu alte cuvinte, este important de subliniat că părțile, pot agrea prin contractele semnate să răspundă inclusiv în situații de forță majoră (deși e greu de crezut că vor alege să facă acest lucru). Ce este important de reținut este că doar imposibilitatea totală de executare este suficientă pentru a scuza neexecutarea obligațiilor contractuale. Cu alte cuvinte, partea care invocă forța majoră trebuie să se asigure că nu există alte posibilități de îndeplinire a obligațiilor asumate, altele decât cele expres prevăzute în contract.

**Care sunt efectele forței majore?** Principalul efect este acela de a-l scuti pe debitor de a plăti daune-interese și ne referim la dobânzi sau penalități de întârziere. De asemenea, în cazul întârzierii executării obligației, debitorul are dreptul la un interval de timp suplimentar pentru îndeplinirea acesteia (suspendarea efectelor contractului). Dacă vorbim de o imposibilitate totală și definitivă de executare a obligațiilor asumate, efectul este acela al încetării contractului. În plus, trebuie știut că forța majoră operează în virtutea legii, fără a fi necesar să fie prevăzută în contract *(Cas., s. com. dec. nr. 414/2000)*, dar și că, în România cel puțin, forța majoră nu se poate aplica

contractelor unde obiectul obligației îl reprezintă o sumă de bani – cum ar fi contracte de leasing și cele de închiriere *(ICCJ, s. a II-a civ., dec. nr. 3848/2012)*.

Cum procedăm în caz de forță majoră? Vom verifica, în primul rând, care este legea aplicabilă contractului nostru. În cazul unui contract comercial internațional, putem vorbi de exemplu despre legea română, legea ucraineană, legea rusă sau de alte prevederi de drept internațional, cum ar fi Principiile UNIDROIT (Institutul Internațional pentru Unificarea Dreptului Privat) sau Convenția Națiunilor Unite asupra contractelor de vânzare internațională de mărfuri, încheiată la Viena în anul 1980 și cunoscută sub numele de Convenția de la Viena.

În al doilea rând, vom verifica dacă avem o clauză de forță majoră în contract. În acest caz, se vor aplica prevederile contractuale agreate de către părți, dacă sunt suficient de cuprinzătoare iar dacă nu, acestea vor fi suplinite cu normele de drept aplicabile identificate în primul pas.

E important de menționat că, dacă părțile nu au ales legea aplicabilă, dar au făcut referire în contract la cutumele comerțului internațional, la *lex mercatoria*, la principiile generale de drept, sau alte formule de acest gen, se vor aplica Principiile UNIDROIT.

De asemenea, Principiile UNIDROIT sunt, de regulă, aplicabile și când se ajunge la un litigiu arbitral cu privire la contracte de comerț internațional în care părțile nu au ales legea aplicabilă, această alegere rămânând la latitudinea arbitrilor investiți cu soluționarea acelui litigiu.

În al treilea rând, va trebui să ne asigurăm că am investigat orice altă posibilitate de a ne îndeplini obligațiile, chiar și cu suportarea unor costuri suplimentare.

Este esențial să solicităm un certificat de forță majoră de la instituția abilitată să îl emită și să ne notificăm partenerii contractuali de cazul de forță majoră care ne împiedică în

executarea obligațiilor. Dacă nu ajungem la o înțelegere cu aceștia, vom recurge la instanța de arbitraj sau la cea de judecată competente.

**Reprezintă sancțiunile impuse Rusiei de Uniunea Europeană cazuri de forță majoră?** Dacă legea aplicabilă este legea română, iar contractul cuprinde o clauză de forță majoră, de tipul clauzei model CCI Paris, așa cum am prezentat-o anterior, este considerat caz de forță majoră și actul autorității, legal sau ilegal, achiesarea la orice lege sau ordin guvernamental, regulă, reglementare sau directivă, prin urmare și astfel de sancțiuni.

Cu toate acestea, conform reglementării naționale, pentru a fi un caz de forță majoră, actul autorității/ sancțiunea în cauză trebuie să fie și un eveniment extern, imprevizibil, absolut invincibil și inevitabil. Cuvântul-cheie în acest context este „imprevizibil”. O întrebare legitimă pentru contractele încheiate după 2014 și înainte de impunerea sancțiunilor actuale este în ce măsură sancțiunile impuse Rusiei mai pot fi considerate imprevizibile în contextul în care sancțiuni de o anvergură mai mult sau mai puțin similară au fost impuse începând cu anul 2014 (în contextul anexării Crimeei de către Rusia) și erau cumva de așteptat în contextul conflictului actual din Ucraina.

