

ANUL XIV
NR. 72
IULIE-SEPTEMBRIE 2021

[3] 2021

CONSULTANT FISCAL

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

DIN SUMAR

Andrei Dobrescu

REPERE FINANCIARE POST PANDEMIE ÎN EUROPA

Radu Bufan

DEDUCEREA DIN BAZA IMPOZABILĂ
ȘI DEDUCEREA TVA: CÂND SE JUDECĂ SEPARAT ȘI CÂND SE JUDECĂ „ÎMPREUNĂ”?

Alexandrina Teodora Borfoaia

NOUTĂȚI LEGISLATIVE PRIVIND RAPORTAREA INFORMAȚIILOR
NEFINANCIARE DE CĂTRE ANUMITE ENTITĂȚI

Mădălin Ispas

INTERMEDIEREA SERVICIILOR MEDICALE. POATE APLICA SCUTIREA DE TVA
UN INTERMEDIAR CE NU ESTE UNITATE MEDICALĂ AUTORIZATĂ?

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 CHITU
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

sumar

fiscalitate

04

Repere financiare post pandemie în Europa

Prof. univ. dr. **Andrei DOBRESCU** – Universitatea Petrol-Gaze din Ploiești

11

Transferul de active necorporale cu focus pe contractele de clienți

Elena MALOȘ – Tax Manager, Baker Tilly Romania

14

Raport executiv cu privire la multitudinea de aspecte privind taxarea internațională despre care se discută aproape în fiecare zi și despre cele care ne impactează deja în viața de zi cu zi

Viorel SBORA – Transfer Pricing & DAC6 Partner, ATIPI Solutions

drept fiscal

17

Noutăți legislative privind raportarea informațiilor nefinanciare de către anumite entități

Dr. **Alexandrina Teodora BORFOAIA** – Expert contabil, Ministerul Finanțelor

23

Deducerea din baza impozabilă și deducerea TVA: când se judecă separat și când se judecă „împreună”?

Prof. univ. dr. **Radu BUFAN** – Avocat, Consultant fiscal, Expert contabil

28

Intermedierea serviciilor medicale. Poate aplica scutirea de TVA un intermediar ce nu este unitate medicală autorizată?

Mădălin ISPAS – Tax Manager, Soter & Partners

jurisprudență relevantă a Curții Constituționale în materie fiscală

31

Taxa pentru eliberarea certificatelor de urbanism, a autorizațiilor de construire și a altor avize și autorizații. Taxa pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări. Noțiunea de „suprafață afectată”. Taxa datorată bugetului local este percepută pentru eliberarea autorizației care permite excavarea, în timp ce taxa percepută la bugetul de stat este datorată pentru desfășurarea activității propriu-zise de exploatare, de extragere a resurselor minerale

Dr. **Ionița COCHINȚU** – Magistrat-asistent, Curtea Constituțională a României

CONSILIUL ȘTIINȚIFIC

Prof. univ. dr. hc.
Jacques MALHERBE

Prof. univ. dr.
Maria-Iulia SOBOLEVSKI DAVID

Prof. univ. dr.
Vasile RĂILEANU

Conf. univ. dr.
Ciprian PĂUN

Mihai BRĂGARU

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

Repere financiare post pandemie în Europa

Rezumat: Conform tuturor analiștilor, redresarea economiei mondiale va continua post pandemiei de Covid-19 cu toate obstacolele existente. În ceea ce privește Uniunea Europeană, economia sa se va confrunta în continuare cu o dublă provocare, respectiv cu controlul inflației și reducerea sprijinului bugetar.

În legătură cu inflația, băncile centrale ar trebui deja să aibă experiență în gestionarea acestui fenomen și să se poată mobiliza rapid și flexibil. În schimb, renunțarea la măsurile de urgență, adoptate de către guverne în sprijinul economiilor lor, este un demers complex și de anvergură. Pe lângă această dublă provocare există și unele riscuri în ceea ce privește ritmul creșterii. Este vorba, în primul rând, despre intervenția statului, în cazul noilor valuri ale virusului sau în cazul altor șocuri majore. În aceste condiții, temerea FMI este reprezentată de posibilitatea stabilizării creșterii economice în țările dezvoltate, la sfârșitul anului 2022, în jurul cifrei de 1% față de nivelul de 2%-3%, cât anticipează în prezent.

Guvernele nu pot aplica o politică fiscală în sprijinul contribuabililor, deoarece nu dispun de resurse suficiente. Totuși, conform Băncii Centrale Europene (BCE), deși ratele dobânzilor pe piață au continuat să crească, condițiile de finanțare rămân, în general, favorabile pentru întreprinderi, gospodării și sectorul public, factor esențial pentru continuarea creșterii economice și contracararea efectelor negative ale pandemiei asupra traiectoriei inflației. BCE estimează că și în trimestrul al patrulea din anul 2021 condițiile de finanțare favorabile pot fi menținute, e adevărat, cu o rată ușor mai scăzută a achizițiilor de active nete în cadrul programului de achiziții de urgență pandemică (pandemic emergency purchase programme, PEPP) comparativ cu trimestrele doi și trei. De asemenea, BCE a menționat și unii factori de influență, respectiv nivelul dobânzilor-cheie, indicațiile privind probabila lor orientare future (forward guidance), achizițiile în cadrul programului de cumpărări de active (asset purchase programme, APP), politicile de reinvestire și operațiunile de finanțare pe termen lung. BCE se declară pregătită să-și ajusteze toate instrumentele pentru a se asigura că inflația se va stabili la nivelul obiectivului său de 2% pe termen mediu. Dacă dau greș, guvernele riscă, din nou, să ajungă la o creștere lentă la fel ca după criza financiară mondială din anul 2008.

Cuvinte-cheie: redresare, creșterea prețurilor, inflație, deficit bugetar, BEPS, TVA, TTF.

Post-pandemic financial milestones in Europe

Abstract: According to all analysts, the recovery of the world economy will continue post Covid-19 pandemic with all the existing obstacles. As for the European Union, its economy will continue to face the twin challenges of controlling inflation and reducing budget support.

On inflation, central banks should already have experience in managing inflation and be able to mobilise quickly and flexibly. By contrast, the abandonment of emergency measures adopted by governments to support their economies is a complex and far-reaching undertaking. In addition to this double challenge there are also some risks to the pace of growth. It is primarily about state intervention in the event of new waves of the virus or other major shocks. Under these circumstances, the IMF's fear is that economic growth in developed countries will stabilise at around 1% at the end of 2022, compared with the 2%-3% level currently forecast.

Governments cannot implement tax policy in support of taxpayers because they do not have sufficient resources. However, according to the European Central Bank (ECB), while market interest rates have continued to rise, financing conditions remain generally favourable for businesses, households and the public sector, which is key to continued economic growth and to countering the negative effects of the pandemic on the path of inflation. The ECB expects that favourable financing conditions can also be maintained in the fourth quarter of 2021, admittedly with a slightly lower rate of net asset purchases under the pandemic emergency purchase programme (PEPP) compared to the second and third quarters. The ECB also mentioned some influencing factors, namely the level of key interest rates, indications of their likely future direction (forward guidance), asset purchase programme (APP) purchases, reinvestment policies and long-term financing operations. The ECB says it is ready to adjust all its instruments to ensure that inflation stabilises at its 2% medium-term objective. If they fail, governments risk once again ending up with sluggish growth as after the 2008 global financial crisis.

Keywords: recovery, price growth, inflation, budget deficit, BEPS, VAT, FTT.

Prinicipalele repere privind situația financiară în Europa, în anul 2022, au în vedere următoarele domenii:

1. Deficitele bugetare

Conform estimării FMI, deficitele bugetare ale principalelor țări avansate din Europa vor scădea **în medie** cu 4% din PIB, în anul 2022, ceea ce reprezintă o reducere mai importantă decât cea care a urmat crizei financiare mondiale din anul 2008. Această reducere va rezulta, în principal, din retragerea ajutoarelor legate de pandemie și din faptul că doar o parte din resursele eliberate va fi alocată pentru ocupare și investiții. Efectele acestei reduceri asupra creșterii economice nu ar trebui însă contrabalansate decât într-o mică măsură de rambursarea împrumutului pentru programul de redresare.

FMI presupune că cererea privată s-a consolidat suficient pentru a compensa facilitățile fiscale ale măsurilor publice de relansare, ceea ce ar trebui să permită economiei europene să se redreseze treptat, fără să se ajungă pe marginea unei prăpastii fiscale. Deși la stabilirea bugetelor pentru anul 2022, guvernele tuturor statelor membre se confruntă cu două provocări principale, respectiv managementul datoriei și păstrarea ritmului redresării, totuși, discursul dominant în Europa este de a nu se renunța prea repede la sprijinul public. Lecțiile crizei financiare din anul 2008 ar putea fi un avertisment. „Nu vom repeta aceleași greșeli”, declara Ursula von der Leyen, în data de 12 septembrie, în fața Parlamentului European de la Strasbourg. Economiiștii OECD avertizau, în septembrie 2021, că este preferabil să se evite orice retragere brutală și prematură a sprijinului public atât timp cât perspectivele pe termen scurt rămân incerte. Dar, ca de obicei, există diferențe în piața unică europeană în ceea ce privește situația finanțelor publice, reacția opiniei publice față de îndatorare și rapiditatea redresării. Astfel, Olanda ar trebui să stopeze toate măsurile de sprijin al economiei în anul 2022. Rata șomajului se prognozează la 3,4% la sfârșitul anului 2022, ceea ce va reduce practic deficitul public de la 6%, în anul 2021, la 2,4%, în anul 2022. Economia olandeză stă atât de bine încât guvernul ezită încă să accepte fondurile europene de redresare. Și Germania își va diminua rapid deficitul public de la 4,5% din PIB, în anul 2021, la 1,4%, în anul 2022, conform *Ifo – Institute for Economic Research* de pe lângă Universitatea Ludwig Maximilian din München. Bugetul s-ar echilibra în anul 2023. Suedia, dar și Danemarca își vor reduce datoria publică în acest an și în anul 2022. Nu este și cazul Finlandei, unde deficitul public va rămâne la 2,5% din PIB și în anul 2022, conform economiștilor de la Nordea Bank. Alte state membre ca Italia, Spania și țările din estul Europei, care au fost puternic afectate de pandemie și care au intrat în actuala criză cu nivele ridicate ale datoriei, vor continua să-și sprijine economiile. Planul european de redresare le va ajuta. La nivel global, economiiștii Băncii Centrale Europene (BCE) se așteaptă ca deficitul public al tuturor statelor din zona euro să se reducă în anul 2022, pentru a ajunge la 3% din PIB, față de 7,1% în acest an. Reducerea este relativă și, mai ales, foarte inegală. Nu se poate însă vorbi despre austeritate. Nu este o urgență nici asanarea finanțelor publice ale statelor membre în anul 2022, apreciază economiiștii de la HSBC Bank (The Hongkong & Shanghai Banking Corporation, cea mai mare bancă din Europa în ceea ce privește capitalizarea)

într-un studiu recent. După ei, problemele serioase și „strânsul surubului” vor apărea cel mai curând în anul 2023. Ei se așteaptă că stabilizarea datoriei publice va fi totuși dificilă pentru Spania, Italia, chiar și pentru Franța, precum și pentru statele din estul Europei, chiar dacă ratele dobânzilor sunt încă, în general, scăzute în majoritatea acestor țări.

2. Influența inflației

Datele FMI arată că prețurile energiei au contribuit cu aproape 15% la creșterea inflației globale, în țările dezvoltate din Europa, și cu 40%, în cazul inflației țărilor europene emergente (mai puțin Rusia și Turcia). În grupul țărilor europene emergente luate în calcul au intrat: Belarus, Bulgaria, Macedonia de Nord, Moldova, Muntenegru, Polonia, România și Ungaria. Creșterea prețurilor atât la energie, cât și la gaze naturale poate fi atribuită unor factori pe termen scurt, respectiv epuizarea stocurilor în urma unei ierni grele și a unei veri fierbinți în anul 2021, producția insuficientă de energie regenerabilă într-o serie de state membre ale UE. Același efect asupra inflației îl au perturbările lanțului de aprovizionare și blocajele rezultate care pun presiune asupra prețului tuturor bunurilor, mai ales că cererea a redemarcat rapid. Aceste inadecvări între ofertă și cerere ar trebui rezolvate în cursul anului 2022, pe măsură ce obiceiurile consumatorilor se vor normaliza, stocurile se vor reface și blocajele comerciale, în special oferta de containere, vor fi rezolvate. În afară de asta, inflația în zona euro s-a datorat și unor factori punctuali, cum ar fi ajungerea la scadență, în Germania, a unei reduceri a TVA. Conform opiniei președintei BCE, Christine Lagarde, creșterea inflației în statele membre ale UE va dura mai mult decât se prevedea, dar va fi temporară, înregistrându-se o scădere de la mijlocul anului 2022. Pe de altă parte, niciunul dintre factorii care au stat la originea inflației actuale nu vor fi influențați de o modificare a politicii monetare. Aceasta ar putea viza mai curând să evite ca acești factori să nu declanșeze o spirală salarii-prețuri. Din fericire, riscul unor astfel de efecte este redus în majoritatea țărilor europene dezvoltate, unde resursele nefolosite pe piața muncii se mențin la un nivel ridicat. Conform estimărilor FMI, numărul orelor lucrate este încă inferior, cu circa 3%, nivelului dinaintea pandemiei de Covid-19. Nu se poate totuși nega existența unei incertitudini considerabile în ceea ce privește durata șocului prețurilor, la fel ca amploarea spațiului de manevră în țările dezvoltate. Previziunile FMI, alături de cele ale analiștilor principalelor bănci centrale, precum și anticipările inflației bazate pe evoluția pieței sugerează că Banca Centrală Europeană va avea însă, din nou, probleme în a-și atinge obiectivul pe termen mediu de o inflație de circa 2%. În mai multe țări emergente din Europa, unde producția și gradul de ocupare sunt deja apropiate de nivelul dinaintea pandemiei, terenul pentru eventuale efecte secundare este mai fertil. În afară de asta, anticipările privind creșterea nivelului inflației s-au înmulțit, astfel încât impactul asupra salariilor este de așteptat să fie mai puternic, deoarece capacitatea neutilizată pe piața muncii continuă să scadă. Aceste țări au început, pe bună dreptate, să-și crească dobânda de referință, pentru a o readuce la nivelele dinaintea pandemiei. Desigur că băncile centrale trebuie să urmărească îndeaproape evoluția salariilor, dar chiar și în țările emergente nu este nevoie ca ele să-și precipite demersul, având în vedere caracterul temporar al inflației, apreciază FMI. Creșterea

prețurilor care însoțește redresarea economică post-Covid-19 a devenit principala preocupare pentru toate băncile centrale. Unele dintre acestea suportă deja consecințele, reducând facilitățile de creditare sau crescând ratele dobânzilor. Inflația medie în UE va depăși 4% la sfârșitul acestui an, apreciază BCE, cu nivele mult mai mari în statele din estul Europei. Acest lucru face ca poziția de așteptare a BCE, care nu și-a modificat niciunul dintre instrumentele monetare, să fie din ce în ce mai greu de susținut. Creșterea prețurilor la energie ar putea reduce puterea de cumpărare în perioada următoare, încetinind ritmul redresării și influențând moralul consumatorilor, avertizează Lagarde. BCE rămâne fermă în orientarea sa că o creștere a ratei dobânzilor nu este de așteptat prea curând, contrazicând astfel așteptările pieței financiare care dau ca sigură majorarea ratei dobânzilor chiar de la sfârșitul anului 2022. În același timp, mai multe bănci centrale (Norvegia, Islanda, Noua Zeelandă și Polonia) au început să-și înăsprească politica monetară, iar altele, cum sunt Rezerva Federală a SUA și băncile centrale din Marea Britanie, Suedia sau Australia, se pregătesc să facă acest lucru în încercarea de a controla creșterea inflaționistă asociată redresării economice, cu tot felul de penurii care o afectează.

Pe de altă parte, calea către sfârșitul crizei pandemice prinde treptat contur. Ritmul răscumpărărilor de active a început deja să scadă. Christine Lagarde confirmă încheierea programului de răscumpărare de active de urgență creat pentru pandemie (PEPP) în luna martie 2022, așa cum era planificat. Sistemul care va urma va face obiectul discuțiilor Consiliului Guvernatorilor de la jumătatea lunii decembrie. Dar această creștere inflaționistă va fi ajutat, fără îndoială deja, la moderarea ardorii „porumbeilor” partizani ai unui sprijin larg pentru economie în fața „uliiilor” îngrijorați de această supraîncălzire.

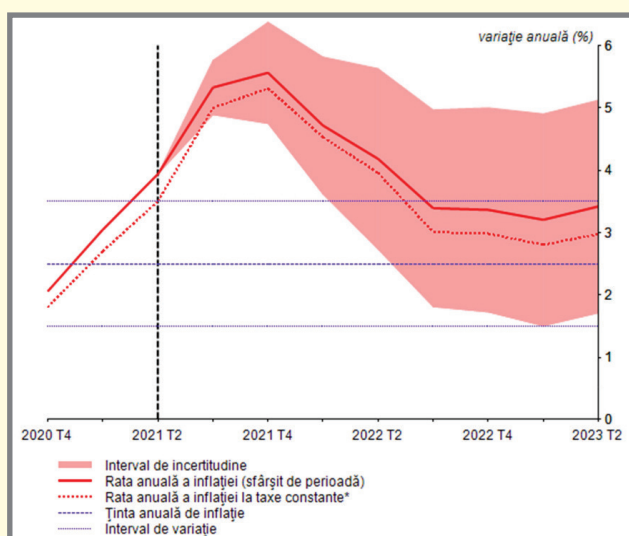
FMI consideră drept prioritară menținerea accesului la lichiditatea internațională pentru țările care se confruntă cu dificultăți financiare. Este important ca marile bănci să aibă o poziție clară privind perspectivele evoluției politicii monetare și să se asigure că temerile legate de inflație nu determină înăsprirea rapidă a condițiilor de finanțare. Propunerea FMI de a se proceda la o alocare generală de drepturi speciale de tragere (DST) de 650 de miliarde dolari (din care 250 de miliarde pentru țările emergente și în dezvoltare) ar trebui finalizată urgent, pentru a furniza țărilor rezerve de lichiditate și pentru a le ajuta să facă față cheltuielilor de bază. Redistribuirea voluntară a DST din țările bogate către țările emergente și în dezvoltare ar consolida și mai mult efectele noii alocări. Nu în ultimul rând, s-ar impune o intervenție mai substanțială, pentru a asigura succesul restrucurării datoriilor, conform cadrului comun prevăzut de G20 pentru țările a căror datorie nu mai este deja sustenabilă.

Nu toți analiștii împărtășesc însă optimismul BCE și FMI. Persistă totuși un grad ridicat de incertitudine asupra proiecțiilor de scădere a inflației. Astfel, anumiți factori, cum sunt sincopelile în oferta de aprovizionare și creșterile de prețuri de pe piața imobiliară, ar putea antrena persistența unei inflații ridicate. În plus, se așteaptă ca inflația să rămână ridicată, în anul 2022, în unele țări emergente, fapt explicabil, printre altele, prin presiunea care va continua să se exercite asupra prețului alimentelor, dar și prin deprecierea monetară, care pot provoca o fractură suplimentară.

Pentru economiștii de la Bank of America, inflația s-a instalat brusc peste tot. Peste 30% din lume înregistrează o inflație mai mare de 4%, inclusiv țări dezvoltate ca SUA și Germania. „Era inflației pune capăt erei generozității”, consideră economiștii de la Bank of America. În septembrie 2021 am asistat la cele mai multe majorări din ultimul deceniu ale ratei dobânzilor de către băncile centrale. Mai mult, ratele dobânzilor la obligațiunile de stat de pe ambele maluri ale Atlanticului sunt în continuă creștere, începând cu luna august 2021. Dacă se va dovedi că investitorii și economiștii au subestimat problema reapariției inflației, atunci ajustarea ratelor dobânzilor va fi foarte brutală și, prin urmare, foarte incomodă pentru băncile centrale și piețe, se îngrijorează William De Vijlder, economist-șef al BNP Paribas.

