

ANUL XV
NR. 77
OCT.-DEC. 2022

[4] 2022

CONSULTANT FISCAL

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

DIN SUMAR

Tanți Anghel

COMENTARII ASUPRA MODIFICĂRIILOR CODULUI DE PROCEDURĂ
FISCALĂ APROBATE PRIN ORDONANȚA DE URGENȚĂ NR. 188/2022

**Radu Bufan, Natalia Șvidchi, Vladimir-Daniel Marinescu,
Séver Alexandru Sbârnă, Mihai Bufan**

BUNA-CREDINȚĂ ÎN RAPORTURILE DINTRE FISC ȘI CONTRIBUABIL,
O VORBĂ GOALĂ SAU O OBLIGAȚIE IMPERATIVĂ, A CĂREI
NERESPECTARE TREBUIE SANȚIONATĂ CU ANULAREA ACTELOR DE IMPUNERE?

Ioana Lixandru

NEUTRALIZAREA SCHEMELOR BAZATE PE TRATAMENTUL
NEUNIFORM AL ELEMENTELOR HIBRIDE – UN SUBIECT PUȚIN
CUNOSCUȚ, DEȘI, ÎN ANUL 2022, SE ÎNCHEIE REGULILE TRANZIȚIONALE



CAMERA CONSULTANȚILOR FISCALI
membră a
Confederației Fiscale Europene
Uniunii Profesiilor Liberale din România

CONSILIUL SUPERIOR

Dan MANOLESCU
Președinte

Adrian LUCA
Prim-vicepreședinte

Daniela TĂNASE
Vicepreședinte

Romulus Dimitrie BADEA
Vicepreședinte

Maria-Iulia SOBOLEVSKI-DAVID
Vicepreședinte

Sorin-Adrian ROBU
Vicepreședinte

Vasile-Alin NEGRESCU
Vicepreședinte

Mariana VIZOLI
Membru

Ioan SIMION
Membru

Vlad-Constantin BOERIU
Membru

Alexandr MILCEV
Membru

Marian-Alin IRIMIA
Membru

Alin CHITU
Membru

Elena IORDACHE
Membru

Sia-Nicoleta JIRU
Membru

Camera Consultanților Fiscali

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

Director: Radu BUFAN

Redactor-șef: Mariana VIZOLI

Redactor: Andrei MATEI

sumar

procedură fiscală

04

Comentarii asupra modificărilor Codului de procedură fiscală, aprobate prin Ordonanța de urgență nr. 188/2022

Tanți ANGHEL – Consultant fiscal independent; Cadru didactic asociat, Facultatea de Drept, Academia de Studii Economice din București

drept fiscal

11

Buna-credință în raporturile dintre fisc și contribuabil, o vorbă goală sau o obligație imperativă, a cărei nerespectare trebuie sancționată cu anularea actelor de impunere?

Prof. univ. dr. **Radu BUFAN** – Facultatea de Drept, Universitatea de Vest din Timișoara; Avocat, Baroul Timiș; Consultant fiscal; Expert contabil

Asist. cercet. dr. **Natalia ȘVIDCHI** – Facultatea de Drept, Universitatea de Vest din Timișoara; Avocat, Baroul Timiș

Av. dr. **Vladimir-Daniel MARINESCU** – Baroul Timiș

Av. dr. **Sever-Alexandru SBĂRNĂ** – Baroul Timiș

Drd. **Mihai BUFAN** – Facultatea de Studii Europene, Universitatea „Babeș-Bolyai” din Cluj-Napoca; Consultant fiscal

fiscalitate

20

Regimul contabil și fiscal al provizioanelor/ajustărilor și pierderilor pentru riscuri și cheltuieli

Conf. univ. dr. **TAMAS-SZORA Attila** – Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia; Consultant fiscal

Drd. **TAMAS-SZORA Gabriel** – Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia

Drd. **Ramona-Ionela HARAGUȘ** – Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia

Drd. **Mihai Dan MUREȘAN** – Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia

Drd. **Marian Alin IRIMIA** – Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia

30

Neutralizarea schemelor bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride – un subiect puțin cunoscut, deși, în anul 2022, se încheie regulile tranziționale

Ioana LIXANDRU – Senior Tax Consultant, CROWE România

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
economist

Dr. Emilian DUCA
consultant fiscal

Dr. Ioan LAZĂR
avocat, drept fiscal, dreptul concurenței

Dr. Mirela BULIGA
avocat, drept fiscal

Tanți ANGHEL
consultant fiscal

Adrian LUCA
consultant fiscal, expert contabil

CONSULTANT FISCAL

Senior editor
Dan MANOLESCU
(legislație, focus)

Senior editor
Ioan SIMION
(internațional)

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

Publisher
EDITURA UNIVERSUL JURIDIC

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

Site
www.ccfiscali.ro
www.ujmag.ro

e-mail
periodice@universuljuridic.ro

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

© Drepturile de autor pentru imaginile publicate aparțin
Editurii Universul Juridic

ISSN 1844 - 3591

Comentarii asupra modificărilor Codului de procedură fiscală, aprobate prin Ordonanța de urgență nr. 188/2022

Rezumat: Obiectul Ordonanței de urgență nr. 188/2022¹, denumită în continuare Ordonanța, așa cum acesta rezultă atât din preambul, cât și din Nota de fundamentare, a vizat, în principal, revizuirea cadrului legal incident procedurilor de control fiscal, scopul urmărit fiind acela „de a consolida capacitatea instituțională a structurilor de control fiscal, de a preveni fraudă fiscală și evaziunea fiscală națională și transfrontaliere prin identificarea timpurie și punctuală a riscurilor fiscale majore”.

Cuvinte-cheie: dosarul de control fiscal, risc fiscal, selectarea aleatorie pentru inspecție, notificarea de conformare, corectarea declarației fiscale, data începerii inspecției fiscale, locul inspecției fiscale, decizia de impunere provizorie, controlul antifraudă, verificarea documentară.

Comments on the amendments to the Tax Procedure Code approved by Emergency Ordinance No 188/2022

Abstract: The object of Emergency Ordinance No 188/2022, hereinafter referred to as the Ordinance, as it results both from the preamble and from the Explanatory Memorandum, was mainly aimed at revising the legal framework incident to tax control procedures, the aim being "to strengthen the institutional capacity of tax control structures, to prevent domestic and cross-border tax fraud and tax evasion through early and timely identification of major tax risks".

Keywords: tax inspection file, tax risk, random selection for inspection, compliance notification, tax return correction, tax inspection start date, tax inspection location, provisional tax decision, anti-fraud control, documentary check.

Tanți ANGHEL – Consultant fiscal independent; Cadru didactic asociat, Facultatea de Drept, Academia de Studii Economice din București

¹ Ordonanța de urgență pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și pentru modificarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 74/2013 privind unele măsuri pentru îmbunătățirea și reorganizarea activității Agenției Naționale de Administrare Fiscală, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative, publicată în M. Of. nr. 1272 din 29 decembrie 2022.

Este vorba mai precis de viziunea Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF) asupra măsurii cuprinse în Componenta 8 din PNRR, prin care a fost prevăzută reforma ANAF prin digitalizare, în sensul în care „reforma ANAF va fi implementată și prin intrarea în vigoare a cadrului legal modificat în domeniul de activitate al structurilor de inspecție fiscală și vizează consolidarea capacității și eficacității structurilor de control fiscal, pentru a preveni fraudele fiscale naționale și transfrontaliere și evaziunea fiscală prin identificarea timpurie și ținută a riscurilor fiscale majore”.

Din păcate, așa cum vom vedea, măsurile concrete adoptate prin Ordonanță sunt departe de a obține o reformă care să ducă la o veritabilă digitalizare a activităților de control fiscal, fiind folosite, în unele cazuri, mai degrabă pentru a utiliza aceste proceduri în mod discreționar, cu cât mai puține drepturi pentru contribuabili.

În fapt, apreciem că prin adoptarea măsurilor cuprinse în Ordonanță se inversează modul de abordare, în sensul în care se pune carul (măsurile legislative) înaintea boilor (digitalizarea). Astfel, digitalizarea ANAF înseamnă dotarea acestei autorități cu tehnologie informatică, inclusiv aplicații informatice, de natură a susține valorificarea volumului imens de informații colectate de ANAF din diverse surse, în scopul eficientizării activității de administrare fiscală, precum și în scopul implementării regulilor procedurale aprobate. Putem avea reguli care să facă posibil controlul fiscal digitalizat, dar acestea se dovedesc inutile în condițiile în care resursele informatice sunt insuficiente în acest sens, așa cum este situația actuală la nivelul ANAF, mai ales în ceea ce privește valorificarea informațiilor furnizate de contribuabili prin Declarația D406 (fișierul standard de control fiscal). Poate cel mai sugestiv argument care susține afirmația de mai sus referitoare la inversarea modului de abordare este tot o afirmație, de această dată a legiuitorului, cuprinsă în Nota de fundamentare care însoțește Ordonanța, conform căreia „mecanismul privind comunicarea informațiilor privind clasa/subclasa de risc va fi funcțional de la 01.01.2026”. Așadar, reglementăm dreptul contribuabililor de a fi informați cu privire la clasa/subclasa de risc, precum și cu privire la neconformitățile care au condus la stabilirea lor, dar resursa informatică sau stadiul digitalizării ANAF nu permite implementarea/exercitarea dreptului/regulii adoptate. **În acest context**, ne mai punem și următoarele întrebări: Unde este urgența măsurii? Cum ajută ea efectiv la implementarea PNRR?

Nu în ultimul rând, se degajă, de departe, implicarea ANAF în activitatea legislativă și impunerea de către această autoritate a modificărilor pe care funcționarii acestei autorități și le-au dorit, aspect dovedit și de faptul că discuțiile inițiate cu mediul de afaceri și organisme profesionale pe marginea proiectului de ordonanță au constituit doar o formalitate.

Vom analiza în continuare o parte din modificări, fiind selectate cele considerate ca având un impact important în relația fisc-contribuabil. Vom putea constata că niciuna nu justifică aprobarea lor prin ordonanță de urgență.

Definirea dosarului administrativ al acțiunii de control fiscal – pct. 20¹ al art. 1 C. pr. fisc.

Acest dosar cuprinde totalitatea documentelor și informațiilor care stau la baza constatărilor organului de control fiscal, inclusiv cele emise de acesta în cadrul procedurii.

Prevederea, altminteri binevenită, este totuși criticabilă pe considerentul că aceasta este dedicată procedurii de control fiscal ca și când aceasta ar fi singura activitate de administrare a creanțelor fiscale și singura funcție a administrației fiscale, făcându-se abstracție de faptul că, potrivit definiției de la art. 1 pct. 2 C. pr. fisc., controlul fiscal este o activitate de administrare a creanțelor fiscale, alături de activitățile de înregistrare fiscală, de stabilire a creanțelor fiscale, de colectare sau de soluționare a contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale.

Definiția ar fi trebuit să acopere, pe de o parte, orice procedură în care organul fiscal efectuează constatări și/sau administrează mijloace de probă (de exemplu, soluționarea unei cereri, cum ar fi cererea de rambursare a taxei pe valoarea adăugată cu control ulterior, cererea de acordare a unei îlesniri la plată sau chiar soluționarea contestației), și, pe de altă parte, orice organ fiscal sau autoritate care aplică Codul de procedură fiscală. Din această perspectivă, noțiunea care ar fi trebuit definită era aceea a „dosarului administrativ al procedurii” ca noțiune gen, urmând ca legislația secundară specifică fiecărei proceduri să definească speciile ei.

Reglementarea dreptului contribuabilului de a solicita dosarul administrativ al acțiunii de control fiscal – alin. (4¹) al art. 7 C. pr. fisc.

Prin acest nou alineat al art. 7 se reglementează un drept legitim al contribuabilului, care corespunde principiului securității juridice și încrederii legitime, fiind totodată o componentă a dreptului la apărare. S-a avut în vedere totodată transpunerea Hotărârii CJUE, pronunțată în cauza C-430/2019, prin care Curtea a interpretat, printre altele, principiul general de drept UE al respectării dreptului la apărare și a statuat că „principiul general de drept UE al respectării dreptului la apărare trebuie interpretat în sensul că dacă, în cadrul procedurilor administrative naționale de inspecție și de determinare a bazei de impozitare a TVA-ului, o persoană impozabilă nu a avut posibilitatea să aibă acces la informațiile care figurează în dosarul său administrativ și care au fost luate în considerare la adoptarea unei decizii administrative prin care i-au fost impuse obligații fiscale suplimentare, iar instanța sesizată constată că, în lipsa acestei neregularități, procedura ar fi putut avea un rezultat diferit, respectarea dreptului la apărare impune ca decizia administrativă să fie anulată”.

Dreptul în discuție oferă posibilitatea oricărui contribuabil supus procedurii de control fiscal de a cunoaște toate mijloacele de probă administrate de organul fiscal și pe baza cărora au fost efectuate constatările și, mai ales, pe baza cărora urmează să se ia decizii. Sunt vizate desigur informațiile/documentele/înscrierile obținute de organul de control din alte surse decât cele puse la dispoziție de contribuabil, cum ar fi: rezultatele unor controale încrucișate efectuate la contribuabilii parteneri, informațiile obținute ca urmare a schimbului de informații cu administrații fiscale din alte jurisdicții, expertize tehnice etc. Pentru a da eficiență dreptului, deși nu rezultă expres din textul adoptat, dar este precizat în Nota de fundamentare, solicitarea și punerea la dispoziție pot fi făcute, în primul rând, înainte de emiterea actelor ce se încheie la finalizarea controlului fiscal, dar pot fi exercitate și după încheierea constatărilor, cum ar fi, de exemplu, înainte sau în cadrul discuției finale, dacă dosarul vizează inspecția fiscală, sau în vederea pregătirii apărării.

Reglementarea dreptului contribuabilului de a solicita informațiile privind clasa/subclasa de risc rezultată în urma analizei de risc – art. 7 alin. (10) teza 2 C. pr. fisc.

Această normă are ca fundament, conform viziunii legiului-torului, crearea unui mecanism „de conformare voluntară a contribuabililor prin comunicarea către aceștia, la cerere, a clasei/subclasei de risc”, **întrucât, spune legiuitorul în Nota de fundamentare, „creșterea conformării voluntare se poate realiza și prin furnizarea informațiilor care au condus la încadrarea contribuabilului în clasa/subclasa de risc fiscal, astfel încât acesta să remedieze/corecteze neconformitățile”**.

Deși atât măsura, cât și argumentele pentru care aceasta a fost adoptată se încadrează într-o logică pozitivă, urmează așteptările legate de implementare, iar una dintre întrebările care se pun este legată de aplicarea în practică. Mai precis, se pune întrebarea legitimă a momentului în care contribuabilul ia cunoștință de faptul că este supus unei proceduri de administrare ce are ca fundament clasa/subclasa de risc la care a fost încadrat **și care** impune derularea respectivei proceduri, pentru ca, ulterior, contribuabilul **să solicite informațiile privind clasa/subclasa de risc stabilită de organul fiscal**, așa cum prevede și textul de lege. Textul nu prevede că, odată cu comunicarea clase/subclasei de risc, organul fiscal comunică și incoerențele/neconformitățile rezultate din informațiile deținute de organul fiscal ce au stat la baza stabilirii respectivei clase/subclase. Acest lucru însă este menționat, așa cum am arătat mai sus, în Nota de fundamentare care a însoțit Ordonanța în procedura de adoptare a acesteia, care indică modul de interpretare a textului în discuție în vederea aplicării sale.

Revenind la chestiunea momentului la care contribuabilul este în măsură să depună o cerere de solicitare a clase/subclasei de risc, ne vom raporta la procedura inspecției fiscale despre care știm cu siguranță că utilizează analiza de risc în vederea selectării contribuabililor care urmează a fi supuși inspecției fiscale. În acest context, putem aprecia că un contribuabil care primește un Aviz de inspecție fiscală are dreptul de a solicita organului fiscal comunicarea clasei/subclasei de risc care a fost stabilită în cazul său, iar organul fiscal este obligat să-i transmită informația, precum și informațiile care au condus la încadrarea contribuabilului în respectiva clasă/subclasă de risc. Cum dreptul nu este un scop în sine, contribuabilul poate, așa cum rezultă din Nota de fundamentare care explică norma adoptată și modul ei de aplicare, să remedieze/corecteze neconformitățile. Aici ne lovim însă de un alt text de lege, adoptat tot prin Ordonanță, respectiv al dreptului contribuabilului de a depune declarația fiscală sau de a corecta o declarație fiscală după comunicarea avizului de inspecție fiscală, dar nu mai târziu de data începerii inspecției – art. 122 alin. (7) lit. e). Așadar, ne punem următoare întrebare: Cum va da organul fiscal eficiență dreptului prevăzut la art. 7 alin. (10) teza 2, în sensul de a remedia/corecta eventualele neconformități, în contextul limitării dreptului de corectare a declarației prevăzut la art. 122 alin. (7) lit. e)?

Nu în ultimul rând, mai trebuie precizat și faptul că, din informațiile prezentate de asemenea în Nota de fundamentare, se estimează că mecanismul privind comunicarea informațiilor privind clasa/subclasa de risc va fi funcțional de la data de 1 ianuarie 2026.

Limitarea sferei informațiilor ce pot fi solicitate de organul fiscal, în temeiul art. 58, doar la acelea care nu sunt deținute de organul fiscal – art. 56 alin. (1) și art. 58 alin. (2) C. pr. fisc.

Suntem în situația unei reguli de conduită ce poate fi încadrată în sfera exigențelor principiului bunei administrări. Este normal ca organul fiscal să analizeze situația de fapt a unui contribuabil valorificând cu prioritate informațiile deja deținute și doar în situația în care apreciază că acestea sunt insuficiente, să adreseze contribuabilului cererea de furnizare de informații și/sau documente.

Astfel, prin modificări recente ale legislației procedural-fiscale, au fost impuse obligații noi în sarcina contribuabilului ce au ca obiect furnizarea de informații, cum ar fi SAF-T, RO-eTransport, Ro-eFactura, situații care oferă organului fiscal o gamă largă de informații legate de situația sa fiscală.

Lărgirea sferei căilor de comunicare dintre fisc și contribuabil, aplicabile în cazul procedurilor de control fiscal ori de soluționare a contestațiilor – art. 79 alin. (1³) C. pr. fisc.

Prin această măsură se oferă o alternativă la comunicarea electronică prin spațiul privat virtual, aplicabilă însă limitat, respectiv doar în cazul în care contribuabilul este deja implicat într-o procedură de control fiscal ori de soluționare a contestațiilor. Măsura a avut ca fundament capacitatea limitată a sistemului informatic de încărcare/transmitere a documentelor în cazul comunicării exclusiv prin SPV.

Apreciem că măsura va fi benefică, în sensul că va contribui la celeritatea derulării procedurilor în cauză, căile enumerate de noul text, mai ales poșta electronică (e-mail), asigurând o comunicare directă între contribuabil și inspectorul împuternicit să efectueze procedura.

Completarea regulilor privind obligația organului de inspecție fiscală de a prezenta contribuabilului legitimația de inspecție și ordinul de serviciu – noul alin. (4) al art. 118 C. pr. fisc.

Unul dintre drepturile contribuabilului, în cadrul procedurii inspecției fiscale, este acela de a i se prezenta, de către inspector, la începerea inspecției fiscale, legitimația și ordinul de serviciu. Regula ține cont de faptul că, în cadrul acestei proceduri, cei doi protagoniști – inspector, pe de o parte, și contribuabil sau reprezentantul acestuia, pe de altă parte – realizează o interacțiune personală, indiferent de locul în care se derulează inspecția.

Or, regula este acum completată cu posibilitatea prezentării legitimației de inspecție și a ordinului de serviciu și prin mijloace video de comunicare la distanță, aplicabilă, conform celor menționate în Nota de fundamentare, în contextul digitalizării ANAF.

Mențiunea „digitalizarea ANAF” este cu un mare grad de generalitate, dar ne putem gândi, dată fiind procedura la care se referă, la digitalizarea inspecției, care, în lipsa altor reguli specifice acestei modalități de interacțiune a celor doi, rămâne la stadiul de „Fata Morgana”.

Se are în vedere probabil situația în care, prin utilizarea noilor tehnologii și aplicații informatice, care oferă servicii de video-conferință, interacțiunea dintre contribuabilul supus inspecției și inspector să se realizeze de la distanță, pe platforme dedicate.

Eliminarea competenței materiale și teritoriale a organelor de inspecție fiscală din cadrul ANAF, atât atunci când acestea efectuează o inspecție fiscală, cât și atunci când efectuează o verificare documentară – noul art. 119 C. pr. fisc.

Din Nota de fundamentare lipsește cu desăvârșire scopul acestei măsuri. Ea pare a nu avea logică în contextul în care structurile teritoriale ale ANAF, în special Administrațiile fiscale județene, au în componența lor servicii de inspecție fiscală. Se urmărește, probabil, o eficientizare a activității de inspecție fiscală, prin alocarea resurselor corespunzător programelor de inspecție întocmite ca urmare a selectării contribuabililor ce urmează a fi supuși inspecției fiscale.

Dacă în cazul inspecției fiscale un astfel de obiectiv poate fi fezabil, nu se poate susține însă același lucru în cazul procedurii verificării documentare care are ca obiect investigarea situației fiscale pe baza informațiilor din dosarul contribuabilului, dosar care, întotdeauna, se regăsește la organul fiscal în raza căruia își are domiciliul fiscal contribuabilul. În acest caz, alocarea resurselor trebuie să țină cont de la început de numărul contribuabililor aflați în administrarea unei anumite structuri teritoriale, competența teritorială fiind o consecință logică a acestei situații. Chiar și în condițiile unei digitalizări complete a ANAF, atunci când acesta va fi în măsură să primească și să administreze mijloace de probă doar pe suport electronic, nu sunt motive rezonabile pentru trecerea la o competență națională în cazul procedurii verificării documentare.

