

CONSULTANT FISCAL

Director: **Radu Bufan**
Redactor-șef: **Mariana Vizoli**

DIN SUMAR

Gheorghița Toma

APLICAREA REDUCERILOR
FISCALE PENTRU MENȚINEREA/CREȘTEREA
CAPITALURILOR PROPRII ÎN CAZUL CONTRIBUABILILOR
CARE DATOREAZĂ IMPOZIT PE VENITURILE MICROÎNTRERINDERILOR

Monica Marilena Avram, Alexandra Lazăr, Mirela Păunescu

RETURO – PROBLEMATICĂ ȘI PROPUNERI DE ÎNREGISTRARE ÎN CONTABILITATE

Radu Bufan și Andreea Deli-Diaconescu

ASPECTE SPECIFICE ÎN ANALIZA CREAȚIEI BUGETARE ÎN PROCEDURA INSOLVENȚEI

Ciprian Moisei

ÎNTREBĂRI ȘI RĂSPUNSURI ÎN MATERIA ACCIZELOR



CAMERA CONSULTANȚILOR FISCALI
membră a
Confederației Fiscale Europene
Uniunii Profesiorilor Liberales din România

CONSILIUL SUPERIOR

Dan MANOLESCU
Președinte

Adrian LUCA
Prim-vicepreședinte

Daniela TĂNASE
Vicepreședinte

Romulus Dimitrie BADEA
Vicepreședinte

Maria-Iulia SOBOLEVSKI-DAVID
Vicepreședinte

Sorin-Adrian ROBU
Vicepreședinte

Vasile-Alin NEGRESCU
Vicepreședinte

Mariana VIZOLI
Membru

Ioan SIMION
Membru

Vlad-Constantin BOERIU
Membru

Alexandr MILCEV
Membru

Marian-Alin IRIMIA
Membru

Alin CHITU
Membru

Elena IORDACHE
Membru

Sia-Nicoleta JIRU
Membru

Camera Consultanților Fiscali

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

Director: Radu BUFAN

Redactor-șef: Mariana VIZOLI

Redactor: Anca Sfecleș

sumar

fiscalitate

04

Aplicarea reducerilor fiscale pentru menținerea/creșterea capitalurilor proprii în cazul contribuabililor care datorează impozit pe veniturile microîntreprinderilor

Gheorghița TOMA – Ministerul Finanțelor

contabilitate

07

RetuRO – problematică și propuneri de înregistrare în contabilitate

Dr. **Monica Marilena AVRAM** – Economist, Ministerul Finanțelor; Expert contabil; Consultant fiscal

Dr. **Alexandra LAZĂR** – Economist, Ministerul Finanțelor; Expert contabil; Auditor financiar

Conf. univ. dr. **Mirela PĂUNESCU** – Academia de Studii Economice; Consultant Fiscal; Expert contabil

procedură fiscală

18

Aspecte specifice în analiza creanței bugetare în procedura insolvenței

Prof. univ. dr. **Radu BUFAN**

Av. dr. **Andreea DELI-DIACONESCU**

întrebări și răspunsuri

26

Întrebări și răspunsuri în materia accizelor

Ciprian MOISEI

31

Întrebări și răspunsuri – prețurile de transfer

Lect. **Mihai LUPU** – Partner, Transfer Pricing Services SRL

CONSILIUL ȘTIINȚIFIC

Prof. univ. dr. hc.
Jacques MALHERBE

Prof. univ. dr.
Maria-Iulia SOBOLEVSCHI DAVID

Prof. univ. dr.
Vasile RĂILEANU

Conf. univ. dr.
Ciprian PĂUN

Mihai BRĂGARU

COLEGIUL DE REDACȚIE

Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA
economist

Dr. Emilian DUCA
consultant fiscal

Dr. Ioan LAZĂR
avocat, drept fiscal, dreptul concurenței

Dr. Mirela BULIGA
avocat, drept fiscal

Tanți ANGHEL
consultant fiscal

Adrian LUCA
consultant fiscal, expert contabil

CONSULTANT FISCAL

Senior editor
Dan MANOLESCU
(legislație, focus)

Senior editor
Ioan SIMION
(internațional)

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

Publisher
EDITURA UNIVERSUL JURIDIC

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

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

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

© Drepturile de autor pentru imaginile publicate aparțin
Editurii Universul Juridic

ISSN 1844 - 3591

Aplicarea reducerilor fiscale pentru menținerea/creșterea capitalurilor proprii în cazul contribuabililor care datorează impozit pe veniturile microîntreprinderilor

Rezumat: Situația economico-financiară a societăților era caracterizată, în general, prin menținerea unor capitaluri proprii negative și un comportament de distribuire a dividendelor influențat și de cota redusă de impozit pe dividende, în defavoarea asigurării unui capital adecvat desfășurării unei activități economice stabile, astfel cum menționează Planul Național de Investiții și Relansare economică (Guvernul României, iulie 2020).

Pentru îmbunătățirea acestei situații s-a considerat necesară instituirea unei măsuri fiscale de reducere a impozitelor directe – impozit pe profit, impozit pe veniturile microîntreprinderilor, impozit specific unor activități (pentru perioada în care s-a datorat), în cazul persoanelor juridice, pe o perioadă de 5 ani fiscali.

Cuvinte-cheie: capitaluri proprii contabile, capitaluri proprii ajustate, reducere de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, creșterea capitalului propriu ajustat față de cel înregistrat în anul fiscal precedent, 25 iunie.

Application of fiscal reduction for maintaining/increasing own capital in the case of taxpayers who owe tax on the income of micro-enterprises

Abstract: The economic-financial situation of the companies was characterized, in general, by the maintenance of negative equity and a dividend distribution behavior influenced also by the reduced rate of tax on dividends, in favor of ensuring adequate capital to carry out a stable economic activity, thus as mentioned in the National Investment and Economic Recovery Plan (Government of Romania, July 2020).

In order to improve this situation, it was considered necessary to institute a fiscal measure to reduce direct taxes - profit tax, microenterprise income tax, tax specific to certain activities (for the period in which it was due), in the case of legal entities, for a period of 5 fiscal years.

Keywords: accounting equity, adjusted fiscal equity, microenterprise income tax reduction, increase in adjusted fiscal equity over the previous fiscal year, June 25.

Gheorghița TOMA – Ministerul Finanțelor

Prin adoptarea O.U.G. nr. 153/2020¹ s-a reglementat acordarea unei reduceri la determinarea impozitului pe profit, impozitului pe veniturile microîntreprinderilor și impozitului specific unor activități, în funcție de menținerea/creșterea capitalurilor proprii, având în vedere necesitatea stimulării și dezvoltării capitalului românesc și a competitivității operatorilor economici pentru tranziția spre o economie durabilă.

Dintre impozitele vizate de măsura fiscală, vom analiza în continuare aplicarea reducerii de impozit pentru contribuabilii

plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, potrivit Titlului III – „Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor” din Codul fiscal.

Potrivit cadrului normativ menționat mai sus, începând cu anul fiscal 2021, contribuabilii vizați, înainte de a definitiva suma impozitului pe veniturile microîntreprinderilor datorat, vor analiza îndeplinirea condițiilor de capital propriu contabil sau capital propriu ajustat, pentru aplicarea următoarelor reduceri de impozit:

¹ O.U.G. nr. 153/2020 din 3 septembrie 2020 pentru instituirea unor măsuri fiscale de stimulare a menținerii/creșterii capitalurilor proprii, precum și pentru completarea unor acte normative.

Cotele de reducere și condițiile de aplicare

Cotele de reducere	Condițiile de aplicare	Documentele justificative
2%	– capitalul propriu contabil este pozitiv pentru contribuabilii care, potrivit prevederilor legale, au obligația constituirii capitalului social, capitalul propriu contabil trebuie să îndeplinească concomitent și condiția de a fi la nivelul unei valori cel puțin egale cu jumătate din capitalul social subscris	– situațiile financiare anuale; – raportările contabile anuale pentru persoanele juridice rezidente în state aparținând Spațiului pentru sedile permanente înregistrate în România
5%	– intervalul de creștere anuală a capitalului propriu ajustat este până la 5% inclusiv, față de capitalul propriu ajustat al anului precedent; – capitalul propriu contabil este pozitiv și la nivelul unei valori cel puțin egale cu jumătate din capitalul social subscris, după caz	
6%	– intervalul de creștere anuală a capitalului propriu ajustat este peste 5% și până la 10% inclusiv, față de capitalul propriu ajustat al anului precedent; – capitalul propriu contabil este pozitiv și la nivelul unei valori cel puțin egale cu jumătate din capitalul social subscris, după caz	
7%	– intervalul de creștere anuală a capitalului propriu ajustat este peste 10% și până la 15% inclusiv, față de capitalul propriu ajustat al anului precedent; – capitalul propriu contabil este pozitiv și la nivelul unei valori cel puțin egale cu jumătate din capitalul social subscris, după caz	
8%	– intervalul de creștere anuală a capitalului propriu ajustat este peste 15% și până la 20% inclusiv, față de capitalul propriu ajustat al anului precedent; – capitalul propriu contabil este pozitiv și la nivelul unei valori cel puțin egale cu jumătate din capitalul social subscris, după caz	
9%	– intervalul de creștere anuală a capitalului propriu ajustat peste 20% și până la 25% inclusive, față de capitalul propriu ajustat al anului precedent; – capitalul propriu contabil este pozitiv și la nivelul unei valori cel puțin egale cu jumătate din capitalul social subscris, după caz	
10%	– intervalul de creștere anuală a capitalului propriu ajustat este peste 25%, față de capitalul propriu ajustat al anului precedent; – capitalul propriu contabil este pozitiv și la nivelul unei valori cel puțin egale cu jumătate din capitalul social subscris, după caz	
3%, începând cu anul fiscal 2022	– în funcție de <i>procentul minim de creștere a capitalului propriu ajustat</i> față de capitalul propriu ajustat al anului 2020, respectiv dacă este de cel puțin: în anul 2022 de 5%; 2023 de 10%; 2024 de 15%; 2025 de 20%; – capitalul propriu contabil este pozitiv și la nivelul unei valori cel puțin egale cu jumătate din capitalul social subscris, după caz	

Exemplu de **elemente de capital propriu contabil** pentru microentități și entități mici, potrivit reglementărilor contabile aplicabile:

Denumire indicator	
I. CAPITAL (capital subscris vărsat, patrimonial regiei, patrimoniul institutelor naționale de cercetare dezvoltare)	
II. PRIME DE CAPITAL	
III. REZERVE	
IV. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă)	sold C
CAPITALURI – TOTAL (I+II+III+IV)	
PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă)	sold D
PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR	sold C sold D
CAPITALURI – TOTAL	

În calculul **capitalului propriu ajustat** se cuprind următoarele elemente:

- capital subscris vărsat/capital de dotare;
- patrimoniul regiei;
- patrimoniul public;
- patrimoniul privat;
- patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare;
- prime de capital;
- rezerva legală, statutară sau contractuală și alte rezerve constituite din profitul net ca urmare a deciziei acționarilor/asociaților sau potrivit prevederilor legale;
- rezultatul net reportat – sold creditor, reprezentând diferența pozitivă dintre soldurile creditoare și debitoare.

Observăm faptul că au fost selectați indicatori de capital determinați fiscal, care reprezintă **elemente de sustenabilitate pentru societăți**, cum sunt: capital subscris vărsat/capital de

dotare, patrimoniul regiei, prime de capital, rezerva legală, statutară sau contractuală și alte rezerve constituite din profitul net ca urmare a deciziei acționarilor/asociaților sau potrivit prevederilor legale, rezultatul net raportat.

Formulele de calcul al creșterii capitalului propriu ajustat sunt:

1. creșterea anuală a capitalului propriu ajustat în anul pentru care datorează impozitul față de capitalul propriu ajustat înregistrat în anul precedent se determină potrivit următoarelor formule:

$$CCPA_{an/an\ prec.} = \frac{\text{CPA al anului pentru care datorează impozitul} - \text{CPA înregistrat în anul precedent}}{\text{CPA înregistrat în anul precedent}} \times 100$$

unde: CCPA – creșterea anuală a capitalului propriu ajustat;
CPA – capitalul propriu ajustat;

2. creșterea capitalului propriu ajustat în anul pentru care datorează impozitul față de capitalul propriu ajustat înregistrat în anul 2020 se determină potrivit următoarei formule:

$$CCPA_{an/2020} = \frac{\text{CPA al anului pentru care datorează impozitul} - \text{CPA înregistrat în anul 2020}}{\text{CPA înregistrat în anul 2020}} \times 100$$

unde: CCPA – creșterea capitalului propriu ajustat;
CPA – capitalul propriu ajustat.

Exemplu:

o societate din domeniul distribuției de medicamente prezintă, în situațiile financiare anuale, următoarele valori ale capitalurilor proprii ajustate, în fiecare dintre acești ani având capitaluri proprii contabile pozitive.

Mii lei

Capital propriu ajustat Anul 2020	Capital propriu ajustat Anul 2022	Capital propriu ajustat Anul 2023
42500	43250	44450

Creșterile de capital propriu sunt:

$$CCPA_{2023/2022} = 44450 - 43250 / 43250 \times 100\% = 2,77\%$$

$$CCPA_{2023/2020} = 44450 - 42500 / 42500 \times 100\% = 4,58\%$$

Procentele de bonificație care pot fi aplicate de această societate în anul fiscal 2023 sunt 2% pentru capitalurile proprii contabile pozitive și de 5% pentru creșterea capitalului propriu ajustat al anului 2023, față de anul precedent 2022 – însumate 7%.

Modalitatea de înscriere în declarație pentru plătorii de impozit pe veniturile microîntreprinderilor

Procentul aferent reducerii de impozit se aplică la impozitul datorat pe întregul an fiscal, iar valoarea reducerii rezultate se scade din impozitul aferent trimestrului IV.

În cazul în care valoarea reducerii este mai mare decât impozitul aferent trimestrului IV, diferența care nu a fost scăzută din impozitul aferent trimestrului IV se scade din impozitul aferent trimestrelor anterioare, prin depunerea unei declarații rectificative.

Exemplu:

o microîntreprindere prezintă în anul 2023 următoarea situație a impozitului datorat trimestrial:

Perioada de calcul	Trim. I	Trim. II	Trim. III	Trim. IV
Valoarea (lei)	5200	6500	2800	1400

Presupunând că aceasta prezintă, în situația financiară anuală, capitaluri proprii contabile pozitive, iar creșterea capitalului propriu ajustat al anului 2023, față de capitalul propriu ajustat al anului 2022, este de 7,58 %, creșterea este corespunzătoare unui procent de reducere a impozitului pe profit de 6%. Raportat la anul 2020, creșterea capitalului propriu ajustat este de 12%, care corespunde cerințelor și de aplicare a cotei de reducere de 3%.

Reducerea de impozit se aplică la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, datorat pe întregul an fiscal 2023, iar valoarea reducerii rezultate se scade din impozitul aferent trimestrului IV al anului 2023. În cazul în care valoarea reducerii este mai mare decât impozitul aferent trimestrului IV al anului 2023, diferența care nu a fost scăzută din impozitul aferent trimestrului IV se scade din impozitul aferent trimestrelor anterioare ale acestui an, prin depunerea unei declarații rectificative.

Prin derogare de la prevederile art. 56 C. fisc., termenul pentru depunerea declarației aferente trimestrului IV al anului 2023 și plata impozitului aferent acestui trimestru este până la data de 25 iunie inclusiv a anului următor.

$$\begin{aligned} &\text{Calcul reducere} \\ &2\% + 6\% + 3\% = 11\% \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} &\text{Total impozit datorat înainte de calculul reducerii} \\ &5200 + 6500 + 2800 + 1400 = 15.900 \text{ lei} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} &\text{Reducere impozit} \\ &15.900 \times 11\% = 1749 \text{ lei} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} &\text{Impozit datorat pentru trim. IV} \\ &1400 - 1400 = 0 \text{ lei} \end{aligned}$$

Rectificare impozit datorat pentru trim. III al anului 2023, fiind necesară depunerea unei declarații rectificative

$$2800 - 349 = 2451 \text{ lei.}$$

RetuRO – problematică și propuneri de înregistrare în contabilitate

Rezumat: În ultimii ani, interesul pentru sustenabilitate a crescut semnificativ, determinând și modificări legislative care impun anumite obligații operatorilor economici. Unul dintre cele mai importante proiecte de economie circulară din România este Sistemul de Garanție-Returnare (SGR), care vizează îndeplinirea obiectivelor de colectare și reciclare pentru aluminiu și sticlă impuse de Uniunea Europeană. Scopul acestui sistem este să adune ambalajele de pe piață și să le reintroducă în circuitul economic pentru a fi refolosite în producerea de noi ambalaje. Începând de anul trecut, se percepe o garanție de 50 de bani pentru orice ambalaj primar din sticlă, plastic sau metal, indiferent de tipul sau conținutul acestuia, cu condiția să aibă o anumită capacitate și utilizare. Această sumă poate fi recuperată atunci când ambalajele folosite sunt returnate în punctele special amenajate pentru colectare.

În continuare prezentăm o monografie contabilă relevantă pentru entitățile care au obligații legate de colectarea sau reciclarea ambalajelor primare, și anume pentru comercianți, producători, distribuitori, comercianți din domeniul HORECA și consumatori persoane juridice.

Cuvinte-cheie: Sistemul de Garanție-Returnare, reciclare ambalaje, monografie contabilă reciclare.

RetuRO/Deposit Return System in Romania – accounting considerations

Abstract: During the recent years, interest in sustainability has grown significantly, leading to legislative changes that impose certain obligations on economic operators. One of the most important circular economy projects in Romania is the Deposit Return System (SGR/DRS), which aims to meet the collection and recycling targets for aluminum and glass imposed by the European Union. The aim of the system is to collect packaging from the market and return it to the economic cycle for reuse in the production of new packaging. Since last year, a 50-buck deposit has been charged for any primary packaging made of glass, plastic or metal, regardless of its type or content, provided it has a certain capacity and use. This amount can be recovered when used packaging is returned to the collection points.

In the following article, we present the main accounting aspects relevant to entities that have obligations related to the collection or recycling of primary packaging, i.e. traders, producers, distributors, HORECA traders and corporate consumers.

Keywords: Deposit Return System, recycling packaging, accounting aspects for Deposit Return System.

Dr. **Monica Marilena AVRAM** – Economist, Ministerul Finanțelor; Expert contabil; Consultant fiscal

Dr. **Alexandra LAZĂR** – Economist, Ministerul Finanțelor; Expert contabil; Auditor financiar

Conf. univ. dr. **Mirela PĂUNESCU** – Academia de Studii Economice; Expert contabil; Consultant fiscal

În ultimii ani, discuția privind sustenabilitatea a luat avânt, ducând inclusiv la modificări de natură legislativă care au impus o serie de obligații în sarcina mai multor operatori economici. Pe scurt, de aproximativ jumătate de an, se colectează o garanție de 50 de bani, indiferent de tipul sau conținutul ambalajului, pentru orice ambalaj primar nereutilizabil din sticlă, plastic sau metal, cu volume cuprinse între 0,1 litri și 3 litri inclusiv, utilizat pentru bere, mixuri de bere, mixuri de băuturi alcoolice, cidru, alte băuturi fermentate, sucuri, nectaruri, băuturi răcoritoare și ape de băut de orice fel, vinuri și spirtoase. Merită menționat faptul că există în Parlament o propunere de modificare a Legii nr. 249/2015 pentru eliminarea vinurilor din sfera de aplicare a sistemului de Garanție-Returnare (SGR) pentru ambalaje nereutilizabile. Până la momentul publicării acestui articol, modificarea nu a fost adoptată.