În ceea ce privește România, BNR a anunțat, la începutul lunii noiembrie 2021, o înrăutățire suplimentară a perspectivei inflației pentru sfârșitul lui 2021 și prima parte a lui 2022, în principal, ca efect al majorărilor ample anticipate a fi consemnate la prețurile produselor energetice, în contextul ascensiunii abrupte a cotațiilor internaționale. Ulterior, ea va cunoaște însă o ajustare descrescătoare relativ alertă, revenind în trimestrul III (2023) în interiorul intervalului țintei de 2-3%, pe fondul unor ample efecte de bază, precum și în condițiile creșterii, probabil, mult mai lente a excedentului de cerere agregată. Urmând politica BCE și în România, Consiliul de Administrație al BNR a decis, la începutul lui octombrie, majorarea dobânzii-cheie la 1,5% pe an, majorarea ratei dobânzii pentru facilitatea de depozit la 1% pe an și creșterea ratei dobânzii aferente facilității de creditare (Lombard) la 2% pe an. Este cel puțin interesantă părerea unui membru al Consiliului de Administrație al BNR că în România nu putem avea și dobânzi mici și inflație mică.

Inflația de bază anuală, măsurată prin indicatorul CORE2 ajustat (prin care se elimină prețurile la tutun și alcool), se prezintă astfel pe perioada 2020-2023, conform estimării BNR: Proiecția inflației anuale a prețurilor IPC și intervalul de incertitudine asociat.



CORE 1: se elimină prețurile administrate

CORE 2: se elimină prețurile volatile (legume, fructe, ouă, combustibili)

CORE 2 ajustat: se elimină prețurile la tutun + alcool

Sursă: INS, Calcule BNR, 2021

Deși nu ar fi prima dată când prognozele BNR nu sunt confirmate de realitate, totuși, de această dată, și sursele internaționale converg către aceeași orientare.

3. Impactul implicării OCDE în fiscalitatea internațională

În ultimii ani, Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) a fost implicată în promovarea unor reglementări fiscale la nivel global, preluate și de UE. Este vorba despre inițiativa BEPS (*Base Erosion Profit Shifting*, respectiv *Planul de măsuri împotriva erodării bazei impozabile și transferului profiturilor*) prin care se urmărește instituirea unui sistem de taxare la nivelul companiilor multinaționale cât mai echitabil pentru statele în care acestea obțin veniturile. Propunerile OCDE sunt sintetizate sub forma a doi piloni:

Pilonul I, care este una dintre resursele luate în calcul pentru finanțarea programului de redresare, are ca obiectiv o distribuție mai corectă a drepturilor de impozitare a profiturilor companiilor multinaționale între țările din care se obțin. Practic, o parte din profiturile realizate se va aloca spre impozitare țărilor în care companiile respective prestează activități comerciale și obțin profituri, chiar dacă au sau nu prezență fizică acolo. Astfel, pilonul I se dorește a fi o alternativă la taxa digitală, îndelung dezbătută la nivel internațional și pe care anumite state au impus-o unilateral în ultimii ani, în lipsa unui acord global pe această temă. De altfel, OCDE menționează că statele semnatare ale acordului vor adera la o convenție, aflată în curs de elaborare, prin care se va stabili dreptul de impozitare nou convenit (alocat statelor din care se obțin veniturile) și se vor elimina sau suspenda toate taxele impuse pentru serviciile digitale și alte măsuri unilaterale similare relevante.

Pilonul II, prin care se stabilește o rată minimă de impozit pe profit la nivel global, de 15%, pentru companiile cu venituri de peste 750 de milioane euro anual, estimându-se că impozitul va genera anual aproximativ 150 de miliarde de dolari drept venituri fiscale suplimentare.

Asupra impozitului minim global (pilonul II) s-a ajuns la un acord în iulie 2021, iar acordul asupra pilonului I a fost adoptat la începutul lunii octombrie. Rămân însă în discuție criteriile în funcție de care se vor realoca profiturile către statele-sursă. Totodată, a fost convenit și termenul de aplicare a noilor reglementări, respectiv anul 2023, care, deși este strâns, este realist, dat fiind faptul că obstacolul cel mai mare, și anume acordul politic, a fost depășit. Dacă în ceea ce privește condițiile implementării pilonului II există un consens, atunci în privința pilonului I rămân mai multe semne de întrebare cu privire la modul în care va fi implementat în practică. OCDE a precizat recent că prevederile cuprinse în acest pilon se vor aplica în cazul companiilor cu o cifră de afaceri globală de peste 20 de miliarde de euro (plafonul va fi scăzut la zece miliarde după șapte ani) și o profitabilitate de peste 10%. Aceasta înseamnă că un sfert din profitul care depășește acest prag se va aloca jurisdicțiilor din care se obțin veniturile (cu excepția țării de rezidență fiscală), beneficiare fiind statele în care companiile au vânzări de cel puțin un milion de euro. OCDE estimează că această măsură va

determina realocarea drepturilor de impozitare pentru profituri totale de peste 125 de miliarde de dolari anual. Sunt vizate, în principal, companiile din domeniul digital care, în ultimii ani, și-au extins aria de activitate în multe țări, fără să fie supuse impozitării, întrucât legislația existentă nu permite taxarea entităților care nu au prezență fizică în jurisdicția respectivă. Sunt excluse companiile din domeniul energetic și din cel financiar. De menționat că, pe lângă aceste venituri provenind din aplicarea inițiativelor OCDE, sunt așteptate și alte sume, ca urmare a stabilizării sistemului fiscal internațional și a creșterii predictibilității pentru contribuabili și administrațiile fiscale. Rămâne totuși de văzut dacă toate țările vor aproba toate aceste măsuri, astfel încât ele să se aplice efectiv începând cu anul 2023. Există incertitudini nu numai cu privire la momentul aprobării acestora, dar și referitoare la susținerea legislativă în forurile naționale – spre exemplu, în SUA, care este o țară cheie în derularea acestor acorduri, nu este destul de clar dacă Senatul va aproba respectivele măsuri propuse de către Administrația Biden. Mai mult, înainte de implementare, pe lângă detaliile tehnice cu privire la aplicarea noilor reguli fiscale, rămân de clarificat și mecanismele de prevenire și rezolvare a disputelor. Rămâne, de asemenea, de văzut în ce măsură propunerea de directivă europeană DAC 7, care a fost elaborată cu scopul de a impune reguli noi de raportare fiscală pentru platformele digitale în perspectiva aplicării taxei digitale, își va păstra utilitatea, dat fiind că încă nu s-a stabilit concret care vor fi criteriile în funcție de care se va realiza redistribuirea profiturilor către statele din care se obțin veniturile. În cazul în care această redistribuire se va realiza în funcție de numărul de utilizatori sau de alți indicatori cuprinși în raportarea DAC 7, directiva ar putea servi ca bază legislativă pentru implementarea noului acord obținut la nivelul OCDE. Deși există încă multe incertitudini, se pare că șansele sunt destul de mari ca recentul consens să ducă la implementarea noului sistem fiscal internațional începând cu anul 2023.

Printre țările care vor beneficia de pe urma implementării pilonului I se află și România, care ar putea obține dreptul de a taxa o parte din profiturile înregistrate de marile companii din vânzarea de produse și servicii pe teritoriul său sau de la cetățenii săi, chiar dacă aceste companii nu au prezență fizică în țara noastră. Impactul concret va putea fi estimat însă abia în momentul în care se vor defini clar criteriile în funcție de care se va realiza realocarea drepturilor de impozitare și după ce recomandările OECD vor fi transpuse în legislația europeană și/sau națională. În ceea ce privește impunerea impozitului minim pe profit la nivel global, pentru România, care are o cotă de 16% a impozitului pe profit, una dintre cele mai mici din UE, impactul așteptat este minor. Totuși, este posibil ca anumite companii multinaționale să-și relocheze unele societăți din grup în România, ceea ce ar avea ca efect mai multe impozite virate către bugetul național.

5. Politica fiscală a Uniunii Europene

După părerea lui Alfred Kammer, directorul departamentului Europa al FMI, o politică fiscală mai eficientă va fi mai greu de aplicat decât lupta împotriva inflației. Dintre componentele politicii fiscale la nivel european, cu impact asupra prețurilor, care vor afecta și România, pot fi menționate:

a) Taxa pe tranzacțiile financiare (TTF)

Proiectul de directivă care stabilește o taxă asupra tranzacțiilor financiare are la bază o propunere din anul 2011, făcută de către 11 state membre [Franța, Germania, Belgia, Austria, Slovenia, Portugalia, Grecia, Slovacia, Italia, Spania, Estonia], reînnoită în anul 2018 și care trebuia adoptată cel mai târziu în ianuarie 2021. Întrucât nu s-a ajuns la un acord asupra propunerii din anul 2011, Comisia a recurs, în anul 2013, la procedura cooperării consolidate care permite unui grup să meargă înainte fără celelalte state membre, ceea ce a permis aplicarea propunerii în cele 11 state membre. Proiectul de directivă prevede taxarea tuturor tranzacțiilor care au o legătură cu zona de aplicare a TTF cu 0,1% pentru acțiuni și obligațiuni și de 0,01% pentru instrumente financiare derivate.

TTF are trei obiective fundamentale:

- în primul rând să contribuie la *consolidarea pieței unice*, prin reducerea numărului de abordări naționale divergente în materie de impozitare a tranzacțiilor financiare;
- în al doilea rând, să *garanteze* că sectorul financiar are o contribuție echitabilă și *substanțială la veniturile publice*;
- în cele din urmă, să *sprijine măsurile de reglementare*, încurajând sectorul financiar să se angajeze în activități mai responsabile, orientate către economia reală.

Conform propunerii inițiatorilor directivei, TTF va avea rate scăzute, o bază impozabilă largă și „plase de siguranță” împotriva delocalizării sectorului financiar, aplicându-se „principiul reședinței”, adică taxa va fi aplicabilă dacă una dintre părțile la tranzacție este stabilită într-un stat membru participant, indiferent de locul în care se desfășoară tranzacția. Acest lucru este valabil atât în cazul în care o instituție financiară implicată în tranzacție este ea însăși stabilită în zona de aplicare a TTF, cât și în cazul în care acționează în numele unei părți stabilite în zona respectivă.

Ca garanție suplimentară împotriva evitării taxei, propunerea de directivă prevede și „principiul emiterii”. Aceasta înseamnă că instrumentele financiare emise în statele membre semnatare ale directivei vor fi impozitate atunci când sunt tranzacționate, chiar dacă persoanele care le tranzacționează nu sunt stabilite în zona de aplicare a TTF. În plus, propunerea include și dispoziții anti-abuz explicite. Pentru a proteja economia reală, TTF nu se va aplica activităților financiare de zi cu zi ale cetățenilor și ale întreprinderilor (de exemplu, împrumuturi, plăți, asigurări, depozite etc.). Ea nu se va aplica nici activităților bancare tradiționale de investiție, în contextul atragerii de capital, și nici tranzacțiilor financiare efectuate în cadrul unor operațiuni de restructurare. Propunerea exclude totodată activitățile de refinanțare, politică monetară și gestionarea datoriei publice. În consecință, sunt excluse tranzacțiile cu băncile centrale și cu BCE, cu Fondul European de Stabilitate Financiară și cu Mecanismul European de Stabilitate. Directiva propusă va fi discutată de către statele membre, în vederea implementării sale în cadrul cooperării consolidate. Toate cele 27 de state membre pot participa la discuțiile cu privire la această propunere. Cu toate acestea, numai statele membre care participă la cooperarea consolidată vor avea drept de vot și vor trebui să ajungă la un acord unanim înainte de implementare. Va fi consultat totodată și Parlamentul European. Conform aprecierii unor europarlamentari, *taxa pe tranzacțiile financiare (TTF)* ar

putea aduce între 57 și 60 miliarde de euro pe an la bugetul UE. Nu există însă un acord al analiștilor economici care invocă o serie de argumente privind impactul negativ al acestei taxe.

- Un prim argument este cel privind costurile. Astfel, EFAMA (Asociația Europeană de Gestiune Financiară) consideră că aplicarea acestei taxe ar costa peste 13 miliarde de euro.
- Un alt argument îl constituie fondurile monetare (depozite la bănci și titluri de stat, al căror scop este mai mult de a menține puterea de cumpărare a banilor, și nu de a produce randamente superioare), întrucât gestiunea lor necesită numeroase tranzacții, iar o astfel de taxă le-ar produce o rentabilitate negativă.
- Argumentul cel mai folosit este însă cel privind delocalizarea. Astfel, dacă gestionarii activelor sunt puternic taxați, aceștia se vor muta într-un stat membru care nu va aplica această taxă, cum ar fi Irlanda sau Luxemburg, producând costuri sociale.

La aceste argumente se mai adaugă impactul integrării taxei în prețul produselor, impactul asupra acțiunilor și obligațiunilor unde volumul tranzacțiilor s-ar putea diminua semnificativ, impactul asupra administratorilor fondurilor monetare, pentru care taxa penalizatoare va afecta performanțele gestiunii lor, impactul asupra *swapurilor* valutare, care sunt utilizate de bănci, în principal, ca produse ale ratei dobânzii și care vor fi puternic afectate, impactul asupra instrumentelor derivate pe rata dobânzii, unde impozitul corespunzător unui punct de bază al ratei anuale echivalente va avea ca efect imposibilitatea economică a tuturor tranzacțiilor pe termen scurt.

În studiul de impact al TTF asupra stabilității financiare în România, Institutul European din România considera, în anul 2013, ca fiind utilă menținerea unei poziții deschise, evitând respingerea explicită a introducerii unei taxe pe tranzacții financiare și păstrând disponibilitatea unei reacții favorabile, în ipoteza în care va exista un acord la nivelul Uniunii Europene pentru aplicarea unei asemenea taxe, după ce vor fi clarificate aspectele menționate mai sus. De asemenea, o eventuală adoptare a unei decizii de uniformizare a cadrului fiscal la nivelul tuturor sectoarelor economice ar trebui astfel gestionată încât să nu riște crearea unor discontinuități în colectarea contribuțiilor sub formă de „bank levy”, aplicată pasivelor negarantate ale instituțiilor de credit exclusiv pentru scopuri de stabilitate financiară, conform mecanismului operațional agreeat în prealabil cu partenerii externi (CE/FMI/Banca Mondială) în cadrul negocierilor programului de asistență financiară internațională.

b) Modificarea regimului TVA în tranzacțiile intracomunitare

Comisia Europeană consideră actualul sistem al TVA, care funcționează pe baza unui „regim tranzitoriu” vechi de peste 25 de ani, ca fiind fragmentat și extrem de complex pentru numărul tot mai mare de operatori economici care desfășoară activități intracomunitare, lăsând deschisă posibilitatea comiterii de fraude: tranzacțiile interne și intracomunitare sunt tratate diferit, iar bunurile și serviciile pot fi achiziționate fără TVA în cadrul pieței unice. Totalul pierderilor anuale de venituri, cauzate de fraudele intracomunitare în domeniul TVA, este apreciat la aproximativ 50 miliarde de euro pe an. Plecând de la aceste considerente,

Consiliul European a elaborat o propunere de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește introducerea măsurilor tehnice detaliate privind funcționarea sistemului definitiv de TVA pentru impozitarea comerțului dintre statele membre [COM(2018) 329 din 25 mai 2018]. Se intenționează reformarea regimului TVA al tranzacțiilor intracomunitare prin instituirea sistemului de TVA definitiv, vizând taxarea vânzărilor de bunuri și servicii în statul de consum, reformă care urma să se aplice începând cu data de 1 ianuarie 2019. Comisia a optat pentru norme de impozitare potrivit cărora, la livrarea intracomunitară de bunuri, vânzătorul va percepe TVA clientului său la cota din statul membru în care sosesc bunurile respective. TVA va fi însă declarată și plătită în statul membru în care este stabilit vânzătorul, printr-un mecanism de ghișeu unic. Totuși, în prima etapă de implementare a sistemului de TVA definitiv, ca excepție de la aceste norme, în cazul în care clientul său este o persoană impozabilă atestată, vânzătorul nu va putea să îi factureze TVA datorată. Așa cum se procedează și în prezent, clientul își va autoevalua TVA datorată în declarația sa națională de TVA. Pentru a realiza aceste schimbări, se va introduce conceptul de „furnizări de bunuri în interiorul Uniunii”, iar noțiunea de „achiziție intracomunitară de bunuri” se va elimina.

În legătură cu această inițiativă a Comisiei Europene s-ar impune următoarele mențiuni: Propunerile Comisiei provin din statele membre dezvoltate, care, sub pretextul combaterii fraudelor din domeniul TVA și al înlăturării tuturor obstacolelor din calea pieței unice, caută, de fapt, să limiteze concurența micilor întreprinzători, cei mai afectați de măsurile propuse de către Comisie. Înlăturarea tuturor obstacolelor din calea pieței unice înseamnă ajungerea, în final, la o uniformizare a nivelului taxelor și impozitelor în UE. Mai este însă mult de parcurs până la atingerea acestui deziderat. Este greu de imaginat o piață unică funcțională unde doar taxele și impozitele să fie reglementate la nivel global, menținându-se un ecart substanțial între nivelele de salarizare, ca și un număr ridicat de cetățeni europeni cu un nivel de trai inferior pragului național de sărăcie. Sunt desigur salutare propunerile privind îmbunătățirea schimbului de informații între administrațiile fiscale din statele membre și coordonarea acțiunilor lor, în special, prin audituri comune și printr-o cooperare operațională în cadrul Eurofisc între serviciile antifraudă la nivelul UE. Reglementările propuse au însă și aspecte discutabile care pot chiar contraveni intereselor statelor membre. Astfel, aplicarea măsurilor propuse de Comisia Europeană ar putea avea următoarele consecințe:

- Facturarea cu TVA în tranzacțiile intracomunitare ar conduce la creșterea prețurilor plătite de către utilizatorii finali, precum și la scăderea competitivității societăților din UE, avantajând concurenții extracomunitari, întrucât, la ora actuală, unul dintre argumentele principale pentru efectuarea achizițiilor intracomunitare îl constituie facturarea fără TVA. Introducerea TVA ar scumpi, de asemenea, mărfurile produse cu materiale sau componente achiziționate din alte state membre, favorizând astfel oferta extracomunitară. Un efect similar l-ar avea și renunțarea la taxarea inversă în cazul mărfurilor importate, intrate în UE prin alte state membre. La aceasta se adaugă o birocratizare sporită pentru administrațiile fiscale care se vor ocupa de regularizarea nivelelor TVA colectate. Eliminarea taxării inverse, fără a avea

o alternativă viabilă, ar conduce la o destabilizare și mai mare în domeniu și, implicit, la pierderi bugetare mai mari, pe care România nu și le mai permite. De altfel, conștientă de aceste dificultăți, Comisia Europeană a emis în trimestrul II din anul 2018 o propunere legislativă de prelungire a măsurilor existente privind mecanismul taxării inverse.

- Argumentul aplicării acelorași măsuri, ca și în cazul pieței digitale, nu este sustenabil. În cazul tranzacțiilor intracomunitare cu mărfuri fizice, partenerii sunt înregistrați fiscal în țările lor, ceea ce presupune un sediu stabil și prezentarea unor dovezi verificabile de către organul fiscal în ceea ce privește livrarea și achiziția de mărfuri, plus faptul că un contract pentru o tranzacție cu mărfuri conține clauze care pot influența facturarea cu sau fără TVA (cum sunt, de exemplu, condițiile de livrare).

- Conceptul de atestare a contribuabililor, care, în sine, este pozitiv, presupune totuși mecanisme noi care nu sunt ușor de aplicat pe plan intracomunitar, chiar dacă unele state membre sunt în curs de a-l aplica pe plan național. De asemenea, simplificările propuse (privind lanțul de vânzări, vânzările în consignatie, dovezile pentru exonerarea livrărilor intracomunitare) sunt legate de aplicarea conceptului de atestare, ceea ce presupune cheltuieli suplimentare care vor afecta, în primul rând, IMM-urile.