Reglementarea procedurii de selecție aleatorie în scopul efectuării inspecției fiscale – art. 121 alin. (1¹)

În principiu, privind din perspectiva alin. (2) al art. 121, conform căruia „Contribuabilul/Plătitorul nu poate face obiecții cu privire la procedura de selectare folosită”, dar și a conținutului rezervei verificării ulterioare reglementată la art. 94, noua regulă a selectării aleatorii nu era necesară. Astfel, declarația fiscală a contribuabilului, prezumată sinceră cu ocazia depunerii la organul fiscal, este afectată de rezerva verificării ulterioare sau, altfel spus, de dreptul organului fiscal de a verifica sinceritatea/corectitudinea respectivei declarații. Ca urmare, contribuabilul se poate aștepta, oricând în cadrul termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale, la acțiunea fiscalului constând în verificarea declarației sale. Acesta este fundamentul normei de la art. 121 alin. (2).

Or, capacitatea organului fiscal de a face aceste verificări este limitată la resursele de care acesta dispune sau sunt alocate efectuării de verificări a sincerității declarației fiscale, mai precis de resursele alocate inspecției fiscale. Remediu pentru această situație este adaptarea inspecțiilor la resursele existente, prin procedura selecției, pe baza unor criterii decise desigur de organul fiscal, titularul dreptului de verificare.

Constatăm însă că legiuitorul a optat să normeze criteriile de selecție, mai întâi pe cel al nivelului riscului – art. 121 alin. (1), iar acum, cum este și corect, prin adoptarea și a selecției aleatorii, cea care dă, în fapt, eficiență conținutului rezervei verificării ulterioare.

În plus, din punct de vedere practic, suntem de acord cu cele reținute în Nota de fundamentare, în sensul că selecția aleatorie îndeplinește „rolul de colectare de informații cu privire la comportamentul contribuabililor/plătitorilor”.

Introducerea procedurii notificării de conformare în cazul inspecției fiscale efectuată de ANAF – art. 121¹ C. pr. fisc.

Scopul declarat al acestei noi reguli procedurale este, conform celor reținute în Nota de fundamentare, încurajarea conformării voluntare și utilizarea eficientă a resurselor alocate controlului fiscal.

Tot din Nota de fundamentare rezultă că notificarea va fi transmisă de organul de inspecție fiscală „tuturor contribuabililor/plătitorilor prezumtivi a fi selectați pentru efectuarea inspecției fiscale”, iar inspecția fiscală se va îndrepta „către contribuabilii/plătitorii care nu remediază riscurile fiscale pentru care au fost notificați”. Coroborând scopul urmărit prin adoptarea acestei noi reguli procedurale cu textul adoptat, înțelegem că:

- notificarea se va transmite acelor contribuabili care au fost identificați cu un anumit nivel de risc fiscal, anterior selectării pentru inspecția fiscală, apreciind că această categorie intră în noțiunea de contribuabili „prezumtivi a fi selectați pentru efectuarea inspecției fiscale”;
- prin notificare se vor comunica contribuabilului riscurile fiscale identificate, acesta având posibilitatea reanalizării situației sale fiscale și, după caz, corectarea declarațiilor;
- termenul acordat contribuabilului pentru corectare este de 30 de zile de la data comunicării notificării;
- după acest termen, în cazul în care contribuabilul nu reacționează, acesta va fi selectat și inclus în programul de inspecție fiscală;
- chiar și în cazul contribuabililor care reacționează și depun declarații fiscale rectificative, selectarea pentru inspecție nu este exclusă;
- periodicitatea emiterii notificării, modelul acesteia și alte detalii subsecvente legate de procedura notificării urmează a fi stabilite prin legislația secundară (ordin al președintelui ANAF).

Desigur că prevederile art. 121¹ ar trebui analizate și prin raportare la cele ale art. 7 alin. (10) teza 2 (a se vedea pct. 3 de mai sus), în sensul în care Notificarea comunicată contribuabilului reprezintă și un moment în care acesta își poate exercita dreptul de a solicita informațiile privind clasa/subclasa de risc stabilită de organul fiscal, pentru a primi de la organul fiscal și informațiile care au condus la încadrarea contribuabilului în clasa/subclasa de risc fiscal, astfel încât acesta să fie în măsură a-și remedia/corecta neconformitățile.

Mai trebuie adăugat și faptul că nerespectarea termenului de 30 de zile prevăzut la art. 121¹ alin. (2) nu limitează dreptul contribuabilului de a corecta o declarație fiscală până la data

începerii inspecției fiscale, așa cum rezultă din prevederile art. 122 alin. (7) lit. e) pe care le vom analiza în continuare.

Reglementarea dreptului contribuabililor de a depune declarația fiscală sau de a corecta o declarație fiscală după comunicarea avizului de inspecție fiscală, dar nu mai târziu de data începerii inspecției – art. 122 alin. (7) lit. e) C. pr. fisc.

Modalitatea aleasă de legiuitor pentru reglementarea acestui drept nu este una dintre cele mai potrivite, în contextul în care, potrivit art. 105 alin. (8), declarațiile, inclusiv cele rectificative, depuse „în timpul inspecției fiscale” nu vor fi luate în considerare de organul fiscal, în ipoteza în care această sintagmă se interpretează în sensul că momentul de referință este comunicarea avizului de inspecție fiscală.

În principiu, menționarea dreptului de a depune declarația fiscală sau de a corecta o declarație fiscală după comunicarea avizului de inspecție fiscală, ca element al avizului de inspecție fiscală, ar fi trebuit precedată de reglementarea însăși a dreptului, prin revizuirea alin. (8) al art. 105, ale cărui prevederi sunt neclare, fiind susceptibile de interpretare, așa cum am arătat.

În acest context, avem o contradicție/necorelare între acest text și cel nou introdus prin lit. e) a alin. (7) de la art. 122, motiv pentru care se impune o intervenție legislativă pentru eliminarea acestei contradicții și a elimina orice posibilitate de interpretare contrară art. 122 alin. (7) lit. e).

Modificarea regulilor referitoare la data începerii inspecției fiscale – art. 123 alin. (2)-(4) C. pr. fisc.

În fapt, prin modificările adoptate, s-a dorit a se face o distincție a datei începerii inspecției fiscale în funcție de locul desfășurării inspecției fiscale, astfel:

- actuala regulă, conform căreia data începerii inspecției este data înscrisă în registrul unic de control sau, în cazul contribuabililor care nu sunt obligați să dețină un astfel de registru, data înscrisă în procesul-verbal de începere a inspecției. Regula vizează situațiile în care inspecția se desfășoară la domiciliul fiscal al contribuabilului;
- noua regulă conform căreia data începerii inspecției fiscale este data înscrisă în aviz. Regula se va aplica în situațiile în care inspecția se desfășoară la sediul organului fiscal.

În ceea ce privește această din urmă regulă, trebuie menționat că, în lipsa altor prevederi exprese derogatorii, devin incidente prevederile art. 122 alin. (2), conform cărora inspecția fiscală nu poate începe înaintea împlinirii perioadei prealabile de 15/30 de zile de la comunicarea avizului. Astfel, în sensul acestor din urmă prevederi, data începerii inspecției fiscale menționată în aviz este o dată probabilă, propusă de organul fiscal și de care organul fiscal nu este ținut. Ceea ce obligă organul fiscal este respectarea intervalului prealabil dintre data comunicării avizului și data începerii inspecției fiscale, așa cum acesta este prevăzut la alin. (2). Astfel, dacă data înscrisă în aviz este anterioară împlinirii termenului de 15/30 de zile, organul fiscal poate începe inspecția fiscală cel mai devreme în ziua următoare împlinirii acestui termen.

Cu alte cuvinte, chiar și atunci când se desfășoară la sediul organului fiscal, inspecția poate începe la data înscrisă în aviz, cu condiția ca aceasta să fie ulterioară datei la care se împlinește termenul aferent perioadei prealabile de 15/30 de zile.

În acest caz, se impun următoarele distincții:

- situația în care inspecția se desfășoară pe baza mijloacelor de probă deținute de contribuabili (evidența contabilă, documente justificative ale înregistrărilor contabile, alte documente justificative etc.) pe care contribuabilul este obligat să le prezinte la sediul organului fiscal, ca urmare a solicitării acestuia din urmă. În acest caz, organul fiscal este ținut, sub sancțiunea nulității procedurii și a actelor de inspecție, să respecte perioada prealabilă de 15/30 de zile, iar inspecția să înceapă fie la data înscrisă în aviz, dacă aceasta este ulterioară perioadei prealabile, fie, cel mai devreme, la data la care se împlinește termenul de 15/30 de zile de la comunicarea avizului, dacă data înscrisă în aviz este anterioară acestei date;
- situația în care inspecția se desfășoară, în primul rând, pe baza probelor deținute de organul fiscal. Ne referim aici, desigur, la situația contribuabililor obligați să depună la organul fiscal Declarația D406 (fișierul standard de control fiscal) ce conține date contabile extrase din aplicațiile software de gestiune ale contribuabililor. Doar în acest caz, evidența contabilă, care constituie, potrivit art. 72, principalul mijloc de probă ce poate face dovada sincerității declarațiilor fiscale supuse inspecției fiscale, este deja în posesia organului fiscal, iar perioada prealabilă de 15/30 zile nu se mai justifică, fiind lipsită de scopul pentru care a fost reglementată. Cu alte cuvinte, doar în acest caz, inspecția poate să înceapă la data înscrisă în aviz, cu condiția însă ca aceasta să fie ulterioară comunicării avizului de inspecție fiscală. În plus, apreciem că este necesar ca inspecția să beneficieze de prevederi exprese care să deroge de la cele ale actualului art. 122. O soluție în acest sens ar putea fi introducerea unei noi litere la art. 122 alin. (4), în sensul că, în cazul contribuabililor obligați să depună fișierul standard de control fiscal potrivit art. 59¹, inspecția poate începe la data comunicării avizului.

Modificarea regulilor referitoare la locul desfășurării inspecției fiscale – art. 125 alin. (1)-(2) și (4)-(5) C. pr. fisc.

Până la data intrării în vigoare a modificărilor aduse art. 125, regula privind locul desfășurării inspecției era aceea a spațiilor de lucru ale contribuabilului, pe considerentul că mijloacele de probă referitoare la cele înscrise în declarația sa fiscală erau în posesia a însuși titularului declarației.

Legiuitorul, invocând stimularea digitalizării acțiunilor de control (a se vedea Nota de fundamentare), a dorit schimbarea paradigmei locului desfășurării inspecției, astfel că noua regulă este aceea a sediului organului fiscal.

Privim cu multă rezervă modul în care, în prezent, este înțeleasă noțiunea de digitalizare a inspecției la nivelul ANAF și sperăm că asta nu va duce la obligarea contribuabilului de a scana documente și a le transmite inspectorului, electronic, prin e-mail.

În schimb, apreciem că digitalizarea inspecției are ca premisă Declarația D406 (fișierul standard de control fiscal), inspecția având doar în acest mod mijloace de probă depuse electronic de contribuabil și care pot face obiectul investigațiilor în cadrul inspecției fiscale desfășurate la sediul organului fiscal.

În concluzie, apreciem că aplicarea regulii generale cu privire la locul inspecției la sediul organului fiscal este adoptată prematur și aplicabilă doar în cazul contribuabililor care:

- depun Declarația D406 (fișierul standard de control fiscal);
- categoria micilor contribuabili care au evidență contabilă simplă și dețin un volum mic de documente, situația care face posibilă „transportarea” lor la sediul organului fiscal cu costuri minime;
- optează, la primirea avizului de inspecție fiscală, pentru scanarea și transmiterea electronică, către organul de inspecție fiscală, a evidenței contabile și a documentelor justificative.

De precizat că aceste ultime două categorii de contribuabili au posibilitatea, în temeiul alin. (2) al art. 125 în forma adoptată prin Ordonanță, să solicite desfășurarea inspecției fiscale la sediul lor, prin depunerea unei cereri, pe care organul fiscal este obligat să o soluționeze în 3 zile. În caz contrar, operează acordul tacit, inspecția urmând a se derula în spațiile de lucru ale contribuabilului.

Completarea/modificarea regulilor referitoare la emiterea deciziei de impunere provizorie – art. 133 alin. (1'), (2) și (4) C. pr. fisc.

Procedura deciziei de impunere provizorie a fost dezvoltată, adăugându-se noi reguli, respectiv:

- s-a reglementat remediul la situația în care organul fiscal nu informează contribuabilul cu privire la finalizarea verificării unei perioade fiscale și unui tip de obligație fiscală. Acesta constă în faptul că respectivul contribuabil are posibilitatea de a solicita emiterea deciziei la împlinirea a jumătate din durata legală de efectuare a inspecției fiscale (de exemplu, după 90 de zile, în cazul marilor contribuabili, ori 45 de zile, în cazul contribuabililor mijlocii);
- s-a reglementat un termen de emitere și comunicare a deciziei de 10 zile lucrătoare, în cazul marilor contribuabili, sau 5 zile lucrătoare, în cazul celorlalți contribuabili (mici și mijlocii), termen care curge de la data solicitării;
- nerespectarea termenului profită contribuabilului în sensul că acesta nu va datora obligații fiscale accesorii începând din ziua următoare împlinirii termenului de emitere și comunicare și până la data la care decizia a fost comunicată contribuabilului/plătitorului;
- s-a schimbat paradigma în ceea ce privește regimul executării obligației ce face obiectul deciziei de impunere provizorii, în sensul că aceasta are termen de plată și devine titlu executoriu, prin neplata obligației, în termenul prevăzut la art. 156. De precizat că, anterior modificării regimului, deciziile de impunere provizorii deveneau titluri executorii la data la care devenea executorie decizia de impunere emisă la finalizarea inspecției, cu consecința că obligațiile înscrise într-o astfel de decizie nu puteau fi recuperate pe calea executării silite până la data la care devenea executorie decizia de impunere emisă la finalizarea inspecției.

Precizarea organelor fiscale competente pentru efectuarea controlului inopinat – art. 135 alin. (1') C. pr. fisc.

De regulă, procedurile de control fiscal reglementate în cadrul Titlului VI conțin și reguli referitoare la organele competente a derula procedura. Astfel, regăsim organe de inspecție fiscală, organe de control antifraudă, organe de verificare a situației fiscale personale, iar, în cadrul ANAF, au fost constituite structuri corespunzătoare fiecăreia dintre aceste organe. Nu a fost însă și cazul procedurii controlului inopinat, unde nu se regăseau astfel de reguli.

Ca urmare, prin Ordonanță, a fost completat art. 135, în sensul stabilirii faptului că, pentru efectuarea controlului inopinat, sunt competente organele de inspecție fiscală, precum și organele fiscale competente să exercite verificarea situației fiscale personale.

Completarea/modificarea regulilor referitoare la controlul antifraudă – noile art. 136 și 137 C. pr. fisc.

Dacă inițial includerea în Codul de procedură fiscală a unui capitol conținând două articole dedicate controlului antifraudă a avut ca scop să ofere o imagine completă asupra modalităților prin care administrația fiscală verifică respectarea de către contribuabili a prevederilor legii fiscale, în contextul în care sfera controlului antifraudă era definită în cadrul Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 74/2013 privind unele măsuri pentru îmbunătățirea și reorganizarea activității Agenției Naționale de Administrare Fiscală, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative, iată că acum legiuitorul a considerat de cuviință să dezvolte regulile acestui tip de control, reconsiderând unele prevederi din O.U.G. nr. 74/2013, scopul fiind eliminarea confuziilor între diferitele tipuri de controale și adoptarea unei terminologii unitare la nivelul legislației.

Astfel, regăsim în noile texte reguli precum:

- drepturile contribuabililor în perioada derulării controlului antifraudă;
- înlocuirea sintagmei „controlului operativ și inopinat” cu sintagma „controlului antifraudă”;
- competența națională a organelor de control antifraudă;
- caracterul operativ al controlului antifraudă, ceea ce înseamnă că acest control se efectuează fără informarea prealabilă a contribuabilului;
- efectuarea controlului antifraudă pe baza analizei de risc și reglementarea excepțiilor de la această regulă.

Completarea/modificarea regulilor privind verificarea situației fiscale personale

Noile reguli adoptate în cazul procedurii verificării situației fiscale personale sunt oarecum similare celor adoptate în cazul inspecției fiscale, astfel încât comentariile corespunzătoare acestora rămân valabile și în cazul acestei proceduri. Astfel, regăsim reguli precum:

- analiza de risc în vederea identificării persoanelor fizice care prezintă risc fiscal de neconformare urmează a fi efectuată de către structura competentă de la nivelul central al ANAF;

- reglementarea posibilității selectării aleatorii a persoanelor fizice pentru efectuarea unei verificări a situației fiscale personale;
- transmiterea de notificări de conformare către persoanele fizice identificate cu risc fiscal.

Modificarea regulilor privind verificarea documentară

Din păcate, noile reguli adoptate prin Ordonanță au ca efect îndepărtarea de obiectul verificării documentare, astfel cum ea s-a dorit a fi reglementată ca formă distinctă/specie a controlului fiscal: o verificare din birou, efectuată pe baza datelor deținute de organul fiscal și care formează ceea ce este definit ca fiind dosarul fiscal al contribuabilului. Cu alte cuvinte, acest control are ca obiect detectarea unor eventuale incoerențe în declarația contribuabilului pe baza informațiilor disponibile organului fiscal și existente în dosarul fiscal al contribuabilului verificat, cum ar fi informații din declarațiile informative (de exemplu, declarația plătitorilor de venit, declarația informativă 394) sau informații primite în urma schimbului de informații cu alte autorități.

În fapt, în cadrul unei verificări documentare, organul fiscal administrează probe, de regulă înscrise, care sunt în posesia/deținute de acesta și stabilește eventuale diferențe de impozit pe baza respectivelor probe, cu excepția cazului în care contribuabilul, ca urmare a notificării organului fiscal și a solicitării acestuia de a prezenta documente ce au legătură strict cu incoerențele detectate, aduce probe contrare concludente, verosimile și pertinente.

Or, modificările adoptate, în special cele de la art. 148¹, precum și cele de la alin. (1) al art. 149, au ca efect transformarea procedurii verificării documentare, care vizează situații fiscale punctuale rezultate din incoerențele detectate, într-o inspecție fiscală, care este o verificare exhaustivă, chiar și atunci când aceasta are ca obiect un singur tip de creanță fiscală și o singură perioadă fiscală.

Situația creată ca urmare a acestor modificări este cu atât mai gravă cu cât ea este făcută intenționat chiar de legiuitor, care ar trebui să asigure, prin normele adoptate, echilibrul drepturilor și obligațiilor între organul fiscal și contribuabil. Dimpotrivă, rezultatul este afectarea garanțiilor oferite de legiuitor contribuabililor în cadrul inspecției fiscale (de exemplu, dreptul de a fi încunoștințat în prealabil cu 15/30 de zile despre verificare, dreptul de a fi asistat de un consilier în perioada verificării, dreptul de a solicita amânarea verificării etc.), dar și a efectelor sale (ridicarea rezervei verificării ulterioare și a principiului unității inspecției fiscale).

Consecința este aceea că aceste noi reguli sunt de natură a aduce atingere principiului independenței procedurilor de

control fiscal promovat de Titlul VI din Codul de procedură fiscală, principiu care impune respectarea regulilor specifice fiecărei proceduri, inclusiv în ceea ce privește obiectul controlului. Fiecare procedură are reguli specifice, chiar dacă, în unele cazuri, sunt și reguli comune. Separarea procedurilor este importantă atât din considerentul că sunt prevăzute prerogative diferite organelor fiscale, cât și, mai ales, în scopul de a acorda contribuabilului garanțiile proprii fiecăreia dintre ele.

Astfel, conform art. 148¹, rezultă că:

- *în cadrul acestor proceduri*, organul fiscal stabilește perioadele fiscale supuse verificării. Această regulă se regăsește și la *inspecția fiscală, fiind corelată cu scopul acesteia*: verificarea sincerității declarației fiscale aferente unei perioade fiscale, stabilită de organul fiscal și comunicată contribuabilului prin avizul de inspecție fiscală;
- organul fiscal selectează operațiunile și documentele ce pot face obiectul verificării documentare, în funcție de riscul fiscal identificat. Regula este de natură a defini obiectul verificării documentare, respectiv operațiuni și documente aferente unei perioade fiscale, obiect diferit de cel de la art. 148 alin. (2), dar similar inspecției fiscale. În acest context, sub rezerva că verificarea documentară în această formă rămâne o verificare efectuată din biroul organului fiscal (nu pe teren, la domiciliul fiscal al contribuabilului), se poate aprecia că suntem în situația unei opacități în legătură cu modul de lucru al organului fiscal, *în condițiile în care informațiile referitoare la operațiunile și documentele aferente unei perioade fiscale selectate de organul fiscal nu sunt disponibile acestuia, cu excepția, eventual, a celor ce rezultă din Declarația D406 (fișierul standard de control fiscal)*;
- este complet neclară regula de la alin. (4), conform căreia se utilizează metode indirecte de stabilire a veniturilor atunci când verificarea documentară este efectuată de către organele fiscale competente să exercite verificarea situației fiscale personale, neclaritate de natură a da naștere la abuzuri din partea organelor fiscale.

De asemenea, conform art. 149 alin. (1) în forma adoptată prin Ordonanță, organul fiscal constată diferențe față de creanțele fiscale, veniturile sau bunurile impozabile și/sau informațiile în legătură cu acestea declarate de contribuabil/plătitor, similar inspecției fiscale.

La acest articol au fost prevăzute și reguli referitoare la audierea contribuabilului verificat, tot similar inspecției fiscale.

În concluzie, putem spune că verificarea documentară are, de aici înainte, două forme:

- veritabila verificare documentară, al cărei obiect este definit la art. 148 alin. (1);
- verificarea documentară efectuată în temeiul art. 148¹ și art. 149 alin. (1), care nu este altceva decât tot o inspecție fiscală, dar în care contribuabilul beneficiază de mult mai puține garanții.

**Buna-credință în raporturile dintre
fisc și contribuabil, o vorbă goală
sau o obligație imperativă, a cărei
nerespectare trebuie sancționată
cu anularea actelor de impunere?**

Rezumat: *Lucrarea noastră are la bază o serie de situații – din practică – care aduc în discuție principiul bunei-credințe, ca regulă generală și imperativă, care ar trebui să contureze conținutul raporturilor juridice. Respectarea acestui principiu este cu atât mai importantă în raporturile de drept public, cum este și raportul juridic de drept fiscal, caracterizat prin existența poziției de putere a autorităților fiscale, iar, prin intermediul său, ar trebui să fie posibilă sancționarea comportamentului neconform al organelor fiscale, atât în cazul unor încălcări evidente a unor obligații procedurale, cât și, mai ales, în cazul nerespectării scopului pentru care normele incidente au fost adoptate.*

Cuvinte-cheie: *principiul bunei-credințe, aspecte procedurale, bază legală vădit eronată, aspecte de drept material, sancțiune.*

Good faith in relations between the tax authorities and the taxpayer, an empty phrase or a binding obligation, failure to comply with which must be sanctioned by the annulment of taxation documents?