Suma reprezentând garanția poate fi recuperată imediat ce ambalajele folosite sunt returnate în orice magazin sau în spațiile special amenajate pentru a colecta ambalajele pentru care s-a perceput garanție. Valoarea garanției, în prezent în sumă fixă și, mai degrabă, neglijabilă, poate fi ajustată în viitor, odată ce consumatorii devin familiari cu acest sistem.

Garanția se aplică pentru fiecare unitate de produs în ambalaj SGR și este evidențiată distinct în documentele fiscale ale producătorilor, distribuitorilor și comercianților, la comercializarea produselor, inclusiv către consumatorii sau utilizatorii finali.

Sistemul de Garanție-Returnare (SGR) este cel mai amplu proiect de economie circulară din România până în prezent, care își propune să contribuie la atingerea obiectivelor de colectare și reciclare pentru aluminiu și sticlă impuse de Uniunea Europeană. Scopul acestui sistem este să colecteze ambalajele de pe piață și să le reintroducă într-un ciclu economic circular, pentru a deveni resurse pentru ambalaje noi.

După ce ambalajul este golit, consumatorii vor putea să-l returneze în orice punct special amenajat de către comercianți, inclusiv în orice magazin din România. În schimb, ei vor primi înapoi valoarea garanției plătite inițial, fără a fi necesar să prezinte bonul fiscal sau să returneze produsul în magazinul de achiziție.

Toți comercianții, indiferent de dimensiunea afacerii, vor fi obligați să organizeze centre de colectare și să ofere un punct de returnare pentru consumatori. Ei vor avea opțiunea să aleagă între un sistem automat sau manual de colectare, în funcție de fluxul de consumatori. Colectarea ambalajelor se dorește a nu afecta activitatea principală a comerciantului.

După colectare, administratorul SGR, RetuRo SA, a implementat deja un sistem de preluare a ambalajelor goale, pentru a evita supraaglomerarea spațiilor de depozitare. RetuRo este compania înființată de către un consorțiu format din trei acționari privați și un acționar public și desemnată, prin lege, administrator al SGR.

Prezentăm, în cele ce urmează, monografia contabilă pentru principalele categorii de operatori economici interesați în SGR. Pentru această monografie am identificat următoarele părți interesate: comercianții, distribuitorii, producătorii, societățile

din domeniul HORECA și persoanele juridice consumatoare. Monografia se bazează pe Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 *pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare*.

1. Monografie contabilă pentru comercianți

În sensul H.G. nr. 1.074/2021 privind stabilirea sistemului de garanție-returnare pentru ambalaje primare nereutilizabile, republicată, cu modificările și completările ulterioare, comerciantul reprezintă operatorul economic autorizat să desfășoare activități de comercializare a produselor în ambalaje SGR către consumatorii sau utilizatorii finali.

Potrivit art. 6 alin. (1) al H.G. nr. 1.074/2021, comercianții au următoarele obligații:

- să se înregistreze în baza de date gestionată de către administratorul SGR;
- să încheie contracte cu administratorul SGR în vederea îndeplinirii obligațiilor puse în sarcina lor de H.G. nr. 1.074/2021;
- să indice valoarea garanției distinct de prețul produsului, atât la raft, cât și în documentele fiscale aferente produsului în ambalaj;
- să plătească valoarea garanției operatorilor economici de la care achiziționează produse ambalate în ambalaje SGR, cu excepția cazului în care producătorul a decis să suporte plata garanției în mod direct;
- să nu comercializeze produse ambalate în ambalaje SGR achiziționate de la producători neînregistrați în cadrul administratorului SGR sau de la distribuitori ai acestor producători;
- să nu comercializeze produse ambalate în ambalaje SGR care nu sunt marcate corespunzător;
- să încaseze de la clienții lor garanția aferentă produselor în ambalaje SGR, cu excepția cazului în care comerciantul decide să suporte costul garanției în cazul oferirii produselor ambalate în ambalaje SGR, cu titlu gratuit, către consumatorul și/sau utilizatorul final, spre exemplu ca premii sau mostre gratuite, caz în care garanția va fi suportată în mod direct de către producător, dacă oferirea gratuită se face la instrucțiunea acestuia, sau de către comerciant, dacă oferirea gratuită se face de către comerciant și nu va fi percepută de la consumatorul și/sau utilizatorul final;
- să organizeze puncte de returnare și să preia, în cadrul punctelor de returnare, toate ambalajele SGR returnate de consumatorii sau utilizatorii finali;
- să restituie acestora valoarea garanției la momentul returnării ambalajelor SGR;
- să protejeze ambalajele SGR preluate în cadrul punctelor de returnare împotriva deteriorării, furtului și a altor situații similare, până la preluarea acestora de către administratorul SGR;
- să permită exclusiv administratorului SGR preluarea ambalajelor SGR de la punctele de returnare, la solicitarea acestuia sau a reprezentantului desemnat al acestuia;
- să țină evidența numărului total al produselor în ambalaje SGR comercializate, defalcat pe produse, pentru fiecare

structură de vânzare și/sau magazin online pe care le operează, evidența numărului total al ambalajelor SGR care au fost returnate comerciantului de către consumatorii sau utilizatorii finali, defalcat pe tip de material și volum, precum și evidența garanțiilor plătite, încasate la vânzarea produselor și returnate către consumatori la punctul de returnare, respectiv încasate de la administratorul SGR.

Este important de menționat că sunt și alte obligații impuse comercianților, obligații care se regăsesc în hotărârea menționată.

În continuare, ilustrăm, printr-o monografie contabilă, cele mai frecvente situații în care se poate regăsi un comerciant în ceea ce privește obligațiile menționate.

Societatea Comerciant Verde SRL are ca obiect principal de activitate codul CAEN 4711 – Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun.

Societatea Comerciant Verde SRL cumpără 30 de sticle de băutură răcoritoare (cu zahăr adăugat de peste 8g/100 ml) la 2 litri, la un preț de achiziție de 10 lei/sticlă plus 0.5 lei pe sticlă, reprezentând garanția percepută conform legislației. Garanția se aplică pentru fiecare unitate de produs în ambalaj SGR și este evidențiată distinct în documentele fiscale.

Dintre cele 30 de sticle, vinde 15 sticle unui client și îi încasează garanția de 0.5 lei pe sticlă, pe lângă prețul băuturii răcoritoare. Prețul de vânzare este de 12 lei pe sticlă. Ulterior, clientul returnează trei sticle și primește banii înapoi. Cinci sticle dintre cele 30 de sticle achiziționate se sparg, iar șase sticle sunt oferite gratuit clienților, fără a colecta de la aceștia garanția. Oferirea gratuită se face de către comerciant. Două sticle au ajuns la termenul de expirare și sunt scoase din circuitul economic, nerecuperându-se ambalajele lor.

De la un alt producător, SC Comerciant Verde SRL primește 10 sticle de apă minerală pentru care producătorul a decis să suporte contravaloarea garanției. Prețul pe sticlă este de 5 lei. Toate sticlele vor fi oferite gratuit unor clienți trași la sorți, neîncasându-se garanția de la clientul final. Oferirea gratuită se face la instrucțiunile producătorului.

În aceeași lună, SC Comerciant Verde SRL primește, la punctul de colectare, 80 de sticle de la diverși clienți (fără a putea ști sau controla de unde s-au cumpărat inițial acele sticle). Clienții primesc vouchere care pot fi folosite doar la SC Comerciant Verde SRL în sumă de 20 de lei (40 de sticle * 0.5 lei/sticlă) și primesc numerar în valoare de 20 lei (40 de sticle * 0.5 lei/sticlă).

Automatul utilizat de SC Comerciant Verde SRL înștiințează administratorul SGR că s-au colectat 80 de sticle. Societatea RetuRo SA emite o factură în numele furnizorului (numită, de Normele metodologice ale art. 319 C. fisc., autofactură), la furnizor fiind trecute datele comerciantului – SC Comerciant Verde SRL, iar la cumpărător datele RetuRo SA. SC RetuRo SA va trece pe factură tariful de gestionare pe care îl va încasa comerciantul, în plus față de valoarea garanției care va fi returnată comerciantului.

Ulterior, un client al SC Comerciant Verde SRL vine cu 20 de vouchere (din cele 40 emise) și le folosește la cumpărături, achiziționând produse la preț total de vânzare de 119 lei. Alte 15 vouchere sunt transformate în numerar, de clienți. Restul de 5 vouchere expiră și SC Comerciant Verde SRL notifică RetuRo în acest sens, trimițându-i suma aferentă.

1. Societatea Comerciant Verde SRL cumpără 30 de sticle de băutură răcoritoare la 2 litri, la un preț de achiziție de 10 lei/sticlă plus 0.5 lei pe sticlă, reprezentând garanția.

%	=	401 Furnizori	372 lei
267 Creanțe imobilizate			15 lei
371 Mărfuri			300 lei
4426 TVA deductibilă			57 lei

De menționat că garanția plătită distribuitorului nu intră în sfera de aplicare a TVA. În consecință, baza impozabilă din factură nu va cuprinde TVA calculată asupra garanției.

Dintre cele 30 de sticle, vinde 15 sticle unui client și îi încasează garanția de 0.5 lei pe sticlă, pe lângă prețul băuturii răcoritoare.

5311 Casa în lei	=	%	221.7 lei
		167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	7.5 lei
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor	180 lei
		4427 TVA colectată	34.2 lei

Descărcarea gestiunii:

607 Cheltuieli privind mărfurile	=	371 Mărfuri	150 lei
----------------------------------	---	-------------	---------

Ulterior, clientul returnează 3 sticle și primește banii înapoi:

%	=	5311 Casa în lei	44.34 lei
167 Alte împrumuturi și datorii asimilate			1.5 lei
707 Venituri din vânzarea mărfurilor			36 lei
4427			6.84 lei

Corecția descărcării gestiunii:

607 Cheltuieli privind mărfurile	=	371 Mărfuri	- 30 lei
----------------------------------	---	-------------	----------

Cinci sticle dintre cele 30 de sticle achiziționate se sparg:

607 Cheltuieli privind mărfurile	=	371 Mărfuri	50 lei
----------------------------------	---	-------------	--------

Respectiv, pentru ambalajele care nu mai pot fi reciclate:

6588 Alte cheltuieli de exploatare	=	267 Creanțe imobilizate	2.5 lei
------------------------------------	---	-------------------------	---------

Șase sticle sunt oferite gratuit clienților, fără a colecta de la aceștia garanția. Oferirea gratuită se face de către comerciant:

607 Cheltuieli de protocol	=	371 Mărfuri	60 lei
----------------------------	---	-------------	--------

Respectiv, pentru ambalajele pentru care nu s-a colectat garanția:

6588 Alte cheltuieli de exploatare	=	267 Creanțe imobilizate	3 lei
------------------------------------	---	-------------------------	-------

Două sticle au ajuns la termenul de expirare și sunt scoase din circuitul economic, nerecuperându-se ambalajele lor:

6588 Alte cheltuieli de exploatare	=	371 Mărfuri	20 lei
------------------------------------	---	-------------	--------

Respectiv, pentru ambalajele care nu mai pot fi reciclate:

6588 Alte cheltuieli de exploatare	=	267 Creanțe imobilizate	1 leu
------------------------------------	---	-------------------------	-------

De la un alt producător, SC Comerciant Verde SRL primește 10 sticle de apă minerală, pentru care producătorul a decis să suporte contravaloarea garanției. Prețul pe sticlă este de 5 lei:

D 8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie			50 lei
--	--	--	--------

Toate sticlele sunt oferite gratuit unor clienți trași la sorți, neîncasându-se garanția de la client. Oferirea gratuită se face la instrucțiunile producătorului:

		C 8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie	50 lei
--	--	--	--------

În aceeași lună, SC Comerciant Verde SRL primește, la punctul de colectare, 80 de sticle de la diverși clienți (fără a putea ști sau controla de unde s-au cumpărat inițial acele sticle). Clienții primesc vouchere care pot fi folosite doar la SC Comerciant Verde SRL, în sumă de 20 de lei (40 de sticle * 0.5 lei/sticlă), și primesc numerar în valoare de 20 lei (40 de sticle * 0.5 lei/sticlă). Se înregistrează obligația față de clienți de a deconta, din valoarea cumpărăturilor, voucherele emise. Totodată, se reflectă în contabilitate și creanța față de administratorul SGR (dreptul de a recupera sumele plătite consumatorilor finali pentru ambalajele returnate).

461 Debitori diverși/SGR	=	%	40
		5311 Casa în lei	20
		462 Creditori diverși/Vouchere SGR	20

Respectiv:

D 8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie			40 lei
--	--	--	--------

Automatul utilizat de SC Comerciant Verde SRL înștiințează administratorul SGR că s-au colectat 80 de sticle. Societatea RetuRo SA emite o factură în numele furnizorului (numită, de Normele metodologice ale art. 319 C. fisc., autofactura), la furnizor fiind trecute datele comerciantului – SC Comerciant Verde SRL, iar la cumpărător, datele RetuRo SA. SC RetuRo SA va trece pe factură tariful de gestionare pe care îl va încasa comerciantul, în plus față de valoarea garanției care va fi returnată comerciantului.

4111 Clienți/SGR	=	%	
		461 Debitori diverși/SGR	40 lei
		708 Venituri din activități diverse	Tarif de gestionare
		4427 TVA colectată	TVA la tarif de gestionare

Predarea ambalajelor către RetuRo SA:

		C 8033 Valori materiale primite în păstrare sau custodie	40 lei
--	--	--	--------

Periodic, se va face regularizarea garanției plătite distribuitorului sau furnizorului cu garanția reținută de la clienții cărora li s-au vândut produsele cu ambalaje pentru care s-a reținut garanția:

167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	=	267 Creanțe imobilizate	6 lei
---	---	-------------------------	-------

Ca urmare, în contul 267 – *Creanțe imobilizate* vor rămâne evidențiate garanțiile plătite pentru ambalaje aferente stocurilor nevândute.

Ulterior, un client al SC Comerciant Verde SRL vine cu 20 de vouchere (dintre cele 40 emise) și le folosește la cumpărături, achiziționând produse în valoare de 119 lei.

581 Viramente interne	=	%	119 lei
		707 Venituri din vânzarea mărfurilor	100 lei
		4427 TVA colectată	19 lei

Respectiv:

%	=	581 Viramente interne	119 lei
5311 Casa în lei			109 lei
462 Creditori diverși/Vouchere SGR			10 lei

Alte 15 vouchere sunt transformate în numerar de clienți:

462 Creditori diverși/Vouchere SGR	=	5311 Casa în lei	7.5 lei
------------------------------------	---	------------------	---------

În funcție de modalitatea prin care se returnează clienților garanția reținută, considerăm că se vor folosi dispoziții de plată sau un ordin de plată/extras de cont pentru plata prin bancă.

Restul de 5 vouchere expiră și SC Comerciant Verde SRL notifică RetuRo în acest sens, trimițându-i suma aferentă.

462 Creditori diverși/Vouchere SGR	=	5121 Conturi la bănci în lei	2.5 lei
------------------------------------	---	------------------------------	---------

În ceea ce privește monografia prezentată, menționăm că, potrivit politicilor contabile adoptate, se pot utiliza, alternativ, și alte conturi. Astfel, apreciem că se poate utiliza și contul 461 – Debitori diverși, pentru a evidenția garanția plătită pentru ambalaje, ca alternativă la contul 267 – Creanțe imobilizate, respectiv 462 – Creditori diverși, ca alternativă la contul 167 – Alte împrumuturi și datorii asimilate. Indiferent de conturile utilizate, rolul acestora este de a permite atât raportarea informațiilor contabile, cât și urmărirea respectării condițiilor impuse de legislația specifică.

2. Monografie contabilă pentru producători

În sensul H.G. nr. 1.074/2021, producătorii sunt operatorii economici prevăzuți la art. 16 alin. (1) din Legea nr. 249/2015 privind modalitatea de gestionare a ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje, cu modificările și completările ulterioare, și anume acei operatori economici responsabili pentru preluarea și valorificarea de la consumatorii/utilizatorii finali a ambalajelor/deșeurilor de ambalaje, după cum urmează:

- operatorii economici care introduc pe piața națională produse ambalate, operatorii economici care importă/achiziționează intracomunitar produse ambalate pentru utilizare/consum propriu. Aceștia sunt responsabili pentru deșeurile generate de ambalajele primare, secundare și terțiare folosite pentru ambalarea produselor lor, cu excepția ambalajelor de desfacere care sunt folosite pentru ambalarea, la locul de vânzare, a produselor;
- operatorii economici care supraambalează produse ambalate individual în vederea revânzării/redistribuirii. Aceștia sunt responsabili pentru deșeurile generate de ambalajele secundare și terțiare pe care le introduc pe piața națională;
- operatorii economici care introduc pe piața națională ambalaje de desfacere, inclusiv pungi de transport din plastic. Aceștia sunt responsabili pentru deșeurile generate de respectivele ambalaje;
- operatorii economici care dau spre închiriere, sub orice formă, cu titlu profesional, ambalaje. Aceștia sunt responsabili pentru respectivele ambalaje.

Potrivit H.G. nr. 1.074/2021, producătorii sunt obligați:

- să încheie contracte cu administratorul SGR;
- să marcheze ambalajele SGR;
- să utilizeze pentru raportarea ambalajelor puse pe piață, care fac obiectul SGR, programul informatic dezvoltat, gestionat și pus la dispoziție de către administratorul SGR;
- să înregistreze, în registrul ambalajelor SGR, fiecare tip de ambalaj SGR pus pe piață;
- să țină evidența numărului total al produselor în ambalaje SGR pe tip de material, greutate și volume, precum și evidența garanțiilor percepute aferente;
- să comunice administratorului SGR evidența actualizată privind numărul total al produselor în ambalaje SGR pe tip de material, greutate și volume, precum și evidența garanțiilor percepute aferente, până la data de 10 a lunii imediat următoare pentru produsele în ambalaje SGR introduse pe piața națională în luna de referință, în formatul și procedura stabilite de administratorul SGR;
- să plătească administratorului SGR lunar, prin transfer bancar, valoarea garanției aferente produselor în ambalaje SGR introduse pe piața națională, până la data de 25 a lunii următoare introducerii pe piață a produselor;
- să perceapă de la clienții lor garanția aferentă produselor în ambalajele SGR introduse pe piața națională și achiziționate de către aceștia, cu excepția cazului în care producătorul decide să suporte costul garanției în cazul oferirii produselor ambalate în ambalaje SGR, cu titlu gratuit, către consumatorul și/sau utilizatorul final, spre exemplu ca premii sau mostre gratuite, caz în care garanția va fi suportată în mod direct de către producător și nu va fi percepută de la clienții acestuia sau de la comercianți, respectiv de la consumatorul și/sau utilizatorul final;
- să plătească administratorului SGR tariful de administrare conform contractului încheiat cu administratorul SGR.

