

ANUL XIV
NR. 70
IANUARIE-MARTIE 2021

[1] 2021

CONSULTANT FISCAL

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

DIN SUMAR

Dragoș Pătroi

IMPLICAȚIILE FISCALE ÎN CAZUL PRODUSELOR ALIMENTARE
AFLATE ÎN APROPIEREA SAU DUPĂ TERMENUL DE EXPIRARE

Emilian Duca

IMPOZITAREA VENITURILOR PLĂTITE NEREZIDENȚILOR. ABUZUL DE DREPT

Maria Bălășescu

REGIMUL SUMELOR PLĂTITE LA FONDURILE DE PENSII FACULTATIVE
ÎN DREPTUL FISCAL: PARTICULARITĂȚI, CONSTRÂNGERI ȘI OPORTUNITĂȚI

Andrei Popescu

DECLARAȚIA UNICĂ – MODIFICĂRI APĂRUTE
PRIVIND DECLARAREA VENITURILOR OBTINUTE ÎN ANUL 2020

UNIVERSUL JURIDIC



Revistă editată de CCF

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

CONSILIUL SUPERIOR

Dan MANOLESCU
Președinte

Eugen-Dragoș DOROȘ
Prim-vicepreședinte

Romulus-Dimitrie BADEA
Vicepreședinte

Sorin-Adrian ROBU
Vicepreședinte

Ioan SIMION
Vicepreședinte

Maria-Iulia SOBOLEVSCHI-DAVID
Vicepreședinte

Daniela TĂNASE
Vicepreședinte

Alin CHIȚU
Membru

Adrian LUCA
Membru

Marian-Alin IRIMIA
Membru

Alexandru MILCEV
Membru

Mariana VIZOLI
Membru

Elena IORDACHE
Membru

Alice-Valeria GHEORGHIU
Membru

Elena-Oana IACOB
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: Andrei MATEI

Cea mai bună ocazie

Adrian LUCA, membru în Consiliul Superior al CCF

În Raportul care însoțește proiectul Legii bugetului de stat pe 2021, stă scris: „*declanșarea pandemiei de COVID-19 reprezintă o **bună ocazie pentru implementarea unor măsuri structurale** care să conducă România spre o **nouă paradigmă de creștere economică**, mai rezilientă la șocuri externe*”.

Pare că autorii Raportului și-au asumat exprimarea cu „buna ocazie”, pentru a transmite astfel că înțeleg vorba adâncă a bătrânului Churchill, aceea cu „*nu irosi o criză bună*”;

Din această perspectivă, m-am bucurat să văd în Raport, pentru prima dată la noi, că „**primul obiectiv pe termen mediu al ANAF este dezvoltarea unei relații de parteneriat cu contribuabilii pentru serviciile prestate**”.

Parteneriat! Se va spune că un cuvânt e un cuvânt și cam atât. Dar și simpla lui folosire poate fi un semnal de deschidere spre normalul lumii de azi.

Putem avea multe viziuni despre ce poate să însemne acest parteneriat. M-am oprit la imaginea aceasta – „*să avem puterea de a aduce persoane sau grupuri la aceeași masă pentru a rezolva probleme comune*”. Am găsit-o ca fiind declarația „*unui angajat al IRS*”, în raportul de 250 de pagini transmis de Fiscul SUA în Congres, la începutul anului, privind implementarea proiectului „*Taxpayers First Act*”/„*Contribuabilul pe primul loc*”. Un proiect de 45 de puncte și 4,1 miliarde de dolari pe cinci ani, pentru a „*reimagina și îmbunătăți modul cum ne servim clienții, pentru a continua să întărim legislația fiscală, pentru a pregăti angajații IRS să ofere cea mai bună experiență de client (customer experience) din lume*”. Dincolo de cuvintele frumoase, sunt câteva cuvinte-cheie aici – plan de măsuri, buget, legislație, personal special pregătit.

Așadar, „să punem pe masă problemele comune” – asta, da, viziune! Ca să ajungem aici, trebuie să începem să ne cunoaștem efectiv (inclusiv problemele).

În Franța, documentul de politică transversală, „*Lupta contra evaziunii fiscale și fraudei*”, care a venit la pachet cu Legea bugetului de stat pentru anul 2021, arată cât de important este să-ți cunoști contribuabilul. Pe baza legii, pentru un „*Stat în serviciul unei societăți a încrederii*”, s-a introdus parteneriatul fiscal, ca ofertă personalizată de susținere (*accompagnement*), care vizează stabilirea unei relații de colaborare de lung parcurs între societatea participantă (IMM sau mare contribuabil) și inspectorul dedicat din cadrul administrației fiscale, în scopul confirmării tratamentului fiscal privind riscuri și aspecte fiscale importante (prin *decision rescrit/decizii de interpretare*).

Beneficiile sunt evidente și sunt de ambele părți – colaborarea sporește securitatea juridică în materie fiscală a contribuabilului, îmbunătățește predictibilitatea necesară dezvoltării economice; apoi previne litigiile, deci, ajută la utilizarea mai rațională a resurselor administrației.

lar beneficiile sunt și mai mari atunci când, în slujba parteneriatului, pui la lucru tehnologia. Rămânând la francezi, statul începe să realizeze că are în curte un munte de informații care s-au acumulat prin declarațiile clasice, apoi prin cele noi, introduse de directivele europene (DAC2, DAC4 și, de ultimă oră, DAC6, pe baza cărora se fac și schimburi de informații intra-europene), plus cele care pică de pe rețelele de socializare. Apoi, și-a angajat *data scientist să facă data mining și text mining*, adică să sape după informațiile relevante în tot acest munte. Așa s-a ajuns ca raportările despre eficacitatea luptei contra fraudei să aibă rubrici despre: ponderea controalelor realizate, folosind *AI și data mining* (de la 30% va ajunge la 50% în anul 2023), ponderea dosarelor trimise la Parchet, controale care vizează fiscalitatea internațională sau rata netă de recuperare a creanțelor rezultate în urma controalelor.

Revenind, acum, acasă: nu putem fi parteneri adevărați ai Administrației, dacă nu recunoaștem eforturile evidente făcute în ultimii ani pentru modernizare. Se vorbește mult, și pe bună dreptate, despre eficiența pe care o aduc proiectele de informatizare, dar n-aș vrea să trec peste un moment care, cel puțin din punctul de vedere al unui consultant, are mare semnificație – introducerea ghidurilor de aplicare a legislației (de menționat cel privind DAC6, că tot a venit vorba!). Este un prim pas spre introducerea procedurilor flexibile, adaptate spețelor, fără de care nu se poate concepe o administrație modernă, oricât de digitală ar fi ea.

Da, vrem mai mult și mai repede de la Administrația noastră – vrem să vedem buget de investiții pentru dotare tehnică, dar și pentru recrutarea și pregătirea specialiștilor, vrem proceduri moderne de colaborare, vrem siguranță fiscală în vremuri economice tulburi! Trebuie să ne înțelegeți și pe noi, contribuabilii, că nu mai avem timp să așteptăm, „pe termen mediu”, până la următoarea „criză-ocazie bună”.

sumar

legislație

05

Contabilitatea investițiilor imobiliare. Aspecte teoretice și practice

Dr. **Alexandrina Teodora BORFOAIA**

13

Impozitarea veniturilor plătite nerezidenților. Abuzul de drept

Dr. ec. **Emilian DUCA** – Tax & Business Solutions SRL

10

Implicațiile fiscale în cazul produselor alimentare aflate în apropierea sau după termenul de expirare

Dragoș PĂTROI, Tax Consultant, Director –
DRP TAX WIZARDS

18

Regimul sumelor plătite la fondurile de pensii facultative în dreptul fiscal: particularități, constrângeri și oportunități

Maria BĂLĂȘESCU, Expert contabil

focus

26

Declarația Unică – modificări apărute privind declararea veniturilor obținute în anul 2020

Andrei POPESCU, Senior Tax Consultant –
Soter & Partners

32

FIDIC Cartea Roșie – determinarea momentului în care se consideră că lucrările contractate sunt finalizate din perspectiva TVA, în cazul în care există litigii între furnizor și beneficiar cu privire la contravaloarea serviciilor prestate, soluționate în cadrul unor proceduri de arbitraj internațional

Alexandru COMĂNESCU, Director, Servicii de Asistență Fiscală – KPMG România

Andrei NOVAC, Associate Manager, Servicii de Asistență Fiscală – KPMG România

29

Dificultăți practice în ceea ce privește aplicarea scutirii de TVA pentru livrări intracomunitare de bunuri

Andrei NOVAC, Associate Manager,
Servicii de Asistență Fiscală – KPMG România

Andrian BRAGHIȘ, Tax Consultant – KPMG România

35

Mereu de interes: deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile

Elena MALOȘ, Tax Manager – Baker Tilly România

CONSILIUL ȘTIINȚIFIC

Prof. univ. dr.
Maria-Iulia SOBOLEVSKI DAVID

Prof. univ. dr.
Vasile RĂILEANU

Conf. univ. dr.
Ecaterina NECȘULESCU

Conf. univ. dr.
Traian-Ovidiu CALOTĂ

Conf. univ. dr.
Oana-Ramona LOBONȚ

COLEGIUL DE REDACȚIE

Dr. **Alexandrina Teodora BORFOAIA**
expert contabil

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

CONTABILITATEA INVESTIȚIILOR IMOBILIARE

Aspecte teoretice și practice

Abstract: Articolul prezintă câteva elemente-cheie referitoare la modalitatea de reflectare în contabilitate a investițiilor imobiliare. În acest sens, aspectele teoretice sunt ilustrate prin câteva exemple practice, în încercarea de a surprinde specificul operațiunilor legate de recunoașterea în contabilitate a investițiilor imobiliare.

Cuvinte-cheie: investiție imobiliară, proprietate imobiliară utilizată de posesor, investiție imobiliară în curs de execuție, transferul în sau din categoria investițiilor imobiliare

Real estate investments accounting Theoretical and practical aspects

Abstract: The paper presents some key elements regarding the way in which real estate investments are reflected in accounting. In this regard, the theoretical aspects are illustrated by some practical examples, in an attempt to capture the specific of operations related to the recognition in accounting of real estate investments.

Keywords: real estate investment, real estate used by the owner, real estate investment in progress, transfer to or from the category of real estate investments

Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA

Prin prevederile *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, aprobate prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, **investiția imobiliară** este proprietatea (un teren, sau o clădire, sau o parte a unei clădiri sau ambele) deținută (de proprietar sau de locatar, în baza unui contract de leasing financiar), mai degrabă, pentru a obține venituri din chirii sau pentru creșterea valorii capitalului (sau pentru ambele) decât pentru:

- a) a fi utilizată în producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative; sau
- b) a fi vândută pe parcursul desfășurării normale a activității.

Conform aceluiași *Reglementări contabile*, **drepturile asupra proprietăților imobiliare și alte drepturi similare**, astfel cum sunt definite în legislația națională, se prezintă, în bilanț, la elementul „Terenuri și construcții”, respectiv la elementul „Investiții imobiliare”.

Prin definiție, **o proprietate imobiliară utilizată de posesor** este o proprietate imobiliară deținută (de proprietar sau de locatar, în temeiul unui contract de leasing financiar), pentru a

fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative.

În categoria imobilizărilor corporale, se urmăresc distinct: *investițiile imobiliare*, activele biologice productive, precum și activele corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale. Pentru acestea se aplică regulile generale de evaluare, aplicabile imobilizărilor corporale.

Următoarele constituie **exemple de investiții imobiliare**:

- a) terenurile deținute, mai degrabă, în scopul creșterii pe termen lung a valorii capitalului decât în scopul vânzării pe termen scurt, pe parcursul desfășurării normale a activității;
- b) terenurile deținute pentru o utilizare viitoare încă nedeterminată. Dacă o entitate nu a hotărât dacă va utiliza terenul fie ca pe o proprietate imobiliară utilizată de posesor, fie în scopul vânzării pe termen scurt, în cursul desfășurării normale a activității, atunci terenul este considerat ca fiind deținut în scopul creșterii valorii capitalului;
- c) o clădire aflată în proprietatea entității (sau deținută de entitate în temeiul unui contract de leasing financiar) și închiriată în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operațional;

¹ Denumite, în continuare, *Reglementări contabile*.



- d) o clădire care este liberă, dar care este deținută pentru a fi închiriată în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operațional;
- e) proprietățile imobiliare în curs de construire sau amenajare, în scopul utilizării viitoare ca investiții imobiliare.

Contabilitatea imobilizărilor în curs se ține distinct pentru imobilizările corporale, altele decât investițiile imobiliare, și investițiile imobiliare.

Următoarele constituie **exemple de elemente care nu sunt investiții imobiliare**:

- a) proprietățile imobiliare deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfășurării normale a activității sau în procesul de construcție sau amenajare, în vederea unei astfel de vânzări; de exemplu, proprietățile imobiliare dobândite cu scopul exclusiv de a fi cedate ulterior, în viitorul apropiat, sau cu scopul de a fi amenajate și revândute. Acestea reprezintă, din punct de vedere contabil, stocuri;
- b) proprietățile imobiliare care sunt în curs de construire sau amenajare în numele unor terțe părți. Acestea reprezintă pentru entitate servicii în curs de execuție;
- c) proprietățile imobiliare utilizate de posesor, incluzând (printre altele) proprietățile deținute în scopul utilizării lor viitoare ca proprietăți imobiliare utilizate de posesor, proprietățile deținute în scopul amenajării viitoare și utilizării ulterioare

ca proprietăți imobiliare utilizate de posesor, proprietățile utilizate de salariați (indiferent dacă aceștia plătesc sau nu chirie la cursul pieței) și proprietățile imobiliare utilizate de posesor, care urmează a fi cedate.

Exemplul nr. 1

Societatea ABC achiziționează, în ianuarie 2021, imobilul A, destinat închirierii către terți ca spațiu de depozitare. Prețul de achiziție al imobilului A este de 600.000 lei, durata de amortizare a acestuia fiind de 50 ani. În luna martie 2021, Societatea ABC închiriază Societății MPN, în baza unui contract de leasing operațional pe 2 ani, un nivel al imobilului A, rata lunară de leasing fiind de 8.000 lei.

Reflectarea operațiunilor în contabilitatea Societății ABC

Înregistrări contabile, în lei:

Ianuarie 2021

- a) Evidențierea achiziției imobilului A, clasificat ca investiție imobiliară:

215	=	404	600.000
„Investiții imobiliare”		„Furnizori de imobilizări”	

- d) Închiderea contului de venituri 725 „Venituri din productia de investitii imobiliare”:

725	=	121	510.000
„Venituri din producția de investiții imobiliare”		„Profit sau pierdere”	

1 dicembre 2020

- e) Recepționarea și darea în folosință a clădirii B, clasificată ca investiție imobiliară:

215	=	235	510.000
„Investiții imobiliare”		„Investiții imobiliare în curs de execuție”	

- f) Înregistrarea veniturilor din chirii și încasarea acestora de la clienți:

4111	=	706	15.000
„Clienți”		„Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”	

5121	=	4111	15.000
„Conturi la bănci în lei”		„Clienti”	

ianuarie 2021

- g) Înregistrarea cheltuielii lunare cu amortizarea investiției imobiliare:

510.000 lei: (50 ani x 12 luni) = 850 lei/lună

6811	=	2815	850
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea investițiilor imobiliare”/Clădire B	

- h) Înregistrarea veniturilor din chirii și încasarea acestora de la clienți:

4111	=	706	15.000
„Clienți”		„Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”	

5121 „Conturi la bănci în lei”	=	4111 „Clienți”	15.000
--------------------------------------	---	-------------------	--------

- Anumite proprietăți includ o parte care este deținută pentru a fi închiriată sau cu scopul creșterii valorii capitalului și o altă parte care este deținută pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative. Dacă aceste părți pot fi vândute separat (sau închiriate separat, în temeiul unui contract de leasing financiar), atunci o entitate le contabilizează separat. Dacă părțile nu pot fi vândute separat, atunci proprietatea imobiliară constituie o investiție imobiliară doar în cazul în care o parte nesemnificativă este deținută pentru a fi utilizată la producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative.

Exemplul nr. 3

O societate deține în proprietate o clădire de birouri cu cinci niveluri. Nivelul întâi este destinat activității administrative a societății, în timp ce nivelurile doi, trei, patru și cinci sunt închiriate fiecare în parte terților, prin contracte de leasing financiar, cu destinația de spații pentru birouri. Prin urmare, societatea va contabiliza separat cele cinci niveluri ale clădirii aflate în proprietate.

- ☐ În unele situații, o entitate furnizează servicii auxiliare ocupanților unei proprietăți imobiliare pe care o deține. O entitate tratează o astfel de proprietate imobiliară ca investiție imobiliară, dacă respectivele servicii reprezintă o componentă nesemnificativă a întregului contract.

Exemplul nr. 4

Situația în care proprietarul unei clădiri de birouri furnizează servicii de pază și întreținere a locatarilor care ocupă clădirea.

- ☐ În alte situații, serviciile furnizate reprezintă o componentă semnificativă a întregului contract.

Exemplul nr. 5

Dacă o entitate are în proprietate și administrează un hotel, atunci serviciile furnizate oaspeților reprezintă o componentă semnificativă a întregului contract. Prin urmare, un hotel administrat de proprietar reprezintă, mai degrabă, o proprietate imobiliară utilizată de posesor decât o investiție imobiliară. Pentru a stabili dacă o proprietate imobiliară constituie o investiție imobiliară este nevoie de raționament profesional. Entitățile trebuie să elaboreze criterii, astfel încât să își poată exercita în mod consecvent raționamentul, în conformitate cu definiția investiției imobiliare.