Abstract: *Our paper is based on a series of practical situations that bring into question the principle of good faith, as a general and imperative rule that should define the content of legal relations. Compliance with this principle is all the more important in public law relations, such as tax law, characterized by a power position of the tax authorities, and by its employment the sanctioning of the non-compliant conduct of the tax authorities should be possible, both in the case of manifest breaches of procedural obligations, and, especially, in the event of the failure to comply with the purpose of the legal provisions.*

Keywords: *the principle of good faith, procedural aspects, manifestly erroneous legal basis, matters of substantive law, sanction.*

Prof. univ. dr. **Radu BUFAN** – Facultatea de Drept, Universitatea de Vest din Timișoara; Avocat, Baroul Timiș; Consultant fiscal; Expert contabil

Asist. cercet. dr. **Natalia SVIDCHI** – Facultatea de Drept, Universitatea de Vest din Timișoara; Avocat, Baroul Timiș

Av. dr. **Vladimir-Daniel MARINESCU** – Baroul Timiș

Av. dr. **Sever-Alexandru SBÂRNĂ** – Baroul Timiș

Drd. **Mihai BUFAN** – Facultatea de Studii Europene, Universitatea „Babes-Bolyai” din Cluj-Napoca; Consultant fiscal

1. Considerente introductive

Analiza dispozițiilor art. 12 C. pr. fisc., cu denumirea marginală „buna-credință”, relevă că, spre deosebire de art. 12 C. pr. fisc. anterior și de prevederile art. 14 C. civ., principiul bunei-credințe este mai bine conturat din punctul de vedere al conținutului. Astfel, dacă prin prevederile alin. (1) se reglementează regula de principiu, prin cele de la alin. (2) și (3) este determinat conținutul acestui principiu, din perspectiva contribuabilului și a autorității fiscale. O primă observație ar fi că atât regula de principiu, cât și dispozițiile care conturează conținutul acesteia sunt formulate imperativ, prin utilizarea verbului „trebuie”. O altă observație utilă, care relevă preocuparea primordială a legiuitorului de a echilibra cât de cât raportul juridic de putere, rezultă din prevederile alin. (3) și (4) ale art. 12, prin care este subliniată obligația organelor fiscale de a respecta drepturile contribuabilului în fiecare procedură de administrare și prezumția bunei-credințe a contribuabilului. Textul art. 12 nu prezumă buna-credință a organelor fiscale, și nu pentru că acestea ar fi de rea-credință, ci pentru că, în considerarea poziției pe care o ocupă și a rigorilor procedurale legale pe care trebuie să le respecte, buna-credință este strâns legată de aceste rigori (este inerentă) și va fi încălcată prin însăși nerespectarea dispozițiilor legale. Care este sancțiunea aplicabilă în cazul nerespectării acestor rigori de către organele fiscale?

Observăm că dispozițiile art. 12 nu reglementează sancțiunea în cazul nerespectării principiului bunei-credințe, sancțiune care ar fi utilă în lipsa unor norme specifice de sancționare a unor situații aflate în sfera sau chiar la limita unui exces de putere sau pentru care, pur și simplu, prin norma specifică nu a fost reglementată o sancțiune, mai cu seamă în cazul nerespectării unor dispoziții de drept material.

Reglementările legale a căror respectare trebuie asigurată de organele fiscalului: Principalele dispoziții legale (dar nu singurele) care impun obligația de a acționa cu bună-credință sunt următoarele:

Art. 14 C. civ. – *Buna-credință*: „(1) Orice persoană fizică sau persoană juridică trebuie să își exercite drepturile și să își execute obligațiile civile cu bună-credință, în acord cu ordinea publică și bunele moravuri. (2) Buna-credință se prezumă până la proba contrară”.

Art. 12 C. pr. fisc. – *Buna-credință*: „(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință. (2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate. (3) **Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflate în derulare.** (4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul”.

Primele concluzii care rezultă din aceste dispoziții – la prima vedere – sunt în sensul că părțile raportului juridic, fiscal și contribuabilul, au, simultan și reciproc, aceleași obligații de a se comporta cu bună-credință în relația dintre ele.

Mai observăm că și legea de procedură fiscală prezumă buna-credință a contribuabilului, fără a prezuma în mod expres și buna-credință a organului fiscal; acest aparent dezechilibru de tratament nu înseamnă că organul fiscal nu beneficiază de această prezumție, deoarece aceasta derivă din natura sa de organ al administrației, de „reprezentant” al statului, care nu poate fi prezumat de rea-credință, dacă discutăm de un regim democratic, parlamentar, cu alegeri libere etc.

La o analiză mai atentă, observăm însă că în spatele acestor dispoziții, care aparent reglementează aceleași obligații, se găsesc următoarele considerente:

- Art. 12 alin. (3) C. pr. fisc. este o normă imperativă, iar încălcarea conduitei administrației fiscale trebuie sancționată de către instanțele de judecată.
- Buna-credință se impune cu mai multă severitate Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF) decât contribuabilului, având în vedere:
 - asistența juridică și metodologică a departamentelor sale interne, pe care o are în permanență la dispoziție, spre deosebire de contribuabil, mai ales cel „mic” și „mijlociu” pentru care asistența juridică și de specialitate permanentă reprezintă de multe ori un cost excesiv;
 - puterea disproporționată pe care legea i-o conferă în relația cu contribuabilul: această putere „inchizitorială” atrage, în mod corespunzător, și obligații pe măsură.

2. Forme frecvente de încălcare a bunei-credințe. Reaua-credință „manifestă” a organului fiscal

2.1. Aspecte procedurale ale relei-credințe manifeste – în cadrul inspecției fiscale

i. *Suspendarea inspecției fiscale pentru solicitarea unui punct de vedere de la Ministerul Finanțelor Publice (MFP), care nu este comunicat contribuabilului*

La **data de 28.08.2020**, echipa de inspecție fiscală a **transmis proiectul de Raport de inspecție fiscală**, împreună cu înștiințarea pentru discuția finală, stabilită pentru data de **31.08.2020**. Discuția finală nu a mai avut loc, entitatea fiind anunțată informal, prin e-mail, că data discuției finale se amână și că va fi înștiințată cu privire la noua dată stabilită pentru discuția finală. Trebuie precizat că fiscal nu a comunicat niciun act prin care să se fi dispus revocarea înștiințării pentru discuția finală programată pentru data de 31.08.2020.

La data de **09.10.2020**, respectiv după o perioadă de cca 40 de zile, entității i-a fost comunicată, prin poștă, decizia de **suspendare a inspecției fiscale**; suspendarea a fost dispusă în temeiul art. 127 alin. (1) lit. j) C. pr. fisc. „pentru motive temeinice”, fără ca aceste motive temeinice să fie prezentate.

Apoi, societatea a fost înștiințată despre **reluarea inspecției fiscale**, după trecerea unei perioade de 6 luni de „suspendare”, printr-o adresă comunicată în data de **06.04.2021**.

Abia în cuprinsul actelor de control se menționează că suspendarea a fost dispusă în vederea efectuării unei întrebări la MFP

cu privire la regimul de TVA aplicabil operațiunii de transfer a afacerii efectuate de entitate; ceea ce trebuie reținut este că nici cu ocazia efectuării controlului inopinat (anterior inspecției fiscale), nici pe parcursul inspecției fiscale până la comunicarea înștiințării privind discuția finală din data de 28.08.2020 nu au fost ridicate întrebări, evidențiate nelămuriri privind regimul de TVA aplicabil acestei tranzacții.

La fel de relevant este și faptul că inspecția fiscală inițială NU avea ca obiect efectuarea verificărilor pe linie de TVA. Abia **după reluarea inspecției fiscale**, entității i-a fost transmis un nou aviz de inspecție fiscală, emis în data de 16.04.2021, prin care inspecția fiscală a fost extinsă și în privința TVA.

Deși solicitată în mod expres cu ocazia celei de-a doua discuții finale, dar și în scris, prin intermediul unei adrese depuse la registratura organului fiscal, corespondența inspecției fiscale în acest sens cu MFP nu a fost comunicată contribuabilului. Printr-o adresă de răspuns, s-a comunicat faptul că opinia Direcției Generale de Legislație Fiscală și Reglementări Vamale și Contabile din cadrul MFP a fost preluată în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală.

Al doilea proiect de RIF a cuprins în plus doar o secțiune de TVA prin care se confirmă regimul aplicat de societate.

Din perspectiva modului în care drepturile contribuabilului au fost încălcate, sunt incidente și următoarele prevederi:

Art. 130 alin. (2) și (4) C. pr. fisc.: „(2) *Organul de inspecție fiscală comunică contribuabilului/plătitorului proiectul de raport de inspecție fiscală, în format electronic sau pe suport hârtie, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere. (...)*”.

(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală (...).”.

Art. 127 alin. (9) C. pr. fisc.: „Contribuabilul/plătitorul are dreptul de a fi informat **cu privire la orice alt mijloc de probă obținut de organul fiscal, ca urmare a acțiunilor ce au constituit cauze de suspendare conform alin. (1), și care are legătură cu situația fiscală a contribuabilului/plătitorului**, cu excepția cazului în care obiective de interes general justifică restrângerea accesului la respectivele probe, caz în care contribuabilul este informat în mod corespunzător despre obiectivele a căror protecție împiedică accesul acestuia la probe”.

Concluzii: Contribuabilul a fost „ținut în șah” 7 luni de zile, fără a fi informat despre ce se întâmplă, perioadă în care organul fiscal a făcut investigații asupra unor impozite care nu erau avizate la inspecție, fără să se poată apăra, aflându-ne într-un caz evident de încălcare a obligației de a respecta drepturile contribuabilului (în principal, dreptul la informare), de a acționa cu bună-credință, în mod transparent.

ii. Solicitarea unei analize de prețuri de transfer compartimentului intern, deși dosarul depus de contribuabil nu a fost analizat

Prezentarea situației de fapt:

În perioada 17.08.2020-20.10.2020, inspecția fiscală a fost suspendată în vederea întocmirii de către societate a dosarului

prețurilor de transfer. Metodele utilizate de societate au fost, în principal, metoda comparării prețurilor și, în subsidiar, metoda marjei nete.

Contribuabilul a depus dosarul prețurilor de transfer (cca 200 de pagini), prin registratură, în data de **16.10.2020 (VINERI)**.

„Din analiza dosarului prețurilor de transfer, echipa de inspecție fiscală a constatat că prezentarea de societate a analizei funcționale și de comparabilitate nu reflectă tendința centrală a pieței (...). Prin urmare, (...) pentru a estima prețul de transfer (...), organele de inspecție fiscală au solicitat, prin adresa nr. ../19.10.2020 (LUNI), Compartimentului Prețuri de Transfer din cadrul DGRFP Timișoara extragerea din baza de date ORBIS a unui eșantion de companii comparabile în vederea determinării prețurilor de transfer. Prin adresa nr. ../22.10.2020, Compartimentul Prețuri de Transfer din cadrul DGRFP Timișoara, ca răspuns al solicitării, a transmis un eșantion preliminar de ... societăți potențial comparabile (...).”

A mai fost adresată societății o solicitare de completare a dosarului prețurilor de transfer, efectuată în data de **17.12.2020**, dar numai din punctul de vedere al aplicării metodei marjei nete. Din această succesiune de evenimente, constatăm că inspecția s-a comportat cu rea-credință manifestă, deoarece vineri, în 16.10, a primit dosarul de la societate (termenul fiind pe 20.10), iar luni, 19.10, evident fără să aibă măcar timpul material necesar ca să poată citi dosarul, a solicitat o analiză compartimentului intern, ceea ce denotă faptul că această decizie a ANAF fusese luată fără a se mai aștepta depunerea dosarului de către contribuabil.

Din perspectivă legală, prin comportamentul organului de inspecție, au fost încălcate următoarele dispoziții clare:

Conform Ordinului nr. 442/2016, art. 7 alin. (4), **estimarea se efectuează în cazurile în care dosarul prețurilor de transfer nu este prezentat sau este incomplet.**

Art. 5 din Ordinul nr. 442/2016: în cazul în care echipa de inspecție fiscală are nevoie de informații suplimentare pentru completarea dosarului prețurilor de transfer, aceasta le solicită contribuabilului, **prin intermediul unei cereri scrise.**

Anexa nr. 2 – Instrucțiuni privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală, Capitolul IV – Dosarul prețurilor de transfer, punctul 2 – Solicitarea/Prezentarea dosarului prețurilor de transfer, din cuprinsul Ordinului nr. 3.710/2015: „2. **Solicitarea/Prezentarea dosarului prețurilor de transfer (...). Totodată se prezintă informații privind:** a) ne prezentarea la termen a dosarului prețurilor de transfer; b) prezentarea incompletă a dosarului prețurilor de transfer, respectiv **prezentarea argumentată a datelor lipsă necesare organului fiscal competent, pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate respectă principiul valorii de piață.**

În situațiile menționate la lit. a) și b) **vor fi incluse referințe privind numărul și data adresei privind o nouă solicitare a prezentării/completării dosarului prețurilor de transfer, respectiv noul termen, consemnându-se și situațiile în care contribuabilul nu a dat curs acestei noi solicitări a dosarului prețurilor de transfer, respectiv completărilor solicitate, în termenele stabilite”.**

Concluzii: Este pus în cauză nu doar un aspect pur procedural, care privește buna-credință, ci și unul ce ține în fond de dreptul „procedural material”, și anume de utilizarea abuzivă a dreptului fiscalului de a stabili baza impozabilă prin estimare, în pofida prezentării documentației necesare de către contribuabil.

iii. Nerespectarea termenelor pentru exercitarea drepturilor contribuabilului

Speța care a ocazionat constatările noastre provine de la o societate supusă unui control fiscal privind modul de evidențiere, declarare și plată a impozitului pe profit și TVA.

a. Nerespectarea termenului privind discuția finală

La data de 13.10.2022, societății i-a fost comunicat proiectul de Raport de inspecție fiscală, fiind notificată în aceeași zi asupra faptului că a doua zi, în data de 14.10.2022, va avea loc discuția finală.

Or, alin. (2) al art. 130 C. pr. fisc. reține următoarele: „(...), odată cu comunicarea proiectului de raport, organul de inspecție fiscală comunică și data, ora și locul la care va avea loc discuția finală, însă nu mai devreme de 3 zile lucrătoare de la data comunicării proiectului de raport de inspecție fiscală, respectiv 5 zile lucrătoare în cazul marilor contribuabili. Perioada necesară pentru îndeplinirea audierii în condițiile prevăzute la art. 9 alin. (3) lit. b) nu se include în calculul duratei inspecției fiscale”.

Astfel, nu s-a respectat termenul de 3 zile lucrătoare dintre data comunicării proiectului de Raport de inspecție fiscală (13.10.2022) și data la care a avut loc discuția finală (14.10.2022).

b. Nerespectarea termenului privind depunerea Punctului de vedere (PDV)

În data de 14.10.2022 a avut loc discuția finală asupra constatărilor și consecințelor fiscale, ca urmare a încheierii inspecției fiscale efectuate; având în vedere că în cazul de față discuția finală a avut loc în data de 14.10.2022 (vineri), prima zi a termenului de 5 zile lucrătoare a fost ziua de 17.10.2022 (luni), iar a cincea zi a fost ziua de 21.10.2022 (vineri), astfel că ultima zi de depunere a Punctului de vedere, conform prevederilor Codului de procedură fiscală [art. 130 alin. (5)], a fost în data de 24.10.2022.

Dispozițiile legale incidente sunt cele ale art. 130 alin. (5) C. pr. fisc.: „Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală în termen de cel mult 5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale. (...)”.

La 3 zile de la data discuției finale, contribuabilul a fost contactat de către echipa de inspecție fiscală, solicitând să comunice Punctul de vedere până în data de 20.10.2022 (joi), motivând faptul că șefa de serviciu urmează să plece în concediu din data de 21.10 (vineri).

Acest fapt, pe lângă încălcarea dreptului contribuabilului la cele 5 zile lucrătoare pentru depunerea Punctului de vedere,

denotă și o lipsă de interes asupra motivărilor contribuabilului din cuprinsul Punctului de vedere sau, mai direct, considerarea drept pur formală a opiniei contribuabilului din Punctul de vedere, care urma să fie tratat superficial, ca să poată încheia actele în acea zi de vineri.

iv. Emiterea deciziei de impunere în ziua programată pentru discuția finală

La o altă societate, conform mențiunilor organului fiscal de la pagina 3 a RIF, societatea a fost supusă unei inspecții fiscale, urmare a deschiderii procedurii insolvenței, termenul de efectuare a inspecției fiscale fiind în conformitate cu dispozițiile art. 102 din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, de maximum 60 de zile.

Inspecția fiscală avizată prin AIF nr. xx/24.09.2020 s-a efectuat în perioada **06.10.2020-20.10.2020**, fiind finalizată la data de **20.10.2020, dată stabilită de organul de inspecție fiscală pentru discuția finală. La aceeași dată, 20.10.2020, cu încălcarea dispozițiilor art. 130 alin. (5) C. pr. fisc.**, organul de inspecție fiscală a emis Decizia de impunere și RIF, prin care au fost stabilite obligații fiscale constând în impozit pe profit și TVA pentru perioada 01.12.2014-01.06.2019.

La data de **30 octombrie 2020** (dată la care încă nu se comunicase Decizia de impunere și RIF, remiterea acestor documente având loc la data de 9 noiembrie 2020), pentru respectarea efectivă și utilă a dreptului la apărare, în temeiul art. 6 alin. (3), art. 9 alin. (1) și art. 130 alin. (1) C. pr. fisc., societatea a solicitat stabilirea unui termen rezonabil pentru discuția finală, cerere la care nu s-a primit niciun răspuns.

Concluzii: În aceste cazuri, asistăm la încălcări flagrante ale drepturilor, componente ale dreptului la apărare, conferite prin lege contribuabilului; nerespectarea unor termene ușor de calculat de către orice persoană alfabetizată, conduce la concluzia unei manifeste rele-credințe, care trebuie să aibă o singură sancțiune, și anume urmarea sancțiunii nulității actelor administrative emise în aceste condiții.

v. Depășirea termenelor de efectuare a inspecției / depășirea dublului perioadei

La altă societate, conform mențiunilor de la pagina 2 a RIF, inspecția fiscală a început la data de **20 decembrie 2021** (data înscrierii în Registrul Unic de Control), în temeiul Avizului de Inspecție Fiscală nr. 311/14.12.2021.

La data de **9 iunie 2022**, organul de inspecție fiscală a **comunicat formal** un document intitulat Proiect de Raport de Inspecție Fiscală și a emis Înștiințarea privind discuția finală programată a avea loc în data de **15 iunie 2022, ora 10,30** (prima convocare), respectiv în data de **16 iunie 2022, ora 10,30** (cea de-a doua convocare).

De asemenea, în documentul privind Înștiințarea pentru discuția finală se menționează faptul că „în cazul în care, la data și ora stabilită, nu vă veți prezenta la discuția finală și nu veți notifica despre renunțarea la acest drept, vă comunicăm că,

potrivit art. 130 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, data de **16.06.2022** reprezintă data de încheiere a inspecției fiscale”.

Văzând proiectul de RIF comunicat în data de **9 iunie 2022**, societatea a formulat cererea de renunțare la discuția finală, urmând să-și exprime punctul de vedere în scris față de constatările din proiectul de Raport de inspecție fiscală. Menționăm că această cerere de renunțare la discuția finală (trimisă în data de 15 iunie 2022, la ora 16,10) a avut loc în considerarea exclusivă a primului proiect de RIF, comunicat la data de 9 iunie 2022, la acel moment societatea neavând posibilitatea de anticipare a faptului că organul fiscal va proceda la comunicarea, în data de 16 iunie 2022, ora 19,19, a documentului ce reprezintă singurul și veritabilul proiect de RIF. Pe cale de consecință, nu se poate pretinde că inspecția fiscală s-a finalizat la data renunțării la discuția finală, așa cum a încercat organul de soluționare a contestației să susțină.

La data de **16 iunie 2022, la ora 19,19**, organul de inspecție fiscală a comunicat prin e-mail un **nou proiect de Raport de inspecție fiscală considerabil modificat cu privire la constatările în baza cărora a stabilit sume suplimentare**, contrar susținerilor organului fiscal de la pagina 121 a RIF, conform cărora „*proiectul transmis în ziua stabilită pentru discuția finală (n.n. discuția finală a fost stabilită inițial pentru data de 15 iunie, ora 10,30, noul proiect de RIF fiind comunicat în data de 16 iunie 2022, ora 19,19, după ora 10,30, când a fost stabilit cel de-al doilea termen pentru discuția finală din 16 iunie 2022) NU a cuprins nicio constatare nouă față de cele înscrise în Proiectul inițial, ci numai corecții de calcul sau detalieri în ceea ce privește descrierea situațiilor de fapt reținute*”.

Având în vedere că noul proiect de RIF (singurul „real” și corect) cuprinde noi constatări, termenul pentru discuția finală se prelungește și iese din cadrul celor 180 de zile stabilite ca maxim (dublul perioadei de 90 de zile). Asistăm astfel la o manevră de manifestă rea-credință a organului de inspecție care, pentru a evita împlinirea termenului de decădere, a „fabricat” un pretins proiect de RIF, pe care l-a comunicat în interiorul termenului de 180 de zile, iar ulterior a revenit cu proiectul „adevărat” de RIF, a cărui discuție finală urma să aibă loc în afara termenului de 180 de zile.

2.2. Aplicarea (invocarea) unei baze legale vădit eronate

i. În pofda indicațiilor organului de soluționare

Estimarea prețurilor de transfer – speța 1

Începând cu data de 17.05.2017, societatea a fost supusă unei inspecții fiscale ce a avut ca obiect verificarea impozitului pe profit, aferent perioadei 01.01.2011-31.12.2016, în relația cu societățile afiliate. Relațiile contractuale analizate s-au desfășurat exclusiv până la data de 01.01.2016.