Producătorii, prin intermediul administratorului SGR, sunt obligați să realizeze următoarele obiective minime anuale de returnare a ambalajelor SGR:

- 65% sticlă, 65% plastic, 65% metal pentru anul 2024;
- 75% sticlă, 80% plastic, 80% metal pentru anul 2025;
- 85% sticlă, 90% plastic, 90% metal, începând cu anul 2026.

Gradul de îndeplinire a obiectivelor de returnare se va calcula prin raportul dintre numărul total de ambalaje SGR introduse pe piața națională și numărul total de ambalaje SGR validate în baza codului de bare ca fiind returnate în cadrul SGR în anul calendaristic de referință și va fi verificat de către Administrația Fondului pentru Mediu.

În cazul neîndeplinirii obiectivelor de returnare a ambalajelor SGR, administratorul SGR va fi obligat să declare și să achite contribuțiile stabilite prin O.U.G. nr. 196/2005 privind Fondul pentru mediu. Contribuțiile constau în contravaloarea garanției pentru ambalaje de metal, respectiv dublul garanției pentru ambalaje de plastic sau sticlă, corespunzător cantității de ambalaje nereturnate comparativ cu țintele prezentate. Contribuțiile plătite de administratorul SGR se recuperează ulterior de la producători, prin tariful de administrare.

Este important de menționat că sunt și alte obligații impuse producătorilor, obligații care se regăsesc în hotărârea menționată. În ceea ce urmează, monografia contabilă prezentată se adresează în principal producătorilor de bere, mixuri de bere, mixuri de băuturi alcoolice, cidru, alte băuturi fermentate, sucuri, nectaruri, băuturi răcoritoare și ape de băut de orice fel, vinuri și spirtoase, care obțin aceste produse, le ambalează și le vând.

Societatea Producător SRL produce băuturi răcoritoare. Pentru a le ambala, introduce pe piața națională 3,000 de ambalaje (cu un volum de 2 litri) pe care le particularizează cu însemnele societății și sigla SGR. Costul de producție al băuturii este de 5 lei/litru. În perioada de referință s-au obținut 4,000 de litri. Costul de achiziție al ambalajelor este de 0.7 lei, personalizarea a costat 0.4 lei și ambalarea a costat 0.4 lei pe sticlă.

Băutura răcoritoare vândută de SC Producător SRL se încadrează la băuturi nealcoolice cu zahăr adăugat pentru care nivelul total de zahăr este de peste 8 g/100 ml. Acciza nearmonizată este de 60 de lei/hl, în echivalent – 1.2 lei / sticlă de 2 litri.

Din cele 2000 de sticle de băutură răcoritoare produsă și ambalată, un număr de 1900 de sticle sunt vândute către un distribuitor pentru suma de 15 lei/sticlă. Un număr de 100 de sticle sunt date în custodie distribuitorului care va asigura distribuirea gratuită, la instrucțiunile producătorului, către consumatorii finali. Pentru 1,900 de ambalaje se percepe de la distribuitor garanția SGR, dar pentru 100 de sticle nu se percepe această garanție, acestea urmând să fie distribuite gratuit către consumatorul final, tras la sorți potrivit unei campanii organizate de producător.

Obținerea băuturii răcoritoare (4,000 litri * 5 lei/litru):

345 Produse finite	=	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	20,000 lei
--------------------	---	--	------------

Achiziția ambalajelor presupuse a proveni din Uniunea Europeană (3,000 bucăți * 0.7 lei/bucată):

3023 Materiale pentru ambalat	=	401 Furnizori	2,100 lei
-------------------------------	---	---------------	-----------

Înregistrarea TVA prin mecanismul taxării inverse:

4426 TVA deductibilă	=	4427 TVA colectată	399 lei
----------------------	---	--------------------	---------

Evidențierea datoriei către RetuRo SA pentru ambalajele puse pe piață (3,000 buc * 0.5 lei):

267 Creanțe imobilizate	=	462 Creditori diverși/SGR	1,500 lei
-------------------------	---	---------------------------	-----------

Personalizarea ambalajelor (3,000 bucăți * 0.4 lei/bucată):

%	=	401 Furnizori	1,428 lei
3023 Materiale pentru ambalat			1,200 lei
4426 TVA deductibilă			228 lei

Ambalarea băuturii în vederea vânzării – costuri de ambalare (3,000 bucăți * 0.4 lei/bucată):

345 Produse finite	=	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	1,200 lei
--------------------	---	--	-----------

Evidențierea ambalajelor folosite (2000 sticle * 1.1 lei /sticlă):

6023 Cheltuieli privind materialele pentru ambalat	=	3023 Materiale pentru ambalat	2,200 lei
--	---	-------------------------------	-----------

Capitalizarea acestor cheltuieli în costul de producție:

345 Produse finite	=	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	2,200 lei
--------------------	---	--	-----------

Înregistrarea accizei nearmonizate (2000 sticle * 1.2 lei /sticlă):

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	=	446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	2,400 lei
---	---	---	-----------

Includerea accizei nearmonizate în costul de producție:

345 Produse finite	=	711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse	2,400 lei
--------------------	---	--	-----------

Total cost pe sticlă: 5 lei/litru * 2 litri + 1.1 lei + 0.4 lei + 1.2 lei = 12.7 lei

Vânzarea celor 1900 de sticle la prețul de 15 lei/sticlă:

4111 Clienți	=	%	34,865 lei
		167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	950 lei
		7015 Venituri din vânzarea produselor finite	28,500 lei
		4427 TVA colectată	5,415 lei

Înregistrarea garanției aferente celor 10 sticle distruse pe parcursul transportului:

6588 Alte cheltuieli de exploatare	=	267 Creanțe imobilizate	5 lei
------------------------------------	---	-------------------------	-------

Plata furnizorului SC Producător SRL:

401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	34,865 lei
---------------	---	------------------------------	------------

Încasarea facturii de la clientul-comerciant:

5121 Conturi la bănci în lei	=	4111 Clienți	41,428.8 lei
------------------------------	---	--------------	--------------

Periodic, se va face regularizarea garanției plătite producătorului sau furnizorului cu garanția reținută de la clienții cărora li s-au vândut produsele cu ambalaje pentru care s-a reținut garanția:

167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	=	267 Creanțe imobilizate	945 lei
---	---	-------------------------	---------

4. Monografie contabilă pentru HORECA

În sensul H.G. nr. 1.074/2021, comerciantul HORECA este operatorul economic din industria hotelieră, a serviciilor alimentare, în special unitățile care organizează evenimente, pregătesc și servesc alimente și băuturi.

Potrivit H.G. nr. 1.074/2021, comercianții HORECA sunt obligați să perceapă garanția de la consumatorii finali pentru produsele în ambalaje SGR consumate în afara structurii de vânzare și să nu perceapă garanția pentru produsele în ambalaje SGR consumate la locul structurii de vânzare.

Comercianții HORECA nu au obligația de a organiza puncte de returnare. Ambalajele SGR ale produselor consumate la locul structurii de vânzare a comercianților HORECA vor fi preluate și gestionate de către administratorul SGR în cadrul Sistemului de Garanție-Returnare, în aceeași manieră cu cele colectate din cadrul punctelor de returnare.

SC Restaurant SRL achiziționează 100 de sticle de băutură răcoritoare (cu zahăr adăugat de peste 8g/100 ml) de la SC Distribuitor SRL la prețul de 20 de lei/bucată. Dintre acestea:

- ⇒ 10 sticle le livrează la diverși clienți pentru prețul de 30 de lei/bucată;
- ⇒ 30 de sticle sunt vândute la locul de desfășurare al activității pentru prețul de 30 de lei/bucată;
- ⇒ 20 de sticle sunt folosite în prepararea a diverse cocktailuri.

La finalul lunii, dintre cele 60 de sticle descărcate din gestiune, se regăsesc doar 40 de ambalaje marcate SGR, diferența fiind reprezentată de sticle livrate la clienți, cele luate de clienții care au servit masa în restaurant, ambalajele deteriorate care nu mai

pot fi reciclate și ambalajele dispărute fără a putea identifica o cauză.

Achiziția de la SC Distribuitor SRL a 100 de sticle de băutură răcoritoare pentru prețul de 20 lei pe sticlă:

%	=	401 Furnizori	2,430 lei
267 Creanțe imobilizate			50 lei
371 Mărfuri			2,000 lei
4426 TVA deductibilă			380 lei

Livrarea către clienți a celor 10 sticle (în cadrul serviciilor de restaurant și catering):

4111 Clienți / 5125 Sume în curs de decontare / 5311 Casa în lei	=	%	332 lei
		167 Alte împrumuturi și datorii asimilate	5 lei
		704 Venituri din servicii prestate/707 Venituri din vânzarea mărfurilor	300 lei
		4427 TVA colectată	27 lei

Vânzarea către clienții care au servit masa în restaurant a celor 30 sticle:

5125 Sume în curs de decontare/5311 Casa în lei	=	%	981 lei
		704 Venituri din servicii prestate	900 lei
		4427 TVA colectată	81 lei

Utilizarea a 20 sticle pentru prepararea de cocktailuri:

301 Materii prime	=	371 Mărfuri	400
-------------------	---	-------------	-----

Respectiv:

601 Cheltuieli cu materiile prime	=	301 Materii prime	400
-----------------------------------	---	-------------------	-----

Înregistrarea pe costuri a ambalajelor dispărute/deteriorate – 10 ambalaje. Din 50 de sticle consumate în restaurant s-au recuperat doar 40 marcate SGR.

6588 Alte cheltuieli de exploatare	=	267 Creanțe imobilizate	5 lei
------------------------------------	---	-------------------------	-------

Predarea celor 40 de ambalaje către RetuRo SA. Societatea RetuRo SA emite o factură în numele furnizorului (numită, de Normele metodologice ale art. 319 C. fisc., autofactura), la furnizor

fiind trecute datele comerciantului HORECA, iar la cumpărător, datele RetuRo SA. SC RetuRo SA va trece pe factură tariful de gestionare pe care îl va încasa SC Restaurant SRL, în plus față de valoarea garanției care va fi returnată comerciantului.

4111 Clienți/ SGR	=	%	
		267 Creanțe imobilizate	20 lei
		708 Venituri din activități diverse	Tarif de gestionare
		4427 TVA colectată	TVA la tarif de gestionare

Regularizarea garanției plătite SGR cu garanția reținută de la clienții cărora li s-au vândut sticlele cu băutură:

167 Alte imprumuturi și datorii asimilate	=	267 Creanțe imobilizate	5 lei
--	---	-------------------------	-------

În contul 267 – *Creanțe imobilizate* vor rămâne evidențiate garanțiile plătite pentru ambalaje aferente stocurilor nevândute.

5. Monografie contabilă pentru consumatori persoane juridice

În acest moment, nu există obligații impuse de legislație în sarcina consumatorilor-persoane juridice în ceea ce privește predarea ambalajelor primare nereutilizabile. În funcție de politica firmei, de a recicla sau nu aceste ambalaje, garanția plătită este o cheltuială sau, dimpotrivă, se recuperează la reciclare.

Societatea **Consumator Responsabil SRL** achiziționează, de la SC Distribuitor SRL, pentru uz propriu, 100 de sticle de apă minerală. Aceste sticle sunt puse la dispoziția salariaților în zilele cu temperaturi ridicate, potrivit legii. Prețul de achiziție pe sticlă este de 20 de lei. Politica firmei este de a recicla toate ambalajele primare nereutilizabile. La finalul lunii, din cele 100 de sticle, un salariat al companiei predă, unui centru de colectare ambalaje SGR, 90 de sticle. Diferența de 10 sticle este reprezentată, pe de o parte, de sticlele care nu au putut fi predate spre reciclare din motive de integritate a ambalajului, respectiv, din sticlele care nu au fost introduse în dispozitivul special instalat în acest scop de SC Consumator Responsabil SRL.

Salariatul primește numerar în valoare de 20 de lei, și pentru diferența de 25 de lei primește un voucher care va putea fi utilizat ulterior. Numerarul este depus în casierie în baza unei chitanțe și a bonului emis de automatul SGR.

Achiziția de la SC Distribuitor SRL a 100 de sticle de apă minerală pentru prețul de 20 lei pe sticlă:

%	=	401 Furnizori	2,230 lei
---	---	---------------	-----------

267 Creanțe imobilizate			50 lei
302 Materiale consumabile			2,000 lei
4426 TVA deductibilă			180 lei

Utilizarea apei pentru a fi pusă la dispoziția salariaților:

6458 Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială	=	302 Materiale consumabile	2,000 lei
---	---	---------------------------	-----------

Trecerea garanției pentru 10 sticle pierdute/deteriorate pe cheltuieli:

6588 Alte cheltuieli de exploatare	=	267 Creanțe imobilizate	5 lei
------------------------------------	---	-------------------------	-------

La predarea ambalajelor către un centru de colectare a ambalajelor, salariatul primește numerar în valoare de 20 de lei, și pentru diferența de 25 de lei primește un voucher care va putea fi utilizat ulterior.

%	=	267 Creanțe imobilizate	45 lei
5311 Casa în lei			20 lei
5328 Alte valori			25 lei

Ulterior, societatea cumpără, de la comerciantul care i-a eliberat voucherele, produse de protocol în valoare de 100 de lei, plătind parțial utilizând cardul de credit și parțial utilizând voucherele primite:

%	=	401 Furnizori	119 lei
623 Cheltuieli de protocol			100 lei
4426 TVA deductibilă			19 lei

Respectiv:

401 Furnizori	=	%	119 lei
		5121 Conturi bancare în lei	94 lei
		5328 Alte valori	25 lei

Societatea **Consumator Neresponsabil SRL** achiziționează, pentru uz propriu, 20 de sticle de suc (fără adaos de zahăr). Aceste sticle sunt utilizate în acțiunile de protocol ale firmei. Prețul de achiziție pe sticlă este de 20 de lei.

Politica firmei este de a arunca toate ambalajele primare nereutilizabile, selectându-le în funcție de natură, dar fără a-și recupera garanția plătită.

Achiziția de la SC Distribuitor SRL a 20 de sticle de băutură răcoritoare pentru prețul de 20 lei pe sticlă:

%	=	401 Furnizori	446 lei
267 Creanțe imobilizate			10 lei
623 Cheltuieli de protocol			400 lei
4426 TVA deductibilă			36 lei

Trecerea garanției care nu se va mai recupera pe cheltuieli:

6588 Alte cheltuieli de exploatare	=	267 Creanțe imobilizate	10 lei
------------------------------------	---	-------------------------	--------

În opinia noastră, înregistrarea garanției ce nu se va mai recupera pe costul de achiziție al produselor nu este potrivită, deoarece garanția plătită pentru ambalaje reprezintă o sumă care poate fi recuperată, indiferent de decizia societății, de o recuperare sau nu.

6. Monografie contabilă pentru RetuRo

În sensul H.G. nr. 1.074/2021, administratorul SGR este persoana juridică română, unică la nivel național, constituită sub forma unei societăți pe acțiuni potrivit prevederilor Legii societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare¹, înființată exclusiv pentru a implementa, gestiona, opera și a asigura finanțarea sistemului de garanție-returnare.

În acest sens, administratorul SGR este obligat să:

- ⇒ stabilească și să perceapă de la producători tariful de administrare al SGR pentru acoperirea costurilor financiare aferente ducerii la îndeplinire a obligațiilor ce îi revin;
- ⇒ să achite tariful de gestionare prin transfer bancar operatorilor punctelor de returnare, comercianților HORECA, precum și operatorilor stațiilor de sortare, după caz, pentru ambalajele preluate de către administratorul SGR;
- ⇒ să declare și să achite contribuțiile stabilite prin O.U.G. nr. 196/2005 privind Fondul pentru mediu², aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 105/2006, cu modificările și completările ulterioare³, în cazul neîndeplinirii obiectivelor de returnare a ambalajelor SGR prevăzute la art. 4 alin. (2);
- ⇒ să achite garantiile pentru ambalajele returnate de către comercianți.

De asemenea, garanțiile nerevendicate se folosesc în mod exclusiv pentru susținerea funcționării și creșterea eficienței Sistemului de Garanție-Returnare și reprezintă venituri înregistrate de către administratorul SGR.

Prezentăm în continuare înregistrările contabile aferente acestor operațiuni:

1. Înregistrarea tarifului de administrare perceput producătorilor conform facturii emise către aceștia:

411 Clienți/ Producători	=	%	
		708 Venituri din activități diverse	Tarif de administrare
		4427 TVA colectată	

2. Înregistrarea tarifului de gestionare plătit operatorilor, punctelor de returnare, comercianților HORECA, precum și operatorilor stațiilor de sortare, după caz, pentru ambalajele preluate de către administratorul SGR conform facturii primite de la aceștia:

%	=	401 Furnizori/ Comerciant	
6588 Alte cheltuieli de exploatare/ Tariful plătit			Tarif de gestionare
4426 TVA deductibilă			TVA la tarif de gestionare
6588 Alte cheltuieli de exploatare/ Ambalajele ridicate			Plata ambalajelor

De asemenea, în cadrul aceleiași facturi sunt evidențiate și garanțiile de restituit pentru ambalajele returnate.

3. Înregistrarea achitării contribuțiilor stabilite prin O.U.G. nr. 196/2005 privind Fondul pentru mediu:

635 Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	=	446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	
---	---	---	--

4. Înregistrarea garanțiilor nerevendicate conform notificării primite de la comerciant:

5121 Conturi la bănci în lei	=	7588 Alte venituri din exploatare	
------------------------------	---	-----------------------------------	--

7. Tratatamentul fiscal al unor cheltuieli cu garanțiile aferente ambalajelor

¹ <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocumentAfis/257120>.

² <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocumentAfis/269178>.

³ <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocumentAfis/71301>.

În ceea ce privește tratamentul fiscal al cheltuielilor înregistrate în legătură cu ambalajele care nu sunt predate unui centru de colectare, prezentăm mai jos regimul fiscal considerat adecvat în opinia autorilor:

Cheltuială	Regim fiscal
Cheltuieli înregistrate în legătură cu ambalajele care sunt aferente produselor oferite drept protocol	Cheltuieli deductibile – parte a cheltuielilor de protocol
Cheltuieli înregistrate în legătură cu ambalajele care sunt aferente produselor oferite ca parte a campaniilor de marketing și promovare	Cheltuieli deductibile – parte a cheltuielilor de marketing
Cheltuieli înregistrate în legătură cu ambalajele care sunt distruse în procesul personalizării/ambalării produselor	Deductibile în limita pierderilor tehnologice care sunt cuprinse în norma de consum proprie necesară pentru fabricarea unui produs sau prestarea unui serviciu Diferența este nedeductibilă
Cheltuieli înregistrate în legătură cu ambalajele care sunt aferente produselor găsite lipsă în gestiune fără a putea fi imputate	Cheltuieli nedeductibile, tratament aliniat celui privind cheltuielile cu produsele găsite lipsă în gestiune fără a putea fi imputate
Cheltuieli înregistrate în legătură cu ambalajele care sunt aferente produselor distruse pe parcursul transportului	Cheltuieli înregistrate în legătură cu ambalajele are același regim fiscal ca al produselor distruse pe parcursul transportului
Cheltuieli înregistrate în legătură cu ambalajele care sunt aferente produselor distruse și considerate perisabilități	Ambalajele aferente perisabilităților înregistrate în limitele prevăzute de legislație – deductibile, ceea ce depășește limitele – nedeductibile
Cheltuieli înregistrate în legătură cu ambalajele care sunt aferente produselor expirate și care nu se mai recuperează	Cheltuieli deductibile, tratament aliniat celui privind cheltuielile cu produse expirate
Cheltuieli înregistrate în legătură cu ambalajele în care se află alimente destinate consumului uman, cu data-limită de consum aproape de expirare, dacă transferul acestora este efectuat potrivit prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare	Cheltuieli deductibile, tratament aliniat celui privind cheltuielile cu alimente destinate consumului uman, cu data-limită de consum aproape de expirare
Cheltuieli înregistrate în legătură cu ambalajele în care se află produse agroalimentare, devenite improprii consumului uman sau animal, dacă direcționarea/dirijarea vizează transformarea acestora în compost/biogaz sau neutralizarea acestora, potrivit prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare	Cheltuieli deductibile, tratament aliniat celui privind cheltuielile cu ambalajele în care se află produse agroalimentare, devenite improprii consumului uman sau animal

Concluzie

Sanționată în trecut din cauza nerespectării obligațiilor impuse de legislația europeană în materie de protecție a mediului, România a adoptat de curând, așa cum am arătat, Sistemul de Garanție-Returnare pentru o reciclare eficientă. La baza sistemului stă principiul potrivit căruia poluatorul trebuie să plătească, adică cei responsabili de daunele aduse mediului ar trebui să suporte costurile necesare remedierii.