În anumite cazuri, o entitate poate avea o proprietate imobiliară care este închiriată și ocupată de societatea-mamă sau de o altă filială. Proprietatea imobiliară nu îndeplinește condițiile unei investiții imobiliare în situațiile financiare anuale consolidate, deoarece proprietatea imobiliară în cauză este, din punctul de vedere al grupului, o proprietate imobiliară utilizată de posesor. Cu toate acestea, din punctul de vedere al entității care o deține, proprietatea imobiliară este o investiție imobiliară în cazul în care corespunde definiției precizate anterior.

Transferurile în sau din categoria investițiilor imobiliare trebuie făcute dacă și numai dacă există o modificare a utilizării, evidențiată de:

- ☐ începerea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria investițiilor imobiliare în categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor; sau
- ☐ încheierea utilizării de către posesor, pentru un transfer din categoria proprietăților imobiliare utilizate de posesor în categoria investițiilor imobiliare.

Exemplul nr. 2 (continuare)

Începând cu data de 1 decembrie 2023, Societatea D & D decide schimbarea utilizării clădirii B (investiției imobiliare), respectiv începerea folosirii acesteia în scopuri administrative proprii. Amortizarea acumulată în perioada 1 ianuarie 2021-30 noiembrie 2023 (35 de luni) este de 29.750 lei (35 luni x 850 lei/lună).

Înregistrări contabile, în lei:

1 dicembre 2023

Reflectarea în contabilitate a modificării destinației clădirii B (investiției imobiliare)

- a) Înregistrarea trecerii investiției imobiliare la imobilizări corporale și a amortizării aferente acesteia:

212	=	215	510.000
„Construcții”		„Investiții imobiliare”	

și, concomitent,

2815	=	2812	29.750
„Amortizarea investițiilor imobiliare”/ Clădire B		„Amortizarea construcțiilor”/ Clădire B	

januarie 2024

- b) Reflectarea în contabilitate a amortizării lunare a clădirii B (imobilizării corporale):

6811	=	2812	850
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea construcțiilor”	

Notă: În condițiile în care nu se mai produce nicio modificare a utilizării clădirii B, această înregistrare se va efectua lunar, pe toată perioada rămasă de amortizare.

- ☐ În cazul în care decide să cedeze o investiție imobiliară, cu sau fără amenajări suplimentare, entitatea continuă să trateze proprietatea imobiliară ca investiție imobiliară până în momentul în care aceasta este scoasă din evidență.

Exemplul nr. 1 (continuare)

Presupunem că, după expirarea contractului de leasing cu Societatea MPN (sfârșitul lunii februarie 2023), Societatea ABC vinde, în luna martie 2023, investiția imobiliară cu prețul de 620.000 lei. Amortizarea acumulată este de 25.000 lei (25 luni x 1.000 lei/lună).

Reflectarea operațiunilor în contabilitatea Societății ABC

Înregistrări contabile, în lei:

Martie 2023

- a) Evidențierea vânzării imobilului A (investiției imobiliare) și a încasării contravalorii acestuia:

461	=	7583	620.000
„Debitori diverși”		„Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”	

5121	=	461	620.000
„Conturi la bănci în lei”		„Debitori diverși”	

- b) Scoaterea din evidență a imobilului A (investiției imobiliare):

%	=	215	600.000
2815		„Investiții	25.000
„Amortizarea		imobiliare”	
investițiilor			
imobiliare”			

6583	575.000
„Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”	

În cazul în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, în funcție de politica contabilă adoptată, entitatea înregistrează în contabilitate o cheltuială cu amortizarea sau o cheltuială corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată. Aceste prevederi se aplică și în cazul investițiilor imobiliare pentru care, încă, nu au fost găsite chiriași.

Implicațiile fiscale în cazul produselor alimentare aflate în apropierea sau după termenul de expirare

Abstract: Opinia fiscală urmărește să stabilească implicațiile fiscale – la nivelul TVA și la nivelul deductibilității fiscale privind cheltuielile din baza impozabilă a profitului – în cazul bunurilor/mărfurilor de natura stocurilor de produse alimentare care urmează a fi scoase din gestiune, fie ca urmare a împlinirii termenului de expirare în perioada imediat următoare, fie ca urmare a împlinirii deja a termenului de expirare.

Cuvinte-cheie: produse alimentare, 10 zile până la împlinirea termenului de expirare, documente justificative

Tax implications in case of food products near or after the expiry date

Abstract: The tax opinion seeks to establish the tax implications – concerning the VAT and the tax deductibility on expenses from the taxable base of profit – in the case of goods/merchandise such as stocks of food products to be removed from the inventory management system, either due to the completion of expiry term in the immediately following period or as a result of the recent completion of the expiry term.

Keywords: food products, 10 days until the completion of the expiry date, supporting documents

Dragoș PĂTROI, Tax Consultant, Director – DRP TAX WIZARDS

În cele ce urmează vom avea în vedere situația, destul de frecvent întâlnită în practică, în care un producător sau un comerciant *en gros* de produse alimentare le livrează către clienții săi *en detail* și se obligă față de aceștia ca, în cazul în care produsele respective nu sunt vândute în interiorul termenului lor de garanție, să suporte contravaloarea acestora.

Ca mod uzual de lucru, în practica materiei comerciale de zi cu zi, produsele alimentare în cauză fie sunt returnate cu câteva zile înainte de expirarea acestora, fie după expirarea efectivă a termenului lor de garanție. În mod evident, în opinia mea, abordările fiscale sunt diferite în cele două posibile ipoteze de lucru, așa cum vom arăta în continuare.

1. În ipoteza în care produsele alimentare sunt returnate încă în perioada de valabilitate a acestora, urmând însă să expire în perioada imediat următoare

În această situație, implicațiile fiscale au fost oarecum interpretabile, dar modificările și completările legislative aduse pe

parcursul anului 2020, respectiv prin Legea nr. 131/2020 și prin H.G. nr. 864/2020, au venit cu clarificările atât de necesare, în vederea unei abordări coerente și unitare la nivelul deductibilităților fiscale în cauză.

De cele mai multe ori, producătorii sau comercianții *en gros* ai acestor produse alimentare aleg fie varianta vânzării lor accelerate – la un preț de comercializare mult diminuat față de costul de producție sau, după caz, de cel de achiziție –, fie varianta transferului acestora, în special către diverși beneficiari.

În acest sens, reținem că, până la data de 18 iulie 2020, transferul respectiv a fost asimilat unei livrări către sine cu obligația – evident, după caz, iar aici am în vedere, în special, regimul TVA în cazul sponsorizărilor în bunuri – a ajustării TVA în favoarea bugetului de stat. Odată cu intrarea în vigoare a prevederilor Legii nr. 131/2020, respectiv la data de 18 iulie 2020, a fost abrogată această reglementare, dacă transferul produselor alimentare se realizează în condițiile Legii nr. 217/2016 privind combaterea risipei alimentare, cu modificările și completările ulterioare.

Modificările aduse normelor de aplicare ale Codului fiscal prin H.G. nr. 864/2020 și intrate în vigoare, începând cu data



de 16 octombrie 2020, reglementează în mod suplimentar și explicit această procedură, **în sensul că transferul produselor alimentare (inclusiv prin donație) nu implică obligația de ajustare a TVA, în condițiile reglementate prin pct. 12¹ nou introdus la data respectivă în cuprinsul H.G. nr. 1/2016 și dat în aplicarea prevederilor art. 270 alin. (8) lit. d) C. fisc., respectiv: „(12¹) În aplicarea prevederilor art. 270 alin. (8) lit. d) din Codul fiscal:**

- a) transferul alimentelor destinate consumului uman are înțelesul prevăzut la art. 2 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 217/2016 privind diminuarea risipei alimentare, republicată, cu modificările ulterioare;
- b) alimentele pot face obiectul transferului prevăzut la lit. a) **oricând în ultimele 10 zile de valabilitate până la data durabilității minime**, conform art. 6 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 217/2016 privind diminuarea risipei alimentare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 51/2019;
- c) data durabilității minime are înțelesul prevăzut la pct. 4 din anexa la Legea nr. 217/2016, republicată, cu modificările ulterioare”.
-

Pe cale de consecință, rezultă că **nu intervine în nicio situație obligația de ajustare a TVA în favoarea bugetului de stat, în cazul transferului produselor alimentare care se află într-o perioadă de maximum 10 zile înainte de expirarea termenului de valabilitate a acestora**. Această concluzie este valabilă însă, în mod explicit, începând cu data de 16 octombrie 2020, context în care recomand reanalizarea procedurilor aplicabile pe întreg anul 2020, respectiv până la data de 18 iulie 2020, între 19 iulie 2020 și 15 octombrie 2020 și ulterior datei de 16 octombrie 2020 până în prezent.

În situația respectării condițiilor menționate anterior privind raționamentul fiscal aplicabil la nivelul TVA, regulile de limitare a deductibilității fiscale nu operează nici la nivelul bazei impozabile a profitului, iar **cheltuielile în cauză sunt integral deductibile fiscal**, prin raportare la prevederile art. 25 alin. (4) lit. c) pct. 4 C. fisc., conform căruia sunt deductibile fiscal cheltuielile privind *alimentele destinate consumului uman, cu data-limită de consum aproape de expirare, altele decât cele aflate în situațiile/condițiile prevăzute la pct. 1 și 2, dacă transferul acestora este efectuat potrivit prevederilor legale privind diminuarea risipei alimentare*.

Raportat la cele menționate în paragraful anterior, este de menționat faptul că noțiunea de „*dată-limită de consum aproape*

de expirare” nu este reglementată explicit în cadrul normelor metodologice la nivelul deductibilității fiscale a cheltuielilor din baza impozabilă a profitului, ca în cazul celor de la nivelul TVA, deși termenul de *ultimele 10 zile de valabilitate până la data durabilității minime* este reglementat nu de prevederile Codului fiscal, ci de art. 6 alin. (1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 217/2016 privind diminuarea risipei alimentare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 51/2019.

2. În ipoteza în care produsele alimentare sunt returnate după expirarea efectivă a termenului de garanție a acestora

Din punctul de vedere al implicațiilor fiscale la nivelul impozitului pe profit, cheltuielile cu scăderea din gestiune/evidență a acestor produse alimentare este deductibilă fiscal, în condițiile reglementate la art. 25 alin. (4) lit. c) pct. 7 C. fisc., respectiv:

” 7. *alte bunuri decât cele aflate în situațiile/condițiile prevăzute la pct. 1-6, dacă termenul de valabilitate/expirare este depășit, potrivit legii.* ”

Deși textul de lege nu reglementează punctual și explicit, în vederea eliminării riscurilor fiscale, apreciez că se menține dovada distrugerii acestora, în condițiile reglementate la pct. 17 alin. (3) din Normele metodologice, deși acestea sunt date în aplicarea art. 25 alin. (4) lit. c) pct. 3 C. fisc., respectiv *distrugerea stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile se consideră îndeplinită atât în situația în care distrugerea se efectuează prin mijloace proprii, cât și în cazul în care stocurile sau mijloacele fixe amortizabile sunt predate către unități specializate.*

Din punctul de vedere al implicațiilor fiscale la nivelul TVA, firma poate să își diminueze riscul fiscal, procedând la declassificarea/distrugerea stocului expirat printr-un reciclator autorizat care să consemneze operațiunea respectivă în documente suport, cu rol justificativ în acest sens. În aceste condiții, **nu se ajustează taxa dedusă la achiziția acestora, doar dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ două condiții:**

- ☐ degradarea calitativă a acestora este certă și poate fi probată cu documente justificative în acest sens; și
- ☐ se face dovada că bunurile respective au fost distruse și nu mai pot fi reintroduse în circuitul economic.

În susținerea celor menționate anterior, **ne raportăm în mod corelativ la următoarele texte de lege:**

☐ **art. 304 alin. (2) lit. a) C. fisc.**, conform căruia:

” (2) **Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:**
a) **bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă.**

În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare; ”

☐ **pct. 78 alin. (10) din Normele metodologice date în aplicarea art. 304 alin. (2) lit. a) C. fisc.**, conform căruia:

” (10) În sensul art. 304 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, **persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor de natura celor prevăzute la alin. (1) distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea: (...)**

b) **bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate și pentru care se face dovada distrugerii.** ”

În activitatea practică de zi cu zi pot interveni riscuri fiscale la nivelul acestor deductibilități fiscale, mai ales că, în unele situații, furnizorul întocmește doar scriptic o factură de retur către clientul său, în raport de produse alimentare expirate, dar fără a face și returul fizic, efectiv al acestora, ipoteză în care, în mod evident, nu va putea proba faptul că acestea au fost distruse.

Tocmai din această perspectivă, în mod complementar celor expuse anterior, în oricare dintre cele două situații descrise, apreciez că **trebuie, de asemenea, avute în vedere și derularea unor etape procedurale incidente în cauză și întocmirea, în consecință, a unui set minim de documente suport, cu rol justificativ** – cu titlu informativ, dar nu limitativ, aş menționa: derularea inventarierii, întocmirea de către membrii comisiei de inventariere a unui proces verbal constatator privind identificarea, după caz, a stocurilor aflate în apropierea termenului de expirare sau deja expirate, întocmirea unui referat aprobat de către conducătorul unității pentru vânzarea produselor alimentare sub costul/prețul de achiziție sau pentru donația acestora (cu motivația și justificarea acestui fapt în oricare dintre cele două situații), contractul de sponsorizare/actul de donație însoțit de procesul verbal de predare a bunurilor, ce fac obiectul contractului respectiv, sau, după caz, pentru scoaterea din gestiune și distrugerea acestora, întocmirea documentelor justificative privind distrugerea bunurilor respective sau predarea acestora către unități specializate etc.

În raport de documentele suport, cu rol justificativ, la care am făcut trimitere în paragraful anterior, cu titlu exemplificativ, este esențial ca firma să justifice modul de ieșire din gestiune al produselor alimentare în cauză, respectiv prin vânzare sub costul de achiziție sau prin donație (în cazul celor aflate aproape de termenul de expirare) sau prin distrugere, conform prevederilor legale (în cazul celor expirate și aflate în gestiunea dumneavoastră).

Impozitarea veniturilor plătite nerezidenților.

ABUZUL DE DREPT

Abstract: Problematika abuzului de drept și a planificării fiscale agresive se află de mai mult timp pe agenda decidenților în domeniul fiscal. În legislația fiscală națională se regăsesc, pe lângă prevederi destinate combaterii evaziunii fiscale, și prevederi destinate limitării utilizării abuzive a prevederilor legale. În acest context, considerăm utilă realizarea unui rezumat al prevederilor anti-abuz din legislația noastră privind impozitele directe, prin raportare la tranzacțiile cu nerezidenți. Au fost identificate reglementările relevante și legătura existentă între acestea, precum și implicațiile fiscale ale constatării abuzului de drept. Astfel, deși există mai multe definiții în legislația fiscală, elementul esențial al abuzului de drept fiscal este scopul urmărit: obținerea unor avantaje fiscale care, în condiții normale, nu ar fi accesibile entităților implicate. Pornind de aici, pe lângă diversele concepte utilizate, rezultă cu claritate că abuzul de drept trebuie dovedit de către organele fiscale, cu indicarea elementelor obiective și a probelor care au stat la baza constatării abuzului de drept.

Cuvinte-cheie: abuz de drept, impozitare, impunerea nerezidenților, planificare fiscală

Taxation of non-residents' income. Abuse of law

Abstract: Topics like "abuse of law" and "aggressive tax planning" are under scrutiny of decision-makers from taxation field for a while. In our tax legislation one may find provisions on tax evasion fighting and provisions destined to restrict the abuse of law. In this context, it is useful to summarize the anti-abuse provisions from our legislation on direct taxation with regard to transactions with non-residents. There were identified the relevant regulations and the correlation between as well as the tax consequences for abuse of law. Although there are several definitions in our legislation, the essential feature of the abuse of law is the scope pursued: obtaining tax advantages that, under normal conditions, could not be attained. Starting from this, beside the various concepts analysed, the main conclusion is that abuse of law has to be proved by tax authorities, indicating both the objective elements and evidence that have considered when assessing the abuse of law.

Keywords: abuse of law, taxation, non-residents' taxation, tax planning

Dr. ec. **Emilian DUCA** – Tax & Business Solutions SRL

În legislația fiscală a ultimilor ani, au fost introduse prevederi detaliate care fac referire la abuzul de drept și la efectele fiscale ale comportamentelor abuzive (denumită și *planificare fiscală agresivă*). Astfel, la art. 11 C. fisc.¹, sunt prezentate elementele care descriu abuzul de drept în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, prin raportare la jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE). Prevederi anti-abuz transpuse din legislația europeană se regăsesc și în **titlul II (Impozitul pe profit)** – la art. 24, 32, 33, 40⁴ și 42¹¹ – precum și în **titlul VI (Impozitul pe veniturile nerezidenților)** – la art. 229 și 260. Cu toate acestea, prevederi legale circumscrise noțiunii de „abuz de drept” se regăsesc și

la art. 12 (*Bună-credință*), 14 (*Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal*) și 15 (*Eludarea legislației fiscale*) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală² (C. pr. fisc.), cu mențiunea că noțiunea de „bună-credință” este fundamentală pentru analiza noastră în condițiile în care abuzul de drept este realizat, de principiu, cu rea-credință.

Observații preliminare

Legislația fiscală (Codul fiscal) conține prevederi exprese în ceea ce privește abuzul de drept în domeniul TVA, având ca sursă de

¹ Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în M. Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015, cu modificările și completările ulterioare.

² Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicat în M. Of. nr. 547 din 23 iulie 2015, cu modificările și completările ulterioare.



inspirație o bogată jurisprudență a CJUE³. Astfel, la art. 11 alin. (12), se arată că:

» (...) Pentru a invoca abuzul de drept, trebuie să fie îndeplinite cumulativ două condiții:

- a) tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale [**n.n.** se au în vedere elementele de formă] a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, au drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care ar contraveni scopului acelor dispoziții legale;
- b) trebuie dovedit, în mod obiectiv, faptul că scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a se obține un avantaj fiscal. »

În cazul în care se constată existența unui abuz de drept, organele fiscale au obligația de a redefini (**n.n.** elimina) tranzacțiile, astfel încât să se revină la situația de fapt care ar fi existat în lipsa tranzacțiilor considerate abuzive. Strict în această ipoteză, organele fiscale au dreptul de a anula TVA dedusă în legătură cu aceste tranzacții abuzive.

Abuzul de drept în legislația națională

În primul rând, trebuie subliniat că, deși dreptul fiscal este o ramură a dreptului administrativ, art. 3 alin. (2) C. pr. fisc. reține aplicarea prevederilor Codului civil (NCC) și ale Codului de procedură civilă (NCPC), republicat, în măsura în care acestea pot

³ Dintre deciziile privind spețe relevante în ceea ce privește abuzul de drept în domeniul TVA, pot fi menționate, printre altele: C-255/02 Halifax, C-223/03 University of Huddersfield, C-368/06 Cedillac, C-309/06 Marks & Spencer, C-395/09 Oasis East sp.z.o.o., C-285/09 R, C-103/09 Weald Leasing Ltd., C-273/18 SIA Kuršu zeme, C-18/13 MaksPen EOOD, C-589/12 GMAC UK plc, C-285/11 Bonik și C-277/14 PPUH, C-251/16 Edward Cussens etc.

fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori.

În acest context, prin raportare la prevederile art. 12 (*Buna-credință*) C. pr. fisc., considerăm că definiția abuzului de drept din Codul civil trebuie utilizată și în legislația fiscală. Astfel, potrivit art. 15 (Abuzul de drept) NCC:

» **Niciun drept nu poate fi exercitat în scopul de a vătăma sau păgubi pe altul ori într-un mod excesiv și nerezonabil, contrar bunei-credințe.** »

Această definiție este completată de art. 12 NCPC referitor la buna-credință:

- » (1) Drepturile procesuale trebuie exercitate cu bună-credință, potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și fără a se încălca drepturile procesuale ale altei părți.
- (2) Partea care își exercită drepturile procesuale în mod abuziv răspunde pentru prejudiciile materiale și morale cauzate. Ea va putea fi obligată, potrivit legii, și la plata unei amenzi judiciare.
- (3) De asemenea, partea care nu își îndeplinește cu bună-credință obligațiile procesuale răspunde potrivit alin. (2). »

În mod evident, nu numai contribuabilii pot face abuz de drept, ci și organele fiscale (în cazul autorităților, exercitarea abuzivă a drepturilor poartă denumirea de *abuz de putere*), în măsura în care nu îmbracă forme penale (abuz în serviciu). Prevederile noului Cod de procedură civilă, prezentate mai sus, constituie premisa răspunderii civile delictuale a organelor fiscale în cazul în care își exercită drepturile în mod abuziv.

Abuzul de drept în cazul operațiunilor transfrontaliere

Revenind la tema articolului nostru, art. 11 C. fisc. conține, la alin. (2) și (3), prevederi exprese referitoare la tratamentul tranzacțiilor efectuate cu nerezidenți, cu impact direct în aplicarea prevederilor art. 230 C. fisc. Astfel, potrivit alin. (2):

» **Tranzacțiile transfrontaliere sau o serie de tranzacții transfrontaliere care sunt calificate ca fiind artificiale de organele fiscale competente nu vor face parte din domeniul de aplicare a convențiilor de evitare a dublei impuneri.** »

La alin. (3) al art. 11, se arată că:

- a) *Tranzacțiile transfrontaliere sau seriile de tranzacții transfrontaliere* sunt acele tranzacții efectuate între două sau mai multe persoane, dintre care cel puțin una se află în afara României. Prin urmare, noțiunea de *tranzacții transfrontaliere* se circumscrie operațiunilor efectuate de rezidenți cu nerezidenți, operațiuni care pot intra sub incidența impozitului pe veniturile nerezidenților ori sub incidența taxelor vamale, după caz.
- b) Prin *tranzacții transfrontaliere artificiale* se înțeleg tranzacțiile transfrontaliere sau seriile de tranzacții transfrontaliere care (i) nu au un conținut economic și care (ii) nu pot fi utilizate,

în mod normal, în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care, altfel, nu ar putea fi acordate.

Așa cum se menționează la alin. (2), aceste prevederi vizează doar acele tranzacții care ar putea beneficia de prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri (CEDI), respectiv veniturile menționate în aceste convenții. Cu toate acestea, tranzacții artificiale ar putea să aibă loc și în legătură cu comerțul cu bunuri (ex.: plata de redevențe pentru bunuri importate), caz în care sunt incidente dispozițiile referitoare la fraudă vamală.

Pe lângă sancțiunea neacordării beneficiilor CEDI, la art. 224 alin. (4) lit. c), se prevede o cotă de impunere majorată la 50%, pentru următoarele categorii de venituri:

- dobânzi achitate de către rezidenți ori sedii permanente din România ale nerezidenților;
- redevențe achitate de către rezidenți ori sedii permanente din România ale nerezidenților;
- comisioane achitate de către rezidenți ori sedii permanente din România ale nerezidenților;
- plăți pentru prestarea de servicii de management sau de consultanță din orice domeniu, efectuate pentru un rezident sau reprezentând cheltuieli ale unui sediu permanent în România;
- plăți pentru servicii prestate în România (cu excepția serviciilor de transport internațional și a serviciilor accesorii acestora);
- plăți pentru servicii prestate de persoane fizice nerezidente, din profesii independente, care nu dau naștere unui sediu fix;
- plata excedentului din lichidarea unei persoane juridice din România,

dacă veniturile sunt plătite într-un cont dintr-un stat cu care România nu are încheiat un instrument juridic în baza căruia să se realizeze schimbul de informații⁴.

Prin urmare, în cazul în care anumite tranzacții cu nerezidenți sunt considerate *artificiale* (realizate prin abuz de drept), legislația națională permite organelor fiscale să respingă aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impuneri și să aplice cotele de impunere de la titlul II, IV sau VI C. fisc., în funcție de categoria de venituri.

Mai mult decât atât, în cazul în care plata venitului nerezidentului, implicat într-o tranzacție/serie de tranzacții artificiale, este făcută într-un cont dintr-un stat cu care România nu are un acord privind schimbul de informații (ex.: *jurisdicție necooperantă*), cota de impunere este majorată la nivelul de 50%. Bineînțeles că aceste transferuri pot fi analizate și prin prisma legislației privind evaziunea fiscală ori spălarea banilor, în măsura în care există o încălcare a acestor reglementări.

Limitele reconsiderării tranzacțiilor

Întrucât Codul de procedură fiscală⁵ (NCPF) instituie, la art. 12 alin. (4), prezumția de bună-credință a contribuabilului, abuzul

⁴ Cota majorată de impunere este una dintre măsurile recomandate de către Comisia Europeană, în cazul tranzacțiilor cu jurisdicțiile necooperante.

⁵ Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicat în M. Of. nr. 547 din 23 iulie 2015, cu modificările și completările ulterioare.

de drept al contribuabilului trebuie probat de către autorități. În aceste condiții, sarcina probei abuzului de drept revine organelor fiscale, cu respectarea condițiilor prevăzute la articolele anterioare din Legea nr. 227/2015 privind Codul de procedură fiscală (NCPF):

- a) realitatea economică trebuie probată, conform art. 14 alin. (2) NCPF;
- b) decizia trebuie motivată, furnizând acele elemente obiective care stau la baza deciziei de reconsiderare a tranzacțiilor relevante. În aceste condiții, simpla prezentare a unor documente/probe nu este suficientă, fiind necesară respectarea prevederilor art. 6 (Exercitarea dreptului de apreciere) și art. 7 (Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal) C. pr. fisc;
- c) înainte de a lua decizia, organul fiscal trebuie să audieze contribuabilul/plătitorul, potrivit art. 9 NCPF;
- d) organele fiscale trebuie să își exercite drepturile cu bună-credință, conform prevederilor art. 12 NCPF, astfel încât să nu prejudicieze interesele legitime ale contribuabililor. În acest context, aplicarea practică a principiilor proporționalității și rezonabilității are un rol extrem de important.

Abuzul de drept în legislația europeană

Directivele europene din domeniul impozitelor directe conțin, de asemenea, prevederi anti-abuz. Acestea au fost transpuse în titlul II (*Impozitul pe profit*), astfel:

- a) la art. 24 și 229 – Directiva 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre;
- b) la art. 33 – Directiva 2009/133/CE a Consiliului din 19 octombrie 2009 privind regimul fiscal comun care se aplică fuziunilor, divizărilor, divizărilor parțiale, cesionării de active și schimburilor de acțiuni între societățile din state membre diferite și transferului sediului social al unei SE sau SCE între statele membre;
- c) art. 404 – Directiva 2016/1.164/UE a Consiliului din 12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne;
- d) art. 260 – Directiva 2003/49/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite.

Se observă faptul că aceste prevederi au evoluat, de-a lungul timpului, de la o formă generală, în Directivele mai vechi

» (Prevederile prezentului articol/capitol nu se aplică tranzacțiilor care au drept consecință fraudă, evaziunea fiscală sau abuzul, constatate în condițiile legii), »

la o formă mai elaborată

» (Prevederile prezentului articol nu se aplică unui demers sau unor serii de demersuri care, fiind întreprinse cu scopul principal sau cu unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal, care contravine obiectului sau scopului prezentului articol, nu sunt oneste, având în vedere toate faptele și circumstanțele relevante). »

În plus, Directivele mai recente lasă libertatea statelor membre de a aplica măsurile legislative proprii referitoare la prevenirea și combaterea fraudei sau abuzului.

În jurisprudența CJUE (vezi deciziile în așa numitele **Danish Cases**: C-116/16 T Denmark și C-117/16 Y Denmark), s-a stabilit că art. 1 alin. (2) din Directiva 2011/96 (Parent Subsidiary Directive) nu interzice statelor membre să aplice prevederi anti-abuz, astfel încât să nu acorde beneficiile Directivei, chiar dacă nu există astfel de prevederi în legislația națională, întrucât legislația comunitară nu poate fi invocată în scopuri abuzive sau frauduloase. În acest context, se arată că există un abuz de drept (*abuse of law*) dacă:

- (1) o companie-conductă (eng.: *conduit company*) este interpusă între compania care plătește dividende și compania din grup care este beneficiarul final al dividendelor; și
- (2) este evitată plata impozitului pe dividende.

Compania-conductă îndeplinește două criterii:

- activitatea legală sau actuală (reală) constă numai în primirea și plata dividendelor către beneficiarul final sau alte companii-conductă (**testul de conduită**);
- compania nu desfășoară alte activități economice, situație în care se examinează situația în care compania are management local, structura costurilor, angajații, spațiile de birou sau echipamentele deținute (**testul de substanță**).

În ceea ce privește criteriul de la (2), evitarea plății impozitelor are loc dacă, prin introducerea companiei conductă, impozitul plătit este mai mic decât cel datorat, în cazul în care compania-conductă nu ar exista (**testul privind evitarea impozitării**).

Este de așteptat ca interpretarea CJUE în domeniul abuzului de drept să influențeze atât legislația națională, cât și practica organelor fiscale, în ceea ce privește acordarea beneficiilor prevăzute de Directivele europene din domeniul impozitării directe.

Simulația și fraudă la lege

La art. 11 alin. (1) C. fisc. sunt prevederi speciale referitoare la combaterea simulației fiscale (disimularea realității economice prin utilizarea unor mijloace legale). Astfel, legiuitorul permite organelor fiscale ca, în exercitarea dreptului de apreciere,

» să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau să poată reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității. »

⁶ Conform Dicționarului Explicativ al Limbii Române din 2009, prin tranzacție se înțelege o convenție între două sau mai multe părți, prin care se transmit anumite drepturi, se face un schimb comercial etc.; înțelegere, învoială, acord.

În acest sens, organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a reconsiderării/reîncadrării tranzacțiilor/activității prin indicarea:

- a) elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției reconsiderate/ reîncadrate;
- b) tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru acestea.

În aplicarea prevederilor de mai sus, la pct. 4 din normele metodologice, se arată că:

„prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/ activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă.”

Această definiție impune identificarea scopului urmărit de contribuabil pe baza elementelor care descriu tranzacția. În lipsa unei definiții în legislația fiscală, noțiunea de tranzacție va avea înțelesul comun de convenție (înțelegere) între două părți⁶.

Se observă cu ușurință că:

- a) o tranzacție este susceptibilă de a fi considerată fără scop economic dacă are un efect neutru pentru părțile implicate, respectiv tranzacția nu urmărește realizarea de profituri ori avantaje economice identificabile, cu excepția unor avantaje fiscale (chiar și temporare);
- b) sarcina probei, în cazul reconsiderării/reîncadrării, revine organelor fiscale. În mod inexplicabil, deși este o obligație legală, ANAF nu a emis ordinul prevăzut la art. 11 alin. (13) pentru stabilirea procedurii de aplicare a dispozițiilor alin. (1), referitoare la reconsiderare/reîncadrare.

Un concept util analizei abuzului de drept este „*eludarea legislației fiscale*”, care dă titlul art. 15 NCPF. În lipsa unei definiții exprese, sintagma „*eludarea scopului legislației fiscale*” de la art. 15 poate fi înțeleasă fie (i) ca un abuz de drept (corelativ cu art. 14 NCPF), fie (ii) ca o fraudă la lege, caracteristica definitorie fiind „*intenția*” contribuabilului de a evita aplicarea legii fiscale. Menționăm că nu poate fi exclusă, *a priori*, posibilitatea ca organul fiscal (prin unii reprezentanți) să evite, cu intenție, aplicarea legii fiscale în litera și spiritul ei.

În opinia noastră, eludarea legislației fiscale poate fi înțeleasă mai degrabă ca o fraudă la lege, așa cum a fost definită în Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 1386/2014, pronunțată în recurs de Secția a II-a civilă, având ca obiect constatarea nulității absolute a contractului de vânzare-cumpărare de acțiuni la purtător:

„*Frauda la lege reprezintă acea operațiune prin care, la întocmirea unui act juridic, în scopul eludării unor norme legale imperative, sunt uzitate alte norme legale, prin deturnarea acestora din urmă de la scopul în care au fost edictate de legiuitor. Astfel, prin fraudarea legii nu este încălcată litera legii de ordine publică, dar este nesocotit spiritul acesteia.*”

Din punct de vedere structural, frauda la lege conține două elemente:

- (i) *un element obiectiv (exterior), constând în mijloacele aparent legale care sunt utilizate, și*
- (ii) *un element subiectiv, care rezidă în intenția de eludare ori de sustragere de la norma legală aplicabilă.*

Prin urmare, simpla încălcare a prevederilor legale nu reprezintă fraudă la lege, ci este necesar să se facă:

- (i) *dovada faptului că părțile au acționat de conivență pentru a eluda prevederile legale; și*
- (ii) *dovada utilizării unui mijloc/mecanism fraudulos prin care au fost eludate prevederi legale imperative.*

Sarcina probei cu privire la existența unei fraude la lege îi revineva intimatului-reclamantului.

Așadar, instanța supremă a reținut că, întrucât sarcina probei cu privire la existența unei fraude la lege îi revine reclamantului, acesta nu se poate baza pe simple afirmații, ci este necesar să facă dovada atât a intenției părâtului de a fraudă legea, cât și a procedurii fraudulente prin care au fost eludate prevederi imperative ale legii.

Având în vedere speța de mai sus, considerăm că interpretarea și aprecierile instanței supreme în această speță ar trebui să se aplice *mutatis mutandis* și în cazul abuzului de drept în domeniul fiscal.

Considerații finale

Eludarea „scopului” legii fiscale și prevederile anti-abuz nu pot afecta dreptul contribuabilului de a alege, de fiecare dată când legea permite, aplicarea prevederilor legale (fiscale) care răspund cel mai bine intereselor sale, inclusiv în sensul reducerii sarcinii fiscale. Menționăm în acest sens, ca exemple de demersuri de optimizare fiscală justificate:

- a) posibilitatea de a alege între mai multe regimuri de amortizare fiscală,
- b) opțiunea pentru subcontractarea unor servicii profesionale în locul angajării unor salariați,
- c) opțiunea pentru anumite regimuri fiscale alternative (ex.: scutire pentru profit reinvestit, impozit pe profit/micro-întreprindere),
- d) alegerea liberă a formei de desfășurare a activității (ex.: PFA, SRL, cooperativa etc.).

În fine, conceptul de *planificare fiscală* este asociat, de cele mai multe ori, cu practici agresive, precum crearea unor structuri complexe de afaceri care urmăresc obținerea unor avantaje fiscale sau redistribuirea veniturilor către entități care au un regim fiscal mai avantajos. Aceste practici agresive intră sub incidența prevederilor anti-abuz din legislația națională și europeană, așa cum am arătat în secțiunile anterioare. În plus, practicile fiscale considerate abuzive fac obiectul unor măsuri⁷ (în curs de implementare), la nivel internațional, de prevenire și combatere a eroziunii bazei de impozitare și de mutare a profiturilor în alte jurisdicții (*Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS, sub egida OECD).

⁷ Vezi Convenția multilaterală pentru implementarea în cadrul tratatelor fiscale a măsurilor legate de prevenirea erodării bazei impozabile și a transferului profiturilor (în curs de ratificare).

Regimul sumelor plătite la fondurile de pensii facultative în dreptul fiscal: particularități, constrângeri și oportunități

Abstract: Mai devreme sau mai târziu, pensia devine un element important pentru fiecare persoană. La acest moment, România deține un sistem de pensii multipilon, alcătuit din: pilonul I (pensia publică de stat), pilonul II (pensia privată administrată privat), pilonul III (pensia facultativă) și pilonul IV (pensia ocupațională).

