

ANUL XV
NR. 75
APRILIE-IUNIE 2022

[2] 2022

CONSULTANT FISCAL

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

DIN SUMAR

Alexandrina Teodora Borfoaia

PARTICULARITĂȚI PRIVIND CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR
NECORPORALE GENERATE INTERN. PARTEA A II-A

Radu Bufan

SURSELE (IZVOARELE) DREPTULUI FISCAL ROMÂN.
POZIȚIA REGLEMENTĂRILOR OCDE. FORȚA JURIDICĂ
A DISPOZIȚIILOR OPANAF NR. 442/2016 PRIVIND PREȚURILE DE TRANSFER

Mihaela Tofan

CARACTERUL (NE)DEDUCTIBIL AL CHELTUIELILOR PENTRU SERVICIILE
DE CONSULTANȚĂ: DILEME TEORETICE ȘI PUNCTE DE VEDERE JURISPRUDENȚIALE

UNIVERSUL JURIDIC



► Revistă editată de CCF

CAMERA CONSULTANȚILOR FISCALI
membră a
Confederației Fiscale Europene
Uniunii Profesilor 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

fiscalitate

- 04** | Cotele reduse de TVA – unde se aplică ele și ce s-a schimbat după modificarea Directivei de TVA din aprilie 2022
Alexandru COMĂNESCU – Director, KPMG România

contabilitate

- 06** | Particularități privind contabilitatea imobilizărilor necorporale generate intern – Partea a II-a
Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA – Economist, Ministerul Finanțelor

drept fiscal

- 11** | Sursele (izvoarele) dreptului fiscal român. Poziția reglementărilor OCDE. Forța juridică a dispozițiilor OPANAF nr. 442/2016 privind prețurile de transfer
Dr. Radu BUFAN – Avocat, Consultant fiscal, Expert contabil

- 14** | Caracterul (ne)deductibil al cheltuielilor pentru serviciile de consultanță: dileme teoretice și puncte de vedere jurisprudențiale
Prof. univ. dr. Mihaela TOFAN – Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași; JM CHAIR – European Union Financial Regulation (EUFIRE)

- 20** | Convențiile multilaterale prezente și viitoare din domeniul fiscal – un răspuns la problemele din ce în ce mai complexe cu care ne confruntăm?
Ioana LIXANDRU – Senior Tax Consultant, CROWE România

procedură fiscală

- 23** | Probele în dovedirea situației fiscale: administrare și interpretare cu ocazia efectuării controlului fiscal
Drd. Diana LUDOȘAN – Facultatea de Drept, Universitatea de Vest din Timișoara; Asistent universitar – Facultatea de Drept și Științe Sociale, Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia; Avocat – Baroul Alba

jurisprudență

- 31** | Impozitul pe dividende datorat de către „participanții” (membrii) societăților agricole civile
Dr. Radu BUFAN – Avocat, Consultant fiscal, Expert contabil
Traian-Mihail ȘTEFĂNESCU – Avocat, Baroul București

CONSILIUL ȘTIINȚIFIC

Prof. univ. dr. hc.
Jacques MALHERBE

Prof. univ. dr.
Maria-Iulia SOBOLEVSCHI DAVID

Prof. univ. dr.
Vasile RĂILEANU

Conf. univ. dr.
Ciprian PĂUN

Mihai BRĂGARU

COLEGIUL DE REDACȚIE

Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA
economist

Dr. Emilian DUCA
consultant fiscal

Dr. Ioan LAZĂR
avocat, drept fiscal, dreptul concurenței

Dr. Mirela BULIGA
avocat, drept fiscal

Tanți ANGHEL
consultant fiscal

Adrian LUCA
consultant fiscal, expert contabil

CONSULTANT FISCAL

Senior editor
Dan MANOLESCU
(legislație, focus)

Senior editor
Ioan SIMION
(internațional)

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

Publisher
EDITURA UNIVERSUL JURIDIC

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

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

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

© Drepturile de autor pentru imaginile publicate aparțin
Editurii Universul Juridic

ISSN 1844 - 3591

COTELE REDUSE DE TVA – UNDE SE APLICĂ ELE ȘI CE S-A SCHIMBAT DUPĂ MODIFICAREA DIRECTIVEI DE TVA DIN APRILIE 2022

Rezumat: În ultima perioadă, odată cu creșterea generalizată a prețurilor, au reapărut discuțiile legate de cota de TVA aplicabilă fiecărei categorii de bunuri: că ar fi prea mare, că ar trebui să fie zero, de ce nu e scăzută de autorități, de ce alții au scăzut și noi nu, cât au vecinii noștri pentru aceleași produse. Într-adevăr, TVA fiind o taxă suportată de consumatorul final, pare că reducerea cotei de TVA ar fi mecanismul cel mai simplu prin care legiuitorul poate veni în ajutorul persoanelor care resimt din plin inflația cu care ne confruntăm.

Cuvinte-cheie: TVA, cote reduce, prețuri, inflație, bunuri, tranzacție.



Alexandru COMĂNESCU –
Director, KPMG România

Reduced VAT rates – where they are applied and what has changed following the amendment of the VAT Directive from april 2022

Abstract: Recently, with the general increase in prices, discussions have resurfaced about the VAT rate applicable to each category of goods. Is it too high? Should it be zero? Why hasn't it been reduced by the authorities? Why have other countries reduced it, but not Romania? How much VAT do our neighbors pay for the same products? Considering that VAT is a tax borne by the final consumer, it seems that reducing the VAT rate would be the simplest mechanism by which the legislator could help people who are feeling the full effects of the inflation we are now facing.

Keywords: VAT, reduced rates, prices, inflation, goods, transaction.

Totuși, istoria reducerilor de cote de TVA din România ne-a demonstrat că o astfel de scădere nu atrage de la sine o diminuare a prețului de vânzare, pentru că nu există obligativitatea pentru vânzător să reducă prețul la raft.

Pe cale de consecință, este de înțeles motivul pentru care autoritățile nu au folosit încă aceste reduceri de cotă ca măsuri de sprijin: exista riscul ca prețul produsului să rămână același, chiar dacă ar fi fost redusă cota, astfel că problema consumatorului final rămânea aceeași.

Trebuie menționat că mecanismul cotelor de TVA este un mecanism prevăzut de Directiva 2006/112/CE („Directiva de TVA”). Astfel, cota standard de TVA nu poate fi mai mică de 15%. Dacă ne uităm la cotele standard aplicabile în statele membre, acestea variază de la 17% (Luxemburg) până la 27% (Ungaria),

România aplicând o cotă de 19%. Flexibilitatea cotelor de TVA la nivelul UE (sau lipsa ei) a reprezentat unul dintre motivele fiscale pentru care Marea Britanie a solicitat ieșirea din UE.

Dacă discuțiile legate de cota standard de TVA nu țin prima pagină a publicațiilor, aplicarea cotelor reduce a fost mereu un subiect de dispută atât din perspectivă politică, cât și fiscală. În acest context, începând cu aprilie 2022, Comisia a oferit cadrul pentru ca statele membre să aibă o mai mare flexibilitate în stabilirea cotelor reduce, dar, în același timp, urmărind obiectivele Comisiei legate de protecția mediului înconjurător, digitalizare, precum și de protecția sănătății. În acest sens, Comisia a aprobat Directiva 2022/542, principala schimbare adusă fiind legată de creșterea numărului de tranzacții pentru care cotele reduce pot fi aplicate (de la 18, câte sunt în prezent, la 29).

În ceea ce privește cota redusă de TVA, legislația europeană prevede că statele membre pot aplica maximum 2 cote reduse, cota redusă neputând fi mai mică de 5%. De exemplu, România aplică 2 cote reduse: 9% și 5%. Totuși, începând cu aprilie 2022, aceste cote reduse pot fi aplicate pentru un număr de **maximum 24** de tranzacții menționate în una dintre Anexele Directivei (Anexa III). În plus, statele membre pot aplica o cotă redusă mai mică de 5% (sau o scutire cu drept de deducere) pentru un număr de **maximum 7** dintre punctele menționate în Anexa III.

Anexa menționată mai sus precizează tipurile de bunuri pentru care se pot aplica cotele reduse, dintre care amintim cele mai relevante categorii (anexa a fost și ea modificată, ca urmare a Directivei 2022/542):

- alimentele (inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice) destinate consumului uman și animal; animalele vii, semințele, plantele și ingredientele utilizate în mod normal în prepararea alimentelor; produsele utilizate în mod normal pentru a completa sau a înlocui alimentele;
- furnizarea apei;
- produsele farmaceutice utilizate în scopuri medicale și veterinare, inclusiv produsele folosite în scopul contracepției și protecției igienice feminine, precum și **produsele igienice absorbante**;
- echipamentele medicale, aparatele, dispozitivele, articolele, accesoriile și echipamentele de protecție, inclusiv măștile medicale de protecție, destinate în mod normal utilizării în domeniul îngrijirilor de sănătate sau pentru utilizarea de către persoanele cu handicap, bunurile esențiale pentru compensarea și depășirea handicapurilor, precum și **adaptarea, repararea, închirierea și leasingul unor astfel de bunuri**;
- dreptul de intrare la spectacole, teatre, circuri, târguri, parcuri de distracții, concerte, muzee, grădini zoologice, cinematografe, expoziții și manifestări și instituții culturale similare sau **accesul la transmisiunea în direct, pe internet, a respectivelor evenimente sau vizite sau ambele**;
- receptarea serviciilor de radiodifuziune și televiziune și difuzarea pe internet a astfel de programe furnizate de un furnizor de servicii media; serviciile de acces la internet furnizate ca parte a politicii de digitalizare;
- furnizarea de servicii de către scriitori, compozitori și artiști-interpreți sau executanți sau drepturile de autor de care beneficiază;
- livrarea și construirea de locuințe, ca parte a unei politici sociale, astfel cum este definită de statele membre; **renovarea și modificarea, inclusiv demolarea și reconstrucția, precum și repararea locuințelor și a locuințelor private; închirierea de bunuri imobile pentru uz rezidențial**;
- construirea și renovarea clădirilor publice și a altor clădiri utilizate pentru activități de interes public;
- livrarea și instalarea de panouri solare pe locuințe și locuințe private, precum și pe clădiri publice și alte clădiri utilizate pentru activități de interes public și în proximitatea acestora;

- transportul de persoane și transportul bunurilor care le însoțesc, cum ar fi bagajele, bicicletele, inclusiv bicicletele electrice, autovehiculele sau alte vehicule sau prestarea de servicii legate de transportul de persoane;
- livrarea de bunuri și prestarea de servicii de tipul celor utilizate în mod normal în producția agricolă, cu excepția bunurilor de capital, precum utilajele sau clădirile;
- **până la 1 ianuarie 2032, furnizarea de pesticide chimice și de îngrășăminte chimice**;
- cazarea în hoteluri și unități similare, inclusiv cazarea pentru vacanță și închirierea unor locuri în campinguri sau pe terenuri destinate parcurii rulotelor;
- serviciile de îngrijire medicală și dentară și de tratament termal, în măsura în care serviciile respective nu sunt scutite;
- prestarea de servicii furnizate pentru canalizare, curățarea străzilor, colectarea deșeurilor menajere și tratarea sau reciclarea deșeurilor;
- coafura;
- prestarea de servicii de reparare a aparatelor de uz casnic, a încălțămintei și articolelor din piele, a îmbrăcămintei și țeșăturilor folosite în gospodărie (inclusiv lucrări de reparare și modificare);
- livrarea de energie electrică, de încălzire/răcire centralizată;
- livrarea de gaze naturale și de lemn utilizat ca lemn de foc;
- îmbrăcăminte și încălțămintă pentru copii; livrarea de scaune auto pentru copii;
- livrarea de biciclete, inclusiv biciclete electrice; servicii de închiriere și reparare a acestor biciclete.

La o primă citire, putem regăsi o parte din tranzacțiile pentru care România aplică deja cotele reduse (fie de 5%, fie de 9%). Totuși, așa cum menționam mai sus, România poate opta ca pentru o parte din aceste activități să aplice o cota mai mică de 5% (cel mai probabil, 0). În acest sens, unele state membre au adoptat măsuri în ceea ce privește reducerea cotei la 0 pentru unele categorii de alimente, iar altele, pentru a susține efortul de tranziție către surse alternative de energie, au propus aplicarea cotei de 0 la livrarea de panouri solare.

Având în vedere aceste mecanisme, se oferă o mai mare flexibilitate fiecărui stat membru în selectarea tranzacțiilor pentru care consideră oportună aplicarea cotei reduse. Este de așteptat ca în următoarea perioadă și Ministerul Finanțelor să propună anumite schimbări pe acest subiect: extinderea aplicării cotei reduse sau chiar aplicarea de cotă 0 pentru unele categorii.

Așa cum aminteam mai sus, aplicarea acestor măsuri poate fi resimțită în mod pozitiv de către consumatori doar în măsura în care se va traduce și într-o diminuare a prețului efectiv plătit de către aceștia. În același timp, chiar dacă prețul va rămâne același și după scăderea cotei, furnizorii vor avea un venit suplimentar care îi va ajuta să susțină costurile afacerii și nu vor căuta să acopere aceste costuri suplimentare printr-o eventuală creștere a prețurilor.

Particularități privind contabilitatea imobilizărilor necorporale generate intern – Partea a II-a

Rezumat: Plecând de la reflectarea în contabilitate a imobilizărilor necorporale generate intern de către entități, articolul își propune să exemplifice câteva aspecte privind stimulentele fiscale acordate la calculul rezultatului fiscal pentru activitățile de cercetare-dezvoltare¹.

Cuvinte-cheie: imobilizare necorporală generată intern, stimulente fiscale, activități de cercetare-dezvoltare.

Particularities on the accounting of internally generated intangible assets – Part II

Abstract: Starting from the accounting for internally generated intangible assets by the entities, the article aims to illustrate some aspects regarding the fiscal incentives granted at the calculation of the fiscal result for the research-development activities.

Keywords: internally generated intangible asset, fiscal incentives, research-development activities.

Dr. **Alexandrina Teodora BORFOAIA** – Economist, Ministerul Finanțelor

În prima parte a articolului am prezentat elementele-cheie care stau la baza definirii unei imobilizări necorporale, precum și criteriile generale de recunoaștere ale unei imobilizări necorporale generate intern de către entități, potrivit prevederilor *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*², aprobate prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare*.

În cele ce urmează vom prezenta câteva aspecte privind acordarea stimulentele fiscale, la calculul rezultatului fiscal, pentru activitățile de cercetare-dezvoltare. Astfel, *Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare*³, prevede, la art. 20, următoarele:

- a) deducerea suplimentară la calculul rezultatului fiscal, în proporție de 50%, a cheltuielilor eligibile pentru aceste activități; deducerea suplimentară se calculează trimestrial/anual; în cazul în care se realizează pierdere fiscală, aceasta se recuperează potrivit dispozițiilor art. 31 C. fisc;

- b) aplicarea metodei de amortizare accelerată și în cazul aparaturii și echipamentelor destinate activităților de cercetare-dezvoltare.

Stimulentele fiscale se acordă, cu respectarea legislației în materia ajutorului de stat, pentru activitățile de cercetare-dezvoltare desfășurate în scopul obținerii de rezultate ale cercetării, valorificabile de către contribuabil, activități efectuate atât pe teritoriul național, cât și în statele membre ale Uniunii Europene sau în statele care aparțin Spațiului Economic European.