Lăsând la o parte această discuție mai mult teoretică, în principiu, dacă suntem în situația unui contract încheiat înainte de anunțarea sancțiunilor și se poate dovedi îndeplinirea celorlalte condiții menționate mai sus (eveniment extern, absolut invincibil și inevitabil), putem vorbi de un caz de forță majoră. În niciun caz nu suntem în prezența unui caz de forță majoră, dacă încheierea contractului a avut loc ulterior anunțării sancțiunilor.

În concluzie, apreciez că cel mai important este să analizăm cu atenție contractul și prevederile legale aplicabile pentru a fi în măsură să apreciem corect și complet existența unui

caz de forță majoră și aplicabilitatea sa la fiecare speță în parte.

---

# Saga cotelor reduse de TVA – care sunt implicațiile pentru România

***Autor: Georgiana Iancu, Partener, Coordonatorul Departamentului de Impozite Indirecte, EY România***

Statelor membre li se oferă premisele să implementeze zero TVA pentru produsele esențiale – alimente, produse farmaceutice sau produse de uz medical. Consiliul Uniunii Europene tocmai a adoptat Directiva care permite „reformarea" cotelor de TVA în întreaga Uniune Europeană și oferă statelor membre flexibilitate în stabilirea cotelor. Cutia Pandorei a fost deschisă. Statelor le va reveni responsabilitatea găsirii acelui echilibru fin între atingerea obiectivelor de politică socială, care să ofere avantaje concrete contribuabililor, consumatori finali sau firme, sau în atingerea obiectivelor de politici verzi și neafectarea veniturilor bugetare sau respectarea neutralității TVA. Nu trebuie pierdut din vedere nici faptul că gestionarea mai multor cote creează complexitate și potențează litigiile privind corectitudinea aplicării cotelor de TVA și variațiile lor în limitele aceluiași sector, mai ales când se pune problema unor diferențe de cotă pentru produse aflate în concurență. Iar aici, noile instrumente de audit fiscal în timp real (SAF-T, E-Factura) în curs de implementare la nivelul administrației fiscale creează pârghiile unei detectări mai rapide ale diferențelor de cote şi tratament de TVA aplicabile pentru

produse similare sau identice, la nivel de sector, sau cel puțin aceasta pare să fie direcția.

Revizuirea cotelor de TVA este un proiect la care se lucrează de multă vreme la nivelul Consiliului UE, intenția forurilor europene fiind aceea de a oferi guvernelor mai multă flexibilitate în stabilirea şi adoptarea cotelor reduse de TVA, dar și în îndeplinirea priorităților generale ale Uniunii Europene (în principal reziliența sistemului de sănătate, Pactul verde european și tranziția digitală). Practic, vorbim despre prima reformare a cotelor de TVA într-o istorie de aproape 30 de ani.

Noua Directivă a actualizat și modernizat lista bunurilor și serviciilor pentru care sunt permise cote reduse de TVA (Anexa III la Directiva TVA), pentru a ține cont și de transformarea digitală a economiei. Actualizarea listei a fost determinată de o serie de principii, cum ar fi interesul consumatorului final și interesul general. Toate derogările existente, care au permis anumitor state membre să aplice cote preferențiale pentru anumite produse sunt deschise acum tuturor statelor, cu condiția respectării unor condiții similare. Directiva conține și o nouă dispoziție, care va da statelor membre permisiunea de a reacționa rapid în circumstanțe excepționale, cum ar fi pandemiile, crizele umanitare sau dezastrele naturale.

Tot Directiva stipulează că produselor dăunătoare mediului, cum ar fi combustibilii fosili și îngrășămintele, nu li se vor mai putea aplica cote reduse, începând cu 1 ianuarie 2030 și, respectiv, 1 ianuarie 2032.

Noile prevederi au intrat în vigoare chiar pe 6 aprilie 2022 – la publicarea în Monitorul Oficial al Uniunii Europene.