Operatorii economici, fie ei producători, intermediari, comercianți din domeniul HORECA sau nu, se confruntă și cu costuri suplimentare legate de gestionarea ambalajelor și a garanțiilor, precum și cu obligații suplimentare de a furniza rapoarte trimestriale suplimentare privind ambalajele. La rândul lor, consumatorii suportă costuri suplimentare în legătură cu aceste ambalaje. Aceste obligații sunt impuse de legislația europeană și urmăresc să asigure un mediu sigur și sănătos.

Surse bibliografice:

Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare;
H.G. nr. 1.074/2021 privind stabilirea sistemului de garanție-returnare pentru ambalaje primare nereutilizabile, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
O.U.G. nr. 196/2005 privind Fondul pentru mediu, cu modificările și completările ulterioare;
Legea nr. 249/2015 privind modalitatea de gestionare a ambalajelor și a deșeurilor de ambalaje, cu modificările și completările ulterioare;
Ministerul Finanțelor, *Tratamentul contabil aferent garanțiilor reținute de comercianți în cazul sistemului de garanție-returnare (SGR) aplicabil pentru ambalaje primare nereutilizabile*, 2024, https://mfinante.gov.ro/despre-minister/noutati/-/asset_publisher/CZub9nBZjx9C/content/1;https://returosgr.ro/;
https://environment.ec.europa.eu/economy-and-finance/ensuring-polluters-pay_en.

Aspecte specifice în analiza creanței bugetare în procedura insolvenței

Rezumat: Creanțele bugetare în procedurile de insolvență au ridicat și ridică în continuare probleme de interpretare și aplicare a mecanismelor juridice. Anumite particularități conferite de caracterul special al normelor care reglementează nașterea, modificarea și administrarea acestor creanțe bugetare trebuie, la rândul lor, analizate în cadrul special al procedurii de insolvență. Evoluția practicii judiciare a relevat situații în care confruntarea de „specializare” a normelor în concurs ridică probleme particulare.

Studiul de față își propune a analiza astfel de situații, inclusiv anumite necesități de modificare (actualizare) a legislației insolvenței, față de evoluția unor concepte din dreptul fiscal, pentru păstrarea coerenței în aplicare.

Cuvinte-cheie: înscriere creanță bugetară, supliment la declarația de creanță bugetară, echipolenta în insolventă, control fiscal în insolventă.

Specific issues in the analysis of the budget claim in insolvency proceedings

Abstract: *Budgetary claims in insolvency proceedings have been and continue to be an issue when it comes to construing and applying the legal mechanisms. Some of their particulars, which result from the special character of the rules that govern the creation, alteration and administration of these budgetary claims need to be examined, in their turn, within the special framework of the insolvency proceedings.*

The evolution of the judicial practice has revealed situations where the opposing “specialization” of competing rules raises particular problems. This survey is intended to examine precisely these situations, as well as specific needs to amend (update) insolvency law in the light of the evolution of certain concepts in tax law, in order to preserve consistency in application.

Keywords: registration of budgetary claims, supplement to the budgetary statement of claims, equipollence in insolvency, tax inspection in insolvency.

Prof. univ. dr. **Radu BUFAN**
 Av. dr. **Andreea DELI-DIACONESCU**

A. Chestiuni introductive

Regimul juridic de înscriere la masa credală a creanței bugetare beneficiază, sub imperiul Legii nr. 85/2014, de anumite *particularități în analiză*.

Spre deosebire de restul titularilor de creanțe, creditorul bugetar este singurul **viitor creditor** care cunoaște, *ex-ante*, **intenția deschiderii** de către debitor a procedurii de insolvență.

De asemenea, tot prin raportare la regimul juridic al celorlalți creditori concursuali, creditorul bugetar beneficiază de o *prorogare legală* a termenului de înscriere la masa credală, însă dublu condiționată de:

- (i) precedentă înscriere a unei creanțe principale, în același termen-cadru cu ceilalți creditori, dacă și numai dacă la data deschiderii procedurii existau creanțe fiscale stabilite și neachitate și

- (ii) cauzalitatea suplimentului de creanță, adică proveniența sa din rezultatul unei verificări *ex-post* a activității debitorului, în timpul unui control fiscal, activitate derulată însă anterior deschiderii procedurii de insolvență.

Mai multe probleme au fost ridicate în practică de aceste particularități ale regimului juridic de înscriere la masa credală a creditorului bugetar, analiza de față încercând a identifica soluții și remedii de natură a păstra *finalitatea* sub care a fost conturat acest caracter derogator al înscrierii creditorului bugetar la masa credală.

B. Sediul materiei

1. Notificarea *ex-ante* a creditorului fiscal față de restul viitorilor creditori concursuali este reglementată prin dispozițiile art. 67 alin. (1) lit. n) din Legea nr. 85/2014: „Cererea debitorului trebuie să fie însoțită de următoarele acte: (...) **dovada notificării organului fiscal competent**”.
2. Acordarea unei prorogări legale a termenului de înscriere la masa credală în privința suplimentului declarației de creanță, precum și cerința provenienței acestui supliment dintr-o verificare ulterioară deschiderii procedurii sunt reglementate de dispozițiile art. 102 alin. (1) din Legea nr. 85/2014:

„(...) Sunt creanțe anterioare și creanțele bugetare constatate printr-un raport de inspecție fiscală întocmit ulterior deschiderii procedurii, dar care are ca obiect activitatea anterioară a debitorului. În termen de 60 de zile de la data publicării în BPI a notificării privind deschiderea procedurii, **organele de inspecție fiscală vor efectua inspecția fiscală și vor întocmi raportul de inspecție fiscală, potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Creditorii bugetari vor înregistra cererea de admitere a creanței în termenul prevăzut la art. 100 alin. (1) lit. b), urmând ca, în termen de 60 de zile de la data publicării în BPI a notificării privind deschiderea procedurii, să înregistreze un supliment al cererii de admitere a creanței inițiale, dacă este cazul**”.

C. Rațiunea acestor particularități în regimul declarării creanței bugetare în insolvență

Introducerea acestor texte normative a fost realizată cu ocazia modificărilor și completărilor majore pe care legislația insolvenței le-a introdus prin Legea nr. 85/2014¹.

În primul rând, notificarea prealabilă pe care creditorul bugetar o primește de la debitorul care dorește să-și deschidă procedura de insolvență a avut drept premisă concretă dificultățile evidențiate de creditorul bugetar în pregătirea viitoarei declarații de creanță, în același timp cu ceilalți potențiali

creditori, datorită faptului că acest creditor justifica, în practică, necesitatea efectuării unei verificări a debitorului, din perspectiva unui control fiscal.

Primind această „înștiințare” anterior depunerii cererii de deschidere, creditorul bugetar a dobândit astfel un *decălaj temporal* față de ceilalți creditori concursuali, tocmai în scopul efectuării acestor verificări. Comentariile doctrinare² aferente acestei prevederi legale subliniau ceea ce, *ratio legis*, s-a avut în vedere:

„Dovada notificării organului fiscal competent este necesară pentru a se asigura posibilitatea ca organul fiscal competent să inițieze inspecția fiscală pentru obligațiile bugetare anterioare deschiderii procedurii și să finalizeze în termenul legal de 60 de zile efectuarea inspecției și constatarea respectivelor obligații, pentru înscrierea respectivelor creanțe la masa credală în termenul legal”.

În al doilea rând, notificarea prealabilă în scopul efectuării controlului fiscal se corelează cu prorogarea legală a termenului de înscriere pentru un supliment al declarației de creanță, în temeiul art. 102 alin. (1) ultima frază din Legea nr. 85/2014:

„(...) urmând ca, în termen de 60 de zile de la data publicării în BPI a notificării deschiderii procedurii, să înregistreze un supliment al cererii de admitere a creanței inițiale, dacă este cazul”.

Trebuie menționat faptul că de esență, și nu doar de natura modificărilor introduse la acel moment prin dispozițiile art. 102 alin. (1) din Legea nr. 85/2014, a fost calificarea juridică a creanțelor care pot fi înscrise la masa credală în urma finalizării procedurii de verificare în controlul fiscal, ca fiind **creanțe anterioare**, iar nu ulterioare deschiderii procedurii.

Necesitatea de clarificare a acestui regim juridic, și anume acela de creanțe anterioare deschiderii procedurii, venea pe fondul valorizării soluțiilor pronunțate la nivel jurisprudențial, în scopul uniformizării conceptelor de „raporturi juridice anterioare deschiderii” și „creanțe anterioare deschiderii”, în logica lor intrinsecă arhitecturii procedurii de insolvență.

La acel moment, comentariile doctrinare³ subliniau această trăsabilitate în „așezarea” raporturilor de drept fiscal, raportat la momentul nașterii creanței de referință:

„Cu alte cuvinte, în materia insolvenței, raportul de inspecție fiscală nu are caracter constitutiv de drepturi, ci **declarativ** (s.n.), raportat la acele creanțe născute din raporturile juridice anterioare deschiderii procedurii.

Dispoziția consacră o practică judiciară constantă, în ceea ce privește regimul juridic al creanței fiscale, născute în temeiul unor raporturi juridice derulate anterior deschiderii procedurii de insolvență, dar constatate ulterior deschiderii procedurii

¹ Publicată în M. Of. nr. 466 din 25 iunie 2014.

² „Întărirea mecanismului insolvenței în România” – Program finanțat de BIRD, Codul Insolvenței Adnotat, 2016, disponibil la: <https://www.just.ro/wp-content/uploads/2021/08/Cod-adnotat-FINAL.pdf>.

³ *Ibidem*.

insolvenței, în urma inspecției fiscale dispuse, statornicind regula potrivit căreia, chiar dacă raportul de inspecție fiscală a fost întocmit ulterior datei deschiderii procedurii de insolvență, creanța fiscală rămâne o creanță anterioară deschiderii procedurii, urmând regimul juridic al acestora, nefiind o creanță curentă”.

În concluzie, aceste particularități în elaborarea legislativă a regimului creanțelor bugetare au avut drept finalitate acordarea posibilității creditorului fiscal pentru o înscriere la masa credală adecvată tipului de verificări considerate necesare, cu stabilizarea subsecventă regimului juridic aferent unei astfel de înscrieri.

Problemele relevate în practică după intrarea în vigoare a acestor prevederi legale au demonstrat însă localizarea la alte nivele a unor dificultăți de aplicare și interpretare în diversitatea situațiilor care pot apărea în procedurile de insolvență, din perspectiva creanțelor bugetare.

D. Evoluția legislației fiscale – necesitatea de evoluție a „suportului tehnic” în materia insolvenței

Legislația fiscală este cunoscută ca fiind una dintre cele mai „dinamice” materii de legiferare.

În egală măsură, materia insolvenței a fost considerată legislația „mai specială” față de „specialitatea” normelor fiscale, prin Decizia ICCJ nr. 28/2018, pronunțată de Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept:

„Recuperarea creanțelor împotriva unui debitor în insolvență este guvernată de dispozițiile legii speciale, care reglementează o procedură colectivă, concursuală și egalitară care are în vedere recuperarea tuturor creanțelor, inclusiv recuperarea creanțelor fiscale. (...) Atât legea insolvenței, cât și Codul fiscal conțin dispoziții cu caracter special, fiecare având însă propriul domeniu de reglementare, dar, în condițiile în care la procedura colectivă, egalitară și concursuală a insolvenței participă toți creditorii, inclusiv creditorii bugetari, aceștia trebuie să se supună prevederilor legii insolvenței în procesul de realizare a creanței. În aceste condiții se poate aprecia că în cursul acestei proceduri speciale de insolvență nu mai pot fi aplicate, în ceea ce privește realizarea creanțelor, dispozițiile contrare dintr-o altă lege, chiar dacă aceasta reglementează o procedură de stabilire a creanțelor fiscale, așa cum este Codul fiscal. Concursul dintre legea specială și legea generală se rezolvă în favoarea primei, conform principiului specialia generalibus derogant. (...)”

Cu toate acestea, o serie de evoluții la nivelul legislației fiscale necesită, de lege ferenda, o „îmbunătățire” a normelor corelative din materia insolvenței, în special dispozițiile art. 102 din Legea

nr. 85/2014 fiind, în prezent, afectate de o serie de aspecte care fac necesară rescrierea/regândirea lor.

1. Norma de trimitere: referirea la acte normative „vremelnice”, cum a fost O.G. nr. 92/2003, ar trebui înlocuită cu o normă de trimitere „în alb”

Dispozițiile art. 102 alin. (1) din Legea nr. 85/2014 aveau la origine o normă de trimitere specifică, și anume:

„vor efectua inspecția fiscală și vor întocmi raportul de inspecție fiscală, potrivit prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.

Sub acest aspect, tehnica de redactare a devenit criticabilă. Dorind să indice exact actul normativ care reglementează *inspecția fiscală*, legiuitorul nu a anticipat dispariția acestuia prin efectul abrogării.

În continuarea evoluțiilor legislative, chiar dacă prin art. I pct. 9 din O.U.G. nr. 88/2018 pentru modificarea și completarea unor acte normative în domeniul insolvenței și a altor acte normative¹, legiuitorul a încercat „alinieră” la dispozițiile actualului Cod de procedură fiscală (Legea nr. 207/2015), referința ar trebui înlocuită cu cea a unei „norme în alb”², și anume, *„la actele normative aplicabile care reglementează controlul fiscal”*.

Argumentele nu sunt doar unele de formă, ci sunt, astfel cum vom demonstra în continuare, *de fond*, pentru că instituții/concepte esențiale în materie fiscală („inspecție fiscală”, „raport de inspecție fiscală”) au fost substanțial modificate de legislația fiscală.

Iar, în cazul de față, modificarea acestora este echivalentul unei modificări a **normei de bază**, care constituie chiar motivul de valabilitate al celorlalte norme, ceea ce afectează necesitatea de unitate în varietate a întregului sistem de referință³.

2. Referirea la efectuarea unei „inspecții fiscale” a devenit caducă, având în vedere situațiile descrise în continuare

Reluăm redactarea actuală relevantă din cadrul art. 102 alin. (1) din Legea nr. 85/2014:

„(...) În termen de 60 de zile de la data publicării în BPI a notificării privind deschiderea procedurii, organele de inspecție fiscală vor efectua inspecția fiscală pe baza analizei de risc (...)”.

De lege lata, sunt reglementate însă **mai multe forme ale controlului fiscal**, care pot conduce la stabilirea unor creanțe fiscale, iar scopul prevederii din art. 102 din Legea nr. 85/2014 constă tocmai în acordarea posibilității de a se stabili astfel de

¹ Publicată în M. Of. nr. 840 din 2 octombrie 2018.

² „Diferența între aceste două categorii de norme (norme de trimitere și norme în alb – n.n.) constă în faptul că, pe când normele de trimitere se completează cu norme din același act normativ sau din alte acte normative (în orice caz prezente), normele în alb se vor completa cu dispoziții din acte normative care urmează să apară”. – N. Popa, *Teoria generală a dreptului*, Ed. Actami, București, 1996, p. 170.

³ În acest sens, a se vedea H. Kelsen, *Doctrina pură a dreptului*, Ed. Humanitas, București, 2000, p. 249. Autorul demonstrează „unitatea logică a ordinii de drept” – „Această unitate se exprimă și prin aceea că o ordine de drept poate fi descrisă în propoziții juridice care nu se contrazic”.

creanțe, ulterior perioadei de înscriere prevazute pentru ceilalți creditori concursuali.

2.1. Verificarea documentară, reglementată de art. 148 și art. 149 C. pr. fisc.

Dispozițiile art. 148 alin. (1) C. pr. fisc. stabilesc domeniul de aplicare al verificării documentare:

„Pentru stabilirea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului, organul fiscal poate proceda la o verificare documentară”.

Doctrina fiscală⁴ a calificat acest domeniu de aplicare de o manieră clară și concisă:

„Controlul documentar este acea procedură de control fiscal efectuat de organul fiscal din biroul său. Acest control are ca obiect detectarea unor eventuale incoerențe în declarația contribuabilului pe baza informațiilor înscrise chiar în declarație sau a altor informații disponibile organului fiscal și existente în dosarul fiscal al contribuabilului/plătitorului verificat, cum ar fi informații din declarațiile informative”.

De asemenea, alin. (3) al art. 148 din același act normativ introduce și o altă sferă a subiectelor de drept care pot efectua astfel de verificări documentare, și anume organele de control antifraudă fiscală:

*„Verificarea documentară se efectuează de către organele de inspecție fiscală, **organele de control antifraudă fiscală** și organele fiscale competente să exercite verificarea situației fiscale personale potrivit art. 138 alin. (3)”.*

Rezultatul verificării documentare este reglementat de dispozițiile art. 149 C. pr. fisc., un astfel de rezultat putând fi emiterea unei decizii de impunere afectate de „rezerva verificării ulterioare”:

„(1) În situația în care, ca urmare a verificării documentare, organul fiscal constată diferențe față de creanțele fiscale, veniturile sau bunurile impozabile și/sau informațiile în legătură cu acestea declarate de contribuabil/plătitor, acesta înștiințează contribuabilul/plătitorul despre constatările efectuate. Odată cu înștiințarea, organul fiscal solicită documentele și explicațiile scrise pe care contribuabilul/plătitorul trebuie să le prezinte în vederea clarificării situației fiscale.

*(2) În cazul în care documentele solicitate potrivit alin. (1) nu au fost prezentate de contribuabil/plătitor în termen de 30 de zile de la comunicarea înștiințării sau documentele prezentate confirmă diferențele identificate de organul fiscal și/sau sunt incorecte sau incomplete, organul fiscal stabilește diferențele de creanțe fiscale datorate prin **emiterea unei decizii de impunere** sau dispune măsurile necesare respectării prevederilor legale, după caz. La solicitarea contribuabilului/plătitorului, pentru motive temeinic justificate, organul fiscal*

poate aproba prelungirea termenului pentru prezentarea documentelor.

