Prețurile de transfer, un subiect cheie al noii furtuni fiscale. Unele companii traversează această perioadă doar cu o umbrelă

Companiile se confruntă cu presiuni economice complexe, iar prețurile de transfer rămân un element central, care pune în balanță pe de o parte povara fiscală și pe de cealaltă parte reducerea controverselor fiscale. **Prețurile de transfer**[1] **pot** afecta nu doar profitabilitatea și impozitul datorat statului, ci și fluxul de numerar al companiei, deciziile de investiții, modelul de afaceri sau indicatorii de performanță. În acest context, este posibil ca unele companii să traverseze această perioadă doar cu ”o umbrelă”, dar, pentru furtuna care urmează, trebuie demarate acțiuni mult mai consistente, consideră reprezentanții EY România.
Într-un dialog cu mediul de business pe tema *“Prețurile de transfer în atenția autorităților fiscale – cum să gestionăm riscurile unei dispute fiscale?”*, presiunea resimțită de companii vine din trei zone principale: noile cerințe ale Fiscului, modul de desfășurare a inspecției fiscale și cunoașterea drepturilor și obligațiilor legate de aceste controale.

Principalele idei și recomandări:



Adrian Rus, Partener, Liderul Departamentului de Prețuri de Transfer, EY România: *”Zona prețurilor de transfer capătă o importanță și mai mare, având în vedere potențialul său de reducere a deficitului bugetar, care tocmai a urcat la 96 de miliarde de lei, prin nivelul*

semnificativ al sumelor ce se pot colecta în urma inspecțiilor fiscale. Anul trecut, Fiscul a stabilit suplimentar în sarcina contribuabililor verificați, prin majorarea bazei impozabile, peste 166 de milioane de euro".



Georgiana Iancu, Partener, Liderul Departamentului de Taxe indirecte, EY România semnalează faptul că introducerea în formularul de TVA 394 a obligației de raportare a tranzacțiilor cu afiliați poate fi interpretată ca un semnal de extindere a analizei de risc și asupra companiilor multinaționale. *"Cum văd autoritățile fiscale tranzacțiile efectuate între persoane afiliate care fac parte din grupuri multinaționale? Pe scurt, că acestea sunt realizate la un preț inferior sau superior celui de piață, în detrimentul afiliaților români și, implicit, a bugetului general consolidat.*

Aproximativ o treime din veniturile atrase la bugetul de stat este reprezentă de taxele indirecte (TVA, accize, taxe vamale) și o pătrime este reprezentată doar de TVA. În același registru, TVA și accizele ocupă o pondere de 50% în total obligații suplimentare stabilite la contribuabilii persoane juridice. În acest context, este important să ne asigurăm că modul în care tratăm din perspectiva taxelor indirecte efectul unor ajustări de prețuri de transfer este de interes nu doar pentru buzunarul contribuabilului, dar și pentru cel al bugetului de stat", consideră Georgiana Iancu.



Emanuel Băncilă, Partener, Liderul practicii de dispute și litigii fiscale, EY România: *”Din câte vedem în ultima perioadă, aproape fiecare inspecție fiscală care are ca obiect impozitul pe profit se finalizează cu sume suplimentare și, implicit, cu o dispută fiscală, care, de cele mai multe ori, se încheie cu o hotărâre judecătorească”.*



Gabriela Băncescu, Director, Departamentul de Prețuri de Transfer, EY România privind desfășurarea unei inspecții fiscale în zona prețurilor de transfer*: ”În ultimii ani, controalele autorităților fiscale, realizate în zona prețurilor de transfer, sunt foarte riguroase. Pentru a verifica dacă tranzacțiile sunt realizate la prețul corect, autoritățile analizează inclusiv selectarea părții testate, care poate fi compania din România, dar și partenerul din grup, modul de întocmire a studiilor de comparabilitate din perspectiva tuturor criteriilor aplicate, și, de multe ori, acțiunile autorităților duc la modificarea intervalului de referință la care se raportează rezultatul companiei testate”.*

”Mai mult, vedem că autoritățile testează profitabilitatea obținută din tranzacțiile analizate. Nu este suficient să arătăm că politica de prețuri este una corectă, ci, mai important, trebuie să arătăm că rezultatele efectiv obținute se încadrează în intervalul de piață”, a subliniat Gabriela Băncescu.

Pentru a se asigura că dosarul de prețuri de transfer va trece cu bine de o inspecție fiscală, companiile care fac parte dintr-un grup trebuie să îl adapteze și actualizeze periodic,

în așa fel încât să corespundă cerințelor din România, să verifice implementarea politicii de prețuri de transfer, să justifice rezultatele aferente perioadei de criză și să țină la îndemână documentația suport suplimentară.



Alex Slujitoru, Director la Radu și Asociații, firma de avocatură asociată EY, în legătură cu incidentele care pot apărea în timpul procedurilor inspecției fiscale – suspendarea inspecției, pentru a studia dosarele de prețuri de transfer sau suspendarea inspecției, fără însă ca activitatea de control să fie efectiv oprită, recomandă: *”Există o jurisprudență națională în care decizia de suspendare a inspecției, pentru studierea dosarului, este anulată. Dosarul de prețuri de transfer face obiectul inspecției. Nu poți suspenda inspecția ca să îndeplinești obiectul inspecției. Contribuabilii aflați într-o astfel de situație ar trebui să atace această suspendare și să o invalideze. Ei trebuie să se asigure că perioada de suspendare va fi luată în calculul duratei finale a inspecției fiscale și că orice decizie luată cu depășirea intervalului maxim de inspecției poate fi invalidată”.*

În ceea ce privește suspendarea fără ca activitatea de control să fie oprită – adică inspectorii să continue să solicite documente etc., se consideră că niciun contribuabil nu poate fi obligat să ofere informații pe perioada suspendării.

Există și alternative la un litigiu național, care ar avea, între principalele inconveniente pe acelea că durează mult, iar jurisprudența este limitată. Aceasta ar fi, așa cum a explicat Alex Slujitoru, procedura amiabilă în baza convențiilor pentru eliminarea dublei impuneri, în baza Convenției de Arbitraj a UE sau în baza unei Directive a Consiliului privind mecanismele de soluționare a litigiilor fiscale în Uniunea Europeană.

Pe de altă parte, în decursul anului 2019, ANAF a finalizat doar trei proceduri amiabile cu alte state, în vreme ce 61 se află în lucru, în diferite stadii de soluționare.



Din perspectiva valorii în vamă, deloc de neglijat este și impactul relațiilor între părțile dintr-un grup, consideră **Mihai Petre**, Director, Comerț Internațional, EY România. *”În ultimul an, am sesizat un număr mare de decizii ale Curții Europene de Justiție legate de nevoia de adăugare în valoarea în vamă a mărfurilor importate a redevențelor plătite către părțile afiliate. Iar tratamentul ajustărilor de prețuri de transfer, din perspectiva valorii în vamă, încă necesită reglaje fine, în funcție de tipul de adaptare dorit – bazat pe cost sau pe marjă de profit, simplist vorbind”,* a conchis Mihai Petre.

[1] Prețurile de transfer sunt prețurile la care se derulează tranzacțiile între companiile din cadrul aceluiași grup, care trebuie să fie echivalente cu prețurile la care ar fi fost încheiată o tranzacție similară între părți independente, în condiții economice comparabile. Dacă prețul tranzacției între afiliați nu este în ”intervalul de piață”, se consideră că profiturile obținute de părți în urma tranzacției nu sunt corect reflectate, afectând astfel impozitele și taxele plătite.

Verificările fiscale sunt în creștere. Angajatorii trebuie

să fie atenți la obligațiile pe care le au în zona de impozit pe venit și contribuții sociale

Taxele salariale, precum impozitul pe venit și contribuțiile sociale, fac din ce în ce mai des obiectul inspecțiilor fiscale. Companiile trebuie să stabilească proceduri clare, să documenteze și să justifice cu atenție tratamentele fiscale ale tuturor relațiilor contractuale, fie că vorbim despre telemuncă, pachete de beneficii sau diurnă, pentru a nu atrage recalificarea veniturilor și plata unor penalități importante, au subliniat reprezentanții EY în cadrul evenimentului *”Tu cu ce viteză iei virajul? O echipă pentru circuitul personalului transfrontalier al lui 2021”,* în care au dezbătut împreună cu reprezentanții mediului de business o serie de probleme legate de munca de oriunde, detașări, noile pachete de beneficii sau Gig economy.



”Înainte de pandemie, majoritatea angajatorilor erau preocupați să asigure angajaților cât mai multe și mai inventive beneficii. Acum, acestea au devenit redundante, iar angajatorii se văd nevoiți să se adapteze la noua realitate. În încercarea de a-și păstra angajații motivați și productivi, este posibil ca angajatorii să nu mai ia în calcul și tratamentele fiscale ale noilor pachete de beneficii”, a avertizat Corina Mîndoiu, Partener Asociat, departamentul Impozit pe Venit și Contribuții Sociale, EY România.