La art. 28 alin. (8) C. fisc. se prevede că, în cazul metodei de amortizare accelerată, amortizarea se calculează după cum urmează:

- a) pentru primul an de utilizare, amortizarea nu poate depăși 50% din valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix;
- b) pentru următorii ani de utilizare, amortizarea se calculează prin raportarea valorii rămase de amortizare a mijlocului fix la durata normală de utilizare rămasă a acestuia.

¹ Definite potrivit legii.

² Denumite, în continuare, *reglementări contabile*.

³ Denumită, în continuare, *Codul fiscal*.

Potrivit prevederilor art. 3 din *Ordinul comun al ministrului finanțelor publice și ministrului educației naționale și cercetării științifice nr. 1056/4435/2016 pentru aprobarea Normelor privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare la calculul rezultatului fiscal*, **cheltuielile eligibile luate în calcul la acordarea deducerii suplimentare la calculul rezultatului fiscal** sunt următoarele:

- a) cheltuielile cu amortizarea sau cu închirierea imobilizărilor corporale și necorporale sau o parte din aceste cheltuieli aferentă perioadei de utilizare a imobilizărilor corporale și necorporale la activități de cercetare-dezvoltare;
- b) cheltuielile cu personalul care participă la activități de cercetare-dezvoltare, inclusiv la activități conexe în sprijinul acestora (documentare, efectuarea de studii, experimente, măsurători, încercări, schimb de experiență);
- c) cheltuielile cu întreținerea și reparațiile imobilizărilor corporale și necorporale prevăzute la lit. a);
- d) cheltuielile de exploatare, inclusiv: cheltuieli cu serviciile executate de terți, cheltuieli cu materialele consumabile, cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar, cheltuieli cu materiile prime, piese, module, componente, cheltuieli privind animalele de experiment, precum și alte produse, procese sau servicii similare folosite la activități de cercetare-dezvoltare;
- e) cheltuielile de regie, care pot fi alocate direct rezultatelor cercetării sau proporțional, prin utilizarea unei chei de repartizare; cheia de repartizare este cea folosită de contribuabili pentru repartizarea cheltuielilor comune:

1. în categoria cheltuielilor de regie alocate direct pot fi incluse costurile pentru: chiria locului unde se desfășoară activitățile de cercetare-dezvoltare, asigurarea utilităților, cum sunt: apă curentă, canalizare, salubritate, energie electrică și termică, gaze naturale corespunzătoare suprafeței utilizate pentru activitățile de cercetare-dezvoltare, precum și cheltuieli pentru consumabile și birotică, multiplicare și fotocopiere, servicii poștale și de curierat, telefon, facsimile, internet, transport, depozitare, aferente activităților de cercetare-dezvoltare necesare pentru obținerea rezultatelor cercetării;
2. în categoria cheltuielilor de regie alocate prin cheie de repartizare pot fi incluse costurile pentru: servicii administrative și de contabilitate, servicii poștale și telefonice, servicii pentru întreținerea echipamentelor și sistemelor IT, multiplicare și fotocopiere, consumabile și birotică, chiria locației unde se desfășoară activitățile proiectului, asigurarea utilităților, cum sunt: apă curentă, canalizare, salubritate, energie electrică și termică, gaze naturale și alte cheltuieli necesare pentru implementarea proiectului.

În situația în care cheltuielile prevăzute la lit. a)-d), enumerate mai sus, nu sunt înregistrate în totalitate pentru activitățile de

cercetare-dezvoltare, acestea vor fi alocate prin utilizarea unei chei de repartizare stabilite de contribuabil.

În situația în care cheltuielile de dezvoltare se capitalizează potrivit reglementărilor contabile aplicabile, deducerea fiscală se poate aplica în perioada fiscală în care acestea sunt înregistrate sau în perioada în care sunt transferate drept cheltuieli în contul de profit și pierdere.

Cheltuielile eligibile sunt cele înregistrate în contabilitate, pe baza documentelor justificative, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Exemplu:

Societatea M.I. SA are ca obiect de activitate cercetarea-dezvoltarea în domeniul industriei farmaceutice veterinare. Aceasta își desfășoară activitatea prin intermediul laboratorului propriu de cercetare și prin colaborare cu un centru de cercetări pentru vaccinuri din Franța.

FAZA DE CERCETARE:

În luna ianuarie 2020, societatea demarează un proiect de cercetare-dezvoltare în vederea obținerii unui *vaccin împotriva gripei porcine*.

Cheltuielile înregistrate pe parcursul anului pentru acest proiect, în cadrul laboratorului propriu de cercetare, sunt următoarele:

- ⇒ materii prime: 20.000 lei,
- ⇒ materiale consumabile: 35.000 lei,
- ⇒ energie electrică: 14.000 lei,
- ⇒ apă curentă: 3.200 lei,
- ⇒ manoperă: 450.000 lei,
- ⇒ amortizare imobilizări corporale: 90.000 lei.

Precizăm că echipamentele utilizate în cadrul activității laboratorului pentru acest proiect au fost achiziționate de societate în decembrie 2019, la valoarea de 180.000 lei, și puse în funcțiune la 1 ianuarie 2020.

Amortizarea echipamentelor se efectuează prin metoda de amortizare accelerată, respectiv în anul 2020 se amortizează jumătate din valoarea acestora

$$(180.000 \text{ lei} \times 50\% = 90.000 \text{ lei}),$$

urmând ca în perioada rămasă de 2 ani amortizarea să se efectueze prin raportarea valorii rămase de amortizare a echipamentelor la durata normală de utilizare rămasă a acestora

$$(90.000 \text{ lei} : 2 \text{ ani} = 45.000 \text{ lei/an}).$$

Având în vedere că cercetarea este investigarea originală și planificată întreprinsă în scopul câștigării unor cunoștințe sau înțelesuri științifice sau tehnice noi, din activitatea desfășurată în laboratorul propriu de cercetare este greu de prevăzut posibilitatea obținerii de beneficii economice viitoare. Prin urmare, cheltuielile ocazionate au fost considerate costuri de cercetare și au afectat profitul contabil al perioadei.

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor ocazionate de activitatea de cercetare a proiectului, efectuată în laboratorul propriu:

Ianuarie – Decembrie 2020:

a) Înregistrarea în contabilitate a consumurilor, după natura lor:

601	=	301	20.000 lei
Cheltuieli cu materiile prime		Materii prime	

602	=	302	35.000 lei
Cheltuieli cu materialele consumabile		Materiale consumabile	

6051	=	401	14.000 lei
Cheltuieli privind consumul de energie		Furnizori	

6052	=	401	3.200 lei
Cheltuieli privind consumul de apă		Furnizori	

641	=	421	450.000 lei
Cheltuieli cu salariile personalului		Personal – salarii datorate	

6811	=	281	90.000 lei
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizări privind imobilizările corporale	

b) Închiderea conturilor de cheltuieli aferente perioadei ianuarie-decembrie 2020:

121	=	%	612.200 lei
Profit sau pierdere		601	20.000 lei
		Cheltuieli cu materiile prime	

602	35.000 lei
Cheltuieli cu materialele consumabile	

6051	14.000 lei
Cheltuieli privind consumul de energie	

6052	3.200 lei
Cheltuieli privind consumul de apă	

641	450.000 lei
Cheltuieli cu salariile personalului	

6811	90.000 lei
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	

Notă: Închiderea conturilor de cheltuieli se efectuează la sfârșitul fiecărei luni. În exemplul nostru au fost considerate efectuarea cheltuielilor și închiderea conturilor aferente pentru anul 2020, din rațiuni de simplificare.

Potrivit art. 19 C. fisc., rezultatul fiscal se calculează ca **diferență între veniturile și cheltuielile** înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, **din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.**

La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31 C. fisc. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală. Rezultatul fiscal se calculează trimestrial/anual, cumulat de la începutul anului fiscal.

Rezultat fiscal = Venituri – Cheltuieli – Venituri neimpozabile – Deducerile fiscale⁴ + Cheltuieli nedeductibile

Prin acordarea stimulentei fiscale pentru activitățile de cercetare-dezvoltare, **în exemplul nostru vor intra la cheltuieli deductibile luate în considerare la calculul rezultatului fiscal în anul 2020 toate cheltuielile înregistrate în contabilitate de societate**, în valoare de 612.200 lei. Acestea reprezintă cheltuielile cu materiile prime, materialele consumabile, energia electrică, apa curentă, salariile personalului și amortizarea echipamentelor achiziționate pentru desfășurarea proiectului și se regăsesc în prevederile art. 20 C. fisc. Practic, rezultatul fiscal al societății va fi diminuat suplimentar cu 306.100 lei (306.100 lei = 612.200 lei x 50%).

Din rațiuni de simplificare, presupunem că, în anul 2020, societatea nu înregistrează venituri și nici cheltuieli nedeductibile. Prin urmare, rezultatul fiscal al societății se determină astfel:

Rezultat fiscal = 0 – 612.200 – 0 – 306.100 + 0 = - 918.300

Prin urmare, societatea înregistrează în anul 2020 o pierdere fiscală în valoare de 918.300 lei.

FAZA DE DEZVOLTARE:

În anul 2021, societatea decide să trimită timp de o lună doi cercetători pentru schimb de experiență la un centru de cercetări pentru vaccinuri din Franța. Totodată, societatea încheie cu acest centru un contract pentru achiziționarea documentației „Tehnici de testare a vaccinurilor la porcine”.

⁴ Aici se include și valoarea stimulentei fiscale acordate pentru activitățile de cercetare-dezvoltare, respectiv deducerea suplimentară de 50% din cheltuielile eligibile pentru aceste activități.

Pentru personalul trimis pentru schimb de experiență în Franța, societatea suportă cheltuieli în valoare de 40.000 lei. Documentația achiziționată de la centrul de cercetări din Franța are valoarea de 43.000 lei și societatea apreciază că sunt îndeplinite criteriile pentru recunoașterea acestor cheltuieli ca activ.

Pe parcursul anului 2021, societatea înregistrează consumuri în valoare de 574.000 lei, după cum urmează:

- ⇒ materii prime: 23.000 lei,
- ⇒ materiale consumabile: 25.000 lei,
- ⇒ energie electrică: 16.000 lei,
- ⇒ apă curentă: 5.000 lei,
- ⇒ manoperă: 460.000 lei,
- ⇒ amortizare imobilizări corporale: 45.000 lei.

Totodată, societatea înregistrează cheltuieli cu animalele de experiment sacrificate în valoare de 10.000 lei.

Acest proiect de dezvoltare reprezintă o imobilizare de natura cheltuielilor de dezvoltare, recunoscută ca imobilizări necorporale, și se va înregistra în contabilitate cu ajutorul contului 203 – „Cheltuieli de dezvoltare”.

În luna ianuarie 2022, societatea înregistrează la Oficiul de Stat pentru Invenții și Mărci (OSIM) *vaccinul împotriva gripei porcine*, produs în laboratorul propriu de cercetare. Pentru brevetarea acestei invenții, societatea plătește taxe în valoare de 12.000 lei, *vaccinul împotriva gripei porcine* fiind protejat pe o perioadă de trei ani. Societatea obține dreptul de a vinde licența asupra fabricării acestui vaccin pe o perioadă de trei ani.

Reflectarea în contabilitate a consumurilor ocazionate în faza de dezvoltare a proiectului:

Ianuarie – Decembrie 2021:

Precizăm că înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor ocazionate de parcurgerea fazei de dezvoltare a proiectului, după natura lor, se va efectua similar punctului a) prezentat în cadrul fazei de cercetare a proiectului.

a) Înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor suportate cu personalul trimis pentru schimb de experiență în Franța:

625	=	401	40.000 lei
Cheltuieli cu deplasări, detașări		Furnizori și transferări	

b) Înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor cu animalele de experiment sacrificate:

606	=	361	10.000 lei
Cheltuieli privind activele biologice de natura stocurilor		Active biologice de natura stocurilor	

c) Înregistrarea în contabilitate a achiziției documentației „Tehnici de testare a vaccinurilor la porcine”:

203	=	404	43.000 lei
Cheltuieli de dezvoltare		Furnizori de imobilizări	

d) Înregistrarea în contabilitate a proiectului de dezvoltare (vaccin împotriva gripei porcine) efectuat în laboratorul propriu și a veniturilor aferente producției acestuia:

203	=	721	624.000 lei
Cheltuieli de dezvoltare		Venituri din producția de imobilizări necorporale	

e) Închiderea contului de venituri 721 – „Venituri din producția de imobilizări necorporale”:

721	=	121	624.000 lei
Venituri din producția de imobilizări necorporale		Profit sau pierdere	

Notă: Închiderea conturilor de cheltuieli la sfârșitul lunii decembrie 2021 se efectuează similar punctului b), prezentat în cadrul fazei de cercetare a proiectului.

Prin acordarea stimulentele fiscale pentru activitățile de cercetare-dezvoltare, **în exemplul nostru vor intra la cheltuieli deductibile luate în considerare la calculul rezultatului fiscal în anul 2021 toate cheltuielile înregistrate în contabilitate de societate**, în valoare de 667.000 lei. Acestea reprezintă cheltuielile cu materiile prime, materialele consumabile, energia electrică, apa curentă, salariile personalului, cheltuielile privind animalele de experiment, cheltuielile suportate cu personalul trimis pentru schimb de experiență în Franța și amortizarea echipamentelor achiziționate pentru desfășurarea proiectului și se regăsesc în prevederile art. 20 C. fisc. Practic, rezultatul fiscal al societății va fi diminuat suplimentar cu 333.500 lei (333.500 lei = 667.000 lei x 50%).

Din rațiuni de simplificare, presupunem că, în anul 2021, societatea nu are cheltuieli nedeductibile. Prin urmare, rezultatul fiscal al societății se determină astfel:

$$\text{Rezultat fiscal} = 624.000 - 624.000 - 0 - 333.500 + 0 = -333.500$$

Prin urmare, societatea înregistrează în anul 2021 o pierdere fiscală în valoare de 333.500 lei.

Codul fiscal prevede, la art. 31 alin. (1), că **pierdere anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 7 ani consecutivi**. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.

Ianuarie 2022:

f) Înregistrarea în contabilitate a licenței la valoarea de 679.000 lei (cheltuiala de dezvoltare este de 667.000 lei și se regăsește în soldul debitor al contului 203 – „Cheltuieli de dezvoltare”, la care se adaugă cheltuielile aferente brevetării în sumă de 12.000 lei):

205	=	%	679.000 lei
Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare		203 Cheltuieli de dezvoltare	667.000 lei
		404 Furnizori de imobilizări	12.000 lei

Codul fiscal prevede, la art. 28 alin. (9), că *cheltuielile aferente achiziționării de brevete, drepturi de autor, licențe, mărci de comerț sau fabrică, drepturi de explorare a resurselor naturale și alte imobilizări necorporale recunoscute din punct de vedere contabil, cu excepția cheltuielilor de constituire, a fondului comercial, a imobilizărilor necorporale cu durată de viață utilă nedeterminată, încadrate astfel potrivit reglementărilor contabile aplicabile, precum și cheltuielile de dezvoltare care, din punct de vedere contabil, reprezintă imobilizări necorporale se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz. Cheltuielile aferente achiziționării sau producerii programelor informatice se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară sau degresivă pe o perioadă de 3 ani. Pentru brevetele de invenție se poate utiliza și metoda de amortizare degresivă sau accelerată. Cheltuielile aferente achiziționării contractelor de clienți, recunoscute ca imobilizări necorporale, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, se amortizează pe durata acestor contracte.*

Societatea decide ca licența respectivă să se amortizeze pe perioada celor 3 ani, cât este înregistrat dreptul de exploatare al acesteia la OSIM.