(3) Decizia de impunere prevăzută la alin. (2) este o decizie sub rezerva verificării ulterioare”.

În concluzie, rezultă că mai multe organe ale statului sunt abilitate a efectua inspecții fiscale, nu doar organele de inspecție. De exemplu, și organele de control antifraudă din cadrul ANAF pot efectua inspecții fiscale.

2.2. Controlul inopinat

Într-o decizie de speță, problema analizată a fost particularizată prin faptul că nu s-a efectuat o „inspecție fiscală”, ci un *control inopinat*.

Acest control inopinat a fost finalizat printr-un proces-verbal care a constatat impozite și taxe suplimentare în cuantum de „X” lei, menționate ca atare.

Organul de control a procedat la un control inopinat pe baza analizei de risc (conform unei fișe de risc din data de 03.09.2018), și nu la o inspecție fiscală, fiind în deplină cunoștință de cauză asupra deschiderii procedurii insolvenței, așa cum rezulta din cele consemnate în preambulul procesului-verbal.

Dar, în cursul acestui control inopinat, societatea debitoare a depus *declarații rectificative* pentru perioada anterioară deschiderii procedurii, pentru sume datorate mai mari (sau mai mici), comparativ cu cele constatate prin procesul-verbal, deși în cererea de completare a creanței ANAF sugerează că s-au depus, de către contribuabil, declarații de impozit doar pentru sumele constatate în procesul-verbal.

Este de menționat un aspect esențial: în ipoteza în care organul fiscal ar fi efectuat o inspecție fiscală, contribuabilul nu ar mai fi putut depune declarații fiscale în timpul inspecției, așa cum dispune art. 105 alin. (8) C. pr. fisc.

Rezultă astfel că, în această variantă particulară de aplicare a dispozițiilor art. 102 alin. (1) din Legea nr. 85/2014, creditorul bugetar nu a procedat la o inspecție fiscală, așa cum este definită de ipoteza normei juridice, ci la o *altă formă de control fiscal*, în cursul căreia contribuabilul poate depune *declarații rectificative*, deoarece nu se blochează fișa de evidență pe plătitor.

În consecință, creditorul bugetar a procedat conform unei opțiuni care îi este deschisă de Codul de procedură fiscală, dar care nu este prevăzută expres de Legea nr. 85/2014, pentru a putea depune o declarație suplimentară de creanțe.

În această situație, se pune problema interpretării dispozițiilor art. 102 din Legea nr. 85/2014, în sensul dacă vizează inspecția fiscală *stricto sensu* sau orice formă de control fiscal admisă de lege.

În alți termeni, problema rezidă în a stabili dacă dreptul conferit creditorului bugetar, de a-și corecta/suplimenta declarația de

⁴ T. Anghel, *Codul de procedură fiscală. Comentariu pe articole*, Ed. Hamangiu, București, 2020, p. 464.

creanță principală în cele 60 de zile, ca excepție permisă pentru depășirea termenului limita fixat pentru depunerea declarațiilor de creanță de către ceilalți creditori concursuali, poate fi exercitat numai ca urmare a constatărilor proprii, efectuate în termenul de 60 de zile, prin modalitatea de control expres prevăzută de Legea nr. 85/2014 (inspecția fiscală) ori prin orice altă modalitate de control prevăzută de Codul de procedură fiscală (*lato sensu*).

Analizând concursul de norme în aplicare, rezultă că legea specială – Codul de procedură fiscală – prevede și această formă de control, în afară de inspecția fiscală, prevăzută de art. 102 din Legea nr. 85/2014 – ca lege specială în „recuperarea tuturor creanțelor, inclusiv a celor fiscale”.

În opinia noastră, forma și gradul de „specializare” a legii trebuie subsumate finalității sale, în concret.

Trebuie admis faptul că, în materia *formelor de verificare/control* în privința stabilirii creanțelor fiscale, legea specială rămâne Codul de procedură fiscală, astfel încât legislația insolvenței este menită a constitui lege specială în privința „procesului de realizare a creanțelor fiscale”, conform criteriul conferit în cadrul Deciziei ICCJ nr. 28/2018 pronunțate de Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept.

Ca atare, urmează a fi admise, la masa credală, creanțele constatate de către organul de control prin orice metodă de control prevăzută de Codul de procedură fiscală.

O altă nuanță în interpretarea și aplicarea normelor aflate în concurs trebuie, în continuare, analizată.

Astfel, în ceea ce privește declarațiile depuse de către debitoare în cursul controlului inopinat, trebuie avut în vedere faptul că nicăieri în Codul de procedură fiscală nu este impus debitoarei un termen până la care poate depune astfel de declarații rectificative.

Dar, revenind la Legea nr. 85/2014, ca lege specială pentru „recuperarea creanțelor fiscale”, rezultă că aceasta a acordat termenul suplimentar de 60 de zile exclusiv în favoarea creditorului bugetar, care, în mod obiectiv, a demonstrat și a obținut o derogare legislativă, arătând că nu deține capacitatea de a face verificări imediate, din cauza numărului mare de contribuabili pe care îi administrează din punct de vedere fiscal.

Termenul de 60 de zile nu a fost acordat în favoarea debitorului. Natura juridică a acestui termen de procedură este cea a unui termen imperativ/peremptoriu, legal, absolut, nerespectarea sa conducând la sancțiunea decăderii.

În consecință, chiar dacă Codul de procedură fiscală nu prevede interdicția de a se depune declarații de către contribuabil, din perspectiva Legii nr. 85/2014, în opinia noastră, aceste declarații nu pot fi primite, deoarece termenul de 60 de zile este reglementat doar în favoarea creditorului bugetar.

3. De lege lata, referința normei de trimitere din procedura insolvenței la întocmirea raportului de inspecție fiscală este eronată

Astfel, documentul prin care se stabilesc creanțele fiscale este, în caz de control, decizia de impunere – care este un act administrativ fiscal, așa cum dispune art. 131 C. pr. fisc., raportul de inspecție fiind doar un act premergător:

„Pentru fiecare perioadă și obligație fiscală ce au făcut obiectul constatărilor, raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

- a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;
- b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, dacă nu se constată diferențe ale bazelor de impozitare și respectiv de obligații fiscale principale;
- c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare dacă se constată diferențe ale bazelor de impozitare, dar fără stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale”.

Doctrina fiscală⁵ consideră că raportul de inspecție fiscală are o natură juridică diferită față de decizia de impunere, argumentele relevante fiind următoarele: „Raportul de inspecție fiscală este documentul întocmit de inspectorii fiscali având ca obiect principal consemnarea derulării inspecției fiscale, precum și a rezultatelor acesteia, înțelegând prin aceasta, în principal, propuneri de corectare a impunerilor efectuate de contribuabil (...). Ca urmare, deși

- (i) în raportul de inspecție fiscală se consemnează și rezultatele inspecției, care sunt în fapt rezultatele impunerilor efectuate de organul de inspecție fiscală, iar
- (ii) în deciziile emise în baza raportului de inspecție fiscală regăsim, în primul rând, rezultatul impunerilor efectuate de organul de inspecție fiscală, acesta constituind obiectul deciziei, dar și motivația în fapt și în drept, conform situației reținute în cuprinsul raportului, **cele două acte procedurale au naturi diferite**, astfel:
 - (1) deciziile reprezintă, prin însuși obiectul lor, acte administrative fiscale, în sensul art. 1 pct. 1 C. pr. fisc., care pot face obiectul unei acțiuni în contencios administrativ;
 - (2) raportul de inspecție, al cărui obiect principal îl reprezintă constatările reținute în legătură cu situațiile de fapt fiscale stabilite ca urmare a administrării mijloacelor de probă și doar în subsidiar rezultatele impunerilor efectuate de organul fiscal comparativ cu cele efectuate de contribuabil/plătitor, face parte din categoria *actelor reprezentând forme procedurale ce atestă îndeplinirea unor anumite operațiuni administrative*”.

⁵ T. Anghel, *op. cit.*, pp. 420-421.

Din nou, materia insolvenței nu constituie, în privința modului de administrare a creanțelor fiscale, lege specială, păstrând această funcție doar în ceea ce privește modalitățile de realizare în procedura concursuală.

4. Probleme apărute în practică

1. Omisiunea notificării în BPI a deschiderii procedurii de insolvență

Într-o cauză analizată recent a fost sesizată o problemă privind depunerea de către creditorul bugetar a cererii de completare a creanței, în termenul legal de 60 de zile, stipulat de dispozițiile art. 102 din Legea nr. 85/2014, și având ca moment de plecare „data publicării în BPI a notificării privind deschiderea procedurii”.

Elementele relevante pentru aprecierea încadrării în termenul legal sunt următoarele date:

- ➔ 07.08.2020 – data publicării în BPI a hotărârii judecătorești (s.n.) privind deschiderea procedurii de insolvență;
- ➔ 14.09.2020 – termenul-limită pentru depunerea declarațiilor de creanță;
- ➔ 09.10.2020 – depunerea de către creditorul bugetar a cererii sale completatoare.

Ceea ce nu a fost identificat ca element relevant de calcul al termenului legal este publicarea în BPI a *notificării* (s.n.) de deschidere a procedurii, astfel cum este prevăzut la art. 102 alin. (1) din Legea nr. 85/2014, ca punct de plecare în curgerea termenului procedural:

„Creditorii bugetari vor înregistra cererea de admitere a creanței în termenul prevăzut la art. 100 alin. (1) lit. b), urmând ca, în termen de 60 de zile de la data publicării în BPI a notificării privind deschiderea procedurii, să înregistreze un supliment al cererii de admitere a creanței inițiale, dacă este cazul”.

Această notificare privind deschiderea procedurii de insolvență aparține practicianului în insolvență, se publică în BPI, este reglementată prin dispozițiile art. 99 alin. (1) și (3) din Legea nr. 85/2014 și are drept caracter *sine qua non* preservarea termenului minimal de 10 zile reglementat de dispozițiile art. 100 alin. (1):

„Notificarea va fi comunicată creditorilor de îndată și, în orice caz, cu cel puțin 10 zile înainte de împlinirea termenului-limită pentru înregistrarea cererilor de admitere a creanțelor (...)”.

Notificarea practicianului în insolvență nu a fost deloc publicată în BPI, în schimb a fost publicată hotărârea judecătorului-sindic privind deschiderea procedurii.

Întrebarea care se ridică este următoarea: constituie acesta un caz de echipolență, între notificarea deschiderii procedurii (practician, BPI) și publicarea hotărârii de deschidere a procedurii (judecător-sindic, BPI)?

Într-o interpretare *restrictivă*, se poate considera că termenul de depunere al Completării declarației de creanțe de către creditorul bugetar *nu a început să curgă*, pentru că faptul juridic declanșator al acestui termen nu s-a realizat. În egală măsură, cazurile de echipolență sunt de strictă interpretare, reglementate expres de lege și nu pot fi extinse prin analogie⁶, ca atare, publicarea hotărârii judecătorești privind deschiderea procedurii de insolvență nu a fost aptă a declanșa termenul de înscriere, pentru că altul este actul procedural care determină curgerea termenului.

Într-o interpretare *ratio legis*, se poate susține că, deși diferite, cele două acte procedurale realizează aceeași *finalitate a conținutului notificării* de înscriere la masa credală, astfel încât termenul de declarare a completării declarației de creanță pentru creditorul bugetar ar fi început să curgă de la data publicării hotărârii judecătorești privind deschiderea procedurii de insolvență.

În opinia noastră, mai multe aspecte sunt necesar a fi corelate, pentru a susține unitar o concluzie în analiză:

- ➔ dacă notificarea prevăzută de dispozițiile art. 99 alin. (1) din Legea nr. 85/2014 este o *notificare individuală*, transmisă fiecăruia dintre creditorii prevăzuți în lista întocmită de debitor, notificarea prevăzută de alin. (3) al art. 99 este o *notificare colectivă* (BPI), menită a obiectiva faptul juridic al deschiderii procedurii. Acest aspect se coroborează cu faptul că creditorul bugetar este totuși singurul creditor care cunoaște, *ex ante*, intenția debitorului de a-și deschide procedura;
- ➔ teoretic, cele două notificări, individuală și colectivă, ar trebui să fie concomitente sau, cel puțin, apropiate ca apariție. O condiție minimală, care presupune o nulitate condiționată de vătămare, conform art. 175 alin. (1) C. pr. civ., este instituită numai pentru notificarea individuală, și anume un număr de minimum 10 zile între data notificării individuale și momentul împlinirii termenului pentru cererea principală de creanță;
- ➔ punctul de plecare **pentru curgerea termenului de 60 de zile**, specific doar creanței bugetare și doar pentru un „supliment” al creanței, este însă **notificarea colectivă** privind deschiderea procedurii de insolvență. Această notificare este, spre deosebire de hotărârea judecătorească privind deschiderea procedurii, singura care prevede regimul juridic pentru ca o cerere de admitere a creanței să fie considerată validă;

⁶ În acest sens, a se vedea V.M. Ciobanu, M. Nicolae (coord.), *Noul Cod de procedură civilă, comentat și adnotat, Vol. I – art. 1-526*, ed. a II-a, revizuită și adăugită, Ed. Universul Juridic, București, 2016, p. 668.

⁷ Compararea între cele două acte procedurale, Notificarea colectivă a deschiderii procedurii și Încheierea/Sentința privind deschiderea procedurii de insolvență, conduce la concluzia că elementele de validitate și procedurale, în depunerea unei cereri de admitere a creanței, sunt conținute, firesc, doar de Notificarea colectivă.

- ➔ punctul de plecare **pentru curgerea termenului de înscriere** a creanței „principale” bugetare este **notificarea individuală**, condiția minimală fiind recepționarea notificării individuale cu 10 zile anterior expirării termenului;
- ➔ se observă că, și în ipoteza în care conținutul notificării colective în BPI ar fi substanțial același cu cel al hotărârii de deschidere a procedurii⁷, **punctul de plecare în calculul termenului este exclusiv notificarea colectivă**;
- ➔ regimul juridic general al termenelor procedurale se bazează pe previzibilitate și certitudine în calculul acestora, tocmai de aceea punctul de plecare al unui termen de procedură, sancționat cu decăderea, în caz de depășire, trebuie să rămână un reper clar și ferm;
- ➔ în același scop, cazurile de echipolență sunt de strictă interpretare, reglementate expres de lege, și nu pot fi extinse prin analogie;
- ➔ lipsa curgerii termenului, ca efect al lipsei identificării unui punct de plecare, împiedică împlinirea termenului procedural.

În cazul pe care îl analizăm, cererea de completare a creanței bugetare a fost depusă la 2 zile după momentul la care ar fi expirat termenul de 60 de zile, dar numai dacă raportarea acestuia s-ar face de la data publicării hotărârii judecătorești de deschidere a procedurii.

Ceea ce, în concret, nu se validează, pentru că reprezintă echivalentul unui caz de echipolență, nereglementat legal în procedura insolvenței.

Din perspectiva acestor circumstanțe particulare ale speței, considerăm că cererea de completare a creanței bugetare trebuia considerată ca fiind formulată în termen.

5. Interpretarea raportului dintre declarația de creanță și suplimentul la aceasta

O altă problemă identificată în practică este cea care constă în validitatea unei cereri de completare a creanței în ipoteza în care nu a fost „inițial” înregistrată nicio declarație principală privind creanța fiscală.

Întrebarea care se ridică este următoarea: în lipsa unei cereri principale, creditorul bugetar poate formula direct o cerere completatoare?

Aparent, problema ar avea o rezolvare procedurală simplă: orice cerere adițională [art. 30 alin. (5) C. pr. civ.] trebuie să aibă drept fundament o cerere principală valabil formulată. Însă lucrurile sunt mai complicate, soluția nefiind una procedurală, ci de drept material.

Prin sentința nr. 32/JS/25.02.202⁸, Tribunalul Caraș-Severin a admis excepția tardivității depunerii declarației de creanță bugetară, argumentând în sensul următor:

- a. notificarea privind deschiderea procedurii de insolvență a fost publicată în BPI la data de 16.10.2020;
- b. termenul-limită fixat prin sentința de deschidere a procedurii și stabilit de art. 100 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 85/2014 a fost 23.11.2020, termen până la care creditorul bugetar ar fi trebuit să depună cererea de admitere a creanțelor;
- c. cu toate acestea, creditorul bugetar nu a depus cererea de admitere a creanțelor decât la data de 11.12.2020;
- d. creditorul bugetar s-a apărat, considerând că în cauză se aplică termenul de 60 de zile prevăzut de art. 102 alin. (1) din lege;
- e. cu toate acestea, judecătorul-sindic a considerat că apărățile ar fi fost corecte „numai în măsura în care, în termenul stabilit de art. 100 alin. (1) lit. b), creditorul bugetar ar fi depus declarația de creanță, iar în termen de 60 de zile ar fi depus un supliment la aceasta”;
- f. de asemenea, s-a considerat că „Dispozițiile art. 102 alin. (1) din Legea nr. 85/2014 prevăd o facilitate acordată creditorului bugetar pentru stabilirea cuantumului creanței anterioare deschiderii procedurii de insolvență, iar nu un nou termen până la care se pot calcula creanțele bugetare. În logica expusă de creditoare, teza din textul art. 102 alin. (1), potrivit căreia creditorii bugetari vor înregistra cererea de admitere a creanței în termenul prevăzut la art. 100 alin. (1) lit. b), nu ar mai avea nicio aplicabilitate în nicio situație, ceea ce este de neconceput pentru un text de lege”.

Un element esențial în analiza argumentelor prezentate în soluția jurisprudențială de mai sus este acela că, în perioada ulterioară notificării deschiderii procedurii de insolvență, debitorul a fost supus unui control fiscal demarat în temeiul avizului de inspecție fiscală din data de 26.10.2020, care a verificat perioada anterioară deschiderii procedurii.

Al doilea element esențial constă în faptul că debitorul nu avea raportate creanțe datorate creditorului bugetar, la data deschiderii procedurii de insolvență. Ulterior finalizării controlului, astfel de creanțe au fost stabilite prin intermediul unei decizii de impunere la data de referință 18.11.2020, pe baza unui raport de inspecție fiscală care a evidențiat obligații fiscale noi – în raport cu data deschiderii procedurii.