Legislația fiscală aplicabilă pilonului III face obiectul acestei lucrări, întrucât a generat o serie de discuții în rândul practicienilor. Astfel, lucrarea face un inventar al particularităților, problemelor (constrângerilor) și oportunităților în materia regimului fiscal aplicabil sumelor plătite la fondurile de pensii facultative, respectiv: (i) taxarea contribuțiilor plătite de angajator pentru angajat; (ii) taxarea contribuțiilor plătite de angajat; (iii) taxarea rezultatelor obținute din investirea contribuțiilor; (iv) taxarea drepturilor din pensia facultativă.

Cuvinte-cheie: contribuții, pensie facultativă, fond de pensii, tratament fiscal aplicat contribuțiilor în sistemul pensiilor private

Regime of amounts paid to voluntary pension funds in tax law: particularities, constraints and opportunities

Abstract: Sooner or later, the pension becomes an important element for every person. At this moment, Romania has a multi-pillar pension system consisting of: pillar I (state public pension), pillar II (privately administered private pension), pillar III (voluntary pension) and pillar IV (occupational pension). The tax legislation applicable to pillar III is the subject of this paper as it has generated a number of discussions among practitioners. Thus, the paper makes an inventory of the particularities, problems (constraints) and opportunities in the matter of the fiscal regime applicable to the amounts paid to the voluntary pension funds, respectively: (i) the taxation of the contributions paid by the employer for the employee; (ii) taxation of contributions paid by the employee; (iii) taxation of the results obtained from the investment of contributions; (iv) taxation of voluntary pension rights.

Keywords: contributions, voluntary pension, pension fund, fiscal treatment of contributions in private pension system

Maria BĂLĂȘESCU, Expert contabil

Introducere în arhitectura sistemului de pensii private din România

1. Sistemul de pensii private din România a luat naștere ca o măsură pentru protejarea populației active a țării, fiind construit pe **conturi individuale** reprezentate de **contribuțiile celor care aderă la un fond de pensii plus profitul generat de**

investirea contribuțiilor. Faptul că nu există două sisteme de pensii private identice în lume, faptul că fiecare stat național are dreptul și, în același timp, obligația de a-și implementa propria tipologie de pensii, fiind **prerogativa statului național**, transformă pensiile private într-un instrument social pentru tinerii de azi și pensionarii de mâine, care trebuie analizat cu atenție, atât ca perspectivă, cât și ca risc.

2. La nivelul României, **construcția pensiilor administrate la nivel privat** a vizat o **abordare prudențială**, bazată pe disciplină (reguli suficiente) și pe o monitorizare continuă. Tipologia construcției, astfel cum a fost definită și operaționalizată, circumscrie modelului de pensii administrate de manageri specializați, bazat pe conturi individuale și finanțat prin capitalizare. Viabilitatea și caracterul adecvat al sistemelor de pensii, în general, depinde de gradul în care sunt susținute de contribuții, taxe și economii din partea persoanelor care ocupă un loc de muncă, precum și de modul în care este asigurată siguranța și stabilitatea sistemului. Astfel, **scopul de bază al sistemelor de pensii** tinde spre a asigura un venit adecvat din pensie și spre a permite persoanelor vârstnice să se bucure de standarde de viață decente și de independență economică. De aceea, economiile suplimentare pentru pensii vizează, în mod direct, asigurarea unor rate de înlocuire a veniturilor din muncă adecvate în viitor. Cu alte cuvinte, la bătrânețe, se urmărește ca **salariul unui angajat de astăzi să poată fi înlocuit cu un venit din pensie adecvat și suficient pentru o viață decentă**.

3. În scopul **asigurării unui grad de protecție cât mai ridicat al intereselor participanților și beneficiarilor** fondurilor de pensii private, precum și al stabilității și integrității sistemului în ansamblu său, România a configurat un sistem de pensii private în care *fondul de pensii* este o entitate separată de administratorul său, dispune de un depozitar al activelor și trebuie să desemneze un auditor al situațiilor financiare anuale. Totodată, legislația aplicabilă pune în sarcina administratorului obligații de rezultat și instituie obligația constituirii din resurse proprii de provizioane tehnice aflate în custodia depozitarului care să răspundă unor eventuale manifestări adverse ale piețelor financiare.

4. Arhitectura completă a unui sistem de pensii private cuprinde faza de acumulare și faza de plată. Până la acest moment, România a legiferat doar **faza de acumulare** pentru sistemul de pensii administrat privat (Legea nr. 411/2004), sistemul de pensii facultative (Legea nr. 204/2006) și sistemul de pensii ocupaționale (Legea nr. 1/2020).

5. Proiectul de Lege privind organizarea și funcționarea sistemului de plată a pensiilor private urmează a stabili **faza de plată** a pensiilor private, acest proiect de act normativ fiind în procedură legislativă și având ca inițiator Ministerul Muncii și Protecției Sociale.¹

6. Drept urmare, în temeiul legislației în vigoare, până la emiterea legislației de plată, participanții care îndeplinesc condițiile pentru deschiderea dreptului la o pensie privată, primesc activ personal net acumulat sau garantat, sub formă de plată unică sau plăți eșalonate, în funcție de opțiunea fiecărei persoane.

7. Referitor la faza de acumulare și faza de plată specifice sistemului de pensii facultative, practicienii au identificat o serie de problematice și interpretări în aplicarea prevederilor dreptului fiscal.

II. Regulile aplicabile sumelor plătite la fondurile de pensii facultative

8. Pensiile facultative sunt pensii private care încurajează economisirea facultativă pentru obținerea unui venit adecvat după retragerea din perioada activă.

9. Actul normativ care reglementează pensiile facultative în România este **Legea nr. 204/2006 privind pensiile facultative, cu modificările și completările ulterioare**. Analiza prevederilor cuprinse de Legea nr. 204/2006 arată, pe scurt, următoarele:

- Pensiile facultative reprezintă tipul de pensii private în care participanții la un fond sunt persoanele eligibile care aderă individual (sistem de pensii bazat pe opțiunea angajatului).
- Aderarea se face doar prin intermediul agenților de marketing.
- În funcție de capacitatea financiară a angajatorului său, pentru angajat, angajatorul poate plăti sume la fondurile de pensii facultative, dar numai în baza actului individual de aderare încheiat de către angajat cu respectivul fond.
- Contribuțiile la un fond de pensii facultative se stabilesc conform regulilor acelei scheme de pensii facultative, se rețin și se virează de către angajator, odată cu contribuțiile de asigurări sociale obligatorii, sau de către participant, lunar, în contul fondului de pensii specificat în actul individual de aderare.
- Contribuția la un fond de pensii facultative poate fi de până la 15% din venitul salarial brut lunar sau din venitul asimilat acestuia al persoanei care aderă la un fond de pensii facultative.
- Contribuția de până la 15% din venitul salarial brut lunar sau din venitul asimilat acestuia al persoanei care aderă la un fond de pensii facultative, poate fi împărțită între angajat și angajator, potrivit prevederilor stabilite prin contractul colectiv de muncă sau, în lipsa acestuia, pe baza unui protocol încheiat cu reprezentanții angajaților.
- Pentru administrarea unui fond de pensii facultative, administratorul percepe participanților și beneficiarilor un comision de administrare.
- De asemenea, din resurse proprii, administratorul constituie provizioane tehnice, astfel încât să poată onora obligațiile asumate față de participant, la sfârșitul perioadei contributive a acestuia.

¹ <http://www.mmuncii.ro/j33/index.php/ro/transparenta/proiecte-in-dezbateri/229-proiect-de-lege-privind-organizarea-si-functionarea-sistemului-de-plata-a-pensiilor-private>, accesat la data de 12 mai 2021.

- 10.** Dispozițiile legale care stabilesc regulile aplicabile sumelor plătite la fondurile de pensii facultative se regăsesc la art. 76 din Legea nr. 204/2006, potrivit căruia:

„Art. 76. – (1) Contribuțiile la un fond de pensii facultative se stabilesc conform regulilor acelei scheme de pensii facultative, se rețin și se virează de către angajator, odată cu contribuțiile de asigurări sociale obligatorii, sau de către participant, lunar, în contul fondului de pensii specificat în actul individual de aderare.

(2) Contribuția la un fond de pensii facultative poate fi de până la 15% din venitul salarial brut lunar sau din venitul asimilat acestuia al persoanei care aderă la un fond de pensii facultative.

(3) Contribuția prevăzută la alin. (2) poate fi împărțită între angajat și angajator potrivit prevederilor stabilite prin contractul colectiv de muncă sau, în lipsa acestuia, pe baza unui protocol încheiat cu reprezentanții angajaților.

(5) Angajatorul constituie și virează lunar contribuția datorată de fiecare angajat care a aderat la un fond de pensii facultative, pe baza unui exemplar al actului individual de aderare la prospectul schemei de pensii facultative încheiat cu un administrator. (...)”

III. Tratamentul fiscal aplicabil sumelor plătite la fondurile de pensii facultative

- 11.** Regimul fiscal aplicabil sumelor plătite la fondurile de pensii facultative trebuie analizat din perspectiva a patru elemente fundamentale, respectiv:

- contribuții plătite de către angajator pentru angajat;
- contribuții plătite de către angajat;
- rezultatele obținute din investirea contribuțiilor;
- drepturile din pensia facultativă.

(a) Impozitarea contribuțiilor plătite de către angajator pentru angajatul său

De la 3 iunie 2006 (data intrării în vigoare a Legii nr. 204/2006) la 31 decembrie 2008, contribuțiile la fondurile de pensii facultative plătite de către angajator pentru un angajat sunt deductibile la calculul profitului impozabil, în limita unei sume reprezentând, pentru fiecare participant, echivalentul în lei a 200 euro, într-un an fiscal, cu respectarea prevederilor prevăzute de art. 76 alin. (2) din Legea nr. 204/2006.

Cadru legal:

Legea nr. 204/2006 privind pensiile facultative (M. Of. nr. 470 din 31 mai 2006):

„Art. 76. – (2) Contribuția la un fond de pensii facultative poate fi de până la **15% din venitul salarial brut lunar** sau din venitul asimilat acestuia al persoanei care aderă la un fond de pensii facultative. (...)”

(9) Suma reprezentând contribuțiile la fondurile de pensii facultative ale unui angajator proporțional cu cota acestuia de participare este deductibilă, la calculul profitului impozabil,

în limita unei sume reprezentând, pentru fiecare participant, echivalentul în lei a **200 euro, într-un an fiscal**. (...)”

Legea nr. 343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 662 din 1 august 2006):

„Art. I. – Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează: (...)”

11. La articolul 21, literele b), c), j) și k) ale alin. (3) vor avea următorul cuprins: (...)”

j) cheltuielile efectuate, în numele unui angajat, la schemele de pensii facultative, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a **200 euro într-un an fiscal pentru fiecare participant**; (...)”

Art. IV. – (1) Prevederile art. I se aplică începând cu data de 1 ianuarie 2007, cu excepția cazurilor când se specifică altfel.”

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 112 din 6 februarie 2004):

Norme metodologice: „35¹. Intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (3) lit. j) din Codul fiscal cheltuielile înregistrate de angajator în numele unui angajat, la schemele facultative de pensii ocupaționale, efectuate potrivit Legii nr. 249/2004 privind pensiile ocupaționale, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a 200 de euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant. Cursul de schimb utilizat pentru determinarea echivalentului în euro este cursul de schimb EUR/ROL, comunicat de Banca Națională a României la data înregistrării cheltuielilor.”

De la 1 ianuarie 2009 până la 31 decembrie 2015, suma pentru contribuțiile la un fond de pensii facultative este deductibilă la calculul impozitului pe profit, în limita echivalentul în lei a 400 euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant, cu respectarea prevederilor prevăzute de art. 76 alin. (2) din Legea nr. 204/2006.

Cadru legal:

Dispozițiile **art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, menționează următoarele:

„Art. 21. – (3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: j) cheltuielile efectuate în numele unui angajat, la schemele de pensii facultative, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a **400 euro într-un an fiscal, pentru fiecare participant**;”

De la 1 ianuarie 2016, contribuțiile la fondurile de pensii facultative plătite de către angajator pentru un angajat **sunt deductibile integral** la determinarea rezultatului fiscal, **dar** în limitele prevăzute de art. 76 alin. (2) din Legea nr. 204/2006 (**nu mai mult de 15%** din venitul salarial brut lunar sau din venitul asimilat acestuia al persoanei care aderă la un fond de pensii facultative). Art. 25 din Legea nr. 227/2015 nu stipulează,



în mod expres, deductibilitatea sumelor plătite la fondurile de pensii facultative.

Cadru legal:

Dispozițiile **art. 25 din Legea nr. 227/2015** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menționează următoarele:

„Art. 25 – (1) Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare. (2) Cheltuielile cu salariile și cele asimilate salariilor astfel cum sunt definite potrivit titlului IV sunt cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal, cu excepția celor reglementate la alin. (3) și (4). (...)”

*Interpretarea Ministerului Finanțelor Publice (Adresa MFP nr. 690.034/07.03.2016), astfel cum este publicată pe site-ul ASF, este în sensul în care „pentru aceste tipuri de cheltuieli, **deductibilitatea integrală la calculul rezultatului fiscal al persoanei juridice** se bazează pe existența unei relații de angajare între angajat și angajator. Având în vedere că **sumele reprezentând contribuții***

ale angajatorilor persoane juridice la fondurile de pensii facultative, efectuate în conformitate cu prevederile legii speciale menționate mai sus, sunt cheltuieli cu salariile și cele asimilate salariilor, potrivit titlului IV al Codului fiscal, și nu se regăsesc în excepțiile reglementate de alin. (3), respectiv (4), ale aceluiași art. 25 din Codul fiscal, **acestea sunt integral deductibile la determinarea rezultatului fiscal"**

Din anul 2016, lipsa expresă a încadrării fiscale aplicabile sumelor reprezentând contribuții ale angajatorilor persoane juridice la fondurile de pensii facultative reprezintă cea mai mare provocare a contribuabililor plători de impozit pe profit care acordă stimulente sub forma pensiilor facultative pentru angajații proprii. În cadrul inspecțiilor fiscale, interpretările variază de la „*nu sunt prevăzute ca deductibile fiscal pentru că în lege nu scrie, deci, nu sunt deductibile fiscal*” la „*sunt deductibile parțial în limita a 15% din venitul brut*” sau la interpretarea potrivit căreia „*sunt deductibile integral*”. O completare a normelor juridice ce reglementează dreptul fiscal ar duce la eliminarea oricăror interpretări și aplicarea legii în litera și în spiritul ei, atât în avantajul statului român, cât și în avantajul contribuabililor plători de impozit pe profit care acordă stimulente sub forma pensiilor facultative pentru angajații proprii.

(b) Impozitarea contribuțiilor plătite de către angajat

De la 3 iunie 2006 (data intrării în vigoare a Legii nr. 204/2006) până la 31 decembrie 2008, contribuțiile la fondurile de pensii facultative plătite de către un angajat sunt deductibile la calculul impozitului pe venitul din salarii, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a **200 euro, într-un an fiscal**.

Cadru legal:

Legea nr. 204/2006 privind pensiile facultative (M. Of. nr. 470 din 31 mai 2006):

„Art. 76. – (2) Contribuția la un fond de pensii facultative poate fi de până la **15% din venitul salarial brut lunar sau din venitul asimilat acestuia al persoanei care aderă la un fond de pensii facultative**. (...)”

(8) Suma reprezentând contribuțiile la fondurile de pensii facultative, prevăzută la alin. (2), este deductibilă pentru fiecare participant din venitul salarial brut lunar sau din venitul asimilat acestuia, în limita unei sume reprezentând echivalentul în lei a **200 euro, într-un an fiscal**.²”

Legea nr. 343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 662 din 1 august 2006):

„Art. I. – Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

34. La articolul 57, litera a) a alineatului (2) va avea următorul cuprins:

a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul net din salarii, calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii aferente unei luni, și următoarele: (...) - contribuțiile la fondurile de pensii facultative, **astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei a 200 euro; (...)**

Art. IV. – (1) Prevederile art. I se aplică începând cu data de 1 ianuarie 2007, cu excepția cazurilor când se specifică altfel.”

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 112 din 6 februarie 2004):

Norme metodologice: „111. Pentru calculul impozitului lunar aferent venitului realizat cota de impozit de 16% se aplică asupra bazei de calcul determinate astfel:

a) pentru veniturile obținute la locul unde se află funcția de bază, ca diferență între venitul net din salarii, calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii aferente unei luni, și următoarele: (...) - contribuțiile la fondurile de pensii facultative, **astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei a 200 euro**.

Transformarea contribuțiilor reținute pentru fondurile de pensii facultative din lei în euro, pentru verificarea încadrării în plafonul anual, se face la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României în vigoare în ultima zi a lunii pentru care se plătesc drepturile salariale. Plătitorul de venituri din salarii cumulează sumele în euro reprezentând contribuțiile reținute pentru fondurile de pensii facultative și verifică încadrarea în plafonul deductibil prevăzut de lege;”

De la 1 ianuarie 2009 și inclusiv după 1 ianuarie 2016, sumele cu care contribuie angajatul la fondul de pensii facultative sunt deductibile la calculul impozitului pe venit, **în limita a 400 de euro pe an/participant**, în baza actului individual de aderare și a documentelor care atestă plata. Practic, are loc o creștere a pragului de deductibilitate de la 200 euro la 400 euro pentru fiecare participant, la nivelul unui exercițiu financiar.