- Tranzacțiile intracomunitare cu mărfuri nu diferă de cele extracomunitare decât în privința regimului vamal, celelalte elemente fiind identice, fapt care presupune facturarea în aceleași condiții. Orice țară din lume caută să asigure condiții cât mai favorabile pentru exportatori, exonerându-i de taxe sau impozite asupra mărfurilor exportate.

În studiul de impact privind aplicarea acestor propuneri, chiar și Comisia arată că:

- diferențele dintre regimurile naționale de TVA pot afecta comerțul pe piețele interne ale statelor membre, prin creșterea costurilor fluxurilor comerciale intracomunitare. Aceste costuri suplimentare vor fi cu greu suportate de către IMM-urile care comercializează volume mici, creând o adevărată barieră de intrare și declanșând o reacție de respingere din partea IMM-urilor în comerțul intracomunitar; se pot distorsiona și complica deciziile societăților de a vinde intracomunitar sau de a înființa filiale locale, ceea ce va constitui o problemă pentru societățile care au rețele complexe de intermediere a mărfurilor;

- diferențele dintre regimurile de TVA pot afecta și deciziile consumatorilor. Locuitorii aflați la frontieră sau în apropierea frontierei își vor face cumpărăturile în țara vecină, în cazurile în care ratele mai mici de TVA îi vor avantaja. Și, în general, scutiile și modificările ratelor de TVA pot influența ce anume cumpără consumatorii prin schimbarea prețurilor în diferite țări;

- politica de TVA poate afecta semnificativ modelele de comercializare și chiar întreaga economie. Concluzia autorilor studiului a fost că procedurile de armonizare și limitarea diferențelor dintre ratele de TVA și, în general, suplimentarea costurilor de conformare constituie obstacole care trebuie analizate cu multă atenție. S-ar impune ca instituțiile abilitate din România să inițieze o acțiune de consultare a operatorilor economici implicați în tranzacții intracomunitare asupra impactului aplicării propunerilor Comisiei Europene, pentru a-și pregăti un punct de vedere în avantajul societăților românești la negocierile cu Comisia.

Concluzii

Există riscul ca, în ciuda tuturor eforturilor fără precedent făcute, economiile statelor europene să nu înregistreze rezultatele scontate. Mulți analiști consideră drept motiv faptul că stimulul uriaș pentru statele membre se concentrează pe perpetuarea bugetelor umflate ale guvernelor și pe subvenționarea cheltuielilor. Întregul fond european pentru refacerea economiei vizează promovarea proiectelor mari, multe de utilitate îndoielnică, deghizate în „proiecte verzi”. Însă mai îngrijorător este că pactul verde al UE include mai multe taxe și măsuri care împiedică, mai curând, creșterea cererii pe piață decât stimularea productivității. Ar trebui să se tragă învățăminte din lecția crizei din anul 2008, când UE a lansat planul pentru creștere și locuri de muncă, ce a ajuns la 1,5% din PIB-ul UE. Cu toate acestea, economia nu a crescut, ba chiar s-au pierdut încă 4,5 milioane de locuri de muncă. Problema cu aceste pachete uriașe de stimulente acordate prin *Next Generation EU* este că de ele vor beneficia doar zonele economiei care nu ar trebui să se bucure de acest sprijin. În timp ce, pe de o parte, Comisia Europeană impune cetățenilor taxe „de mediu” și promovează subsidiile pentru „noul pact verde”, pe de altă parte, cei mai mari beneficiari ai achizițiilor de obligațiuni private făcute de către BCE sunt marii constructori auto, multinaționalele din domeniul petrolului și gazelor și marile companii din domeniul utilităților.

BCE a cumpărat obligațiuni de la Shell, Eni, Repsol, OMV, Total, Daimler AG, BMW, Volkswagen, Renault etc. Niciuna dintre aceste companii nu avea vreo dificultate să intre pe piețele de capital sau să emită obligațiuni la dobânzi reduse. Majoritatea acestor companii are afaceri în sectoare care și-au atins limita extinderii cu mult înainte de criza precedentă și de cea actuală. Ca atare, ele nu-și vor spori locurile de muncă sau cheltuielile ca urmare a stimulului monetar oferit de UE. În schimb, mii de start-up-uri și mici companii vor falimenta în fiecare lună, pentru că nu vor avea acces la creditare din cauză că nu au active puternice. În felul acesta, promisiunea unei creșteri economice s-ar putea transforma în stagnare pe termen lung.

Atingerea obiectivelor avute în vedere pentru anul 2022 va necesita noi împrumuturi în condițiile în care, conform estimărilor BCE, datoria publică a României va depăși jumătate din produsul intern brut în anul 2022, în creștere mare, ca procent din PIB, față de nivelul dinaintea pandemiei de COVID-19.

Evoluția datoriei publice este monitorizată în România prin Legea responsabilității fiscal-bugetare, conform căreia dacă datoria publică depășește 45% din PIB, MFP redactează un raport privind justificarea creșterii datoriei și prezintă propuneri pentru menținerea acestui indicator la un nivel sustenabil. Dacă gradul de îndatorare depășește 50% din PIB, Guvernul procedează la înghețarea salariilor din sectorul public și, eventual, adoptă măsuri suplimentare de reducere a datoriei. Dacă indicatorul este mai mare de 55%, se îngheață automat și cheltuielile cu asistența socială din sistemul public. Toate aceste noi prevederi au ca scop prevenirea situației în care datoria publică ar depăși pragul de 60% din PIB, stipulat în Tratatul de la Maastricht. La analiza evoluției datoriei publice din statele membre din afara zonei euro, printre care se află și România,

trebuie luate în considerare și riscurile suplimentare provenind din potențialele șocuri negative la nivelul cursului de schimb, având în vedere ponderea relativ ridicată a datoriei publice denumite în monede străine. O constrângere suplimentară este legată de dimensiunea deja ridicată a datoriei publice față de sectorul financiar intern și de capacitatea, probabil, limitată de absorbție a unui stoc suplimentar de datorie publică la nivelul actual de intermediere financiară. Menținerea acestei situații poate conduce, probabil, la o dependență crescută față de investitorii nerezidenți, careia i se asociază o vulnerabilitate în creștere la șocuri de dobândă și de curs valutar, la modificări ale apetitului de risc pe piețele financiare globale, precum și la o eventuală modificare de rating suveran. Mai mult, este de așteptat ca avansul abrupt al datoriei publice să conducă la o creștere rapidă a necesarului de finanțare, ridicând o serie de provocări importante referitoare la capacitatea limitată de absorbție de datorie a pieței interne, incertitudinile privind disponibilitatea finanțării pe piețele externe și evoluția viitoare a costului de finanțare. În acest context, posibilitatea de obținere de fonduri pentru finanțarea deficitelor bugetare și a datoriei publice scadente va reprezenta o constrângere importantă a politicii fiscal-bugetare pe parcursul perioadei 2022-2023. Prin urmare, este recomandabilă o prudență sporită în adoptarea oricăror măsuri de politică fiscal-bugetară și identificarea din timp a unei strategii graduale și coerente de consolidare bugetară, care să minimizeze costurile economice și sociale asociate atât la nivel european, cât și intern. În acest context s-ar impune avizarea împrumuturilor publice la toate nivelurile, începând cu primăriile și până la instituțiile centrale, de către consultanți fiscali independenți în ceea ce privește oportunitatea și volumul acestor împrumuturi.

În concluzie, redresarea economiilor statelor membre va continua. Blocajele la nivelul ofertei și creșterea prețurilor la energie pot constitui principalii factori de încetinire a ritmului redresării, alături de perspectiva inflației, dacă vor persista pe un termen mai îndelungat. În același timp însă, conform aprecierii BCE, dacă blocajele persistente vor alimenta creșteri de salarii mai mari decât cele așteptate sau dacă economia revine mai repede la întregul său potențial, presiunile asupra prețurilor ar putea să crească. Cu toate acestea, activitatea economică ar putea fi mai dinamică decât se așteaptă, dacă o creștere a încrederii consumatorilor va antrena o scădere a ratei economisirii față de așteptările actuale.

Conform aprecierii consilierului FMI, Gita Gopinath, redresarea economiei mondiale va continua și după anul 2021, dar ecartul dintre statele dezvoltate și cele emergente se va adânci, îndepărtându-se tot mai mult de visul coeziunii economico-sociale în UE.

Bibliografie selectivă

1. Proiecțiile macroeconomice ale BCE pentru 2022 și 2023, <https://www.ecb.europa.eu>, accesat la data de 9 septembrie 2021.
2. Raportul FMI privind perspectivele economice mondiale, <https://www.imf.org>, accesat la data de 5 octombrie 2021.

Transferul de active necorporale cu focus pe contractele de clienți

Rezumat: Pe parcursul standardizării structurilor unui grup de companii și cu scopul principal de a consolida și de a crește în continuare succesul afacerii pe segmentul pieței din România, toate contractele de clienți (în principiu, funcțiile de vânzare aferente pieței din România) sunt, adesea, transferate în ansamblu de la compania-mamă nerezidentă către subsidiara din România (în practică, compania românească este, în majoritatea cazurilor, nou înființată). În raport cu societatea-mamă, societatea din România câștigă, după un astfel de transfer, dreptul integral de a acționa independent și pe cont propriu pe piața din România, în special de a deservi clienții existenți și de a dobândi noi cote de piață.

La un astfel de transfer, un mare semn de întrebare întâlnit în practică este reprezentat de amortizarea contractelor de clienți din punct de vedere fiscal, la nivelul societății din România.

Cuvinte-cheie: transfer active intangibile, baze de date, listă clienți, contracte clienți, recunoașterea contabilă a activelor intangibile, amortizare fiscală.



Elena MALOȘ –
Tax Manager, Baker Tilly Romania

Transfer of intangibles with a focus on client's contracts

Abstract: In the course of the standardization of the group structures and with the primary goal of further consolidating and increasing business success in the Romanian market segment, all client's contracts (basically sales functions relating to Romanian market) are often transferred as a whole from the non-resident headquarter of a group to the Romanian company (in practice, the Romanian company is in most cases newly founded). In relation to the headquarter, the Romanian company gain after such transfer the comprehensive right to act independently and on its own account in the Romanian market, in particular to supply existing customers and acquire new business.

From such a transfer, a big concern encountered in practice seems to be the depreciation of the client's contracts for fiscal purposes at the level of the Romanian company.

Keywords: transfer of intangibles, data base, customer list, clients' contracts, accounting recognition of intangible assets, fiscal depreciation.

Reorganizările de afaceri continuă să reprezinte aspecte de interes major pentru societățile care își doresc dezvoltare strategică, precum și reducerea costurilor. Cu toate că astfel de tranzacții oferă beneficii considerabile societăților implicate în astfel de reorganizări, aspectele contabile și fiscale ce trebuie avute în vedere sunt complexe.

Societățile implicate trebuie să efectueze o analiză detaliată pentru identificarea corectă, recunoașterea și evaluarea activelor tangibile, intangibile, dar și a datoriilor ce sunt incluse în procesul de reorganizare. În plus, deoarece implicațiile aferente sunt atât de natură contabilă, cât și fiscală, înseamnă, cu atât mai mult, că reprezintă aspecte complexe și, uneori, neclare ce trebuie bine avute în vedere de către părțile implicate.

Contabilitatea activelor intangibile primite în cadrul unei reorganizări prezintă particularități foarte specifice și datorită faptului că activele intangibile sunt prin natura lor mai greu de identificat prin comparație cu imobilizările corporale. Multe dintre aceste active intangibile nu sunt recunoscute în situațiile financiare ale cedentului înainte de reorganizare. Determinarea valorii de piață a activelor intangibile, la momentul transferului, poate implica metode de evaluare sofisticate, deoarece prețurile de tranzacționare pentru active intangibile similare pot să nu fie disponibile pe piață.

Când resursele intangibile nu sunt recunoscute contabil drept imobilizări necorporale, sunt incluse, în principiu, în fondul comercial. Pe de o parte, unele societăți beneficiare ale acestui transfer ar putea fi înclinate să își recunoască, din punct de

vedere contabil, mai puține imobilizări necorporale și un fond comercial mai mare, deoarece activele intangibile sunt supuse amortizării, iar fondul comercial este supus ajustărilor pentru depreciere. Pe de altă parte, o valoare foarte mare a fondului comercial poate crea o (falsă) imagine că o societate a plătit prea mult pentru afacerea achiziționată sau că recunoașterea activelor intangibile nu s-a efectuat în mod corect. Mai mult decât atât, societățile care achiziționează astfel de intangibile se pot aștepta la analize atente atât din partea investitorilor, cât și din partea inspectorilor fiscali.

Materialul de față include unele aspecte contabile și fiscale ce ar trebui avute în vedere la transferul imobilizărilor necorporale.

I. Recunoașterea contabilă a activelor intangibile

Definirea activelor intangibile

În cadrul unui transfer de active intangibile, într-un prim pas, trebuie analizat ce elemente se regăsesc în definiția imobilizărilor necorporale, în conformitate cu reglementările contabile¹ ce definesc activele imobilizate drept active generatoare de beneficii economice viitoare și deținute pe o perioadă mai mare de un an. Ele trebuie evaluate la costul de achiziție sau la costul de producție.

Identificarea activelor intangibile

Societatea care achiziționează aceste elemente trebuie și să determine dacă elementele intangibile transferate sunt identificabile, deoarece doar astfel de active sunt recunoscute și înregistrate distinct de fondul comercial.

Cu toate că identificarea intangibilelor ar putea părea drept un element de la sine înțeles, deoarece societatea achiziitoare nu ar ajunge până la acest pas dacă nu ar fi identificat vreun astfel de element de analizat, identificarea activelor trebuie făcută în sensul specific al reglementărilor contabile² care prevăd că o imobilizare necorporală este un activ nemonetar identificabil fără formă fizică.

Un activ necorporal este identificabil doar dacă³:

- ☐ este separabil, adică poate fi separat sau desprins din entitate și vândut, transferat, cesionat printr-un contract de licență, închiriat sau schimbat, fie individual, fie împreună cu un alt contract, cu un activ identificabil sau cu o datorie identificabilă aferent(ă), indiferent dacă entitatea intenționează ori nu să facă acest lucru; *sau*
- ☐ decurge din drepturile contractuale ori de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate ori de alte drepturi și obligații.

Imobilizările necorporale care decurg din drepturi contractuale sau de altă natură sunt relativ ușor identificabile. Aceste imobilizări îndeplinesc criteriul contractual-legal de identificare, deoarece există dovezi ale existenței lor (de exemplu, contractele cu terți).

Criteriul contractual-legal nu se aplică totuși la contracte sau drepturi legale care sunt în curs de perfectare la data achiziției.

În cazul în care criteriul contractual-legal nu este îndeplinit, atunci activul necorporal trebuie să fie separabil pentru a putea fi identificabil. În principiu, un activ poate fi considerat separabil dacă poate fi vândut sau transferat fără vânzarea totală a entității. Este de menționat că este necesară o analiză suplimentară și în cazul în care separarea activului necorporal se poate face doar în cadrul unei tranzacții semnificative. Această analiză suplimentară trebuie să determine dacă elementele transferate reprezintă afacerea în sine care este supusă transferului sau doar o parte din aceasta.

Ca exemplu, baza de date a unei societăți ce oferă servicii de procesare a datelor pentru companii poate să fie greu separabilă de afacerea în sine, deoarece nu ar mai exista nicio afacere în lipsa acelei baze de date (de exemplu, dacă ar fi vândută către o terță parte). Pe de altă parte, în cazul în care conținutul bazei de date reprezintă un produs al afacerii ce poate fi licențiat către o terță parte în condiții non-exclusive, pot exista argumente care să susțină separabilitatea acestui activ intangibil.

Dacă un element nu îndeplinește condițiile de recunoaștere a unei imobilizări necorporale, costul aferent achiziției (sau realizările sale pe plan intern) este recunoscut drept cheltuială în momentul în care este suportat. Totuși, dacă este dobândit prin achiziția unei afaceri, elementul în cauză face parte din fondul comercial recunoscut la data achiziției.

Tabelul de mai jos sumarizează procesul de analiză a unui activ intangibil – dacă îndeplinește condițiile de a fi recunoscut distinct față de fondul comercial.

Exemplu de proces pentru a determina dacă un activ intangibil este separabil:

Identificarea activului intangibil				
Activ nemonetar și fără formă fizică?	și	Se așteaptă beneficii economice viitoare?	și	Este controlat de entitate la momentul achiziției?
Da				
Determinarea separabilității activului intangibil				
Activul intangibil îndeplinește criteriul contractual-legal?	sau		Activul intangibil îndeplinește criteriul de separabilitate?	
Da				
Activul intangibil se recunoaște separat, la valoarea justă.				

Exemplul 1 ⇒ Criteriul contractual-legal

Societatea A absoarbe societatea B, furnizor de componente auto. Societatea B are un contract de furnizare de piese auto către societatea C, pentru o perioadă determinată de timp.

¹ Pct. 138 din Ordinul nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate (Ordinul nr. 1802/2014).

² Pct. 144 din Ordinul nr. 1.802/2014.

³ Pct. 150 din Ordinul nr. 1.802/2014.

Societatea A și societatea B consideră că societatea C va reînnoi contractul de furnizare de piese auto la expirarea perioadei contractuale actuale. Contractul de furnizare de piese auto nu poate fi vândut sau transferat separat de la societatea B.

În cazul de față, se poate considera că acest contract de furnizare îndeplinește criteriul contractual-legal pentru recunoașterea activului intangibil ca fiind separabil. În plus, deoarece societatea B are o relație cu societatea C în baza unui contract, considerăm că și relația contractuală cu societatea C îndeplinește condițiile de identificare a unui activ intangibil. Astfel, imobilizarea necorporală reprezentată de relația comercială trebuie recunoscută distinct față de fondul comercial atât timp cât valoarea justă poate fi determinată în mod rezonabil.

Exemplul 2 ⇨ Criteriul de separabilitate

Societatea A absoarbe societatea B. Societatea B deține o bază de date, folosită pentru fidelizarea clienților, ce include informații de marketing (detalii demografice, istoric de cumpărare). Această bază de date poate fi vândută sau acordată în schimbul unei redevențe. Totuși, societatea B nu intenționează să transfere această bază de date din cauza potențialului negativ asupra tranzacțiilor viitoare.

În această situație, baza de date nu rezultă dintr-o obligație contractuală sau legală. Astfel, este necesară analiza separabilității ei. Baza de date și informațiile incluse au fost generate din activitățile auxiliare ale societății B (activitățile de marketing pentru fidelizarea clienților) și ar putea fi transferate distinct de restul afacerii societății B. Considerăm că cerința de separabilitate este îndeplinită în acest caz, iar baza de date ar trebui recunoscută drept un activ intangibil în cazul unui transfer de afacere. Merită subliniat că identificarea activelor intangibile depinde în mare măsură de contextul reorganizării/transferului de afacere.

Ca **surse de identificare a activelor intangibile**, în cadrul unei reorganizări de afacere, se pot urmări și:

- ❑ situațiile financiare/alte rapoarte interne ale vânzătorului:
 - unele active necorporale sunt deja înregistrate în situațiile financiare ale vânzătorului;
 - alte date financiare pot oferi indirect indicii, cum ar fi costuri mari de marketing (pot arăta importanța mărcilor de comerț, licențelor și a altor active intangibile), costuri mari cu cercetarea și dezvoltarea (pot arăta existența activelor intangibile bazate pe tehnologie), costuri mari cu serviciile de suport clienți (pot indica un activ intangibil rezultat din relațiile contractuale cu clienții).
- ❑ contractul de vânzare-cumpărare din cadrul reorganizării:
 - poate menționa anumite mărci de comerț, licențe sau alte active intangibile care sunt determinate conform clauzelor contractuale;
 - poate include clauze de neconcurență care, în anumite condiții, generează anumite active necorporale.
- ❑ rapoartele de conformitate de tip *due diligence*:
 - pot include informații pentru înțelegerea afacerii achiziționate, resursele și modalitatea de generare a veniturilor.
- ❑ mass-media:
 - poate face referire la caracteristicile unice ale afacerii, din care poate să se genereze un potențial activ necorporal;

- comunicarea publică a unei societăți (inclusiv cu investitori) poate include detalii privind potențiale active necorporale.