Mai simplu, creditorul bugetar nu a declarat o cerere de admitere a creanței, în termenul prevăzut de art. 100 alin. (1) lit. b) din Legea nr. 85/2014 pentru că astfel de creanțe nu existau

⁸ Definitivă prin Decizia 455/A/15.09.2021 a Curții de Apel Timișoara.

la acel moment în evidențele acestui creditor. Iar de aici se pot contura argumente contrare față de soluția instanței de judecată, toate având drept premisă ipoteza de formulare a cererii de completare a declarației principale de creanță, și anume, „după caz”:

- a. rațiunea textului art. 102 alin. (1) din Legea nr. 85/2014 este aceea de a permite creditorului bugetar ca, în urma efectuării unui control, pe care acest creditor îl poate „anticipa” prin chiar faptul notificării sale, *ex ante*, despre potențiala deschidere a procedurii de insolvență, să declare, la masa credală, totalitatea creanțelor fiscale aferente perioadei anterioare deschiderii;
- b. însă dacă anterior controlului, debitorul, în sistemul evidențelor proprii ale creditorului bugetar, nu avea stabilite obligații bugetare aferente perioadei anterioare deschiderii, modalitatea principală de stabilire fiind *declarația contribuabilului*, și nu decizia de impunere emisă în urma controlului fiscal, nu înseamnă că creditorul fiscal ar trebui, formal, să procedeze la o cerere de admitere a creanței în cuantum de 0 lei, doar pentru a suplini formalismul unei declarații principale de creanță;
- c. din contră, finalitatea efectuării acestui control de către creditorul bugetar este aceea a epuizării verificărilor pentru consecvența în aprecierea drept inexistente a unor obligații bugetare aferente raporturilor fiscale derulate anterior deschiderii procedurii de insolvență;
- d. lipsa unei cereri principale de admitere a creanței nu exclude, *de plano*, posibilitatea creditorului bugetar de a înregistra, în interiorul termenului extins de 60 de zile, orice obligații nou-stabilite prin efectul controlului fiscal;
- e. în egală măsură, dacă la momentul deschiderii procedurii, și independent de derularea controlului fiscal, ar exista creanțe fiscale în sarcina debitorului, acestea trebuie declarate la masa credală, în conținutul unei cereri principale de creanță, sub sancțiunea decăderii. Lipsa declarării unor astfel de creanțe nu poate fi, într-adevăr, acoperită, prin „reactivarea” acestora prin intermediul controlului fiscal efectuat ulterior notificării deschiderii procedurii, prin aspectul formal al unei cereri de completare a creanței.

Concluzionând, este doar de natura, nu și de esența cererii completatoare a creanței bugetare, preexistența unei cereri principale de creanță.

Dacă, în concret, o cerere principală de creanță nu ar fi avut obiect juridic, neexistând obligații fiscale scadente și neachitate la data deschiderii procedurii, are loc conversia cererii completatoare într-o cerere principală, dar având ca obiect exclusiv

obligații bugetare stabilite în timpul controlului fiscal, în interiorul perioadei extinse.

În concluzie, cazurile relevate în practică demonstrează că, uneori, „specializarea” procedurii de insolvență trebuie să aibă în vedere și modul în care se formează și se certifică creanța creditorului bugetar, prin acte și operațiuni proprii dreptului fiscal.

De lege lata, textul conținut de art. 102 din Legea nr. 85/2014 trebuie corelat, prin norma sa de trimitere, cu evoluția legislativă la care a fost supus Codul de procedură fiscală.

Aplicând dictonul care impune ca o lege să fie interpretată în sensul în care produce efecte juridice, și nu în sensul în care nu produce astfel de efecte (*Actus interpretandus est potius ut valeat quam pereat*), în opinia noastră, textul art. 102 din Legea nr. 85/2014 urmează a fi aplicat prin prisma rațiunii sale, astfel:

- ➔ creditorul bugetar poate înregistra un supliment al cererii de creanțe, indiferent de modalitatea de control prin care această creanță a fost stabilită;
- ➔ suplimentul de creanță se poate înregistra chiar în absența unei cereri „inițiale”; o astfel de condiționare ar conduce la un rezultat contrar chiar scopului pentru care a fost introdusă această dispoziție în lege;
- ➔ interpretarea în sens contrar ar conduce la un rezultat absurd, și anume la crearea unor evidențe false ale organului fiscal, fie și numai pentru suma derizorie de 1 leu, doar pentru a-și prezerva posibilitatea de a declara ulterior creanța constatată prin control.

De lege ferenda, acest text normativ ar trebui regândit într-o manieră care să clarifice aceste ipostaze de interpretare și aplicare, *ratio legis*. Modificarea textului în discuție ar putea avea următorul conținut:

„Sunt creanțe anterioare și creanțele bugetare constatate prin oricare dintre formele de control prevăzute în Codul de procedură fiscală, efectuate și finalizate printr-un act de control întocmit ulterior deschiderii procedurii, dar care are ca obiect activitatea anterioară a debitorului. În termen de 60 de zile de la data publicării în BPI a notificării privind deschiderea procedurii, organele fiscale vor emite actul de control, conform Codului de procedură fiscală. Creditorii bugetari vor înregistra cererea de admitere a creanței în termenul prevăzut la art. 100 alin. (1) lit. b), dacă este cazul, urmând ca, în termen de 60 de zile de la data publicării în BPI a notificării privind deschiderea procedurii, să înregistreze fie un supliment al cererii de admitere a creanței inițiale, fie cererea de admitere, în cazul în care, la data deschiderii procedurii, debitorul nu înregistrează creanțe bugetare restante, acestea fiind relevate exclusiv prin actele de control întocmite și finalizate în termenul de 60 de zile”.

Întrebări și răspunsuri în materia accizelor

Ciprian MOISEI

În preambulul acestei secțiuni nou-introduse, având ca obiectiv evidențierea unor recomandări practice de aplicare a prevederilor fiscale, raportat la diversele întrebări și probleme apărute în practica profesională, vă aducem la cunoștință că acestea reprezintă opinia autorului care le-a conceput, în calitate de lector al cursului Camerei Consultanților Fiscali în materia respectivă, și nu poziția Camerei Consultanților Fiscali, ca organizație profesională.

Întrebarea nr. 1:

Care este regimul accizelor aplicabil prosumatorilor?

Răspuns la întrebarea nr. 1:

Prosumatorul este un producător de energie electrică ce utilizează energia electrică atât pentru consumul propriu, cât și pentru comercializare (vorbind aici despre surplusul de energie electrică produsă și injectată/preluată în rețeaua națională de transport).

Fiind un produs supus accizelor armonizate, energia electrică este reglementată la nivel național, în ceea ce privește regimul accizelor aplicabil, în Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal – **Titlul VIII – Accize și alte taxe speciale**, și în Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare.

Art. 399 alin. (1) C. fisc. reglementează cazurile de acordare a scutirii de la plata accizelor pentru produsele energetice și energia electrică, iar la **lit. m)** se regăsește scutirea pentru **energia electrică produsă din surse regenerabile. Ca atare, energia electrică produsă de un prosumator este scutită de la plata accizelor.**

La **pct. 114** din Normele metodologice date în aplicarea art. 399 alin. (1) lit. m) C. fisc., regăsim atât aria de cuprindere a surselor regenerabile de energie electrică, cât și procedura aplicabilă în vederea beneficiarii de scutirea directă de la plata accizelor. Ca atare, sursele regenerabile de energie electrică sunt: eoliană, solară, geotermală, a valurilor, a mareelor, energia hidro, biomasă, gaz de fermentare a deșeurilor, gaz de fermentare a nămolurilor din instalațiile de epurare a apelor uzate, biogaz și altele asemenea.

Scutirea de la plata accizelor **se acordă direct** pentru energia electrică produsă din surse regenerabile de energie care este **furnizată direct unui consumator final**, în baza **notificării** transmise de producătorul de energie electrică la autoritatea vamală teritorială (model **Anexa nr. 23**). Excepție de la regula notificării o au **consumatorii casnici** producători de energie electrică. Cu alte cuvinte, energia produsă și consumată pentru consumul propriu de către consumatorii casnici, nu intră în sfera obligației de notificare. Prosumatorul are obligația conformării din punctul de vedere al notificării

pentru energia electrică produsă în excident și livrată în rețea pentru comercializare.

În termen de **5 zile lucrătoare** de la transmiterea notificării, autoritatea vamală teritorială comunică solicitantului înregistrarea în registrul special, scutirea de la plata accizelor pentru energia electrică supusă notificării producând efecte de la data înregistrării în registrul special, dată care se înscrie pe notificare. După înregistrarea notificării, o copie a acesteia cu numărul de înregistrare va fi păstrată de producătorul de energie electrică.

Termenul de **valabilitate a notificării este de un an** de la data înregistrării, iar autoritatea vamală teritorială asigură inclusiv publicarea pe pagina web a autorității vamale a listei cuprinzând acești operatori economici, listă care se **actualizează lunar** până la data de 15 a fiecărei luni.

Întrebarea nr. 2:

Care sunt noile tipuri de produse supuse accizelor nearmonizate, începând cu data de 01.01.2024?

Răspuns la întrebarea nr. 2:

În conformitate cu prevederile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal – **Titlul VIII – Accize și alte taxe speciale**, modificate și completate prin **Legea nr. 296/2023** privind unele măsuri fiscal-bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung, a fost extinsă și revizuită sfera de cuprindere a produselor supuselor accizelor armonizate.

Prin urmare, începând cu data de 01.01.2024, produsele pentru care se percep accize nearmonizate, prevăzute la art. 439 alin. (2) C. fisc., sunt:

- produse care conțin tutun, destinate inhalării fără ardere, cu încadrarea tarifară NC 2404 11 00, inclusiv cele conținute în rezerve livrate împreună cu țigări electronice și alte dispozitive de vaporizare electrice personale similare de la codul NC 8543 40 00;
- lichide **cu sau fără nicotină**, destinate inhalării fără ardere, cu încadrarea tarifară NC 2404 12 00, 2404 19 90, inclusiv cele conținute în rezerve livrate împreună cu țigări electronice și alte dispozitive de vaporizare electrice personale similare de la codul NC 8543 40 00;

- c) produse destinate inhalării fără ardere, care conțin înlocuitori de tutun, **cu sau fără nicotină**, cu încadrarea tarifară NC 2404 12 00, 2404 19 10, inclusiv cele conținute în rezerve livrate împreună cu țigări electronice și alte dispozitive de vaporizare electrice personale similare de la codul NC 8543 40 00;
- d) băuturi nealcoolice cu zahăr adăugat pentru care nivelul total de zahăr este cuprins între 5 g-8 g/100 ml;
- e) băuturi nealcoolice cu zahăr adăugat pentru care nivelul total de zahăr este peste 8 g/100 ml.

Întrebarea nr. 3:

Care a fost motivația pentru care au fost exceptate de la regimul de accizare băuturile nealcoolice preparate pe loc la care nu poate fi determinată cantitatea de zahăr la momentul vânzării ?

Răspuns la întrebarea nr. 3:

Prin Legea nr. 296/2023 privind unele măsuri fiscal-bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung, au fost introduse o serie de modificări la Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal – **Titlul VIII – Accize și alte taxe speciale**, printre care și încadrarea băuturilor nealcoolice având anumite plăfoane ale conținutului de zahăr adăugat în sfera produselor pentru care se datorează accize nearmonizate.

În scopul clarificării sferei de accizare, legiuitorul a prevăzut o definiție a zahărului adăugat – „zahăr din trestie, zahăr brun, zaharoză cristalină, zahăr invertit, dextroză, melasă, zaharuri din miere, melasă și siropuri, cum ar fi sirop de malț, sirop de fructe, sirop de malț de orez, sirop de porumb, sirop de porumb bogat în fructoză, sirop de arțar, sirop de glucoză, glucoză-fructoză, fructoză, zaharoză, glucoză, lactoză, lactoză hidrolizată, galactoză, zaharuri în nectaruri, cum ar fi nectarul de flori de cocos, nectarul de curmale, nectarul de agave, zaharuri din dulceață, adăugate ca ingrediente”.

Însă măsura nu a clarificat în întregime, din punct de vedere fiscal, anumite situații punctuale cu care mediul de afaceri se confruntă în piață. Mai exact, una dintre situații o reprezintă regimul băuturilor nealcoolice al cărui conținut de zahăr este unul volatil, în sensul în care în industria HORECA (baruri, restaurante, pub-uri, cafele etc.) sunt preparate în mod regulat anumite băuturi (cocktail, cafele, sucuri naturale) al căror conținut de zahăr este dozat la fața locului, în funcție de cerințele clienților. Ca atare, operatorii economici din industria HORECA aveau obligații multiple care luau naștere din punctul de vedere al conformării cu regimul accizelor nearmonizate – înregistrare în calitate de plătitor de accize, calculul acciză, declarare, raportare, plată accize, decont etc., în condițiile în care nivelul unor astfel de activități cu băuturi nealcoolice – preparate și servite după cum am menționat mai sus – este unul prea scăzut pentru a crea atâtea dificultăți de ordin tehnic unor astfel de operatori economici.

Ca atare, prin **H.G. nr. 1336/2023** de modificare și completare a normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, au fost aduse clarificări în sensul exceptării de la regimul de accizare pentru băuturile preparate pe loc la care nu poate fi determinată cantitatea de zahăr la momentul vânzării.

Întrebarea nr. 4:

Pot să beneficieze de regimul de restituire a accizelor și plătitorii de accize nearmonizate de la art. 444 alin. (3) C. fisc., în cazul în care exportă sau livrează intracomunitar produse achiziționate din alte state ?

Răspuns la întrebarea nr. 4:

În conformitate cu prevederile art. 443 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal – **Titlul VIII – Accize și alte taxe speciale**, cu modificările și completările ulterioare, **beneficiază de regimul de restituire** a accizelor virate bugetului de stat pentru produsele prevăzute la art. 439 C. fisc., operatorii economici care au **achiziționat direct dintr-un stat membru** sau din import **aceste produse și care ulterior le livrează în alt stat membru, le exportă** ori le returnează furnizorilor.

Normele metodologice emise în aplicarea Codului fiscal reglementează, la pct. 166 și 167, procedura de urmat în ceea ce privește **restituirea pentru operatorii economici care achiziționează intracomunitar produse supuse accizelor nearmonizate, care sunt ulterior livrate intracomunitar**, precum și procedura de urmat pentru **operatorii economici care achiziționează intracomunitar produse supuse accizelor nearmonizate, care sunt ulterior exportate**.

Întrebarea nr. 5:

Beneficiază operatorii economici de dreptul la restituire pentru produsele supuse accizelor nearmonizate prevăzute la art. 439 alin. (2) lit. d) și e) C. fisc. produse intern, ce au fost inițial eliberate pentru consum în vederea comercializării și care ulterior urmează a fi livrate intracomunitar sau exportate?

Răspuns la întrebarea nr. 5:

Produsele prevăzute la **art. 439 alin. (2) lit. d) și e) C. fisc.** sunt supuse accizelor la momentul producerii, achiziției intracomunitare sau importului acestora pe teritoriul Comunității. Exigibilitatea intervine la următoarele momente, după caz:

- ➔ la data recepționării produselor provenite din achiziții intracomunitare;
- ➔ la data importului;
- ➔ **la data vânzării pe piața internă a produselor provenite din producția internă.**

Normele metodologice emise în aplicarea Codului fiscal prevăd posibilitatea ca operatorii economici ce desfășoară activități cu produse supuse accizelor nearmonizate să poată solicita restituirea contravalorii accizelor achitate la bugetul de stat, în situația în care produsele ce provin fie din achiziții intracomunitare, fie din import, sunt ulterior exportate sau/și livrate intracomunitar. În acest sens, legiuitorul a descris și procedura de urmat pentru solicitarea restituirii accizelor nearmonizate, întocmai cum am menționat la pct. 4 de mai sus.

Ceea ce însă legiuitorul a omis să reglementeze este aplicarea procedurii de restituire și pentru produsele supuse

accizelor nearmonizate prevăzute la **art. 439 alin. (2) lit. d) și e) C. fisc.**, care provin din producția internă și sunt comercializate în piața națională, însă, din diferite motive comerciale [altele decât cele care fac obiectul retragerii de pe piață, conform dispozițiilor de la art. 443 alin. (2) C. fisc.], sunt ulterior livrate intracomunitar sau/și exportate, așadar consumul nemaivând loc pe teritoriul României.

În acest context, raportându-ne la cadrul legal în vigoare existent la acest moment, plătitorii de accize nearmonizate aferente produselor realizate intern [cele prevăzute la lit. d) și e)] și comercializate la nivel național cu scopul de a fi consumate, sunt discriminați în situația în care, ulterior, produsele în cauză nu mai sunt supuse consumului în România. Discriminarea constă în faptul că acești plătitori de accize (sau orice comerciant pe lanțul comercial, care realizează livrarea intracomunitară sau exportul) nu mai pot să își recupereze contravaloarea accizelor achitate la bugetul de stat. Așadar, răspunsul scurt la această întrebare ar fi că nu există în momentul de față o procedură pentru restituirea accizelor.

Atenție: a nu se confunda mecanismul descris mai sus, raportat la dispozițiile legale în vigoare, cu situația producției interne a produselor prevăzute la **art. 439 alin. (2) lit. d) și e) C. fisc.**, urmată direct de o livrare intracomunitară și/sau export!!! În acest caz, nu vorbim despre o eliberare în consum, care să poată da dreptul operatorilor economici la restituire, întrucât **produsele provenite din producție proprie nu au fost vândute pe piața internă.**

Întrebarea nr. 6:

Care este regimul fiscal aplicabil achizițiilor de produse accizabile dintr-un stat membru, efectuate de către o persoană fizică pe teritoriul României?

Răspuns la întrebarea nr. 6:

În conformitate cu prevederile art. 413 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal – **Titlul VIII – Accize și alte taxe speciale**, cu modificările și completările ulterioare, produsele accizabile achiziționate de o persoană fizică **pentru uzul său propriu** și transportate personal de respectiva persoană fizică de pe teritoriul unui stat membru pe teritoriul României **nu sunt supuse accizării, cu condiția** să respecte anumite limite/plafoane ale produselor accizabile care fac obiectul achiziției în acest sens.

Prin urmare, accețiunea de „uz propriu” permite achiziția și transportul de produse accizabile, cu respectarea următoarelor **limite cantitative**:

- a) tutunuri prelucrate:
 1. țigarete – 800 de bucăți;
 2. țigări (cu o greutate maximă de 3 grame/bucată) – 400 de bucăți;
 3. țigări de foi – 200 de bucăți;
 4. tutun de fumat – 1 kg;
- b) băuturi alcoolice:
 1. băuturi spirtoase – 10 litri;
 2. produse intermediare – 20 litri;
 3. vinuri – 90 litri (dintre care maximum 60 litri de vinuri spumoase);
 4. bere – 110 litri.

Depășirea oricăror limite cantitative mai sus prevăzute atrage „încadrarea” achiziției ca fiind realizată în scopuri comerciale și, ca atare, se **datorează acciză** în România.

Întrebarea nr. 7:

Care este baza de calcul a accizei datorate, aferentă achizițiilor intracomunitare de băuturi nealcoolice cu zahăr adăugat?

Răspuns la întrebarea nr. 7:

În conformitate cu prevederile Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal – **Titlul VIII – Accize și alte taxe speciale**, modificate și completate prin **Legea nr. 296/2023** privind unele măsuri fiscal-bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung, începând cu data de 01.01.2024 intră sub incidența produselor supuse accizelor nearmonizate și băuturile nealcoolice care au un nivel minim de zahăr adăugat conținut în produs.

Mai exact, la art. 439 alin. (2) lit. d) și e) sunt prevăzute noile produse supuse accizelor nearmonizate din categoria băuturilor nealcoolice:

- „d) băuturi nealcoolice cu zahăr adăugat pentru care **nivelul total de zahăr** este cuprins între **5 g-8 g/100 ml**;
- e) băuturi nealcoolice cu zahăr adăugat pentru care **nivelul total de zahăr** este **peste 8 g/100 ml**”.

Pentru băuturile nealcoolice mai sus enumerate care fac obiectul achizițiilor intracomunitare și au ca destinație eliberarea în consum pe teritoriul României, așadar pentru consumul intern, se datorează accize.