Statele membre vor continua să aplice cota normală sau standard de cel puțin 15%, dar vor putea aplica două cote reduse de cel puțin 5% la maximum 24 dintre categoriile de articole cuprinse în lista din Anexa III la Directiva TVA – de

exemplu, apă, medicamente, produse farmaceutice, produse de sănătate și igienă, transport de persoane, cărți, ziare și periodice. De altfel, noua Directivă introduce 10 categorii noi în Anexa III, cum ar fi: livrarea şi instalarea de panouri solare, îmbrăcăminte şi încălțăminte pentru copii, scaune auto pentru copii sau biciclete. Multe dintre categoriile existente dobândesc un domeniu de aplicare mai larg – de exemplu, transmisiunea în direct pe internet a unor evenimente sportive sau ore de exerciții fizice, atunci când sunt transmise prin internet, bunuri ecologice. În plus, fiecare stat membru poate stabili o cotă super-redusă (mai mică de 5%) și o scutire cu drept de deducere (cota 0%) pentru produsele care să acopere nevoile de bază, precum alimente, medicamente, produse farmaceutice, dar și panouri solare.

Veștile bune trebuie însă tratate cu atenție – o structură fragmentată a cotelor de TVA nu va face decât să crească complexitatea, atât pentru companii, cât și pentru administrația fiscală, care trebuie să fie gardianul aplicării corecte a legii. Ori, așa cum vedem din exemplele anterioare, scăderile cotelor de TVA nu au adus o reducere a evaziunii sau fraudei şi nici o creștere a veniturilor bugetare.

Cum se văd reducerile de cote de TVA în buzunarul consumatorului? Experiența arată că prețurile răspund mai mult la majorările de TVA decât la scăderi. Potrivit unui studiu privind incidența modificărilor de cote de TVA asupra prețurilor, se pare că prețurile sunt de două ori mai sensibile la o creștere de TVA, decât la o scădere a cotei – pentru aceleași produse, cu același procent de creștere/scădere. Totodată, asimetria prețurilor este reflectată și în profiturile operatorilor economici. Concret, firmele cu rate mai mici de profitabilitate tind să transfere mai mult creșterile de cote de TVA prin prețul către consumatori, comparativ cu scăderile. Apoi, același studiu mai arată că asimetria persistă pe termen lung, chiar la câțiva ani după eliminarea unei reduceri de cote de TVA. Cu alte

cuvinte, reducerile cotelor de TVA nu au întotdeauna chiar efectele scontate, cel puțin nu la nivelul consumatorului final.

În concluzie, diversificarea structurii de cote reduse de TVA poate să ridice probleme și din punctul de vedere al neutralității TVA, atunci când produse similare aflate în concurență unele cu altele, pot fi subiectul unor cote diferite de TVA. Toate acestea fac ca soluția succesului noii Directive să stea în modul în care statele, deci și România, vor înțelege să acceseze beneficiile unor structuri flexibile ale cotelor reduse de TVA și cum le vor transpune în legislațiile naționale.

---

# Scutiri de taxe vamale și TVA pentru relocarea fabricilor din Ucraina, Rusia, Belarus în România

***Autor: Mihai Petre, Director, Consultanță vamală, EY România***

Situația actuală din Ucraina, Rusia și Belarus a forțat multe companii multinaționale să ia decizia de a-și închide unitățile de producție din țările afectate de conflict. Ce facilități la import ar fi disponibile pentru echipamentele de producție aferente, în situația în care activitățile respective ar fi integral relocate în România (sau în altă țară membră a Uniunii Europene)?

Legislația vamală oferă în prezent scutire de la plata taxelor vamale și a TVA-ului pentru mijloacele de producție și alte

echipamente aparținând întreprinderilor care își încetează definitiv activitatea într-o țară terță și se mută pe teritoriul vamal al Uniunii Europene (în România sau în altă țară membră a Uniunii Europene), pentru a desfășura o activitate similară.

Scutirea de taxe la import menționată se limitează la mijloacele de producție și alte echipamente, precum:

- echipamente folosite de întreprindere cu minimum 12 luni înainte de data la care întreprinderea și-a încetat activitatea într-un stat terț din care și-a transferat activitățile;
- echipamente care sunt destinate acelorași scopuri după transfer;
- echipamente sunt adecvate întreprinderii respective prin natura și mărimea lor.

Chiar dacă o societate nu îndeplinește condițiile de mai sus pentru toate bunurile ce urmează a fi relocate în Uniunea Europeană – de exemplu, pentru stocul de materii prime, produse finite sau avem de-a face cu o fabrică/linie de producție nou deschisă în mai puțin de 12 luni – există șansa ca scutirea de taxe vamale să fie disponibilă, dacă aceste bunuri au fost anterior exportate din Uniunea Europeană.