Au fost încheiate Raportul de inspecție fiscală și Decizia de modificare a bazei de impunere, prin care s-a dispus stabilirea de obligații fiscale principale suplimentare de plată, în cuantum

de 1.824.283 lei, reprezentând impozit pe profit, determinat prin ajustarea prețurilor de transfer, alături de accesorii.

În stabilirea sumelor, organul fiscal s-a folosit de prevederile OPANAF nr. 446/2016, în condițiile în care acestor tranzacții le erau incidente dispozițiile OPANAF nr. 222/2008. Constatările inițiale au fost contestate, DGSC admitând contestația societății la data de 19.03.2018. În decizie, DGSC a menționat, ca obligație ce incumbă organelor de inspecție fiscală: realizarea refacerii inspecției fiscale, în termen de 30 de zile, și aplicarea prevederilor OPANAF nr. 222/2008.

A urmat o a doua verificare, finalizată la data de 26.10.2018, în urma căreia inspectorii fiscali au dispus stabilirea de obligații fiscale principale suplimentare de plată, în cuantum de „doar” 353.300 lei și accesorii.

Societatea a contestat, din nou, Decizia de impunere și RIF, arătând că:

- organul de inspecție fiscală a procedat la efectuarea inspecției fiscale într-un termen ce depășește cu mult pe cel prevăzut și impus de Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF, efectuând două suspendări nemotivate în „baza” prevederilor art. 127 alin. (1) lit. j) C. pr. fisc.;
- organul fiscal a procedat pentru a doua oară (deși a primit indicații clare și în scris cu privire la acest aspect) la întemeierea tuturor constatărilor și recalificărilor sale pe dispozițiile Ordinului nr. 442/2016.

Contestația societății a fost de această dată respinsă de către Biroul de Soluționare Contestații din cadrul DGRFP Timișoara. DGRFP Timiș și-a motivat respingerea contestației, în esență, astfel: „(...) Starea de fapt constatată de inspecția fiscală anterioară (pentru care s-a dispus reverificarea) și pe care s-a pronunțat Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor din cadrul ANAF, prin Decizia nr. 132/19.03.2018, nu mai subzistă, la controlul anterior nefiind prezentat dosarul prețurilor de transfer”.

Societatea a continuat demersurile sale procesuale, acestea fiind validate de instanțele de judecată, în sensul admiterii în totalitate de către Tribunal a acțiunii societății, respectiv al respingerii căilor de atac ale organelor fiscale de către Curtea de Apel Timișoara.

Esența admiterii acțiunii societății a reprezentat-o nerespectarea legii de către organul fiscal, atât cu privire la obligativitatea respectării considerentelor deciziei de soluționare a contestației, cât și cu privire la aplicarea dispozițiilor Ordinului nr. 442/2016, care au intrat în vigoare doar de la data de 02.02.2016, cum de altfel menționează și dispozițiile art. 13 al acestui act normativ. În plus, instanța a validat și criticile societății cu privire la faptul că și în situația în care ar fi fost, ipotetic, posibilă aplicarea prevederilor Ordinului nr. 442/2016, în speță au fost ignorate dispozițiile Anexei 2 – *Instrucțiuni privind întocmirea Raportului de inspecție fiscală*, Capitolul IV – *Dosarul prețurilor de transfer*, din cadrul OMFP nr. 3.710/2015. În concreto, acestea, într-o situație precum cea în discuție, în care dosarul prețurilor de transfer a fost întocmit și prezentat, în situația în care aveau nelămuriri și/ori observau lipsuri, erau obligate să solicite clarificarea sau completarea, or, o atare procedură nu a avut loc.

Estimarea prețurilor de transfer – speța 2

Ca urmare a Avizului de inspecție fiscală nr. 501/09.12.2021, în perioada 13.01.2022-23.02.2022, societatea a fost supusă unei inspecții fiscale, desfășurată de către reprezentanții Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad.

La data finalizării inspecției fiscale a fost încheiat Raportul de inspecție fiscală și a fost emisă Decizia de modificare a bazei de impunere, prin care inspectorii fiscali au dispus stabilirea de obligații fiscale principale suplimentare de plată, în cuantum de 3.747.240 lei, reprezentând TVA și impozit pe profit, sume ce au fost însoțite de accesorii.

Conform situației de fapt, între societate și societatea afiliată a fost încheiat un contract de agent, așa după cum acesta este reglementat de legislația în vigoare, prin care societatea din România se obliga să achite afiliatei o remunerație calculată în baza comenzilor procurate de societatea afiliată, după livrarea și încasarea acestora.

Comenzile clienților identificați de afiliată se „plasau” direct în sistemul electronic de gestiune al societății, sub un cod alfanumeric prestabilit.

Organul fiscal a considerat că societatea „nu a justificat necesitatea acestor cheltuieli în scopul obținerii de venituri imposibile la calculul impozitului pe profit și al TVA”.

Prin contestație, societatea a arătat că organul fiscal: a stabilit că tranzacțiile în discuție au fost realizate cu afiliața; nu a ajustat prețuri de transfer, ci a eliminat efectiv din calculul impozitului pe profit și TVA tranzacțiile cu partenerul afiliat; nu a făcut absolut niciun demers de ajustare cu privire la persoana afiliată subscrisei.

DGSC a decis astfel în soluționarea contestației societății: „Din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. Se impune așadar reanalizarea tuturor informațiilor și documentelor contribuabilului, având în vedere starea de fapt existentă la momentul tranzacțiilor vizate”.

Cea de-a doua inspecție fiscală reia aceleași considerente, dar bazată pe faptul că referitor la două tranzacții există „carențe” documentare – „facturi prezentate doar în limba engleză, «note de recepție» prezentate doar în limba italiană și CMR vizat de depozit terț, nu de beneficiar” – și stabilește doar TVA suplimentară de plată în cuantum de aproximativ 48.000 lei.

Or, în mod evident, organul fiscal era ținut, în esență, de aplicarea următoarelor texte legale: art. 129 alin. (2) C. pr. fisc. – „Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.”; art. 11 alin. (4) C. fisc. – „Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții, al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta, în cazul în care principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima, în cazul în care contribuabilul nu

pune la dispoziția organului fiscal competent datele necesare (...)”.

Cu toate acestea, cel de-al doilea organ de control nu a realizat absolut nici măcar o referire la această procedură, cu toate că societatea a ridicat în repetate rânduri această problemă și a menționat-o și în cuprinsul Punctului de vedere referitor la constatările organului fiscal. Societatea a solicitat totodată aplicarea prevederilor art. 286 C. fisc., întrucât legătura dintre operațiunea imposibilă și contrapartida obținută există și este reală, părțile au încheiat tranzacții reciproce, iar tranzacțiile sunt perfect documentate și/sau documentabile și există legătura directă dintre bunul sau serviciul furnizat și remunerația primită. Cea de-a doua echipă de inspecție fiscală, cu privire la aplicarea dispozițiilor art. 286 C. fisc., a menționat, referitor la punctul de vedere al subscrisei, că „prezenta inspecție fiscală nu a considerat necesar a ajusta relațiile dintre afiliați, așadar nu se poate opera ajustarea în materia TVA”.

Este evident așadar că, pe lângă criticile de mai sus, organele de inspecție fiscală, în ciuda faptului că speța trecuse deja prin „filtrul legalității”, au procedat la nerespectarea voită atât a dispozițiilor legale sus-menționate, cât și a celor generale, care reprezintă materializarea principiului bunei-credințe, de a cărei respectare este ținut organul fiscal, adică a: art. 4 alin. (2) C. pr. fisc. – „Procedura de administrare a creanțelor fiscale se desfășoară în conformitate cu dispozițiile legii. Organul fiscal are obligația de a asigura respectarea dispozițiilor legale privind realizarea drepturilor și obligațiilor contribuabilului/plătitorului sau ale altor persoane implicate în procedură.”; art. 5 alin. (1) C. pr. fisc. – „Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a creanțelor fiscale.”; art. 6 alin. (1) și (2) C. pr. fisc. – „(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. (...) În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă”; „(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia”.

ii. Ignorarea cu bună-știință a dispozițiilor art. 14 alin. (3) C. pr. fisc și stabilirea obligațiilor fiscale când erau încălcate alte norme din legi nefiscale (B.C.O. – punct de lucru)

O societate a achiziționat o hală modulară în vederea depozitării unor utilaje și echipamente agricole. În urma controlului, organele de inspecție au refuzat dreptul de deducere al acestei achiziții, deoarece pe locul unde era montată hala nu era stabilit un punct de lucru, deși la data finalizării inspecției toate documentele necesare dovedirii punctului de lucru au fost emise de către Registrul Comerțului.

2.3. Aspecte de drept material

i. Folosirea unor denumiri/categorii economice inexistente și greu de definit – firmă-fantomă, cu comportament fiscal inadecvat etc.

Considerăm că organul de inspecție ar fi trebuit să definească „furnizorii cu comportament fiscal inadecvat, de tip fantomă”: virgula care desparte cele două caracterizări nu permite nici să deducem dacă se discută despre una sau două categorii distincte de furnizori, darămite să le mai și putem identifica după anumite caracteristici care trebuie precizate de un text legal, care nu este indicat nici în RIF, nici în Decizia de impunere și nici în Decizia de soluționare a contestației.

Regulamentul (CE) nr. 1925/2004 de stabilire a normelor de punere în aplicare a anumitor dispoziții ale Regulamentului (CE) nr. 1798/2003 al Consiliului privind cooperarea administrativă în domeniul taxei pe valoarea adăugată [Regulamentul (CE) nr. 1925/2004] stabilea, la art. 2, *Definiții*, că: „firmă-fantomă” înseamnă un comerciant înregistrat ca persoană plătitoare de TVA, care, cu potențiale intenții frauduloase, achiziționează sau declară că achiziționează bunuri sau servicii fără plata TVA și furnizează aceste bunuri sau servicii cu TVA, însă nu restituie TVA datorat autorității naționale corespunzătoare”.

Așa cum societatea a arătat în contestație, sintagma „societate tip fantomă” a fost utilizată de Regulamentul nr. 1925/2004, care, la *Definiții*, stabilea și sensul sintagmei „firmă-fantomă”, regulament abrogat în data de 20.02.2012, ceea ce conduce la concluzia că nu mai putea fi invocat la data finalizării inspecției fiscale, astfel încât această sintagmă nu mai are suport legal. Or, chiar dacă regulamentul ar fi aplicabil, societatea a achiziționat mărfurile fără nicio intenție frauduloasă și, mai mult, pentru achizițiile interne presupus fictive, a plătit furnizorului TVA aferentă. Apoi, fiscul trebuia să demonstreze existența laturii subiective, și anume potențialele intenții frauduloase, ceea ce nu a făcut.

ii. Refuzul dreptului de deducere a TVA pentru anularea codului de TVA, fără posibilitatea contribuabilului de a demonstra că a desfășurat activitate economică

În perioada 20.04.2022-07.06.2022, societatea a fost supusă unei inspecții fiscale parțiale privind modul de evidențiere, declarare și plată a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, a impozitului pe profit și a TVA.

Referitor la TVA, organul de control a constatat că societatea a avut codul de TVA anulat pentru două perioade:

- 01.12.2017-22.02.2018 [anularea fiind efectuată din oficiu, potrivit dispozițiilor art. 316 alin. (11) lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare];
- 01.08.2018-06.05.2019 [anularea fiind efectuată din oficiu, potrivit dispozițiilor art. 316 alin. (11) lit. d) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare].

Urmare a acestor constatări, organul de control a dispus ajustarea TVA pentru imobilizările corporale fixe, motivat de prezumția că, în perioada în care societatea a avut codul de TVA anulat, aceasta nu a desfășurat activitate economică.

Jurisprudența CJUE în materia TVA

- a) În recenta cauză românească C-627/21, *A.H. împotriva AJFP Sibiu și a DGRFP Brașov*, CJUE a clarificat modalitatea, corespunzătoare cu principiile Directivei TVA, în care trebuie analizată și judecată o situație absolut similară celei prezentate.

Curtea a fost confruntată cu întrebarea „dacă principiul neutralității TVA, precum și art. 16, 184, 186-188 și 192 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări și unei practici naționale care obligă o persoană impozabilă, a cărei înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată pentru o perioadă determinată, din cauza neevidențierii unor operațiuni impozabile în deconturile sale de TVA depuse timp de șase luni consecutive, să efectueze o regularizare a TVA dedusă în amonte în legătură cu achiziționarea unor bunuri de capital, **fără că respectiva persoană impozabilă să fie autorizată să dovedească faptul că sunt îndeplinite condițiile de fond pentru a putea beneficia de dreptul de deducere, pentru motivul că există o prezumție irefragabilă că persoana impozabilă a folosit aceste bunuri pentru alte scopuri decât activitățile economice**” (par. 21).

Pentru început (par. 22), Curtea reamintește că, „potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, **dreptul persoanelor impozabile de a deduce din TVA-ul pe care îl datorează TVA-ul datorat sau achitat pentru bunurile achiziționate și serviciile primite în amonte de acestea constituie un principiu fundamental al sistemului comun al TVA-ului instituit prin legislația Uniunii. Dreptul de deducere prevăzut la art. 167 și urm. din Directiva TVA face parte integrantă din mecanismul TVA-ului și, în principiu, nu poate fi limitat**”.

La par. 28 se reține că „Curtea a statuat deja că **faptul că o administrație fiscală condiționează, întemeindu-se pe legislația națională, dreptul de deducere a TVA-ului de respectarea unor obligații de formă, precum înregistrarea în scopuri de TVA, fără a lua în considerare cerințele de fond, și instituie o prezumție irefragabilă în sarcina persoanei impozabile, care o împiedică pe aceasta din urmă să facă dovada** că sunt îndeplinite cerințele respective depășește ceea ce este necesar pentru a asigura colectarea corectă a taxei”.

Or, în speță, din cererea de decizie preliminară reiese că reglementarea și practica națională în discuție în litigiul principal au instituit tocmai o astfel de prezumție irefragabilă, aspect a cărui verificare revine însă instanței de trimitere.

În concluzie, la par. 30, Curtea a dat următorul răspuns întrebării preliminare: „**art. 16, 184, 186-188 și 192 din Directiva TVA trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări și unei practici naționale care obligă o persoană impozabilă, a cărei înregistrare în scopuri de TVA a fost anulată pentru o perioadă determinată din cauza neevidențierii unor operațiuni impozabile în deconturile sale de TVA, depuse timp de șase luni consecutive, să efectueze o regularizare a TVA-ului dedus în amonte în legătură cu achiziționarea unor bunuri de capital, fără că respectiva persoană impozabilă să fie autorizată să dovedească faptul că sunt îndeplinite condițiile de fond pentru a putea beneficia de dreptul de**

deducere, pentru motivul că există o prezumție irefragabilă că persoană impozabilă a folosit aceste bunuri pentru alte scopuri decât activitățile economice”.

b) Într-o altă decizie recentă, ocazionată de dreptul fiscal maghiar (C-188/21), Curtea s-a pronunțat, tot prin ordonanță motivată, în același sens. Interesant este că, în această cauză maghiară, Curtea face trimiteri repetate la altă cauză din România, ceea ce arată fragilitatea sistemului aplicat de către ANAF, care se vede declarat contrar dreptului UE.

Astfel, la par. 54: „Curtea a statuat că **faptul de a sancționa nerespectarea de către o persoană impozabilă a obligațiilor contabile și a celor privind declarațiile cu refuzul dreptului de deducere a TVA-ului depășește în mod clar ceea ce este necesar pentru atingerea obiectivului de asigurare a executării corecte a acestor obligații, din moment ce dreptul Uniunii nu împiedică statele membre să impună, dacă este cazul, o amendă sau o sancțiune pecuniară proporțională cu gravitatea încălcării**”. Curtea a precizat însă că situația ar putea fi diferită dacă efectul încălcării unor astfel de cerințe de formă ar fi să împiedice probarea cu certitudine a faptului că cerințele de fond au fost îndeplinite (Hotărârea din 12 septembrie 2018, *Siemens Gamesa Renewable Energy România*, C-69/17, EU:C:2018:703, pct. 37 și 38, precum și jurisprudența citată).

Concluziile Curții în această cauză sunt puțin diferite, în sensul că, pe lângă principiul neutralității, este invocat și cel al proporționalității: „Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebările adresate că art. 63, 167 și 168, art. 178-180, 182 și 273 din Directiva TVA, precum și principiile neutralității TVA-ului și proporționalității trebuie interpretate în sensul că **se opun unei măsuri naționale în temeiul căreia o persoană impozabilă în scopuri de TVA, al cărei număr de identificare fiscală a fost radiat din cauză că aceasta a omis să depună și să publice conturile sale anuale, apoi a fost restabilit, în urmă regularizării acestei omisiuni, este decăzută din dreptul său de deducere a TVA-ului achitat în amonte, în perioada care a precedat o astfel de radiere, chiar dacă cerințele de fond care dau drept la o astfel de deducere sunt îndeplinite**, iar această persoană impozabilă nu a acționat în mod fraudulos sau abuziv pentru a putea beneficia de acest drept (par. 57)”.

Hotărârile CJUE pronunțate în privința unei cereri de trimitere preliminară în interpretare au efecte și pentru trecut, din momentul adoptării normei juridice de drept al UE interpretate, întrucât interpretarea CJUE face parte din prevederile și principiile UE la care se referă. Ca atare, interpretarea Curții în privința unei norme de drept al UE este valabilă de la momentul intrării în vigoare a prevederii interpretate. Efectul obligatoriu al interpretării coincide cu efectul obligatoriu al prevederilor și principiilor la care se referă și care trebuie respectate de către toate instanțele naționale ale statelor membre. Menționăm că, deși abia în anul 2021, CJUE a ajuns să se pronunțe în privința păstrării dreptului de deducere a TVA inclusiv pentru perioada în care codul de TVA este anulat [cauza menționată la lit. A *supra*]; interpretarea în acest sens rezultă cu puterea evidenței din jurisprudența sa anterioară, acesta fiind și motivul pentru care, în cauza C-627/21, Curtea s-a pronunțat printr-o Ordonanță motivată.

Ca atare, din hotărârile pronunțate în cauzele românești *Paper Consult* (C-101/16) și *Siemens Gamesa* (C-69/17), rezultă că o persoană care are codul de TVA anulat își păstrează calitatea de persoană impozabilă. Din aceste cauze, mai rezultă că, întrucât, în perioada în care are codul de TVA anulat, persoana impozabilă este obligată la plata TVA pentru operațiunile taxabile, având drept de deducere pentru achizițiile din acea perioadă în momentul înregistrării, în intervalul în care codul de TVA este anulat, persoana impozabilă desfășoară activități economice.

În concluzie, încă de la data hotărârilor pronunțate în aceste două cauze, era evident că nu era justificată măsura ajustării definitive a TVA pentru bunurile de capital, pentru perioada în care codul de TVA este anulat.

3. În loc de concluzii: Care este sancțiunea împotriva ANAF și a persoanelor fizice vinovate din cadrul ANAF

3.1. În cazul contribuabililor, situația răspunderii personale a persoanelor fizice care au cauzat raportul obligațional față de autoritatea fiscală este destul de clar reglementată și bine cunoscută. Anume, pentru comparație, trebuie arătat că, în ceea ce privește contribuabilul, în virtutea dispozițiilor art. 25 C. pr. fisc., persoanele fizice de rea-credință riscă să răspundă solidar, indiferent cum ar proceda. Astfel, spre exemplu, conform art. 25 alin. (2) lit. c) C. pr. fisc., reglementează faptul că: „*Pentru obligațiile de plată restante ale debitorului declarat insolubil în condițiile prezentului cod, răspund solidar cu acesta următoarele persoane (...): administratorii care, în perioada exercitării mandatului, cu rea-credință, nu și-au îndeplinit obligația legală de a cere instanței competente deschiderea procedurii insolvenței, pentru obligațiile fiscale aferente perioadei respective și rămase neachitate la data declarării stării de insolabilitate*”. De o manieră asemănătoare este stipulat și în art. 25 alin. (2¹) C. pr. fisc., care dispune că: „*Pentru obligațiile fiscale restante ale debitorului pentru care s-a solicitat deschiderea procedurii insolvenței răspund solidar cu acesta persoanele care au determinat cu rea-credință acumularea și sustragerea de la plata acestor obligații*”. Or, pentru o egalitate de preocupare și tratament, ar trebui problematizată și răspunderea persoanei fizice din cadrul ANAF care stă în spatele emiterii unui act administrativ fiscal nelegal.

3.2. Ajungem, astfel, să ne punem întrebarea **care sunt condițiile necesare (și suficiente) pentru antrenarea răspunderii funcționarului public, în cazul anulării unei Decizii de impunere fiscală și a Raportului de inspecție fiscală aferent, însoțită de admiterea solicitării de plată a unor despăgubiri**.

În contextul perpetuării unor fenomene constând în abuz de putere ori rea-credință din partea autorității fiscale, se pune problema identificării unor resorturi pentru a determina personal funcționarii publici să-și însușească conceptul de bună-credință și a respecta drepturile, libertățile și interesele contribuabilului.

La prima vedere, un asemenea resort îl oferă art. 16, intitulat *Introducerea în cauză a funcționarului*, din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ: „(1) *Cererile în justiție prevăzute de prezenta lege pot fi formulate și personal împotriva persoanei care a contribuit la elaborarea, emiterea, adoptarea sau încheierea*

actului ori, după caz, care se face vinovată de refuzul de a rezolva cererea referitoare la un drept subiectiv sau la un interes legitim, dacă se solicită plata unor despăgubiri pentru prejudiciul cauzat ori pentru întârziere. În cazul în care acțiunea se admite, persoana respectivă poate fi obligată la plata despăgubirilor, solidar cu autoritatea publică pârâtă. (2) Persoana acționată astfel în justiție îl poate chema în garanție pe superiorul său ierarhic, de la care a primit ordin scris să elaboreze sau să nu elaboreze actul".

Totuși, textul normativ de la art. 16 din Legea contenciosului administrativ ar părea că reprezintă doar o condiție necesară, nu însă și suficientă, pentru atragerea răspunderii personale a funcționarului public care a contribuit la elaborarea, emiterea, adoptarea sau încheierea actului ori, după caz, care se face vinovat de refuzul de a rezolva cererea referitoare la un drept subiectiv sau la un interes legitim, pe de o parte, și, totodată, pentru chemare în garanție a superiorului său ierarhic, pe de altă parte. Aceasta întrucât pare puțin probabil ca orice anulare pe cale judiciară a unui act de impunere fiscală în care să se fi admis și solicitarea de plată a unor despăgubiri pentru prejudiciul cauzat ori pentru întârziere să determine, *eo ipso*, totodată, și atragerea răspunderii personale a funcționarului public implicat în procesul emiterii actului anulat.