Majoritatea noilor pachete de beneficii vizează implementarea unui program de muncă flexibil, achiziția de mobilier sau de echipamente tehnologice, pentru care angajatorii au apelat și

la ajutorul de 2500 lei, reînnoirea abonamentelor și asigurărilor medicale sau training-uri variate, care se concentrează mai ales pe utilizarea tehnologiei – cum să conduci o ședință cu colegii sau clienții în online, well-being și parenting. De asemenea, o parte dintre angajatori au contractat servicii de taximetrie pentru angajații fără mașină de serviciu, astfel încât să nu circule cu transportul în comun și să le asigure un grad mai mare de siguranță.

Tot legat de beneficii, având în vedere că se apropie Crăciunul, e important ca angajatorii să nu scape din vedere tratamentul fiscal, indiferent cum aleg să-și răsplătească angajații – o petrecere on-line sau un concert personalizat. *”Sunt convinsă că această zonă de beneficii va fi un punct important pe agenda inspecțiilor fiscale”*, a adăugat Corina Mîndoiu.

Lucrul cu subcontractorii (freelance-rii organizați ca PFA/PFI sau microîntreprinderi) a primit un impuls neașteptat în pandemie, iar această tendință va continua. În acest context, companiile trebuie să se asigure că nu plătesc un preț ”fiscal”. Dacă, aparent, munca cu gig workers aduce doar avantaje (flexibilitate, nu presupune existența unui pachet de beneficii, foarte posibil costuri mai mici decât cele înregistrare cu un angajat, lucrează de acasă oricum) este posibil ca eventualele inspecții fiscale să considere că este o activitate dependentă și, prin urmare, să recalifice veniturile și să stabilească obligații mari de plată.



”Mobilitatea personalului este la o scară fără precedent în aceste luni și tot mai multe companii primesc din partea angajaților solicitări de a lucra de oriunde, chiar și din altă țară. Pe fondul noilor schimbări legate de carantină, nevoi personale, limitarea călătoriilor, companiile sunt nevoite să se acomodeze cu rapiditate”, a precizat Inga Țîgai, Director, Tehnologie și Transformare Fiscală, EY Europa de Sud-Est.

Prin urmare, ceea ce în trecut se planifica cu grijă și cumpătare, acum se petrece într-o maniera pompieristică. Implicații legate de statul unde angajatul își desfășoară activitățile, evitarea dublei impozitări, riscul de sediu permanent în celălalt stat, se reflectă invariabil într-un volum de muncă sporit pentru departamentele financiare sau de resurse umane.

”Pentru a reduce această corvoadă administrativă și a minimiza riscul ca deciziile, chiar bune, să fie luate prea târziu, companiile trebuie să identifice tehnologiile și soluțiile interactive, care să preia aspectele legate de trasabilitatea angajaților și de alertare asupra riscurilor fiscale. Un tax mobility tracker sau un ChatBot sunt soluții facile și relativ ieftin de adoptat”, a exemplificat Inga Tîgai.

În cazul personalului cu rol regional, analizele care s-au efectuat în trecut trebuie revăzute prin prisma noii realități, cum ar fi, de exemplu, dacă respectivul personal nu mai efectuează deplasări de afaceri sau angajații au ales o altă țară din care să-și desfășoare activitatea la distanță, chiar și temporar.



”În prezent, companiile folosesc deja un mix de forță de muncă compus din: angajați permanenți, temporari, lucrători mobili (cei detașați din alte jurisdicții), colaboratori externi (de exemplu, sub-contractori), precum și soluții de automatizare inteligentă (de exemplu, Robotic Process Automation – RPA”). *În consecință, modelele de taxare trebuie modificate astfel încât să poată acoperi această nouă realitate de pe piața forței de muncă și, în același timp, să asigure colectarea de venituri pentru sistemele publice”*, a subliniat Claudia Sofianu, Lider CESA, departamentul Impozit pe Venit și Contribuții Sociale, EY România.

În privința noutăților legislative privind detașările și

remunerațiile angajaților, un aspect important pe care trebuie să îl cunoască angajatorii români care detașează salariați pe teritoriul UE este obligația de a-și informa în scris salariații, anterior detașării, cu privire la elementele constitutive ale remunerației și nivelul lor, indemnizația specifică detașării precum și cheltuielile generate de detașare.



”Pe lângă aceste informații, documentația de detașare trebuie să cuprindă și informațiile prevăzute de art. 18 (1) Codul Muncii: durata detașării, moneda în care se va plăti salariul și modalitatea de plată, reglementări principale din legislația muncii din acea țară, condițiile de climă și de repatriere”, a punctat Anca Atanasiu, Managing Associate în cadrul Radu și Asociații SPRL. Toate aceste documente trebuie să poată fi furnizate autorităților competente din țara gazdă, în cazul unui control.



Având în vedere că verificările fiscale derulate de autorități sunt în creștere, ca și schimbul de informații între state, potențialele sancțiuni, precum și riscul reputațional, vor spori vigilența angajatorilor și îi vor face mai atenți la obligațiile pe care le au în zona de impozit pe venit și contribuții sociale. *”Un control se poate iniția nu doar pentru impozitul pe profit, TVA, prețuri de transfer, care au fost cele mai frecvente până acum, ci și pentru impozitul pe venit și contribuții sociale, cele din urmă și la solicitarea expresă a autorităților din țara de origine a angajatului, atunci când vorbim de detașați”*, a subliniat Stela Andrei, Partener Asociat în departamentul de Asistență fiscală și juridică al EY România.

Pentru a trece cu bine peste un control, ar fi indicat ca angajatorii să prezinte toate documentele justificative. De exemplu, în cazul detașaților în România, ar trebui prezentat contractul de servicii, facturile aferente, detalierea și descrierea activităților prestate, contractul de detașare, calculul și justificarea tratamentului fiscal aplicat veniturilor salariale (care pot fi verificate și în contextul sumelor facturate), declarațiile depuse de către persoanele detașate și dovada plații obligațiilor fiscale, formularul A1 și validitatea acestuia (în situația în care detașatul a rămas asigurat în sistemul de securitate socială din statul de origine), poate chiar și pontajul.

„În cazul formularului A1 pentru angajații români care călătoresc în scop de afaceri de scurtă durată, chiar și de câteva zile, dacă acesta nu poată fi obținut în timp util, dovada solicitării ar putea fi suficientă pentru a reduce riscul unor implicații negative”, a adăugat Stela Andrei.

Tax Magazine nr. 5 septembrie – octombrie 2020

Editorial

- **Sorin Biban**
  „Nu oferim soluții de aplicare a legislației fiscale pe baza unor situații ipotetice!”

De actualitate

- **Pop Briciu Crai – Attorneys at Law**
  Noutăți legislative în materie fiscală. Facilitățile fiscale – O.U.G. nr. 181/2020

- **Alina Puțică, Laura Vătui**
  Modificarea legii privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale – noi provocări pentru angajatori

Impozite directe

- **Mirela Păunescu**
  Măsuri fiscale de stimulare a creșterii capitalurilor proprii – câteva considerații despre creșterea șanselor de a profita de aceste măsuri

Impozite indirecte

- **Delia Cataramă, Bogdan Costea**
  Când este TVA-ul din taxare inversă nedeductibil?
- **Georgiana Iancu**
  Raportarea fiscală în timp real – un salt către o colectare eficientă a TVA-ului. Primul termen de conectare a caselor de marcat la serverele ANAF a fost depășit. Ce urmează?

Procedură fiscală

- **Andrei Ștefănescu**
  Comunicarea actelor administrative fiscale prin publicitate. Ipoteza alegerii de către contribuabil a unei adrese de corespondență
- **Emanuel Băncilă**
  Organele fiscale nu pot stabili obligații fiscale pentru o perioadă mai mare de cinci ani. Recurs în interesul legii soluționat de Înalta Curte de Casație și Justiție
- **Ionița Cochințu**
  Legea bugetului de stat – o „lege vedetă” (I)
- **Horațiu Sasu**
  Asistența reciprocă a statelor Uniunii Europene în materie de recuperare a creanțelor legate de taxe,

impozite, drepturi și alte măsuri cu caracter fiscal

Contabilitate

- **Alexandru Gurdian**
  Manualul de politici contabile – un instrument cu impact fiscal semnificativ

Jurisprudență fiscală națională

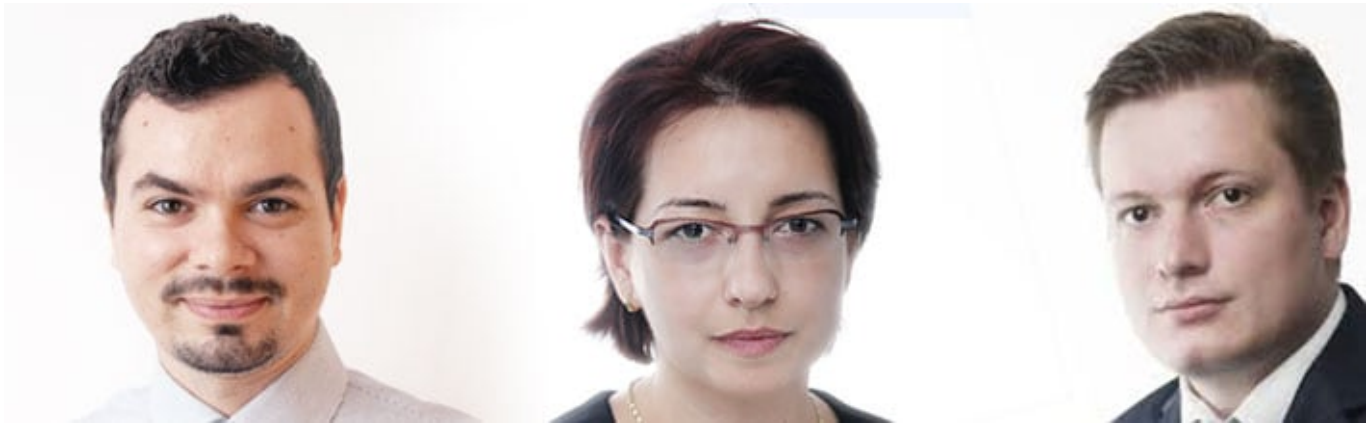
- **Daniela Ioana Stăncioi, George Cristian Vioreanu, Alina Arsene, Viorel Terzea**
  Sinteză de jurisprudență fiscală națională

Jurisprudența fiscală a instanțelor europene

- Sinteza hotărârilor în materie fiscală pronunțate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în perioada septembrie – octombrie 2020

Cauza C-835/18 Terracult SRL – o pledoarie privind necesitatea respectării bunei-credințe a unui contribuabil: fondul prevalează asupra formei!