Cadru legal:

Dispozițiile **art. 57 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile până la 31 decembrie 2015, menționează următoarele:

„Art. 57. (1) Beneficiarii de venituri din salarii datorează un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri. (2) Impozitul lunar prevăzut la alin. (1) se determină astfel: a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul net din salarii calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii, cu respectarea prevederilor Uniunii Europene sau ale convențiilor/acordurilor privind coordonarea sistemelor de securitate socială în care România este parte, și următoarele: (...) - contribuțiile la fondurile de pensii facultative, în conformitate cu legislația în materie, la schemele de pensii facultative calificate astfel în conformitate cu legislația privind pensiile facultative de către Autoritatea de Supraveghere Financiară, efectuate către entități autorizate, stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European, astfel încât la nivelul anului **să nu se depășească echivalentul în lei a 400 de euro; (...)**.”

De la 1 ianuarie 2016, în temeiul noului Cod fiscal, sumele cu care contribuie angajatul la fondul de pensii facultative sunt deductibile la calculul impozitului pe venit, de asemenea, în limita a 400 de euro pe an/participant, în baza actului individual de aderare și a documentelor care atestă plata. Cu alte cuvinte, după 7 ani, prevederile noului Cod fiscal mențin la același prag facilitatea fiscală acordată pentru fiecare participant, la nivelul unui exercițiu financiar, în detrimentul încurajării economisirii suplimentare. Or, dacă la bătrânețe, se urmărește ca salariul unui angajat de astăzi să poată fi înlocuit cu un venit din pensie adecvat și suficient pentru o viață decentă, majorarea limitei de 400 de euro pe an/participant este un deziderat care presupune suport legal și financiar în acest sens. Așadar, dacă

² Care a abrogat Norma Autorității de Supraveghere Financiară nr. 8/2015 privind utilizarea activului personal net al participantului la un fond de pensii facultative, publicată în M. Of. nr. 267 din 21 aprilie 2015.

statul român dorește promovarea economisirii pentru pensii în rândurile populației active, este necesară o reașezare a politicii de acordare a stimulentele fiscale.

Cadru legal:

Prevederile **art. 57 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, sunt preluate în textul noului Cod fiscal. Astfel, dispozițiile **art. 78 alin. (2) din Legea nr. 227/2015** privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile începând cu 1 ianuarie 2016, menționează următoarele:

„Art. 78. – (1) Beneficiarii de venituri din salarii datorază un impozit lunar, final, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri. (2) Impozitul lunar prevăzut la alin. (1) se determină astfel: a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinată ca diferență între venitul net din salarii calculat **prin deducerea din venitul brut** a contribuțiilor sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii în România sau în conformitate cu instrumentele juridice internaționale la care România este parte, precum și, după caz, a contribuției individuale la bugetul de stat datorată potrivit legii, și următoarele: (...) (iii) contribuțiile la fondurile de pensii facultative potrivit Legii nr. 204/2006, cu modificările și completările ulterioare, și cele la scheme de pensii facultative, calificate astfel în conformitate cu legislația privind pensiile facultative de către Autoritatea de Supraveghere Financiară, administrate de către entități autorizate stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European, suportate de angajați, astfel încât la nivelul anului **să nu se depășească echivalentul în lei al sumei de 400 euro; (...).**”

(c) Impozitarea rezultatelor obtinute din investire

Din anul 2006 și până în prezent, investițiile activelor fondurilor de pensii facultative **sunt scutite de impozit** până la momentul plății dreptului cuvenit participanților și beneficiarilor.

Legea nr. 204/2006 privind pensiile facultative (M. Of. nr. 470 din 31 mai 2006):

„Art. 88. – Investițiile activelor fondurilor de pensii facultative sunt scutite de impozit până la momentul plății dreptului cuvenit participanților și beneficiarilor.”

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (M. Of. nr. 927 din 23 decembrie 2003):

„Art. 36. – Declararea, reținerea și plata impozitului pe dividende (...)

(4¹) Prevederile prezentului articol nu se aplică în cazul dividendelor distribuite/plătite de o persoană juridică română:

a) fondurilor de pensii facultative, respectiv fondurilor de pensii administrate privat; (...)."

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (M. Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015):

„Art. 43. – Declararea, reținerea și plata impozitului pe dividende (...)”

(5) Prevederile prezentului articol nu se aplică în cazul dividendelor plătite de o persoană juridică română:

a) fondurilor de pensii administrate privat, fondurilor de pensii facultative și organismelor de plasament colectiv fără personalitate juridică, constituite potrivit legislației în materie; (...)"

Aplicarea regulilor fiscale cu privire la impozitarea rezultatelor obținute din investirea activelor fondurilor de pensii facultative nu afectează contribuabilul care realizează plăți pentru angajații proprii și nici angajații care fac plăți în nume propriu către un fond de pensii facultative. Regula potrivit căreia investițiile activelor fondurilor de pensii facultative sunt scutite de impozit până la momentul plății dreptului cuvenit participanților și beneficiarilor se aplică la nivelul fondului de pensii facultative.

(d) Impozitarea drepturilor din pensia facultativă

Așa cum am arătat mai sus, arhitectura sistemului de pensii facultative este alcătuită din *faza de acumulare* (reglementată prin legea specială, respectiv Legea nr. 204/2006) și *faza de plată* (a cărei reglementare este în curs de procedură legislativă). Așadar, în temeiul Legii nr. 204/2006, până la emiterea legislației de plată, participanții care îndeplinesc condițiile pentru deschiderea dreptului la o pensie facultativă sau beneficiarii acestora, după caz, primesc activ personal net acumulat sau garantat, sub formă de plată unică sau plăți eșalonate, în funcție de opțiunea fiecărei persoane.

În aplicarea Legii nr. 204/2006, a fost emisă Norma nr. 28/2017 privind utilizarea activului personal net al participantului la un fond de pensii facultative², cu aplicabilitate de la 1 aprilie 2018. Pentru a primi contravaloarea activului personal net, participantul, personal sau prin mandatar, depune la administratorul fondului de pensii facultative: cererea scrisă prin care solicită plata drepturilor cuvenite; actul de identitate, valabil la data depunerii cererii; procură specială și autentică, în cazul mandatarului. Administratorul are obligația să plătească participantului valoarea cea mai mare dintre valoarea activului personal net calculat și valoarea rezultată din aplicarea garanțiilor prevăzute în prospect.

- Utilizarea activului personal net în cazul în care **participantul a împlinit vârsta de 60 de ani**: Participantul care îndeplinește condiția prevăzută la art. 93 alin. (2) lit. a) și nu îndeplinește una sau ambele condiții prevăzute la art. 93 alin. (2) lit. b) și c) din Legea nr. 204/2006 are dreptul să opteze pentru intrarea în posesia contravalorii activului personal net, ca plată unică, sau plăți eșalonate, la cerere.
- Utilizarea activului personal net al participantului în caz de invaliditate: Participantul care beneficiază de pensie de invaliditate de gradul I sau de gradul II pentru invaliditate care afectează ireversibil capacitatea de muncă, în condițiile

Legii pensiilor publice, respectiv de o categorie similară de pensie stabilită în baza legilor care reglementează acordarea pensiei în cazul unor categorii profesionale, după caz, are dreptul să primească contravaloarea activului personal net, ca plată unică, sau plăți esalonate, la cerere.

- Utilizarea activului personal net al participantului în caz de deces: Pe numele fiecărui beneficiar al participantului decedat înainte de deschiderea dreptului la pensie se va deschide câte un cont la ultimul fond de pensii la care a contribuit participantul. Administratorul transferă unitățile de fond cuvenite în contul fiecărui beneficiar. Beneficiarul are dreptul la plata unică a contravalorii cotei-părți cuvenite din activul personal net al participantului decedat sau la plăți esalonate, la cerere.

De la 3 iunie 2006 (data intrării în vigoare a Legii nr. 204/2006) la 31 decembrie 2008, drepturile din pensia facultativă sunt recunoscute drept venituri din pensie și se impozitează cu 16%, ca pensia publică, suma neimpozabilă lunară fiind de 900 lei.

Cadru legal:

Legea nr. 343/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 662 din 1 august 2006):

„Art. I. – Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, publicată în M. Of. nr. 927 din 23 decembrie 2003, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează: (...)”

49. Articolul 69 va avea următorul cuprins:

Art. 69. – Venitul impozabil lunar din pensii se stabilește prin deducerea din venitul din pensie a unei sume neimpozabile lunare de 900 lei și a contribuțiilor obligatorii calculate, reținute și suportate de persoana fizică. (...)”

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (M. Of. nr. 112 din 6 februarie 2004):

„CAPITOLUL VI. Venituri din pensii (...)

Norme metodologica:

145. Venitul din pensii se determină de către plătitor pentru drepturile cu titlu de pensie prevăzute la art. 68 din Codul fiscal.

146. Impozitul lunar aferent venitului din pensii se calculează prin aplicarea cotei de impunere de 16% asupra venitului impozabil lunar din pensii determinat ca diferență între venitul lunar și suma fixă neimpozabilă prevăzută la art. 69 din Codul fiscal.”

Începând cu data de 1 ianuarie 2007, punctul a fost modificat prin **Hotărârea nr. 1861/2006 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004** (M. Of. nr. 1.044 din 29 decembrie 2006), după cum urmează:

„146. Începând cu 1 ianuarie 2007, impozitul lunar aferent venitului din pensii se calculează prin aplicarea cotei de impunere de 16% asupra venitului impozabil lunar din pensii

determinat prin deducerea din venitul din pensii, în ordine, a următoarelor:

- *a contribuțiilor obligatorii calculate, reținute și suportate de persoana fizică*
și
- *a unei sume neimpozabile lunare de 900 lei.*

147. Impozitul pe veniturile din pensii se calculează, se reține lunar de către administratorii fondurilor de pensii și se virează de către unitățile plătitoare ale acestor venituri până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se face plata pensiilor, la organul fiscal în a cărui rază își au sediul plătitorii de venituri.

148. *Administratorii fondurilor de pensii vor emite norme interne specifice privind aplicarea prevederilor pct. 147.*

149. Eventualele sume reprezentând impozit pe veniturile din pensii, reținute, dar nedatorate la bugetul de stat, se vor regulariza prin diminuarea viramentelor efectuate cu ocazia plăților din luna următoare.”

De la 1 ianuarie 2009 până la 31 decembrie 2015, drepturile din pensia facultativă sunt în continuare încadrate drept venituri din pensie și se impozitează cu 16%, ca pensia publică, suma neimpozabilă lunară fiind de 1000 lei. Regulile au rămas aceleași, cu majorarea limitei neimpozabile de la 900 lei la 1000 lei.

Cadru legal:

Legea privind Codul fiscal nr. 571/2003 (M. Of. nr. 927 din 23 decembrie 2003):

„Art. 68. – Veniturile din pensii reprezintă sume primite ca pensii de la fondurile înființate din contribuțiile sociale obligatorii făcute către un sistem de asigurări sociale, inclusiv cele din fonduri de pensii facultative și cele finanțate de la bugetul de stat. (...)”

Art. 69. – Venitul impozabil lunar din pensii se stabilește prin deducerea din venitul din pensie a unei sume neimpozabile lunară de **1.000 lei** și a contribuțiilor obligatorii calculate, reținute și suportate de persoana fizică. (...)

Art. 70. – (2) Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de **impunere de 16% asupra** venitului impozabil lunar din pensii.”

De la 1 ianuarie 2016, în temeiul noului Cod fiscal, drepturile din pensia facultativă sunt, de asemenea, recunoscute și încadrate drept venituri din pensie, care se impozitează cu 10%, ca pensia publică, suma neimpozabilă lunară fiind de 2000 lei.

Cadru legal:

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (M. Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015):

„Art. 99. – Definirea veniturilor din pensii

(1) Veniturile din pensii reprezintă sume primite ca pensii de la fondurile înființate din contribuțiile sociale obligatorii făcute către un sistem de asigurări sociale, inclusiv cele din fonduri de pensii facultative și cele finanțate de la bugetul

de stat, diferențe de venituri din pensii, precum și sume reprezentând actualizarea acestora cu indicele de inflație.

(2) **Drepturile primite** în conformitate cu prevederile Legii nr. 411/2004 privind fondurile de pensii administrate privat, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ale Legii nr. 204/2006 privind pensiile facultative, cu modificările și completările ulterioare, **reprezintă venituri din pensii**.

Art. 100. – Stabilirea venitului impozabil lunar din pensii

(1) Venitul impozabil lunar din pensii se stabilește prin deducerea din venitul din pensie a sumei neimpozabile lunare **de 2.000 lei**.

(2) La stabilirea venitului impozabil lunar aferent **sumelor primite ca plată unică** potrivit Legii nr. 411/2004, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și Legii nr. 204/2006, cu modificările și completările ulterioare, fiecare fond de pensii acordă un singur plafon de venit neimpozabil stabilit potrivit prevederilor alin. (1).

(3) La stabilirea venitului impozabil lunar pentru **sume primite ca plăți eşalonate în rate**, în conformitate cu prevederile Legii nr. 411/2004, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ale Legii nr. 204/2006, cu modificările și completările ulterioare, plafonul de venit neimpozabil stabilit potrivit alin. (1) se acordă pentru fiecare rată lunară de la fiecare fond de pensii.

(4) La stabilirea venitului impozabil aferent drepturilor primite în conformitate cu prevederile Legii nr. 411/2004, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ale Legii nr. 204/2006, cu modificările și completările ulterioare, de către **moștenitorii legali ai participanților la fonduri de pensii**, plafonul de venit neimpozabil stabilit potrivit alin. (1) se acordă pentru fiecare drept de pensie, indiferent dacă acestea sunt acordate de la același fond de pensie.

Art. 101. – Reținerea impozitului din venitul din pensii

(1) Orice plătitor de venituri din pensii are obligația de a calcula lunar impozitul aferent acestui venit, de a-l reține și de a-l plăti la bugetul de stat, potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Impozitul se calculează prin aplicarea **cotei de impunere de 10% asupra venitului impozabil lunar din pensii**. (...)”

Din punct de vedere fiscal, **legiuitorul român a încadrat drept venituri din pensie toate cele trei situații privind utilizarea activului personal net** în cazul în care participantul a împlinit vârsta de 60 de ani, utilizarea activului personal net al participantului în caz de invaliditate și utilizarea activului personal net al participantului în caz de deces. Rezultă că inclusiv activul moștenit de către un beneficiar, conform actului de succesiune, este categorisit de către statul român ca drept de pensie, deși, legal vorbind, analiza tinde să se îndrepte mai degrabă către venituri rezultate din sume primite cu titlu de moștenire, și mai puțin către venituri din pensie.

Dreptul fiscal are rolul suprem de a încadra natura unui venit, astfel încât să se reflecte corect, explicit și transparent substanța economică a acestuia. În acest mod, cazuistica plăților de activ personal în sistemul de pensii facultative a generat discuții în rândurile practicienilor, în cadrul cărora s-au cristalizat următoarele:

- sumele primite de către participanții fondurilor de pensii facultative, în temeiul legislației aplicabile, conform documentelor justificative, reprezintă venituri din pensii și se impozitează în consecință;
- sumele primite de către moștenitorii participanților la fondurile de pensii sunt parte din masa succesorală a participanților decedați, aceștia având titlu de moștenitori ai acestor sume. Activul personal al participantului decedat intră în masa succesorală și reprezintă venituri din moșteniri, și nu venituri din pensie.

Din punctul de vedere al aplicării plafonului neimpozabil, tehnicile de impozitare pentru utilizarea activului personal net, în cazul în care participantul a împlinit vârsta de 60 de ani, utilizarea activului personal net al participantului, în caz de invaliditate, și utilizarea activului personal net al participantului, în caz de deces, arată că:

- La plata unică, fiecare fond de pensii acordă un singur plafon de venit neimpozabil.
- La plățile eşalonate în rate, plafonul de venit neimpozabil se acordă pentru fiecare rată lunară de la fiecare fond de pensii.
- La moștenire, plafonul de venit neimpozabil se acordă pentru fiecare drept de pensie, indiferent dacă acestea sunt acordate de la același fond de pensie.

Concluzii

Pensia facultativă este un venit din pensii rezultat din economii personale, inițiat fie de către angajator, fie de către angajat și administrat prin sistemul privat. Pentru pensia facultativă, economisirea se realizează de-a lungul vieții, pe toată perioada obținerii veniturilor. Practic, participanții fondurilor de pensii economisesc sume din veniturile proprii, valori care, ulterior, sunt investite și devin beneficii din pensii.

Promovarea economisirii pentru pensii facultative în rândurile populației active va consolida formarea de capital și investițiile în economie, dar, pentru realizarea acestui deziderat, sunt necesare, pe de o parte, aducerea unor clarificări la nivelul textului de drept fiscal și, pe de altă parte, o reaşezare a politicii de acordare a stimulentele fiscale. Apreciem că astfel de măsuri vor conduce implicit la crearea unor beneficii motivante pe care statul român le poate oferi populației active.

Declarația Unică – MODIFICĂRI APĂRUTE PRIVIND DECLARAREA VENITURILOR OBȚINUTE ÎN ANUL 2020

Abstract: Articolul de față evidențiază principalele modificări cu impact asupra declarației unice aferente perioadei 2020-2021 și aspectele care trebuie îmbunătățite pentru ușurarea sarcinii contribuabililor în viitor. În contextul unei legislații în continuă schimbare, pregătirea și depunerea declarației unice rămân în continuare o provocare chiar și pentru cei mai proactivi dintre contribuabili. Pandemia de COVID-19 a generat noi factori care trebuie avuți în vedere pentru a determina obligațiile declarative ale contribuabililor. Tot în contextul pandemiei, au fost introduse facilități fiscale pentru anumite tipuri de venituri și acordate indemnizații anumitor profesioniști. În ciuda cunoașterii de la începutul anului a termenului pentru depunerea declarației unice și pentru plata obligațiilor fiscale aferente veniturilor realizate în cursul anului 2020, o necunoscută rămâne în ceea ce privește sistemul de acordare a bonificațiilor, nivelul și condițiile de acordare a acestora nefiind întotdeauna comunicate din timp.