Mecanismul de calcul al nivelului de accize corespunzător datorat la bugetul de stat are la bază conținutul de zahăr adăugat conținut în băuturile nealcoolice, referindu-ne aici la băuturile nealcoolice care au minimum 5g zahăr/100 ml produs. Conținutul de zahăr adăugat se determină pe baza listei ingredientelor, iar nivelul total de zahăr este cel prevăzut în conținutul de nutrienți. Lista de ingrediente se regăsește pe fiecare ambalaj individual al băuturii nealcoolice, mai exact pe eticheta produsului, fiind o cerință obligatorie generală pentru toate produsele care sunt destinate a fi eliberate pentru consum în România, conform legislației în vigoare pe linia comercializării produselor.

În situația în care, pentru produsele supuse accizelor nearmonizate de natura celor prevăzute la art. 439 alin. (2) lit. d) și e) C. fisc., nivelul total de zahăr este exprimat în grame/unitate de măsură pentru masă, pentru calcularea accizelor, operatorii economici care derulează activități pe teritoriul României cu astfel de produse trebuie să realizeze transformarea din unitatea de măsură pentru masă în unitatea de măsură pentru volum.

Nivelul accizelor pentru fiecare dintre cele două grupe de băuturi nealcoolice supuse taxării este prevăzut la Anexa nr. 2 din Codul fiscal, la nr. crt. 4 și 5, după cum urmează:

- ➔ 40 lei/HL produs, în cazul băuturilor nealcoolice cu zahăr adăugat pentru care nivelul total de zahăr este cuprins între 5 g-8 g/100 ml;
- ➔ 60 lei/HL produs, în cazul băuturilor nealcoolice cu zahăr adăugat pentru care nivelul total de zahăr este peste 8g/100 ml.

Întrebarea nr. 8:

Destinatarul înregistrat vs. destinatarul certificat.
Sintagme asemănătoare, scop și aplicabilitate diferite?

Răspuns la întrebarea nr. 8:

Având în vedere faptul că cele două noțiuni sunt deseori confundate, fiecare având, în realitate, o cauzistică și aplicare separate, vom reda pe scurt, în cele ce urmează, care sunt cele mai importante aspecte specifice fiecărui statut pe care operatorii economici îl pot utiliza în sfera operațiunilor cu produse accizabile.

1. Destinatarul înregistrat

- Ca definiție – este persoana fizică sau juridică autorizată **să primească** în România produse accizabile care se deplasează **în regim suspensiv de accize** de la un antrepozit fiscal situat pe teritoriul unui alt stat membru;
- Pentru a fi autorizată, persoana care urmează să își desfășoare activitatea ca destinatar înregistrat trebuie să aibă declarat cel puțin un loc în care urmează să realizeze recepția de produse accizabile deplasate în regim suspensiv de accize din alte state membre;
- Valabilitatea autorizației este nelimitată și intră în vigoare începând cu data de 1 a lunii următoare celei în care face dovada constituirii garanției;
- Operarea autorizației de destinatar înregistrat este direct condiționată de obținerea autorizării în sistemul EMCS (aplicația care validează și monitorizează deplasările de produse accizabile în regim suspensiv de accize); solicitarea accesului în sistemul EMCS se poate realiza numai după ce solicitantul intră în posesia autorizației de destinatar înregistrat, ca urmare a emiterii acesteia de către autoritatea vamală competentă pentru autorizare;
- Exigibilitatea accizelor are loc la momentul recepției/primirii produselor accizabile, iar termenul de plată al accizelor este data de 25 a lunii următoare celei în care accizele au devenit exigibile.

2. Destinatarul certificat

- Ca definiție – este o persoană fizică sau juridică autorizată **a recepționa** produse accizabile, **care au fost eliberate pentru consum** pe teritoriul unui stat membru și care sunt **apoi deplasate pe teritoriul unui alt stat** membru; prin urmare, vorbim despre recepția/primirea intracomunitară în România în scopuri comerciale – de produse accizabile cu accize care au fost plătite deja în statul membru de expediție;
- Statutul de destinatar certificat a luat naștere ca o necesitate a dinamicii pieței intracomunitare în asigurarea unei mai bune monitorizări a deplasărilor de produse accizabile cu accize plătite între statele membre și, ca atare, a unei trasabilități coerente a acestor tipuri de tranzacții;
- Obligatorietatea înregistrării în calitate de destinatar certificat pentru persoanele care intenționează să realizeze tranzacții intracomunitare de produse accizabile cu accize plătite s-a născut începând cu data

de 13.02.2023, ca urmare a termenelor impuse în acest sens tuturor statelor membre prin **Directiva (UE) 2020/262** a Consiliului din 19 decembrie 2019 de stabilire a regimului general al accizelor (reformare);

- Pentru a fi autorizată, persoana care urmează să își desfășoare activitatea ca destinatar certificat trebuie să aibă declarat cel puțin un loc în care urmează să realizeze recepția de produse accizabile care au fost eliberate pentru consum într-un stat membru și care sunt deplasate către teritoriul României pentru a fi livrate în România în scopuri comerciale sau pentru a fi utilizate în acest stat;
- Valabilitatea atestatului de destinatar certificat este nelimitată, fiind valabil de la data emiterii acestuia de către autoritatea vamală teritorială competentă;
- Operarea autorizației de destinatar certificat este direct condiționată de obținerea autorizării în sistemul EMCS (aplicația care validează și monitorizează inclusiv deplasările intracomunitare de produse accizabile cu accize plătite); solicitarea accesului în sistemul EMCS se poate realiza numai după ce solicitantul intră în posesia atestatului de destinatar certificat, ca urmare a emiterii acesteia de către autoritatea vamală competentă pentru autorizare.

Cu titlu de complementaritate și **ca o simplificare adusă regimului fiscal**, un destinatar înregistrat **poate acționa drept destinatar certificat** după ce a informat autoritățile vamale competente. În acest sens, destinatarul înregistrat trebuie să depună o notificare la autoritatea vamală teritorială competentă pentru înregistrare, potrivit modelului prevăzut în Anexa nr. 37³, prin care informează cu privire la intenția de a acționa drept destinatar certificat. Suplimentar, pentru funcționarea acestui regim, se asigură respectarea următoarelor condiții cumulative:

- locul de recepție a produselor accizabile cu accize plătite să nu difere de locurile înscrise în autorizația de destinatar înregistrat;
- pot fi recepționate doar produsele accizabile pe care operatorul economic înregistrat ca destinatar înregistrat le are înscrise în autorizație; cu alte cuvinte, pot fi recepționate produsele accizabile cu accize plătite provenite din spațiul intracomunitar, însă raportat la codurile de produs accizabil ce pot fi recepționate, înscrise în autorizația destinatarului înregistrat.

Întrebarea nr. 9:

Ce schimbări a adus anul 2024 în sfera produselor destinate inhalării fără ardere, supuse accizelor nearmonizate ?

Răspuns la întrebarea nr. 9:

Ca urmare a dinamicii și diversității pieței, datorate tehnologiei și a cercetării permanente din partea companiilor de profil în vederea realizării de noi produse destinate inhalării fără ardere, constituind o variantă mai puțin nocivă față de produsele tradiționale din tutun prelucrat, prin **Legea nr. 296/2023** privind unele măsuri fiscal-bugetare pentru asigurarea sustenabilității financiare a României pe termen lung, a fost introdusă o serie de modificări la Codul fiscal,

menită să creeze un cadru mai predictibil și cât mai acoperitor pentru astfel de tipuri de produse.

Ca atare, la art. 439 alin. (2) C. fisc., prin modificările aduse, se creează, de la 01.01.2024, un regim fiscal unitar pentru toate tipurile de produse destinate inhalării fără ardere, indiferent de ingredientele conținute:

- „a) produse care conțin tutun, destinate inhalării fără ardere, cu încadrarea tarifară NC 2404 11 00, inclusiv cele conținute în rezerve livrate împreună cu țigări electronice și alte dispozitive de vaporizare electrice personale similare de la codul NC 8543 40 00;
- b) lichide cu sau fără nicotină, destinate inhalării fără ardere, cu încadrarea tarifară NC 2404 12 00, 2404 19 90, inclusiv cele conținute în rezerve livrate împreună cu țigări electronice și alte dispozitive de vaporizare electrice personale similare de la codul NC 8543 40 00;
- c) produse destinate inhalării fără ardere, care conțin înlocuitori de tutun, **cu sau fără nicotină**, cu încadrarea tarifară NC 2404 12 00, 2404 19 10, inclusiv cele conținute în rezerve livrate împreună cu țigări electronice și alte dispozitive de vaporizare electrice personale similare de la codul NC 8543 40 00 (...).

Din punctul de vedere al nivelului accizelor aplicabil, Anexa nr. 2 la Codul fiscal a fost modificată în consecință, pentru a reflecta baza de calcul a accizei pentru fiecare dintre cele trei tipuri de produse destinate inhalării fără ardere, odată cu majorarea inclusiv a nivelului accizelor datorate pentru anul 2024.

De asemenea, prin H.G. nr. 1336/2023 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1/2016, a fost adusă o serie de reglementări cu privire la nivelul și calculul accizelor pentru produsele destinate inhalării fără ardere, după cum urmează:

- ➔ pentru produsele prevăzute la art. 439 alin. (2) lit. a)-c) C. fisc. care sunt prezentate sub forma unei rezerve care conține în amestec oricare dintre produsele prevăzute la art. 439 alin. (2) lit. a)-c) C. fisc., cuantumul accizelor datorate reprezintă **suma dintre accizele datorate** pentru fiecare componentă în parte;
- ➔ pentru produsele prevăzute la art. 439 alin. (2) lit. a) C. fisc., cuantumul accizelor se determină prin aplicarea nivelului corespunzător la cantitatea de tutun destinată inhalării fără ardere, conținută în produsele care se încadrează la codul NC 2404 11 00;
- ➔ pentru produsele prevăzute la art. **439 alin. (2) lit. c) C. fisc.**, cuantumul accizelor se determină prin aplicarea nivelului corespunzător la cantitatea de înlocuitor de tutun, **cu sau fără nicotină**, conținută în produsele care se încadrează la codurile NC 2404 12 00 și 2404 19 10.

Prin O.U.G. nr. 115/2023 privind unele măsuri fiscal-bugetare în domeniul cheltuielilor publice, pentru consolidare fiscală, combaterea evaziunii fiscale, pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru prorogarea unor termene, a fost introdusă, ca obligație a plătitorilor de accize, evidențierea distinctă a accizelor în factură în situația în care au obligația emiterii facturii, în cazul operatorilor economici care produc și comercializează în România astfel de produse supuse accizelor nearmonizate.

Întrebarea nr. 10:

În ce sens a fost extins regimul de plată anticipată a accizelor și în industria de băuturi alcoolice și care este procedura aplicabilă?

Răspuns la întrebarea nr. 10:

În conformitate cu prevederile O.U.G. nr. 115/2023 privind unele măsuri fiscal-bugetare în domeniul cheltuielilor publice, pentru consolidare fiscală, combaterea evaziunii fiscale, pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru prorogarea unor termene, a fost extinsă obligația plății anticipate, în sensul includerii operatorilor economici autorizați în calitate de antrepozitari pentru producție și/sau depozitare băuturi alcoolice și a celor autorizați în calitate de destinatari înregistrați. Până la intrarea în vigoare a prezentei ordonanțe de urgență, plata anticipată se aplica în cazul operatorilor economici ce livrau produse energetice din antrepozitele fiscale și din locațiile de recepție autorizate în baza calității de destinatari înregistrați.

În mod evident și logic, sunt excluse din sfera obligației de plată anticipată livrările, din cadrul locațiilor autorizate ca antrepozite sau locații de recepție ale destinatarilor înregistrați, de băuturi alcoolice care au nivel de acciză „0”.

Art. 345 alin. (3) se modifică, iar același articol se completează cu o serie de noi alineate ce descriu procedura obligatorie de utilizare a plății anticipate de către actorii mai sus menționați, autorizați din punctul de vedere al regimului accizelor, implicați în acest proces comercial.

În cele ce urmează, sintetizăm procedura aplicabilă:

- ➔ livrarea produselor accizabile din antrepozite fiscale ori din locația în care acestea au fost recepționate de către destinatarul înregistrat se efectuează **numai în momentul** în care furnizorul **deține documentul de plată** care să ateste virarea la bugetul de stat a valorii accizelor aferente cantității ce urmează a fi facturată;
- ➔ plata anticipată a accizelor se efectuează de către furnizor sau de către cumpărător; Atunci când plata este efectuată de către cumpărător în numele furnizorului, aceasta trebuie efectuată în contul aparținând furnizorului, deschis la unitățile Trezoreriei Statului;
- ➔ **livrarea** produselor accizabile din antrepozitele fiscale sau din locurile în care au fost recepționate de către destinatarul înregistrat se face **numai pe baza comenzii** cumpărătorului;
- ➔ ulterior, **pe baza comenzii**, furnizorul emite cumpărătorului un document în care menționează: denumirea produsului, cantitatea, valoarea accizei datorate. Atunci când plata accizelor se efectuează de către cumpărător, documentul cuprinde și informații cu privire la denumirea, codul de identificare fiscală și numărul contului deschis la Trezoreria Statului ale furnizorului;
- ➔ în situația în care apar **diferențe între valoarea accizelor virate** la bugetul de stat și valoarea accizelor aferente cantităților de produse accizabile **efectiv livrate** de furnizori, conform facturii, aceste diferențe **se regularizează** cu ocazia depunerii declarației lunare privind obligațiile de plată la bugetul de stat.

Întrebări și răspunsuri – prețurile de transfer

Lect. **Mihai LUPU** – Partner, Transfer Pricing Services SRL

Întrebarea nr. 1:

Două companii din România, respectiv societatea A, ce activează în domeniul IT, și societatea B, ce activează în domeniul imobiliar. Asociatul unic al societății A deține 50% din societatea B, ceilalți 50% fiind deținuți de soția acestuia. Societatea B a deschis o filială în Suedia. Societatea A împrumută filiala lui B din Suedia pentru ca aceasta să își înceapă activitatea. Este nevoie de dosarul preturilor de transfer?

Răspuns la întrebarea nr. 1:

Pentru a oferi un răspuns la întrebarea lansată, este necesar, în primul rând, să verificăm dacă tranzacția desfășurată între societatea A și filiala societății B (localizată în Suedia) cade sub incidența legislației de prețuri de transfer. Altfel spus, trebuie determinat în ce măsură există o relație de afiliere între cele două entități, în înțelesul art. 7 pct. 26 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal („Codul fiscal”), ce include definiția persoanelor afiliate.

Din analiza situației de fapt rezultă o situație de afiliere indirectă (pornind de la premisa că societatea B deține peste 2% din capitalul social al filialei sale din Suedia), după cum urmează: societatea A este afiliată cu societatea B, dat fiind asociatul comun ce deține, individual sau împreună cu soția sa, 100% din capitalul social al fiecăreia; societatea B este afiliată cu filiala sa din Suedia, întrucât deține peste 25% din capitalul ei social. Ceea ce se traduce în existența unei relații de afiliere între societatea A și filiala societății B din Suedia. Odată stabilit faptul că împrumutul a fost acordat între persoane afiliate, intervine, în mod automat, obligativitatea de a desfășura tranzacția cu respectarea principiului valorii de piață și de a demonstra acest lucru.

Potrivit prevederilor art. 1 din Ordinul nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a preșurilor de transfer („Ordinul nr. 442/2016”), în vederea documentării respectării principiului valorii de piață, contribuabilii au obligația întocmirii dosarului de prețuri de transfer, în condițiile stabilite de ordin. Din analiza conținutului Ordinului nr. 442/2016 rezultă că obligativitatea întocmirii și prezentării dosarului de prețuri de transfer ține cont de: (1) categoria în care se încadrează contribuabilul (e.g. contribuabil mare, mijlociu sau mic) și (2) valoarea tranzacțiilor cu persoane afiliate des-fășurate de acesta și măsura în care ea depășește anumite praguri de semnificație. De exemplu:

- marii contribuabili care desfășoară tranzacții peste pragurile de semnificație menționate la art. 2 pct. (1) din Ordinul nr. 442/2016 (respectiv 200.000 euro pentru

tranzacții financiare, 250.000 euro pentru tranzacții cu servicii și 350.000 euro pentru tranzacții cu bunuri – modul în care sunt definite și se interpretează aceste praguri de materialitate poate face în sine subiectul unei discuții separate foarte lungi) au obligația întocmirii anuale a dosarului de prețuri de transfer, până la data depunerii declarației anuale de impozit pe profit;

- contribuabilii mijlocii și mici care desfășoară tranzacții peste pragurile de semnificație menționate la art. 2 pct. (4) din Ordinul nr. 442/2016 (respectiv 50.000 euro pentru tranzacții financiare, 50.000 euro pentru tranzacții cu servicii și 100.000 euro pentru tranzacții cu bunuri) au obligația întocmirii dosarului de prețuri de transfer la solicitarea autorităților fiscale, într-un termen cuprins între 30 și 60 de zile, pe care îl pot prelungi o singură dată, motivat, cu maximum 30 de zile;
- contribuabilii mijlocii și mici care desfășoară tranzacții sub pragurile de semnificație menționate la art. 2 pct. (4) din Ordinul nr. 442/2016 nu au obligația întocmirii dosarului de prețuri de transfer, însă trebuie să documenteze respectarea principiului valorii de piață în cadrul unei inspecții fiscale, conform regulilor generale prevăzute de reglementările financiar-contabile și fiscale în vigoare;
- etc.

Întrucât vorbim de interacțiunea dintre mai multe variabile, pentru a stabili în mod specific necesitatea întocmirii dosarului de prețuri de transfer, precum și momentul în care acesta trebuie întocmit, termenul de prezentare și orice alte detalii relevante, trebuie identificată categoria de contribuabili din care face parte societatea A, precum și valoarea tranzacției desfășurate cu filiala din Suedia a societății B (respectiv venitul din dobândă obținut în urma tranzacției de împrumut) și verificată încadrarea potrivit prevederilor Ordinului nr. 442/2016. Însă, la modul general, există destul de puține situații în practică, în care o companie să fie implicată în tranzacții cu persoane afiliate și să nu fie necesar să întocmească dosarul de prețuri de transfer.

Întrebarea nr. 2:

Se poate efectua o ajustare de prețuri de transfer la nivelul beneficiarului, în cazul în care cheltuiala este capitalizată într-un bun imobil?

Răspuns la întrebarea nr. 2:

Obligația de a respecta principiul valorii de piață în cadrul tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate există indiferent de tratamentul contabil aplicabil unei anumite tranzacții la un moment dat. Prin urmare, autoritățile fiscale au

posibilitatea de a ajusta prețul de transfer al unei tranzacții, indiferent dacă valoarea ei a fost recunoscută direct în cheltuieli sau a fost capitalizată.

Întrebarea nr. 3:

Partea testată este întotdeauna compania din România?