Autori: Cosmin **Preda,** Dr. Delia **Cataramă.** Bogdan **Costea**



Rezumat: *Nu de puține ori, în activitatea profesională din sfera consultanței fiscale, ne-am lovit de „refugierea” autorităților fiscale în proceduri și birocrație. Această abordare a existat în trecut și continuă și astăzi, deși, la nivelul jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene (în continuare, CJUE) s-a acumulat un volum extraordinar de informații, care relevă, totodată, și modalitatea de a „simți” legislația privind TVA din partea unor specialiști din cadrul instituțiilor europene. Astfel, în cauza C-835/18 Terracult SRL, echipa de avocați condusă de dna Ioana Kocsis Josan, sprijinită de echipa Viboal FindEx, a obținut din partea CJUE o confirmare privind dificultatea autorităților fiscale românești în a evalua buna-credință a unui contribuabil. Totodată, CJUE a arătat că viziunea acestor autorități este respectarea „procedurii”, chiar și atunci când există elemente suficiente care dovedesc că acestea sunt contrare principiilor aplicabile la nivelul Uniunii Europene. În cadrul acestui articol vom arăta, după o scurtă prezentare a cauzei C-835/18, modul în care și-a construit argumentația în această cauză avocatul general al CJUE. Considerăm că această argumentație prezintă un exemplu elocvent și foarte util atât contribuabililor, cât și autorităților fiscale privind modul în care ar trebui să ne raportăm la aplicarea legislației fiscale. În final, reamintim unica doleanță a contribuabilului: să aibă un partener în autoritățile fiscale și să i se recunoască buna-credință, atunci când o dovedește!*

Summary: *While working in the tax consulting field, we noticed*

how frequently tax authorities „take refuge" in procedures and bureaucracy. This approach also existed in the past and continues to the present day although, at the level of the case law set forth by the Court of Justice of the European Union (CJEU), an extraordinary amount of information has been accumulated, which also emphasizes how specialists from European institutions interpret the VAT legislation. Thus, in case C-835/18 Terracult SRL, the team of lawyers led by Ms. Ioana Kocsis Josan, with the support of the Viboal FindEx team, received a confirmation from the CJEU regarding the difficulty that tax authorities have in assessing a tax payers' good faith. Also the CJEU showed that the purpose of said authorities is respecting „procedure", even when there are sufficient elements proving that it is against the principles applicable at the level of the European Union. Within this article, we will provide a brief presentation of case C-835/18 and the way in which the Attorney General of the CJEU built his argumentation for this specific case. We consider that this argumentation presents an eloquent and also useful example both for taxpayers and tax authorities on how we should apply taxation law. Finally, we would like to remind the sole request of the taxpayer: to see a partner in the tax authorities and to have his good faith acknowledged, when it is proven!

1. Considerații generale privind practica ANAF

De câte ori nu s-a întâmplat ca o contestație formulată către ANAF să primească o soluție negativă? Potrivit raportului de performanță al ANAF-ului pentru anul 2019[1], instituția a soluționat 7.070 dosare de contestații, dintre care 71,2% au fost soluționate cu soluție de respingere (respectiv 5.034

cazuri), **9,3% cu soluție de desființare, 2,3% cu decizie de admitere** și 17,2% cu alte soluții. Acest procent mic al admiterii contestațiilor poate fi întâlnit și în urma examinării rapoartelor din anii precedenți.

Mai departe, o altă statistică interesantă: din 1.357 de decizii definitive pronunțate de instanțele judecătorești în anul 2019, în urma unor procese intentate ANAF-ului de către contribuabili, 841 de decizii au dat dreptate ANAF-ului, 461 (respectiv 34% dintre situații) au dat câștig de cauză contribuabililor (totalul sumelor contestate în cadrul acestor cauze a fost de 427,4 milioane de lei), iar 55 s-au finalizat cu alte soluții. În anul 2018[2], 37% dintre deciziile definitive date de instanțele judecătorești au dat câștig de cauză contribuabililor, iar valoarea sumelor din aceste litigii a fost de 309,8 milioane de lei.

Raportul se limitează doar la prezentarea informațiilor statistice și menționează faptul că creșterea procentului soluțiilor de respingere a contestațiilor în anul 2019 față de anul 2018 este un semnal al îmbunătățirii calității actelor administrative fiscale emise de către ANAF. Cu toate acestea, după cum am arătat mai sus, o treime dintre soluțiile date de instanțe au fost favorabile contribuabililor, ceea ce, putem presupune, reprezintă faptul că ANAF fie nu a avut capacitatea, fie nu a dorit să analizeze suplimentar aspecte care ar fi putut da câștig de cauză contribuabilului încă din faza administrativă. Totodată, nu putem avea o imagine globală asupra activității de soluționare a contestațiilor, întrucât doar o parte dintre contribuabilii ale căror contestații sunt respinse merg mai departe în instanță, iar aici motivele pot varia de la neîncrederea într-un câștig de cauză până la costurile asociate unei asemenea proceduri sau perioada îndelungată până la soluționarea cauzei.

Raportul de performanță nu conține însă măsuri sau propuneri privind scăderea numărului de soluții date împotriva instituției, practica autorităților fiscale rezumându-se

strict la aplicarea procedurilor stabilite prin lege, fără a căuta metode alternative de adaptare a acesteia, în funcție de situațiile specifice ale fiecărui contribuabil. Astfel, acesta din urmă rămâne să se mulțumească cu faptul că asemenea situații sunt „the cost of doing business” (un cost asumat al afacerii).

Prezentăm în continuare cauza C-835/18 *Terracult SRL*, soluționată de CJUE, după ce nici ANAF și nici prima instanță de judecată (Tribunalul Arad) nu au vrut/putut să vadă fondul și au preferat să aplice forma.

2. Cauza C-835/18 *Terracult SRL* – problema și soluția

În contextul celor de mai sus, dorim să facem tranziția către opinia avocatului general în cauza C-835/18 *Terracult SRL*[3]. Este de menționat faptul că, în această cauză, judecătorul raportor a simțit nevoia solicitării opiniei avocatului general[4], aspect care denotă o complexitate și un interes deosebit pentru această speță.

Ceea ce a argumentat avocatul general considerăm că este simptomatic pentru reflexul autorității fiscale române și, din păcate, câteodată, și al instanțelor de judecată, de a se mulțumi cu îndeplinirea aspectelor birocratice de procedură, deși în substanță pot exista elemente care să contravină celor susținute de ANAF și să dea dreptate contribuabilului.

Înainte de a trece la argumentele prezentate de avocatul general, vom relua pe scurt cauza C-835/18.

În anul 2013, societatea Donauland SRL din România, care ulterior a fuzionat prin absorbție cu societatea Terracult SRL (denumită în continuare „Terracult”), a livrat rapiță

(cereale) către Almos Alfons Mosel Handels GmbH (în continuare, „Almos”). Almos a transmis societății Terracult că produsele se vor transporta în Germania. Ca urmare, Terracult a facturat aceste produse fără TVA, considerând că are loc o livrare intracomunitară de bunuri.

În anul 2014, societatea Terracult a fost supusă unei inspecții fiscale (prima inspecție fiscală), care a constatat că nu există documente care să dovedească transportul produselor din România în Germania. Societatea Terracult a contactat societatea Almos care a recunoscut că, în fapt, produsele au rămas în România. Ca urmare, organele de control au impus Terracult suma de 440.241 de lei TVA pentru aceste livrări, considerând că sunt livrări locale, și nu intracomunitare. Terracult nu a contestat decizia de impunere, care a rămas astfel definitivă.

În conformitate cu constatările ANAF-ului și cu decizia de impunere, Terracult a emis către Almos facturi cu TVA, pentru a colecta de la acesta TVA-ul pentru livrările considerate acum livrări locale. Terracult achitase la stat acest TVA conform deciziei de impunere, dar avea dreptul, în conformitate cu art. 159 alin. (3) din vechiul C.fisc. [devenit art. 330 alin. (3) în noul C.fisc.], să recupereze acest TVA de la Almos. Aceste facturi au fost declarate în decontul de TVA ca facturi emise după controlul fiscal, pe rândul special dedicat acestora, fără a influența suma de TVA datorată prin decont.