Cuvinte-cheie: declarație unică, venituri extra-salariale, venituri estimate, indemnizații profesioniști, legea bugetului, Codul fiscal

The single tax return – Changes on the reporting of income obtained during 2020

Abstract: The following article highlights the main changes brought to the single tax return for 2020-2021 and the main aspects that can still be improved in order to ease the taxpayer's reporting obligations in the future. As the legislation is changing constantly, even the most proactive of taxpayers face a challenge when preparing and submitting their annual tax returns. The COVID-19 pandemic has generated new factors that need to be considered when determining one's reporting obligations in Romania. In the same context, some facilities were introduced for certain types of income and special allowances were granted to certain professionals. Despite knowing from the beginning of the year of the deadline for submitting the single tax return and paying the tax obligations related to the income obtained during 2020, it is still unknown how the tax reduction system will work this year, given that the conditions were not yet disclosed to the taxpayer.

Keywords: single tax return, non-salary income, estimated income, allowances to professionals, budget law, Tax Code

Andrei POPESCU, Tax Senior Consultant – Soter & Partners

Similar anilor precedenți, anul 2021 vine cu mai multe noutăți în domeniul fiscal¹. În cazul persoanelor fizice, majoritatea acestor noutăți gravitează în jurul declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele care obțin alte venituri pe lângă cele salariale. Deși ne aflăm în al patrulea an de când a fost introdusă, pregătirea și depunerea declarației unice rămân în continuare o provocare chiar și pentru cei mai proactivi dintre contribuabili, având în vedere cadrul legal uneori impredictibil și complicațiile generate în practică de implementarea, uneori în grabă, a acesteia.

Prin intermediul declarației unice se declară impozitul pe veniturile realizate și contribuțiile sociale datorate pentru anul trecut, precum și impozitul și contribuțiile sociale estimate pentru anul în curs. Obligația depunerii declarației unice revine persoanelor fizice care obțin, din România și/sau din străinătate, venituri precum cele din activități independente, drepturi de proprietate intelectuală, investiții (dobânzi, dividende, câștiguri/pierderi de capital, lichidarea unei persoane juridice), chirii, activități agricole sau din alte surse. Declarația se depune și de către persoanele fizice care nu realizează venituri și care optează pentru plata contribuției de asigurări sociale de sănătate (C.A.S.S.). În cele ce

¹ Introduse prin Legea nr. 296/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

urmează, ne propunem să analizăm principalele modificări cu impact asupra declarației unice aferente perioadei 2020-2021 și aspectele care trebuie îmbunătățite pentru ușurarea sarcinii contribuabililor în viitor.

Aspecte privind rezidența fiscală în contextul pandemiei de COVID-19

Anul 2020 a însemnat restricții de deplasare în cazul unor persoane și ocazii de relocare în cazul altora, cum este exemplul persoanelor care lucrează în regim de telemuncă în străinătate. Astfel, în cazul persoanelor care au lucrat mai mult timp în străinătate, acestea trebuie să analizeze o serie de factori, precum țara/țările în care au lucrat, perioadele petrecute în străinătate, țara cu care au legătura mai strânsă economic și social (țara unde locuiește familia), pentru a clarifica țara în care sunt rezidenți fiscali.

Din punct de vedere practic, în cazul cetățenilor români, aceștia rămân considerați rezidenți fiscali în România dacă își păstrează domiciliul în România și nu li se emite un certificat de rezidență fiscală din țara în care au muncit². În acest caz, persoanele fizice rezidente au obligație fiscală integrală în România, însemnând că trebuie să declare în România atât veniturile obținute în interiorul acesteia, cât și pe cele obținute în străinătate. În schimb, persoanele nerezidente au obligația de a declara doar veniturile obținute în România.

Modificarea termenului de depunere și de plată

Una dintre cele mai importante modificări apărute la finalul anului 2020 o reprezintă modificarea termenului pentru depunerea declarației unice și pentru plata obligațiilor fiscale pentru venituri realizate în cursul anului 2020. Noul termen este ziua de 25 mai a anului următor celui în care se obțin veniturile, acest lucru însemnând că persoanele fizice vor trebui să își declare veniturile extra-salariale, realizate în anul 2020, și să plătească obligațiile fiscale aferente până la data de 25 mai 2021.

Această modificare este binevenită, deoarece îi asigură contribuabilului un orizont rezonabil de timp pentru a-și pregăti documentele necesare completării declarației unice. În ultimii trei ani, termenul inițial pentru depunerea declarației unice și pentru plata obligațiilor fiscale aferente a fost stabilit la data de 15 martie, ulterior celui în care s-au realizat veniturile, însă acest termen a fost prelungit în fiecare an.

Facilități fiscale pentru veniturile din chirii obținute în anul 2020

O altă modificare importantă de avut în vedere vizează regulile de impozitare în cazul veniturilor din chirii, care au fost adaptate la contextul actual dat de pandemia de COVID-19³. Astfel, în vederea reducerii sarcinii financiare a chiriașilor, proprietarii dispun de o facilitate fiscală, conform căreia veniturile obținute

din chirii, în perioada 1 martie 2020-31 decembrie 2020, sunt scutite de la plata impozitului pe venit și a C.A.S.S. (în limita plafonului de 12 salarii minime brute pe țară), cu condiția ca veniturile obținute din chiria lunară, în această perioadă, să fie reduse cu cel puțin 30% față de contravaloarea folosinței proprietății, aferente lunii februarie 2020.

De aceste prevederi pot beneficia și persoanele fizice care, în anul 2019, au realizat venituri din chirii, din derularea unui număr mai mare de 5 contracte de închiriere și, începând cu anul 2020, au calificat aceste venituri în categoria veniturilor din activități independente.

Prin urmare, în cazul în care un proprietar a redus nivelul chiriei lunare cu cel puțin 30% din chiria aferentă lunii februarie 2020, pentru întreaga perioadă martie 2020-decembrie 2020, acesta va datora impozit pe venit cu privire la veniturile obținute din chirii doar pentru perioada ianuarie 2020-februarie 2020. De asemenea, doar venitul din chirii aferent perioadei ianuarie 2020-februarie 2020 va fi luat, în acest caz, în calcul, pentru a determina dacă s-a depășit pragul de 12 salarii minime brute, pentru care se datorează C.A.S.S.

Indemnizațiile primite pe perioada stării de urgență/alertă vor trebui declarate în declarația unică

În contextul pandemiei generate de COVID-19, ultima versiune publicată a declarației unice va include, pe lângă veniturile extra-salariale menționate mai sus, și indemnizațiile primite din partea statului român de către anumiți profesioniști (persoane care obțin venituri din activități independente, avocați, persoane care obțin venituri exclusiv din drepturi de proprietate intelectuală)⁴. Aceste indemnizații vor fi declarate separat față de veniturile obținute ca profesionist.

O particularitate în ceea ce privește indemnizațiile primite în contextul pandemiei de COVID-19 este că nu sunt asimilate veniturilor din desfășurarea activității. Prin urmare, s-a decis că aceste indemnizații nu vor fi luate în calcul la verificarea încadrării în plafoanele de 12 salarii minime brute pe țară, în funcție de care se determină obligațiile privind contribuțiile sociale. Astfel, pentru aceste indemnizații se va efectua un calcul al impozitului pe venit și al contribuțiilor sociale obligatorii separat față de cel pentru veniturile realizate din desfășurarea activității, fiind datorate următoarele:

- Contribuția de asigurări sociale (C.A.S.), în cotă de 25% din valoarea indemnizației brute;
- Contribuția de asigurări sociale de sănătate (C.A.S.S.), în cotă de 10% din valoarea indemnizației brute;
- Impozit pe venit, în cotă de 10%, aplicat asupra diferenței dintre valoarea indemnizației și contribuțiile sociale datorate (C.A.S. și C.A.S.S.).

Din aceleași considerente, indemnizațiile primite de la statul român, în contextul pandemiei de COVID-19, nu vor fi luate în calcul la verificarea încadrării în plafonul de 100.000 de euro, prevăzut pentru contribuabilii care plătesc impozit la normă

² Cu condiția să existe o convenție pentru evitarea dublei impuneri între România și celălalt stat. În cazul în care nu există o astfel de convenție, cetățeanul român rămâne considerat rezident fiscal în România.

³ Introduse prin Legea nr. 62/2020 privind aplicarea unor facilități de la plata chiriei pentru perioada aferentă stării de urgență.

⁴ Este vorba despre (1) indemnizația lunară pentru suspendarea temporară a activității, în cotă de 75% din câștigul salarial mediu brut pentru anul 2020, primită conform art. XV alin. (1), (11) și (4) din O.U.G. nr. 30/2020, cu modificările și completările ulterioare, și (2) indemnizația lunară pentru reducerea timpului de lucru determinată de instituirea stării de urgență/alertă/asediu, în cotă de 41,5% din câștigul salarial mediu brut (5.429 RON) pe anul 2020, care se acordă pe perioada stării de urgență/alertă/asediu, precum și pe o perioadă de până la 3 luni de la data încetării ultimei perioade în care a fost instituită starea de urgență/alertă/asediu, conform art. 3 din O.U.G. nr. 132/2020.



de venit și a cărui depășire determină impozitarea, începând cu anul următor, în sistem real, și nici nu vor face obiectul acordării bonificației stabilite prin legea anuală a bugetului de stat.

În măsura în care se dorește a fi o măsură de sprijin pentru un segment al populației, acordarea indemnizațiilor mai sus menționate este una controversată. Punând toate elementele în balanță, se poate interpreta că participarea la aceste programe a atras mai multe obligații decât beneficii. Beneficiarii devin contribuabili pentru o nouă categorie de venit, căpătând astfel obligații declarative și de plată, iar regimul fiscal aplicabil, în acest caz (similar celui care se aplică veniturilor din salarii), este unul mai dezavantajos, comparat cu cel aplicabil în cazul veniturilor obținute din activități independente sau din drepturi de autor.

Sistemul de acordare a bonificațiilor

Bonificațiile au fost introduse odată cu declarația unică, în scopul de a finanța mai rapid bugetul de stat, prin plăți anticipate sau la termen, și de a motiva participarea contribuabililor la efortul de digitalizare a raportărilor fiscale, prin depunerea declarației unice online. Cu toate acestea, în ciuda intenției de a crește gradul de conformare al contribuabililor, prin acordarea unor facilități, nivelul și condițiile de acordare a bonificațiilor nu au fost întotdeauna cunoscute din timp.

Începând cu anul acesta, conform O.U.G. nr. 69/2020⁵, contribuabilii vor putea beneficia de bonificații de până la 10% din valoarea impozitului pe venit și/sau a contribuțiilor sociale (C.A.S. și/sau C.A.S.S.) datorate anual. Nivelul bonificației, termenele de plată și condițiile de acordare vor fi emise⁶ în termen de 60 de zile de la publicarea în Monitorul Oficial a legii anuale a bugetului de stat. Având în vedere că legea bugetului de stat pentru anul 2021⁷ a fost publicată în Monitorul Oficial în data de 8 martie 2021, ne așteptăm ca până în prima săptămână a lunii mai 2021 să avem stabilite condițiile pentru acordarea bonificației.

În măsura în care putem spune că situația este mai clară cu privire la acordarea bonificațiilor, rămâne de verificat ce se întâmplă după depunerea declarației unice (cu optarea pentru bonificații) și plata obligațiilor fiscale. Există în continuare situații în care bonificațiile apar în fișa plătitorului ca sume neplătite sau situații în care plățile efectuate nu acoperă corect obligațiile fiscale înregistrate. În ambele cazuri, situația trebuie remediată printr-o vizită la administrația fiscală sau prin contactarea acestora, prin intermediul Spațiului Privat Virtual, altfel, se pot aplica dobânzi și penalități pentru sumele care figurează în fișa pe plătitor drept „obligații fiscale neachitate”.

Astfel, pentru evitarea unor situații neplăcute, este recomandat ca, după depunerea declarației unice și plata obligațiilor fiscale, să fie solicitată o fișă pe plătitor pentru a verifica dacă există necesitatea unor reglări suplimentare privind situația fiscală.

Concluzie

Concluzionând, aspectele pozitive, precum publicarea din timp a termenului de declarare și de plată, precum și a condițiilor pentru a beneficia de bonificații, reprezintă un demers firesc, care trebuie menținut, pentru a încuraja conformarea contribuabilului. În ceea ce privește aspectele mai puțin plăcute, sistemul de acordare a bonificațiilor trebuie îmbunătățit și simplificat, astfel încât să nu afecteze negativ situația fiscală a contribuabililor care își îndeplinesc obligațiile față de statul român.

De asemenea, procedurile de sprijinire a unor categorii de contribuabili, cum este cazul indemnizațiilor primite pe perioada stării de urgență/alertă de către anumiți profesioniști, ar trebui regândite, astfel încât să reprezinte o schemă de ajutor propriu-zisă și să nu dea naștere unor obligații suplimentare, menite a contribui, în final, tot la finanțarea bugetului de stat.

⁵ O.U.G. nr. 69/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru instituirea unor măsuri fiscale.

⁶ Conform Legii nr. 296/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

⁷ Legea nr. 15/2021 a bugetului de stat pe anul 2021.

Dificultăți practice în ceea ce privește aplicarea scutirii de TVA pentru livrări intracomunitare de bunuri

Abstract: Pentru a preîntâmpina potențialele dispute cu autoritățile fiscale în ceea ce privește justificarea aplicării scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri, contribuabilii ar trebui să acorde o atenție sporită tranzacțiilor intracomunitare pe care le efectuează, cu precădere asupra obținerii documentelor justificative necesare.

Cuvinte-cheie: TVA, scutire de TVA, livrare intracomunitară de bunuri, „soluții rapide”, dificultăți practice

Practical difficulties in applying the VAT exemption for intra-Community supplies of goods

Abstract: To prevent any potential disputes with the fiscal authorities regarding the justification of the VAT exemption for intra-Community supplies of goods, taxpayers should pay more attention to the intra-Community transactions performed, especially regarding the obtaining the necessary supporting documents.

Keywords: VAT, VAT exemption, intra-Community supplies of goods, "quick fixes", practical difficulties

Andrei NOVAC, Associate Manager, Servicii de Asistență Fiscală – KPMG România
Andrian BRAGHIS, Tax Consultant – KPMG România

Considerente generale cu privire la livrările intracomunitare de bunuri

Livrările intracomunitare de bunuri sunt definite drept livrările de bunuri care sunt expediate sau transportate dintr-un Stat Membru în alt Stat Membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de către altă persoană în contul acestora¹.

De asemenea, livrările intracomunitare de bunuri efectuate către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valid de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt Stat Membru (decât cel de expediere), sunt scutite de TVA cu drept de deducere².

„Soluțiile rapide” în materie de TVA, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2020

Conform reglementărilor aplicabile începând cu data de 1 ianuarie 2020, aduse de Directiva (UE) 2018/1910 (denumită, în

continuare, „Directiva 1910”) și de Regulamentul de punere în aplicare (UE) 2018/1912 (denumit, în continuare, „Regulamentul 1912”), în scopul justificării/susținerii scutirii de TVA, aplicabile livrărilor intracomunitare de bunuri, furnizorul trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

- să emită o factură către client pe care va menționa codul de TVA valid al clientului;
- să declare în mod corect livrarea intracomunitară de bunuri în declarația recapitulativă privind operațiunile intracomunitare din Statul Membru de expediere a bunurilor (i.e. formularul 390);
- să dețină documente justificative care să ateste faptul că bunurile au fost transportate din Statul Membru de expediere a bunurilor în Statul Membru de destinație.

În ceea ce privește condiția referitoare la deținerea de documente justificative care să ateste transportul intracomunitar al bunurilor, conform Regulamentului 1912, în funcție de persoana

¹ Conform art. 270 alin. (9) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (denumită, în continuare, „Codul fiscal”).

² În conformitate cu art. 294 alin. (2) lit. a) C. fisc.

responsabilă cu transportul bunurilor, **furnizorul va trebui să dețină o serie de documente justificative specifice**, după cum urmează:

- **transportul bunurilor este în sarcina furnizorului:** furnizorul trebuie să dețină 2 dovezi dintre cele menționate la categoriile de la A la D de mai jos sau 1 dovadă dintre cele de la A la D și 1 dovadă dintre cele de la E la H;
- **transportul bunurilor este în sarcina clientului:** furnizorul trebuie să obțină o declarație scrisă din partea clientului prin care acesta atestă faptul că bunurile au fost transportate intracomunitar și 2 dovezi dintre cele menționate la categoriile de la A la D de mai jos sau 1 dovadă dintre cele de la A la D și 1 dovadă dintre cele de la E la H.

A	CMR/scrisoare de trăsura semnată
B	Un conosament
C	O factură de transport aerian de mărfuri
D	O factură de la transportatorul bunurilor
E	O poliță de asigurare corespunzătoare transportului bunurilor
F	Documentul de plată pentru transportul bunurilor
G	Documente oficiale eliberate de o autoritate publică, precum un notariat, care să ateste sosirea bunurilor în Statul Membru de destinație
H	Un document de recepție eliberat de un depozitar în Statul Membru de destinație care să ateste depozitarea bunurilor în respectivul Stat Membru

De asemenea, dorim să subliniem faptul că mijloacele de probă menționate mai sus trebuie să fie emise de către 2 părți diferite și independente, atât una față de cealaltă, cât și față de vânzător și cumpărător.