❑ cazuri întâlnite în practică:

- alte restructurări de afaceri pot arăta tipurile de active intangibile ce sunt în general înregistrate în restructurări similare.

II. Amortizarea fiscală a unor active intangibile (de exemplu, baze de date clienți, contracte de clienți)

Conform Codului fiscal, imobilizările necorporale se pot deduce fiscal prin intermediul amortizării fiscale⁴ doar în următoarele condiții⁵:

- ❑ Cheltuielile aferente achiziționării de brevete, drepturi de autor, licențe, mărci de comerț sau fabrică și alte **imobilizări necorporale recunoscute din punct de vedere contabil**, cu excepția cheltuielilor de constituire a fondului comercial, a imobilizărilor necorporale, cu durată de viață utilă nedeterminată, încadrate astfel potrivit reglementărilor contabile aplicabile, precum și cheltuielile de dezvoltare care, din punct de vedere contabil, reprezintă imobilizări necorporale **se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz.**
- ❑ Cheltuielile aferente achiziționării **contractelor de clienți**, recunoscute ca imobilizări necorporale, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, **se amortizează pe durata acestor contracte.**

Astfel, o societate beneficiară a transferului de active intangibile (de exemplu, contracte de clienți) va putea amortiza fiscal aceste contracte de clienți doar dacă sunt recunoscute drept active intangibile, conform reglementărilor contabile. În plus, amortizarea fiscală se poate face pe perioada de valabilitate a acestor contracte, așa cum este ea la momentul achiziției. Cu alte cuvinte, în cazul în care contractele de clienți sunt încheiate pe perioade nedeterminate, societatea care le achiziționează nu mai poate beneficia de deducerea acestora prin intermediul amortizării fiscale.

Fondul comercial ce urmează a fi generat de către o entitate în cadrul unei restructurări de afaceri sau generat intern nu poate fi amortizat din punct de vedere fiscal.

Din punct de vedere fiscal, o societate beneficiară a unui transfer de active intangibile, ce include și contracte de clienți, trebuie să aibă în vedere următoarele:

- ❑ încadrarea corectă a tranzacției: transfer de active identificabile separat sau transfer de afacere;
- ❑ recunoașterea corectă a activelor corporale și necorporale;
- ❑ determinarea corectă a duratei de viață utile a, de exemplu, contractelor de clienți, precum și eliminarea din calculul amortizării fiscale a celor care sunt încheiate pe perioade nedeterminate.

Așa cum se observă, acest subiect este foarte complex și, pentru a beneficia de un tratament contabil și fiscal corect, societățile beneficiare trebuie să efectueze o analiză contabilă detaliată, pentru a se asigura că sunt recunoscute în mod corect costurile ce urmează a fi capitalizate și costurile ce se recunosc drept cheltuieli.

⁴ Aceste prevederi fiscale privind deductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea fiscală sunt aplicabile doar pentru societățile subiect de impozit pe profit, și nu și pentru microîntreprinderi.

⁵ Art. 28 alin. (9) C. fisc.

Raport executiv cu privire la multitudinea de aspecte privind taxarea internațională despre care se discută aproape în fiecare zi și despre cele care ne impactează deja în viața de zi cu zi

Rezumat: Acest articol prezintă un sumar al măsurilor inițiate de la nivelul OECD și, respectiv, UE pentru combaterea mutării profiturilor și motivele pentru care, în cele din urmă, toate măsurile implementate până acum au eșuat. De asemenea, acest articol vine să explice aspectele prevăzute în planul OECD de restructurare a fiscalității internaționale prin pilonul I, care adresează problema taxării economiei digitale, și, respectiv, prin pilonul II, care adresează problema ratei minime de impozit pe profit la nivel global.

Cuvinte-cheie: OECD, pilonul I, pilonul II, BEPS, rata minimă globală de impozit pe profit, taxarea economiei digitale, CbCR, DAC6.



Viorel SBORA –
Transfer Pricing & DAC6 Partner, ATIPIIC Solutions

Executive report regarding the failures of the past actions aimed at fighting against profit shifting and the OECD plan to restructure the international taxation

Abstract: The current article is exhibiting a summary of the existing measures initiated by the OECD and by European Union for fighting against tax avoidance and the reasons that ultimately led to failure all the measures that were implemented in past. Also, this article explains the main aspects included in the OECD plan to restructure the international taxation through Pillar I that addresses the issue of digital economy taxation and, respectively, through Pillar II that addresses the issue of global minimum tax.

Keywords: OECD, pillar I, pillar II, BEPS, global minimum tax, digital economy taxation, CbCR, DAC6.

De unde am plecat

Discuțiile și tentativele de restructurare a sistemului de taxe internațională s-au intensificat treptat începând cu anul 2011, odată cu anunțurile privind inițiativele OECD de dezvoltare a planului BEPS („*Base Erosion and Profit Shifting*”) și, respectiv, cu lansarea în dezbatere publică, la nivelul UE, a deja celebrului concept CCCTB („*Common Consolidated Corporate Tax Base*”).

Dacă în ceea ce privește planul BEPS putem afirma nu numai că acesta a fost publicat de OECD, ci, mai mult decât atât, aproape fiecare măsură din acest plan a fost abordată și la nivel practic tot de OECD, iar, ulterior, implementată și la nivelul UE, chiar dacă într-o formă mai mult sau mai puțin modificată, în ceea ce privește planul CCCTB de la nivelul UE se pare că nu au existat mijloacele necesare pentru a agreea o formă de implementare a acestui concept și, deocamdată, pare că aceste discuții nu avansează.

Măsurile implementate până acum au contribuit la prevenirea mutării profiturilor, dar nu într-un mod decisiv și material

Dintre măsurile implementate până la acest moment și derivate din planul BEPS, amintim, în acest articol, de raportările *Country by Country Reporting* și, respectiv, de raportările DAC6, al căror rol este doar de transparentizare a informației, sau de măsurile privind limitarea deducerilor la dobânzi, care deși au un rol practic, acesta este totuși destul de limitat atunci când vine vorba despre combaterea mutării profiturilor în mod real și monetar.

Cu toate acestea, chiar dacă măsurile respective s-au dovedit a nu avea caracteristicile unor instrumente care să împiedice real mutarea profiturilor, raportările DAC6 și CbCR sunt, cu siguranță, instrumente care pot ajuta guvernele din UE și din întreaga lume să înțeleagă mai bine fenomenul alocării profiturilor între state și, cel mai probabil, au „forțat” să se așeze la masa negocierilor acele guverne care până acum refuzau să facă acest lucru.

Taxarea serviciilor digitale este prima măsură care are un efect monetar real semnificativ, dar și o poveste cu tâlc

În același plan BEPS amintit mai devreme, o altă acțiune (mai precis acțiunea 1) adresa problematica taxării noii economii care se digitalizează și în prezent, pe zi ce trece, într-un ritm parcă din ce în ce mai alarmant. Fiind un subiect atât de complex, această acțiune din planul BEPS a rămas și printre ultimele la care OECD să vină cu o soluție practică general acceptată.

Având în vedere că soluția la subiectul taxării economiei digitale a întârziat să apară de la OECD, UE a început să lucreze la propria legislație cu privire la taxarea serviciilor digitale, adică, în principal, a serviciilor legate de servirea publicității online (de exemplu, *Google Ads*), de vânzarea de date despre utilizatori (de exemplu, *Facebook*, *Google*) sau de operarea de platforme *marketplace* prin care terțe părți tranzacționează bunuri/servicii (de exemplu, *Ebay*, *Amazon Marketplace*, *Envato*).

Și pentru că nici UE nu a reușit să avanseze prea repede măsuri concrete cu privire la taxarea acestor servicii digitale, între timp, multe state membre deja și-au luat soarta în propriile mâini și au implementat forme proprii de taxare unilaterală a acestor servicii digitale, cel mai vocal dintre acestea fiind Franța.

Între timp, la nivelul UE, se ajunsese, până în luna iulie 2021, la o formă-draft de directivă privind taxarea serviciilor digitale, dar aici povestea se complică, pentru că OECD a anunțat că 130 de state au ajuns la un consens cu privire nu numai la taxarea acestor servicii digitale (ca parte din acțiunea 1 a planului BEPS), dar, ca un fel de bonus, și cu privire la un mecanism de forțare a tuturor statelor de a impune o rată minimă de impozit pe profit de 15%.

La momentul acestui anunț al OECD, UE a anunțat stoparea temporară a planului de a oficializa draftul de directivă privind taxarea serviciilor digitale până la momentul în care OECD va reuși să impună aceste noi măsuri despre care discutăm în continuare în detaliu (decă, deocamdată, putem încă să stăm liniștiți cel puțin 1-2 ani).

Planul OECD de revoluționare a fiscalității internaționale are premisele de a fi transpus în practică

Așa cum menționam mai devreme, plecând inițial de la adresarea problemei taxării economiei digitale prin acțiunea 1 a planului BEPS, OECD a făcut, în luna iulie 2021, anunțul conform căruia 130 de state au ajuns la un consens cu privire la implementarea unui mecanism de taxare globală format din doi piloni:

Pilonul I:

- ✓ deși acesta a fost gândit inițial doar pentru adresarea economiei digitale, în cele din urmă, el se aplică societăților/companiilor din orice domeniu de activitate, dar de anumite dimensiuni;
- ✓ aplicabil doar grupurilor cu o cifră de afaceri consolidată de peste 20 miliarde (euro);
- ✓ presupune că acestea să realoce 20-30% din profitul excedentar unei rate de profit globale de 10% către statele în care se fac vânzările grupului;

- ✓ **exemplu practic:** Presupunem că Amazon obține global o rată de profit de 23%; rata de profit excedentară ratei de 10%, adică 13% în cazul de față, se va alocă în proporție de 20-30% între statele în care Amazon realizează vânzările.

Pilonul II:

- ✓ acest pilon are în esență aproximativ același scop cu conceptul eșuat de CCCTB de la nivelul UE;
- ✓ aplicabil grupurilor cu cifra de afaceri consolidată de peste 750 milioane (euro);
- ✓ presupune că dacă o filială plătește o rată efectivă de impozit pe profit mai mică de 15%, diferența dintre rata efectivă și rata minimă va fi taxată de statul în care este rezidentă compania-mamă (mecanism denumit *top-up tax*);
- ✓ **exemplu practic:** Presupunem că Amazon SUA este compania-mamă a grupului Amazon, iar Amazon Irlanda plătește în Irlanda o rată de impozit pe profit efectivă de 12,5%; SUA va primi dreptul de a taxa compania-mamă cu această taxă *top-up* calculată ca diferență între rata minimă globală de 15% și rata efectivă plătită în Irlanda.

Aceste măsuri par o idee bună de compromis, chiar dacă pot fi implementate cel mai devreme abia peste doi ani.

Cu toate acestea, dacă în ceea ce privește pilonul I, lucrurile poate că ar fi mai simplu de implementat și destul de ușor de acceptat, în ceea ce privește pilonul II, există atât de multe aspecte incerte și atât de multe aspecte complexe, încât pare greu de crezut că va fi implementat în forma actuală, ca să nu mai menționăm de injustețea modalității de alocare a drepturilor de taxare suplimentară către țările care sunt sursă de grupuri multinaționale.

Avem însă o certitudine, și anume că OECD a demonstrat că are o putere mare de a găsi soluții general-acceptabile atunci când vine vorba despre aspecte de taxare internațională – aici având, ca exemplu, raportările *Country by Country Reporting*, DAC6 etc. Având în vedere această reputație, nu putem spera decât că, prin implicarea OECD, se va ajunge la o soluție și, mai mult decât atât, că această soluție va fi diferită decât forma actuală și va fi echitabilă pentru toate statele, și nu doar pentru statele deja dezvoltate, chiar dacă, sperăm noi, pilonul II din această soluție va prelua anumite concepte din planul eșuat CCCTB de la nivelul UE cu privire la alocarea bazei impozabile/taxelor suplimentare. Astfel, nu putem decât să reținem că aspectele privind rata minimă de impozit pe profit și taxarea economiei digitale sunt acum, poate, puțin mai aproape de concretizare, fiind gestionate de OECD, dar mai este totuși o cale lungă până să ajungă să fie efectiv implementate în legislație.

Măsurile care ne afectează în prezent și la care trebuie să învățăm să ne conformăm între timp

Până una-alta însă trebuie să trăim în realitatea zilelor noastre și această realitate este că suntem deja încărcăți, din ce în ce mai mult, de declarații peste declarații, de noi obligații de raportare și, mai ales, de informări peste informări cu privire la modificările care au intrat în vigoare și care ne complică, chiar în acest moment, viețile și așa destul de complicate.

Știm astfel cert că, încă de acum cinci ani, grupurile multinaționale cu cifra de afaceri consolidată de peste 750 milioane (euro) au obligația de a depune raportările *Country by Country Reporting* (CbCR), iar filialele locale din România ale acestora au și ele obligația de a depune la ANAF o notificare. De asemenea, știm la fel de bine că, în principal, tot grupurile multinaționale și/sau consultanții acestora au, începând cu anul 2020, obligația de a raporta la ANAF orice tip de tranzacție transfrontalieră care poate genera avantaje fiscale prin raportările DAC6.

Și chiar dacă în ceea ce privește raportările DAC6, lucrurile sunt atât de „în ceață”, încât o mare parte din grupurile de companii a ales, pur și simplu, să ignore deocamdată acest subiect, trebuie ținut cont că întocmai acest lucru este posibil să ne fi adus în punctul în care numărul mic de raportări poate ridica semne de întrebare autorităților fiscale.

În concluzie

Deși suntem bombardați zilnic, din ce în ce mai mult, de tot felul de noutăți cu privire noi la modificări pe scena fiscalității internaționale, așa cum am văzut, forma finală diferă, de multe ori, de planurile originale și chiar în anumite situații planurile nu se mai concretizează.

Așadar, deocamdată, este bine să știm despre toate aceste potențiale modificări, dar cu siguranță că este prea devreme să ne gândim la cum ne vor impacta acestea, având în vedere că nici măcar nu avem o imagine a modului în care ele vor fi transpuse în practică, aceasta dacă vor fi transpuse.

Între timp, ar fi bine să facem tot ce ține de noi pentru a ne conforma în mod corespunzător obligațiilor de raportare CbCR și DAC6, care sunt în vigoare în acest moment.

Pentru viitor, nu putem decât să constatăm, pe de o parte, că legislația fiscală internațională concepută cu sute de ani în urmă este, în momentul de față, peticită, pentru a face față noii economii, iar, pe de altă parte, putem afirma că poate este nevoie de o reformare adevărată a întregii fiscalități internaționale și de o simplificare care să ne facă viața mai ușoară tuturor.

NOUTĂȚI LEGISLATIVE PRIVIND RAPORTAREA INFORMAȚIILOR NEFINANCIARE DE CĂTRE ANUMITE ENTITĂȚI

Rezumat: Articolul își propune să prezinte aspectele de noutate aduse prin **Ordinul ministrului finanțelor pentru modificarea și completarea reglementărilor contabile aplicabile operatorilor economici nr. 1239/04.10.2021** cu privire la informațiile nefinanciare suplimentare care trebuie raportate de entitățile obligate să întocmească declarația nefinanciară.

Cuvinte-cheie: declarație nefinanciară, indicatori-cheie de performanță în domeniul climei, transparența întreprinderilor în declarațiile nefinanciare, active sau procese asociate cu activități economice care se califică drept durabile din punctul de vedere al mediului, criterii pentru activitățile economice durabile din punctul de vedere al mediului, obiective de mediu.

Legislative news regarding the reporting of non-financial information by certain entities

Abstract: The paper aims to present the novelty issues brought by the **Order of the Minister of Finance for amending and supplementing the accounting regulations applicable to economic operators no. 1239/04.10.2021** regarding the additional non-financial information to be reported by the entities required to prepare the non-financial statement.

Keywords: non-financial statement, climate-related key performance indicators, transparency of undertakings in non-financial statements, products or services associated with economic activities that qualify as environmentally sustainable, criteria for environmentally sustainable economic activities, environmental objectives.

Dr. **Alexandrina Teodora BORFOAIA** – Expert contabil, Ministerul Finanțelor

La nivelul Uniunii Europene, în data de 22 iunie 2020, a fost publicat *Regulamentul (UE) 2020/852¹ al Parlamentului European și al Consiliului din 18 iunie 2020 privind instituirea unui cadru care să faciliteze investițiile durabile și de modificare a Regulamentului (UE) 2019/2088* prin care au fost introduse noi prevederi referitoare la anumite categorii de informații pe care trebuie să le prezinte entitățile obligate să prezinte informații nefinanciare.

Prin *Ordinul ministrului finanțelor pentru modificarea și completarea reglementărilor contabile aplicabile operatorilor economici nr. 1239 din data de 4 octombrie 2021²* au fost aduse precizări cu privire la aplicabilitatea la nivel național a acestor prevederi din *Regulament*.

Vom prezenta, în cele ce urmează, prevederile din *Regulament* menționate mai sus, pentru ca, mai apoi, să subliniem modul de aplicare al acestora la nivel național, așa cum este prevăzut de *OMF nr. 1239/2021*.

■ Prin *Regulament* se instituie criteriile pentru a determina dacă o activitate economică se califică drept durabilă din punctul de vedere al mediului, în scopul stabilirii gradului în care o investiție este durabilă din punctul de vedere al mediului, și se aplică:

- măsurilor adoptate de statele membre sau de Uniunea Europeană care stabilesc cerințe aplicabile participanților la piața financiară sau emitenților în ceea ce privește produsele financiare sau obligațiunile corporative care sunt puse la dispoziție ca fiind durabile din punctul de vedere al mediului;
- participanților la piața financiară care pun la dispoziție produse financiare;
- întreprinderilor care fac obiectul obligației de a publica o declarație nefinanciară sau o declarație nefinanciară consolidată, în temeiul art. 19a sau al art. 29a din Directiva 2013/34/UE³ a Parlamentului European și a Consiliului.

În ceea ce privește incidențele acestui *Regulament* asupra societăților care publică informații nefinanciare, în conformitate cu prevederile art. 19a sau art. 29a din Directiva 2013/34/UE, la paragraful introductiv 22 din *Regulament* se precizează că, în comunicarea sa din 20 iunie 2019, intitulată „Orientări privind raportarea nefinanciară: Supliment privind raportarea informațiilor legate de climă”, Comisia Europeană (CE) recomandă ca anumite societăți de mari dimensiuni să raporteze cu privire la anumiți indicatori-cheie de performanță în domeniul climei (KPI), care sunt bazați pe cadrul stabilit prin *Regulament*. În special, informațiile cu privire la proporția din cifra de afaceri, din cheltuielile cu capitalul (CapEx) sau din cheltuielile de exploatare (OpEx) ale unor astfel de societăți nefinanciare de

mari dimensiuni, care sunt asociate cu activități economice durabile din punctul de vedere al mediului, precum și KPI adaptați pentru societățile financiare de mari dimensiuni, sunt utile investitorilor care sunt interesați de întreprinderile ale căror produse și servicii contribuie în mod substanțial la oricare dintre obiectivele de mediu stabilite în *Regulament*.

În acest sens, **art. 8, „Transparența întreprinderilor în declarațiile nefinanciare”**, din *Regulament* precizează următoarele:

- Orice întreprindere care face obiectul unei obligații de a publica informații nefinanciare**, în temeiul art. 19a sau art. 29a din Directiva 2013/34/UE, **include în declarația sa nefinanciară sau în declarația nefinanciară consolidată informații cu privire la modul și măsura în care activitățile întreprinderii sunt asociate cu activități economice care se califică drept durabile din punctul de vedere al mediului**, în temeiul art. 3, „Criterii pentru activitățile economice durabile din punctul de vedere al mediului”, și art. 9 – „Obiective de mediu”.
- În special, întreprinderile nefinanciare furnizează următoarele informații:
 - proporția din cifra lor de afaceri obținută din produse sau servicii asociate cu activități economice care se califică drept durabile din punctul de vedere al mediului, în temeiul art. 3, „Criterii pentru activitățile economice durabile din punctul de vedere al mediului”, și art. 9 – „Obiective de mediu”; și
 - proporția din cheltuielile lor de capital și proporția din cheltuielile lor de exploatare legate de active sau procese asociate cu activități economice care se califică drept durabile din punctul de vedere al mediului, în temeiul art. 3, „Criterii pentru activitățile economice durabile din punctul de vedere al mediului”, și art. 9 – „Obiective de mediu”.