Răspuns la întrebarea nr. 3:

Selectarea părții testate în vederea aplicării unei metode unilaterale de prețuri de transfer (de exemplu, metoda marjei nete sau metoda cost plus) reprezintă un proces complex, care ține cont de mai multe variabile. Regula generală reflectată în par. 3.18 din Liniile Directoare privind Preturile de Transfer pentru Companii Multinaționale și Autorități Fiscale emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică („Liniile Directoare OCDE”) prevede că partea testată este aceea pentru care metoda de prețuri de transfer poate fi aplicată într-un mod cât mai oportun (terminologia în limba engleza este „reliable”) și pentru care pot fi identificate cele mai potrivite comparabile (ținând cont inclusiv de sursele de informații avute la dispoziție, dar și de posibilitatea de a demonstra o relație de cauzalitate directă în cadrul analizei), fiind adesea cel mai puțin complexă entitate din punct de vedere funcțional.

Selectarea părții testate presupune cunoașterea/înțelegerea în detaliu a contextului economic în care se desfășoară tranzacția testată, precum și efectuarea unei analize funcționale specifice și abia apoi luarea unei decizii în cunoștință de cauză. Prin urmare, partea testată nu este întotdeauna compania din România.

Un exemplu ilustrativ în acest sens este cel al tranzacțiilor constând în prestarea de servicii în cadrul cărora contribuabilul din România este beneficiar și pentru analiza cărora se aplică metoda cost plus. Cu privire la acest aspect, Normele metodologice la art. 11 alin. (4) C. fisc. (aprobate prin H.G. nr. 1/2016) menționează că punctul de plecare în aplicarea metodei cost plus este reprezentat de costurile prestatorului de servicii. Astfel, partea testată este prestatorul nerezident și analiza se efectuează la nivelul acestuia.

Întrebarea nr. 4:

Cât de des ar trebui să fie efectuată actualizarea studiilor de comparabilitate?

Răspuns la întrebarea nr. 4:

Studiile de comparabilitate (studiile de benchmarking) reprezintă o componentă importantă a oricărui dosar de preturi de transfer și, prin urmare, problematica întocmirii și actualizării lor ulterioare este una de foarte mare interes, dat fiind și faptul că nici legislația noastră locală, și nici Liniile Directoare OCDE nu includ reguli în acest sens (Liniile directoare OCDE includ anumite recomandări și sugestii, fără a avea însă un caracter tranșant).

Pentru claritate, merită menționat că trebuie făcută diferențierea între:

- a) actualizarea studiului de comparabilitate – care reprezintă procesul prin care de fapt se reface studiul de la zero, pornind de la etapa de gândire a strategiei de căutare, până la implementarea ei în cea mai recentă versiune a bazei de date, și apoi desfășurarea operațiunilor suplimentare de selecție cantitativă și manuală, după caz, și

- b) actualizarea informațiilor aferente comparabilelor incluse în eșantionul final al studiului de comparabilitate – proces cunoscut și sub denumirea specifică de „roll-forward”, care nu presupune efortul complex menționat anterior, ci doar preluarea ca atare a comparabilelor din eșantionul final și identificarea celor mai recente informații pentru acestea (din cea mai nouă versiune a bazei de date), eliminând astfel posibilitatea ca anumite comparabile considerate anterior potrivite să fie eliminate acum din eșantion sau posibilitatea ca anumite comparabile noi să fie incluse în eșantion.

La întrebarea lansată nu există un răspuns universal valabil, întrucât există o multitudine de factori ce trebuie luați în considerare în stabilirea frecvenței cu care un anumit studiu de comparabilitate trebuie actualizat, între aceștia regăsindu-se, de exemplu:

- ➔ dinamica pieței în care operează compania testată prin intermediul studiului de comparabilitate – există segmente de activitate stabile în care, în general, rezultatele financiare ale companiilor nu prezintă fluctuații pe un orizont de timp mediu și lung, dar și segmente de activitate dinamice, în care schimbările puternice și frecvente sunt comune și, prin urmare, rezultatele companiilor sunt, în general, schimbătoare de la un an la altul. În măsura în care compania testată activează într-un segment de activitate stabil, putem lua decizia de a actualiza studiul de comparabilitate o dată la doi sau trei ani, însă, dacă ne raportăm la un segment de activitate volatil, atunci actualizarea anuală a studiului poate să fie alternativa mai potrivită;
- ➔ perioada pentru care se efectuează analiza în cadrul dosarului de prețuri de transfer – în măsura în care, în cadrul dosarului de prețuri de transfer, contribuabilul a optat pentru efectuarea unei analize multianuale, luând în considerare faptul că, din punct de vedere statistic, urmărirea rezultatelor financiare ale unor companii pe un orizont de timp mediu sau lung (de exemplu, 3 ani sau 5 ani) are rolul de a elimina/dilua efectul unor evenimente extraordinare intervenite în activitatea companiilor sau în segmentul de activitate, se poate lua decizia de a nu actualiza anual studiul de comparabilitate. În schimb, în cazul în care se optează pentru o analiză anuală, atunci cel mai probabil va fi mai relevant să ne raportăm la cele mai recente informații comparabile și, prin urmare, este posibil ca alternativa actualizării anuale a studiului să fie de preferat;
- ➔ frecvența și modul specific de actualizare a bazelor de date – fiecare bază de date utilizată în întocmirea studiilor de comparabilitate (de exemplu, Orbis, RoyaltyStat, Loan Connector etc.) este supusă unui proces de actualizare periodic, specific. Prin urmare, anumite baze de date vor îngloba informații noi într-un ritm mai rapid, în timp ce altele o vor face într-un ritm mai lent. Stabilirea frecvenței cu care se va actualiza un studiu de comparabilitate trebuie să țină cont și de modul în care în baza de date în care a fost întocmit apar informații noi, întrucât este posibil ca reiterarea aceleiași strategii de căutare de la un an la altul să nu conducă la obținerea de comparabile noi (caz în care este justificat ca actualizarea studiului să se facă mai rar) sau, la polul opus, să genereze o multitudine de comparabile noi, relevante

pentru analiză (caz în care este justificat ca actualizarea studiului să se facă mai des);

- schimbările intervenite în contextul economic al tranzacției sau în modul de desfășurare a activității companiei testate în cadrul studiului – este posibil ca astfel de schimbări să necesite o regândire/ajustare a strategiei de căutare aplicate inițial în cadrul studiului de comparabilitate și, prin urmare, să genereze necesitatea actualizării studiului pentru a reflecta noul context;
- schimbările intervenite în contextul economic general – de exemplu, în măsura în care avem un studiu de comparabilitate ce a fost întocmit în baza de date Orbis, având la bază informații financiare aferente unor ani în care contextul economic a fost unul normal, iar momentan trebuie întocmită documentația de prețuri de transfer pentru o perioadă de criză economică, cel mai probabil ar fi oportun să se verifice în ce măsură în baza de date există disponibile informații pentru perioada de criză economică și, dacă da, studiul să fie actualizat corespunzător (pentru a nu ajunge în situația în care comparăm profitabilitatea unei companii în context de criză economică cu cea obținută de companii comparabile, dar în perioada de normalitate).

Linile directe ale OCDE recomandă necesitatea asigurării unui raport cost-beneficiu optim în procesul de documentare a prețurilor de transfer, având însă grijă ca analizele să fie în continuare relevante și să satisfacă cerințele de acuratețe și rezonabilitate. În acest context, pct. 5.38 prevede ca, pentru reducerea poverii administrative, în măsura în care vorbim de tranzacții desfășurate în condiții stabile, autoritățile fiscale pot considera ca rezonabilă actualizarea studiilor de comparabilitate o dată la trei ani, și nu neapărat anual, dar cu includerea anuală, în calculul intervalului de piață, a celor mai recente informații financiare ale companiilor din eșantionul final. Trebuie avut însă grijă că aceasta reprezintă doar o recomandare generală adresată autorităților fiscale, și nu o regulă pe care contribuabilii o pot aplica, întrucât, așa cum am menționat anterior, stabilirea frecvenței actualizării unui studiu de comparabilitate trebuie să se facă ținând cont de o multitudine de factori și utilizând raționamentul profesional.

Întrebarea nr. 5:

Care este mai potrivită: analiza anuală sau cea multianuală?

Răspuns la întrebarea nr. 5:

Ordinul nr. 442/2016 [în Anexa 3, pct. B. 13. h)] menționează posibilitatea ca fiecare contribuabil să utilizeze în dosarul de prețuri de transfer, pentru justificarea conformității cu principiul valorii de piață a unei anumite categorii de tranzacții cu persoane afiliate, fie o analiză anuală, fie una multianuală, argumentându-și alegerea. De asemenea, Liniile Directoare OCDE (de exemplu, în Capitolul III, referitor la analiza de comparabilitate, Secțiunea B.5) prevăd posibilitatea ca analizele de prețuri de transfer să se facă fie utilizând informații doar pentru un singur an financiar, fie folosind date multianuale, arătând punctele forte și cele slabe ale fiecăreia dintre cele două abordări și, pe alocuri, oferind exemple.

În practică, opțiunea pentru o analiză anuală sau pentru una multianuală trebuie să se facă utilizând raționamentul profesional, prin raportare la elemente care țin de:

- (i) contextul economic și specificul tranzacției analizate,
- (ii) piața pe care contribuabilul activează,
- (iii) modalitatea de colaborare în care contribuabilul este angrenat,
- (iv) profilul funcțional al contribuabilului,
- (v) care ar fi varianta de analiză pentru care ar opta o companie independentă într-o situație similară etc.

De exemplu, angajarea unui contribuabil cu un profil funcțional antreprenorial în contracte de colaborare pe termen lung cu o parte afiliată poate reprezenta un context în care o analiză multianuală este justificată. Însă judecata trebuie să se facă pentru fiecare caz în parte, ținând cont de toate elementele relevante și incluzând, în cadrul dosarului de prețuri de transfer, argumentele care au stat la baza opțiunii pentru un anumit tip de analiză.

Întrebarea nr. 6:

Se pot utiliza oferte de preț în cadrul analizelor de comparabilitate?

Răspuns la întrebarea nr. 6:

Răspunsul la această întrebare nu este unul ușor, întrucât există destul de multe argumente atât pro, cât și contra.

Pe de o parte, poate cel mai puternic argument contra este cel potrivit căruia ofertele de preț nu reprezintă tranzacții efectiv realizate și, prin urmare, prețul menționat în cadrul lor poate:

- (i) ori să mai fie supus negocierii (varianta cea mai frecventă),
- (ii) ori să nu fie unul realist și serios și, prin urmare, să nu fie acceptat niciodată în piață (nereflectând de fapt o valoare care ar fi putut fi agreată pe piață între doi parteneri independenți, ci o valoare care nu are nicio legătură cu piața).

Pe de altă parte, există situații specifice în care ofertele de preț reprezintă o foarte bună sursă de informații comparabile și, uneori, poate singura disponibilă (de exemplu, în cazul tranzacțiilor de închiriere sau vânzare de spații) și, prin urmare, neutilizarea lor ar conduce la efectuarea unei analize de comparabilitate mai puțin exactă, comparativ cu cea care ar fi fost generată prin luarea lor în considerare. Nu trebuie să scăpăm din vedere faptul că, spre exemplu, ofertele de preț din surse publice, reputabile și verificabile, sunt luate în considerare inclusiv de către evaluatorii independenți, în elaborarea rapoartelor de evaluare.

În practică, există situații în care ofertele de preț se utilizează în analizele de prețuri de transfer, întrucât ele oferă cea mai exactă estimare cu privire la prețul care ar fi fost convenit pe piață între doi parteneri independenți în cadrul unei anumite tranzacții. Totuși, selectarea ofertelor de preț trebuie să se facă ținând cont de cerințele general aplicabile oricăror comparabile utilizate în analiză – de exemplu, trebuie să fie colectate din surse publice cu o bună reputație și verificabile, procesul de colectare trebuie să fie argumentat și documentat corespunzător, și ele trebuie să includă toate informațiile necesare, astfel încât să poată fi evaluată în mod corespunzător comparabilitatea lor cu tranzacția analizată.

În plus, în măsura în care se pot obține informații obiective și relevante cu privire la procentul aplicat în piață, în cadrul procesului de negociere, prețul menționat în cadrul ofertelor poate să fie ajustat corespunzător, astfel încât să rezulte un preț cât mai apropiat de cel care ar fi fost convenit în cazul în care tranzacțiile s-ar fi realizat efectiv.

Întrebarea nr. 7:

Care sunt cele mai des utilizate baze de date în cadrul studiilor de comparabilitate?

Răspuns la întrebarea nr. 7:

Studiile de comparabilitate se pot utiliza pentru justificarea conformității cu principiul valorii de piață a unei largi palete de tranzacții cu persoane afiliate (e.g. vânzarea de bunuri, prestarea de servicii, licențierea de drepturi de proprietate intelectuală, acordarea de împrumuturi etc.). Prin urmare, există studii de comparabilitate în cadrul cărora se analizează profitabilitatea (ce utilizează indicatori financiari/rate de rentabilitate), dar și studii de comparabilitate în cadrul cărora raportarea se face la prețuri (rate de redevență sau rate de dobândă). Astfel, există o varietate de baze de date ce pot fi utilizate pentru realizarea studiilor de comparabilitate, cele mai cunoscute fiind: Orbis/TP Catalyst/TPSoft (baze de date ce includ indicatori financiari preluați din situațiile financiare ale companiilor), RoyaltyStat/RoyaltyRange/ktMINE (baze de date ce includ contracte de licențiere de drepturi de proprietate intelectuală sau contracte de prestări de servicii), LoanConnector/DealScan/Bloomberg/Eikon/BNR (baze de date ce cuprind informații aferente tranzacțiilor financiare: acordare de împrumuturi, acordare de garanții etc. – dar și instrumente specifice, utile pentru analiză – e.g. SwapManager). Bazele de date diferă în ceea ce privește sursa informațiilor, aria geografică de acoperire, nivelul de detaliere al informațiilor oferite, modalitatea de accesare, ușurința în utilizare etc.

Trebuie punctat că nici legislația din România, și nici Liniile Directoare OCDE nu prevăd obligativitatea utilizării unei anumite baze de date, contribuabilii având posibilitatea de a folosi în analiză orice bază de date consideră oportun, atâta vreme cât aceasta este accesibilă în mod public (public neînsemnând și gratuit, întrucât majoritatea bazelor de date sunt accesibile doar contra cost).

Întrebarea nr. 8:

Cum se efectuează ajustările de prețuri de transfer în cadrul controalelor fiscale?

Răspuns la întrebarea nr. 8:

Potrivit prevederilor Codului fiscal [art. 11 alin. (4)], tranzacțiile între persoane afiliate trebuie să se desfășoare cu respectarea principiului valorii de piață și, în situația în care acest lucru nu se întâmplă sau nu este demonstrat de către contribuabilul verificat, autoritățile fiscale pot să ajusteze sau să estimeze suma veniturilor sau cheltuielilor aferente părților implicate în tranzacții.

Astfel, este important de punctat că există o distincție între: (1) ajustările de prețuri de transfer – care se realizează

de către autorități în situația în care, în urma analizei efectuate, se ajunge la concluzia că prețul aplicat în cadrul unei anumite categorii de tranzacții nu respectă principiul valorii de piață, și

- (2) estimările de prețuri de transfer – care se realizează în situațiile în care contribuabilul nu pune la dispoziția autorităților informațiile necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în cadrul unei anumite categorii de tranzacții au respectat principiul valorii de piață (situația cea mai des întâlnită fiind cea în care contribuabilul nu întocmește și nu pune la dispoziția organelor de inspecție dosarul prețurilor de transfer, deși acesta i-a fost solicitat).

Indiferent însă că vorbim de ajustări sau de estimări de prețuri de transfer, acestea se realizează la nivelul tendinței centrale a pieței, așa cum prevăd art. 11 alin. (4) C. fisc., pct. 15 din Normele metodologice la acest articol, dar și art. 9 alin. (1) din Ordinul nr. 442/2016.

Alin. (2) al art. 9 din Ordinul nr. 442/2016 clarifică și ce anume se consideră ca fiind tendința centrală a pieței, respectiv:

- (i) valoarea mediană a intervalului de comparare sau
- (ii) media aritmetică a indicatorilor financiari ai societăților/tranzacțiilor comparabile identificate, în situația în care nu se identifică suficiente societăți/tranzacții comparabile pentru a putea stabili un interval de comparare, fiind identificate cel mult trei societăți/tranzacții comparabile.

În plus, art. 8 al Ordinului nr. 442/2016 include, la pct. 3-6, și modalitatea specifică de calcul a intervalului de comparare/intervalului de piață, acesta fiind intervalul intercuartilic (mediانا reprezentând punctul de mijloc al acestuia), punctând și necesitatea asigurării transparenței analizei (pct. 3 al art. 9 subliniază că, în cazul efectuării de ajustări/estimări de prețuri de transfer, identificarea tranzacțiilor sau societăților comparabile trebuie să se facă prin raportare la informații la care atât contribuabilul, cât și autoritățile fiscale pot avea acces).

Merită menționat și faptul că ajustările/estimările de prețuri de transfer trebuie să se facă pentru fiecare tip de tranzacție cu persoane afiliate desfășurate de contribuabil sau, în măsura în care contribuabilul sau autoritatea fiscală optează pentru analiza cumulată a unui grup de tranzacții (în condițiile în care acest lucru este posibil, în conformitate cu recomandările Liniilor Directoare OCDE), pentru acest grup de tranzacții. Totuși, în final, trebuie să existe o alocare a veniturilor/cheltuielilor (după caz) ajustate/estimate de către autorități pe fiecare tip de tranzacție și pe fiecare parte afiliată, astfel încât, în cazul ajustărilor/estimărilor aferente tranzacțiilor desfășurate cu persoane afiliate din România să fie posibil ca organele fiscale să emită și decizia de ajustare corespondentă (în conformitate cu prevederile Ordinului nr. 3737/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului „Decizie de ajustare/estimare a venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate”), iar, în cazul ajustărilor/estimărilor aferente tranzacțiilor desfășurate cu persoane afiliate nerezidente, contribuabilul să aibă posibilitatea de a solicita inițierea procedurii amiabile pentru evitarea/eliminarea dublei impuneri.

NATALIA ȘVIDCHI

Regimul fiscal al plăților de dobânzi



Regimul fiscal al plăților de dobânzi constituie un instrument important care, cu siguranță, va contribui la o mai extinsă cunoaștere a unor elemente teoretice fundamentale, dar și de tehnică specifică domeniului fiscalității dobânzilor în materia relațiilor internaționale.

Lucrarea este de mare ajutor în cunoașterea izvoarelor (surselor) dreptului Uniunii Europene, atât de diferite de cele autohtone, mai ales cu privire la valoarea juridică a deciziilor C.J.U.E. ce interpretează cu caracter obligatoriu Tratatul, Directivele etc. și elaborează noi principii, originale, ale dreptului Uniunii Europene.

Recomandăm această analiză de excelență calitate și utilitate tuturor persoanelor – economiști și juriști – care doresc să-și aprofundeze cunoștințele în materia fiscalității unionale și internaționale, în mod specific în ceea ce privește regimul plăților de dobânzi efectuate între persoane juridice, dar și cu elementele juridice fundamentale privind dreptul Uniunii Europene și dreptul Convențiilor fiscale internaționale.

Apreciam că lucrarea este indispensabilă studenților de la formațiunile de masterat în fiscalitate și în drept fiscal, cursanților de la cursurile postuniversitare de profil, dar și consultanților fiscali, experților contabili și avocaților care se specializează în drept fiscal.

Prof. univ. dr. Radu Bufan



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