Activitățile de cercetare-dezvoltare eligibile pentru acordarea deduceri suplimentare la determinarea rezultatului fiscal trebuie să fie din categoriile activităților de cercetare aplicativă și/sau de dezvoltare tehnologică, relevante pentru activitatea desfășurată de către contribuabili.

În conformitate cu prevederile art. 4 din *Ordinul comun al ministrului finanțelor publice și ministrului educației naționale și cercetării științifice nr. 1056/4435/2016 pentru aprobarea Normelor privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare la calculul rezultatului fiscal, activitățile de cercetare-dezvoltare eligibile pentru acordarea deduceri suplimentare la calculul rezultatului fiscal* trebuie să îndeplinească, cumulativ, următoarele condiții:

- sunt cuprinse într-un proiect, care conține cel puțin următoarele elemente: obiectivul stabilit, perioada de desfășurare, domeniul de cercetare-dezvoltare, sursele de finanțare, categoria rezultatului (de exemplu: studii, scheme, tehnologii, produse informatice, rețete și altele asemenea), caracterul inovativ (de exemplu: produs nou/modernizat, tehnologie nouă/modernizată, serviciu nou/modernizat);
- sunt din categoriile activităților de cercetare aplicativă și/sau de dezvoltare tehnologică. Nu sunt considerate activități de cercetare-dezvoltare următoarele:
 - ✓ cercetare în domeniul științelor sociale (incluzând științele economice, de management al afacerilor și științele comportamentale), arte sau relații umane;

- ✓ programe curente de testare și analiză în scopul controlului calității sau cantității. Nu intră în această categorie activitățile de testare efectuate în vederea soluționării incertitudinilor științifice și tehnologice și a atingerii obiectivelor activităților de cercetare-dezvoltare (de exemplu, testarea rezultatelor intermediare sau a prototipurilor);
- ✓ modificări de natură cromatică sau estetică asupra produselor, serviciilor ori proceselor existente, chiar dacă aceste modificări reprezintă îmbunătățiri;
- ✓ cercetare operațională, cum sunt studiile de management sau de eficiență care sunt întreprinse înainte de începerea unei activități de cercetare sau de dezvoltare;
- ✓ acțiuni de corectare în legătură cu deteriorări apărute în producția comercială a unui produs;
- ✓ activități juridice și administrative în legătură cu aplicarea, brevetarea și soluționarea litigiilor legate de invenții și vânzarea sau brevetarea invențiilor;
- ✓ activități, inclusiv design și inginerie în construcții, legate de construirea, reamplasarea, rearanjarea sau darea în funcțiune a instalațiilor ori a echipamentelor, altele decât instalațiile sau echipamentele care sunt folosite în totalitate și exclusiv în scopul desfășurării de către întreprindere a activităților de cercetare-dezvoltare;
- ✓ studii de cercetare a pieței, de testare și dezvoltare a pieței, de promovare a vânzărilor sau de consum;
- ✓ prospectarea, explorarea, sondarea ori producerea de minereuri, țigări sau gaze naturale;
- ✓ activitățile comerciale și financiare necesare pentru cercetarea pieței, producția comercială sau distribuirea unui material, produs, aparat, proces, sistem ori serviciu care este nou sau îmbunătățit;
- ✓ servicii administrative și de asistență generală (cum ar fi: transportul, depozitarea, curățarea, repararea, întreținerea și asigurarea securității) care nu sunt întreprinse în totalitate și exclusiv în legătură cu o activitate de cercetare-dezvoltare.

Stimulentele fiscale se acordă separat pentru activitățile de cercetare-dezvoltare din fiecare proiect desfășurat.

Potrivit prevederilor art. 2 alin. (3) din *Ordinul comun al ministrului finanțelor publice și ministrului educației naționale și cercetării științifice nr. 1056/4435/2016 pentru aprobarea Normelor privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare la calculul rezultatului fiscal, în situația în care activitățile de cercetare-dezvoltare sunt desfășurate de mai mulți contribuabili prin colaborare/asociere/acord, stimulentele fiscale se acordă fiecăruia dintre aceștia, pe baza cheltuielilor eligibile efectuate.* Cheltuielile eligibile efectuate de un contribuabil nu sunt luate în calcul la stabilirea stimulentele fiscale acordate celorlalți contribuabili.

Deducerile precizate mai sus nu se recalculează în cazul nerealizării obiectivelor proiectului de cercetare-dezvoltare.

În concluzie, putem afirma că acordarea acestor stimulente fiscale la calculul rezultatului fiscal, pentru activitățile de cercetare-dezvoltare, lasă la dispoziția entităților resurse financiare suplimentare care pot fi reinvestite, contribuind astfel la creșterea capacității de cercetare și inovare într-o lume aflată în dinamică continuă.

Sursele (izvoarele) dreptului fiscal român. Poziția reglementărilor OCDE. Forța juridică a dispozițiilor OPANAF nr. 442/2016 privind prețurile de transfer

Rezumat: Ideea acestei analize a pornit din practica ulterioară anului 2016, privind interpretarea divergentă a unor dispoziții din materia prețurilor de transfer, consacrate prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 412/2016. Astfel, mai toți specialiștii din departamentele specializate în materia prețurilor de transfer din sectorul privat susțin că anumite dispoziții ale Ordinului privind determinarea „tendenței centrale a pieței” exact la nivelul mediane ar contrazice orientările stabilite în Liniile directoare ale OCDE, consacrate ca principală normă de referință chiar de către Codul fiscal. Articolul de față își propune să abordeze această problemă actuală și spinoasă strict din perspectivă juridică, cea care trebuie rezolvată înainte de a proceda la analiza „tehnică” a reglementării.

Cuvinte-cheie: prețuri de transfer, tendința centrală a pieței, mediană, Liniile directoare ale OCDE.

The sources of romanian tax law. Position of the OECD regulations. Legal force of the provisions of OPANAF no 442/2016 on transfer pricing

Abstract: The idea of this analysis originated from the post-2016 practice regarding the divergent interpretation of some transfer pricing provisions enshrined in ANAF Presidential Order No 412/2016. Thus, many specialists in private sector transfer pricing departments argue that certain provisions of the Order concerning the determination of the “central tendency of the market” exactly at the median level would contradict the guidelines set out in the OECD Guidelines, enshrined as the main reference standard by the Tax Code itself. This article aims to address this current and difficult issue strictly from a legal perspective, which must be resolved before proceeding to the “technical” analysis of the regulation.

Keywords: transfer prices, central market trend, median, OECD guidelines.

Dr. **Radu BUFAN** – Avocat, Consultant fiscal, Expert contabil

Ideea redactării acestei analize a pornit din practica de după anul 2016 privind interpretarea divergentă a unor dispoziții din materia prețurilor de transfer. Astfel, mai toți specialiștii din sectorul privat, din firmele de consultanță și din departamentele specializate în materia prețurilor de transfer susțin că anumite dispoziții privind determinarea „tendenței centrale a pieței” exact la nivelul mediane ar contrazice orientările stabilite în Liniile directoare ale OCDE, consacrate ca principală normă de referință chiar de către Codul fiscal.

1. Locul și importanța juridică a reglementărilor OCDE în dreptul fiscal român, în condițiile în care România nu este stat membru al OCDE

Dreptul fiscal român are pretenția, spre deosebire de dreptul altor state, că dispune de un Cod fiscal. Știm că înainte de anul 2003

legislația fiscală era materializată în legi distincte, fiecare având, ca obiect de reglementare, câte un anumit impozit (pe profit, TVA, pe venit etc.).

Apariția Legii nr. 571/2003, cu pretenția de a fi un Cod fiscal, se justifică doar în măsura în care, în afară de cuprinderea legilor anterioare într-o singură lege (Codex), noul act normativ conține dispoziții care să „lege” la un loc aceste dispoziții provenite din legi diferite, fiecare cu alt obiect de reglementare. Acest rol îl joacă dispozițiile Titlului I C. fisc., pe care le apreciem drept cele mai importante, împreună cu anumite dispoziții din Titlul I C. pr. fisc. (de exemplu, art. 13), pentru interpretarea și aplicarea unitară a normelor fiscale. Abia când Titlul I va fi evoluat până la stadiul în care va cuprinde toate normele de sistematizare impuse de corelarea celorlalte Titluri, vom avea cu adevărat un Cod fiscal.

Din această perspectivă, în Titlul I sunt reglementate și izvoarele dreptului fiscal, în concordanță cu dispozițiile constituționale ale art. 139 alin. (1), care dispune că:

„Impozitele, taxele și orice alte venituri ale bugetului de stat și ale bugetului asigurărilor sociale de stat se stabilesc numai prin lege.”

În materia izvoarelor de drept, în afara celor prezentate la art. 5 C. fisc., remarcăm o primă trimitere la documentele elaborate de către OCDE, și anume la art. 8, destinat reglementării sediului permanent, care dispune astfel:

„În înțelesul prezentului cod, sediul permanent este un loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea unui nerezident, fie direct, fie printr-un agent dependent. La definirea sediului permanent se au în vedere comentariile de la art. 5, «Sediul permanent», din Modelul convenției de evitare a dublei impunerii al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

Scurt istoric al textului

În Codul fiscal din 2003, la art. 8, nu se făcea nicio referire la Comentariile la Convenția-Model OCDE; în schimb, în Normele metodologice, pct. 21, se preciza că:

„La definirea sediului permanent se au în vedere comentariile la art. 5, «Sediul permanent», din Modelul convenției de evitare a dublei impunerii al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

În cursul dezbaterilor din Comisia de Buget-Finanțe de la Camera Deputaților, la rescrierea Codului fiscal (iunie 2015), s-a decis ca, pentru ca trimiterea la Comentariile OCDE să fie mai clară și mai imperativă, în condițiile în care România nu este membră a OCDE, textul din Norme să fie ridicat la rang de lege. Înseamnă oare aceasta că soluțiile din Comentarii sunt obligatorii pentru autoritățile române, că ele au dobândit forța legii române sau că rămân simple norme de recomandare, mai ales că ele trebuie doar „avute în vedere”, așa cum se exprimă legiuitorul?

Din această perspectivă, considerăm că dacă legiuitorul ar fi dorit să le dea forță obligatorie în toate cazurile, ar fi trebuit să utilizeze o altă modalitate de recomandare/trimitere.

Ca persoană care a asistat la această dezbatere în anul 2015, am convingerea că Comisia nu cunoștea întreaga dezbatere în jurul valorii juridice a Comentariilor, astfel încât „intenția legiuitorului” nu a fost să confere forță obligatorie Comentariilor.

Oricum, aceste Comentarii reprezintă, chiar în afara oricărui text de trimitere, un reper esențial pentru multe state, pentru multe autorități fiscale, prin valoarea lor profesională deosebită, ca fiind elaborate de experți ai statelor membre OCDE, reuniți în Comitetul pentru afaceri fiscale al OCDE, organism care are o puternică reputație profesională.

2. Corelația între Liniile directoare ale OCDE („Guidelines”), Codul fiscal și Ordinul Președintelui ANAF nr. 442/2016 în materia prețurilor de transfer

2.1. Analiza legalității Ordinului Președintelui ANAF nr. 442/2016

Textul de la nivelul legii, analizat în materia prețurilor de transfer, dispune astfel: 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 pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață, suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.

Procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală. La stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

- metoda comparării prețurilor;
- metoda cost plus;
- metoda prețului de revânzare;
- metoda marjei nete;
- metoda împărțirii profitului;
- orice altă metodă recunoscută în Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.

În aplicarea prezentului alineat **se utilizează prevederile din Liniile directoare** privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare.”

Din acest text, la nivelul legii – singurul nivel de act normativ care poate stabili impozite și taxe, apare, evident, că art. 11 alin. (4) C. fisc. trimite la dispozițiile Codului de procedură fiscală, inclusiv pentru „modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței”. Cu alte cuvinte, legiuitorul fiscal impune, fără echivoc, ca modalitatea de stabilire a medianei să fie făcută prin altă lege, și anume prin Codul de procedură fiscală.

Observăm însă că, în Codul de procedură fiscală, identificăm texte aplicabile doar pentru celelalte obiective stabilite la art. 11 alin. (4), respectiv:

„procedura de ajustare/estimare” și „situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului pentru tranzacțiile analizate.”

Nu am identificat însă, în Codul de procedură fiscală, nicio dispoziție care să implementeze „sarcina” trasată în Codul fiscal, și anume aceea de a reglementa „**modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței**”.

Din textul art. 11 alin. (4) C. fisc., interpretat literal, rezultă, fără nicio îndoială, că intenția legiuitorului a fost de a reglementa această chestiune centrală din perspectiva aplicării regulilor prețurilor de transfer la nivel de lege, și nu de act administrativ cu caracter normativ subordonat legii.

Un argument în „apărarea” acestei omisiuni din Codul de procedură fiscală a fi că modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței constituie o chestiune de fond, și nu de procedură, astfel că nu își are – teoretic, cel puțin – locul în Codul de procedură fiscală, ci chiar în Codul fiscal; cu toate acestea, *de lege lata* însă, în art. 11 alin. (4), suntem în prezența unei norme de trimitere neechivocă a unei legi la altă lege.

Or, observăm că „**modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței**” este prevăzută nu la nivel de lege –

Codul de procedură fiscală – ci la nivelul unui act administrativ de „nivel ierarhic” mult inferior, adică nici măcar într-o Hotărâre a Guvernului, ci într-un simplu Ordin al Președintelui ANAF nr. 442/2016. Din perspectivă strict juridică, trebuie să observăm că, în acest caz, practic, printr-un Ordin al Președintelui ANAF, se intervine în mod nelegal în atribuțiile legiuitorului și se reglementează, cu caracter primar, în materia impozitului pe profit, prin aceea că Ordinul stabilește reperele în funcție de care se calculează veniturile impozabile în relațiile cu entitățile afiliate. În concluzie, prin această manieră de reglementare, se încalcă principiul legalității impozitelor și taxelor, consacrat *expressis verbis* la art. 139 alin. (1) din Constituția României.

Cu privire la baza sa legală, OPANAF nr. 442/2016 dispune astfel:

„În baza prevederilor art. 11 alin. (3) din Hotărârea Guvernului nr. 520/2013 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și în temeiul prevederilor art. 5 alin. (4), art. 11 alin. (4), art. 19 alin. (6), art. 36 alin. (3) și art. 37 alin. (3) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 58, art. 64, art. 108 alin. (2), art. 283 și art. 342 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală emite următorul ordin.”

Observăm că singura dispoziție legală dintre cele citate, care se referă la „modalitatea de stabilire a tendinței centrale a pieței”, este art. 11 alin. (4), care însă trimite la Codul de procedură fiscală, și nu la un act administrativ de genul OPANAF.

2.2. Corelația cu Liniile directe ale OCDE

Ordinul prevede următoarele dispoziții de drept material, care intră în conflict potențial cu Liniile directe ale OCDE: „ART. 9:

- (1) Ajustarea/Estimarea prețurilor de transfer, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției, se efectuează de organele fiscale la valoarea configurată de tendința centrală a pieței.
- (2) **Tendința centrală a pieței** va fi considerată valoarea mediană a intervalului de comparație a indicatorilor financiari ai societăților/valorii tranzacțiilor comparabile identificate sau în situația în care nu se găsesc suficiente societăți/tranzacții comparabile pentru a putea stabili un interval de comparabilitate, fiind identificate cel mult trei societăți sau tranzacții comparabile, se va utiliza media aritmetică a indicatorilor financiari ai acestor societăți sau a tranzacțiilor comparabile identificate.”