3.3. Pe lângă condițiile clasice stabilite în legislația civilă pentru incidența răspunderii civile delictuale – prejudiciu, faptă, legătură de cauzalitate și vinovăție, vinovăție care s-ar putea reține atât în forma intenției, cât și în cea a culpei – condiții pe care le considerăm a fi incidente și într-o situație de atragere a răspunderii personale a persoanei care a contribuit la ne-/emiterea unui act administrativ fiscal, ar mai trebui analizate anumite **reglementări speciale privind protecția funcționarului din cadrul ANAF.**

(i) Prima asemenea prevedere specială se regăsește în **art. 341 C. pr. fisc.**, intitulat *Dispoziții privind funcționarii publici din cadrul organelor fiscale*: „(1) În exercitarea atribuțiilor de serviciu funcționarii publici din cadrul organelor fiscale sunt investiți cu exercițiul autorității publice și beneficiază de protecție potrivit legii. (2) Statul și unitățile administrativ-teritoriale răspund patrimonial pentru prejudiciile cauzate contribuabilului de funcționarii publici din cadrul organelor fiscale, în exercitarea atribuțiilor de serviciu. (3) Încălcarea de către funcționarii publici, cu vinovăție, a îndatoririlor de serviciu atrage răspunderea potrivit Legii nr. 188/1999 privind Statutul funcționarilor publici, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Prevederile art. IX din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 46/2009 privind îmbunătățirea procedurilor fiscale și diminuarea evaziunii fiscale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 324/2009, rămân aplicabile”.

(ii) A doua asemenea prevedere este cea din Statutul funcționarilor publici, care, deși a fost abrogată Legea nr. 188/1999, **O.U.G. nr. 57/2019** privind Codul administrativ a reluat și menținut aceleași principale dispoziții la **art. 491** din respectivul nou act normativ, articol intitulat *Răspunderea în solidar cu autoritatea sau cu instituția publică*: „(1) Orice persoană care se consideră vătămată într-un drept al său sau într-un interes legitim se poate adresa instanței judecătorești,

în condițiile legii, împotriva autorității sau instituției publice care a emis actul sau care a refuzat să rezolve cererea referitoare la un drept subiectiv sau la un interes legitim. (2) În cazul în care acțiunea se admite, plata daunelor se asigură din bugetul autorității sau instituției publice prevăzute la alin. (1). **Dacă instanța judecătorească constată vinovăția funcționarului public, persoana respectivă va fi obligată la plata daunelor, solidar cu autoritatea sau instituția publică.** (3) Răspunderea juridică a funcționarului public nu se poate angaja dacă acesta a respectat prevederile legale și procedurile administrative aplicabile autorității sau instituției publice în care își desfășoară activitatea”.

(iii) Art. IX din O.U.G. nr. 46/2009 privind îmbunătățirea procedurilor fiscale și diminuarea evaziunii fiscale: „(1) Pe perioada cât își desfășoară activitatea, persoanele care ocupă sau au ocupat funcții de demnitate publică, înalții funcționari publici, funcționarii publici și personalul contractual din cadrul Ministerului Finanțelor Publice și al Agenției Naționale de Administrare Fiscală, atât la nivel central, cât și la nivel teritorial, **nu răspund civil sau penal, după caz, decât dacă instanțele judecătorești constată îndeplinirea ori omisiunea îndeplinirii de către aceștia cu vinovăție, constând în culpă gravă sau gravă neglijență, a oricărui act ori fapt în legătură cu exercitarea, în condițiile legii, a atribuțiilor ce le revin.** (2) **Cheltuielile de judecată ocazionate de procedurile judiciare inițiate împotriva persoanelor prevăzute la alin. (1) se suportă de către ordonatorul de credite,** urmând să fie recuperate, după caz, de la persoana care a căzut în pretenții, în funcție de gradul de vinovăție a acestora reținut de instanța de judecată. (3) Modalitatea de aplicare a dispozițiilor alin. (2) se stabilește prin ordin al ministrului finanțelor publice”.

3.4. Observăm, cu regret, **existența unei „super-imunități” a tuturor persoanelor care își desfășoară activitatea în cadrul ANAF,** reglementare care implică, pe de o parte, o răspundere personală limitată exclusiv la culpă gravă ori gravă neglijență, fiind înlăturată culpa medie, precum și cea mai mică culpă, iar, pe de altă parte, o asigurare a cheltuielilor de judecată pe care respectivele persoane s-ar vedea nevoite să le suporte cu ocazia implicării lor într-un asemenea litigiu.

În concret, în timp ce, pe de-o parte, persoana fizică care răspunde solidar cu contribuabilul răspunde pentru toate tipurile de culpă care au determinat prejudiciul creat de contribuabil în patrimoniul fiscalului, totuși, pe de altă parte, un funcționar public nu răspunde solidar pentru prejudiciul generat contribuabilului, ca urmare a emiterii unei decizii de impunere nelegală decât în situația în care se dovedește o culpă gravă ori o gravă neglijență. De asemenea, în situația în care o persoană fizică este implicată într-o procedură de atragere a răspunderii sale personale, aceasta va trebui să suporte din resurse financiare proprii consultanța, asistența și reprezentarea juridică în respectivele demersuri, în timp ce, pe de altă parte, un funcționar public are asigurate, din partea instituției sale, resursele financiare necesare asigurării apărării într-un eventual asemenea litigiu.

Observăm deci un semnificativ dezechilibru între protecția oferită de lege persoanei fizice care determină comportamentul și deciziile contribuabilului și protecția persoanei fizice care determină comportamentul și deciziile autorității fiscale.

Regimul contabil și fiscal al provizioanelor/ajustărilor și pierderilor pentru riscuri și cheltuieli

Rezumat: Circulația economică este tot mai blocată. Rata șomajului este în creștere accentuată, iar numărul societăților comerciale și al persoanelor fizice autorizate intrate în insolvență a crescut cu 11,9% în primele șase luni din 2022, comparativ cu perioada similară a anului anterior¹.

Întreaga lume trece printr-una dintre cele mai imprezibile și omniprezente crize socio-economice din toate timpurile. Care sunt măsurile de prevenire și remediile aferente componentei fiscale ale acestei crize? Suntem în căutare de răspunsuri, astfel încât înaintăm pe această cale câteva idei pentru a fi dezbătute în legătură cu regimul contabil și fiscal al provizioanelor, ajustărilor de depreciere și pierderilor pentru riscuri, respectiv cu privire la incidența situației de forță majoră asupra fiscalității și raporturilor contribuabilului cu bugetul.

Cuvinte-cheie: ajustări, provizioane, depreciere, deductibilitate fiscală, forță majoră.

Accounting and tax treatment of provisions/adjustments and losses for risks and charges

Abstract: Economic movement is increasingly blocked. Unemployment is rising sharply and the number of companies and authorised individuals entering insolvency increased by 11.9% in the first six months of 2022 compared to the same period previous year. The whole world is going through one of the most unpredictable and pervasive socio-economic crises of all time. What are the preventive measures and remedies related to the fiscal component of this crisis? We are looking for answers, so we are submitting some ideas for discussion on the accounting and tax treatment of provisions, impairment adjustments and risk losses, and on the impact of force majeure on taxation and the taxpayer's relationship with the budget.

Keywords: adjustments, provisions, depreciation, tax deductibility, force majeure.

Conf. univ. dr. **TAMAS-SZORA Attila** – Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia; Consultant fiscal

Drd. **TAMAS-SZORA Gabriel** – Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia

Drd. **Ramona-Ionela HARAGUȘ** – Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia

Drd. **Mihai Dan MUREȘAN** – Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia

Drd. **Marian Alin IRIMIA** – Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia

Introducere

În data de 23 septembrie 2022, premierul, Liz Truss, și ministrul de finanțe, Kwasi Kwarteng, au prezentat cel mai radical pachet de reduceri de taxe de după anul 1972, respectiv așa-numita *Revoluție fiscală* din Marea Britanie. Diminuând povara fiscală pentru angajați și companii, pe fondul creșterii semnificative a împrumuturilor, mecanismul viza creșterea pe termen lung, în conformitate cu doctrina *Thatcherite* și *Reaganomics*. Această strategie fiscală a fost criticată de FMI și Agenția de Rating Moody's ca fiind un pachet de măsuri fiscale

amplu și neîntințit, în contradicție cu obiectivele politicii monetare, respectiv cu inflația². Reaganomics, asociată cu economia ofertei, s-a bazat pe scăderea cheltuielilor guvernamentale, micșorarea impozitului pe venit, reducerea reglementărilor și eradicarea inflației. În timpul celor două mandate ale lui Reagan inflația a scăzut de la 12,5% la 4,4% și economia a crescut, în medie, cu 3,4% pe an³. Thatcher a majorat dobânzile, înăsprind masa monetară și a redus, de asemenea, impozitele pe venit până la 60%, în timp ce rata de bază a scăzut la doar 25%. Ea a contracarat această scădere a veniturilor guvernamentale cu măsuri precum o creștere a taxelor pe vânzări și o scădere a cheltuielilor

¹ <https://www.onrc.ro/index.php/ro/>.

² <https://financialintelligence.ro/fmi-si-moodys-critica-reducerile-de-taxe-anuntate-de-guvernul-britanic/>.

³ <https://jurnalul.ro/editorial/thatcherism-si-reaganomics-852582.html>.

guvernamentale. Dar, după cum s-a constatat ulterior, asemenea politici au numai un efect temporar asupra șomajului și creșterii economice, efectul pe termen lung fiind doar o inflație mai ridicată.

Metodele de cercetare au fost următoarele:

- *metoda descriptivă* folosită în revizuirea literaturii de specialitate, în particular prin analiza bibliometrică, fiind o metodă cantitativă de a retrospectiva și a descrie lucrările publicate; pentru a înțelege cuprinzător domeniul larg al unui anumit domeniu de cercetare, analiza bibliometrică este una dintre cele mai potrivite abordări pentru a dezvălui subiectele-cheie și direcțiile de cercetare emergente (Wang și colab., 2021); la aceasta se adaugă *analiza calitativă* privind problematica provizioanelor și ajustărilor pentru depreciere deductibile fiscal;
- *metoda empirică* utilizată pentru construirea studiului de caz privind efectul provizioanelor și al ajustărilor de depreciere suplimentar identificate, deductibile fiscal;
- *metoda observării participative* utilizată în interpretarea rezultatelor cercetării empirice, exprimarea opiniilor pe parcursul cercetării.

În același timp, s-a recurs pe întreg parcursul cercetării la raționament, analiză, sinteză, interpretare.

Obiective:

1. Identificarea și fundamentarea unor posibilități suplimentare de deducere fiscală a provizioanelor pentru riscuri și cheltuieli.
2. Identificarea și fundamentarea unor posibilități suplimentare de deducere fiscală a ajustărilor de depreciere.
3. Analiza incidenței situației de forță majoră asupra raporturilor fiscale.

Analiza bibliometrică

Analiza bibliometrică a presupus două proceduri: *analiza performanței și cartografierea științifică*. În prima parte a cercetării, s-a efectuat o analiză a performanței care evaluează grupuri de cercetători științifici și impactul activității acestora (tipuri de documente publicate, domenii de cercetare, limbi, țări, număr de publicații), iar, în cea de-a doua parte a cercetării noastre, cartografierea științifică efectuată prezintă aspectele structurale și dinamice ale științei, prin reprezentarea structurii cognitive a cercetării.

Streaming-ul utilizat în vederea efectuării analizei bibliometrice s-a concentrat mai întâi pe extragerea datelor, procesare, extragerea rețelei, mapare și, în final, pe analiză.

1. Analiza performanței

Literatura științifică privind tema abordată a fost interogată în WOSCC, iar în urma acestei interogări a bazei de date au fost identificate 224.903 publicații pe tema căutată, rezultatele primare au fost filtrate pe aria de cercetare (economie,

economia afacerilor, drept, management, afaceri), astfel că următorul rezultat a fost de 511 înregistrări ale celor mai relevante publicații (Fig. 1).

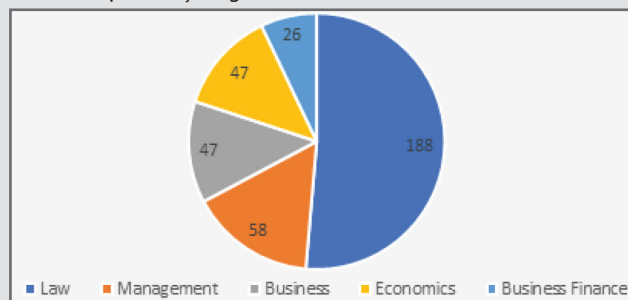


Fig. 1: Analiza rezultatelor bazată pe domenii de cercetare
Sursa: prelucrare proprie folosind baza de date WOS

Din aceste 511 publicații au fost filtrate, în scopul realizării analizei bibliometrice, 453 publicații, folosind ca reper temporal perioada 2000-2022. Anii cu cele mai multe articole publicate sunt 2019 – 42 articole, 2017 – 36 articole și 2018 – 35 articole (Fig. 2).

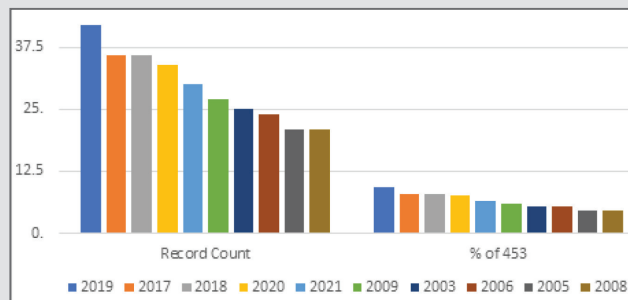


Fig. 2: Analiza rezultatelor pe baza anilor de publicare
Sursa: prelucrare proprie folosind baza de date WOS

Analiza înregistrărilor situate într-un sistem geografic a relevat că autorii care scriu despre tema abordată provin, în principal, din SUA (133), Anglia (60) și Australia (35) (Fig. 3).

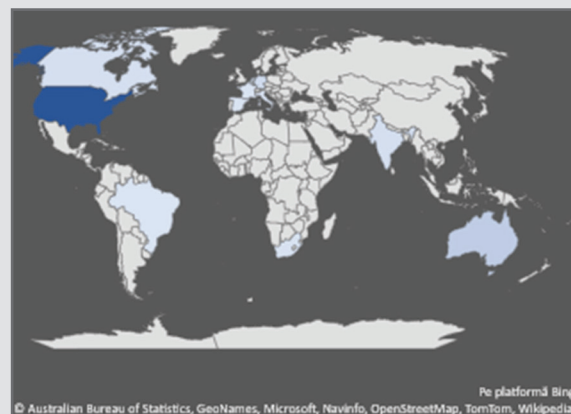
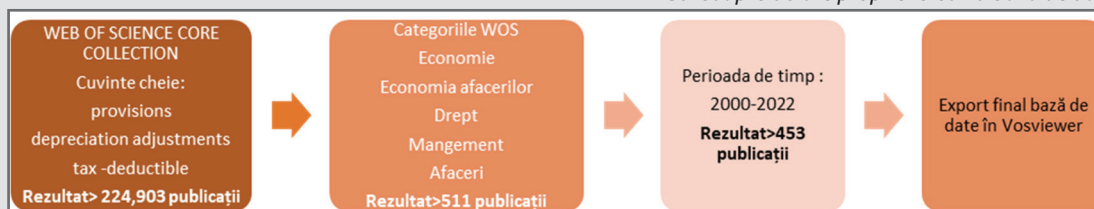


Fig. 3: Analiza rezultatelor în funcție de țări/regiuni
Sursa: prelucrare proprie folosind baza de date WOS



De asemenea, am studiat care au fost cele mai preocupate reviste privind problematica abordată, revistele cu mai multe publicații în acest domeniu fiind reprezentate în Fig. 4.

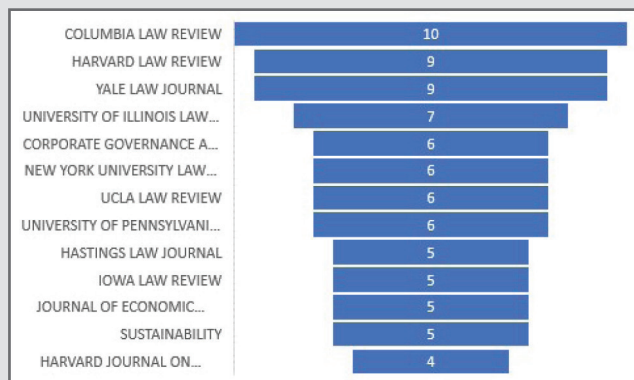


Fig. 4: Clasificarea revistelor

Sursa: prelucrare proprie folosind baza de date WOS

2. Cartografierea științifică

Pentru a realiza cartografierea științifică, cele 453 de publicații privind tematica abordată, din baza de date *Web of Science Core Collection*, au fost exportate într-un format text simplu (txt), care conține înregistrarea completă și referințe citate în software-ul *VOSviewer*, în scopul identificării corelațiilor existente privind domeniul de cercetare. Folosind instrumentele *VOSviewer*, metoda de numărare completă, am extras termenii cu cel puțin 5 apariții în titluri și abstracte. Software-ul a găsit 686 de termeni în cele 453 de publicații care îndeplineau criteriile a 5 apariții. Programul a selectat doar 60% din cei mai relevanți termeni. De asemenea, unii termeni au fost șterși, pentru că erau cuvinte uzuale, cum ar fi *articol*, *autor*, *date*, sau pentru că erau sinonime; la sfârșit, am avut o listă finală de termeni în cercetarea noastră.

VOSviewer acceptă trei tipuri diferite de vizualizare pentru maparea bibliometrică: vizualizarea rețelei (Fig. 5), vizualizarea suprapusă (Fig. 6) și vizualizarea densității (Fig. 7).

Cercurile colorate au fost folosite pentru a identifica cuvintele-cheie. Numărul aparițiilor cuvintelor-cheie în titluri și rezumate este legat de dimensiunea literelor și a cercurilor. Literele și cercurile cresc pe măsură ce un cuvânt-cheie apare mai frecvent (Fig. 5):

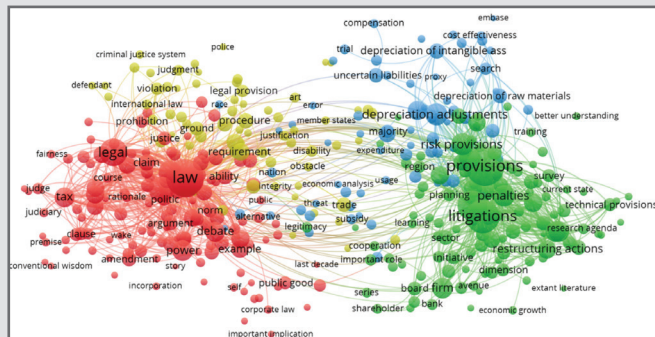


Fig. 5: Harta de vizualizare a rețelei VOSviewer

Sursa: prelucrare proprie folosind date din VOSviewer

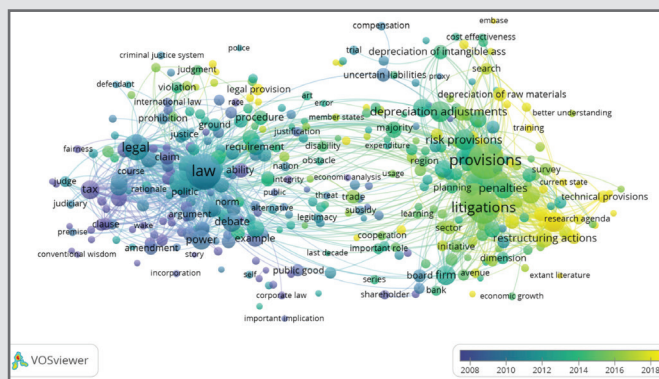


Fig. 6: Harta de vizualizare suprapusă VOSviewer a anului publicării

Sursa: prelucrare proprie folosind date din VOSviewer

Harta suprapusă demonstrează că publicațiile care conțin cuvinte-cheie precum litigii, provizioane, penalități, provizioane de risc, deprecierea materiilor prime, deprecierea imobilizărilor corporale au fost publicate recent.

Harta de vizualizare a densității (Fig. 7) ne oferă un rezumat rapid al celor mai importante zone de pe hartă, precum și al termenilor care apar cel mai frecvent. Cuvintele-cheie cu cel mai mare număr de apariții au fost: litigii, provizioane, penalități, provizioane de risc, lege, legal.

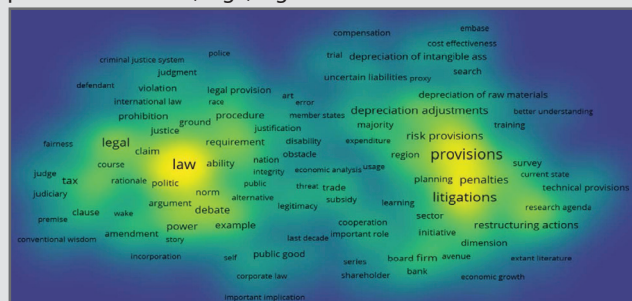


Fig. 7: Harta de vizualizare a densității VOSviewer

Sursa: prelucrare proprie folosind date din VOSviewer

I. Ajustări pentru depreciere

I.1. Definiție contabilă

DIRECTIVA 2013/34/UE, în preambul (pct. 21), recunoaște deprecierea cu titlu de ajustări de valoare⁴, care înseamnă „ajustările destinate să țină cont de modificările valorilor activelor individuale, stabilite la data bilanțului, indiferent dacă modificarea este definitivă sau nu”⁵ (art. 2 pct. 8).

IAS 36: Deprecierea activelor impune întreprinderilor „să recunoască imediat pierderile rezultate din deprecierea activelor, asigurându-se astfel că activele nu sunt înregistrate și prezentate în situațiile financiare la valori mai mari decât cele recuperabile”⁶.

Potrivit Ordinului MFP nr. 1082/2014, „ajustări de valoare” înseamnă ajustările destinate să țină cont de modificările valorilor

⁴ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=PL>.