Practic, bunurile exportate inițial din Uniunea Europeană și returnate în aceeași stare (cu excepția uzurii normale), într-o perioadă de 3 ani de la data exportului, beneficiază de scutire de la plata taxelor vamale. Din perspectiva TVA-ului, aceste bunuri beneficiază și ele de scutire în situația reimportului în Uniunea Europeană, doar dacă reimportul în Uniunea Europeană este efectuat de aceeași persoană care a exportat inițial bunurile.

Nu în ultimul rând, dacă nu ne aflăm în niciuna dintre situațiile de mai sus, putem avea în vedere scutirea de la plata TVA-ului la import disponibilă în România pentru

societăți certificate ca Operator Economic Autorizat (în orice stat membru al Uniunii Europene) sau care au efectuat importuri de peste 50 mil. RON în ultimele 6 luni.

---

# Autoritatea Fiscală anunță intensificarea activității de control. În anul 2020, a pierdut însă aproape jumătate din disputele fiscale cu contribuabilii

***Autori:***

- ***Emanuel Băncilă, Partener, Coordonatorul Practicii de inspecții și controverse fiscale, EY România***
- ***Adrian Rus, Partener, liderul departamentului Preţuri de transfer, EY România***

Campania de controale comune ale ANAF cu Inspecția Muncii, pentru „prevenirea” muncii nedeclarate și proiectul-pilot pentru realizarea de controale în timp real, planificat să se deruleze în viitorul apropiat, pentru îmbunătățirea conformării voluntare sunt două dintre cele mai recente proiecte anunțate de autoritatea fiscală română. De altfel, ANAF a vorbit și despre creșterea cu 10% a numărului de inspecții fiscale până la finele anului 2025, dar și despre majorarea colectării cu 2,5 puncte procentuale din PIB în același interval de timp și reducerea decalajului de colectare a TVA-ului, priorități prevăzute, de altfel, de Planul

Național de Reziliență și Redresare a României. Care sunt măsurile pe care se bazează Autoritatea să își realizeze obiectivele și pe care ar trebui să le cunoască și contribuabilii?



**Indicatori de risc.** ANAF a creat o structură specifică de management al riscului, care, cel puțin în teorie, ar trebui să ajute la eficientizarea inspecțiilor fiscale prin crearea de clase de risc, în funcție de care urmează ca toți contribuabilii să fie planificați pentru inspecția fiscală.

Conform raportului de activitate al ANAF pe anul 2020, Direcția de Management al Riscului a testat deja aproximativ 100 de indicatori de risc, urmând ca, până la sfârșitul lui 2022, să îi definitiveze pe aceia în funcție de care se vor stabili clasele de risc. Momentan, pentru activitatea de inspecție fiscală se folosesc doar 11 indicatori de risc, a căror analiză este obligatorie înaintea începerii unei inspecții fiscale. De asemenea, la acest moment, procedura în urma căreia un contribuabil este clasificat ca fiind cu grad de risc fiscal mare, este netransparentă, neputând fi contestată.

**Informații din CBCR.** Strategia ANAF menționează între obiective și intensificarea acțiunilor de control în domeniul prețurilor de transfer, inclusiv prin gestionarea eficientă a informațiilor obținute ca urmare a utilizării instrumentelor de cooperare administrativă, cum este raportarea țară cu țară sau *Country-by-Country Reporting*. În practică însă, nu este clar cum folosește ANAF informațiile din aceste raportări, menite, în principal, să evalueze potențialele riscuri

asociate prețurilor de transfer și cum identifică acele ținte pentru controalele vizând prerțurile de transfer.

Modul în care inspectorii fiscali colectează informații, cum selectează afacerile cu risc fiscal crescut și le inspectează este în permanentă transformare în ultimii ani, interpretarea umană fiind completată, mai nou, și de analize de date. În schimb, ceea ce evidențiază practica este că ANAF își va intensifica și mai mult acțiunile de control.

Mai îngrijorătoare decât creșterea volumului de inspecții fiscale sunt însă schimbările în modalitățile de abordare a inspecțiilor fiscale în domeniul prețurilor de transfer și în volumul informațiilor solicitate de către ANAF. Astfel, companiile care operează în România ar trebui să se întrebe dacă sunt pregătite adecvat pentru a răspunde nu doar rapid și cu încredere, ci, mai ales, într-un mod cât mai cuprinzător la întrebările detaliate din zona prețurilor de transfer adresate de ANAF. Vedem din ce în ce mai mult din partea ANAF nu numai solicitări de informații detaliate privind prețurile de transfer (care însă uneori nu sunt disponibile pentru societățile din România care sunt parte a unui grup de multinaționale), dar și contestări ale profilelor funcționale și de risc ale companiilor românești.