La primirea facturilor, societatea Almos a informat societatea Terracult că deține și o înregistrare în scop de TVA în România, nu numai cod de TVA de Germania. Ca urmare, deși livrările sunt locale, Terracult nu ar fi trebuit să factureze cu TVA, ci ar fi trebuit să aplice sistemul de taxare inversă, fiind vorba de livrări de cereale. Până la acest moment, societatea Terracult nu avusese această informație, drept pentru care s-a găsit în situația în care a fost obligată să achite la bugetul statului un TVA pe care, în fapt, nu ar fi

trebuit să îl colecteze și pe care acum nu îl putea recupera de la clientul său.

Pentru a îndrepta această situație și, având în vedere că decizia de impunere rămăsese definitivă și nu mai putea fi contestată, Terracult a stornat facturile emise cu TVA și a emis alte facturi, aplicând taxare inversă. Facturile de storno (pe care figura astfel TVA-ul colectat cu minus) au fost incluse în decontul de TVA, pe rândurile normale, diminuându-se astfel, prin decontul de TVA, suma de plată a TVA-ului exact cu suma stabilită de către ANAF prin decizia de impunere.

Ca urmare a unei solicitări de rambursare a TVA-ului, a avut loc o nouă inspecție fiscală (a doua inspecție fiscală). La finalul inspecției fiscale, autoritățile fiscale au considerat că diminuarea prin decontul de TVA a TVA-ului de plată cu suma aferentă facturilor de storno anula în mod nelegal efectele primei decizii de impunere, în condițiile în care aceasta din urmă rămăsese definitivă. Astfel că, au emis o decizie de impunere prin care au stabilit în sarcina societății Terracult obligația de plată a TVA-ului aferent, în sumă de 440.241 de lei.

Terracult a formulat contestație administrativă prealabilă împotriva deciziei de impunere ulterioare, care a fost respinsă de DGRFP Timișoara. Ulterior, în primă instanță, Tribunalul Arad a respins și el acțiunea societății. Recursul a fost înaintat la Curtea de Apel Timișoara. Cu această ocazie, societatea a solicitat instanței să adreseze o întrebare CJUE, iar aceasta a stabilit că modul în care a procedat societatea a fost corect.

Întrebarea formulată de Terracult a fost următoarea: „În aceste condiții, pot refuza autoritățile fiscale naționale să permită persoanei impozabile să corecteze facturile relevante și, în consecință, să refuze persoanei impozabile dreptul la regularizare fiscală, întrucât facturile se referă la

tranzacții efectuate într-o perioadă care a făcut obiectul unei inspecții fiscale, iar decizia de impunere rezultată nu a fost contestată de persoana impozabilă la momentul respectiv?”

CJUE a hotărât că dispozițiile Directivei TVA se opun unei reglementări naționale sau unei practici administrative naționale care nu permite unei persoane impozabile, care a efectuat operațiuni cu privire la care s-a dovedit ulterior că intră sub incidența mecanismului de taxare inversă a TVA-ului, să corecteze facturile referitoare la aceste operațiuni și să se prevaleze de aceasta prin rectificarea unei declarații fiscale anterioare sau prin depunerea unei noi declarații fiscale care să ia în considerare corecția astfel efectuată, în vederea rambursării TVA-ului facturat și plătit fără a fi datorat de această persoană impozabilă, pentru motivul că perioada în care au fost realizate operațiunile respective a făcut deja obiectul unei inspecții fiscale, la finalul căreia autoritatea fiscală competentă a emis o decizie de impunere care, nefiind contestată de persoana impozabilă menționată, a rămas definitivă.

Vom prezenta în continuare elementele raționamentului avocatului general care au condus la această hotărâre a CJUE.

3. Respectarea termenelor și buna-credință – lecțiile opiniei avocatului general

Decizia CJUE a validat argumentația avocatului general, din care reiese de ce practica ANAF este incompatibilă cu dreptul Uniunii Europene. Aceasta conține trei puncte distincte, și anume:

1. identificarea persoanei impozabile obligate la plata

TVA-ului;

2. importanța dreptului de a efectua regularizarea fiscală și de a obține rambursarea impozitelor plătite în mod necuvenit;

- evaluarea motivelor pe care autoritățile române le-au invocat pentru a se opune regularizării fiscale și restituirii impozitului plătit în mod necuvenit în prezenta cauză.

În ceea ce privește primul punct al argumentației, tranzacția care a făcut obiectul impunerii a reprezentat o livrare de cereale pentru care sunt aplicabile măsurile de simplificare din Codul fiscal. Nici societatea și nici statul român nu au negat acest fapt, ca urmare nu ar fi existat niciun motiv ca Terracult să fie persoana obligată să colecteze TVA-ul. Faptul că Terracult a colectat și achitat în mod eronat TVA-ul nu este de natură să schimbe natura de fond a tranzacției și să permită autorităților fiscale să deroge de la aplicarea măsurilor de simplificare care stabilesc clar: dacă și vânzătorul, și cumpărătorul sunt înregistrați în scop de TVA, atunci persoana obligată la plata TVA-ului este cumpărătorul (Almos), și nu vânzătorul (Terracult).

Referitor la punctul al doilea, avocatul general menționează faptul că intră în competența statelor membre să legifereze în legătură cu posibilitatea regularizării TVA-ului nedatorat, prin instituirea de reguli de procedură care (1) nu trebuie să fie mai puțin favorabile decât cele referitoare la solicitări similare fondate pe dispoziții de drept intern (principiul echivalenței) și (2) nici aplicate astfel încât să facă practic imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea drepturilor conferite de ordinea juridică a Uniunii (principiul efectivității). În cazul de față, nu se pretinde că procedurile naționale nu respectă principiul echivalenței, dar Terracult a invocat faptul că, prin decizia sa, statul român, reprezentat prin ANAF, a încălcat principiul efectivității, făcându-i imposibil societății Terracult să

efectueze regularizarea TVA-ului datorat în mod eronat.

Statul român a contestat nerespectarea principiului efectivității, invocată de Terracult, cu două argumente:

1. a) societatea nu a respectat termenul de contestare a primei decizii de impunere și, dacă considera că prima decizie de impunere nu era corectă, trebuia să o conteste pe aceasta, nu să își corecteze singură situația, diminuând TVA-ul prin decontul de TVA;
2. b) societatea nu a dovedit bună-credință făcând acest lucru.

Ca urmare, în ultimul punct al opiniei avocatului general, acesta analizează cele două argumente ale ANAF-ului. În opinia noastră, acest ultim punct este cel mai important în relevarea unei practici împământenite la nivelul ANAF-ului în relația cu contribuabilul și a diferenței de abordare de la nivelul CJUE.

a) referitor la termene

Astfel, statul român a invocat faptul că Terracult nu a contestat prima decizie de impunere din 2014. Prin urmare, aceasta a devenit definitivă și nu mai există căi de atac împotriva ei și, cu atât mai puțin, nu este posibil ca societatea să își corecteze ea însăși prin trecerea în decontul de TVA a sumei ca fiind colectată „cu minus”.

În opinia avocatului general, și vom folosi o citare exactă, „*argumentul susținut de guvernul român confundă două situații*”. Pe de-o parte, există situația în care organul de inspecție fiscală a analizat și emis, în consecință, acte administrative fiscale, în baza informațiilor disponibile din timpul inspecției fiscale. Pe de altă parte, pot interveni și situații în care, ulterior inspecției fiscale, apar elemente

noi, care nu au fost disponibile la momentul inspecției fiscale inițiale și sunt de natură să schimbe fundamental interpretarea oferită inițial asupra unei tranzacții analizate.

Dacă speța s-ar fi aflat în sfera primei situații, este lesne de înțeles argumentul invocat de către statul român, iar existența unor termene rezonabile de introducere a acțiunilor, în vederea asigurării securității juridice, este compatibilă cu dreptul Uniunii. Totodată, din perspectiva contribuabilului, statele membre au dreptul să limiteze în timp posibilitatea punerii în discuție a situației fiscale din punctul de vedere al drepturilor și al obligațiilor față de administrația fiscală. În acest sens, există termenul de 5 ani din Codul de procedură fiscală, în care un contribuabil are dreptul să ajusteze efectele unei tranzacții neluate în calcul la momentul exigibilității (e.g., deducerea TVA-ului de pe o factură emisă în urmă cu 3 ani, perioadă care nu a fost verificată din punctul de vedere al TVA-ului, care a ajuns abia acum la contribuabil).

Cu toate acestea, avocatul general consideră faptul că speța din cauza analizată se încadrează în cea de-a doua situație prezentată anterior. Astfel, la momentul emiterii primei decizii de impunere, datele în baza cărora a fost emis actul administrativ fiscal au fost corecte, iar Terracult s-a conformat dispozițiilor acestuia. Primirea de către Terracult a informațiilor privind codul de TVA din România al Almos a *schimbat regimul juridic* al tranzacției calificate de autoritățile fiscale ca fiind o livrare pentru care Terracult este persoana obligată la plata TVA-ului și datorează deci TVA în cota standard, aceasta trebuind în fapt să fie calificată drept o tranzacție supusă măsurilor de simplificare, pentru care Almos este persoana obligată la plata TVA-ului prin taxare inversă.