În plus, faptul că nu se pot obține documentele menționate mai sus **nu** implică, în mod automat, faptul că scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri nu poate fi justificată. În acest sens, potrivit Notelor explicative cu privire la „Soluțiile rapide” în materie de TVA, aplicabile începând cu anul 2020, emise de către DG TAXUD³,

» *faptul că nu se îndeplinesc condițiile pentru a fi într-unul dintre cazurile menționate la literale a) sau b) ale paragrafului 1 al articolului 45a IR nu înseamnă în mod automat că scutirea prevăzută de articolul 138 al Directivei de TVA nu se va aplica. În acest caz, va reveni furnizorului să demonstreze, spre satisfacția autorităților fiscale, că sunt îndeplinite condițiile pentru scutirea de TVA, prevăzută la articolul 138 din Directiva de TVA.* »

Implementarea soluțiilor rapide în legislația națională

În data de 17 iulie 2020, prevederile aduse de Directiva 1910 și de Regulamentul 1912 în ceea ce privește justificarea scutirii

de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri au fost implementate în legislația națională privind TVA – în acest sens, Ordinul nr. 103/2016⁴ a fost actualizat, în consecință, pentru a transpune întocmai prevederile cu privire la justificarea scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri.

Totuși, versiunea actualizată a Ordinului nr. 103/2016 precizează faptul că, în situațiile care **nu** se încadrează în prezumția transportului intracomunitar, prevăzută la art. 45a din Regulamentul 282/2011, transportul bunurilor din România în alt Stat Membru se justifică potrivit unor reguli specifice, locale.

Cu toate acestea, nu au fost încă publicate clarificări/îndrumări cu privire la ceea ce ar putea reprezenta acele situații care nu se încadrează în prezumția transportului intracomunitar, ci doar câteva exemple (neexhaustive) menționate în Ordinul nr. 103/2016, cum ar fi cele în care transportul de mărfuri se efectuează cu mijloacele de transport proprii de către furnizor sau cumpărător, livrările de mijloace de transport care se deplasează singure pe roți sau sunt transportate pe cale maritimă, fluvială sau aeriană etc. – pentru astfel de situații, ordinul prevede documente specifice în ceea ce privește justificarea transportului intracomunitar.

Totuși, pentru alte situații față de cele prezentate mai sus, Ordinul nr. 103/2016 specifică faptul că⁵ transportul intracomunitar al bunurilor poate fi justificat cu următoarele documente:

- documente de transport, precum un document CMR semnat sau o scrisoare de trăsura semnată, un conosament, documentul specific de transport aerian de mărfuri (*Air Waybill*); și
- unul dintre următoarele documente: o poliță de asigurare corespunzătoare expedierii sau transportului bunurilor, documente bancare care să ateste plata pentru expedierea sau transportul bunurilor, documentele oficiale eliberate de o autoritate publică, precum un notariat, care să ateste sosirea bunurilor în statul membru de destinație, un document care atestă primirea bunurilor, emis de către un depozitar din statul membru de destinație, altul decât cumpărătorul bunurilor, o declarație scrisă din partea cumpărătorului, care atestă că bunurile respective au fost expediate sau transportate în Statul Membru de destinație și care cuprinde: data emiterii, numele și adresa cumpărătorului, precum și cantitatea și natura bunurilor, data și locul de sosire a bunurilor, identificarea persoanei care acceptă bunurile în numele cumpărătorului.

Dificultăți practice în ceea ce privește aplicarea scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri

Deși legislația locală în materie de TVA prevede condiții specifice pentru a beneficia de prezumția că bunurile au fost transportate intracomunitar, în practică, am observat faptul că există o dificultate crescută la nivelul furnizorilor în ceea ce privește obținerea documentelor justificative din partea clienților.

³ Directorate-General for Taxation and Customs Union of the European Commission.

⁴ Privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 294 alin. (1) lit. a)-i), art. 294 alin. (2) și art. 296 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

⁵ La art. 10, alin. (11) din Ordinul nr. 103/2016.



Aceste dificultăți intervin mai ales în cazurile în care transportul bunurilor este în sarcina clientului – din anumite motive (cum ar fi motive de confidențialitate), clienții, în sarcina cărora se află transportul bunurilor, refuză transmiterea parțială a documentelor de care furnizorul are nevoie pentru a beneficia de prezumția că bunurile au fost transportate intracomunitar.

Totuși, așa cum am menționat și mai sus, legislația locală specifică faptul că, în situațiile care **nu** se încadrează în prezumția transportului intracomunitar, prevăzută la art. 45a din Regulamentul 282/2011, transportul bunurilor din România în alt Stat Membru se poate justifica potrivit prevederilor din Ordinul nr. 103/2016.

De asemenea, dorim să menționăm faptul că nici comunicatul de presă regăsit pe website-ul oficial al Ministerului Finanțelor Publice (cu privire la justificarea transportului intracomunitar)⁶ și nici prevederile Ordinului nr. 103/2016 **nu specifică, în mod concret, faptul că persoanele impozabile care justifică transportul intracomunitar, conform prevederilor naționale, ar avea obligația să prezinte organelor fiscale motivele pentru care nu se încadrează în prezumția de la art. 45a din Regulamentul 282/2011.**

Prin urmare, suntem de părere că, în cazul în care furnizorii **nu pot obține** toate documentele justificative necesare pentru a beneficia de prezumția transportului intracomunitar (prevăzută la art. 45a din Regulamentul 282/2011) și, de asemenea, nici nu se încadrează în vreuna dintre situațiile specifice prevăzute de Ordinul nr. 103/2016 (cum ar fi transport efectuat cu mijloace

proprii, transport efectuat pe cale maritimă/aeriană etc.), aceștia ar putea justifica⁷ transportul intracomunitar cu **(i)** documentul de transport (e.g. CMR), însoțit de **(ii)** o confirmare din partea clientului care să ateste sosirea bunurilor în Statul Membru de destinație.

Considerăm că aceste două documente ar fi, poate, cele mai la îndemână documente justificative de obținut, pentru a justifica transportul intracomunitar al bunurilor, în cazul în care furnizorul nu poate beneficia de prezumția transportului intracomunitar, prevăzută la art. 45a din Regulamentul 282/2011.

În acest sens, credem că pot exista mai multe soluții pentru implementarea unui flux între furnizorul care efectuează livrări intracomunitare de bunuri și clienții acestuia, pentru a obține, cu ușurință, o confirmare din partea clienților care să ateste sosirea bunurilor în Statul Membru de destinație – aceste confirmări ar putea fi, spre exemplu, transmise electronic și centralizate pentru transporturile lunare efectuate.

Concluzii

Întrucât, începând cu anul 2020, există reguli mai stricte cu privire la condițiile care trebuie îndeplinite pentru a susține scutirea de TVA aplicabilă livrărilor intracomunitare de bunuri, recomandăm societăților care efectuează astfel de operațiuni să implementeze o procedură clară cu privire la documentele pe care le utilizează pentru susținerea scutirii de TVA aferentă livrărilor intracomunitare de bunuri, precum și modul de obținere a acestora.

⁶ <https://mfinante.gov.ro/documents/35673/354788/comunicattransportintracomunitar.pdf>.

⁷ În conformitate cu art. 10 alin. (11) din Ordinul nr. 103/2016.

FIDIC CARTEA ROȘIE –

Determinarea momentului în care se consideră că lucrările contractate sunt finalizate din perspectiva TVA, în cazul în care există litigii între furnizor și beneficiar cu privire la contravaloarea serviciilor prestate, soluționate în cadrul unor proceduri de arbitraj internațional

Abstract: Pentru a preîntâmpina problemele cu care se pot confrunta în practică antreprenorii și beneficiarii unor proiecte de anvergură în domeniul construcțiilor și instalațiilor, Federația Internațională a Inginerilor Consultanți (Fédération Internationale Des Ingénieurs-Conseils – denumită, în continuare, „FIDIC”) a creat o serie de contracte standard care să fie utilizate drept modele de referință pe plan internațional.

Cu privire la modelul de contract FIDIC Cartea Roșie (unul dintre cele mai folosite modele de contract pentru proiectele de infrastructură din România), subliniem faptul că, în cazul în care furnizorii și beneficiarii lucrărilor ajung la anumite dispute cu privire la contravaloarea serviciilor prestate care nu se soluționează pe cale amiabilă, ci prin procedură de arbitraj internațional, pot exista dificultăți din perspectiva TVA cu privire la determinarea momentului în care se consideră că lucrările contractate sunt finalizate de către antreprenor și acceptate de către beneficiar.

Cuvinte-cheie: FIDIC, Cartea Roșie, TVA, finalizarea lucrărilor de către antreprenor, fapt generator, arbitraj internațional

FIDIC RED BOOK – determining when it is considered that the contracted works are completed from a VAT perspective, in case there are disputes between the supplier and the beneficiary regarding the value of the services provided, settled within international arbitration procedures

Abstract: To prevent any issues that entrepreneurs and beneficiaries of large projects involving construction and installations may face in practice, the International Federation of Consulting Engineers (Fédération Internationale Des Ingénieurs-Conseils – hereinafter referred to as “FIDIC”) has created a series of standard contracts to be used as international reference models. In relation to the FIDIC Red Book model (one of the most frequently used contract models for infrastructure projects in Romania), we emphasize that if the suppliers and beneficiaries of work enter into disputes about the value of the services provided which are not settled amicably but which instead are taken to an international arbitration procedure, there may be difficulties from a VAT perspective with respect to determining the moment when it is considered that the contracted works are completed by the contractor and accepted by the beneficiary.

Keywords: FIDIC, Red Book, VAT, completion of the works by the contractor, chargeable event, international arbitration

Alexandru COMĂNESCU, Director, Servicii de Asistență Fiscală – KPMG România
Andrei NOVAC, Associate Manager, Servicii de Asistență Fiscală – KPMG România

Considerente generale cu privire la modelul de contract FIDIC Cartea Roșie

Scopul FIDIC a fost acela de a crea o serie de modele de contracte standard care pot fi utilizate pentru proiecte variate de construcții și instalații, care să conțină clauze clare pentru desfășurarea acestora în bune condiții, oriunde în lume. Principalele modele de contracte create de FIDIC sunt următoarele¹:

- **Cartea Verde** (Short Form of Contract),
- **Cartea Roșie** (Conditions of Contract for Construction For Building and Engineering works designed by the Employer),
- **Cartea Galbenă** (Conditions of Contract for Plant and Design-Build),
- **Cartea Portocalie** (Conditions of Contract for Design-Build and Turnkey),
- **Cartea Argintie** (Conditions of Contract for EPC/Turnkey Projects) și
- **Cartea DBO** (Conditions of Contract for Design, Build and Operate Projects).

În ceea ce privește modelul de contract **Cartea Roșie**, acesta este unul dintre cele mai utilizate modele de contract standard create de FIDIC, recomandat pentru uz general, în scopul construcției de clădiri sau lucrări ingineresti, pentru care se organizează licitații internaționale.

Soluționarea litigiilor între părți, în cazul utilizării unui contract tip FIDIC Cartea Roșie

Chiar dacă modelul FIDIC Cartea Roșie este utilizat foarte des în proiectele de infrastructură din România, există situații în care pot apărea probleme de corelare între furnizorii de servicii și beneficiarii acestora sau probleme de implementare a proiectului în cauză. De cele mai multe ori, astfel de probleme se traduc în dispute între părți și conduc chiar la rezilierea contractelor.

În acest sens, modelul FIDIC Cartea Roșie prevede o serie de proceduri specifice în ceea ce privește soluționarea disputelor dintre părți, aceste proceduri având, în funcție de natura lor, grade diferite de complexitate – de la soluționarea pe cale amiabilă sau prin intermediul unei comisii de soluționare până la arbitraj internațional.

Prevederi incluse în modelul FIDIC Cartea Roșie cu privire la momentul în care se consideră că lucrările sunt finalizate

În cazul în care vorbim despre lucrări mari de infrastructură, în general, aceste proiecte sunt împărțite pe faze/loturi de lucrări, având în vedere complexitatea și specificul acestora. Prin urmare, pot exista situații în care un beneficiar contractează o astfel de lucrare complexă, contractul încheiat (bazat pe modelul FIDIC Cartea Roșie) cu furnizorul serviciilor acoperind mai multe loturi de lucrări.

Astfel, din perspectiva TVA, se pune problema determinării momentului în care se consideră că lucrările efectuate de către furnizor sunt finalizate.

În acest sens, conform prevederilor modelului standard FIDIC Cartea Roșie²,

„Îndeplinirea obligațiilor Antreprenorului nu se consideră a fi încheiată până când Inginerul nu a emis Antreprenorului Procesul Verbal de Recepție Finală, precizând data la care Antreprenorul și-a încheiat obligațiile prevăzute în Contract”. Aceste prevederi menționează, de asemenea, faptul că „Procesul Verbal de Recepție Finală va fi singurul document considerat a certifica recepția lucrărilor. //”

Practic, ca regulă generală, conform acestor prevederi, lucrările realizate de către un furnizor se consideră a fi finalizate doar după ce procesul verbal de recepție finală a fost încheiat.

Prevederi legislative cu privire la faptul generator și la exigibilitatea TVA, în cazul unor servicii de construcții-montaj

Ca regulă generală, exigibilitatea TVA intervine la data la care are loc faptul generator³. Desigur, Codul fiscal prevede și o serie de excepții cu privire la exigibilitatea TVA.

În ceea ce privește faptul generator, în cazul unor prestări de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum ar fi serviciile de construcții-montaj, acestea

„sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiar”. //

Adițional, dorim să menționăm liniile directoare stabilite de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene (denumită, în continuare, „CJUE”) în unul dintre cazurile sale, și anume cazul C-224/18 *Budimex S.A.*, emis în data de 2 mai 2019, cu privire la determinarea faptului generator.

Decizia, în acest caz, tratează momentul în care o prestare de servicii de construcții ar trebui considerată ca fiind realizată din perspectiva TVA, i.e. faptul generator din punctul de vedere al TVA. Menționăm faptul că serviciile în cauză au fost efectuate în condițiile unui contract FIDIC.

În acest sens, conform deciziei de mai sus, CJUE a menționat că

„În măsura în care nu ar fi posibil să se determine contrapartida datorată de beneficiarul serviciilor înainte ca acesta să fi realizat recepția prestării serviciilor de construcție sau de montaj, taxa aferentă acestor servicii nu poate fi exigibilă înaintea recepției respective. //

Cu alte cuvinte, conform principiilor CJUE, astfel de lucrări de construcție sunt considerate a fi efectuate **la data acceptării formale, și nu la momentul executării efective a acestora**, în cazul în care contravaloarea prestării serviciilor nu poate fi determinată înainte de realizarea recepției lucrărilor în cauză.

¹ Sursă: https://fidic.org/sites/default/files/FIDIC_Suite_of_Contracts_0.pdf.

² Sub-Clauza 11.9 – Procesul Verbal de Recepție Finală.

³ Conform art. 282 alin. (1) C. fisc.

⁴ Conform art. 281 alin. (7) C. fisc.



Probleme practice care pot apărea în cazul litigiilor dintre părți soluționate în arbitraj cu privire la determinarea momentului în care lucrările au fost prestate și acceptate din perspectiva TVA (fapt generator)

Deși proiectele de anvergură din domeniul infrastructurii ar trebui să se desfășoare într-o manieră eficientă, prin utilizarea contractelor FIDIC, în practică, am constatat că pot exista dificultăți în aplicarea prevederilor acestora, mai ales în cazul în care au existat dispute între părți soluționate prin decizii în cadrul procedurilor de arbitraj internațional.

Astfel, în majoritatea cazurilor analizate, au fost disputate sume care depășeau valorile înscrise în contractele de lucrări încheiate între părți, aceste sume provenind din executarea unor lucrări adiționale față de cele stabilite.

În astfel de cazuri, am constatat faptul că disputele dintre părți nu au putut fi soluționate pe cale amiabilă, ajungându-se să fie emise decizii ale Curții Internaționale de Arbitraj – ca urmare a acestor decizii, în general, beneficiarii serviciilor au fost obligați să plătească furnizorilor diverse sume aferente serviciilor suplimentare prestate.

Întrucât de la prestarea efectivă a serviciilor, pentru care au fost disputate sume, până la o decizie definitivă a Curții Internaționale de Arbitraj poate trece o perioadă destul de îndelungată de timp (chiar și peste 5 ani, în unele cazuri), se pune problema determinării faptului generator și a exigibilității TVA pentru acele servicii.

Așa cum am menționat, în cazul utilizării modelului de contract FIDIC Cartea Roșie, acesta prevede foarte clar faptul că lucrările realizate de către un furnizor se consideră a fi încheiate doar după ce procesul verbal de recepție finală a fost încheiat. Cu toate acestea, pot exista situații în care, din cauza disputelor

dintre părți, lucrările nu au fost deloc recepționate sau au fost recepționate parțial – fie nu există niciun certificat de recepție finală, fie există certificate emise doar pentru o parte din lucrările efectuate.

Practic, în lipsa unor astfel de certificate de recepție finală, strict în baza prevederilor contractuale, în practică, nu poate fi determinat momentul în care lucrările au fost efectuate și, prin urmare, nici data/dățile în care a intervenit faptul generator. Astfel, în cazul în care serviciile în cauză nu beneficiază de vreo scutire de TVA, nu se poate determina ce cotă de TVA ar fi aplicabilă acestor servicii – conform prevederilor Codului fiscal, cota de TVA aplicabilă pentru livrări de bunuri/prestări de servicii este cea în vigoare la data la care intervine faptul generator.

În astfel de situații, în lumina deciziei CJUE menționate anterior (C-224/18 *Budimex S.A.*), s-ar putea considera că faptul generator intervine la data la care Curtea Internațională de Arbitraj a emis hotărârea finală în ceea ce privește sumele disputate, întrucât aceasta este data la care s-a stabilit definitiv contrapartida totală ce urmează a fi primită de către furnizor pentru serviciile prestate, beneficiarul fiind „obligat” să accepte această contrapartidă de către Curtea Internațională de Arbitraj.