**Verificări documentare.** Separat, a fost reactivat un instrument existent din 2016 în legislația din România, care a fost ignorat până la finele lui 2021. Începând din acest an însă, aceste „verificări documentare” urmează să fie utilizate din ce în ce mai mult: autoritatea fiscală română și-a propus ca acest tip de control să reprezinte 60% din totalul verificărilor până în 2025. De menționat însă că această specie de control nu prezintă garanțiile legale necesare, nerespectând principiile general acceptate pentru o inspecție

fiscală clasică.

Astfel, se poate ajunge în situația în care un contribuabil este controlat fără să știe, în opoziție cu inspecția fiscală clasică, care este o procedură transparentă, ce nu poate începe fără un aviz de inspecție, cu delimitarea clară a obiectului controlului, într-o perioadă de timp bine determinată și cu respectarea dreptului la apărare pe întreg parcursul inspecției. Din păcate, în luna martie 2022, o serie de contribuabili persoane fizice se confruntă cu decizii de impunere emise în baza unor verificări documentare cu stabilirea eronată a bazei de impunere.

**SAF-T.** Anul acesta este pentru România anul SAF-T (Fișierul Standard de Audit Fiscal), obligatoriu pentru marii contribuabili de la 1 ianuarie 2022, cu o perioadă de grație de șase luni pentru anumite companii, intrate la finele lui 2021 în rândul marilor contribuabili. Raportarea SAF-T, reprezintă într-adevăr un mijloc de eficientizare a inspecțiilor fiscale. Prin gradul mare de detaliu – SAF-T solicită completarea obligatorie a 260 de câmpuri dintr-un total de 800, se creează premisele unor controale fiscale de la distanță și, pe termen mediu, eliminarea sau simplificarea anumitor declarații din zona TVA-ului. În acest fel, o companie va putea beneficia de o inspecție fiscală de la distanță, cu timpi reduși și interacțiune limitată.

**Contribuabilii au câștig de cauză.** Pe de altă parte însă, o atenție deosebită trebuie acordată și corectitudinii actului de inspecție fiscală. Pentru o astfel de radiografie trebuie să analizăm evoluția numărului de acte de impunere desființate în cadrul căilor administrative și judiciare de atac. În România, finalizarea definitivă a unei proceduri de contestare a unui act inspecție fiscală poate dura între cinci și șase ani. Or, în anul 2020, în aproximativ 30% dintre cazuri (raportat la totalul de sume impuse de ANAF), contribuabilii au avut câștig de cauză în fața instanțelor de judecată, desființând actele de impunere emise de inspecția fiscală. La

acest procent, trebuie adăugat și un altul, de 15%, pentru care contribuabilii au obținut anularea actelor de impunere în faza administrativă a contestării (fără a mai fi necesară parcurgerea procedurii judiciare în fața instanțelor de judecată). Totodată, autoritatea fiscală a raportat că, în peste 300 de cauze, instanțele au dispus reluarea procedurii de soluționare. Astfel, dacă ulterior aceste cauze vor fi soluționate în favoarea contribuabilului, este probabil ca acest procent să se crească semnificativ.

Din analiza cifrelor publicate de ANAF, putem concluziona că un procent destul de mare, între 45%-50% din sumele impuse de ANAF în urma inspecțiilor fiscale sunt anulate ulterior prin contestare de către contribuabili. Având în vedere că sumele câștigate de contribuabili sunt purtătoare de dobânzi (*i.e.* 7,3% pe an), iar o dispută fiscală durează în principiu peste 5 ani, rezultă că ANAF va returna ulterior contribuabililor o dobândă de peste 40% aplicată la sumele anulate.

Dar, până să ajungă în instanță, riscurile pot veni de oriunde – chiar și din controlul activităților de rutină sau din controlul companiilor solide din punct de vedere comercial. Recalificarea tranzacțiilor capătă noi accente, autoritățile fiscale chestionând autoritățile de reglementare specifice fiecărei industrii, pentru acest tip de controverse și dispute fiscale neexistând niciun fel de precedent.