În argumentarea avocatului general, Terracult a aplicat cea mai rapidă soluție pentru corectarea unei situații eronate, și

anume stornarea facturilor emise cu cota standard de TVA și repunerea acestora ca livrări pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA-ului. Dorința statului român ca Terracult să fi formulat o contestație în acest caz specific (mai mult, o contestare a unui act administrativ valid și legal emis) este contraintuitivă și ridică îndoieli din perspectiva neutralității fiscale, a egalității și a dreptului la o cale de atac efectivă. Mai mult decât atât, era de așteptat ca Terracult să formuleze o contestație împotriva actului administrativ, în contextul în care acesta fusese emis la data de 4 martie 2014, termenul de contestare era de 30 de zile, iar noile informații privind codul de TVA al Almos au ajuns în posesia acesteia în data de 28 martie 2014.

În plus, impunerea unor proceduri administrative suplimentare în această cauză contravine principiului neutralității fiscale, întrucât apar tratamente diferite pentru situații similare. Astfel, deși, în mod normal, perioada în care o persoană poate proceda la corectarea facturilor și regularizarea TVA-ului pentru o anumită tranzacție este de cinci ani, faptul că a existat o inspecție fiscală unde a fost emisă o decizie de impunere reduce perioada în care poate fi efectuată regularizarea la numărul de zile în care poate fi contestată decizia de impunere, conform Codului de procedură fiscală. Desigur, o abordare similară din legea fiscală românească a făcut obiectul unei hotărâri a CJUE în cauza C-81/17 *Zabrus Siret SRL*. Astfel, deși decizia a fost pronunțată în aprilie 2018 și Ministerul Finanțelor a publicat o propunere privind actualizarea prevederilor Codului de procedură fiscală în ceea ce privește reverificarea, având ca motivare decizia în cauza *Zabrus Siret SRL*, la momentul publicării acestui articol, aceste modificări nu au intrat în vigoare.

Din punctul de vedere al prescripției din Codul de procedură fiscală, un astfel de tratament aplicat de autoritățile fiscale extinde prescripția și asupra unor elemente care, în

fapt, nu au fost niciodată verificate.

b) referitor la buna-credință, abuzul de drept și fraudă

În susținerea deciziei luate de autoritățile fiscale românești, Guvernul României a subliniat faptul că Terracult nu a acționat cu bună-credință, întrucât acțiunea de rectificare inițiată de către aceasta a dus la anularea TVA-ului colectat suplimentar prin decizia de impunere. Mai mult decât atât, ulterior vânzării bunurilor către Almos, autoritățile române au invocat că acestea au făcut obiectul unor tranzacții suspecte.

În ceea ce privește reaua-credință invocată de către Guvernul României, avocatul general a menționat faptul că decizia Terracult de a corecta facturile, în vederea corectării tranzacției eronate, nu este neapărat un semn că aceasta nu a acționat cu bună-credință. Pentru a proba reaua-credință, este nevoie ca autoritățile să poată proba existența unui comportament neglijent din partea contribuabilului. Din toate informațiile care au fost prezentate Curții de către autoritățile fiscale, aceasta nu a putut reține existența vreunui argument pertinent în acest sens.

Referitor la abuzul de drept, avocatul general menționează cele două condiții pentru existența unui abuz de drept, și anume: (1) scopul tranzacției, deși, la modul formal, sunt îndeplinite condițiile prevăzute de dreptul Uniunii sau de către legislația națională, este de fapt obținerea unui avantaj fiscal care n-ar fi altfel acordat și (2) trebuie să existe dovezi că scopul operațiunii este reprezentat de obținerea unui avantaj fiscal. Având în vedere că Terracult a urmărit regularizarea unui impozit pe care nu l-a datorat, Curtea nu a putut reține care anume ar fi fost avantajul fiscal obținut de Terracult prin corectarea facturilor. Mai

mult, autoritățile fiscale nu au prezentat dovezi concludente privind existența vreunui abuz.

Referitor la fraudă, respectiv la faptul că bunurile vândute către Almos de către Terracult au făcut obiectul unei tranzacții suspecte derulate între Almos și un terț, argumentele guvernului român pentru implicarea Terracult în fraudă au fost faptul că Terracult nu a căutat documentele privind locul efectiv al livrării și că au existat anumite disfuncționalități (nespecificate) în evidența contabilă. Avocatul general a reținut că, din informațiile prezentate de către autoritățile române, nu a existat nicio indicație privind faptul că Terracult ar fi făcut parte dintr-o schemă frauduloasă sau că aceasta ar fi avut cunoștință de tranzacții suspecte efectuate de către Almos după achiziționarea bunurilor de la Terracult. Mai mult, întrucât atât Terracult, cât și Almos au acceptat concluzia inițială a inspectorilor fiscali privind recalificarea tranzacției din livrare intracomunitară în livrare locală, este cu atât mai greu de înțeles argumentul prezentat de guvernul român. Totodată, a fost reafirmată concluzia din jurisprudența constantă a Curții care statuează că sancțiunea care constă într-un refuz absolut al dreptului de deducere este disproporționată în cazul în care nu ar fi dovedită nicio fraudă și nicio atingere adusă bugetului statului.

Am putea spune că argumentația și viziunea avocatului general în cauza Terracult SRL reprezintă o ciocnire între „metoda românească” și „metoda europeană”? Vă lăsăm pe dumneavoastră să decideți.

4. Concluzii…?

Întorcându-ne la începutul articolului, ce a însemnat pentru

Terracult SRL acel așa-numit „cost of doing business”? Un TVA achitat și nedatorat de societate la bugetul statului, de 440.241 de lei, impus societății în februarie 2017. Societatea contestă, iar ANAF respinge contestația în iulie 2017. Societatea merge mai departe cu demersul său, în încercarea de a-și demonstra buna-credință, și depune acțiune în instanță, iar Tribunalul Arad respinge acțiunea în mai 2018. Abia în iulie 2020, o instanță, CJUE, îi dă dreptate societății Terracult, ce așteaptă acum termenul din 16 septembrie 2020 pentru a vedea decizia finală a Curții de Apel.

Deci… după 3 ani, societatea speră să i se dea dreptate, timp în care s-au imobilizat 440.241 de lei la dispoziția statului, fără a mai adăuga costurile de reprezentare juridică, fiscală și…, de ce nu, costurile morale ale sentimentului că „mori cu dreptatea în mână”. Dacă societatea va solicita dobânzi pentru imobilizarea acestei sume, statul va fi bun de plată pentru o sumă de aproximativ 115.000 de lei. Și cine suportă această sumă? Tot noi, contribuabilii…

Astfel că, rămâne să ne întrebăm: are statul cu adevărat interesul de a evita astfel de situații și de a respecta buna-credință a contribuabilului, aplicând fondul *versus* formă? Și dacă nu, cum putem să îl determinăm să aibă acest interes?

[1] *https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/Raport_performanta_07072020.pdf* – pp. 37-38.

[2] *https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/Raport_performanta_2018.pdf* – p. 24.

[3] Hotărârea în cauza C-835/18 poate fi consultată aici:

http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=397D4C70099133C4E1795403784753D9?text=&docid=228046&pageIndex=0&doclang=RO&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14836117

[4] Concluziile avocatului general în cauza C-835/18 pot fi consultate aici:

http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf;jsessionid=397D4C70099133C4E1795403784753D9?text=&docid=224737&pageIndex=0&doclang=RO&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=14836117

Înalta Curte repune inspecția fiscală în termenul legal. Avocații Radu și Asociații au contribuit la obținerea deciziei

O regulă nouă în materia inspecției fiscale a fost impusă zilele acestea de Înalta Curte de Casație și Justiție (ÎCCJ): baza de calcul a impozitului pe profit se determină la momentul efectuării tranzacțiilor de către contribuabil, acesta fiind momentul de la care ar trebui să curgă termenul de prescripție pentru inspecția fiscală. Cu alte cuvinte, contribuabilii vor beneficia de anularea controlului pentru o perioadă anterioară, de un an. Avocații Radu și Asociații SPRL au contribuit la clarificarea speței/ cauzei, prin redactarea unui Memoriu *amicus curiae,* prin care și-au exprimat poziția în sensul celor reținute de ÎCCJ.

Decizia Înaltei Curți pune capăt unei îndelungate dispute cu

privire la interpretarea prevederilor vechiului Cod de procedură fiscală referitoare la perioada maximă în care un contribuabil poate fi supus unei inspecții fiscale. Începând cu anul 2003, constant, ANAF a interpretat în mod abuziv instituția prescripției extinctive, realizând inspecții fiscale prin care verifică o perioadă fiscală retrospectivă de șase ani, cu un an în plus față de termenul maxim de prescripție. ANAF se baza pe o interpretare particulară a modului de calcul al termenului de prescripție, calculând de la momentul depunerii declarațiilor fiscale, nu de la momentul efectuării tranzacțiilor.

Această corecție a interpretării eronate a ANAF are acum un efect de bumerang, întrucât toate inspecțiile finalizate cu acte de impunere, respectiv cele în curs de soluționare sau cele care urmează să înceapă în anii 2020 și 2021 și care vizează baze de impunere pentru care termenul maxim de 5 ani a fost împlinit, trebuie anulate, Înalta Curte stabilind ca fiind nelegal anul suplimentar controlat de ANAF. Practic, contribuabilii beneficiază de ștergerea controlului pentru o perioadă fiscală anterioară, de un an. Eliminarea sau excluderea de la control a respectivei perioade fiscale se face datorită intervenirii prescripției, fără a se mai analiza dacă din perspectiva material-fiscală respectivul contribuabil datora sau nu obligații suplimentare.