⁵ *Idem*.

⁶ <https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/impactul-trecerii-timpului-asupra-valorii-activelor-imobilizate-a5601/>.

activelor individuale, stabilite la data bilanțului, indiferent dacă modificarea este definitivă sau nu⁷ (Secțiunea 1.2 pct. 8)⁸.

Exemple de situații în care se înregistrează ajustări pentru depreciere: în toate cazurile în care se constată diferențe în minus între valoarea de inventar și cea contabilă a elementelor de natura activelor (imobilizări și stocuri, inclusiv creanțe) înregistrate la cost, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare.

Ajustările de depreciere se înregistrează în bilanțul contabil anual, formular F10, la pozițiile de activ – imobilizări corporale, stocuri și creanțe, diminuând valoarea activelor în cauză cu sumele estimate ca depreciere, astfel încât aceste active sunt prezente la valoarea netă, respectiv valoarea de intrare minus valoarea deprecierei⁹.

I.2. Deductibilitate fiscală

Majoritatea ajustărilor de valoare nu sunt deductibile fiscal, cu excepția ajustărilor de mai jos, reglementate de Codul fiscal la art. 26 – Provizioane/ajustări pentru depreciere și rezerve – lit. e), f) și n) ale alin. (1), la care se adaugă ajustările pentru deprecierea creanțelor:

- e) *ajustările pentru depreciere aferente activelor pentru care, potrivit reglementărilor prudențiale ale Băncii Naționale a României, se determină ajustări prudențiale de valoare sau, după caz, valori ale pierderilor așteptate, înregistrate de către instituțiile de credit persoane juridice române și sucursalele din România ale instituțiilor de credit din state care nu sunt state membre ale Uniunii Europene sau din state care nu aparțin Spațiului Economic European;*
- f) *ajustările pentru depreciere înregistrate de către sucursalele din România ale instituțiilor de credit din state membre ale Uniunii Europene și state aparținând Spațiului Economic European, potrivit reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară;*
- n) *ajustările pentru deprecierea mijloacelor fixe amortizabile.*

Ajustările pentru deprecierea creanțelor

În contabilitate, **ajustările pentru deprecierea creanțelor** se constituie atunci când se constată că acestea NU MAI pot fi încasate parțial sau integral, conform politicilor contabile interne și procedurii de inventariere, în scopul prezentării imaginii fidele în situațiile financiare anuale. Înregistrarea contabilă nu este condiționată de prevederile fiscale, în funcție de care se acordă deductibilitatea cheltuielii, cum ar fi îndeplinirea termenului de 270 de zile. Deci, pentru creanțele care nu sunt încasate în termenele (scadențele) prevăzute în contracte/acorduri/alte documente legale trebuie înregistrate în evidențele contabile ajustări pentru depreciere (conform reglementărilor contabile legale, independent de prevederile Codului fiscal), astfel încât să nu se prezinte în situațiile financiare anuale creanțe supraevaluate. În opinia noastră, acestea se pot înregistra în interiorul perioadei de prescripție contractuală/legală, deoarece prescripția indică caracterul de incertitudine integrală a încasării creanței.

I.2.1. Deductibilitate limitată

Regula generală este reglementată la **art. 26 alin. (1) lit. c) C. fisc.**, conform căruia contribuabilul are dreptul la **deducerea rezervelor și provizioanelor/ajustărilor pentru depreciere** numai în conformitate cu prezentul articol, **astfel: [...] c) ajustările pentru deprecierea creanțelor**, înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, în limita unui procent de 50% din valoarea acestora, **altele** decât cele prevăzute la lit. d)-f), h) și i), dacă creanțele îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt neincasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;
2. nu sunt garantate de altă persoană;
3. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului.

I.2.2. Deductibilitate integrală

Potrivit **art. 26 alin. (1) lit. j) C. fisc.**, contribuabilul are dreptul la deducerea **ajustărilor pentru deprecierea creanțelor** înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, în limita unui procent de 100% din valoarea creanțelor, **altele** decât cele prevăzute la lit. d), e), f), h) și i), dacă creanțele îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt deținute de o **persoană juridică** asupra căreia este declarată **procedura de deschidere a falimentului**, pe baza hotărârii judecătorești prin care se atesta această situație, sau la o **persoană fizică** asupra căreia este **deschisă procedura** de insolvență, pe bază de: (i) plan de rambursare a datoriilor; (ii) lichidare de active; (iii) procedură simplificată;
2. nu sunt garantate de altă persoană;
3. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului.

În **Registrul de evidență fiscală**, întocmit potrivit prevederilor **art. 19 alin. (7) C. fisc.**, contribuabilii trebuie să prezinte informații cu privire la modul de calcul al deductibilității cheltuielilor cu ajustările la deprecierea creanțelor, inclusiv precizări cu privire la baza legală avută în vedere.

În funcție de tratamentul aplicat cheltuielilor la constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru deprecierea creanțelor clienților, veniturile pot fi:

1. **integral imposabile**, DACĂ a dedus integral (100%) cheltuiala la calculul impozitului pe profit, sau;
2. **50% imposabil și 50% neimposabil**, DACĂ a dedus doar 50% din această cheltuială la calculul impozitului pe profit, sau;
3. **integral neimposabile**, DACĂ nu a dedus cheltuiala la calculul impozitului pe profit.

Scoaterea din evidență a creanțelor

Potrivit **art. 25 alin. (4) lit. h) C. fisc.**, **NU SUNT DEDUCTIBILE** la calculul impozitului pe profit **pierderile** înregistrate la **scoaterea din evidență a creanțelor pentru partea neacoperită de provizion**, potrivit art. 26, precum și cele înregistrate **ÎN ALTE CAZURI DECÂT** următoarele:

⁷ OMFP nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în M. Of. nr. 963 din 30 decembrie 2014, până la 1 februarie 2022.

⁸ Idem.

⁹ file:///C:/Users/unive/Downloads/bilant_SC_1221_XML_130422.pdf.

1. punerea în aplicare a unui **plan de reorganizare confirmat printr-o sentință judecătorească**, în conformitate cu prevederile Legii nr. 85/2014;
2. procedura de **faliment** a debitorilor a fost **închisă pe baza hotărârii judecătorești**;
3. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;
4. debitorul este **dizolvat**, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesori;
5. debitorul înregistrează **dificultăți financiare majore** care îi afectează întreg patrimoniul;
6. au fost încheiate **contracte de asigurare**.

I.2.3. Probleme fiscale

- A. De ce nu este admisă și o ajustare la deschiderea procedurii de insolvență, fiind statistic probat că un creditor chirografar nu recuperează aproape nimic și cu siguranță nu toată creanța?
- B. De ce se menține condiția neafilierii? În grupurile multinaționale, diferitele filiale nu se cunosc și nu sunt efectiv controlate în comun pentru multiplele relații comerciale dintre ele.
- C. Cum se interpretează condiția negarantării? Organele fiscale consideră că și un simplu bilet la ordin constituie o garanție, dar aceasta nu are nicio eficiență.

Propuneri:

Considerăm că cel puțin cele două aspecte fiscale (A și B) dintre cele trei de mai sus pot fi reglementate prin extinderea situațiilor de recunoaștere a ajustărilor de depreciere pentru creanțe de la art. 26 alin. (1) lit. j) C. fisc. – pentru cazul A, respectiv prin eliminarea situației de afiliere drept condiție de recunoaștere – pentru cazul B.

I.2.4. Forța majoră în raport cu fiscal

Conform Codului de procedură fiscală¹⁰, art. 3 – *Raportul Codului de procedură fiscală cu alte acte normative*, la alin. (2) se prevede că: „Unde prezentul cod nu dispune, **se aplică** prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori”.

Propuneri:

Având în vedere că:

- **forța majoră** face parte din cauzele exoneratoare de răspundere pe care noul Cod civil le consacră referitor la obligații, în favoarea debitorului unei obligații civile, debitor care ar putea fi, în mod injust, chemat să răspundă pentru acte/fapte dincolo de manifestarea sa de voință sau de propriile acțiuni, ni se pare necesară luarea în considerare a acestei cauze exoneratoare și în raportul juridic de drept fiscal;
- **forța majoră** este orice eveniment extern, imprevizibil, absolut invincibil și inevitabil;
- prin O.U.G. nr. 29/2020 din 18 martie 2020 privind unele măsuri economice și fiscal-bugetare¹¹ se instituie o **prezumție de caz de forță majoră** a împrejurării imprevizibile,

absolut invincibile și inevitabile la care se referă art. 1.351 alin. (2) C. civ.;

- la cazul de forță majoră reprezentat de **pandemia de COVID-19** și recunoscut de O.U.G. nr. 29/2020 s-au adăugat ulterior alte situații de forță majoră constând în **Războiul din Ucraina și Criza energetică mondială; considerăm că ar trebui incluse prevederile fiscale în consecința recunoașterii forței majore** drept cauză exoneratoare de răspundere în Codul fiscal, respectiv în Codul de procedură fiscală, în TITLUL I: *Dispoziții generale* (art. 1-15) și în TITLUL VII: *Colectarea creanțelor fiscale* (art. 152-267).

II. Provizioane

II.1. Definiție contabilă

În legislația financiar-contabilă și fiscală, în România și UE sunt recunoscute și reglementate așa-numitele „Provizioane pentru riscuri și cheltuieli”, care reprezintă, din punct de vedere managerial, pe de o parte, o **garanție** având ca scop consolidarea patrimoniului și a bunului mers al firmei, iar, pe de altă parte, o **tehnică contabilă** utilizată de agenții economici în vederea asigurării existenței unor informații reale în situațiile financiare, chiar dacă sunt stabilite estimativ. Provizioanele nu reprezintă o sumă de bani care va fi pusă deoparte în mod efectiv pentru a face față unor situații de natură financiară, care nu sunt certe, dar pentru care există un anumit grad de probabilitate să se producă în următorul exercițiu financiar, ci reprezintă constituirea, pe seama cheltuielilor, a unei resurse viitoare (înainte de 1989, asimilată la un fond cu destinație specială), fără o ieșire de disponibilități financiare la data constituirii. Exemplificarea privind rolul de garanție a patrimoniului constă în faptul că, prin constituirea acestora, pe seama cheltuielilor, se reduce profitul contabil și, ca atare, dividendele ce, eventual, ar putea fi distribuite, în caz contrar. Materializarea lor drept tehnică contabilă rezidă în influențarea, în principal, a contului de profit și pierderi (prin majorarea cheltuielilor cu provizioanele constituite), respectiv a performanței financiare, dar și a poziției financiare determinată pe bază de bilanț, ca efect al modificării rezultatului contabil.

Din punctul de vedere al modalității de formare, avem:

- provizioane reglementate;
- provizioane pentru riscuri și cheltuieli.

Din punct de vedere fiscal, avem:

- provizioane deductibile;
- provizioane nedeductibile.

Provizioanele reglementate sunt cele la care anumite societăți, cum ar fi cele de asigurări sau care desfășoară anumite activități de exploatare, ce pot dăuna mediului, sunt obligate de către stat sau de către normele BNR să fie constituite.

Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli sunt cele constituite de companii pe baza evaluărilor și normelor interne sau specifice anumitor domenii de activitate, precum: *prevederi pentru acoperire reparații, neîncasarea unor facturi, clienți intrați în insolvență, reorganizări ș.a.*

¹⁰ Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în M. Of. nr. 547 din 23 iulie 2015.

¹¹ O.U.G. nr. 29/2020 privind unele măsuri economice și fiscal-bugetare, publicată în M. Of. nr. 230 din 21 martie 2020.

Aceste provizioane sunt întemeiate, pe plan contabil, pe **principiul prudenței**, conform căruia datoriile și cheltuielile nu trebuie subevaluate, și pe principiul separării exercițiilor, conform căruia se vor lua în considerare toate veniturile și cheltuielile corespunzătoare exercițiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ține seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăților, *potrivit contabilității de angajament* de origine franceză, față de *contabilitatea de tip „cash”*, de origine anglo-saxonă, în care are loc recunoașterea veniturilor și a cheltuielilor în momentul în care fondurile sunt primite sau plătite. Suntem azi în dilema *Cash vs. Accrual*.

Cele mai importante reglementări contabile aplicabile provizioanelor sunt:

DIRECTIVA 2013/34/UE¹² care, în preambul (pct. 21), justifică existența lor pe plan contabil: „Din rațiuni de comparabilitate, fiind necesar să se prevadă un cadru comun pentru recunoașterea, evaluarea și prezentarea, între altele, a ajustărilor de valoare, a fondului comercial, a provizioanelor, a stocurilor de bunuri și a activelor fungibile, precum și a veniturilor și cheltuielilor cu o mărime sau incidență excepțională”, subliniind, în același timp, că sunt (pct. 22) „mai incerte decât majoritatea celorlalte elemente din bilanț”, iar ca scop (managerial – *n.n.*): „Provizioanele sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită și care, la data bilanțului, este probabil să existe sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce privește valoarea sau data la care vor apărea” [(art. 12 alin. (12)].

Potrivit IAS 37: Provizioane, datorii și active contingente, potrivit modificărilor introduse prin **Regulamentul (UE) 2021/1080** al COMISIEI din 28 iunie 2021¹³, un provizion reprezintă o datorie ce provine din operații trecute pentru care nu se cunosc însă cu exactitate mărimea și/sau scadența. Astfel, un provizion trebuie recunoscut în momentul în care (IAS 37.14)¹⁴:

- (a) întreprinderea are o obligație curentă generată de un eveniment anterior;
- (b) este probabil ca o ieșire de resurse care să afecteze beneficiile economice să fie necesară pentru a onora obligația respectivă, și
- (c) poate fi realizată o bună estimare a valorii obligației.

Potrivit **Ordinului MFP nr. 1082/2014**¹⁵, nu există o definiție expresă a provizioanelor, ci trimiteri punctuale la acest concept, cum, de exemplu, este cel de la pct. 51 – (1) și (2), *Principiul prudenței*, conform căruia „exercitarea prudenței nu permite, de exemplu, constituirea de provizioane excesive”¹⁶.

La Secțiunea 4.2 – *Prezentarea bilanțului*, cap. H., *Provizioane*, din cadrul OMFP nr. 1.802/2014¹⁷, sunt prezentate următoarele tipuri de provizioane reglementate:

1. Provizioane pentru litigii;

2. Provizioane pentru garanții acordate clienților;
3. Provizioane pentru pensii și obligații similare;
4. Provizioane pentru impozite;
5. Alte provizioane.

În conturile analitice sunt reglementate individual următoarele categorii: provizioane pentru litigii, garanții acordate clienților pentru dezafectarea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare legate de acestea, pentru restructurare, pensii și obligații similare, provizioane pentru impozite, pentru terminarea contractului de muncă, precum și a altor provizioane.

Prezentăm câteva exemple de situații în care se înregistrează provizioane:

- Litigii: Firma X se află într-un litigiu cu un client, în poziția de debitor, pentru o factură aferentă unor servicii executate, dar neplătite; firma Y este acționată în instanță pentru amenzi, penalități, despăgubiri, daune;
- Service în perioada de garanție: O firmă acordă un an perioadă de garanție pentru bunuri de larg consum vândute populației, astfel încât, în medie, pe an, are un anumit procent de % din vânzări, nivel la care sunt constituite provizioane care să acopere cheltuielile cu garanțiile;
- Dezafectarea unor imobilizări: În cazul în care sunt necesare demolarea și mutarea în altă parte a unei imobilizări;
- Acțiuni de restructurare: În situația în care firma intenționează vânzarea sau încetarea activității unei părți a afacerii ori să închidă un sediu, ori atunci când se modifică structura conducerii (situația eliminării unui nivel de management);
- Impozite: Pentru anumite diferențe de impozite rezultate din controalele fiscale care încă nu s-au finalizat, aflate în diferite etape ale contenciosului administrativ-fiscal;
- Terminarea contractului de muncă: Compania Z și-a asumat anumite obligații de plată față de angajați la terminarea contractului de muncă (compensații);
- Prime: Sumele care se vor acorda personalului în funcție de profitul realizat la companiile naționale;
- Pensii și obligații similare: Pentru sumele ce vor fi plătite de compania W după ce angajații au părăsit entitatea, de regulă, corelate cu numărul de ani lucrați în entitate;
- Mediu: Pentru cheltuieli legate de protecția mediului;
- Concedii neefectuate: Sumele reprezentând concedii de odihnă neefectuate reportate pe anul următor se recunosc pe seama provizioanelor;

Așadar, nu se înregistrează provizioane pentru:

- pierderile viitoare din exploatare;
- ajustarea valorii unor active (în acest caz fiind aplicabile ajustările de depreciere).

Sumele constituite cu titlu de provizioane se înregistrează în contul 6812, *Cheltuieli de exploatare privind provizioanele*, și apar

¹² DIRECTIVA 2013/34/UE 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 (Text cu relevanță pentru SEE).

¹³ REGULAMENTUL (UE) 2021/1080 AL COMISIEI din 28 iunie 2021 de modificare a Regulamentului (CE) nr. 1126/2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului în ceea ce privește Standardele Internaționale de Contabilitate 16, 37 și 41 și Standardele Internaționale de Raportare Financiară 1, 3 și 9.

¹⁴ *Idem*.

¹⁵ OMFP nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în M. Of. nr. 963 din 30 decembrie 2014, până la 1 februarie 2022.

¹⁶ *Idem*.

¹⁷ *Idem*.

în Contul de profit și pierderi, formular F20, la rd. 40, respectiv la rd. 41, *Veniturile din reluarea acestora* (cont 7812) – conform Situațiilor financiare anuale încheiate de către entitățile prevăzute la pct. 9 alin. (3) din Reglementările contabile, aprobate prin OMFP nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, al căror exercițiu financiar corespunde cu anul calendaristic, publicate pe site-ul ANAF¹⁸.

II.2. Deductibilitate fiscală – situație actuală

Sunt deductibile următoarele categorii de provizioane, conform art. 26 – *Provizioane/ajustări pentru depreciere și rezerve* – alin. (1) lit. b) C. fisc.¹⁹:

Provizioanele pentru **garanții de bună execuție** acordate clienților – *se deduc trimestrial/anual* numai pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate în cursul trimestrului/anului respectiv pentru care se acordă garanție în perioadele următoare, *la nivelul cotelor prevăzute în convențiile încheiate sau la nivelul procentelor de garantare prevăzute în tariful lucrărilor executate ori serviciilor prestate*.

Față de acest tip de provizion facem următoarele comentarii:

- a) pentru garanțiile aferente bunurilor vândute:
 - garanțiile aferente bunurilor vândute sunt reglementate de Directiva 1999/44/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 25 mai 1999 privind anumite aspecte ale vânzării de bunuri de consum și garanțiile conexe²⁰, în cadrul art. 6 alin. (1), „Garanțiile”, conform căruia: „O garanție trebuie să dea naștere unei obligații juridice pentru ofertant, în condițiile stabilite de certificatul de garanție și de reclamă asociată”;
 - în practică nu se folosește stabilirea de cote în *cadrul convențiilor* încheiate, ci a unei perioade de timp pentru care este asigurată garanția, astfel încât modalitatea reglementată de Codul fiscal nu este conformă cu reglementarea UE și, din acest punct de vedere, există un risc fiscal privind nerecunoașterea deducerilor din astfel de provizioane pentru care cei mai mulți comercianți folosesc, pentru constituirea provizioanelor curente, modul de calcul bazat pe procentul de cheltuieli de garanție aferent anului precedent din totalul vânzărilor în garanție;
 - dacă, din punct de vedere contabil, constituirea acestor provizioane pe bază istorică (și nu pe cote prevăzute în convenții) are temei legal prin politicile contabile aprobate în cadrul entității, astfel cum sunt reglementate, de exemplu, de art. 5 din OMFP nr. 1.802/2014²¹, din punct de vedere fiscal, nu există o reglementare aplicabilă, astfel încât, în acord cu Directiva 1999/44/CE, propunem ca, în reclama asociată (publicată pe site-uri și în incinta de vânzare ș.a.), să se publice cota de provizion estimată de către vânzător, în procente, pe principalele activități de reparații;
- b) pentru garantarea aferentă lucrărilor executate ori serviciilor prestate:

- procentul de garanție aferentă lucrărilor executate este reglementat doar pentru lucrările realizate pentru sistemul public, nu și pentru cel privat. Astfel, „autoritatea contractantă stabilește valoarea garanției de bună execuție prin raportare la complexitatea contractului de achiziție publică/contractului subsecvent care urmează a fi executat, care însă nu trebuie să depășească 10% din prețul contractului, fără TVA”²², astfel încât propunem, pentru eliminarea riscului fiscal aferent cazurilor în care procentele prevăzute în cazul lucrărilor private depășesc procentul aplicabil în sistemul public, ca în normele metodologice la Codul fiscal să se prevadă posibilitatea de constituire a acestor provizioane, pentru toți agenții economici în cauză, până la maxim 10% din prețul contractului.

Menționăm că la art. 26 alin. (1) lit. d), g), h), i), k), l), m) C. fisc. mai sunt incluse și următoarele categorii de provizioane deductibile fiscal, considerate de către noi absolut justificate:

- d) provizioanele specifice, constituite de instituțiile financiare nebankare înscrise în Registrul general ținut de Banca Națională a României, de instituțiile de plată – persoane juridice române, care acordă credite legate de serviciile de plată, de instituțiile emitente de monedă electronică – persoane juridice române, care acordă credite legate de serviciile de plată, precum și provizioanele specifice constituite de alte persoane juridice, potrivit legilor de organizare și funcționare;
- g) rezervele tehnice constituite de societățile de asigurare și reasigurare, potrivit prevederilor legale de organizare și funcționare, cu excepția rezervei de egalizare;
- h) provizioanele tehnice constituite de persoanele juridice, administratori de fonduri de pensii facultative, respectiv administratori de fonduri de pensii administrate privat, potrivit prevederilor legale;
- i) provizioanele de risc pentru operațiunile pe piețele financiare, constituite potrivit reglementărilor Autorității de Supraveghere Financiară;
- k) provizioanele pentru închiderea și urmărirea post-închidere a depozitelor de deșeur, constituite de contribuabilii care desfășoară activități de depozitare a deșeurilor, potrivit legii, în limita sumei stabilite prin proiectul pentru închiderea și urmărirea post-închidere a depozitului, corespunzătoare cotei-părți din tarifele de depozitare percepute;
- l) provizioanele constituite de companiile aeriene din România pentru acoperirea cheltuielilor de întreținere și reparare a parcului de aeronave și a componentelor aferente, potrivit programelor de întreținere a aeronavelor, aprobate corespunzător de către Autoritatea Aeronautică Civilă Română;
- m) rezervele reprezentând cota de cheltuieli necesare dezvoltării și modernizării producției de țigări și gaze naturale, rafinării, transportului și distribuției petroliere, precum și cele aferente programului geologic sau altor domenii de activitate, prevăzute prin acte normative, constituite potrivit legii.