---

# Deciziile de impunere emise de Direcția Generală

# Antifraudă Fiscală – noul tăvălug ce s-ar putea abate asupra contribuabililor

***Autor: Alex Slujitoru, Director, Băncilă, Diaconu și Asociații***

Modificările punctuale realizate în decursul ultimului an și jumătate asupra unor dispoziții ale Codului de procedură fiscală și a actelor normative conexe au condus la situația în care o autoritate fără atribuții de administrare, control și stabilire a creanțelor fiscale – Direcția Generală Antifraudă Fiscală (DGAF) – emite decizii de impunere, similar celor emise de ANAF la finalizarea inspecțiilor fiscale. Cu alte cuvinte, titluri de creanță, pentru care neplata la scadență înseamnă executare silită, cu toate consecințele pe care un asemenea proces le aduce persoanelor fizice și juridice în cauză.

Ceea ce era doar o posibilitate teoretică, a devenit deja un *modus operandi*. În ultima jumătate de an, Direcția Generală de Antifraudă a „invitat” la sediul DGAF un număr însemnat de persoane, preponderent persoane fizice din categoria influencerilor, a vânzătorilor-cumpărători prin intermediul platformelor de social media, youtuberilor, pentru a fi supuse unei verificări documentare. În urma acestor verificări succinte, DGAF a stabilit taxe, impozite și contribuții din cele mai variate, având în vedere că legea nu prevede necesitatea existenței sau, mai bine zis, a preexistenței unui obiect clar determinat pentru realizarea verificării documentare.

Această activitate, conform reglementării juridice sumare ce o vizează, ar trebui să reprezinte o analiză de coerenţă a situaţiei persoanei respective, realizată pe baza documentelor

deja existente la dosarul fiscal şi pe baza oricăror informaţii şi documente relevante obținute de autoritate de la terți. De altfel, dispozițiile normative stabilesc că, în măsura în care se constată în cadrul acestei analize că există diferențe faţă de creanţele fiscale, veniturile sau bunurile declarate de persoana respectivă, acesteia din urmă îi vor fi solicitate documente și informații edificatoare. Dacă și în urma analizei acestor informații furnizate de persoana verificată situația acesteia nu este clarificată sau persoana nu furnizează documente, atunci fie se emite o decizie de impunere, fie o dispoziție de măsuri.

Decizia de impunere este emisă „sub rezerva verificării ulterioare”, ceea ce înseamnă că persoana în cauză poate fi (și ar trebui să fie) ulterior inspectată fiscal de către ANAF, pentru a-i fi stabilite cu certitudine eventualele obligații fiscale pe care le-ar avea către bugetul de stat. Cu toate acestea, până la acel moment (incert că va surveni, ANAF nemaiavând niciun stimul sau interes în a mai realiza inspecția fiscală, obligațiile fiind deja impuse la plată), persoana în cauză se confruntă cu o situație extrem de dificilă, trebuind, pe de o parte, să plătească sumele stabilite prin titlul de creanță, indiferent dacă le contestă sau nu, iar, pe de altă parte, rămânând sub amenințarea perpetuă a unei inspecții fiscale viitoare.

Mai mult decât atât, trebuie subliniat faptul că verificării documentare îi lipsesc garanțiile procedurale, precum obiectul verificării (ce taxe și impozite sunt verificate?), obligațiile organului de control (ce analize și corelații de informații trebuie făcute?) și mijloacele de apărare ale contribuabilului (ce acțiuni pot îndeplini pentru a preîntâmpina un abuz?) ce au fost stabilite de legiuitor pentru procedura inspecției fiscale, singurul mijloc de a determina obligații suplimentare de plată, cel puțin până acum. Practic, prin verificarea documentară realizată de Direcția Antifraudă se utilizează mijloacele unui control

antifraudă, care este aproape nereglementat în legislație, pentru a se atinge rezultatele unei inspecții fiscale.

Credem că prin modul în care verificarea documentară a fost reglementată și prin acordarea competenței de a emite titluri de creanță Direcției Generale Antifraudă sunt încălcate dispoziții legale, constituționale și chiar comunitare. Practica ne arată în prezent că acest instrument este folosit abuziv, în scopul obținerii unor rezultate imediate ce constau în impunerea și colectarea unor sume la buget, fiind evitate toate constrângerile și normele pe care un organ de control ar trebui să le respecte într-o activitate atât de importantă precum cea a stabilirii, controlului și colectării creanțelor fiscale.

**Ce e de făcut?** Toate aceste decizii de impunere trebuie contestate, însă aceasta nu va fi suficient, fiind necesar ca însăși reglementarea actuală să fie modificată de legiuitor, dacă nu benevol, atunci prin constrângerile Curții Constituționale sau a Curții de Justiție a Uniunii Europene.