Nota de plată pentru bugetul de stat, în acest context, va fi una semnificativă. Având în vedere faptul că practica ANAF de a controla 6 ani în loc de 5 vizează perioada 2003 – 2020 (timp în care a fost în vigoare vechiul Cod de procedură fiscală), decizia ÎCCJ poate viza chiar două inspecții fiscale consecutive pentru același contribuabil, cu sancțiunea excluderii anului suplimentar controlat în mod nelegal de către ANAF.

Consultând Raportul de performanță al ANAF pentru anul 2019, constatăm că Fiscul declară o sumă de 4.707 milioane de lei, bani reprezentând obligații fiscale suplimentare obținute de

la contribuabili persoane juridice ca urmare a activității de inspecție fiscală. Presupunând că doar 40% dintre aceste creanțe fiscale suplimentare ar veni din zona impozitului pe profit, putem realiza dimensiunea efectelor deciziei ÎCCJ.

În sprijinul soluționării recursului în interesul legii, care a dus la decizia Înaltei Curți, Radu și Asociații SPRL a formulat Memoriul a*micus curiae* (un document elaborat de cineva care nu este parte în speța respectivă, dar care are expertiză în vederea justei ei soluționări – n.a.). În cadrul acestuia, a detaliat interpretarea potrivit căreia, în ceea ce privește impozitul pe profit, constituirea bazei de impozitare are loc la momentul producerii faptului generator, respectiv, a împrejurărilor ce creează elementele care intră în componența bazei de impozitare. Unica interpretare în acord atât cu principiile fiscale, cât și cu realitatea economică și juridică la care este expus în mod constant contribuabilul, este aceea că termenul de prescripție a dreptului organului de a stabili și determina obligația fiscală datorată se împlinește în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impunere care a generat creanța fiscală.

Este de menționat, însă, că, în practica recentă a ÎCCJ, interpretarea confirmată prin decizia pronunțată zilele acestea fusese deja exprimată. Astfel, chiar la începutul acestui an, echipa de avocați a Radu și Asociații SPRL a asistat cu succes unul dintre principalii actori din domeniul rețelelor de date, obținând anularea de către Înalta Curte de Casație și Justiție a actului de control emis de ANAF, cu încălcarea prescripției dreptului de a stabili creanțe fiscale. La momentul respectiv, ÎCCJ confirma teza susținută de Radu și Asociații SPRL, în sensul că baza de impozitare se naște prin efectuarea tranzacțiilor de către contribuabil, iar nu prin depunerea declarațiilor fiscale.

Nu putem, totuși, să nu remarcăm că acest recurs în interesul legii vine destul de târziu, dat fiind faptul că începând cu 1

ianuarie 2016 a intrat în vigoare Noul Cod de procedură fiscală, care a schimbat modul de calcul al acestui termen de prescripție. Astfel, după ce timp de 16 ani contribuabilii au fost supuși unui control pentru o perioadă mai mare decât cea prevăzută de lege, ANAF ar fi încetat oricum în anul 2021 practica sa abuzivă.

… dacă încredere nu e, nimic nu e!…



Autor: **Delia Cataramă**, conferentiar universitar doctor la Academia de Studii Economice, Facultatea de Finanțe, Asigurări, Bănci și Burse de Valori și Tax Partner la Viboal FindEx

Da… sunt sub impresia finalizării unuia dintre cele mai frumoase romane din literatura română: „Cel mai iubit dintre pământeni” scris de Marin Preda. M-a impresionat forța cu care Marin Preda exprimă prin fiecare cuvânt al celor 3 volume acest *„… dacă dragoste nu e, nimic nu e!…”* într-un amestec de imagini ale unei societăți încremenite în absurdul unui comunism unde profesorul universitar ajunge, pe rând, muncitor la deratizare, strungar și contabil…, fiind condamnat la închisoare de două ori pentru două delicte pe care nu le-a comis: unul politic și unul uman!

Cu permisiunea dumneavoastră, reiau un mic pasaj, care parcă este mai prezent ca niciodată în societatea noastră, la peste 30 de ani de la căderea comunismului și de la scrierea cărții:

„Băiatul însă, așa umil cum arăta, avea pe la București nu

știu ce fel de rude sau prieteni, destul că un zbârnâit pe interurban mă invita a treia zi să mă prezint imediat la Ministerul Justiției, chiar la cabinetul titularului. Strigăte: «Cum ai putut să condamni la închisoare un om pentru o pâine?» «Credeți că e primul? i-am răspuns eu liniștit. Și credeți că e ultimul? Așa scrie legea. Am încercat să n-o aplic, la prima înfățișare l-am achitat, dar au sărit alții și m-au amenințat cu destituirea». «Legea asta e greșită, a zis atunci titularul, văd că sunteți un judecător experimentat. Unde e greșeala?» «Furtul e furt, i-am răspuns, trebuie pedepsit, dar depinde de pagubă, de prejudiciul adus societății sau individului, nu rămâne o cantină fără pâine dacă o fată e drăguță cu un băiat și îi dă pe furiș o franzelă.» «Așa este, ce propuneți?» «Să schimbați legea! i-am spus. Nuanțări, de altfel, există și acum pentru tot soiul de delicte: de la o lună până la un an de închisoare. Puneți amenzi de la o sută până la nu știu câte mii de lei sau alte forme care să nu încurajeze furtul, dar nici să dea cu ușurință prilej unui milițian ranchiunos să-i facă 'figura' unui dușman personal și să-l trimită la răcoare pentru astfel de delicte minore.» «Bine!», mi-a spus titularul și a propus foarte rapid aceste modificări care au micșorat apreciabil numărul de 'delincvenți' adevărați sau 'aranjați' din societatea noastră. Nu e nevoie de o epopee ca Mizerabilii ca să ne atragă atenția unor deficiențe ale legislațiilor. Dar poetul a vizat mult mai sus, cum am încercat să explic: să facă să înflorească în noi înțelegerea, fără de care nicio legislație, oricât de bună, nu-și atinge în întregime marele ei scop…"[1].

Pledoaria lui Marin Preda accentuează două probleme esențiale cu care ne confruntăm în domeniul legislației fiscale și aplicării ei:

- este suficient să atragem atenția legiuitorului că legea este „greșită" pentru ca el să o îndrepte, deci să facă o literă a legii corectă;

- este extrem de dificil să cerem înțelegerea legii, deci să avem o interpretare corectă în spiritul ei.

Și mă voi opri acum la această „înțelegere” a legii, pe care marele autor a considerat-o atât de greu de obținut, deși, chiar și ceea ce el considera simplu nu este deloc simplu. Dar așa ar trebui să fie: atragi atenția legiuitorului că este o problemă în lege și el o rezolvă, simplu! Dar nu e atât de simplu… și exemplele de legi „greșite” la noi sunt multe:

- *exemple vechi:* scutirea de impozit privind profitul reinvestit: de câte ori nu i s-a atras atenția legiuitorului că textul nu este clar, că nu se înțelege ce înseamnă limitarea scutirii la impozitul pe profit datorat în „perioada respectivă”? Și, totuși, legiuitorul a preferat să păstreze neclaritatea și să nu modifice.

- *exemple noi:* prin Legea nr. 62/2020 s-a stabilit impozitarea parțială a veniturilor din chirii la 80% din valoarea lor în cazul contribuabililor care aplică impozit pe profit și care au redus chiriile pentru chiriașii lor în anul 2020 cu cel puțin 20% față de chiria din luna februarie 2020, dar… ce înseamnă impozitare parțială? Din nou, i s-a atras atenția legiuitorului că este greu de înțeles cum se aplică, căci dacă „impozitare parțială” înseamnă „venituri neimpozabile”, atunci venitului neimpozabil trebuie să i se aloce cheltuieli nedeductibile, or, în context de pandemie, această „impozitare parțială” poate să genereze în sarcina proprietarilor un impozit pe profit mai mare decât dacă nu ar fi existat această lege. Și atunci, ne întrebăm: dacă intenția legiuitorului era să ajute proprietarii care au venituri din chirii mai mici, dacă prin aplicarea acestei prevederi legale se obține, în fapt, un impozit pe profit de plată mai mare decât dacă nu s-ar fi aplicat „facilitatea”, aș putea eu, contribuabil, să nu o aplic? Sau e obligatoriu?