În cazul în care **o întreprindere publică informații nefinanciare**, în temeiul art. 19a sau art. 29a din Directiva 2013/34/UE, **într-un raport separat**, în conformitate cu art. 19a alin. (4) sau cu art. 29a alin. (4) din directiva respectivă, **informațiile menționate mai sus, la alin. (1) și (2), se publică în raportul separat respectiv**.

CE adoptă un act delegat⁴ pentru a completa alin. (1) și (2) ale articolului 8, pentru a specifica conținutul și prezentarea informațiilor care trebuie furnizate, în temeiul alineatelor respective, inclusiv metodologia care urmează a fi utilizată pentru conformarea cu alineatele respective, ținând seama de particularitățile întreprinderilor financiare și nefinanciare și de criteriile tehnice de examinare, stabilite în temeiul *Regulamentului*. CE adoptă actul delegat respectiv până la data de 1 iunie 2021.

¹ Denumit, în continuare, *Regulament*.

² Denumit, în continuare, *OMF nr. 1.239/2021*.

³ *Directiva 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013 privind situațiile financiare anuale, situațiile financiare consolidate și rapoartele conexe ale anumitor tipuri de întreprinderi, de modificare a Directivei 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului și de abrogare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului.*

⁴ În conformitate cu art. 23, „Exercitarea delegării de competențe”, din *Regulament*.

Prin art. 3, „Criterii pentru activitățile economice durabile din punctul de vedere al mediului”, și art. 9, „Obiective de mediu”, din Regulament se definesc **criteriile pentru activitățile economice durabile din punctul de vedere al mediului și obiectivele de mediu**, după cum urmează:

Articolul 3

► **o activitate economică se califică drept durabilă din punctul de vedere al mediului** în cazul în care activitatea economică respectivă:

- contribuie în mod substanțial la unul sau mai multe dintre obiectivele de mediu prevăzute la art. 9, în conformitate cu art. 10-16 (n.r. din Regulament);
- nu prejudiciază în mod semnificativ niciunul dintre obiectivele de mediu prevăzute la art. 9, în conformitate cu art. 17 (n.r. din Regulament);
- este efectuată în conformitate cu garanțiile minime prevăzute la art. 18 (n.r. din Regulament); și
- respectă criteriile tehnice de examinare care au fost stabilite de CE, în conformitate cu art. 10 alin. (3), art. 11 alin. (3), art. 12 alin. (2), art. 13 alin. (2), art. 14 alin. (2) sau cu art. 15 alin. (2) (n.r. din Regulament).

Articolul 9

► elementele enumerate mai jos reprezintă **obiective de mediu**:

- atenuarea schimbărilor climatice;
- adaptarea la schimbările climatice;
- utilizarea durabilă și protecția resurselor de apă și a celor marine;
- tranziția către o economie circulară;
- prevenirea și controlul poluării;
- protecția și refacerea biodiversității și a ecosistemelor.

În conformitate cu prevederile **art. 16, „Activități de facilitare”**, **o activitate economică se califică drept o activitate care contribuie în mod substanțial la unul sau mai multe dintre obiectivele de mediu** stabilite la art. 9, „Obiective de mediu”, în cazul în care facilitează în mod direct o contribuție substanțială a altor activități la unul sau mai multe dintre aceste obiective, cu condiția ca activitatea economică respectivă:

- să nu conducă la un blocaj al activelor care să submineze obiectivele de mediu pe termen lung, având în vedere durata de viață economică a respectivelor active; și
- să aibă un efect pozitiv substanțial asupra mediului, pe baza unor considerații legate de ciclul de viață.

O activitate economică contribuie în mod substanțial la unul sau mai multe dintre obiectivele de mediu, prevăzute la art. 9, „Obiective de mediu”, **în conformitate cu art. 10-15**, calificându-se drept durabilă din punctul de vedere al mediului, dacă:

- contribuie în mod substanțial la **atenuarea schimbărilor climatice**, potrivit art. 10 – „Contribuția substanțială la **atenuarea schimbărilor climatice**”. Aceasta are loc în cazul în care activitatea respectivă contribuie în mod substanțial la stabilizarea concentrațiilor de gaze cu efect de seră în atmosferă la un nivel care împiedică interferențele antropice periculoase cu sistemul climatic, în concordanță cu

obiectivul pe termen lung privind temperatura al Acordului de la Paris, prin evitarea sau reducerea emisiilor de gaze cu efect de seră sau sporirea absorbțiilor de gaze cu efect de seră, inclusiv prin inovarea în materie de procese sau produse.

În sensul aceluiași articol se consideră că o activitate economică pentru care nu există o alternativă viabilă din punct de vedere tehnologic și economic, cu un nivel scăzut de emisii de dioxid de carbon, se califică drept o activitate care contribuie în mod substanțial la **atenuarea schimbărilor climatice** atunci când sprijină tranziția către o economie neutră din punct de vedere climatic, pe baza unei traiectorii de reducere a creșterii temperaturii cu 1,5°C peste nivelurile preindustriale, inclusiv prin eliminarea treptată a emisiilor de gaze cu efect de seră, în special a emisiilor provenite din combustibili fosili solizi și în cazul în care activitatea respectivă:

- are niveluri de emisii de gaze cu efect de seră care corespund celor mai bune performanțe din sector sau din industrie;
- nu împiedică dezvoltarea și implementarea de alternative cu emisii scăzute de carbon; și
- nu conduce la un blocaj al activelor cu emisii ridicate de dioxid de carbon, având în vedere durata de viață economică a acestor active.

- contribuie în mod substanțial la **adaptarea la schimbările climatice**, conform art. 11, „Contribuția substanțială la **adaptarea la schimbările climatice**”, respectiv atunci când entitatea:

- include soluții de adaptare care fie reduc riscul efectului negativ al climatului actual și al celui viitor preconizat asupra acelei activități economice, fie reduc în mod substanțial efectul negativ respectiv, fără a crește riscul unui efect negativ asupra persoanelor, asupra naturii sau asupra activelor. Aceste soluții de adaptare sunt evaluate și ierarhizate în funcție de priorități, utilizând cele mai bune proiecții climatice disponibile și, ca o cerință minimă, previn sau reduc:
 - efectul negativ specific în funcție de zonă și de context al schimbărilor climatice asupra activității economice; sau
 - efectul negativ potențial al schimbărilor climatice asupra mediului în care se desfășoară activitatea economică;

sau

- oferă soluții de adaptare care, în plus față de îndeplinirea condițiilor prevăzute la art. 16, „Activități de facilitare”, contribuie în mod substanțial la prevenirea sau reducerea riscului efectului negativ al climatului actual și al celui viitor preconizat asupra persoanelor, asupra naturii sau asupra activelor, fără a crește riscul unui efect negativ asupra altor persoane, asupra naturii sau asupra activelor.

- contribuie în mod substanțial la **utilizarea durabilă și la protecția resurselor de apă și a celor marine**, potrivit art. 12 – „Contribuția substanțială la **utilizarea durabilă și la protecția**

resurselor de apă și a celor marine”. Aceasta are loc în cazul în care activitatea respectivă fie contribuie în mod substanțial la obținerea stării bune a corpurilor de apă, inclusiv a corpurilor de apă de suprafață și a celor subterane, sau la prevenirea deteriorării corpurilor de apă care sunt deja în stare bună, fie contribuie în mod substanțial la obținerea stării ecologice bune a apelor marine sau la prevenirea deteriorării apelor marine care sunt deja în stare ecologică bună, prin:

- a) protejarea mediului împotriva efectelor negative ale deversărilor de ape reziduale urbane și industriale, inclusiv ale contaminanților care generează preocupări noi, cum ar fi medicamentele și microplasticul, de exemplu, prin asigurarea colectării, tratării și deversării adecvate a apelor reziduale urbane și industriale;
 - b) protejarea sănătății umane de efectul negativ al oricărei contaminări a apei destinate consumului uman, prin garantarea faptului că aceasta nu conține microorganisme, paraziți și substanțe care constituie un pericol potențial pentru sănătatea umană, precum și sporirea accesului oamenilor la apă potabilă curată;
 - c) îmbunătățirea gestionării și a eficienței utilizării apei, inclusiv prin protejarea și îmbunătățirea stării ecosistemelor acvatice, prin promovarea utilizării durabile a apei pe baza unei protecții pe termen lung a resurselor de apă disponibile, printre altele, prin utilizarea unor măsuri precum reutilizarea apei, prin asigurarea reducerii progresive a emisiilor poluante în apele de suprafață și în apele subterane, prin contribuirea la atenuarea efectelor inundațiilor și ale secetei sau prin orice altă activitate care protejează sau îmbunătățește starea calitativă și cantitativă a corpurilor de apă;
 - d) asigurarea utilizării durabile a serviciilor ecosistemice marine sau contribuția la starea ecologică bună a apelor marine, inclusiv prin protejarea, conservarea sau refacerea mediului marin și prin prevenirea sau reducerea aportului de elemente externe în mediul marin;
- sau
- e) facilitarea oricăreia dintre activitățile enumerate la literele a)-d) de la prezentul alineat, în conformitate cu art. 16 – „Activități de facilitare”.

- *contribuie în mod substanțial la tranziția către o economie circulară, inclusiv la prevenirea generării de deșeuri, la reutilizarea și la reciclarea acestora, conform art. 13 – „Contribuția substanțială la tranziția către o economie circulară”.* Acest lucru se realizează în cazul în care activitatea respectivă:

- a) utilizează mai eficient resursele naturale, inclusiv materialele biologice și alte materii prime obținute în mod durabil, în procesul de producție, inclusiv prin:
 - i) reducerea utilizării de materii prime primare sau creșterea utilizării produselor secundare și a materiilor prime secundare;
 - ii) măsuri privind utilizarea eficientă a resurselor și eficiența energetică;

- b) crește durabilitatea și potențialul produselor de a fi reparate, modernizate sau reutilizate, în special în activitățile de proiectare și de fabricare;
 - c) crește potențialul de reciclare al produselor, inclusiv potențialul de reciclare al materialelor individuale conținute în respectivele produse, printre altele, prin înlocuirea sau reducerea utilizării de produse și materiale care nu sunt reciclabile, în special în activitățile de proiectare și de fabricare;
 - d) reduce substanțial conținutul de substanțe periculoase și înlocuiește substanțele care prezintă motive de îngrijorare deosebită din materiale și produse pe durata întregului lor ciclu de viață, în conformitate cu obiectivele prevăzute în dreptul Uniunii Europene, inclusiv prin înlocuirea acestor substanțe cu alternative mai sigure și prin asigurarea trasabilității;
 - e) prelungește utilizarea produselor, inclusiv prin reutilizare, proiectare pentru longevitate, schimbarea destinației, dezasamblare, refabricare, modernizare și reparare și partajarea produselor;
 - f) sporește utilizarea materiilor prime secundare și a calității acestora, inclusiv printr-o reciclare de înaltă calitate a deșeurilor;
 - g) previne sau reduce generarea de deșeuri, inclusiv generarea de deșeuri din extracția mineralelor și de deșeuri din construcția și demolarea clădirilor;
 - h) sporește pregătirea pentru reutilizarea și pentru reciclarea deșeurilor;
 - i) crește dezvoltarea infrastructurii de gestionare a deșeurilor necesare pentru prevenire, pentru pregătirea pentru reutilizare și pentru reciclare, garantând totodată că materialele recuperate sunt reciclate ca materii prime secundare de înaltă calitate în producție, evitând astfel scăderea calității (*downcycling*);
 - j) reduce la minimum incinerarea deșeurilor și evită eliminarea deșeurilor, inclusiv depozitarea, în conformitate cu principiile ierarhiei deșeurilor;
 - k) evită și reduce generarea de deșeuri;
- sau
- l) facilitează oricare dintre activitățile enumerate la literele a)-k), în conformitate cu art. 16 – „Activități de facilitare”;

- *contribuie în mod substanțial la prevenirea și controlul poluării, potrivit art. 14 – „Contribuția substanțială la prevenirea și controlul poluării”, prin:*

- a) prevenirea sau, acolo unde acest lucru nu este posibil, reducerea emisiilor de poluanți, alții decât gazele cu efect de seră, din aer, apă și sol;
- b) îmbunătățirea nivelului calității aerului, a apei sau a solului în zonele în care se desfășoară activitatea economică, reducând, în același timp, la minimum orice efect negativ asupra sănătății umane și asupra mediului sau riscul ca un asemenea efect să se producă;
- c) prevenirea sau reducerea la minimum a oricărui efect negativ al producției, utilizării sau eliminării de substanțe chimice asupra sănătății umane și asupra mediului;

d) curățarea deșeurilor depozitate impropriu și a altor tipuri de poluare;

sau

e) facilitarea oricăreia dintre activitățile enumerate la literale a)-d), în conformitate cu art. 16 – „Activități de facilitare”;

- *contribuie în mod substanțial la protejarea și refacerea biodiversității și a ecosistemelor, conform art. 15 – „Contribuția substanțială la protejarea și refacerea biodiversității și a ecosistemelor”.* Aceasta are loc în cazul în care activitatea respectivă contribuie în mod substanțial la protejarea, conservarea sau refacerea biodiversității sau la obținerea condiției ecologice bune a ecosistemelor sau la protecția ecosistemelor care sunt deja în condiție bună, prin:

- a) conservarea naturii și a biodiversității, inclusiv obținerea unei stări de conservare favorabile a habitatelor și a speciilor naturale și semi-naturale, sau prevenirea deteriorării acestora atunci când ele au deja un stadiu de conservare favorabil și protejarea și refacerea ecosistemelor terestre, marine și a altor ecosisteme acvatice, pentru a le îmbunătăți condiția și capacitatea de a furniza servicii ecosistemice;
- b) exploatarea și gestionarea durabilă a terenurilor, inclusiv protecția adecvată a biodiversității solului, neutralitatea din punctul de vedere al degradării terenurilor și decontaminarea siturilor contaminate;
- c) practici agricole durabile, inclusiv cele care contribuie la creșterea biodiversității sau la stoparea sau prevenirea degradării solurilor și a altor ecosisteme, a despăduririlor și a pierderilor de habitate;
- d) gestionarea durabilă a pădurilor, inclusiv practici silvice și utilizarea pădurilor și a terenurilor forestiere care contribuie la creșterea biodiversității sau la stoparea sau prevenirea degradării ecosistemelor, a despăduririi și a pierderilor de habitate;

sau

e) facilitarea oricăreia dintre activitățile enumerate la literale a)-d), în conformitate cu art. 16 – „Activități de facilitare”.

Totodată, **o activitate economică se califică drept durabilă din punctul de vedere al mediului** în cazul în care activitatea economică respectivă nu prejudiciază în mod semnificativ niciunul dintre obiectivele de mediu prevăzute la art. 9, „Obiective de mediu”, în conformitate cu art. 17 – „Prejudicierea în mod semnificativ a obiectivelor de mediu”. Potrivit acestui articol, luând în considerare ciclul de viață al produselor și al serviciilor furnizate de o activitate economică, inclusiv dovezile din evaluările existente ale ciclului de viață, se consideră că respectiva activitate economică prejudiciază în mod semnificativ:

- a) atenuarea schimbărilor climatice, în cazul în care activitatea respectivă generează emisii semnificative de gaze cu efect de seră;
- b) adaptarea la schimbările climatice, în cazul în care activitatea respectivă duce la creșterea efectului negativ al climatului actual și al climatului preconizat în viitor asupra

activității în sine sau asupra persoanelor, asupra naturii sau asupra activelor;

c) utilizarea durabilă și protejarea resurselor de apă și a celor marine, în cazul în care activitatea respectivă este nocivă pentru:

- i) starea bună sau pentru potențialul ecologic bun al corpurilor de apă, inclusiv al apelor de suprafață și subterane; sau
- ii) starea ecologică bună a apelor marine;

d) economia circulară, inclusiv prevenirea generării de deșeuri și reciclarea acestora, în cazul în care:

- i) activitatea respectivă duce la ineficiențe semnificative în utilizarea materialelor sau în utilizarea directă sau indirectă a resurselor naturale, cum ar fi energia din surse neregenerabile, materiile prime, apa și solul, în una sau mai multe etape ale ciclului de viață al produselor, inclusiv în ceea ce privește durabilitatea ori potențialul produselor de a fi reparate, modernizate, reutilizate sau reciclate;
- ii) activitatea respectivă duce la o creștere semnificativă a generării, a incinerării sau a eliminării deșeurilor, cu excepția incinerării deșeurilor periculoase nereciclabile; sau
- iii) eliminarea pe termen lung a deșeurilor poate cauza prejudicii semnificative și pe termen lung mediului;

e) prevenirea și controlul poluării, în cazul în care activitatea respectivă duce la o creștere semnificativă a emisiilor de poluanți în aer, apă sau sol în comparație cu situația existentă înainte de demararea activității;

sau

f) protecția și refacerea biodiversității și a ecosistemelor, în cazul în care activitatea respectivă este:

- i) nocivă în mod semnificativ pentru condiția bună și reziliența ecosistemelor; sau
- ii) nocivă pentru stadiul de conservare a habitatelor și a speciilor, inclusiv a celor de interes pentru Uniunea Europeană.

La evaluarea unei activități economice, pe baza criteriilor enumerate mai sus, se ține seama atât de efectul activității în sine asupra mediului, cât și de efectul asupra mediului al produselor și serviciilor furnizate de activitatea respectivă pe durata întregului lor ciclu de viață, în special luând în considerare producția, utilizarea și scoaterea din uz a respectivelor produse și servicii.

De asemenea, **o activitate economică se califică drept durabilă din punctul de vedere al mediului** în cazul în care activitatea economică respectivă este efectuată în conformitate cu garanțiile minime prevăzute la art. 18 – „Garanții minime”. Conform acestui articol, garanțiile minime sunt proceduri aplicate de o întreprindere care desfășoară o activitate economică pentru a asigura alinierea cu orientările Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) privind întreprinderile multinaționale și cu Principiile directoare ale Organizației Națiunilor Unite (ONU) privind afacerile și drepturile omului, inclusiv cu principiile și drepturile stabilite în cele opt convenții fundamentale identificate în Declarația Organizației Internaționale a Muncii cu privire la principiile și

drepturile fundamentale la locul de muncă și cu cele stabilite în Carta Internațională a Drepturilor Omului.

Atunci când pun în aplicare procedurile menționate mai sus, întreprinderile aderă la principiul de „a nu prejudicia în mod semnificativ”, menționat la art. 2 pct. 17 din Regulamentul (UE) 2019/2088⁵.

În cele din urmă, **o activitate economică se califică drept durabilă din punctul de vedere al mediului** în cazul în care activitatea economică respectivă respectă criteriile tehnice de examinare care au fost stabilite de CE⁶, respectiv cele privind adoptarea unor acte delegate în conformitate cu art. 23 – „Exercitarea delegării de competențe”, în vederea completării anumitor prevederi ale art. 8, art. 10-15 și ale art. 17 – „Prejudicierea în mod semnificativ a obiectivelor de mediu” din Regulament.

Prin urmare, este utilă publicarea anuală a acestor KPI de către anumite societăți de mari dimensiuni și este necesar să se definească mai în detaliu respectiva cerință în acte delegate, în special în ceea ce privește marile societăți financiare.

Deși extinderea unei astfel de cerințe la societățile mai mici ar reprezenta o sarcină disproporționat de mare, acestea pot decide în mod voluntar să publice astfel de informații.

■ În România, **prevederile Directivei 2014/95/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2014 de modificare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește prezentarea de informații nefinanciare și de informații privind diversitatea de către anumite întreprinderi și grupuri mari au fost transpuse pentru operatorii economici** prin Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 (OMFP nr. 1.802/2014), cu modificările și completările ulterioare, respectiv prin Reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016 (OMFP nr. 2.844/2016), cu modificările și completările ulterioare.