Ordinul dispune astfel, la art. 10:

„Prezentul ordin **se completează cu Liniile directe** privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale, cu amendamentele/modificările și completările ulterioare, și Codul de conduită privind documentația prețurilor de transfer, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene seria C, nr. 176/1 din 28 iulie 2006.”

În acest context se pune, în mod firesc, întrebarea ce înseamnă „se completează cu” Liniile directe, în condițiile în care Codul fiscal dispune că „se utilizează prevederile din” Liniile directe. Dacă citim doar Ordinul, rezultă că dispozițiile sale constituie

regula, iar cele ale Liniilor directe excepția, completarea (Liniile directe) trebuind, în mod necesar, să fie „aliniată” cu dispozițiile Ordinului, adică se vor extrage din Liniile directe doar prevederile care nu contrazic dispozițiile Ordinului.

Dar dacă citim textul de la nivelul legii [Codul fiscal, art. 11 alin. (4), *in fine*], singurul nivel de act normativ care poate stabili impozite și taxe, observăm că legea oferă „plenitudine de competență” Liniilor directe, despre care dispune că „se utilizează”, adică „se aplică”, ceea ce exclude *de plano* aplicabilitatea altor reglementări contrare, cum ar fi cele din Ordin (în măsura în care contrazic dispozițiile din Liniile Directoare).

Observăm că aici legiuitorul nu menționează că „se vor avea în vedere” actele OCDE, așa cum face la art. 8, care reglementează sediul permanent, ci folosește o expresie mult mai puternică, chiar imperativă („se utilizează”), care sugerează aplicarea acestor Liniile directe fără putință de abatere din partea unui act de nivelul unui Ordin al președintelui ANAF.

2.3. Problema juridică identificată mai sus este mai complicată decât pare la prima vedere

Astfel, nu este suficient ca textul OPANAF nr. 442/2016 să fie „ridicat” la rang de lege, prin introducerea sa în Codul de procedură fiscală. Dacă s-ar proceda astfel, printr-o simplă preluare de tip *copy-paste*, s-ar ajunge la un conflict potențial mult mai serios între dispozițiile dintr-o lege (Codul fiscal), care consacră preeminența Liniilor directe ale OCDE, pe de o parte, și dispozițiile din altă lege (Codul de procedură fiscală), care ar contrazice această soluție, impunând o altă modalitate de determinare a „tendinței centrale a pieței”.

Pe plan practic, al fondului problemei, chiar dacă am ajunge să ne ghidăm doar după Liniile directe, constatăm că există o foarte mare (chiar prea mare) marjă de apreciere pe care și-o iau specialiștii în materia prețurilor de transfer, spre exemplu, prin introducerea, de la caz la caz, a unor criterii de căutare/comparație justificabile doar prin prisma „raționamentului profesional” al celui care face analiza.

De aceea, jurisprudența noastră națională, chiar în absența unei pregătiri specializate a magistraților în acest domeniu, este chemată să intervină cu soluții de speță raționale și echilibrate. Considerăm însă că cea mai bună abordare, în cazurile cele mai des întâlnite, cele care implică societăți multinaționale din state membre și filialele lor din România, o reprezintă procedura de arbitraj fiscal, prevăzută de Directiva 2017/1852/UE.

3. Concluzii

Prima concluzie: Ordinul Președintelui ANAF nr. 442/2016 nu are bază legală și trebuie fie retras/revocat, fie anulat printr-o hotărâre a unei instanțe competente, urmând ca prevederile sale să fie consacrate în Codul de procedură fiscală sau în Codul fiscal.

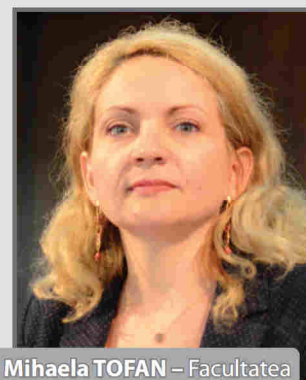
A doua concluzie: În raportul dintre prevederile Liniilor directe OCDE și cele ale Ordinului Președintelui ANAF nr. 442/2016 (cât timp acestea sunt încă în vigoare) prevală cele ale Liniilor directe, în baza textului expres al art. 11 alin. (4) paragraful ultim C. fisc.

Prezentul articol reprezintă poziția autorului privind aspectele tratate în cadrul său, și nu a Camerei Consultanților Fiscali din România.

Caracterul (ne)deductibil al cheltuielilor pentru serviciile de consultanță: dileme teoretice și puncte de vedere jurisprudențiale

Rezumat: Lucrarea evaluează modul în care sunt calificate cheltuielile efectuate pentru asigurarea serviciilor de consultanță utilizate de întreprinderi, în contextul reglementărilor interne și al tendințelor manifestate în fiscalitatea internațională. Având în vedere caracterul foarte divers al punctelor de vedere exprimate în legătură cu acest subiect, analiza de față realizează o evaluare din punct de vedere teoretic și jurisprudențial a argumentelor utilizate pentru stabilirea caracterului (ne)deductibil pentru această categorie de cheltuieli. Soluții identificate sunt prezentate în contextul volatilității reglementărilor de la nivel național, remarcând stabilitatea interpretărilor date în soluțiile pronunțate de instanțele naționale, dar și rolul edificator la interpretările realizate de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene, chiar și atunci când litigiul pendinte nu vizează explicit problematica tratamentului fiscal aplicat sumelor cheltuite cu titlu de consultanță.

Cuvinte-cheie: cheltuieli deductibile, servicii de consultanță, jurisprudență.



Prof. univ. dr. **Mihaela TOFAN** – Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași; JM CHAIR – European Union Financial Regulation (EUFIRE)

The (non)deductibility of expenses for consultancy services: theoretical dilemmas and jurisprudential views

Abstract: This paper assesses how expenditure incurred in providing consultancy services used by businesses is qualified in the context of domestic regulations and trends in international taxation. Given the wide variety of views expressed on this subject, the present analysis provides a theoretical and jurisprudential assessment of the arguments used to establish the (non) deductibility of this category of expenditure. The solutions identified are presented in the context of the volatility of regulations at national level, noting the stability of the interpretations given in the rulings handed down by national courts, but also the enlightening role of the interpretations made by the Court of Justice of the European Union, even when the pending litigation does not explicitly address the issue of the tax treatment applied to amounts spent on consultancy.

Keywords: deductible expenses, consultancy services, case law.

1. Introducere – scop și întrebări de cercetare

Din punct de vedere fiscal, conceptul de cheltuială deductibilă este legat strict de calculul rezultatului fiscal, adică de identificarea justă a sumei la care se aplică cota de impozitare a profitului pentru determinarea sumei de plată către bugetul de stat. Este implicit că, în ipoteza în care un contribuabil realizează un volum mare de cheltuieli calificate ca deductibile, impozitul pe profit/pe venitul net va fi, în mod corespunzător, diminuat. Aceasta este justificarea interesului crescut al întreprinzătorilor de afaceri pentru încadrarea drept „deductibile” pentru cât mai multe dintre cheltuielile realizate.

Dimpotrivă, pentru colectarea unor sume importante la bugetul de stat este justificată conduita inversă, respectiv tendința de a limita sau de a exclude caracterul deductibil al cheltuielilor care nu se justifică în mod obiectiv față de particularitățile afacerii respective. Cu alte cuvinte, stabilirea caracterului deductibil al cheltuielilor realizate de un contribuabil presupune întotdeauna efectuarea unei analize complexe și minuțioase, din ambele puncte de vedere reliefate mai sus, prin interpretarea normelor juridice incidente și cu referire la interpretările de ordin jurisprudențial formulate în situații deduse judecății.

Desigur că, în acord cu prevederile legale incidente, nu toate cheltuielile realizate de un întreprinzător sunt deductibile de la calculul impozitului pe profit. Mai mult, în contextul atât de flexibil al realității economice cu care ne confruntăm, legislația fiscală este foarte volatilă, inclusiv în această zonă pe care o analizăm, deoarece reglementările din Codul fiscal au redefinit principiul general de deducere a cheltuielilor. Dacă până în anul 2016, caracterul deductibil se interpreta prin prisma scopului urmărit la momentul angajării respectivei cheltuieli, fiind deductibile cheltuielile efectuate pentru a obține venituri impozabile, după data de 1 ianuarie 2016, condiția caracterului deductibil se consideră îndeplinită dacă aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul desfășurării activității întreprinderii respectiv. Modificarea legislativă a fost justificată de Ministerul Finanțelor ca răspuns la nevoia de clarificare a modului de aplicare a reglementării anterioare, anumite cheltuieli fiind nefiresc excluse de la deducere. Cu alte cuvinte, noua definiție extinsă ar profita contribuabililor, asigurând un tratament fiscal uniform și mai simplu de aplicat în toate cazurile posibile.

În acest context, analiza noastră își propune să identifice modalitățile juste de calificare a caracterului deductibil al cheltuielilor de consultanță pentru identificarea profitului impozabil, în ipoteza contribuabililor vizați de acest tratament fiscal din partea autorităților române. Metodologic, lucrarea vizează o analiză din perspectivă teoretică, dar și din punct de vedere jurisprudențial, având în vedere analizarea punctelor de vedere formulate în soluțiile pronunțate de instanțele naționale și a

celor pronunțate relativ recent de Curtea de Justiție a Uniunii Europene.

La nivelul jurisprudenței europene, subiectul este tratat în mod indirect, nefiind incidente prevederi uniforme privind modalitatea de stabilire a obligațiilor fiscale privind impozitarea întreprinderilor. Totodată, este evaluat impactul modificărilor adoptate în Codul Fiscal din România, începând din ianuarie 2016, privind încadrarea cheltuielilor de consultanță efectuate de întreprinderi, din perspectiva obiectivelor stabilite la momentul adoptării modificărilor legislative.

Lucrarea este organizată pornind de la analiza opiniilor exprimate în doctrina națională privind acest subiect (secțiunea 2), continuă cu analiza calificării caracterului deductibil al cheltuielilor de consultanță la nivel legislativ (secțiunea 3), dar și jurisprudențial (secțiunea 4), și se finalizează cu reliefarea concluziilor desprinse din cercetarea efectuată (secțiunea 5), în contextul formulării unor limite ale investigației realizate și unor direcții viitoare de analiză.

2. Cheltuieli deductibile – stadiul cunoașterii

În doctrină se reține că sistemele fiscale permit într-o anumită măsură unui contribuabil să analizeze spectrul normativ, de cele mai multe ori prin utilizarea unui consultant fiscal, pentru diferite soluții de implementare a politicii sale economice și, implicit, fiscale¹. Implicit, la calculul rezultatului fiscal, optimizarea fiscală urmărește încadrarea cât mai largă a cheltuielilor realizate în sfera cheltuielilor deductibile, deși nu orice cheltuială evidențiată în contabilitatea contribuabilului este implicit și deductibilă fiscal².

Contribuabilii utilizează diverse metode și mecanisme pentru justificarea deductibilității cheltuielilor de consultanță, subiect cu atât mai important în ipoteza persoanelor afiliate³. Desigur că, în vederea diminuării sarcinii fiscale, contribuabilul este liber să utilizeze toate pârghiile care derivă din libertatea de gestiune⁴:

- ⇒ dreptul de a-și diminua sarcina fiscală, contribuabilul evitând să creeze materie impozabilă; aceasta înseamnă că fiecare contribuabil beneficiază de libertatea de a alege între a realiza sau a nu realiza profit⁵;
- ⇒ dreptul de a opta în favoarea soluției care generează cel mai mic impozit, sub rezerva legalității acesteia⁶;
- ⇒ dreptul de a greși. Este admis că, în afaceri, fiecare întreprinzător are dreptul imprescriptibil de a face erori, de a se implica în afaceri inerente soldate cu pierderi, rezultate economice negative etc.⁷

Implicit, doctrina în domeniu arată că un contribuabil poate contracta orice servicii ce au „legătură” cu „scopul activităților

¹ I.M. Costea, *Drept financiar. Note de curs*, Ed. Hamangiu, București, 2016, p. 110.

² C.F. Costaș, *Drept fiscal*, ed. a III-a, Ed. Universul Juridic, București, 2021, p. 172.

³ M. Tofan, *Drept fiscal*, Ed. C.H. Beck, București, 2016.

⁴ *Idem*, p. 213.

⁵ C.F. Costaș, *Evidence or tax relevant clues? Discussions on a possible preliminary question in tax field*, Cluj Tax Forum nr. 2/2020.

⁶ M. Gurău, *Studiu privind rezultatul contabil și rezultatul fiscal*, în RFPC nr. 7-8/2017, disponibil la adresa https://mfinate.gov.ro/documents/35673/250949/articol_rfpc_nr7-8_mariana-gurau.pdf.

⁷ R. Bufan, *Deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile prestate de către terți*, Facultatea de Drept, Universitatea de Vest din Timișoara, disponibil la adresa <https://drept.uvt.ro/administrare/files/1481042436-radu-bufan-1.pdf>.

desfășurate”, însă analiza este atât de grosieră încât nu servește la nimic⁸. În același timp, această marjă de interpretare poate duce și la abordări noi din partea autorităților fiscale, pentru că, odată cu schimbarea definiției principiului general, au fost eliminate și vechile prevederi, inclusiv din normele de aplicare a legii care conțineau exemple și clarificări pe care atât autoritățile de control, cât și contribuabilii le utilizau în analiza cheltuielilor de management și consultanță.

Cheltuielile cu managementul și consultanța au generat interpretări și puncte de vedere diferite pentru practicieni și reprezentanții autorităților fiscale, atât în baza prevederilor în vigoare până în anul 2016, cât și pe marginea noilor prevederi, nefiind conturate opinii uniforme și nici soluții de caz cu valoare interpretativă obligatorie. Totodată însă interesul unor clarificări este justificat de utilizarea relativ frecventă a serviciilor de consultanță în activitățile desfășurate în contextul actual, lucrarea contribuind la îmbogățirea literaturii în domeniu.

3. Calificarea cheltuielilor cu serviciile de consultanță

După anul 2016, cheltuielile cu serviciile de consultanță nu sunt calificate ca nedeductibile și nici nu se regăsesc cu prevederi explicit în cuprinsul normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal. Singurul principiu care trebuie obligatoriu respectat vizează efectuarea în scopul desfășurării activității economice, conform art. 25 alin. (1) din Legea nr. 227 privind Codul fiscal, și are la bază documentele justificative, conform Legii nr. 82/1991. Așa cum am menționat anterior, reglementările interne privind principiul de calificare a cheltuielilor deductibile au suferit modificări importante, începând cu data de 1 ianuarie 2016. Pe lângă modificarea principiului general de deductibilitate a cheltuielilor, au fost eliminate două articole foarte utilizate în practica autorităților fiscale, respectiv art. 21 alin. (4) lit. f) C. fisc. privind documentele justificative, întocmite în acord cu reglementările formaliste de ordin contabil, și art. 21 alin. (4) lit. m), care, indirect, constituia și temeiul de drept al regulilor-suport pentru deductibilitatea cheltuielilor de management, consultanță și prestări servicii (existența contractului scris, dovada executării, necesitatea serviciului achiziționat etc.).