- *și exemple **foarte noi:*** prin Legea nr. 175/2020, publicată în M. Of. nr. 741 din 14 august 2020, dar urmând a intra în vigoare în data de 13 octombrie 2020, se introduce „peste noapte” un impozit de 80% pentru vânzarea terenurilor agricole situate în extravilan într-o perioadă de sub 8 ani de la achiziție și un impozit similar și pentru vânzarea pachetului de control al societăților care au în proprietate terenuri agricole situate în extravilan și care reprezintă mai mult de 25% din activele acestora. Întrebările pe care le am cu privire la acest impozit sunt atât de multe:
- de ce prin Legea nr. 175/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 17/2014 privind unele măsuri de reglementare a vânzării-cumpărării terenurilor agricole situate în extravilan și de modificare a Legii nr. 268/2001 privind privatizarea societăților comerciale ce dețin în administrare terenuri proprietate publică și privată a statului cu destinație agricolă și înființarea Agenției Domeniilor Statului? Și de ce fără nicio minimă referire la Codul fiscal? Măcar așa, un simplu… „prin excepție de la prevederile Codului fiscal”?
- 80% se aplică la ce? Legea spune: „pe suma ce reprezintă diferența dintre prețul de vânzare și prețul de cumpărare, în baza grilei notarilor din respectiva perioadă”, adică ambele prețuri sunt cele din grila notarilor, nu cele real practicate? Și le iau pe amândouă din grila valabilă la fiecare moment, adică prețul de vânzare din grila notarilor valabilă la momentul vânzării, iar prețul de cumpărare din grila notarilor valabilă la momentul cumpărării? DE CE? Care este legătura acestor prețuri cu realitatea tranzacției respective?
- cum evit dubla impunere? Legea spune: „vânzătorul va avea obligația de a plăti un impozit de 80% din diferența de valoare a terenurilor respective calculată pe baza grilei notarilor între momentul dobândirii terenurilor și momentul înstrăinării pachetului de

> control. În acest caz, impozitul pe profit privind diferența de valoare a acțiunilor sau părților sociale vândute se va aplica la o bază redusă proporțional cu procentul ponderii terenurilor agricole respective în activele fixe, orice dublă impozitare fiind interzisă” … aici m-am pierdut complet! A făcut cineva vreo simulare pe cifre? Cum s-ar aplica așa ceva în concret? Și de ce se elimină dubla impozitare numai la impozit pe profit? Pachetul de control nu ar putea fi deținut și de o persoană fizică ce aplică impozit pe venit și, deci, este supusă și impozitului pe venit pentru vânzarea „pachetului de control”, dar și acestui nou impozit de 80%?

M-aș bucura să știu că, odată cu apariția acestui editorial, am sesizat legiuitorul asupra acestor probleme și, precum „titularul” din romanul lui Marin Preda, se vor îndrepta imediat printr-o modificare legislativă care să aducă claritate și care să permită respectarea unui principiu de bază instituit în legislația fiscală și numit *certitudinea impunerii*: „elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceștia să poată urmări și înțelege sarcina fiscală ce le revine, precum și să poată determina influența deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale” [Legea nr. 227/2015 privind C.fisc. art. 3 lit. b)].

Dar nu cred asta… și de ce? Pentru că nu am încredere. Nu am încredere în legiuitor și nu am încredere nici în cei care aplică și interpretează legea!

De ce nu am încredere? Există cumva vreun motiv? Offf…, și câte:

- în anul 2017, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a afirmat negru pe alb că autoritățile române nu au

dovedit bună-credință în cauza *C-101/16 Paper Consult*: „69. Întrucât **criteriul referitor la buna-credință** a mediilor interesate **nu este îndeplinit în ceea ce privește autoritățile române**, nu este necesar să se verifice dacă este îndeplinit cel referitor la gravitatea repercusiunilor economice” (CJUE, cauza C-101/16, par. 69);

- în anul 2020, avocatul general de pe lângă Curtea de Justiție a Uniunii Europene arată că Guvernul României, pe nedrept, a acuzat un contribuabil că nu ar fi de bună-credință, deși nimic nu ar fi indicat acest lucru, în cauza *C-835/18 Terracult*: „33. (…) În al doilea rând, **guvernul român pare să sugereze că furnizorul nu a acționat cu bună-credință sau a abuzat de drepturile sale.** (…) 52. În această privință, trebuie să subliniem că, în răspunsul la întrebările Curții, instanța de trimitere precizează că din dosar rezultă că autoritățile fiscale nu au solicitat niciodată plata impozitului datorat de la destinatar (Almos). Nu este clar de ce autoritățile fiscale nu au încercat să verifice dacă impozitul ar putea fi plătit de destinatar, astfel încât suma plătită fără a fi datorată de furnizor (Terracult) să poată fi rambursată fără pierderi la bugetul public. **Când a fost întrebat în ședință cu privire la motivul care a dus la această situație, guvernul român nu a putut oferi nicio explicație**. Indiferent de acest aspect, și mai important, considerăm că elementele la care se referă guvernul român în contextul prezentei proceduri pentru a susține că Terracult nu a acționat cu bună-credință sunt neconvingătoare. 54. În special, **nu reușim să înțelegem logica din spatele argumentului potrivit căruia faptul că efectul corectării facturilor este de a anula constatările deciziei de impunere rezultate din inspecția fiscală este, în sine, o indicație că persoana impozabilă nu a acționat cu bună-credință**” (CJUE, cauza C-835/18, par. 33, 52, 53 și 54).

- și tot în anul 2020, Direcția Antifraudă Fiscală desfășoară o amplă acțiune de pedepsire în masă a contribuabililor care au avut îndrăzneala să acorde tichete cadou salariaților cu alte ocazii sociale decât cele menționate expres în lege și să nu aplice contribuții sociale acestora, așa cum clar este menționat în art. 142 lit. (r) C.fisc. și Normele de aplicare a acestora. Dar Direcției de Antifraudă Fiscală îi place să obțină mult cu eforturi mici. Care ar fi efortul implicat de găsirea adevăraților evazioniști? Probabil mult mai mare decât efortul de a scrie pe o foaie de hârtie că 1 mai, ziua companiei, 1 decembrie etc. nu sunt ocazii sociale și, deci, contribuabilul nu avea dreptul (ce îndrăzneală de evazionist, de altfel!) să acorde tichete cadou propriilor angajați… La ce mai sunt bune atunci prevederile legislației fiscale? Unde este buna-credință a autorităților? De ce aș avea încredere în autoritățile noastre fiscale?

Și atât timp cât această neîncredere simțită de mine va mai fi simțită de nenumărați alți contribuabili, întreaga noastră societate va mărturisi oricând: *… dacă încredere nu e, nimic nu e!…*

1 *M. Preda*, Cel mai iubit dintre pământeni, vol. 3, Ed. Art, București, 2014, pp. 219-220.

Acest articol este **editorialul** **numarului 4/2020 al Revistei Tax Magazine**

Tax Magazine nr. 4 iulie –

august 2020

Editorial

- **Delia Cataramă**
  … dacă încredere nu e, nimic nu e!…

De actualitate

- Evoluții fiscale recente
- **Cristina Spirescu, Gabriela Ecobici, Gabriela Badea**
  Contextul fiscal actual: între provocare și oportunitate
- **Andra Cașu**
  Care sunt prioritățile fiscale europene pentru următoarele 6 luni și cum se poziționează România față de planul european? .

Impozite indirecte

- **Cosmin Preda, Delia Cataramă, Bogdan Costea**
  Cauza C-835/18 Terracult SRL – o pledoarie privind necesitatea respectării bunei-credințe a unui contribuabil: fondul prevalează asupra formei!
- **Sorin Biban**
  Regimul special de TVA aplicabil de la 1 iulie 2021
- **Marilena Ene**
  Câteva considerații privind regimul special pentru întreprinderile mici în materia TVA

Procedură fiscală

- **Alexandru Stănoiu**
  „Stânga-mprejur” sau cum a rămas ANAF fără colții de argint în procedura insolvenței

- **Ioniță Cochințu**
  Importanța și necesitatea caracterului unitar al proiectului de lege privind unele măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative

asupra căruia Guvernul își poate angaja răspunderea

Jurisprudență fiscală națională

- **Daniela Ioana Stăncioi, George Cristian Vioreanu, Viorel Terzea**
  Sinteză de jurisprudență fiscală națională

Jurisprudența fiscală a instanțelor europene

- Sinteza hotărârilor în materie fiscală pronunțate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în perioada 6 iulie – august 2020

Tax Magazine nr. 3 Mai – Iunie 2020

Editorial

- **Andrei Iancu**
  Noi versus Ei

De actualitate

- Evoluții fiscale recente
- **Cristiana Provian**
  Impozitarea lucrătorilor detașați în timpul pandemiei de COVID-19
- **Mirela Păunescu, Adriana Florina Popa**
  Câteva considerente despre Legea nr. 19/2020 privind acordarea unor zile libere părinților pentru supravegherea copiilor, în situația închiderii temporare a unităților de învățământ
- **Ioniță Cochințu**
  Acordarea unor facilități pentru contribuabilii

operatori economici pe teritoriul României și controlul constituționalității actelor normative care instituie asemenea măsur

- **Sonia Vasilescu, Bogdan Lungu**
  Abuzul de poziție dominantă și practicile anticoncurențiale. Rabatul comercial
- **Dragoș Ovidiu Tofan**
  Auditul în era digitală – precauții pe un teren minat

Impozite directe

- **Teodora Alecu, Cristina Vasilescu**
  Provocările analizelor de prețuri de transfer și nevoia de certitudine prin acordul de preț în avans
- **Cristina Niculcea, Lavinia Negoiță**
  Ajustări de prețuri de transfer – tratamentul fiscal al impozitului pe profit și TVA-ului

Impozite indirecte

- **Tudor Vidrean-Căpușan**
  Afacerea CF (C-430/19). Prima afacere românească în materia teoriei părții inocente
- **Anda Diaconescu, Luciana Rainov**
  Impactul cauzei Terracult asupra practicii administrative
- **Corina Mureșan**
  Cauza C-242/19, CHEP Equipment Pooling NV, privind dreptul nerezidenților de a obține rambursarea TVA

Procedură fiscală

- **Lelia Grigore**
  Principii ale procedurii fiscale cu relevanță în materia probatoriului

Jurisprudență fiscală națională

- **Daniela Ioana Stăncioi, George Cristian Vioreanu, Viorel Terzea**

Sinteză de jurisprudență fiscală națională

Jurisprudența fiscală a instanțelor europene

- Sinteza hotărârilor în materie fiscală pronunțate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în perioada mai – 5 iulie 2020

Un salariu minim decent – o nouă politică a Uniunii Europene | Mihaela Mitroi

Autor: **Mihaela Mitroi**, Partener, Asistență Fiscală și Juridică, EY România, lider al activității de consultanță fiscală și juridică în clusterul de Sud al regiunii EY Europa Centrală și de Sud-Est și Asia Centrală (CESA)

Salariile minime în statele membre ale Uniunii Europene (UE) au variat de la 312 EUR la 2,142 EUR în luna ianuarie 2020, conform datelor Eurostat. În România, salariul minim este de 2.230 lei, adică, aproximativ, 460 EUR, care ne poziționează mult sub media europeană.