¹⁸ file:///C:/Users/unive/Downloads/bilant_SC_1221_XML_130422.pdf.

¹⁹ <https://www.infofisc.ro/legislatie/details-legislatie/id-428489/category-1>.

²⁰ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=celex%3A31999L0044>.

²¹ OMFP nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în M. Of. nr. 963 din 30 decembrie 2014, până la 1 februarie 2022.

²² H.G. nr. 395/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor referitoare la atribuirea contractului de achiziție publică/acordului-cadru din Legea nr. 98/2016 privind achizițiile publice, publicată în M. Of. nr. 423 din 6 iunie 2016 [art. 39 alin. (4)].

II.3. Deductibilitate fiscală – propuneri

1. Prime reprezentând participarea personalului la profit

Conform pct. 335 alin. (1) și (3) din OMFP nr. 1.802/2014²³:

(1) În vederea înregistrării primelor reprezentând participarea personalului la profit, acordate potrivit legii, o entitate recunoaște ca provizion costul previzionat al acestora atunci și numai atunci când:

- a) entitatea are o obligație legală sau implicită de a face astfel de plăți ca rezultat al evenimentelor anterioare; și
 - b) poate fi făcută o estimare certă a obligației.
- (3) În situațiile financiare ale exercițiului pentru care se propun prime reprezentând participarea personalului la profit, contravaloarea acestora se reflectă sub formă de provizion, cheltuiala rezultând din serviciul angajatului. Provizionul urmează a fi reluat la venituri în exercițiul financiar în care se acordă aceste prime.

Considerăm că acest gen de provizion îndeplinește toate cerințele de recunoaștere contabilă menționate mai sus (cerințele fiind similare și în alte cadre de raportare aplicabile), iar din punct de vedere fiscal este îndeplinită condiția de deducere de la art. 25 alin. (1) C. fisc.²⁴, conform căruia „sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare”, astfel:

- chiar în textul de mai sus se recunoaște legătura între cheltuială și activitatea desfășurată prin sintagma „cheltuiala rezultă din serviciul angajatului”;
- există o reglementare expresă în domeniu, respectiv art. 1 alin. (1) lit. e) din O.G. nr. 64/2001, conform căruia la societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și la regiile autonome, profitul contabil rămas după deducerea impozitului pe profit se repartizează la următoarele destinații: „participarea salariaților la profit; societățile naționale, companiile naționale și societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, precum și regiile autonome care s-au angajat și au stabilit prin bugetele de venituri și cheltuieli obligația de participare la profit, ca urmare a serviciilor angajaților lor în relație cu acestea, pot acorda aceste drepturi în limita a 10% din profitul net, dar nu mai mult de nivelul unui salariu de bază mediu lunar realizat la nivelul agentului economic, în exercițiul financiar de referință”;
- în plus, principiul independenței exercițiului impune recunoașterea acestei cheltuieli atunci când condițiile de recunoaștere menționate sunt îndeplinite, și nu când are loc plata acestor participări la profit.

2. Concedii de odihnă

Dispozițiile pct. 338 alin. (2) din OMFP nr. 1.802/2014²⁵ menționează: **Concediile de odihnă se înregistrează pe seama datoriilor atunci când suma lor este comensurată în baza statelor de salarii sau a altor documente care să justifice suma respectivă. În lipsa**

acestora, sumele reprezentând concedii de odihnă se recunosc pe seama provizioanelor. Prevederile prezentului alineat referitoare la recunoașterea unor obligații față de salariați, pe seama datoriilor sau a provizioanelor, se aplică și în cazul bonusurilor acordate angajaților.

Argumentele pentru recunoașterea deductibilității fiscale a acestora sunt identice cu cele de la pct. 1 de mai sus, cu excepția existenței prevederilor legale menționate care, în acest caz, sunt reprezentate de regulamentul de organizare și funcționare, respectiv regulamentul de ordine interioară, contractul colectiv de muncă și contractul individual de muncă, după caz, conform, cu titlu de exemplu, cu prevederile art. 25 alin. (3) C. fisc. și pct. 15 din Normele metodologice ale H.G. nr. 1/2016²⁶.

3. Provizioane pentru pensii

Conform pct. 338 alin. (1)-(3) din OMFP nr. 1.802/2014²⁷:

(1) Provizioanele pentru pensii se referă la sumele ce vor fi plătite de entitate după ce angajații au părăsit entitatea. Acestea se constituie atunci când entitatea are prevăzută prin actul constitutiv sau contractul de muncă obligația achitării unor sume cu titlu de pensie, după ce angajații au părăsit entitatea. La constituirea acestor provizioane se vor avea în vedere și prevederile legislației în vigoare.

(2) Valoarea provizioanelor pentru pensii se stabilește, de regulă, de către specialiști în domeniu. La determinarea lor se ține seama de vârsta, vechimea în muncă și rotația personalului în cadrul entității.

(3) Provizioanele pentru pensii se recunosc pe parcursul perioadei de muncă rămasă până la pensie.

Argumentele pentru recunoașterea deductibilității fiscale a acestora sunt identice cu cele de la pct. 2 de mai sus.

4. Provizioane pentru restructurare

Conform pct. 379 din OMFP nr. 1.802/2014²⁸:

(1) Provizioanele pentru restructurare se pot constitui în următoarele situații:

- a) vânzarea sau încetarea activității unei părți a afacerii;
 - b) închiderea unor sedii ale entității;
 - c) modificări în structura conducerii; de exemplu, eliminarea unui nivel de conducere;
 - d) reorganizări fundamentale care au un efect semnificativ în natura și scopul activităților entității.
- (2) În cazul în care restructurarea este la nivelul grupului, provizionul pentru restructurare se recunoaște atât în situațiile financiare anuale individuale ale entității din grup afectate de restructurare, cât și în cele consolidate.
- (3) Provizioanele de restructurare, în cazul unei obligații legale, se constituie cu respectarea condițiilor generale de recunoaștere a provizioanelor și a prevederilor legale.
- (4) O entitate are o obligație implicită care determină constituirea unui provizion pentru restructurare atunci când sunt îndeplinite condițiile generale de recunoaștere a provizioanelor și entitatea:

²³ OMFP nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale consolidate, publicat în M. Of. nr. 963 din 30 decembrie 2014, până la 1 februarie 2022.

²⁴ Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în M. Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015 [art. 25 alin. (1)].

²⁵ OMFP nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în M. Of. nr. 963 din 30 decembrie 2014, până la 1 februarie 2022.

²⁶ Idem [art. 25 alin. (3)].

²⁷ OMFP nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în M. Of. nr. 963 din 30 decembrie 2014, până la 1 februarie 2022.

²⁸ Idem.

- a) dispune de un plan oficial detaliat pentru restructurare, care să stipuleze cel puțin:
 - activitatea sau partea de activitate la care se referă;
 - principalele locații afectate de planul de restructurare;
 - numărul aproximativ de angajați care vor primi compensații pentru încetarea activității, distribuția și posturile acestora;
 - cheltuielile implicate; și
 - data de la care se va implementa planul de restructurare; și
- b) a provocat celor afectați o așteptare că va realiza restructurarea prin începerea implementării aceluși plan sau prin anunțarea principalelor sale caracteristici celor afectați de acesta.

În cazul în care o entitate începe un plan de restructurare sau anunță principalele sale caracteristici celor afectați numai după data bilanțului, dacă restructurarea este semnificativă și neprezentarea ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare, este necesară prezentarea de informații în acest sens.

Notă: Considerăm că, în situația recunoașterii evenimentului ulterior menționat, trebuie să fie efectuate înregistrările în contabilitate, conform secțiunii 2.5.4. – Evenimente ulterioare datei bilanțului – din OMFP nr. 1082/2014²⁹:

380. – (1) Un provizion aferent restructurării va include numai costurile directe generate de restructurare, și anume cele care:

- sunt generate în mod necesar de procesul de restructurare; și
- nu sunt legate de desfășurarea continuă a activității entității.

(2) Un provizion pentru restructurare nu trebuie să includă costuri precum cele legate de:

- recalificarea sau mutarea personalului permanent;
- marketing; sau
- investițiile în noi sisteme și rețele de distribuție.

Aceste cheltuieli referitoare la administrarea viitoare a activității nu reprezintă datorii de restructurare la data bilanțului.

Față de cele de mai sus, considerăm că, cu excepția provizioanelor care nu se recunosc pe costuri, menționate mai sus, celelalte provizioane de restructurare îndeplinesc condițiile de deductibilitate, în cazul în care:

- „sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice”;
- societatea dispune de un plan oficial detaliat pentru restructurare, aprobat de A.G.A.;
- există condiții pentru recunoașterea forței majore.

5. Pierderi din creanțe față de debitorul care înregistrează dificultăți financiare majore, care îi afectează întregul patrimoniu

Conform art. 25 alin. (4) C. fisc.³⁰, sunt nedeductibile:

- h) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 26, precum și cele înregistrate în alte cazuri decât următoarele:
 1. punerea în aplicare a unui plan de reorganizare confirmat printr-o sentință judecătorească, în conformitate cu prevederile Legii nr. 85/2014;
 2. procedura de faliment a debitorilor a fost închisă pe baza hotărârii judecătorești;

3. debitorul a decedat și creanța nu poate fi recuperată de la moștenitori;
4. debitorul este dizolvat, în cazul societății cu răspundere limitată cu asociat unic, sau lichidat, fără succesor;
5. **debitorul înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întregul patrimoniu.**

Conform Normelor metodologice privind Codul fiscal, „dificultățile financiare majore care afectează întregul patrimoniu al debitorului, în sensul prevederilor art. 25 alin. (4) lit. h) pct. 5 din Codul fiscal, sunt cele care rezultă din situații excepționale determinate de calamități naturale, **epidemii**, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, **conjuncturi externe și în caz de război**”.

Considerăm, față de cele de mai sus, că pierderile, în raport cu debitorul care înregistrează dificultăți financiare majore, care îi afectează întregul patrimoniu, sunt pe deplin asimilabile situației de „caz de forță majoră”, recunoscută de altfel de Codul fiscal și în privința altor situații de deduceri fiscale, ca de exemplu:

1. Potrivit art. 25 alin. (4) C. fisc., următoarele cheltuieli **nu sunt deductibile**:

(4) c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VII.

Aceste cheltuieli sunt deductibile în următoarele situații/condiții:

(4) c) 1. bunurile/mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor **calamități naturale** sau a altor cauze de **forță majoră**, în condițiile stabilite prin **norme**.

Norme metodologice

17.(2) În sensul prevederilor art. 25 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul rezultatului fiscal, în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate afectate, potrivit prevederilor legale pentru fiecare domeniu.

Cauzele de forță majoră pot fi: **epidemii**, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, **conjuncturi externe și în caz de război**.

2. Potrivit **art. 26 – Provizioane/ajustări pentru depreciere și rezerve**:

(1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor/ajustărilor pentru depreciere, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:

n) **ajustările pentru deprecierea mijloacelor fixe amortizabile** constituite pentru situațiile în care:

1. sunt distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;
2. au fost încheiate contracte de asigurare.

Norme metodologice

19.(8) În aplicarea prevederilor art. 26 alin. (1) lit. n) pct. 1 din Codul fiscal, starea de calamitate naturală sau alte cauze de forță majoră sunt cele reglementate la pct. 17 alin. (2), reprezentând evenimente produse după data de 1 ianuarie 2016.

²⁹ Idem.

³⁰ Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în M. Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015 [art. 25 alin. (4)].

Față de cele de mai sus, considerăm că ar trebui să fie recunoscute provizioane deductibile fiscal din pierderi din creanțe față de debitorul care înregistrează dificultăți financiare majore care îi afectează întreg patrimoniul, cu atât mai mult cu cât situații de genul **pandemiei de Covid-19, războiul din Ucraina, respectiv criza energetică mondială** (ca fenomen de conjunctură externă) sunt omniprezente, cvasi-generale și cu efecte pe termen încă nedefinit.

Argumentarea acestei propuneri constă în următoarele:

- menținerea stabilității financiar-fiscale a companiilor – tot mai afectate de aceste fenomene majore;
- nu există intervenții guvernamentale suficiente ca intensitate pentru contracararea pierderilor generale ale companiilor aflate în împrejurările respective;
- prin O.U.G. nr. 29/2020 din 18 martie 2020 privind unele măsuri economice și fiscal-bugetare³¹ **se instituie o prezumție de caz de forță majoră** a împrejurării imprevizibile, absolut invincibile și inevitabile la care se referă art. 1.351 alin. (2) C. civ., care rezultă dintr-o acțiune a autorităților în aplicarea măsurilor impuse de prevenirea și combaterea pandemiei determinate de infecția cu coronavirus, ce a afectat activitatea întreprinderii mici și mijlocii, afectare atestată prin certificatul de situație de urgență.

Considerăm că constituirea unor provizioane cu această destinație poate fi aplicată cu respectarea condițiilor aferente legii civile, respectiv:

- Prezumția poate fi răsturnată de partea interesată prin orice mijloc de probă;
- Caracterul imprevizibil se raportează la momentul nașterii raportului juridic afectat;
- Nu sunt imprevizibile măsurile luate de autorități în conformitate cu actul normativ care a instituit starea de urgență.

Instituirea acestui tip de deducere ar trebui făcută, în opinia noastră, prin completarea prevederilor Codului fiscal și ale Normelor metodologice, iar estimarea valorii provizioanelor să fie efectuată în baza unui raport de expertiză contabilă/fiscală care să ateste dificultățile financiare majore ale debitorului față de care se instituie provizionul, cu depunerea acestor rapoarte de specialitate la organul fiscal teritorial, precum și a rapoartelor de monitorizare semestriale întocmite conform principiului instrumentat de O.G. nr. 6/2019³² la art. 7 – *Regimul de monitorizare și supraveghere a debitorului*. Drept condiție de instituire ar trebui menționată inexistența, la nivelul entității, a vreunei măsuri de sprijin guvernamental de care acesta să fi beneficiat pentru susținerea activității.

Concluzii

Considerăm că au fost atinse, în prezenta cercetare, obiectivele stabilite, după cum urmează:

1. Identificarea și fundamentarea unor posibilități suplimentare de deducere fiscală a provizioanelor de riscuri și cheltuieli: **îndeplinit**.
2. Identificarea și fundamentarea unor posibilități suplimentare de deducere fiscală a ajustărilor de depreciere: **îndeplinit**.
3. Analiza incidenței situației de forță majoră asupra raporturilor fiscale: **parțial îndeplinit**.

Limite și continuarea cercetării

Cercetarea de față este limitată în ceea ce privește deducerea fiscală suplimentară a provizioanelor și ajustărilor, sub aspectul impactului măsurilor propuse asupra poziției și performanței entităților, respectiv asupra bugetului, evaluarea acestui impact fiind în curs de realizare, pe baza unui eșantion.

Totodată, analiza incidenței situației de forță majoră asupra raporturilor fiscale, din punctul de vedere al masei creanțelor fiscale, care ar putea face obiectul aplicării exonerării de la plată, va face obiectul unei teme de cercetare distinctă, în care se propune identificarea condițiilor de aplicare, precum și a incidenței acestora asupra bugetului și a contribuabililor.

Bibliografie

1. DIRECTIVA 2013/34/UE 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 (Text cu relevanță pentru SEE).
2. HOTĂRÂREA nr. 395 din 2 iunie 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor referitoare la atribuirea contractului de achiziție publică/acordului-cadru din Legea nr. 98/2016 privind achizițiile publice.
3. LEGEA nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.
4. LEGEA nr. 227/2015 privind Codul fiscal.
5. OMFP nr. 1.802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate.
6. O.U.G. nr. 29 din 18 martie 2020 privind unele măsuri economice și fiscal-bugetare.
7. O.G. nr. 6 din 31 iulie 2019 privind instituirea unor facilități fiscale.
8. REGULAMENTUL (UE) 2021/1080 al Comisiei din 28 iunie 2021 de modificare a Regulamentului (CE) nr. 1126/2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului în ceea ce privește Standardele Internaționale de Contabilitate 16, 37 și 41 și Standardele Internaționale de Raportare Financiară 1, 3 și 9.
9. <https://www.onrc.ro/index.php/ro/>.
10. <https://financialintelligence.ro/fmi-si-moody-s-critica-reducerile-de-taxe-anuntate-de-guvernul-britanic/>.
11. <https://jurnalul.ro/editorial/thatcherism-si-reaganomics-852582.html>.
12. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=PL>.
13. <https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/impactul-trecerii-timpului-asupra-valorii-activelor-imobilizate-a5601/>.
14. <https://www.infofisc.ro/legislatie/details-legislatie/id-428489/category-1>.
15. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/RO/TXT/?uri=celex%3A31999L0044>.
16. file:///C:/Users/unive/Downloads/bilant_SC_1221_XML_130422.pdf.
17. file:///C:/Users/unive/Downloads/bilant_SC_1221_XML_130422.pdf.

³¹ O.U.G. nr. 29/2020 privind unele măsuri economice și fiscal-bugetare, publicată în M. Of. nr. 230 din 21 martie 2020.

³² O.G. nr. 6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale, publicată în M. Of. nr. 648 din 5 august 2019, până la 17 iunie 2022.

Neutralizarea schemelor bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride – un subiect cunoscut, deși în anul 2022, se încheie regulile tranziționale

Rezumat: De-a lungul timpului, mai multe inițiative BEPS au fost adoptate în legislația statelor membre prin directive europene. În prezent, atenția este centrată pe prevederile Soluției bazate pe Doi Piloni, pentru a aborda provocările fiscale generate de economia digitală. Însă sunt inițiative transpuse de mai mulți ani în legislația internă, care au fost puțin discutate. Deși, în data de 31 decembrie 2022, se încheie regulile tranziționale din Codul fiscal cu privire la tratamentul neuniform al elementelor hibride, acest subiect rămâne încă puțin cunoscut. Prevederile au fost transpuse în legislația internă prin Ordonanța nr. 6 din 2020¹, la doi ani distanță de la transpunerea altor prevederi cu privire la practicile de evitare a obligațiilor fiscale (de exemplu, limitarea deductibilității dobânzii, impozitarea la ieșire, norma generală anti-abuz, norma privind societățile străine controlate), și sunt în vigoare din data de 3 februarie 2020. Decalajul a avut loc deoarece prevederile au fost transpuse prin două directive: Directiva 2016/1.164/UE² (în care erau menționate doar două paragrafe cu privire la elementele hibride) și Directiva 2017/952/UE³ (în care sunt detaliate prevederile). În rândurile de mai jos, atragem atenția, pe scurt, asupra apariției acestor concepte și asupra impactului acestora pentru companii, precum și vom reda exemple elaborate de OCDE în acest sens.



Ioana LIXANDRU
Senior Tax Consultant,
CROWE România

Cuvinte-cheie: tratament neuniform, elemente hibride, acțiuni BEPS, directive europene, întreprindere asociată, acord structurat, deducere fără includere, instrument financiar, dubla deducere, tratamente neuniforme ale elementelor hibride inversate, tratamente neuniforme ale rezidenței fiscale.

Neutralization of schemes based on non-uniform treatment of hybrid elements – a vaguely known subject, even though transitional rules end in 2022

Abstract: Over the years, several BEPS initiatives have been adopted in Member States' legislation through European directives. Currently, the focus is on the provisions of the Two Pillar Solution to address the fiscal challenges of the digital economy. But there are initiatives that have been transposed into national law for several years and have been little discussed. Although the transitional rules in the Tax Code on the non-uniform treatment of hybrid items end on 31 December 2022, this topic still remains vaguely known. The provisions were transposed into domestic law by Ordinance No 6 of 2020, two years after the transposition of other provisions on tax avoidance practices (e.g. limitation of interest deductibility, exit taxation, general anti-abuse rule, controlled foreign company rule), and are in force since 3 February 2020. The gap occurred because the provisions were transposed by two directives: Directive 2016/1.164/EU (where only two paragraphs on hybrid elements were mentioned) and Directive 2017/952/EU (where the provisions are detailed). In the following, we briefly draw attention to the emergence of these concepts and their impact for companies, as well as providing examples developed by the OECD.

Keywords: non-uniform treatment, hybrid items, BEPS actions, EU directives, associated enterprise, structured arrangement, deduction without inclusion, financial instrument, double deduction, non-uniform treatment of reverse hybrid items, non-uniform treatment of tax residency.

¹ Ordonanța nr. 6 din 2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precum și pentru reglementarea unor măsuri fiscal-bugetare, publicată în M. Of. nr. 72 din 31 ianuarie 2020.

² Directiva 2016/1.164/UE a Consiliului din 12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne, publicată în J. Of. al Uniunii Europene, seria L, nr. 193 din 19 iulie 2016.

³ Directiva 2017/952/UE a Consiliului din 29 mai 2017 de modificare a Directivei (UE) 2016/1.164 în ceea ce privește tratamentul neuniform al elementelor hibride care implică țări terțe, publicată în J. Of. al Uniunii Europene, seria L, nr. 144 din 7 iunie 2017.