Din punct de vedere fiscal, cheltuielile pot fi deductibile, deductibile parțial sau nedeductibile. Reglementările Codului fiscal se coroborează cu prevederile Codului de procedură fiscală, care prevede, în art. 73, că sarcina probei pentru dovedirea situației fiscale îi revine contribuabilului. Cum, din punct de vedere contabil, înregistrările sunt operate doar în baza înscrisurilor doveditoare, reglementare care nu a fost modificată simultan cu modificările incluse în Codul fiscal, în anul 2016, lista documentelor anterior utilizate, din punct de vedere contabil, rămâne valabilă. Această listă include contractele justificative pentru cheltuielile înregistrate, situațiile de lucrări pentru contractele de prestări servicii, procesele-verbale de recepție pentru contractele de antrepriză, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare. Chiar dacă legislația fiscală nu le prevede expres, aceste documente ar trebui să existe pentru a justifica înregistrările contabile și, fiind la dispoziția contribuabilului căruia îi revine sarcina probei pentru stabilirea situației fiscale, vor fi implicit

utilizate pentru a proba deductibilitatea cheltuielilor, inclusiv pentru calificarea serviciilor de consultanță generatoare de cheltuieli înregistrate în contabilitatea întreprinderii.

Conform art. 25 C. fisc., diferența dintre cheltuielile deductibile și nedeductibile ține, în primul rând, de obiectivul urmărit în momentul realizării lor. Regula inclusă în textul de reglementare prevede că „sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice”. Ca efect al specializării capacității juridice pentru subiecții de drept persoane juridice, scopul activității economice derulate trebuie să fie în acord cu obiectul de activitate al întreprinderii. O cheltuială deductibilă pentru o societate nu este neapărat deductibilă fiscal pentru alt subiect de drept, care are un obiect de activitate complet diferit.

Alte categorii de cheltuieli deductibile menționate expres în art. 25 C. fisc., care pot justifica, fie și indirect, cheltuieli deductibile cu servicii de consultanță, includ:

- ⇒ cheltuielile efectuate pentru securitate și sănătate în muncă, potrivit legii;
- ⇒ cheltuielile efectuate în vederea respectării obligațiilor de compensare prevăzute de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 189/2002 privind operațiunile de compensatorii referitoare la contractele de achiziții pentru nevoi de apărare, ordine publică și siguranță națională, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 354/2003, cu modificările și completările ulterioare. Indirect?;
- ⇒ cheltuielile efectuate de operatorii economici cu evaluarea/reevaluarea activelor fixe corporale care aparțin domeniului public al statului sau al unităților administrativ-teritoriale, primite în administrare/concesiune, după caz, cheltuieli efectuate la solicitarea conducătorului instituției titulare a dreptului de proprietate;
- ⇒ cheltuielile efectuate de operatorii economici cu înscrierea în cărțile funciare sau cărțile de publicitate imobiliară, după caz, a dreptului de proprietate al statului sau al unităților administrativ-teritoriale asupra bunurilor publice primite în administrare/concesiune, după caz, cheltuieli efectuate la solicitarea conducătorului instituției titulare a dreptului de proprietate;
- ⇒ cheltuielile efectuate pentru organizarea și desfășurarea învățământului profesional și tehnic, învățământului dual preuniversitar și universitar, potrivit reglementărilor legale din domeniul educației naționale;
- ⇒ cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, produselor sau serviciilor, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare;
- ⇒ cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate și pentru alte persoane fizice, în condițiile în care cheltuielile respective sunt efectuate în legătură cu lucrări executate sau servicii prestate de acestea, în scopul desfășurării activității economice a contribuabilului;
- ⇒ cheltuielile pentru marketing, studiul pieței, promovarea pe piețele existente sau noi, participarea la târguri și expoziții, la misiuni de afaceri, editarea de materiale informative proprii;

⁸ R. Bufan, *Tratat de drept fiscal*, vol. I, Ed. Hamangiu, București, 2016.

- ⇒ cheltuielile efectuate cu editarea publicațiilor care sunt înregistrate ca returnuri în perioada de calcul a profitului impozabil pe baza documentelor justificative și în limita cotelor prevăzute în contractele de distribuție;
- ⇒ cheltuielile reprezentând dobânzi penalizatoare, penalități și daune-interese, stabilite în cadrul contractelor încheiate, în derularea activității economice, cu persoane rezidente/nerezidente, pe măsura înregistrării lor;

În ceea ce privește deductibilitatea parțială a unor cheltuieli, regimul reglementărilor din Codul fiscal este de strictă interpretare și nu include referiri directe la cheltuielile pentru serviciile de consultanță, ipoteză în care apreciem că o astfel de calificare nu se impune a fi analizată.

În legătură cu acele cheltuieli de consultanță care ar putea fi calificate drept nedeductibile, Codul fiscal include o singură trimitere cu privire la cheltuielile de consultanță, respectiv art. 25 alin. (4) lit. f), care are în vedere serviciile de management, consultanță, asistență sau altele de această natură, prestate de o persoană situată într-un stat cu care România nu are încheiat un instrument juridic, în baza căruia să se realizeze un schimb de informații, și care sunt efectuate ca urmare a unor tranzacții calificate ca fiind artificiale. Această reglementare are o arie de incidență foarte restrânsă, limitându-se doar la tranzacțiile artificiale.

În varianta actuală a reglementărilor, lipsesc explicațiile anterior incluse în normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal privind condițiile de calificare a cheltuielilor de consultanță drept cheltuieli deductibile. Aceste prevederi stabileau la pct. 48 că „pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;
- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Mai mult, pct. 49 din Normele metodologice stabilea expresă: „Pentru servicii de management, consultanță și asistență tehnică prestate de nerezidenții afiliați contribuabilului, la analiza tranzacțiilor pentru determinarea deductibilității cheltuielilor trebuie să se aibă în vedere și principiile din comentariul la articolul 9 privind impunerea întreprinderilor asociate din Convenția-model OCDE cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital. Analiza trebuie să aibă în vedere:

- (i) părțile implicate;
- (ii) natura serviciilor prestate;
- (iii) elementele de recunoaștere a cheltuielilor și veniturilor pe baza documentelor justificative care să ateste prestarea acestor servicii.”

Observând caracterul strict și obiectiv al elementelor avute în vedere în aceste condiții anterior reglementate și considerând durata de timp de peste 10 ani în care au fost în mod constant utilizate, se deduc unele comentarii pertinente pentru utilizarea lor, fie și doar ca instrument de analiză încă utilizat pentru stabilirea caracterului obiectiv deductibil al cheltuielilor de consultanță.

Ca și în reglementarea anterioară, dovezile pe care un contribuabil trebuie să le prezinte pentru a justifica deductibilitatea cheltuielilor de consultanță sunt foarte diverse, în funcție de tipul de activitate economică pe care acesta o desfășoară. Se includ rapoarte de evaluare, fișe de activitate, concluzii ale analizelor realizate, studii de fezabilitate, situații de lucrări, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale și, eventual, un proces-verbal de recepție etc. În legătură cu prețul serviciilor de consultanță, sunt incidente prevederile din reglementarea actuală privind prețurile de transfer, în acord cu recomandările OCDE.

Sunt mai ușor de identificat și de administrat probele relevante pentru susținerea caracterului deductibil al serviciilor de consultanță, în ipoteza în care serviciile respective au fost prestate în baza unor contracte care includ obligații de rezultat (de exemplu, realizarea unui studiu de fezabilitate). Așa cum s-a arătat în doctrină, realitatea prestării serviciului nu trebuie dublată de justificarea sau verificarea necesității de către organul fiscal, deoarece ar reprezenta o încălcare a principiul libertății de gestiune a agentului economic⁹. Deseori, întreprinderile aleg să externalizeze servicii care anterior au fost realizate cu personal propriu. Așa cum legislația muncii consideră concedierile acestor categorii de personal ca fiind justificate, implicit, legislația fiscală trebuie să permită, în aceste situații, contractarea serviciilor respective prin externi, inclusiv în ipoteza prestării ca servicii de consultanță. În mod similar, când, în cadrul unor grupuri afiliate de persoane juridice, anumite servicii se prestează integral, este justificat caracterul deductibil al cheltuielilor cu serviciile de consultanță de către firma-mamă sau de către alte companii din grupul de firme care are în obiectul de activitate respectiva activitate prestată. În discuție rămâne, așa cum am precizat mai sus, cuantumul acestor cheltuieli, care trebuie susținut de argumentele specifice prețurilor de transfer. Unele servicii sunt considerate *ab initio* ca producătoare de beneficii minore pentru societatea afiliată (sau, în limbajul Liniilor Directoare OCDE, *low-value adding intra-group services*), dat fiind faptul că nu reprezintă domeniul ei de activitate. Natura serviciilor devine, așadar, importantă pentru testul beneficiilor. Cu toate acestea, apreciem că natura serviciilor trebuie să rămână un criteriu subsidiar față de structura organizațională, de pildă, întrucât, chiar și în situația în care prestarea lor nu necesită utilizarea de active necorporale valoroase, acestea pot fi totuși indispensabile funcționării afiliaților¹⁰.

La nivelul activităților economice derulate transfrontalier, din rațiuni de optimizare economică, grupurile ajung să partajeze în interiorul lor anumite cheltuieli, de exemplu, pentru servicii de consultanță juridică, fiscală ori contabilă, management, IT, publicitate și altele. Astfel de servicii, deși cu titlu de principiu sunt considerate prestate în beneficiul grupului, pot fi deductibile

⁹ R. Bufan, *Deductibilitatea cheltuielilor...*, op. cit.

¹⁰ *Idem*.

inclusiv la nivelul întreprinderilor afiliate, atât timp cât acestea pot proba existența unui beneficiu propriu¹¹. Liniile directoare trasate de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică fac referire, în acest caz, la noțiunea de „test al beneficiilor”.

Din punct de vedere practic, orice analiză de acest tip are drept punct de pornire stabilirea efectivității prestării serviciilor. Cu alte cuvinte, nu putem vorbi de existența unor beneficii, a unor îmbunătățiri de natură comercială/economică la nivel de întreprindere afiliată, dacă serviciile nu sunt prestate în fapt. În același sens reglementează și legiuitorul român, care, în Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, prevede expres faptul că „simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt”. Există mai multe modalități de probare a prestării efective a serviciilor. Un indiciu îl reprezintă chiar structura organizațională a societății afiliate. Astfel, trebuie verificat dacă entitățile afiliate, menite să beneficieze de pe urma serviciilor, dispun de compartimente specializate pe tipul de serviciu. La nivel micro, aceeași este situația lipsei de personal specializat. În plus, prestarea efectivă a serviciilor trebuie susținută de documente justificative de tipul contractelor de prestări servicii *lato sensu*, facturilor, rapoartelor de activitate etc., de o mare importanță în efectuarea testului.

Testul beneficiilor este utilizat pentru stabilirea remunerației serviciilor intra-grup, în conformitate cu principiul valorii de piață. Contribuabilul, dar și autoritățile fiscale competente sunt datoare să țină cont dacă persoanele independente ar fi contractat respectivele servicii în aceleași condiții stabilite de persoanele afiliate, luând în considerare tarifele utilizate pe piața comparabilă. În scopul derogării de la regula celei mai adecvate metode, legiuitorul român, în Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal, stabilește, ca metodă de utilizat în stabilirea prețului de transfer pentru serviciile intra-grup, în situația inexistenței unor tarife comparabile, metoda cost-plus. Chiar dacă deductibilitatea TVA și caracterul deductibil al cheltuielilor pentru prestările de servicii nu se confundă, sunt reglementări în privința TVA care oferă suport privind documentele utile pentru justificarea caracterului deductibil al cheltuielilor cu serviciile de consultanță. Desigur că primele înscrisuri justificative pentru astfel de servicii sunt factura și contractul pentru prestarea serviciului respectiv. În ipoteza serviciilor care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate astfel de înscrisuri justificative situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

În cazul contractelor de prestări de servicii, în cadrul cărora clientul s-a angajat să plătească sume forfetare cu titlu de remunerație convenită între părți, independent de volumul și de natura serviciilor efectiv furnizate în perioada la care se raportează această remunerație, serviciile trebuie considerate efectuate în perioada la care se raportează plata, indiferent dacă prestatorul a furnizat sau nu a furnizat efectiv servicii clientului

său în această perioadă. În cazul unor astfel de contracte, obiectul prestării de servicii nu este furnizarea unor servicii bine definite, ci faptul de a se afla la dispoziția clientului pentru a-i oferi serviciile contractate, prestarea de servicii fiind efectuată de prestator prin însuși faptul de a se afla la dispoziția clientului în perioada stabilită în contract, independent de volumul și de natura serviciilor efectiv furnizate în perioada la care se referă această remunerație.

4. Repere jurisprudențiale în cazuri privind deductibilitatea cheltuielilor cu consultanța

Cu privire la *modus operandi*, utilizat de organele fiscale pentru emiterea deciziilor de impunere pentru perioada 2006-2008, jurisprudența națională analizată reține că înregistrarea de către contribuabil a cheltuielilor deductibile fiscal la trimestrul al IV-lea, 2006, a sumelor reprezentând cheltuieli de utilizare a numelui înregistrate în contul analitic 612.3, „Cheltuieli de royalitate-utilizare logo”, a fost justificată prin documente de ordin contabil (facturile emise de o firmă din Franța, ca explicație pentru serviciile prestate, fiind înscrisă plata serviciilor de royalitate pentru utilizarea numelui și a logo-ului, respectiv a siglei și a însemnelor societății-mamă). Organele de inspecție fiscală au constatat că utilizarea numelui a fost un fapt impus prin voința asociatului unic încă de la înființare, conform actului constitutiv al societății. Mai mult, se reține că în contractul încheiat între părți privind utilizarea denumirii și a logo-ului, firma din Franța a cedat atât dreptul de folosință asupra numelui și logo-ului pe documentele întocmite, cât și asistența necesară în vederea protejării numelui, iar organele de inspecție fiscală au constatat că sumele plătite de societatea din România pentru utilizarea logo-ului au fost tratate ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit pentru o perioadă de trei ani, conform registrului de evidență fiscală, iar ulterior tratamentul lor fiscal a fost modificat, în sensul deducerii acestor cheltuieli. Societatea în cauză nu a prezentat argumente, nejustificând că aceste cheltuieli au fost necesare și aferente veniturilor și, în baza relației de afiliere existentă între cele două societăți, organele de inspecție fiscală au stabilit caracterul nedeductibil pentru aceste cheltuieli și au calculat în sarcina societății impozit pe profit suplimentar.

Tot în legătură cu încadrarea cheltuielilor de consultanță, organele fiscale au apreciat că societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative ale cheltuielilor realizate, respectiv situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare, care să ateste că serviciile au fost efectiv prestate. Lipsa acestor documente, precum și lipsa detaliilor legate de sumele facturate și a legăturii acestora cu realizarea beneficiilor societății determină încadrarea cheltuielilor în categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal. Tratatul fiscal diferit al cheltuielilor aplicat chiar de către contribuabil a fost interpretat ca o recunoaștere implicită a faptului că aceste cheltuieli nu sunt deductibile. Mai mult, deoarece contractul pentru prestarea serviciilor de consultanță nu include explicit detalierea serviciilor oferite, ci doar desemnarea lor generică și obligația de a fi achitate proporțional cu ponderea vânzărilor societății din România, în cadrul grupului către clientul nominalizat,

¹¹ C.F. Costaș, *Evidence or tax relevant clues?...*, op. cit.

organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu a prezentat documente suficiente pentru caracterul necesar al cheltuielilor efectuate. Lipsa detaliilor legate de stabilirea sumelor facturate și a legăturii acestora cu veniturile societății, cheltuielile cu prestările de servicii de consultanță pentru cercetare-dezvoltare sunt cheltuieli nedeductibile fiscal. Prin urmare, aceste sume au fost tratate ca nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe profit.