OMF nr. 1.239/2021 completează cele două reglementări menționate mai sus, în sensul preluării cerințelor art. 8, „Transparența întreprinderilor în declarațiile nefinanciare”, din Regulament, după cum urmează:

- A) entitățile care, la data bilanțului, depășesc criteriul de a avea un număr mediu de 500 de salariați, în cursul exercițiului financiar, includ în raportul administratorilor **o declarație nefinanciară care conține**, pe lângă informațiile solicitate la pct. 492 din OMFP nr. 1.802/2014, **și informațiile prevăzute la art. 8 din Regulament**;
- B) entitățile care sunt societăți-mamă ale unui grup, care, la data bilanțului, pe o bază consolidată, depășesc criteriul de a avea un număr mediu de 500 de salariați, în cursul

exercițiului financiar, includ în raportul consolidat al administratorilor **o declarație nefinanciară consolidată care conține**, pe lângă informațiile solicitate la pct. 556 din OMFP nr. 1.802/2014, **și informațiile prevăzute la art. 8 din Regulament**;

- C) o societate-mamă care este, de asemenea, filială este scutită de obligația prevăzută la pct. 556 din OMFP nr. 1.802/2014, dacă respectiva societate-mamă și filialele sale sunt incluse în raportul consolidat al administratorilor sau în raportul separat al unei alte entități, întocmit în conformitate cu prevederile secțiunii 8.14 – „Raportul consolidat al administratorilor” din OMFP nr. 1.802/2014. Scutirea respectivă se aplică dacă acea filială este inclusă în situațiile financiare anuale consolidate întocmite de o societate-mamă, potrivit reglementărilor OMFP nr. 1.802/2014;
- D) entitățile care, la data bilanțului, depășesc criteriul de a avea un număr mediu de 500 de salariați în cursul exercițiului financiar includ în raportul administratorilor **o declarație nefinanciară care conține**, pe lângă informațiile solicitate la pct. 39 alin. (1) din OMFP nr. 2.844/2016, **și informațiile prevăzute la art. 8 din Regulament**;
- E) entitățile care sunt societăți-mamă ale unui grup care, la data bilanțului, pe o bază consolidată, depășesc criteriul de a avea un număr mediu de 500 de salariați, în cursul exercițiului financiar, includ în raportul consolidat al administratorilor **o declarație nefinanciară consolidată care conține**, pe lângă informațiile solicitate la pct. 44 alin. (1) din OMFP nr. 2.844/2016, **și informațiile prevăzute la art. 8 din Regulament**;
- F) o societate-mamă care este, de asemenea, filială este scutită de obligația prevăzută la pct. 44 din OMFP nr. 2.844/2016, dacă respectiva societate-mamă și filialele sale sunt incluse în raportul consolidat al administratorilor sau în raportul separat al unei alte entități, întocmit în conformitate cu prevederile secțiunii 4.3 – „Raportul consolidat al administratorilor” și cu Capitolul 7 – Informații nefinanciare și informații privind diversitatea. Scutirea respectivă se aplică dacă acea filială este inclusă în situațiile financiare anuale consolidate întocmite de o societate-mamă, potrivit reglementărilor OMFP nr. 2.844/2016.

Prevederile OMF nr. 1.239/2021 se aplică începând cu situațiile financiare aferente exercițiului financiar al anului 2021, cu excepția prevederilor de la literale A), B), D) și E), menționate mai sus, care se aplică astfel:

- a) de la 1 ianuarie 2022, în ceea ce privește obiectivele de mediu menționate la art. 9 lit. a) și b) din Regulament, respectiv cele privind *atenuarea schimbărilor climatice și adaptarea la schimbările climatice*; și
- b) de la 1 ianuarie 2023, în ceea ce privește obiectivele de mediu menționate la art. 9 lit. c)-f) din Regulament, respectiv cele privind *utilizarea durabilă și protecția resurselor de apă și a celor marine, tranziția către o economie circulară, prevenirea și controlul poluării, protecția și refacerea biodiversității și a ecosistemelor*.

⁵ Regulamentul (UE) 2019/2088 al Parlamentului European și al Consiliului din 27 noiembrie 2019 privind informațiile privind durabilitatea în sectorul serviciilor financiare.

⁶ Conform prevederilor art. 3, „Criterii pentru activitățile economice durabile din punctul de vedere al mediului”, alin. (d) din Regulament.

Deducerea din baza impozabilă și deducerea TVA: când se judecă separat și când se judecă „împreună”?

Rezumat: Dispozițiile legale de drept intern par să impună destul de clar analiza separată și independentă a condițiilor de deductibilitate a cheltuielilor și a TVA aferente achizițiilor. În privința argumentării în fapt, în practică se întâlnesc situații în care organele fiscale folosesc aceeași argumentare pentru ambele impozite. Articolul își propune să contribuie la clarificarea independenței, dar și a interdependenței dintre argumentările utilizabile, deoarece ambele aspecte par a fi relative. De asemenea, examinează aspecte ale condiției de fond privind deducerea TVA pentru achiziții care nu constituie cheltuieli directe din perspectiva dreptului contabil. În acest articol nu vom putea oferi un răspuns tranșant la întrebarea din titlu, ci vom încerca să aducem în atenția cititorilor anumite situații concrete care să le ofere posibilitatea de a reflecta pe marginea acestui subiect.

Cuvinte-cheie: *impozit pe profit, TVA, cheltuieli indirecte, legătură directă și imediată, cost mediu orar.*

DEDUCTION FROM TAXABLE INCOME AND DEDUCTION OF VAT: WHEN TO JUDGE SEPARATELY AND WHEN TO JUDGE „TOGETHER“?

Abstract: *The national legal provisions seem to require quite clearly a separate and independent analysis of the conditions for deductibility of expenditure and VAT on purchases. As far as factual argumentation is concerned, in practice there are situations where tax authorities use the same argumentation for both taxes. The article aims to help clarify the independence but also the interdependence of the arguments that can be used, as both aspects seem to be relative. It also examines aspects of the substantive condition for the deduction of VAT for purchases which are not direct expenditure from an accounting law perspective.*

In this article we will not be able to give a clear-cut answer to the question in the title, but we will try to bring to the readers' attention some concrete situations that will give them the opportunity to reflect on this topic.

Keywords: *corporate tax, VAT, indirect expenses, direct and immediate link, average hourly cost.*

1. Reglementările aplicabile

O primă direcție de orientare, pentru a răspunde întrebării din titlu, poate proveni din evoluția terminologiei utilizate de către legiuitor, atât în materia impozitului pe profit, cât și în cazul TVA.

1.1. Impozitul pe profit

Dispozițiile O.G. nr. 70/1994 [art. 4 alin. (2) teza I] prevedeau necesitatea identificării următoarei legături de deductibilitate:

„Pentru determinarea profitului impozabil, cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente realizării veniturilor și cele considerate deductibile conform prevederilor legale în vigoare”.

Legea nr. 414/2002, care a ratificat dispozițiile Ordonanței, dispunea că

„profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal”.

menținând referința la acele cheltuieli care sunt „aferente” unor venituri impozabile.

Depășind evident textul legii, adăugând în mod nepermis la lege, prin H.G. nr. 402/2000 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind metodologia de calcul al impozitului pe profit (și care abrogă H.G. nr. 974/2004) se prevedea că:

*„La stabilirea profitului impozabil se vor lua în calcul numai cheltuielile care **concură direct** la realizarea veniturilor și care se regăsesc în costul produselor și serviciilor, în limitele prevăzute de legislația în vigoare” (s.n.).*

Codul fiscal 2003 a lărgit aria de deductibilitate, prin trecerea de la cheltuieli „aferente”, termen care avea un sens foarte strict, conform doctrinei îmbrățișate de către fisc, la cheltuieli „efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile”.

În urma constatării din practică a menținerii aceluiași „metehne” ale inspecțiilor fiscale, Codul fiscal 2016 a renunțat la cerința oricărei legături a cheltuielilor cu veniturile, considerând deductibile cheltuielile efectuate „în scopul desfășurării activității economice.” Se pune astfel întrebarea dacă acesta este un nou principiu adoptat la nivelul întregului Cod fiscal, bineînțeles, cu circumstanțierile impuse de legislația armonizată la nivelul UE. Înclinăm să răspundem afirmativ, mai întâi în materia impozitelor directe, deși la Titlul IV, art. 68 alin. (1) teza I se menține următoarea exprimare:

„Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri”. Considerăm că aici ne aflăm în prezența unei erori/omisiuni de legiferare, corectată parțial prin

dispozițiile art. 68 alin. (4), care face vorbire despre „Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, pentru a fi deduse (...)”.

Dar considerăm că această evoluție, de la nevoia identificării unui venit pentru orice cheltuială, poate și trebuie să aibă efecte și în materia TVA, fiind de altfel în concordanță cu evoluția jurisprudenței CJUE în materie, așa cum vom arăta *infra*.

1.2. TVA

Condiția „de fond” pusă în legea fiscală este formulată astfel la art. 297 alin. (4) C. fisc.:

*„Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în **folosul** următoarelor operațiuni: (...)” (s.n.).*

Cercetând sorgintea noțiunilor folosite de legea română, identificăm în Directiva TVA, art. 168, următoarea exprimare:

„În măsura în care bunurile și serviciile sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale unei persoane impozabile, persoana impozabilă are dreptul, în statul membru în care efectuează operațiunile respective, de a deduce din valoarea TVA, pe care are obligația de a o plăti, următoarele sume: (...)” (s.n.).

Constatăm astfel că, prin Codul fiscal, a fost preluată versiunea franceză a Directivei (*Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées*) (s.n.), pe când traducerea oficială în limba română a Directivei a preluat versiunea engleză a acesteia (*In so far as the goods and services are used for the purposes of the taxed transactions of a taxable person*) (s.n.).

Evident că, în contextul în care sesizăm aceste diferențe de nuanță, se pune în mod inevitabil întrebarea dacă există o deosebire de fond între expresia „în folosul”, care pare că exprimă o legătură mai directă, și expresia „în scopul”, care pare să indice o legătură mai puțin directă, chiar indirectă între operațiunea din amonte (achiziția) și cea din aval (livrarea/prestarea). Considerăm că răspunsul este afirmativ, ceea ce ne ajută să formulăm și alte concluzii raportat la anumite situații din practică identificate ca problematice.

2. Demonstrarea legăturii dintre achiziții și prestări/livrări prin algoritmul de stabilire a prețului livrării

2.1. Deși putem prezuma că majoritatea cititorilor acestei reviste au cunoștințe temeinice de contabilitate, trebuie să prezentăm, cu titlu introductiv, pentru analiza care urmează, câteva extrase relevante din OMFP nr. 1.826/22.12.2003

privind contabilitatea de gestiune/contabilitatea costurilor, astfel:

„2.3. Gruparea cheltuielilor în vederea calculării costurilor

Pentru calculul costurilor bunurilor, lucrărilor, serviciilor și al costurilor perioadei, cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară după natura lor se grupează în contabilitatea de gestiune, astfel:

- a) cheltuieli directe;
- b) cheltuieli indirecte;
- c) cheltuieli de desfacere;
- d) cheltuieli generale de administrație.

Cheltuielile indirecte cuprind:

- *regia fixă de producție, formată din cheltuielile indirecte de producție care rămân relativ constante indiferent de volumul producției, cum ar fi: amortizarea utilajelor și echipamentelor, întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și cheltuielile cu conducerea și administrarea secțiilor;*
- *regia variabilă de producție, care constă în cheltuielile indirecte de producție, care variază în raport cu volumul producției, cum ar fi: cheltuielile indirecte cu consumul de materiale și forța de muncă.*

Cheltuielile generale de administrație, deși nu se cuprind în costul produselor, se cuprind în prețul acestora, pentru a se asigura rentabilitatea societății și obținerea unui profit.”

Problema cu care ne confruntăm în practică nu este cea a deductibilității TVA aferente achizițiilor care devin cheltuieli/costuri directe, cum ar fi materiile prime care se încorporează în produsul finit. Marile probleme pot apărea la acele achiziții care vor fi clasificate drept cheltuieli indirecte și pentru care stabilirea unei legături directe cu operațiunile taxabile din aval este imposibilă în plan practic.

În mod evident, cu cât mai diversificată este activitatea contribuabilului, cu atât mai greu va fi ca acesta să demonstreze „trasabilitatea” TVA aferente achizițiilor din amonte și legătura acelor achiziții cu operațiunile taxabile din aval.

Pentru ipoteza unor achiziții care constituie cheltuieli directe, jurisprudența CJUE este foarte clară, stabilind că, în aceste cazuri, există o legătură „directă și imediată” între operațiunile din amonte și cele din aval, legătură care conferă drept de deductibilitate TVA aferente achizițiilor din amonte.

2.2. Cu privire la achizițiile care nu pot fi clasificate drept cheltuieli directe (de exemplu, servicii de consultanță și de management), prezentăm câteva extrase din jurisprudența relevantă a CJUE despre „legătura directă și imediată”, după cum urmează:

În cauza C-29/98 SKF:

„Un drept de deducere este, cu toate acestea, de asemenea, admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în

absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval, ce dau naștere unui drept de deducere, atunci **când costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează.** Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile” (s.n.)

(a se vedea, în special, Hotărârile citate anterior: Midland Bank, pct. 23 și 31, Abbey National, pct. 35, Kretztechnik, pct. 36, precum și Inverstrand, pct. 24).

În cauza C-132/16, *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachnoosigurnelna praktika”* – Sofia împotriva „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments” EOOD:

„Un drept de deducere este, cu toate acestea, admis în favoarea persoanei impozabile, chiar în absența unei legături directe și imediate între o anumită operațiune în amonte și una sau mai multe operațiuni în aval, ce dau naștere unui drept de deducere, atunci **când costul serviciilor în cauză face parte din cheltuielile generale ale persoanei impozabile** și reprezintă, ca atare, elemente constitutive ale prețului bunurilor și serviciilor pe care aceasta le furnizează. Astfel, asemenea costuri au o legătură directă și imediată cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile” (s.n.)

(a se vedea, în special, Hotărârea din 29 octombrie 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pct. 58 și Hotărârea din 18 iulie 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, pct. 28).

În cauza C-249/17, *Ryanair Ltd împotriva The Revenue Commissioners*:

„În cadrul aplicării criteriului legăturii directe, care cade în sarcina administrațiilor fiscale și a instanțelor naționale, **este obligația acestora să țină seama de toate împrejurările în care s-au derulat operațiunile în discuție** și să ia în considerare numai operațiunile care sunt în mod obiectiv legate de **activitatea taxabilă a persoanei impozabile.** Existența unei asemenea legături trebuie astfel să fie apreciată, având în vedere conținutul obiectiv al operațiunii în cauză” (s.n.)

(Hotărârea din 14 septembrie 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pct. 31 și jurisprudența citată).

Aceste tipuri de cheltuieli (cele mai relevante fiind cheltuielile de consultanță și de management) sunt, de regulă, cheltuieli indirecte, din perspectiva legăturii lor cu produsul/serviciul rezultat.

În ipoteza în care societatea are un sistem de calcul evoluat al costului produselor/serviciilor sale, pentru a determina profitabilitatea fiecărui tip de produse, chiar sub forma unor tabele de calcul, fără a utiliza conturile din clasa 9, vom putea regăsi, în aceste tabele, cheltuielile cu toate achizițiile, indiferent

că ele pot fi alocate/incluse direct în costul produselor realizate sau indirect, prin anumite criterii („chei”) de repartizare.

Astfel, vom regăsi fișiere distincte cu listele de materiale, cu orele de manoperă directă, cu costul unor achiziții de componente etc., iar în ceea ce privește cheltuielile indirecte, un total al acestora, la nivelul secției/departamentului sau al societății, împreună cu repartizarea lor pe secții/departamente, chiar pe produse/servicii etc., inclusiv „cheia de repartizare” utilizată.

Pe această bază se poate ajunge la determinarea costului care ar trebui inclus în prețul fiecărui bun livrat/serviciu prestat. Deși prețul se stabilește în funcție de situația pieței, a concurenței, uneori prin negocieri cu partenerii contractuali, această analiză a costurilor constituie, de regulă, o bază de pornire foarte solidă în acest proces, dacă este corect efectuată și deci relevantă.

Considerăm că, prin această metodologie, se poate demonstra existența legăturii „directe și imediate” dintre achiziții și livrări/prestări, în sensul stabilit de către CJUE, chiar și pentru achizițiile considerate cheltuieli indirecte de dreptul contabil.

2.3. Utilizarea costului mediu orar

În multe societăți comerciale, cu activitate de producție, se utilizează în prezent, pentru negocierea cu potențialii clienți, sistemul determinării costului mediu al unei ore de manoperă, care se adaugă la cheltuielile cu materialele achiziționate și care include manopera directă necesară produsului plus toate cheltuielile indirecte/de regie.

Acest tarif servește apoi la negocierea prețului final cu beneficiarul. Acest tarif mediu orar „planificat” se calculează, de regulă, la nivelul unei perioade de gestiune, cu cât mai mare este această perioadă, cu atât mai relevant fiind prețul astfel stabilit. Se mai au în vedere, uneori, și datele din anii anteriori, ținând seama de nivelul cheltuielilor efectiv înregistrate de societate în aceste perioade anterioare, actualizate cu anumite cheltuieli specifice, cu indicii de creștere al anumitor cheltuieli etc.

În aceste condiții se pune întrebarea dacă în sistemul determinării costului orar la nivel de an (de exemplu, pentru anul 2021) și al aplicării sale pentru producția ce urmează a fi contractată în anul 2022, este îndeplinit criteriul legăturii directe și imediate „cu ansamblul activității economice a persoanei impozabile”, așa cum a decis, în mod consecvent, CJUE.

Răspunsul trebuie să fie, în acest caz, afirmativ (chiar dacă uneori poate fi nuanțat), deoarece legea nu indică o anumită perioadă care trebuie luată în considerare în analiza costurilor producției; fiecare societate, în baza libertății sale de gestiune¹, poate opta pentru perioada de analiză cea mai relevantă, deoarece consecințele unei erori se răsfrâng tot asupra patrimoniului respectivei societăți.

În foarte multe cazuri, analiza anuală este, în mod evident, singura relevantă, spre exemplu, în cazul producției agricole vegetale, al produselor cu ciclu lung de fabricație etc.

3. Legătura dintre impozitul pe profit și TVA

3.1. Când TVA nededusă devine cheltuială

În cazul în care inspecția fiscală (sau chiar contribuabilul) consideră că o anumită sumă de TVA este nedeductibilă, din perspectivă contabilă, ea devine o cheltuială, deoarece respectiva porțiune de TVA nedeductibilă se contabilizează pe un cont de cheltuieli din clasa 6 a planului de conturi.

În pasul următor trebuie examinat dacă această „nouă” cheltuială este sau nu deductibilă, adică dacă îndeplinește sau nu criteriile de deductibilitate din perspectiva reglementărilor privind impozitul pe profit. Din punct de vedere teoretic, nedeductibilitatea unei sume cu titlu de TVA nu conduce *per se* la considerarea acelei sume ca fiind nedeductibilă la calculul bazei impozabile cu impozit pe profit.

Spre exemplu, dacă TVA nededusă este aferentă unei mărfi cumpărate spre a fi revândute, nedeductibilitatea TVA fiind cauzată de lipsa exemplarului original al facturii furnizorului, dar marfa respectivă a fost ulterior vândută, rezultă, în mod evident, o cheltuială deductibilă fiscal. Normele metodologice de aplicare ale art. 21 alin. (1) lit. b) C. fisc. 2003 prevedeau, în mod explicit, această situație, astfel:

„Cheltuielile generate de taxa pe valoarea adăugată ca urmare a aplicării prorataei, în conformitate cu prevederile Titlului VI «Taxa pe valoarea adăugată» din Codul fiscal, precum și în alte situații când taxa pe valoarea adăugată este înregistrată pe cheltuieli, în situația în care taxa pe valoarea adăugată este aferentă unor bunuri sau servicii achiziționate în scopul realizării de venituri impozabile”.