Cel mai cuprinzător raport al OCDE⁴ cu privire la acest subiect este *Acțiunea 2: 2015 – Raport Final – Neutralizarea schemelor bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride*. De altfel, în articolul 40⁹ C. fisc., se menționează că, în aplicarea prevederilor, „se utilizează și normele/conceptele/definițiile/exemple” elaborate de OCDE, cuprinse în *Acțiunea 2*. Însă OCDE a publicat o serie de rapoarte în perioada 2010-2017, care atrag atenția asupra tratamentului neuniform al elementelor hibride, cum ar fi *Raportul OCDE din 2010 – „Adresarea riscurilor fiscale care implică pierderi bancare”, din 2011 – „Utilizarea pierderilor fiscale prin planificare fiscală agresivă”, din 2012 – „Scheme bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride: Politica fiscală și probleme de conformitate”, din 2013 – „Adresând erodarea bazei impozabile și transferul de profituri” și din 2017 – „Neutralizarea efectelor tratamentului neuniform al elementelor hibride cu privire la sucursale”. De asemenea, înaintea transpunerii acestor prevederi la nivelul Uniunii Europene, existau deja în jurisprudența și legislația anumitor state (de exemplu, Statele Unite ale Americii, Italia, Noua Zeelandă) prevederi cu privire la tratamentul neuniform al elementelor hibride⁵. S-au punctat, în aceste cazuri, efectele negative ale tratamentelor neuniforme asupra competiției, eficienței, transparenței și corectitudinii.*

Mai exact, prin aceste prevederi, se urmărește evitarea exploatarea diferențelor de tratament fiscal ale unei entități sau unui instrument sub legislația a două sau mai multe jurisdicții, pentru a obține dubla neimpozitare sau amânare pe termen lung. În *Acțiunea 2*, prevederile abordează situații de tratament neuniform care derivă din duble deduceri, conflictul privind calificarea instrumentelor financiare, a plăților sau a entităților sau alocarea plăților. Această acțiune interferează și cu alte acțiuni BEPS, cum ar fi *Acțiunea 3 – Societăți străine controlate*; *Acțiunea 4 – Limitarea deducerii dobânzii* și *Acțiunea 15 – Instrumentul multilateral*.

Prin *Acțiunea 2* se fac recomandări cu privire la două aspecte: crearea unor reguli domestice (subiect abordat în aceste rânduri) și dezvoltarea unor prevederi pentru tratatele de evitare a dublei impuneri⁶. În cadrul acestui raport, sunt menționate și principiile de proiectare a regulilor cu privire la elementele hibride, cum ar fi: concentrarea pe neutralizarea tratamentului neuniform, în loc de reversarea beneficiului fiscal, interferența minimă în legislația internă, costuri administrative mici, dezvoltarea unor reguli tranziționale, evitarea dublei impuneri, autonomie față de legislația din cealaltă jurisdicție. De asemenea, se puntează importanța schimbului de informații și instrumentele legale existente în acest sens.

Aceste prevederi au fost adoptate de către statele membre ale UE prin două directive (i.e. Directiva 2016/1164/UE și Directiva 2017/952/UE), care au fost transpuse în Codul fiscal, în titlul II – *Impozit pe profit*, capitolul III¹ – *Norme împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale, care au incidență directă asupra funcționării pieței interne*, prin Ordonanța nr. 6 din 2020, în vigoare din data de 3 februarie 2020.

Definiții și soluții cu privire la tratamentul neuniform al elementelor hibride

Conform art. 40¹ pct. 11 C. fisc., tratamentul neuniform al elementelor hibride reprezintă o situație care implică un contribuabil sau o entitate și conduce la un tratament neuniform de deducere fără includere sau de dublă deducere. Conform art. 40¹ pct. 11 lit. e) alin. (ii) și (iii),

- dubla deducere reprezintă „o deducere a aceleiași plăți sau a acelorași cheltuieli sau pierderi în jurisdicția în care își are originea plata, sunt suportate cheltuielile sau sunt suferite pierderile, în jurisdicția plătitorului, precum și într-o altă jurisdicție, respectiv jurisdicția investitorului (...)”; iar
- deducerea fără includere reprezintă „deducerea unei plăți sau a unei plăți preconizate între sediul principal și sediul permanent sau între două sau mai multe sedii permanente în orice jurisdicție în care plata sau plata preconizată este tratată ca efectuată, în jurisdicția plătitorului fără o includere corespunzătoare în scopuri fiscale a aceleiași plăți sau plăți preconizate, în jurisdicția beneficiarului plății (...)”.

Prevederile Codului fiscal se aplică doar în anumite cazuri în care apare un tratament neuniform, și anume:

- între întreprinderi asociate;
- între un contribuabil și o întreprindere asociată;
- între sediul central și sediul permanent;
- între două sau mai multe sedii permanente ale aceleiași entități; și
- în cadrul unui acord structurat.

În cazul dublei deduceri și a situațiilor în care plata este ignorată, în temeiul legislației din jurisdicția beneficiarului, tratamentul neuniform apare în măsura în care jurisdicția plătitorului permite ca deducerea să fie compensată cu o sumă care nu reprezintă venituri cu dublă includere.

Conform Acțiunii 2, este datorita contribuabilului să se asigure că nu are loc un tratament neuniform. Este importantă recunoașterea acestui tratament în cazul în care sunt necesare ajustări în calculul impozitului pe profit, și anume:

- în cazul dublei deduceri, nu se acordă deducere în România;
- în cazul deduceri fără includere, dacă contribuabilul este plătitorul, nu i se acordă deducere, iar dacă contribuabilul e beneficiarul, atunci include în veniturile impozabile cuantumul plății respective, dacă jurisdicția în care își are originea plata a permis deducerea acesteia, cu excepțiile menționate de lege.

De asemenea, sunt prevederi specifice pentru sediu permanent ignorat⁷ și transfer hibrid:

- în măsura în care un tratament neuniform al elementelor hibride implică venitul unui sediu permanent ignorat, care nu face obiectul impozitării în România, prin care un contribuabil cu rezidența fiscală în România își desfășoară activitatea într-un alt stat membru/stat terț, contribuabilul român include în baza impozabila veniturile care, în caz contrar, ar fi atribuite sediului permanent ignorat. Excepție

⁴ Organizația de Cooperare și Dezvoltare Economică.

⁵ Raport OCDE 2012 – Scheme bazate pe tratamentul neuniform al elementelor hibride: Politica fiscală și probleme de conformitate.

⁶ Art. 3, 4 și 5 din Convenția multilaterală pentru implementarea în cadrul tratatelor fiscale a măsurilor legate de prevenirea erodării bazei impozabile și a transferului profiturilor.

⁷ Sediul permanent ignorat – un aranjament care dă naștere unui sediu permanent în legislația sediului central, dar care nu este tratat ca dând naștere unui sediu permanent în legislația celeilalte jurisdicții.

face cazul în care România scutește veniturile respective în temeiul unei convenții de evitare a dublei impunerii încheiate cu un alt stat membru/stat terț;

- în măsura în care un transfer hibrid are rolul de a genera o reducere a impozitului reținut la sursă pentru o plată care decurge dintr-un instrument financiar transferat către mai multe părți implicate, beneficiile unei astfel de reduceri se limitează proporțional cu veniturile nete impozabile legate de o astfel de plată.

În rândurile de mai jos, vom prezenta principalele concepte cu privire la tratamentul neuniform al elementelor hibride, așa cum se regăsesc în Codul fiscal și în Acțiunea 2.

Entitate hibridă

Entitate hibridă reprezintă „*orice entitate sau acord care este considerată/considerat ca fiind o entitate impozabilă în temeiul legislației existente dintr-o jurisdicție și ale cărei/cărui venituri sau cheltuieli sunt tratate ca venituri sau cheltuieli ale uneia sau mai multor altor persoane în temeiul legislației dintr-o altă jurisdicție*” [(art. 401 pct. 11 lit. e) alin. (x) C. fisc.].

Transfer hibrid

Transferul hibrid reprezintă „*orice acord referitor la transferul unui instrument financiar, în cazul în care randamentul aferent instrumentului financiar transferat este tratat în scopuri fiscale ca fiind obținut simultan de mai mult de una dintre părțile la acordul respectiv*” [(art. 401 pct. 11 lit. e) alin. (viii)].

Întreprindere asociată

Întreprinderea asociată este definită la art. 40¹ pct. 4 și 4¹ C. fisc. Definiția face referire la participația deținută direct sau indirect (i.e. drepturi de vot sau dețineri de capital), dreptul de a primi profitul entității respective, apartenența la un grup consolidat, în scopuri de contabilitate financiară, influența semnificativă asupra conducerii. Procentul este de 25% sau 50%, în funcție de situația care a generat tratamentul neuniform (de exemplu, 25% în cazul unei plăți efectuate în temeiul unui instrument financiar, 50% în cazul dublei deduceri sau al tratamentului neuniform al elementelor hibride inversate; vezi Fig. 1). Se atrage atenția și asupra cazului în care o persoană acționează împreună cu o altă persoană în ceea ce privește drepturile de vot sau proprietatea asupra capitalului unei entități.

25%

- Plata este efectuată în temeiul unui **instrument financiar** și aceasta nu urmează să fie inclusă într-o perioadă de timp rezonabilă, iar tratamentul neuniform poate fi pus pe seama diferențelor în ceea ce privește calificarea instrumentului sau a plății respective.
- plata este o **plata preconizată între sediul central și sediul permanent sau între două sau mai multe sedii permanente**, iar tratamentul neuniform este rezultatul faptului că **plata este ignorată** în temeiul legislației din jurisdicția beneficiarului plății;

50%

- **Dubla deducere;**
- plata este efectuată către o **entitate hibridă**, iar tratamentul neuniform este rezultatul unor diferențe privind **alocarea plăților** efectuate către entitatea hibridă în temeiul legislației jurisdicției în care entitatea hibridă este stabilită sau înregistrată și al legislației jurisdicției oricărei persoane care participa la entitatea hibridă respectivă;
- plata este efectuată către o **entitate cu unul sau mai multe sedii permanente**, iar tratamentul neuniform este rezultatul unor diferențe privind **alocarea plăților** între sediul central și sediul permanent sau între două sau mai multe sedii permanente ale aceleiași entități în temeiul legislației jurisdicției în care își desfășoară activitatea entitatea respectivă;
- plata este efectuată către un **sediul permanent ignorat;**
- plata este efectuată de către o **entitate hibridă**, iar tratamentul neuniform este rezultatul faptului că plata este ignorată în temeiul legislației din jurisdicția beneficiarului plății;
- **Tratamentul neuniform al elementelor hibride inversate.**

Fig. 1: Procent de deținere în funcție de fiecare situație care implică un tratament neuniform

Acord structurat

Acordul structurat apare în două situații: prețul tratamentului neuniform este fixat în clauzele acordului sau acordul a fost conceput pentru a crea un tratament neuniform al elementelor hibride. Nu este un acord structurat dacă nu s-ar fi putut aștepta în mod rezonabil ca respectivul contribuabil sau întreprindere asociată să aibă cunoștință de tratamentul neuniform și dacă nu a avut niciun beneficiu din tratamentul neuniform.

Faptele și circumstanțele⁸ care indică că un aranjament a fost conceput pentru a crea un tratament neuniform pot fi oricare din următoarele:

- existența unui plan de a crea un tratament neuniform;
- existența unui termen, pas sau tranzacție care creează un tratament neuniform;
- comercializarea, integral sau în parte, ca un produs avantajos fiscal, unde unele sau toate avantajele fiscale derivă din tratamentul neuniform;
- comercializarea acordului unor contribuabili dintr-o jurisdicție în care are loc tratamentul neuniform;
- includerea în acord a unor trăsături care alterează termenii din acord, incluzând câștigul, în cazul în care tratamentul neuniform nu mai e disponibil;
- un randament negativ al acordului în lipsa unui tratament neuniform.

În cadrul raportului OCDE, se atrage, de asemenea, atenția asupra cazului în care o persoană implicată material sau care știe despre proiectarea aranjamentului (cum ar fi un consultant fiscal) a identificat, înainte de a se intra în aranjament, că va da naștere unui tratament neuniform⁹.

⁸ Exemplul 10.2 din Acțiunea 2.

⁹ Exemplul 1.1 din Acțiunea 2.

Situații în care apare tratamentul neuniform al elementelor hibride

Dubla deducere
Deducere fără includere
plata este efectuată în temeiul unui instrument financiar și aceasta nu urmează să fie inclusă într-o perioadă de timp rezonabilă, iar tratamentul neuniform poate fi pus pe seama diferențelor în ceea ce privește calificarea instrumentului sau a plății respective;
plata este efectuată către o entitate hibridă, iar tratamentul neuniform este rezultatul unor diferențe privind alocarea plăților efectuate către entitatea hibridă, în temeiul legislației jurisdicției în care entitatea hibridă este stabilită sau înregistrată și al legislației jurisdicției oricărei persoane care participă la entitatea hibridă respectivă;
plata este efectuată către o entitate cu unul sau mai multe sedii permanente, iar tratamentul neuniform este rezultatul unor diferențe privind alocarea plăților între sediul central și sediul permanent sau între două sau mai multe sedii permanente ale aceleiași entități, în temeiul legislației jurisdicției în care își desfășoară activitatea entitatea respectivă;
plata este efectuată către un sediu permanent ignorat;
plata este efectuată de către o entitate hibridă, iar tratamentul neuniform este rezultatul faptului că plata este ignorată în temeiul legislației din jurisdicția beneficiarului plății;
plata este una preconizată între sediul central și sediul permanent sau între două sau mai multe sedii permanente, iar tratamentul neuniform este rezultatul faptului că plata este ignorată în temeiul legislației din jurisdicția beneficiarului plății;
Tratamente neuniforme ale elementelor hibride inversate
Tratamente neuniforme ale rezidenței fiscale

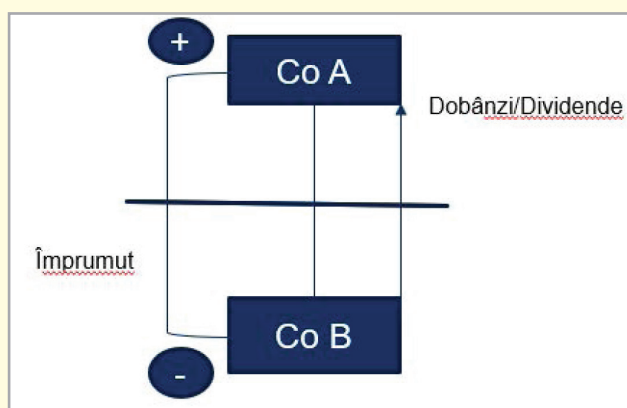
Fig. 2: Schemă situații elemente hibride

Cea mai cunoscută situație în care apare tratamentul neuniform este cea generată de o plată efectuată în temeiul unui instrument financiar, după cum se poate vedea în exemplul de mai jos. Această situație face parte din categoria „deducere fără includere”. Însă, în această categorie, sunt incluse mai multe situații, cum ar fi:

- plata efectuată către o entitate hibridă, iar tratamentul neuniform apare din cauza unor diferențe legate de alocarea plăților, în temeiul legislației din cele două jurisdicții;
- plata efectuată către o entitate cu unul sau mai multe sedii permanente, iar tratamentul neuniform apare din cauza unor diferențe legate de alocarea plăților;

- plata efectuată către un sediu permanent ignorat;
- plata efectuată de către o entitate hibridă și ignorată în temeiul legislației din jurisdicția beneficiarului plății;
- plata preconizată între sediul central și sediul permanent sau între două sau mai multe sedii permanente și ignorată în temeiul legislației jurisdicției beneficiarului plății.

Cel mai folosit exemplu pentru tratamentul neuniform al elementelor hibride este cel al unei plăți în temeiul unui instrument financiar, și anume cazul unui împrumut între două companii asociate, caz în care împrumutul este tratat ca o datorie în legislația unei țări, dar ca o contribuție la capital (parte socială) în legislația celeilalte țări. Astfel, într-o țară, plățile de dobândă sunt considerate cheltuieli deductibile, iar în cealaltă jurisdicție, dividende scutite¹⁰.

**Fig. 3**

În acest caz, țara B. va refuza companiei B. o deducere pentru dobânda plătită companiei A. Dacă țara B. nu aplică acest tratament, atunci țara A. ar trebui să trateze plățile de dobândă ca venituri impozabile.

După cum se poate observa mai sus, tratamentul neuniform al elementelor hibride apare când deducerea fără includere poate fi pusă pe seama diferențelor în ceea ce privește calificarea instrumentului sau pe seama plăților efectuate în temeiul acestuia. Acesta nu apare datorită statutului fiscal al beneficiarului plății sau faptului că instrumentul este deținut în condițiile unui regim special, sau dacă plata urmează a fi inclusă în venituri impozabile într-o perioadă rezonabilă de timp¹¹.

Conform art. 40⁶ alin. (4) lit. b) C. fisc., sunt excluse de la ajustările menționate mai sus, până la data de 31.12.2022, tratamentele neuniforme ale elementelor hibride, care rezultă dintr-o plată de dobânzi efectuată în cadrul unui instrument financiar către o întreprindere asociată, generate de mai multe situații, cum ar fi:

- instrumentul financiar are caracteristici de conversie, de recapitalizare internă sau de reducere a valorii contabile;
- instrumentul financiar a fost emis cu scopul unic de a satisface cerințele de capacitate de absorbție a pierderilor aplicabile

¹⁰ Perioadă rezonabilă de timp – plata este inclusă în jurisdicția beneficiarului într-o perioadă fiscală care începe în 12 luni de la sfârșitul perioadei fiscale; sau într-o perioadă fiscală viitoare și termenii plății sunt cei care ar fi fost agreeți între două părți independente.

¹¹ Exemplul 6.2 din Acțiunea 2.

sectorului bancar și instrumentul financiar este recunoscut ca atare în cerințele de capacitate de absorbție a pierderilor care se aplică contribuabilului;

- instrumentul financiar a fost emis în legătură cu instrumente financiare cu caracteristici de conversie, de recapitalizare internă sau de reducere a valorii contabile, la nivelul unei societăți-mamă, la un nivel necesar pentru a satisface cerințele aplicabile în materie de capacitate de absorbție a pierderilor, și nu ca parte a unui acord structurat; și
- deducerea totală netă pentru grupul consolidat în cadrul acordului nu depășește cuantumul la care s-ar fi ridicat dacă contribuabilul ar fi emis un astfel de instrument financiar direct pe piață.

Dubla deducere implică o analiză a contribuabilului făcută asupra faptelor și circumstanțelor care dau naștere unei deduceri în legislația internă și stabilesc dacă o deducere a fost acordată în aceeași bază, în cealaltă jurisdicție.

De exemplu, în cazul veniturilor salariale, o jurisdicție acordă contribuabililor o deducere pentru cheltuielile efectuate cu *Stock Option Plan*, dar cealaltă jurisdicție nu acordă. În acest caz, nu are loc o dublă deducere. Însă, în cazul în care o jurisdicție consideră indemnizația de deplasare ca fiind deductibilă, iar cealaltă consideră această plată ca venit asimilat salariului și, prin urmare, deductibilă, are loc o dublă deducere, indiferent de cum este descrisă plata în fiecare jurisdicție.

Un alt exemplu des în care poate avea loc o dublă deducere este cel ce implică un sediu permanent. Dacă o companie, rezidentă fiscal în țara A., are un sediu permanent în țara B., iar sediul permanent împrumută bani de la o bancă locală și dobânzile sunt deductibile atât în țara A., cât și în țara B., atunci are loc un tratament neuniform ce implică o dublă deducere. În exemplul menționat, sediul permanent nu are alte venituri. În acest caz, tratamentul neuniform poate fi evitat dacă regulile din țara B. previn plata să fie compensată de venit, care nu e venit cu dublă includere, sau contribuabilul poate stabili că deducerea dă naștere unei pierderi care nu poate fi recuperată (deducerea nu poate fi compensată cu un venit în cealaltă jurisdicție)¹².

În afara definițiilor și soluțiilor pentru deducerea fără includere și dubla deducere, sunt menționate, în Codul fiscal, și prevederi cu privire la tratamentul neuniform al elementelor hibride inversate și tratamentul neuniform al rezidenței fiscale.

Tratamentul neuniform al elementelor hibride inversate¹³

Tratamentul neuniform al elementelor hibride inversate implică una sau mai multe entități nerezidente, care dețin, în total, o participație directă sau indirectă de minimum 50% privind

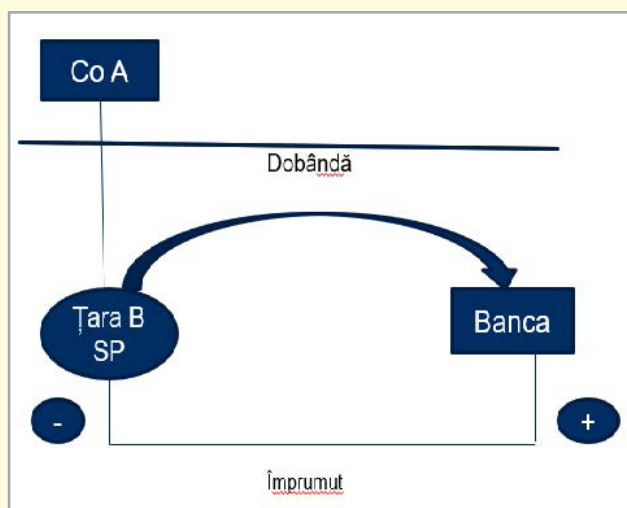


Fig. 4

drepturile de vot, capitalul sau cota de profit într-o entitate hibridă înregistrată sau stabilită în România și situată într-o jurisdicție sau jurisdicții care tratează respectiva entitate hibridă ca un contribuabil. În acest caz, dacă entitatea hibridă nu este impozitată în temeiul legislației din orice altă jurisdicție implicată, entitatea hibridă este considerată rezident fiscal în România și i se percepe impozit pe profit.

Tratamentul neuniform al rezidenței fiscale¹⁴

Tratamentul neuniform al rezidenței fiscale implică un contribuabil care are rezidența fiscală în România și într-o altă jurisdicție și deduce aceleași plăți, cheltuieli sau pierderi în ambele jurisdicții. În acest caz, contribuabilului nu i se acordă dreptul de deducere în România.

Concluzii

În concluzie, chiar dacă situațiile în care apar tratamente neuniforme par rare, trebuie acordată atenție cazurilor care implică entități transparente, sedii permanente, contribuabili care fac parte dintr-un grup fiscal, din punctul de vedere al impozitului pe profit, contribuabili din domeniul financiar, dar și unor cheltuieli des întâlnite în cadrul companiilor asociate, cum ar fi cheltuielile în cadrul unui *Stock Option Plan*. De asemenea, după cum am menționat mai sus, trebuie avut în vedere că acordarea de consultanță în legătură cu un aranjament care dă naștere unui tratament neuniform al elementelor hibride poate rezulta în încadrarea unui aranjament ca acord structurat, cu implicațiile și ajustările corespunzătoare.

¹² Art. 407 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în M. Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015.

¹³ Art. 408 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în M. Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015.

¹⁴ Art. 408 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în M. Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015.





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