O ipoteză aparte o reprezintă prestarea de servicii de administrare și conducere (consultanță, management) de către o societate de tip holding. Astfel de servicii au o anumită specificitate și se circumscriu, cu titlu de exemplu, următoarelor activități: listarea la bursă a societății-mamă, servicii de audit la nivelul societății-mamă și, în general, servicii auxiliare guvernantei corporative. În măsura în care astfel de servicii sunt prestate de o societate tocmai în virtutea calității sale și a interesului său de asociat, acestea nu pot fi considerate servicii care beneficiază grupului, motiv pentru care nu pot justifica o cheltuială la nivel de societate afiliată, ci doar o cheltuială la nivelul societății de tip holding.

Înalta Curte de Casație și Justiție a stabilit că, pentru a fi deductibile la calculul profitului impozabil, cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să aibă ca temelie un contract încheiat între părți, să fie efectiv prestate și să fie necesare beneficiarului lor în raport de specificul activităților desfășurate. În Decizia nr. 740 din data de 22 februarie 2018, secția de contencios administrativ și fiscal a Înaltei Curți de Casație și Justiție a constatat caracterul generalist al înscrisurilor depuse pentru justificarea deductibilității (contractul de consultanță privind accesarea fondurilor structurale și de coeziune europene, însoțit de anexe, comenzi și de facturile aferente, precum și de procesele-verbale de recepție), care, deși fac referire la obiectul general al contractului, nu relevă, în concret, în ce au constat aceste servicii, în condițiile în care procedura de accesare a fondurilor structurale are un caracter complex, și fără a prezenta eventuale rapoarte de lucru aferente timpului alocat fiecărui serviciu, în condițiile în care facturile au fost emise pentru ore lucrute, iar comenzile aferente contractului au în vedere diferite activități, cum ar fi, „pregătire/elaborare proiect”, „documentare în vederea realizării proiectului”, „stabilirea parteneriatelor, elaborarea proiectelor” și „elaborarea proiectului-finalizare”.

În soluția pronunțată în data de 17 martie 2021, instanța a avut în vedere complexitatea tranzacțiilor din cadrul grupului, concluzionând că, în lipsa serviciilor de suport, societatea nu și-ar fi putut desfășura activitatea operațională în aceleași condiții, iar contractarea lor este o expresie a principiului libertății de gestiune, principiu garantat de Constituție. Această menționare explicită a principiului libertății de gestiune ar trebui, în opinia noastră, să contribuie la schimbarea abordării organelor de inspecție fiscală cu privire la deductibilitatea serviciilor de consultanță, iar relațiile de afiliere între societăți să nu mai fie privită ca început de dovadă pentru antrenarea răspunderii fiscale a contribuabilului. La nivelul jurisprudenței relevante a CJUE, menționăm interpretarea dată prin decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene, în cauza C-463/14, *Asparuhovo Lake Investment Company OOD*. Instanța a reținut că, inclusiv în cazul serviciilor de consultanță, juridice, de contabilitate, de expertiză, de mentenanță, de service, precum și în cazul altor servicii similare, pentru care nu se întocmesc rapoarte de lucru sau alte situații pe baza cărora

prestatorul atestă serviciile prestate, dar sunt încheiate contracte între societățile implicate, prezintă importanță pentru stabilirea tratamentului fiscal corect dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat acesta la serviciile prestatorului.

5. Concluzii

În legătură cu caracterul deductibil al cheltuielilor pentru serviciile de consultanță, în reglementarea actuală este esențial pentru contribuabil să poată dovedi cu documente justificative realitatea sumelor utilizate și necesitatea serviciilor contractate. În aplicarea principiului *ubi eadem ratio eadem solutio esse debet*, aceleași elemente trebuie probate și în cazul în care valoarea serviciilor de consultanță se împarte între societăți afiliate. Esențial este nu doar să existe contractul justificativ al relațiilor intra-grup, ci să se probeze că acele cheltuieli sunt alocate contribuabilului rezident fiscal în România, pe criterii obiectiv identificate și cu respectarea dispozițiilor privind prețurile de transfer. Putem concluziona că, în cazul serviciilor intra-grup de publicitate, testul beneficiilor este dublat de un test de proporționalitate, care reflectă întocmai partajarea cheltuielilor comune între persoanele afiliate.

În mod justificat, practicienii în domeniul dreptului fiscal, dar și reprezentanții întreprinzătorilor de afaceri vizați au considerat modificarea reglementărilor din Codul fiscal privind deductibilitatea cheltuielilor serviciilor de consultanță ca provocând efecte în favoarea contribuabililor, prin creșterea gradului de flexibilitate a probatorului administrat și includerea tuturor scenariilor posibile sub incidența reglementărilor în vigoare.

În opinia noastră, extinderea sferei de incidență a principiului deductibilității nu presupune automat extinderea sferei cheltuielilor deductibile privind serviciile de consultanță, iar practica ne relevă că prudența cu care acționează unii contribuabili, utilizând același tip de înscrisuri anterior impuse de normele în vigoare, are scopul de a limita diferențele de interpretare a situațiilor concrete de către autoritățile fiscale față de calificarea respectivelor cheltuieli, în opinia contribuabilului controlat.

Bibliografie

- Bufan R., *Deductibilitatea fiscală a cheltuielilor cu serviciile prestate de către terți*, Facultatea de Drept, Universitatea de Vest din Timișoara, disponibil la adresa <https://drept.uvt.ro/administrare/files/1481042436-radu-bufan-1.pdf>.
- Bufan, R., *Tratat de drept fiscal*, vol. 1, Ed. Hamangiu, București, 2016.
- Costaș, C.F., *Drept fiscal*, ed. a III-a, Ed. Universul Juridic, București, 2021.
- Costaș, C.F., *Evidence or tax relevant clues? Discussions on a possible preliminary question in tax field*, Cluj Tax Forum no. 2/2020.
- Costea, I.M., *Drept financiar. Note de curs*, Ed. Hamangiu, București, 2016.
- Gurău, M., *Studiu privind rezultatul contabil și rezultatul fiscal*, în RFPC nr. 7-8/2017, disponibil la adresa https://mfinanze.gov.ro/documents/35673/250949/articol_rfpc_nr7-8_mariana-gurau.pdf.
- Tofan, M., *Drept fiscal*, Ed. C.H. Beck, București, 2016.
- Tofan, M., *The Integrated Tax Group for Profit Taxation: From the Example of Good Practices to a Future Regulation Proposal*, Cluj Tax Forum no. 1, pp. 9-19.

Convențiile multilaterale prezente și viitoare din domeniul fiscal – un răspuns la problemele din ce în ce mai complexe cu care ne confruntăm?

Rezumat: În afara modificărilor recente aduse Codului fiscal, în această vară, au mai avut loc două evenimente cu impact fiscal: intrarea în vigoare pentru România, la data de 1 iunie, a Convenției multilaterale pentru implementarea în cadrul tratatelor fiscale a măsurilor legate de prevenirea erodării bazei impozabile și a transferului profiturilor și publicarea raportului secretarului general OCDE către miniștrii finanțelor și guvernatorii băncilor centrale G20, din iulie 2022, în care sunt prezentate ultimele noutăți cu privire la impozitarea internațională. În ceea ce privește convenția multilaterală menționată mai sus, după o lungă așteptare (ceremonia de semnare a avut loc la Paris, la data de 7 iunie 2017), convenția a fost ratificată la începutul anului acesta, prin Legea nr. 5 din 2022.

Actul normativ a fost primit cu dezamăgire, deoarece România a ales să aplice mai puține articole din convenție decât intenționase inițial, nefăcând modificările semnificative anticipate convențiilor sale bilaterale. Convenția multilaterală a stârnit însă interesul și curiozitatea nu prin modificările aduse, ci prin modul de aplicare și noii termeni tehnici introduși, fiind primul instrument multilateral care modifică tratate fiscale deja existente. Deși convenția a intrat în vigoare în iunie, România încă nu a trimis notificarea privind finalizarea procedurilor sale interne pentru ca prevederile convenției să producă efecte. Subiectul rămâne de interes, având în vedere că este de așteptat ca România să își schimbe opțiunile în viitor cu privire la prevederile alese spre aplicare, iar pe plan internațional noi state ratifică această convenție. Între timp, OCDE pregătește o convenție multilaterală pentru implementarea Pilonului I menționat în Declarația cu privire la Soluția bazată pe Doi Piloni, pentru a aborda provocările fiscale generate de economia digitală, o consultare publică cu privire la acest pilon derulându-se până la data de 19 august 2022. În Comunicatul din data de 11 iulie 2022, OCDE își exprima intenția de a finaliza noua convenție multilaterală pentru Pilonul I până la jumătatea anului 2023, pentru a intra în vigoare în anul 2024 (inițial, termenul de finalizare a convenției multilaterale fusese în prima jumătate a acestui an). De asemenea, se intenționează ca una dintre regulile Pilonului II să fie implementată tot printr-un instrument multilateral. Următoarea întâlnire pentru a discuta progresele făcute în legătură cu soluția bazată pe cei doi piloni va fi în luna octombrie 2022.

Cuvinte-cheie: convenție multilaterală, instrument multilateral, BEPS, convenție de evitare a dublei impuneri, pilonul I, pilonul II, economia digitală.



Ioana LIXANDRU –
Senior Tax Consultant,
CROWE România

Present and future multilateral tax treaties – an answer to the increasingly complex problems we face?

Abstract: In addition to the recent changes to the Tax Code, two other events with a tax impact took place this summer: the entry into force for Romania on 1 June of the Multilateral Convention on the Implementation of Tax Treaty Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting and the publication of the OECD Secretary-General's July 2022 report to G20 finance ministers and central bank governors outlining the latest developments on international taxation. As for the multilateral convention mentioned above, after a long wait (the signing ceremony took place in Paris on 7 June 2017), the convention was ratified earlier this year by Law No 5 of 2022.

The legislation was received with disappointment, as Romania chose to apply fewer articles of the Convention than it had originally intended, and did not make the anticipated significant changes to

its bilateral conventions. However, the Multilateral Convention has aroused interest and curiosity not because of the changes made, but because of its application and the new technical terms introduced, as it is the first multilateral instrument to amend existing tax treaties. Although the Convention entered into force in June, Romania has not yet sent notification of the completion of its internal procedures for the provisions of the Convention to take effect. The subject remains of interest, given that Romania is expected to change its options in the future regarding the provisions chosen for implementation, and internationally new states are ratifying this convention. In the meantime, the OECD is preparing a multilateral convention for the implementation of Pillar I mentioned in the Declaration on the Two-Pillar Solution to address the fiscal challenges of the digital economy, with a public consultation on this pillar running until 19 August 2022. In its Press Release of 11 July 2022, the OECD expressed its intention to finalise the new multilateral agreement for Pillar I by mid-2023, to enter into force in 2024 (the original deadline for finalising the multilateral agreement was in the first half of this year). It is also intended that one of the Pillar II rules will also be implemented through a multilateral instrument. The next meeting to discuss progress on the two-pillar solution will be in October 2022.

Keywords: multilateral convention, multilateral instrument, BEPS, double taxation agreement, pillar I, pillar II, digital economy.

Convenția multilaterală pentru implementarea în cadrul tratatelor fiscale¹ a măsurilor legate de prevenirea erodării bazei impozabile și a transferului profiturilor are rolul de a modifica convențiile de evitare a dublei impunerii deja încheiate, iar prevederile acesteia se vor aplica concomitent cu cele ale convențiilor bilaterale în vigoare, modificând aplicarea acestora.

Ratificarea acesteia de către România vine după implementarea mai multor măsuri din proiectul BEPS, cum ar fi introducerea prevederilor cu privire la raportul pentru fiecare țară, în anul 2017, și transpunerea în legislația internă a prevederilor din Directiva pentru combaterea evaziunii fiscale, în anul 2018, Directiva privind mecanismele de soluționare a litigiilor fiscale, în anul 2019, și Directiva privind obligațiile de raportare pentru intermediari, în anul 2021.

Convenția multilaterală a intrat în vigoare încă din data de 1 iulie 2018, la trei luni de la depunerea celui de-al cincilea instrument de ratificare. În prezent, 99 de jurisdicții au semnat convenția, iar trei și-au exprimat intenția să o semneze, Algeria, Eswatini și Liban, iar 77 de jurisdicții au ratificat convenția. Convenția multilaterală acoperă peste 1.820 de convenții bilaterale, iar peste 890 de convenții bilaterale au fost deja modificate. Ultima jurisdicție care a depus instrumentul de ratificare a fost Lesotho, la data de 28 iulie 2022. În jur de jumătate din jurisdicțiile care au ratificat convenția au ales să aplice și prevederea privind arbitrajul.

Convenția multilaterală se aplică însă în anumite condiții: ambele state trebuie să o semneze (de exemplu, în cazul convenției bilaterale între România și SUA, SUA nu a semnat convenția multilaterală), ambele state trebuie să includă celălalt stat în propria listă a convențiilor ce se intenționează a fi modificate (de exemplu, în cazul convenției bilaterale încheiate între România și Elveția, Elveția nu a inclus România în lista de convenții bilaterale vizate) și ambele state trebuie să aibă aceeași poziție cu privire la articolele convenției multilaterale (cu anumite excepții pentru care reciprocitatea nu e necesară).

Convenția funcționează după următoarele principii:

- posibilitatea excluderii unor convenții bilaterale din lista pentru care se aplică convenția;

- abordarea prevederilor care se referă la un standard minim al planului BEPS;
- renunțarea la prevederile convenției multilaterale sau la o parte din acestea cu privire la toate convențiile bilaterale vizate;
- renunțarea la prevederi cu privire la convenții bilaterale vizate, atunci când ultimele conțin deja prevederi cu caracter specific, și posibilitatea de a alege dintre prevederile opționale și cele alternative.

Convenția multilaterală este structurată astfel:

- Preambul – în care este menționat scopul principal al acesteia;
- Articolele 1-2, în care este menționată sfera de aplicare a convenției;
- Articolele 3-17, care au următoarea structură: măsura BEPS; clauza de compatibilitate (relația dintre prevederile convenției multilaterale și convențiile bilaterale vizate); rezerve permise în cazul fiecărei prevederi; notificările care reflectă alegerea unor prevederi opționale și notificările care asigură claritate cu privire la prevederile în vigoare care intră în sfera de aplicare a clauzelor de compatibilitate;
- Articolele 18-26, care fac referire la arbitraj;
- Articolele 27-39, care aduc clarificări cu privire la semnarea, ratificarea, aprobarea sau acceptarea convenției multilaterale, rezerve și notificări, modificările ulterioare, intrarea în vigoare și data aplicării.

După ratificarea convenției în ianuarie 2022, prin Legea nr. 5 din 2022, România a depus instrumentul de ratificare a convenției multilaterale la OCDE la data de 28 februarie 2022, astfel încât convenția multilaterală a intrat în vigoare pentru România la 3 luni de la depunerea instrumentului de ratificare, i.e. 1 iunie 2022.

Data intrării în vigoare a convenției și data producerii de efecte sunt diferite. Convenția multilaterală va produce efecte în funcție de data la care România va notifica simultan OCDE și celelalte state cu privire la confirmarea îndeplinirii procedurilor sale interne.

¹ Convențiilor de evitare a dublei impunerii.