Încă de la începutul anului, UE a cochetat cu ideea de a introduce un salariu minim la nivelul statelor membre și, în acest sens, a fost lansată o consultare cu părțile interesate, menită să vină cu o propunere concretă până în toamna acestui an.

Nicolas Schmit, Comisarul UE pentru locuri de muncă și drepturi sociale a declarat la începutul anului că oamenii „trebuie să fie plătiți pentru munca lor pentru a duce o viață decentă” – el fiind și promotorul acestei inițiative.

În general, orice perioadă de criză produce inegalități în rândul oamenilor. În contextul generat de Covid-19, impactul măsurilor luate de state, cum ar fi distanțarea socială, șomajul tehnic, închiderea unor activități a avut ca urmări un declin al economiilor, iar aceste elemente produc inegalități în rândul oamenilor.

Comisia Europeană (CE) nu a renunțat la ideea salariilor minime, prin care să se asigure că lucrătorii din UE își câștigă un trai decent. Mai mult, CE este de părere că un venit minim este crucial pentru relansarea economiilor statelor membre în urma acestei pandemii.

În acest context, pe 3 iunie s-a lansat o nouă rundă de consultări cu partenerii sociali în ceea ce privește salariul minim la nivelul UE. Acum, Comisia are în vedere atât instrumente obligatorii (directive), cât și non-obligatorii (recomandări ale Consiliului European) pentru o inițiativă a salariului minim în statele membre ale UE, iar punerea în aplicare ar fi la latitudinea guvernelor. Această abordare este efectul diferențelor din cadrele naționale. Spre exemplu, în statele membre nordice, salariul minim este rezultatul negocierii colective, în timp ce în alte state, precum România, standardul minim este stabilit de guvern.

Obiectivul acestei inițiative nu este de a impune un salariu minim sau de a armoniza abordarea diferitelor state membre, ci de a asigura un cadru pentru o remunerație echitabilă, obiectivul fundamental fiind acela ca toți cetățenii UE să poată beneficia de protecție prin salariul minim. Un salariu minim adecvat ar trebui să-i ajute pe cei cu salarii mici să urce scara de venituri. Un studiu al Eurofound susține că introducerea unui nivel al salariului minim de 60% din salariul mediu național ar crește considerabil câștigul persoanelor cu venituri mici care lucrează în majoritatea statelor membre ale UE.

În conformitate cu Tratatul Fundamental al UE, înainte de a

prezenta propuneri în domeniul politicii sociale, CE trebuie să consulte părțile interesate cu privire la posibila direcție a acțiunii Uniunii. Prin urmare, consultarea publică inițiată are acum scopul de a colecta opinii, iar ulterior să se creeze cadrul legislativ.

În concluzie, deși introducerea unui salariu minim la nivelul statelor membre ale UE părea acum mai puțin de un an un subiect utopic, ca urmare a contextului creat de COVID-19, care a afectat în special sectoarele cu o pondere mai mare a lucrătorilor cu salarii mici, precum retail și turism, această idee a prins și mai multă viteză și se văd inițiativele CE în acest sens. Pe lângă beneficiul de a reduce inegalitățile între cetățeni, creșterea salariului minim lărgește baza de impozitare, stimulează consumul intern și cererea, lucruri ce ajută la relansarea economiei. Astfel, consider că rolul salariilor minime pentru protejarea lucrătorilor cu salarii mici devine din ce în ce mai important și că acestea pot ajuta la susținerea cererii interne în timpul redresării economice, protejând în același timp locurile de muncă ale cetățenilor.

Investiți în România (o perspectivă fiscală) | Alina Andrei | Cabot

Autor: Alina Andrei, Tax & Transfer Pricing Partner a Cabot Transfer Pricing

Este lăudabilă inițiativa ZF și CEC Bank referitoare la proiectul jurnalistic ***Investiți în România****. Ar fi și mai bine dacă acest proiect ar fi unul de țară (nu doar de guvern sau diferite instituții de stat, dacă este) și unul al mediului*

privat.

Așa cum spuneam în articolul preluat de ZF – *De ce cred că România poate ieși câștigătoare din lupta împotriva coronavirusului*, România are o șansă unică de a primi mai multe investiții străine în perioada următoare, de fapt relocări de afaceri din regiunea Asiei sau chiar din SUA.

„Relocările" din teritorii mai îndepărtate în Uniunea Europeană ar avea avantajul „afilierii" noilor afaceri la piața unică europeană unde sunt totuși prevederi legislative similare pentru toate afacerile și unde sunt binecunoscute regulile jocului (deși în mod clar din punct de vedere al costurilor se prea poate să nu renteze). Însă tocmai asta spun și studiile experților de lunile și anii anteriori, se va pune din ce în ce mai mult accentul pe rezistența parteneriatului și a lanțului creator de valoare din cadrul grupului, precum și pe sustenabilitatea afacerilor, în timp ce focusul pe costuri mici va scădea (atunci când poate însemna riscuri mai mari).

De ce ar alege investitorii România, și nu țările de origine sau alte țări din regiune?

În primul rând, investitorii vor alege să optimizeze costurile aferente investiției și în același timp să beneficieze de toate avantajele afilierii la piața unică europeană. Dacă vor avea de ales între România și Germania, iar costul investiției va prima, atunci România va fi destinația aleasă (bineînțeles depinde și cât de strategică este investiția, precum și cât de important este costul de transport, dacă este cazul).

În al doilea rând, nivelul taxelor atrage cu siguranță investitorii. În România taxele sunt încă mici spre foarte mici dacă ne comparăm cu Vestul Europei și similare cu cele ale țărilor din regiune.

În plus, România beneficiază de prevederile Directivelor Europene care ajută companiile să „urce” dividendele, dobânzile, redevențele fără impozit înapoi la firmă mamă. Astfel că, acestea sunt încurajate practic să obțină un nivel al profitului cât mai mare în România, ceea ce înseamnă o bază impozabilă mai mare în România și în consecință un buget de stat mult mai robust.

Deși nu reprezintă unicul motiv al investiției, nivelul taxelor este o componentă importantă în alegerea deciziei de a investi.

De ce ar alege investitorii România, și nu Bulgaria, de exemplu, care are un nivel similar sau chiar mai scăzut al taxelor?

Aici intervine rolul guvernului, dar și al nostru, al tuturor.

Nivelul redus al costurilor și al taxelor nu este suficient pentru atragerea de investiții. În schimb, aceste aspecte corelate cu investiția în educație, sănătate, infrastructură pot juca un rol extrem de pozitiv în dezvoltarea noastră a tuturor (deși pe termen lung, investiția în educație, sănătate și infrastructură va însemna fără dubiu o creștere de taxe).

Activitățile cu valoare adăugată mare (de exemplu, serviciile IT, serviciile de cercetare-dezvoltare, producția), care atrag de regulă investiții importante și care au o contribuție semnificativ superioară în PIB spre deosebire de activitățile cu valoare adăugată redusă (cum sunt, de exemplu, serviciile de procesare lohn) se bazează în principal pe o forță de muncă educată, sănătoasă și pe o infrastructură dezvoltată.

În concluzie, ceea ce poate face guvernul este să prioritizeze sănătatea, educația și infrastructura.

Ce poate face fiecare dintre noi?

Să fie conștient că educația și sănătatea sunt componente cheie ale unui viitor mai bun, să investească în educația și sănătatea copiilor, să își facă treaba foarte bine în domeniul lor de activitate.

Ce pot face eu, ca specialist fiscal și de prețuri de transfer?

Să informez clienții noștri sau firmele interesate de realizarea de investiții în România despre avantajele investiției în România – nivelul taxelor din România comparativ cu alte jurisdicții fiscale, precum și despre directivele de care beneficiază societățile române.

Să recomand clienților noștri să reducă riscurile fiscale în România prin realizarea unor profituri de piață sau chiar mai mari având în vedere directivele europene care fac foarte avantajoasă plata de dividende / redevențe către țări din Uniunea Europeană.