Concluzii

Ținând cont de faptul că nici legislația din România în materie de TVA, nici legislația UE în materie de TVA sau jurisprudența relevantă nu oferă prevederi clare cu privire la determinarea momentului în care serviciile sunt prestate (și, astfel, când are loc faptul generator), în astfel de cazuri specifice, recomandăm ca aceia care se confruntă cu astfel de cazuri să solicite autorităților fiscale o confirmare/opinie oficială cu privire la data/dățile la care ar putea fi considerat că intervine faptul generator pentru astfel de cazuri.

Mereu de interes:

DEDUCTIBILITATEA CHELTUIELILOR CU SERVICIILE

Abstract: Deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile (și, în special, a serviciilor intra-grup) continuă să reprezinte o temă predilectă în cadrul inspecțiilor fiscale.

Cheltuielile cu serviciile au implicații atât din punctul de vedere al impozitului pe profit, cât și din perspectiva impozitului cu reținere la sursă pe veniturile nerezidenților (de exemplu: servicii nedocumentate artificiale, caz în care prevederile convențiilor de evitare a dublei impuneri nu se pot aplica și se poate reține impozit pe veniturile nerezidenților în cotă de 10% sau 50%, dacă nu există instrumente de schimb de informații cu statul de rezidență a prestatorului de servicii/beneficiarului de venit), dar și din perspectiva TVA (serviciile nu sunt aferente operațiunilor taxabile, TVA nedeductibilă). Foarte important de reținut este și faptul că pot apărea și implicații penale în cazurile de evaziune fiscală.

Cuvinte-cheie: deductibilitate, cheltuieli cu serviciile, consultanță și management, servicii intra-grup, multinaționale

Constant hot topic: deductibility of service expenses

Abstract: Deductibility of services expenses (and especially the deductibility of intra-group charges) continues to represent a hot topic during tax inspections.

Services expenses have implications at the level of the corporate income tax as well as the withholding tax (e.g. undocumented artificial services, case in which the provisions of the double tax treaties cannot be applied and a withholding tax rate of 16% is applicable or even 50%, if there are not instruments for exchanging information with the service provider's state of residence) but also from the VAT perspective (the services are not related to taxable operations and the VAT is non-deductible). It is also very important to note that criminal implications may arise in cases of tax evasion.

Keywords: deductibility, services charges, consultancy and management, intra-group services, multinationals

Elena MALOȘ, Tax Manager – Baker Tilly România

Cheltuieli de consultanță și management

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal („vechiul Cod Fiscal”), aflată în vigoare până la data de 1 ianuarie 2016, avea prevederi mai rigide referitoare la deductibilitatea cheltuielilor: acestea erau deductibile doar dacă erau efectuate în vederea obținerii de venituri impozabile. În plus, existau cerințe suplimentare specifice pentru susținerea deductibilității cheltuielilor cu serviciile:

- i) să fie prestate în baza unui contract,
- ii) să existe documente care să justifice prestarea efectivă a acestor servicii (de exemplu: rapoarte, corespondență, situații de lucrări etc.) și
- iii) să existe dovada faptului că serviciile sunt necesare datorită specificului activității beneficiarului (acest beneficiar fiind compania din România, în cazul serviciilor intra-grup).

Începând cu data de 1 ianuarie 2016, noul Cod fiscal, adoptat prin Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal („noul Cod fiscal”), vine cu o aparentă relaxare privind condițiile ce trebuie îndeplinite pentru susținerea cheltuielilor și, în special, a celor cu serviciile. Astfel, ca regulă generală, cheltuielile sunt deductibile dacă sunt efectuate pentru desfășurarea activității economice. Ar părea că s-a eliminat partea de documentare obligatorie a cheltuielilor cu serviciile, deoarece noua legislație fiscală nu mai include prevederi specifice pentru susținerea deductibilității acestor cheltuieli. Dar, doar ar părea...întrucât, în practică, autoritățile fiscale au adoptat o abordare similară celei anterioare, solicitând dovada prestării efective a serviciilor.

În plus, dacă înainte de anul 2016 inspectorii fiscali aveau tendința de a verifica strict îndeplinirea condițiilor din legislație, după eliminarea acestora din lege, abordarea autorităților s-a dovedit, în practică, mult mai agresivă.

Singurele prevederi exprese prezente în noul Cod fiscal și în Normele metodologice aferente se referă la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de administrare și conducere *intra-grup*, precum și la tranzacțiile calificate ca fiind artificiale, în cadrul cărora se fac plăți către o persoană situată în afara României.

Normele metodologice de aplicare ale art. 11 NCF (noul Cod fiscal) păstrează la pct. 5 alin. (13) prevederile „celebrului” pct. 41 din normele de aplicare ale art. 11 VCF (vechiul Cod fiscal):

„(13) În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

- a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;
- b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.”

În vederea determinării faptului că serviciile *intra-grup* sunt specifice pentru necesitățile unei companii beneficiare din România, se poate ține cont și de Ghidul emis de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică („OCDE”) privind prețurile de transfer. Subliniem faptul că art. 11 C. fisc., referitor la tranzacțiile între părți afiliate, face referire la acest ghid OCDE:

„În aplicarea prezentului alineat se utilizează prevederile din Liniile directe privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale [...]”. Menționăm, în acest sens, aplicabilitatea prevederilor Capitolului 7 al Ghidului OCDE, „Considerații speciale pentru serviciile *intra-grup*”:

„7.2 Aproape orice grup de întreprinderi multinaționale trebuie să pună la dispoziția membrilor o gamă largă de servicii, în special administrative, tehnice, financiare și comerciale. Aceste servicii pot include funcții de management, coordonare și control pentru întregul grup. Costul furnizării acestor servicii poate fi inițial suportat de societatea mamă, de o altă societate special desemnată în grup (un centru de servicii de grup) sau de un alt membru. O societate independentă care are nevoie de servicii le poate achiziționa de la un furnizor specializat în acel tip de servicii sau le poate realiza intern. În mod similar, un membru al unui grup de întreprinderi multinaționale care are nevoie de anumite servicii le poate achiziționa direct sau indirect de la o întreprindere independentă, de la una sau mai multe companii afiliate sau le poate realiza intern. Serviciile *intra-grup* includ adesea acele servicii care în mod normal

sunt disponibile extern de la întreprinderi independente (cum ar fi servicii juridice sau de contabilitate), adițional celor care se realizează intern (spre exemplu de către societate, cum ar fi audit central, consultanța financiară sau training de personal).”

„7.6 Potrivit principiului prețului pieței, pentru a vedea dacă un serviciu *intra-grup* este prestat atunci când o activitate este realizată pentru una sau mai multe societăți din grup de un alt membru al grupului trebuie să aibă în vedere dacă respectiva activitate aduce beneficiarului valoare economică sau financiară care să îi îmbunătățească poziția comercială. Acest lucru se poate determina luând în considerare dacă o întreprindere independentă în circumstanțe similare ar fi dispusă să plătească pentru activitatea realizată de o altă întreprindere independentă sau ar fi realizat acea activitate pentru ea însăși intern. Dacă activitatea nu este dintre cele pentru care o întreprindere independentă ar fi dispusă să plătească sau să o desfășoare intern, atunci activitatea respectivă nu ar fi considerată drept un serviciu *intra-grup* care respectă principiul prețului pieței.”

„7.8 Unele servicii *intra-grup* sunt prestate de un membru al unui grup de întreprinderi multinaționale pentru a răspunde unei nevoi identificate sau foarte specifice a unei companii membre a grupului. În acest caz, este destul de simplu să se determine dacă serviciile au fost prestate. În mod normal, o întreprindere independentă în circumstanțe similare și-ar fi satisfăcut nevoia identificată fie prin a desfășura respectiva activitate la nivel intern, fie prin a o achiziționa de la o terță parte. Astfel, în cazul dat, un serviciu *intra-grup* ar fi fost identificat. Spre exemplu, un serviciu *intra-grup* ar fi identificat în mod normal când o întreprindere afiliată repară echipamentul utilizat în producție de o altă întreprindere din grup.”

Asfel, și actuala legislație cere ca serviciile de consultanță și management *intra-grup* să nu aibă un caracter general, de care să beneficieze toate societățile din grup ca un tot unitar, ci să fie efectiv prestate în beneficiul direct al companiei care suportă aceste cheltuieli, și nu al grupului de firme din care face parte. În cadrul unei inspecții fiscale, inspectorii cer, de multe ori, unei companii ce beneficiază de astfel de servicii *intra-grup* să poată arăta că serviciile de management și consultanță primite de la grup:

- aduc societății valoare economică sau financiară care să îi îmbunătățească poziția comercială;
- ar fi fost achiziționate de o întreprindere independentă în circumstanțe similare sau ar fi realizat acea activitate pentru ea însăși intern;
- răspund unei nevoi specifice a companiei.

Dar cum se pot arăta toate acestea? Este suficient ca reprezentantul societății să îi povestească în detaliu inspectorului fiscal modul în care compania a beneficiat direct și efectiv de serviciile de management și consultanță de la grup?

Practica ne demonstrează că nu este suficient doar atât. Astfel, la fel cum era prevăzut și de vechea legislație fiscală, companiile trebuie să documenteze aceste tranzacții nu doar din punctul de vedere al formei (să prezinte rapoarte, contracte, situații de lucrări etc.), ci și din punctul de vedere al substanței economice, să arate cum au beneficiat direct și efectiv de serviciile de management și administrare *intra-grup*. Sunt des întâlnite cazurile în care, în urma



unei inspecții fiscale, s-a refuzat deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de management și consultanță intra-grup, dar nu pe motivul lipsei sau insuficienței documentelor justificative, care să arate că serviciile au fost prestate, ci din cauza faptului că societatea nu a fost pregătită să demonstreze că serviciile au fost specifice pentru nevoile acesteia.

Conform noului Cod fiscal, regulile de deductibilitate a cheltuielilor cu serviciile de consultanță și management ar părea mai relaxate, bineînțeles, dacă aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul desfășurării activității economice.

Această relaxare ar fi fost deosebit de importantă, în special, pentru companiile românești, parte din grupuri multinaționale care beneficiază de servicii de consultanță și management intra-grup. Nu de puține ori, reprezentanții companiilor românești și-au exprimat nemulțumirea că reprezentanții companiilor prestatoare de servicii din grup nu le pot pune la dispoziție documente justificative necesare pentru susținerea deductibilității acestor cheltuieli, conform vechiului Cod fiscal, deoarece legislațiile fiscale din țările furnizorilor sunt mult mai relaxate. Astfel, în cadrul inspecțiilor fiscale, există discuții aprinse între inspectorii fiscali și reprezentanții companiilor, discuții având ca temă, de cele mai multe ori, serviciile intra-grup. Tot în practică, am observat că, în timpul inspecției fiscale, inspectorii pot cere tot pachetul integral de documente justificative care să susțină deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile intra-grup, inclusiv traducerea acestor documente, dacă sunt furnizate într-o altă limbă decât limba română. Astfel, o pregătire preventivă din partea contribuabilului ar

fi mai mult decât binevenită, deoarece, de cele mai multe ori, documentele nu se găsesc toate în același loc, sau nu există în format printat (variantele cea mai simplă), sau sunt pregătite într-o limbă străină și necesită traducere sau includ detalii tehnice care, indiferent de limba de prezentare, nu ajută la identificarea beneficiului direct și specific al companiei din România. Așa cum am mai menționat, odată cu prevederile noului Cod fiscal, mulți reprezentanți ai companiilor românești au considerat, la o primă vedere, că aceste servicii primite de la grup nu mai trebuie documentate, în special, dacă prestatorii de servicii sunt rezidenți în țări cu care România are încheiat un instrument juridic, în baza căruia se realizează schimbul de informații (convenții de evitare a dublei impuneri și acorduri privind schimbul de informații în domeniul fiscal).

Însă această bucurie a fost spulberată de termeni precum tranzacții artificiale și tranzacții fără substanță economică (pe lângă păstrarea integrală a prevederilor din normele de aplicare a vechiului Cod fiscal referitoare la deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de management intra-grup).

Tranzacții artificiale și tranzacții fără substanță economică

Conform pct. 57 din Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate:

„(1) Contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul

economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni. [...]. (3) Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.”

Principiul prevalenței economicului asupra juridicului se aplică, bineînțeles, și din punct de vedere fiscal la analiza tranzacțiilor artificiale și a celor fără substanță economică.

Noul Codul fiscal nu are o prevedere expresă referitoare la tranzacțiile artificiale pentru operațiunile desfășurate în România, ci doar la substanța economică, lipsa acestei substanțe economice putând duce la neluarea în considerare a tranzacției (și, în consecință, cheltuiala aferentă poate fi considerată nedeductibilă din punct de vedere fiscal) sau la reîncadrarea formei tranzacției (de exemplu, reclassificarea unor activități independente în activități dependente sau reclassificarea unui contract de leasing financiar în leasing operațional).

Tranzacțiile artificiale sunt menționate și definite în legătură cu tranzacțiile transfrontaliere (în care, de exemplu, o companie din România înregistrează cheltuieli cu servicii de la un furnizor nerezident). În legătură cu aceste tipuri de tranzacții artificiale, ar fi de precizat că, în conformitate cu legea fiscală, tranzacțiile transfrontaliere artificiale nu vor fi luate în calcul pentru aplicarea convențiilor de evitare a dublei impunerii. Altfel spus, în eventualitatea unei inspecții fiscale, dacă o tranzacție transfrontalieră va fi considerată artificială, inspectorii fiscali pot nega aplicarea condițiilor favorabile acordate în conformitate cu prevederile unei convenții în ceea ce privește impozitul cu reținere la sursă.

Mai mult, tranzacțiile transfrontaliere artificiale sunt definite, în principiu, de către legislația fiscală drept tranzacții „care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate”, definiție care este foarte generală. Astfel, lipsa unei abordări unitare asupra a ceea ce înseamnă conținut economic (practic, analiza conținutului economic se face pe baza unui raționament profesional, care poate fi subiectiv), precum și imposibilitatea unor companii de a demonstra, în timpul inspecțiilor fiscale, necesitatea și realitatea economică a tranzacțiilor, face ca această documentare să fie mai importantă ca oricând, în special, pentru firmele care beneficiază de servicii de la furnizori intra-grup nerezidenți.

Nevoia de atenție pentru documentarea serviciilor și, în special, a celor de la furnizorii nerezidenți intra-grup rezultă dintr-o dublă necesitate:

- de susținere a deductibilității cheltuielilor cu serviciile din punctul de vedere al impozitului pe profit și al TVA aferente;
- de aplicare a prevederilor favorabile ale convențiilor de evitare a dublei impunerii (dacă este cazul).

În acest context, companiile românești ar trebui să-și analizeze nivelul cheltuielilor cu serviciile (și, în special, al celor cu serviciile de management și consultanță prestate de către nerezidenți) și să pregătească documente suport care să arate, în principiu, conținutul economic al tranzacțiilor. În plus, pentru tranzacțiile transfrontaliere ar trebui documentate inclusiv tranzacțiile neobișnuite. O operațiune neobișnuită ar putea fi documentată pentru a demonstra că este neobișnuită doar în contextul economic general al tranzacțiilor de pe piață, dar nu în sensul că se urmărește evitarea taxării în urma acestei tranzacții. De exemplu, o companie românească ce introduce un produs inovativ pe piața din România (de exemplu, filme de tip „realitate virtuală”) poate contracta servicii de management și marketing de la un furnizor nerezident (inclusiv de la un furnizor din cadrul aceluiași grup de companii) pentru furnizarea de servicii de management și marketing de înaltă specializare; necesitatea acestor servicii de înaltă specializare rezultă, cu evidență, din specificul produsului pe care compania și-a propus și reușește să îl implementeze în România.

Această documentare a conținutului economic ar trebui să aibă un caracter constant la nivelul companiilor românești, și nu doar atunci când inspectorii fiscali își anunță vizita.

Concluzie

Ceea ce a părut inițial o renunțare la documentarea cheltuielilor cu serviciile în vederea susținerii deductibilității lor este, în esență, doar renunțarea la anumite prevederi fiscale exprese referitoare la documente.

Acum, practic, o companie românească își poate organiza, într-un mod mai flexibil, documentele suport pentru susținerea deductibilității cheltuielilor cu serviciile, dar, la fel ca înainte, aceste cheltuieli trebuie foarte bine documentate, pentru a evita eventuale discuții în contradictoriu cu autoritățile fiscale, precum și negarea deductibilității acestor cheltuieli în cazul unei inspecții fiscale. Situația este cu atât mai sensibilă pentru companiile românești care primesc servicii de management și consultanță de la firme nerezidente din grup. Acești contribuabili trebuie să documenteze substanța economică a tranzacțiilor cu nerezidenții, precum și caracterul „neobișnuit” al tranzacțiilor, pentru a demonstra că sunt deosebite doar prin raportarea față de activitățile desfășurate în mod curent de către companii și că nu au fost puse în practică, având scopul de a obține avantaje fiscale.

În lipsa unui mod general acceptat de documentare a acestor servicii, documentele respective trebuie personalizate în funcție de specificul fiecărei companii în parte, în vederea susținerii necesității serviciilor și efectiva lor prestare în beneficiul companiei.

Menționăm că susținerea conținutului economic este deosebit de important, deoarece riscului de nedeductibilitate a cheltuielilor cu serviciile i se adaugă și riscul de recalificare a tranzacțiilor, precum și cel de neaplicare a prevederilor favorabile ale convențiilor de evitare a dublei impunerii, în cazul tranzacțiilor transfrontaliere, culminând cu riscul unor acuzații penale. Considerăm că, din punctul de vedere al susținerii deductibilității cheltuielilor cu serviciile, vigilența contribuabililor trebuie să acopere atât faza de planificare a tranzacțiilor, cât și tranzacțiile deja existente.





25 de lei

**Abonamente
CONSULTANT FISCAL**

2021 (4 numere) - 100 de lei



Abonamente și comenzi prin **www.ujmag.ro** sau la:

Tel: 021.312.22.21 | Fax: 021.317.03.30 | Mobil: 0733.673.555