Convenția are efecte în România cu privire la o convenție de evitare a dublei impunerii vizată, după cum urmează:

- cu privire la impozitele cu reținere la sursă și sumele plătite sau creditate către rezidenți, în cazul în care evenimentul care dă naștere acestor impozite se întâmplă în sau după prima zi a următorului an calendaristic, care începe în sau după 30 de zile de la data primirii de către OCDE a ultimei notificări făcute de fiecare stat, care a formulat rezerva prevăzută în paragraful 7 al art. 35 (Producerea de efecte) privind îndeplinirea procedurilor sale interne pentru producerea de efecte de către prevederile acestei Convenții cu privire la aceea convenție de evitare a dublei impunerii vizată;
- cu privire la alte impozite percepute de România, pentru impozite percepute în legătură cu perioade impozabile care încep în sau după prima zi a anului următor, care începe la sau după expirarea perioadei de 6 luni calendaristice de la 30 de zile de la data primirii de către OCDE a ultimei notificări făcute de fiecare stat, care a formulat rezerva prevăzută în paragraful 7 al art. 35 (Producerea de efecte) privind îndeplinirea procedurilor sale interne pentru producerea de efecte de către prevederile acestei Convenții cu privire la aceea convenție de evitare a dublei impunerii vizată.

Pe cale de consecință, odată primită notificarea menționată mai sus, trebuie efectuat un calcul pentru a stabili data producerii de efecte pentru impozitele cu reținere la sursă și alte impozite. Pentru a facilita aplicarea convenției multilaterale, OCDE a creat o bază de date în care se poate verifica aplicabilitatea articolelor pentru fiecare convenție de evitare a dublei impunerii vizată. Însă convenția multilaterală va produce efecte cel mai devreme începând cu anul viitor.

Cu privire la modificările adoptate de România, companiile trebuie să acorde atenție următoarelor:

- pentru veniturile din dividende, România a ales să condiționeze aplicarea prevederilor mai favorabile din convenția de evitare a dublei impunerii de o perioadă de deținere de 365 de zile. Având în vedere că, în legislația internă, cota de impozitare a dividendelor se majorează începând de anul viitor, ar trebui să fie acordată atenție acestei prevederi și urmărită în timp cota de impozitare din legislația internă în comparație cu cea din convențiile de evitare a dublei impunerii;
- pentru alte tipuri de venituri (de exemplu, veniturile din dobânzi, redevențe, servicii, câștiguri de capital) trebuie analizate prevederile convenției multilaterale și ale convențiilor de evitare a dublei impunerii cu privire la entitățile transparente, entitățile cu dublă rezidență, utilizarea abuzivă a tratatelor, ajustările corespunzătoare ale impozitului pe profit între companii asociate, procedura amiabilă, după caz.

De asemenea, România a ales, ca metodă pentru evitarea dublei impunerii, creditul fiscal. Creditul fiscal se va aplica în locul prevederilor unei convenții de evitare a dublei impunerii, care, în scopul eliminării dublei impunerii, solicită unui stat să scutească de impozit în acel stat venitul obținut sau capitalul deținut de un rezident al acelui stat care, conform prevederilor convenției de evitare a dublei impunerii, poate fi impozitat în celălalt stat.

În viitor, este posibil ca România să își schimbe opțiunile cu privire la celelalte prevederi în legătură cu câștiguri de capital din înstrăinarea acțiunilor sau a drepturilor entităților a căror

valoare este reprezentată în principal de proprietăți imobiliare; regula anti-abuz pentru sedii permanente situate în jurisdicții terțe; aplicarea acordurilor fiscale pentru a restricționa dreptul unui stat de a-si impozita proprii rezidenți; evitarea artificială a statutului de sediu permanent prin aranjamente de comision și strategii similare și prin scutiri ale unor activități specifice; împărțirea contractelor; definiția unei persoane care este strâns legată de o întreprindere și în legătură cu procedura de arbitraj. Cu privire la noua convenție multilaterală planificată de OCDE, România este unul dintre cele 137 state care susțin Declarația cu privire la Soluția bazată pe Doi Piloni, pentru a aborda provocările fiscale generate de economia digitală. Prin această inițiativă se urmărește impozitarea corectă a companiilor multinaționale în statele în care operează și generează profituri.

Pilonul I vizează companiile multinaționale, care îndeplinesc anumite condiții cu privire la cifra de afaceri globală, profitabilitate și domenii de activitate. Pilonul I prevede, printre altele, alocarea unei sume (suma A) unui stat în funcție de veniturile pe care compania multinațională le obține în acel stat. Această sumă, A, va fi implementată printr-o convenție multilaterală. Astfel, convenția multilaterală va include regulile necesare pentru a determina și alocarea sumei A și pentru a evita dubla impozitare, precum și procesele de administrare, de schimb de informații și de prevenire și rezolvare a disputelor. Convenția multilaterală nu va modifica celelalte prevederi ale convențiilor bilaterale deja existente, însă va include prevederi cu privire la eliminarea impozitelor pentru serviciile digitale din legislația internă.

Raportul secretarului general al OCDE către G20, publicat în luna iulie 2022, include elementele de bază ale regulilor care ghidează funcționarea sumei A. Aceste elemente sunt prezentate ca niște reguli ale legislației interne, dar vor sta la baza negocierii convenției multilaterale prin care este implementată suma A. Ceremonia de semnare a convenției multilaterale era planificată pentru jumătatea acestui an, dar a fost amânată până la jumătatea anului viitor.

Pilonul II al Declarației cu privire la Soluția bazată pe Doi Piloni, pentru a aborda provocările fiscale generate de economia digitală, include:

- două reguli ale legislației interne interconectate, respectiv o regulă care impune un impozit asupra entității-mamă, în cazul aplicării unui impozit redus asupra veniturilor entității constitutive, și a doua regulă care nu permite deduceri sau impune o ajustare corespunzătoare în măsura în care veniturile cu impozitare redusă a entității constitutive nu au fost supuse primei reguli menționate;
- o regulă în baza tratatelor care permite statelor-sursă să stabilească o impozitare la sursă limitată pentru anumite plăți între persoane afiliate care au fost supuse unui impozit sub o cotă minimă. Se plănuiește ca această regulă să fie implementată tot printr-un instrument multilateral.

Așa cum a fost menționat în comunicatul G20 cu privire la întâlnirea din Bali din 14 iulie, pandemia a urgentat introducerea unor reguli fiscale internaționale de către țările aflate în curs de dezvoltare care să genereze venituri sustenabile și să le finanțeze dezvoltarea. Folosirea convențiilor multilaterale răspunde la provocările unei economii din ce în ce mai digitalizate și mai globalizate și la nevoia de a implementa schimbări rapide.

Probele în dovedirea situației fiscale: administrare și interpretare, cu ocazia efectuării controlului fiscal

Rezumat: Prezentul articol este rezultatul unei cercetări empirice din perspectiva unui avocat și, totodată, prezintă și o analiză a legislației publicate în materie de probe, din perspectiva legislației fiscale. Pe cale de consecință, prezentul articol regroupează diferite texte de lege aplicabile probelor raportat la legislația fiscală din România și, totodată, reprezintă modalitatea în care aceste probe sunt administrate și interpretate de către organele fiscale, cu ocazia efectuării unui control fiscal.

Cuvinte-cheie: probă, inspecție fiscală, sarcina probei, jurisprudență, abuz de drept.

The proofs as regards the contributive taxes: administration and interpretation of such proofs within tax inspection

Abstract: The present article is the result of an empiric research from the lawyer's perspective and also an analysis of the legislation published so far regarding the proof in the fiscal legislation. Therefore, the present article regroups and interprets different articles of the legislation applicable as regards the proof within the Romanian fiscal legislation and their applicability by the Romanian tax jurisdictions when verifications are occurred.

Keywords: proof, tax inspection, burden of proof, jurisprudence, abuse of rights.

Drd. **Diana LUDOȘAN** – Facultatea de Drept, Universitatea de Vest din Timișoara; Asistent universitar – Facultatea de Drept și Științe Sociale, Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia; Avocat – Baroul Alba

1. Aspecte introductive

În materie fiscală, sistemul de impunere este de tip declarativ, ceea ce presupune, ca obligație pentru contribuabil, declararea taxelor, impozitelor și a contribuțiilor aferente activității pe care o desfășoară și, corelativ, obligația acestuia la plata acestor taxe la scadență. Fiscul are, pe de altă parte, obligația verificării sincerității declarațiilor și plăților efectuate de către contribuabil, într-un termen de prescripție, obligație care se materializează prin efectuarea inspecției fiscale pentru persoanele juridice și a verificării situației fiscale personale pentru persoanele fizice. Cu ocazia efectuării acestor controale, fiscul are obligația de a efectua constatări cu privire la situația fiscală reală și, totodată, acesta trebuie să ia în considerare probele pe care contribuabilul dorește să le administreze cu ocazia controlului astfel efectuat. Deși subiectul „probelor” poate părea banal și lipsit de controverse la nivel teoretic, cu toate

acestea, în practică, cu ocazia efectuării controalelor fiscale, s-au identificat numeroase probleme cu privire la interpretarea și administrarea probelor în dovedirea situației fiscale.

2. Considerații teoretice

În materie fiscală, *Codul de procedură fiscală* cuprinde norme care reglementează noțiunea de „probă” atât sub aspectul definiției sale, cât și sub cel al administrării acesteia. Legiuitorul a stabilit astfel cine trebuie să probeze o stare de fapt fiscală (obiectul probei), precum și modalitatea în care probele se impun a fi administrate (mijloacele de probă).

Prevederile procedural-fiscale relevante sunt cuprinse la art. 6 alin. (1), art. 14 alin. (2), art. 55, art. 72, art. 73 C. pr. fisc.¹, pct. 37 din Legea nr. 295/2020, care introduce un nou articol, respectiv art. 137¹ C. pr. fisc.², pct. 3.1.4., pct. 3.1.5., pct. 3.2.9., pct. 3.2.10.,

¹ *Codul de procedură fiscală*, versiunea 2020, actualizată, potrivit www.sintact.ro.

² Art. 137¹ C. pr. fisc. stabilește că procesul-verbal de control încheiat, urmare a finalizării unui control operativ și inopinat, este considerat mijloc de probă, în sensul prevederilor art. 55 C. pr. fisc.

pct. 3.2.11. și pct. 3.2.12. din Ordinul nr. 4077/2020. Totodată, Legea nr. 295/2020 a modificat art. 131 alin. (1) C. pr. fisc. în ceea ce privește conduita organului de inspecție fiscală în situațiile în care acesta efectuează „constatări în legătură cu săvârșirea unor fapte prevăzute de legea penală în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare care fac obiectul inspecției fiscale”³.

Art. 6 alin. (1) C. pr. fisc. prevede principiul legalității administrării probelor de către organul fiscal, precum și faptul că soluția adoptată de către acesta trebuie să includă constatări complete care să aibă la bază totalitatea împrejurărilor edificatoare cu privire la cauză. Mai mult, organul fiscal este ținut atât de propriile constatări, cât și de opinia exprimată de către contribuabil, dar și de hotărâri judecătorești pronunțate anterior și care tranșează cu privire la starea de fapt fiscală acolo unde este cazul⁴. În situația în care organul fiscal decide să nu ia în considerare opinia prealabilă a contribuabilului, acesta trebuie să precizeze în scris care sunt motivele care au condus la înlăturarea unei astfel de opinii.

Pct. 3.1.5. din Ordin instituie posibilitatea valorificării rapide a constatărilor fiscale în situația în care anumite constatări ale inspectorilor fiscali pot conduce la stabilirea unor fapte de evaziune fiscală sau a unor constatări fiscale de amploare ori probleme majore care privesc desfășurarea și finalizarea inspecției fiscale. În această situație, va fi informat și conducătorul activității de inspecție fiscală competent. Ce presupune însă această valorificare rapidă a constatărilor fiscale? Legiuitorul nu a definit această procedură nou introdusă și nici nu a stabilit criteriile în funcție de care putem analiza dacă o atare valorificare este necesară. Să fi fost rațiunea introducerii acestei proceduri eliminarea riscului pentru organul fiscal de a fi pus în situația imposibilității unei executări silite a debitorului? Și în atare condiții nu cumva este afectat dreptul contribuabilului de a fi informat, de a fi audiat și de a putea propune probe în dovedirea situației fiscale a acestuia? Pe de altă parte, față de situația în care am fi în prezența unor fapte de evaziune fiscală și ținând cont de faptul că, la fel cum „penalul ține în loc civilul”, tot așa, „penalul ține în loc și fiscalul”, nu cumva au fost transferate inspectorilor fiscali atribuții care ar fi revenit în mod exclusiv procurorilor?

În sfârșit, poate un Ordin să reglementeze dincolo și peste prevederi legislative cuprinse într-o lege? În cele din urmă, nu cumva se încalcă *prezumția de nevinovăție* prin valorificarea rapidă a unor constatări fiscale atâta vreme cât nu există certitudinea săvârșirii faptelor de evaziune fiscală și nici inspecția fiscală nu a fost încheiată? Având în vedere cele mai sus menționate, apreciem că, cel puțin prin raportare la versiunea existentă la data publicării Ordinului, textul de lege invocat nu

îndeplinește cerințele de legalitate și predictibilitate și poate conduce la săvârșirea de abuzuri din partea inspectorilor fiscali care pot aprecia după bunul plac dacă suntem în situația prevăzută la pct. 3.1.5. de mai sus. Astfel, în prezent, putem interpreta fie în sensul că această valorificare rapidă se referă la luarea unor măsuri asigurătorii, deși acestea erau și anterior prevăzute în Cod și, prin urmare, nu vedem relevanța unei astfel de interpretări în contextul ordinului anterior menționat, fie că aceasta se referă la conservarea anumitor probe, spre exemplu, aplicarea unor sigilii sau sechestre, sau, de ce nu, putem interpreta în sensul în care această valorificare rapidă a constatărilor este echivalentul sesizării organului penal, situație în care, în mod evident, introducerea art. 132 C. pr. fisc. apare ca fiind superfluă. Pentru a lămurii toate aceste aspecte, *de lege ferenda*, apreciem că se impune definirea acestei noțiuni.

Art. 14 alin. (2) C. pr. fisc. instituie principiul prevalenței economice a fondului unei tranzacții asupra formei acesteia, în sensul în care organul fiscal trebuie să aprecieze situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal, cu respectarea fondului economic al tranzacțiilor atunci când există diferențe între fondul economic și forma sau natura juridică a tranzacțiilor. O prevedere similară se regăsește în cuprinsul art. L64 C. pr. fisc. Francez, care reglementează actul anormal de gestiune⁵.

Art. 55 C. pr. fisc. menționează care sunt mijloacele de probă ce pot fi administrate în scopul demonstrării stării de fapt fiscale, iar art. 72 face vorbire despre forța probantă a documentelor justificative și a evidențelor contabile. În schimb, art. 73 C. pr. fisc. precizează cine are sarcina administrării probei cu privire la situația fiscală, respectiv contribuabil, și stabilește, totodată, obligația pentru organul fiscal de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii. În acest sens, pct. 3.2.9. din Ordin detaliază cu privire la aceste constatări proprii ale inspectorilor fiscali, în sensul în care acestea trebuie să fie „bazate pe date, informații sau documente, să fie expuse clar și concis, eliminându-se orice elemente și descrieri personale inutile, neconcludente și nedocumentate”⁶, iar pct. 3.2.10. stabilește obligativitatea în sarcina inspectorilor fiscali de a efectua toate verificările și investigațiile fiscale privind modul de stabilire și de declarare a obligațiilor fiscale atât în fapt, cât și în drept, punctual și motivat pe fiecare caz în parte, *a priori* consemnării neregulilor constatate, iar *a posteriori* consemnării acestor nereguli⁷ inspectorii fiscali sunt obligați să le prezinte șefului de serviciu, cu indicarea exactă și documentată a stării de fapt, a temeiului de drept și a influențelor fiscale.