Prin Normele metodologice 2016, la pct. 13, se prevede, deși mai puțin explicit, că sunt deductibile

„cheltuielile generate de taxa pe valoarea adăugată, ca urmare a aplicării prevederilor Titlului VII «Taxa pe valoarea adăugată» din Codul fiscal, precum și în alte situații când taxa pe valoarea adăugată este înregistrată pe cheltuieli, în situația în care taxa pe valoarea adăugată este aferentă unor bunuri sau servicii achiziționate în scopul desfășurării activității economice, de exemplu: aplicare prorată, efectuare de ajustări, taxa pe valoarea adăugată plătită într-un stat membru al UE”.

¹ Radu Bufan (coord.), *Tratat de drept fiscal. Volumul I. Teoria generală a dreptului fiscal*, Ed. Hamangiu, București, 2016, pp. 142 și urm.

3.2. Argumente la impozitul pe profit, cu efecte în materia TVA

Deseori, organele de inspecție afirmă, în materia impozitului pe profit, că operațiunile sunt fictive, astfel că atunci când treceau la analiza TVA, spre exemplu, în materia serviciilor intracomunitare cu taxare inversă, fiscalul trebuia să anuleze atât TVA dedusă, cât și TVA colectată de către societatea românească, beneficiară a serviciilor, neputând obține niciun efect fiscal de natura unui TVA suplimentar.

Această regulă este izvorâtă din considerentele CJUE, în cauza Halifax (C-255/02), unde se dispune astfel²:

„94. Rezultă că operațiunile implicate într-o practică abuzivă trebuie redefinite astfel încât să se restabilească situația care ar fi existat în absența operațiunilor constituind acea practică abuzivă.

95. În acest sens, autoritățile fiscale sunt îndreptățite să solicite retroactiv plata sumelor deduse în legătură cu fiecare operațiune ori de câte ori constată faptul că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv (Fini H, paragraph 33).

96. Cu toate acestea, autoritățile fiscale trebuie să scadă, din aceste sume solicitate retroactiv, TVA aferentă vânzărilor pe care persoana impozabilă a colectat-o în mod artificial în conformitate cu o schemă de reducere a sarcinii fiscale și, dacă este cazul, să restituie orice excedent.

94. It follows that transactions involved in an abusive practice must be redefined so as to re-establish the situation that would have prevailed in the absence of the transactions constituting that abusive practice.

95. In that regard, the tax authorities are entitled to demand, with retroactive effect, repayment of the amounts deducted in relation to each transaction whenever they find that the right to deduct has been exercised abusively (Fini H, paragraph 33).

96. However, they must also subtract therefrom any tax charged on an output transaction for which the taxable person was artificially liable under a scheme for reduction of the tax burden and, if appropriate, they must reimburse any excess³.

După ce această jurisprudență a devenit acceptată la nivelul ANAF, am observat că, în practică, când analizează impozitul pe profit, organele de inspecție nu mai susțin că serviciile, a căror nedeductibilitate o clamează, ar fi fictive, ci argumentează că serviciile sunt reale/nu sunt fictive, dar nu sunt dovedite, pentru ca, trecând la analiza TVA, să poată nega dreptul de deducere, anulând taxa deductibilă și lăsând în ființă taxa colectată:

„Referitor la argumentele contestatarei, potrivit cărora dacă se constată că o operațiune nu există, acea operațiunea inexistentă nu poate fi inclusă în sfera TVA, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere că organele de inspecție fiscală nu au constatat

inexistența prestărilor de servicii, ci faptul că serviciile achiziționate există, dar necesitatea acestora și utilizarea în folosul operațiunilor taxabile nu au fost demonstrate cu documente justificative. (...).

Prin urmare, susținerea societății potrivit căreia, în situația în care organele fiscale anulează dreptul de deducere a TVA, este necesar să anuleze și TVA colectată nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât aceasta este valabilă în cazul în care operațiunile pentru care s-a aplicat mecanismul taxării inverse nu au fost reale sau efectiv prestate, nefiind cazul operațiunilor prestate de (...), a căror realitate, așa cum rezultă din actele administrativ-fiscale contestate, nu a fost pusă la îndoială de organele de inspecție fiscală³ (s.n.).³

3.3. Practică. Speșă. Servicii comerciale facturate de societatea-mamă a filialei din România

Serviciile au fost prestate de directorul general al Grupului (situat într-un alt stat membru), care este și administratorul societății (filialei) din România.

Fiscalul consideră că aceste servicii trebuiau prestate în calitate de administrator al societății din România și refuză deductibilitatea lor la stabilirea impozitului pe profit din acest motiv.

Dar, în privința TVA, apare următoarea „dilemă” pentru raționamentul organului de inspecție: dacă sunt servicii „interne”, care trebuiau prestate societății de către administrator, așa cum se afirmă la analiza impozitului pe profit, această argumentație „valorează” și în materia TVA. Astfel, pentru aceste servicii, redefinite drept activități interne, nu se va mai emite factură din statul societății-mamă. În absența facturii, care trebuie anulată, nu există „fapt generator” al înregistrării formulei de autolichidare a TVA (deductibil = colectat), care va trebui, de asemenea, anulată.

Fiind anulată/inexistentă această înregistrare, nu se poate ajunge la nedeductibilitatea TVA, deoarece nu mai există suma respectivă în rulajul conturilor de TVA.

În această ipoteză foarte des întâlnită în practică, se remarcă existența unui anumit tip de legătură *de facto* între analiza impozitului pe profit și analiza TVA; astfel, argumentația utilizată pentru a justifica nedeductibilitatea cheltuielii la calculul impozitului pe profit conduce la consecințe „adverse” pentru fisc, atunci când se străduiește să argumenteze și nedeductibilitatea TVA aferente.

Din această perspectivă „de facto”, cele două argumentări trebuie privite împreună, deoarece logica ne spune că nu pot fi separate, fiscalul trebuind să-și asume, la analiza TVA, consecințele argumentării de la analiza impozitului pe profit.

² Ben Terra, Julie Kajus, *Ghidul directivelor europene privind TVA*, vol. I, Ed. Hamangiu, București, 2015, pp. 48 și urm.

³ Decizia nr. 36/2020 privind soluționarea contestației emise de ANAF – DGAMC – Serviciul Soluționare Contestații.

Intermedierea serviciilor medicale.

Poate aplica scutirea de TVA un intermediar ce nu este unitate medicală autorizată?

Rezumat: Sistemul medical privat se îndreaptă spre a deveni regula, mai degrabă, decât o simplă alternativă la sistemul medical public în preferințele persoanelor cu venituri medii spre mari. Unde este potențial își fac loc și noi modele de afaceri. În plus față de clinici, spitale private și alte unități autorizate, intermediarii își fac apariția, în ultima perioadă, în mijlocirea serviciilor medicale private.

În măsura în care legea fiscală aparent prevede o cerință formală de autorizare, în vederea scutirii de TVA a serviciilor medicale, este discutabil dacă acești intermediari pot solicita scutirea în baza faptului că furnizorii din amonte sunt cei autorizați pentru desfășurarea serviciilor medicale.

Cuvinte-cheie: servicii medicale, cumpărător-revânzător, scutire de TVA, condiții de formă, jurisprudența CJUE.

Intermediation of medical services.

Does the VAT exemption apply for an intermediary party which is not an authorized medical facility?

Abstract: Private healthcare systems heading towards becoming the rule rather than the alternative to public healthcare system for individuals with medium-to-high income. Where there is potential, there is also room for new business models. In addition to private hospitals, clinics and other authorized providers, agents have been involved lately in intermediation of private medical services. As far as the tax law seemingly provides a formal requirement of authorization in order to exempt medical services from VAT, it is questionable whether such agents could claim relief based on the fact that the underlying service providers are authorized for medical services.

Keywords: medical services, buyer-reseller, VAT exemption, formal requirements, ECJ case law.

Mădălin ISPAS – Tax Manager, Soter & Partners

În ultimul deceniu, pe fondul condițiilor îndoielnice și al accesibilității greoaie a serviciilor medicale în sectorul de stat, interesul particularilor pentru accesarea serviciilor medicale private a înregistrat un salt spectaculos. În acest context, pe lângă unitățile private autorizate (spitale, clinici, cabinete), pe piața serviciilor medicale, și-au făcut apariția și alți actori – intermediarii de servicii medicale.

În cadrul acestui articol, ne propunem să analizăm posibilitatea aplicării scutirii de TVA de către intermediarii de servicii medicale,

în special de către cei care nu sunt autorizați pentru realizarea efectivă a actului medical, în sensul legislației specifice. Prin intermediarii de servicii medicale, ne vom referi, în special, la operatorii economici care furnizează, de regulă, clienților finali servicii medicale care sunt efectiv realizate de către alți furnizori autorizați de servicii medicale. Cei mai întâlniți intermediarii de servicii medicale sunt:

- furnizorii de abonamente de servicii medicale care reunesc mai multe clinici/spitale/unități medicale private;

- agenții (cumpărători-revânzători) care negociază în cazuri specifice realizarea unor servicii medicale de către unități autorizate (sau intermediază serviciile unor medici) și le revând în nume propriu către clientul final.

Simplist, o persoană juridică achiziționează în nume propriu servicii medicale, însă în contul (în beneficiul) unei alte persoane. Aceste servicii medicale sunt facturate mai departe cu o marjă sau sub forma unui abonament recurent de către intermediar către beneficiarul actului medical (sau către angajatorul acestuia). De regulă, serviciile intermediarului sunt facturate la un preț diferit față de cel plătit în amonte unității autorizate. Așadar, nu ne vom limita analiza la accesarea scutirii de TVA pentru cheltuielile refacturate în cadrul structurii de comisionar¹.

În privința serviciilor medicale, art. 292 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (în continuare, „Codul fiscal”) transpune următoarea scutire de taxă:

„(1) Următoarele operațiuni de interes general sunt scutite de taxă:

- a) *spitalizarea, îngrijirile medicale și operațiunile strâns legate de acestea, desfășurate de unități autorizate pentru astfel de activități, indiferent de forma de organizare (s.n.), precum: spitale, sanatorii, centre de sănătate rurale sau urbane, dispensare, cabinete și laboratoare medicale, centre de îngrijire medicală și de diagnostic, baze de tratament și recuperare, stații de salvare și alte unități autorizate să desfășoare astfel de activități;*”

La o primă citire, se poate observa că această scutire este condiționată de statutul persoanei care **desfășoară** actul medical. În lipsa unor precizări exprese, în practică, a fost luată o poziție prudentă, considerându-se că prestatorul (persoana care facturează serviciul) necesită a fi unitate autorizată în toate situațiile.

În anumite cazuri însă intermediarii de servicii medicale nu au o obligație legală (sau chiar posibilitatea) de autorizare, în sensul legislației specifice, dat fiind că actul medical nu este realizat de către aceștia, iar implicarea acestora se rezumă – simplist – la găsirea clientului (sau unității autorizate) și intermedierea relației dintre aceștia.

Simpla interpunere a intermediarului între unitatea autorizată și clientul final, în fluxul de facturare, este suficientă în a-l transforma în cumpărător și revânzător, respectiv se va considera că intermediarul a primit și a prestat în nume propriu serviciul². Acest model de afacere situează intermediarii într-o zonă neclară a legislației fiscale, fiind discutabilă perceperea sau nu a taxei pentru un serviciu medical ce prin natura sa intrinsecă ar beneficia în mod normal (în lipsa intermediării) de scutirea taxei.

În cadrul acestei analize, vom examina serviciile medicale din perspectiva TVA, prin prisma următoarelor paliere: natura serviciilor medicale în sensul TVA, obiectivul urmărit de această scutire,

cerința formală a autorizării și raportarea scutirii la mecanismul prevăzut de TVA în cazul cumpărătorului-revânzător.

Natura serviciilor medicale în sensul TVA

Potrivit jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE), serviciile medicale reprezintă

„prestații care au ca obiect diagnosticarea, îngrijirea și, în măsura în care este posibil, vindecarea bolilor sau a anomaliilor de sănătate”³.

În cazul de față, discutăm despre servicii medicale ce sunt realizate de către unitatea autorizată și urmăresc întocmai diagnosticarea, îngrijirea și, în măsura în care este posibil, vindecarea bolilor. Serviciile medicale intermediare sunt cele pe care le furnizează, în mod uzual, unitatea autorizată și pentru care aceasta din urmă aplică scutirea de TVA, atunci când le facturează intermediarului sau clientului final, după caz.

Mai departe, intermediarul facturează, la rândul său, serviciile medicale ca atare (cu o marjă) sau sub forma unui abonament, însă fără a interveni sub vreo formă asupra serviciului (actului) medical în sine. Astfel, natura serviciului nu suferă vreo schimbare, iar clientul final va beneficia de același serviciu medical de care ar fi beneficiat și în măsura în care ar fi intrat în relație contractuală nemijlocită cu unitatea autorizată, și nu cu intermediarul.

Așadar, serviciul facturat de către intermediar are în continuare aceeași natură din perspectiva TVA în raport cu jurisprudența CJUE citată.

Obiectivul urmărit de scutirea de TVA pentru servicii medicale

În același timp, obiectivul urmărit de această scutire este întocmai de a reduce costul îngrijirilor medicale și de a face aceste îngrijiri mai accesibile pentru particulari, păstrând, în același timp, un nivel de calitate suficient⁴.

De regulă, intermediarii negociază cu unitățile autorizate prețuri preferențiale bazate pe volum (în funcție de valoarea serviciilor medicale *intermediate*). Astfel, în principiu, clientul final beneficiază de un cost mai redus, în cazul accesării serviciilor printr-un intermediar, decât în situația în care accesează servicii medicale, în mod direct, de la unitatea autorizată (fără mijlocirea realizată de intermediar). Astfel, îndeosebi, când este redus costul serviciului medical în raport cu particularii, făcându-l astfel mai accesibil acestora, serviciul facturat de către intermediari are vocația de a fi scutit.

Privind dintr-o altă perspectivă, dacă serviciul facturat de intermediar ar fi supus TVA, obiectivul scutirii de TVA ar fi compromis, conducând către majorarea artificială a costului cu actul medical și făcându-l astfel mai puțin accesibil particularilor.

¹ Analiza va viza alte situații decât recuperarea costului exact în cadrul structurii de comisionar, în sensul pct. 31 alin. (4) din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

² Art. 271 alin. (2) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

³ Pct. 20 din Hotărârea CJUE, în cauza C-700/17 Peters, și jurisprudența citată.

⁴ Pct. 34 din Hotărârea CJUE, în cauza C-700/17 Peters.

Cine necesită a fi autorizat în sensul scutirii de TVA?

În opinia noastră, necesitatea autorizării trebuie raportată la natura serviciului medical și obiectivului scutirii de TVA: de a garanta servicii medicale cât mai accesibile pentru persoanele fizice, constând în diagnosticare, îngrijire și vindecare/ameliorare a bolilor/anomaliilor de sănătate.

Or, în acest context, trebuie subliniat faptul că nu este încălcată exigența autorizării (din perspectiva scutirii de TVA), întrucât unitatea care realizează efectiv actul medical este o unitate autorizată în sensul legii.

De altfel, art. 292 alin. (1) lit. a) limitează scutirea pentru actul medical (spitalizare, îngrijire medicală etc.) **desfășurat** de o unitate autorizată, punându-se accent pe persoana care realizează efectiv actul medical, și nu în mod necesar pe persoana care **prestează** serviciul în sensul TVA.

Așadar, simpla facturare a acestor servicii de către un cumpărător-revânzător, cât timp nu alterează natura serviciului (fără să intervină în actul medical în sine) și cât timp cerința formală a autorizării este îndeplinită de către prestatorul din amonte (de exemplu, clinica care desfășoară efectiv actul medical), nu ar trebui să conducă la neaplicarea scutirii de TVA.

O confirmare a acestui raționament o regăsim și în modul de aplicare a scutirii de TVA de către Marea Britanie, stat membru al UE până la data de 1 februarie 2020. Mai precis, Marea Britanie oferă beneficiul scutirii (atât în prezent, cât și anterior Brexit-ului, când aplică *acquis*-ul comunitar) chiar și în măsura în care persoana care facturează serviciul nu este autorizată, însă a subcontractat/angajat o persoană autorizată să realizeze actul medical în sine. Această regulă este cunoscută în practica britanică drept scutire a serviciilor medicale *integral realizate* (*wholly performed*) de către o persoană care este înregistrată în registrul medical statutar⁵.

Accesarea scutirii în calitate de cumpărător-revânzător

Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective. Astfel, se creează această *ficțiune* din perspectiva TVA, potrivit căreia intermediarul a achiziționat și a prestat mai departe același tip de serviciu.

Or, această calitate de cumpărător-revânzător presupune de la bun început că natura serviciului este aceeași și că intermediarul nu intervine în componentele intrinseci ale serviciului medical, acesta păstrându-și întru totul obiectul și caracteristicile (diagnosticarea, îngrijirea și, în măsura în care este posibil, vindecarea bolilor sau a anomaliilor de sănătate).

Întrucât noțiunea de cumpărător-revânzător vizează o *ficțiune* juridică, serviciul este faptic realizat de către o unitate autorizată și, implicit, discutăm despre un singur serviciu (și o singură natură). Astfel, acest mecanism nu numai că nu exclude *a priori* accesarea scutirilor de TVA aferente serviciului intermediat, însă jurisprudența constantă a CJUE este în sensul că scutirile de TVA pot fi accesate de către cumpărătorul-revânzător [cu referire la art. 28 din Directiva 112/2006/CE⁶, echivalentul art. 271 alin. (2) C. fisc.]:

Cauza C-224/11 BGZ Leasing (pct. 64):

„Potrivit acestei jurisprudențe, dat fiind că articolul 28 face parte din titlul V din Directiva TVA, intitulat «Operațiuni impozabile», și că este formulat în termeni generali, fără a conține limitări privind domeniul său de aplicare sau efectele sale, el privește și aplicarea scutirilor de TVA prevăzute de această directivă” (s.n.) (a se vedea în acest sens Hotărârea din 14 iulie 2011, Henfling și alții, C-464/10, Rep., p. I-6219, pct. 36).

Cauza C-464/10 Henfling și alții (pct. 36):

„Dat fiind faptul că art. 6 alin. (4) din a șasea directivă face parte din titlul V al acesteia, intitulat «Operațiuni impozabile», și că este formulat în termeni generali, fără a conține limitări privind domeniul său de aplicare sau efectele sale, ficțiunea creată prin această dispoziție privește și aplicarea scutirilor de TVA prevăzute de a șasea directivă (s.n.). Din aceasta rezultă că dacă prestarea de servicii la care ia parte comisionarul este scutită de TVA, această scutire este aplicabilă în mod similar raportului juridic dintre comitent și comisionar” (s.n.).

De altfel, nici legiuitorul național nu a condiționat expres aplicarea scutirilor de anumite calități/autorizări ale cumpărătorului-revânzător.

Astfel, în opinia noastră, *ficțiunea juridică* de cumpărător-revânzător este compatibilă cu accesarea tratamentului TVA aplicabil serviciului de bază la care se referă (în acest caz, serviciul medical). Desigur, eventualele diferențe se pot referi la elemente străine de natura serviciului, precum locul prestării serviciilor, conform regulilor TVA, aplicarea regimului special pentru întreprinderi mici ș.a.m.d.

Strict în privința scutirii de TVA, apreciem că un intermediar nu necesită o anumită autorizare/calitate, din perspectiva legislației TVA.

Concluzionând, suntem de părere că scutirea de TVA pentru serviciile medicale ar trebui să poată fi accesată și de către un intermediar (*interpus*), cât timp natura serviciului are vocația de a fi scutită și serviciul medical este efectiv furnizat de o unitate autorizată, în sensul art. 292 alin. (1) lit. a) C. fisc.⁷.

⁵ <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/vat-health/vathlt2600>.

⁶ Art. 28 din Directiva 112/2006/EC: „Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul unei alte persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că ea a primit și a prestat ea însăși serviciile respective”.

⁷ Articolul prezintă opinia autorului bazată pe prevederile legislației în vigoare din România și din Uniunea Europeană. Cu toate acestea, trebuie avut în vedere că interpretarea autorităților fiscale poate diferi în unele cazuri de interpretarea exprimată în cadrul prezentului articol.

Taxa pentru eliberarea certificatelor de urbanism, a autorizațiilor de construire și a altor avize și autorizații.

Taxa pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări. Noțiunea de „suprafață afectată”.

Taxa datorată bugetului local este percepută pentru eliberarea autorizației care permite excavarea, în timp ce taxa percepută la bugetul de stat este datorată pentru desfășurarea activității propriu-zise de exploatare, de extragere a resurselor minerale



Dr. Ionița COCHINȚU –
Magistrat-asistent,
Curtea Constituțională a României

Rezumat: Dând eficiență supremației Constituției, legiuitorul constituant a implementat și instrumentele necesare pentru controlul respectării principiilor fundamentale, controlul de constituționalitate fiind atribuit Curții Constituționale în calitate sa de garant al supremației Constituției și de unică autoritate de jurisdicție constituțională din România, care se concretizează prin decizii pronunțate în diferite domenii astfel cum este cel fiscal. Prin această secțiune vom aborda jurisprudența relevantă a instanței de contencios constituțional în materie fiscală.

Decizia invederată în continuare prezintă importanță prin tematica supusă controlului de constituționalitate – Taxa pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări – precum și prin modul de interpretare și aplicare a prevederilor constituționale, în sprijinul cărora, pentru verificarea compatibilității textelor criticate cu principiul legalității și al așezării juste a sarcinilor fiscale, s-a apelat la cadrul legislativ coroborat – Codul fiscal, Legea minelor, Legea privind autorizarea executării lucrărilor de construcții.

Cuvinte-cheie: taxă, autorizație, suprafață afectată, sarcini fiscale, prospecțiune și explorare, principiul legalității, așezare justă, control de constituționalitate.

The fee for issuing of urban town planning certificates, building permits and other permits and authorizations. The fee for issuing the drilling or excavation permit. The notion of „affected area”. The fee due to the local budget is charged for issuing the permit that allows excavation, while the fee charged to the public budget is due for the actual activity of exploitation, extraction of mineral resources

Abstract: By giving efficiency to the supremacy of the Constitution, the constituent legislator has also implemented the necessary tools for monitoring the compliance with fundamental, constitutional review being awarded to the Constitutional Court as a guarantor for the supremacy of the Constitution and the sole authority of constitutional jurisdiction in Romania, which materializes through decisions issued in various areas such as tax. Through this section we will address the relevant jurisprudence of the Constitutional Court in tax matters. The following decision is important for the constitutionality of the – The fee for issuing the drilling or excavation permit – as well as for the interpretation and application of the constitutional provisions, in support of which, to verify the compatibility of the criticized texts with the principle of legality and fair settlement of the fiscal tasks, he appealed to the corroborated legislative framework – the fiscal Code, the mining Law, the Law on the authorization of the execution of construction works.

Keywords: *tax, authorization, affected area, tax burdens, prospecting and exploration, principle of legality, fair settlement, constitutional review.*

Cadrul legal incident: Art. 473 și 474 alin. (10) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal¹:

„Orice persoană care trebuie să obțină un certificat, un aviz sau o autorizație prevăzută de lege trebuie să plătească o taxă la compartimentul de specialitate al autorității administrației publice locale înainte de a i se elibera certificatul, avizul sau autorizația necesară.”; (...) (10) Taxa pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări necesare lucrărilor de cercetare și prospectare a terenurilor în etapa efectuării studiilor geotehnice și a studiilor privind ridicările topografice, sondele de gaze, petrol și alte excavări se datorează de către titularii drepturilor de prospecțiune și explorare și se calculează prin înmulțirea numărului de metri pătrați de teren ce vor fi efectiv afectați la suprafața solului de foraje și excavări cu o valoare cuprinsă între 0 și 15 lei.”

Jurisprudența Curții Constituționale: Decizia nr. 368 din 3 iunie 2021, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 998 din 19 octombrie 2021.

Critici de neconstituționalitate: În ceea ce privește noțiunea de „suprafață afectată”, s-a apreciat că aceasta nu este definită nici în legislația fiscală și nici în cea prevăzută în Legea minelor, fapt care, în practică, a condus la calcularea diferită a taxei, în funcție de înțelegerea acestei noțiuni de către organul fiscal chemat să o aplice, ceea ce este contrar principiului legalității¹², în componenta privind calitatea legii, și al așezării juste a sarcinilor fiscale³.

Soluția și considerentele Curții Constituționale: Instanța de contencios constituțional a respins excepția de neconstituție-

nalitate, ca neîntemeiată. Pentru a pronunța această soluție, ținând seama de prevederile constituționale incidente, a avut în vedere cadrul legislativ extins ce reglementează în materia supusă taxei, respectiv Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții și Legea minelor nr. 85/2003, și următoarele considerente:

(i) **Noțiunea de „suprafață afectată”**

Potrivit prevederilor Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții⁴, autorizația de construire se eliberează pentru lucrări de foraje și excavări necesare pentru efectuarea studiilor geotehnice și a prospecțiunilor geologice, proiectarea și deschiderea exploatărilor de cariere și balastiere, a sondelor de gaze și petrol, precum și a altor exploatări de suprafață, subterane sau subacvatice.

Lucrările de foraje și excavări la care textul legal face referire sunt auxiliare unor activități determinate, respectiv efectuarea studiilor geotehnice și a prospecțiunilor geologice, proiectarea și deschiderea exploataților de cariere și balastiere, a sondelor de gaze și petrol, dar și a altor exploatați de suprafață, subterane sau subacvatice.

Lucrările de foraje și excavări pot fi executate numai pe baza unei autorizații de construire, în măsura în care sunt auxiliare efectuării studiilor geotehnice și a prospecțiunilor geologice, proiectării și deschiderii exploataților de cariere și balastiere, a sondelor de gaze și petrol, precum și a altor exploatați de suprafață/subterane sau subacvatice. Dacă pe lângă lucrările de foraje sau excavări auxiliare efectuării studiilor geotehnice și a prospecțiunilor geologice sau proiectării și deschiderii de exploatați sunt realizate și alte lucrări de construcții dintre cele enumerate la alte litere ale art. 3 alin. (1)⁵ din Legea nr. 50/1991,

¹ Publicată în M. Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015.

² Art. 1 alin. (5) din Constituția României.

³ Art. 56 alin. (2) din Constituția României.

⁴ Publicată în M. Of. nr. 933 din 13 octombrie 2004; Art. 1 alin. (5) din Constituția României.

⁵ Art. 3 alin. (1): „Construcțiile civile, industriale, agricole, cele pentru susținerea instalațiilor și utilajelor tehnologice, pentru infrastructură de orice fel sau de oricare altă natură se pot realiza numai cu respectarea autorizației de construire, precum și a reglementărilor privind proiectarea și executarea construcțiilor, pentru: a) lucrări de construire, reconstruire, consolidare, modificare, extindere, reabilitare, schimbare de destinație sau de reparare a construcțiilor de orice fel, precum și a instalațiilor aferente acestora, cu excepția celor prevăzute la art. 11;”.

pentru aceste din urmă lucrări va fi necesară o altă autorizație de construire, distinctă de autorizația obținută pentru lucrările de foraj sau excavări. Toate activitățile reunite în enumerarea de la art. 3 alin. (1) lit. e)⁶ din Legea nr. 50/1991 au în comun faptul că sunt desfășurate în legătură cu explorarea și exploatarea resurselor minerale, aflate în proprietatea exclusivă a statului.

În aceste condiții, desfășurarea de către orice persoană a unor lucrări de foraje sau excavări în vederea explorării sau exploatării resurselor minerale, astfel cum aceste resurse sunt definite de Legea minelor nr. 85/2003⁷, determină aplicarea prevederilor acestei din urmă legi în ceea ce privește desfășurarea lucrărilor respective. De asemenea, potrivit prevederilor Legii minelor nr. 85/2003, activitatea de prospecțiune constă într-un ansamblu de studii și lucrări de suprafață care se realizează pe baza unui permis neexclusiv pentru identificarea posibilităților existenței unor acumulări de resurse minerale. Explorarea conformă a resurselor minerale se realizează pe baza unei licențe de explorare, eliberată la cerere, scopul lucrărilor de explorare fiind acela de a fundamenta decizia cu privire la oportunitatea valorificării zăcămintului. Activitatea de exploatare este definită ca fiind „ansamblul de lucrări executate în subteran și/sau la suprafață pentru extragerea resurselor minerale, prelucrarea și livrarea acestora în forme specifice”. Prin excepție, exploatarea anumitor resurse minerale, respectiv rocile utilizabile în construcții și acumulările de turbă, nisipurile și pietrișurile din albiile minore ale râurilor și recuperarea aurului din aluviuni, se poate face pe baza unui permis de exploatare, fără a mai fi necesară obținerea unei licențe de exploatare.

Având în vedere operațiunile vizate, și anume exploatarea de carieră, balastierele, sondele de gaze și petrol, lucrările de cercetare și prospectare a terenurilor în etapa efectuării studiilor geotehnice și a studiilor privind ridicările topografice, precum și alte excavări, prin art. 3 pct. 21 din Legea minelor nr. 85/2003, este definit „perimetru de prospecțiune, explorare și exploatare” ca fiind aria corespunzătoare proiecției la suprafață a conturului părții din scoarța terestră, în interiorul căreia, pe un interval de adâncime determinat, se realizează lucrări de prospecțiune, explorare, respectiv de exploatare, precum și suprafețele necesare desfășurării activităților de prelucrare, preparare a resurselor minerale și de stocare a produselor reziduale miniere.

(ii) Obligațiile fiscale datorate de către titularii drepturilor de prospecțiune și explorare. Cadru legal

Aceste obligații sunt prevăzute atât de Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cât și de Legea minelor nr. 85/2003, în acest sens fiind art. 28 alin. (3) din acest act normativ, care statuează că, pentru eliberarea permisului de exploatare, solicitantul va trebui să plătească taxa pe activitatea de exploatare, redevența minieră trimestrială pe parcursul valabilității permisului și garanția financiară pentru refacerea mediului, art. 44 alin. (1), care prevede că titularii licențelor/permiselor sunt obligați la plata către bugetul de stat a unei taxe pentru activitatea de prospecțiune, explorare și exploatare a resurselor minerale, precum și a unei redevențe miniere, și art. 49, unde se stabilește,

cu titlu general, că plata taxelor, tarifulor și a redevențelor prevăzute în Legea minelor nr. 85/2003 nu îl scutește pe titularul licenței/permisului de plata obligațiilor bugetare datorate conform legislației fiscale în vigoare.

(iii) Taxa datorată bugetului local este percepută pentru eliberarea autorizației care permite excavarea, în timp ce taxa percepută la bugetul de stat este datorată pentru desfășurarea activității propriu-zise de exploatare, de extragere a resurselor minerale. Referire la jurisprudența Curții de Casație și Justiție – Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept⁸

Prin Decizia nr. 27 din 24 aprilie 2017, Înalta Curte de Casație și Justiție – Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, având în vedere prevederile privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, potrivit cărora pentru activitatea de foraj și excavare este necesară obținerea unei autorizații de construire, precum și pe cele privind Codul fiscal, care reglementează obligațiile fiscale născute în legătură cu emiterea autorizațiilor în discuție, a reținut că apare cu evidență faptul că autorizația de foraje și excavări prevăzută de Codul fiscal este autorizația de construire la care face referire art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 50/1991. Ca atare, taxa de foraj sau excavare este concepută ca o taxă locală unică, ce se plătește în vederea obținerii autorizației de construire, reglementate de art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 50/1991, se calculează în raport cu numărul de metri pătrați de teren afectat de prospecțiunile anterioare exploatărilor și se virează în bugetul local. Realizarea unor lucrări dintre cele prevăzute de art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 50/1991, respectiv lucrări de foraje și excavări, sau dintre cele prevăzute de Legea nr. 85/2003 este permisă numai în baza unui permis de exploatare, emis de către autoritățile competente, realizarea acestor lucrări dând naștere unor obligații de plată către bugetul de stat a unei taxe pentru activitatea de exploatare și a unei redevențe miniere. În ceea ce privește raportul dintre taxa datorată bugetului local pentru eliberarea autorizației de realizare a lucrărilor de excavare în vederea exploatării de resurse minerale (o formă specială de autorizație de construire) și taxa pentru activitatea de exploatare, acestea sunt datorate unor bugete diferite și au un obiect diferit. Astfel, taxa datorată bugetului local este percepută pentru eliberarea autorizației care permite excavarea, în timp ce taxa percepută la bugetul de stat este datorată pentru desfășurarea activității propriu-zise de exploatare, de extragere a resurselor minerale.

Prin urmare, s-a apreciat că nu există o dublă impunere pentru activitatea de excavare/foraj, fiscal fiind instituită o singură taxă pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări, care se calculează raportat la numărul de metri pătrați de teren afectat efectiv de foraj sau excavare, iar nu la suprafața ocupată pentru activitatea de exploatare. Totodată, taxa pentru obținerea autorizației de foraje sau excavări pentru efectuarea de studii geotehnice este diferită de taxa de exploatare reglementată de Legea minelor, având temeiuri juridice diferite și beneficiari diferiți. Taxa pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări este datorată independent de existența taxei anuale pentru

⁶ Art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 51/1991: „e) lucrări de foraje și excavări necesare pentru efectuarea studiilor geotehnice și a prospecțiunilor geologice, proiectarea și deschiderea exploatărilor de cariere și balastiere, a sondelor de gaze și petrol, precum și a altor exploatări de suprafață, subterane sau subacvatice”;

⁷ Publicată în M. Of. nr. 197 din 27 martie 2003.

⁸ Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție – Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept – nr. 27 din 24 aprilie 2017, publicată în M. Of. nr. 510 din 3 iulie 2017.

activitatea de prospecțiune, explorare și exploatare a resurselor minerale și de redevență minieră.

Autorizația de foraje și excavări nu este de natura autorizației de construire și nici nu o înlocuiește pe aceasta, iar plata taxei nu îl scutește pe titularul autorizației de orice alte obligații fiscale legale, în măsura în care acestea îi sunt aplicabile.

(iv) Prevederile prin care se instituie taxa pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări necesare lucrărilor de cercetare și prospecțiune a terenurilor nu sunt contrare principiului așezării juste a sarcinilor fiscale

Prevederile prin care se instituie taxa pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări necesare lucrărilor de cercetare și prospecțiune a terenurilor în etapa efectuării studiilor geotehnice și a studiilor privind ridicările topografice, sondele de gaze, petrol și alte excavări, ce se datorează de către titularii drepturilor de prospecțiune și explorare, s-au regăsit și în Ordonanța Guvernului nr. 92/2003⁹, soluția legislativă cuprinsă în acest act normativ fiind supusă, de asemenea, controlului de constituționalitate. Astfel, prin Decizia nr. 1425 din 25 octombrie 2011¹⁰, instanța de contencios constituțional a reținut că prin dispozițiile care instituie taxa în discuție, respectiv prin care legiuitorul stabilește în sarcina operatorilor economici, ce desfășoară anumite activități, obligația plății către bugetul local a unei taxe pentru eliberarea autorizației de foraje sau excavări, necesară studiilor geotehnice, ridicărilor topografice, exploatărilor de carieră, balastierelor, sondelor de gaze și petrol, precum și altor exploatări, taxă ce se calculează potrivit legii, se dă expresie prevederilor art. 56 alin. (1) din Legea fundamentală, potrivit căreia cetățenii au obligația să contribuie la cheltuielile publice, prin impozite și taxe. Totodată, a avut în vedere și principiul legalității în materie fiscală, prevăzut la art. 139 alin. (2) din Constituție, potrivit căruia: „Impozitele și taxele locale se stabilesc de consiliile locale sau județene, în limitele și în condițiile legii” – din aceste norme constituționale rezultând dreptul exclusiv al legiuitorului de a stabili impozite datorate bugetului.

Potrivit art. 473 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, orice persoană care trebuie să obțină un certificat, un aviz sau o autorizație trebuie să plătească o taxă la compartimentul de specialitate al autorității administrației publice locale înainte de a i se elibera certificatul, avizul sau autorizația necesară, iar, potrivit Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal reglementat de Legea nr. 571/2002, autorizația de foraje și excavări se eliberează de către primăriile în a căror rază de competență teritorială se realizau oricare dintre operațiunile: studii geotehnice, ridicări topografice, exploatări de carieră, balastiere, sonde de gaze și petrol, precum și oricare alte exploatări, la cererea scrisă a beneficiarului acesteia. Taxa pentru eliberarea autorizației se plătește anticipat și se calculează pentru fiecare metru pătrat sau fracțiune de metru pătrat afectat de oricare dintre operațiunile prevăzute mai sus. Ulterior, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal reglementat de Legea nr. 227/2015, s-a prevăzut că cererea pentru eliberarea

autorizației de foraje și excavări are elementele constitutive ale declarației fiscale și se depune la structura de specialitate în a cărei rază de competență teritorială se realizează oricare dintre operațiunile prevăzute la art. 474 alin. (10) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu cel puțin 30 de zile înainte de data începerii operațiunilor.

Toate aceste aspecte circumscriu faptul că eliberarea unei autorizații de construire, care conferă dreptul de a construi, este distinctă de autorizația de foraje și excavări, care conferă dreptul a foră sau excava, în scopurile anume menționate inițial prin art. 267 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și, ulterior, prin art. 474 alin. (10) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal¹¹.

Comentariu:

Pentru deslușirea și stabilirea înțelesului unor noțiuni aferente materiei reglementate, de regulă, în cuprinsul actului normativ sunt definite și determinate conceptele și noțiunile cu care operează reglementarea respectivă, în conformitate cu Legea privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, care prevede că, în cadrul soluțiilor legislative preconizate, trebuie să se realizeze o configurare explicită a conceptelor și a noțiunilor folosite în noua reglementare, care au un alt înțeles decât cel comun, pentru a se asigura astfel înțelegerea lor corectă și pentru a se evita interpretările greșite¹². De asemenea, normele de tehnică legislativă referitoare la integrarea proiectului în ansamblul legislației statuează că actul normativ trebuie să se integreze organic în sistemul legislației, scop în care actul normativ trebuie corelat cu prevederile actelor normative de nivel superior sau de același nivel, cu care se află în conexiune¹³. Pentru evitarea paralelismelor este interzisă instituirea acelorași reglementări în mai multe articole sau alineate din același act normativ ori în două sau în mai multe acte normative, iar pentru sublinierea unor conexiuni legislative se utilizează norma de trimitere¹⁴, care operează întotdeauna între acte normative cu aceeași forță juridică.

Prin urmare, aplicând aceste temeuri legale și considerentele de principiu rezultate din jurisprudența Curții Constituționale în materia calității actelor normative, ca parte componentă a principiului legalității prevăzut de Constituție, se reține că un act normativ nu trebuie interpretat și aplicat fără a se ține seama de întregul cadru legislativ activ incident într-o anumită ramură a dreptului. Aceste aspecte sunt pe deplin valabile și în ceea ce privește aria de cuprindere a noțiunii de „suprafață afectată”, al cărei înțeles a fost dedus de către instanța de contencios constituțional prin interpretarea sistematică și coroborată a prevederilor Codului fiscal, ale Legii privind autorizarea executării lucrărilor de construcții și ale Legii minelor, context în care a fost pusă în valoare și jurisprudența Curții de Casație și Justiție – Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept, care are și rolul constituțional de a asigura interpretarea și aplicarea unitară a legii de către celelalte instanțe judecătorești, potrivit competenței sale.

⁹ Publicată în M. Of. nr. 941 din 29 decembrie 2003.

¹⁰ Publicată în M. Of. nr. 88 din 3 februarie 2012.

¹¹ Pentru detalii, a se vedea Decizia nr. 368 din 3 iunie 2021, precitată, par. 25 și 26.

¹² Art. 25 din Legea privind normele de tehnică legislativă pentru elaborarea actelor normative, republicată în M. Of. nr. 260 din 21 aprilie 2010.

¹³ Art. 13 lit. a) din Legea nr. 24/2000.

¹⁴ Art. 16 alin. (1) teza a II-a din Legea nr. 24/2000.





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

ISSN: 1844-3591



9 771844 359005

0 2 1 0 2



ISBN UJ: 1844-3591-21-02



1 844359 121028