Cu alte cuvinte, legiuitorul a încercat, prin introducerea acestor modificări, să definească noțiunea „standardului de probă dincolo de orice îndoială”, să elimine arbitrariul, raportat la constatăriile inspectorilor fiscali, să completeze drepturile contribuabilului

³ CEDO, hotărârea din 8 decembrie 2020, cauza C-22.078/13, *Lungu c. României*, potrivit www.sintact.ro.

⁴ Art. 281¹ C. pr. fisc., nou introdus, care stipulează posibilitatea introducerii cererii de reexaminare împotriva deciziei de soluționare a contestației, atunci când nu au fost avute în vedere hotărâri judecătorești ale Înaltei Curți de Casație și Justiție a României (RIL) sau ale Curții de Justiție a Uniunii Europene.

⁵ Art. L64, *Procédure de redressement contradictoire*, Livre de procédures fiscales, potrivit www.legifrance.gouv.fr.

⁶ Verificare fiscală personală, aflată în stadiul suspendării soluționării contestației, în procedura prealabilă, DGRFP Brașov.

⁷ Pct. 3.2.12. din OPANAF nr. 4077/2020 pentru aprobarea Procedurii de întocmire, avizare și aprobare a raportului de inspecție fiscală, publicat în M. Of. nr. 1210 din 11 decembrie 2020.

cu garanția unei inspecții fiscale echitabile, transparente, corecte și complete și, în sfârșit, să asigure un control ierarhic superior al legalității actelor administrativ-fiscale încheiate. Totodată, credem că legiuitorul a dorit să elimine sau, cel puțin, să limiteze posibilitatea contribuabilului de a ataca actele administrative fiscale încheiate în fața instanțelor de contencios administrativ și fiscal pentru motive de nelegalitate. În acest sens, jurisprudența anterioară⁸ a anulat o decizie de măsuri asigurătorii întocmită de către serviciul antifraudă, din cauză că aceasta nu era motivată în fapt și în drept și, prin urmare, instanța era în imposibilitate de a exercita controlul asupra legalității sale.

Prevederile citate sunt conforme cu principiul care guvernează sarcina probei în legislația procesual-civilă, respectiv partea care se prevalează de un drept trebuie să își justifice pretenția sa⁹. În atare condiții, sarcina probei revine contribuabilului care este ținut să justifice acuratețea celor incluse în declarația sa, declarație care se bucură de o prezumție de sinceritate până la momentul inițierii unui control fiscal și în situația în care această declarație, urmare a verificărilor efectuate de către organul fiscal, este conformă cu cele constatate, urmare a efectuării controlului fiscal. Cu alte cuvinte, în situația inițierii unui control fiscal, sarcina probei, raportat la declarația contribuabilului, este inversată, în sensul în care aceasta îi revine organului fiscal care este ținut să probeze o stare fiscală de fapt diferită de cea reținută de contribuabil prin declarația sa.

Cu alte cuvinte, prevederile legale mai sus menționate instituie o obligație în sarcina contribuabilului, respectiv obligația de a demonstra situația fiscală reală în care acesta se află. Cu toate acestea, modificările legislative mai sus menționate instituie și în sarcina organului fiscal obligația de a proba și motiva temeinic constatările fiscale efectuate cu ocazia unui control.

Alta este însă ipoteza verificării situației fiscale personale, raportat la prevederile art. 143 C. pr. fisc., care reprezintă în realitate o excepție de la procedura mai sus menționată. Astfel, persoana fizică verificată are dreptul să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, în condițiile legii. Aceasta are dreptul să dea informații, să prezinte înscrisuri relevante pentru verificarea fiscală, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal. Cu alte cuvinte, persoana fizică are un drept, și nu o obligație, în sensul colaborării cu organul fiscal. Desigur că acest drept nu trebuie înțeles astfel încât să tindă să înlăture obligația de colaborare, cu ocazia efectuării unei verificări fiscale, și nici nu trebuie să constituie un abuz din partea persoanei verificate, în sensul în care această persoană fizică să se sustragă în mod nelegal de la o verificare fiscală.

„Obligația de cooperare sau obligația de colaborare reprezintă conduita pe care contribuabilul trebuie s-o manifeste în

relația cu organul fiscal și care are în conținutul său exigența de a prezenta organului fiscal informațiile, documentele, explicațiile și, în general, probele pe care contribuabilul le posedă în virtutea calității sale de contribuabil”¹⁰.

Limita adusă obligației de cooperare prevăzută la art. 10 alin. (2) C. pr. fisc. o reprezintă prevederile în materie penală și procesual-penală, care reglementează prezumția de nevinovăție, dreptul la tăcere și dreptul la a nu se autoincrimina. În acest sens sunt prevederile cuprinse la art. 10 alin. (4) C. pr. pen., conform cărora „înainte de a fi ascultați, suspectului și inculpatului trebuie să li se pună în vedere că au dreptul de a nu face nicio declarație”¹¹. Dreptul la tăcere și dreptul la a nu se autoincrimina rezultă sugestiv și din preambulul Directivei (UE) 2016/343¹².

Directiva prevede că persoanele suspectate și acuzate nu ar trebui să fie constrânse să furnizeze probe sau documente, că autoritățile competente nu ar trebui să oblige persoanele suspectate sau acuzate să furnizeze informații împotriva voinței lor și că exercitarea dreptului de a păstra tăcerea sau a dreptului de a nu se autoincrimina nu ar trebui să fie utilizată împotriva persoanelor suspectate sau acuzate și nu ar trebui să fie considerată, prin ea însăși, drept dovadă că persoana respectivă a comis infracțiunea în cauză.

Dreptul la tăcere și dreptul de a nu se autoincrimina au fost enunțate și în jurisprudența CEDO, raportat la art. 6 par. 1 din Convenția EDO.

În cauza *Funke c. Franței*, Curtea a constatat că agenții vamali au provocat condamnarea dlui F. cu unicul scop de a obține documente despre care agenții vamali intuiau că există, fără a avea însă o certitudine în acest sens. Agenții vamali au constrâns astfel contribuabilul să furnizeze el însuși proba infracțiunii, motiv pentru care Curtea apreciat că a existat o încălcare a art. 6 par. 1 din Convenția EDO și a acordat despăgubiri dlui F. în sumă de 300.000 de franci francezi (FRF)¹³.

În cauza *Chambaz c. Elveției*¹⁴, fiscal a stabilit un impozit suplimentar, apreciindu-se că nu au fost declarate toate veniturile, iar evoluția averii contribuabilului nu justifică veniturile declarate. În cursul soluționării contestațiilor formulate împotriva impunerilor suplimentare, fiscal a solicitat contribuabilului furnizarea de informații/documente justificative referitoare la relațiile sale de afaceri cu societatea care îi administra activele și băncile care dețineau active în contul acesteia. Solicitarea a fost refuzată cu consecința respingerii contestațiilor promovate. În timpul judecății, fiscal a deschis o anchetă penală împotriva contribuabilului pe care-l suspecta de fraudă și a solicitat suspendarea acțiunii în instanță până la soluționarea dosarului penal. Curtea a reținut că, prin instituirea unei amenzi, fiscal a făcut presiune pentru ca dl C. să trimită documentele solicitate, că informațiile astfel solicitate îl expuneau acuzației pentru infracțiunea de sustragere de la impozit și că în atare condiții

⁸ Jud. Alba Iulia, dos. nr. 4336/107/2015, nepublicat.

⁹ Art. 249, *Codul civil. Codul de procedură civilă*, Ed. Hamangiu, București, 2019.

¹⁰ Tanți Anghel, *Dreptul la tăcere în materie fiscală din perspectiva CEDO*, Seminarul Malherbe De Omnibus Fiscalibus, p. 2.

¹¹ Art. 11, *Codul de procedură penală*, versiunea 2020, actualizată, potrivit www.sintact.ro.

¹² Directiva (UE) 2016/343, eur-lex.europa.eu.

¹³ CEDO, cauza *Funke c. Franței*, hudoc.echr.coe.int.

¹⁴ CEDO, cauza *Chambaz c. Elveției*, hudoc.echr.coe.int.

a existat o încălcare a art. 6 par. 1 din Convenția EDO, care garantează dreptul de a nu fi constrâns la propria incriminare.

Am putea conchide că, în situația în care contribuabilul își exercită, în condiții legitime, dreptul la tăcere, acesta nu poate fi sancționat pentru încălcarea obligației de colaborare. Dreptul la tăcere exonerează contribuabilul de obligația de furnizare de informații care riscă să-l incrimineze. Prin informații, desigur că înțelegem inclusiv probele pe care organul fiscal le solicită contribuabilului, cu ocazia efectuării inspecției fiscale.

3. Implicații practice și jurisprudențiale

Cu ocazia efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil mijlociu din județul Alba¹⁵, organul fiscal a refuzat să ia în considerare o serie de probe propuse de contribuabil în dovedirea sarcinii fiscale. Organul fiscal a reconsiderat anumite operațiuni fiscale și le-a clasificat ca fiind activități fictive și, pe cale de consecință, a obligat contribuabilul la plata tuturor sumelor aferente (impozit pe profit și TVA) contractelor verificate și pe care organul fiscal le-a apreciat ca fiind fictive. Pentru a decide astfel, organul fiscal a avut în vedere faptul că societățile comerciale cu care contribuabilul avea încheiate contractele de prestări servicii pentru mâna de lucru nu aveau înregistrat, în sistemul Revisal, un număr de angajați suficient de mare, astfel încât să poată asigura prestarea serviciilor de manoperă în construcții contractate cu contribuabilul verificat. Organul fiscal nu a reușit să obțină de la aceste societăți nicio probă, întrucât, la data inițierii inspecției fiscale, aceste societăți erau radiate, urmare a pronunțării falimentului lor. Pe cale de consecință, organul fiscal a inițiat o inspecție fiscală la contribuabilul din Alba, dat fiind că era singura persoană imposibilă care mai putea fi subiect al unor verificări în legătură cu contractele de prestări servicii în discuție. Însă, în realitate, organul fiscal a inversat sarcina probei, susținând că activitățile prestate/contractate nu au corespondent în realitate, fără a aduce nicio probă în sensul fictivității acestora. Contribuabilul a prezentat în apărare înscrisuri constând în contracte, facturi fiscale, documente justificative contabile, procese-verbale de recepție a lucrărilor astfel executate, precum și declarații notariale ale angajaților acestuia, care atestau faptul că angajații contribuabilului au lucrat pe șantierele în discuție cu angajați ai societăților comerciale prestatoare de forță de muncă. Inspectorii fiscali nu au luat în considerare declarațiile notariale, susținând că nu au competența de a se pronunța pe astfel de înscrisuri. În ceea ce privește contractele și documentele contabile justificative, inspectorii fiscali au susținut și „motivată” că aceste înscrisuri nu fac dovada realității activităților de manoperă prestate. Cu alte cuvinte, inspectorii fiscali nu au produs o contra-probă la probele invocate de către contribuabil și au efectuat constatări tehnico-științifice, fără a avea calificarea necesară în acest sens. Mai mult, la solicitarea legitimă a contribuabilului ca inspectorii fiscali să procedeze la audierea muncitorilor angajați la societatea verificată, aceștia au refuzat proba solicitată de către contribuabil, cu mențiunea

că nu intră în atribuțiile acestora deplasarea în teren și audierea angajaților. Inspectorii fiscali nu au luat în considerare nici ordonanțe penale anterioare definitive de clasare care priveau exact aceleași activități presupuse a fi fictive, fără a motiva de ce nu le-au luat în considerare, trecând astfel și peste autoritatea de lucru judecat a penalului asupra fiscalului, dar nesocotind, mai ales, principiul *ne bis in idem*, consacrat în jurisprudența CEDO¹⁶.

În această situație intervine nulitatea actului administrativ-fiscal astfel încheiat, raportat la pct. 10 lit. g) din Legea nr. 295/2020, articol care modifică art. 49 alin. (1) C. pr. fisc., sens în care sunt introduse mai multe motive de nulitate a actelor administrativ-fiscale.

Înscrisurile prezentate de contribuabil pe parcursul inspecției fiscale au menirea să ilustreze o altă situație fiscală decât cea reținută în actele administrativ-fiscale încheiate ulterior și corespund exigențelor privind natura și forța probantă, în sensul prevederilor art. 72 C. pr. fisc. Procedând de o atare manieră, inspectorii fiscali au încălcat și jurisprudența CJUE în cauzele conexe, C-354/2003, *Optigen*, C-18/2013, *Maks Pen EOOD*¹⁷, care statuează că dreptul de deducere poate fi refuzat, cu condiția dublă ca faptele să reprezinte un comportament fraudulos și ca persoana imposibilă să fi știut sau să fi trebuit să aibă cunoștință că operațiunea respectivă, ca temei pentru deducere, era implicată în această fraudă. Curtea vorbește despre „*probe dincolo de orice îndoială*”, noțiune care nu a fost clar definită până în prezent. Însă ceea ce s-a subliniat în repetate rânduri a fost faptul că operațiunile nu pot fi calificate ca fiind fictive pe baza unor simple prezumții ale unor inspectorii fiscali.

Într-o altă decizie de speță¹⁸, vizând, de această dată, o verificare a situației fiscale personale, inspectorii fiscali au refuzat să ia în considerare înscrisurile produse în probațiune de către persoana fizică verificată, cu o motivare care nu avea însă niciun suport legal, și au solicitat, totodată, persoanei fizice să prezinte documente justificative pentru fiecare sumă de bani utilizată și care făcea obiectul verificării fiscale în situația în care legea nu prevedea obligativitatea ținerii unei contabilități pentru persoana fizică. Contribuabilul a prezentat organului fiscal înscrisuri constând în contracte de împrumut și explicații pentru sume de bani obținute din evenimentul „nuntă”, în mod evident acesta neputând prezenta documente justificative pentru fiecare leu cheltuit. Solicitarea organului fiscal adresată contribuabilului de a prezenta atare documente nu este numai nelegală, dar este vădit absurdă și constituie o probă imposibil de produs de tipul „*probatio diabolica*”.

Organul fiscal nu a reținut probele produse de contribuabil, constând în contracte de împrumut, motivând că înscrisurile prezentate sunt înscrisuri simple, sub semnătură privată, în vădită contradicție cu prevederile art. 55 alin. (2) lit. c) C. pr. fisc., care stipulează că înscrisurile nu trebuie să fie autentice. Mai mult, organul fiscal a respins probe constând în contracte de împrumut, motivat de faptul că acestea au o dată cu

¹⁵ C. Ap. București, s. cont. adm. și fisc., dos. nr. 6628/2/2019, nepublicat.

¹⁶ CEDO, cauza C-54012/10, *Mihalache c. României*, hudoc.echr.coe.int.

¹⁷ CJUE, cauzele C-354/2003, *Optigen* și alții, și C-18/2013, *Maks Pen*, curia.europa.eu.

¹⁸ C. Ap. Alba Iulia, s. cont. adm. și fisc., dos. nr. 664/57/2019, nepublicat.

mult anterioară prezentei verificări, astfel că este puțin probabil ca sumele de bani să se fi regăsit în posesia contribuabilului în perioada supusă verificării fiscale, procedând astfel la descrieri personale inutile, neconcludente și nedocumentate, în sensul pct. 3.2.9. din Ordinul nr. 4077/2020.

Astfel, raportat la art. 1 alin. (2) din OPANAF nr. 675/2018, care prevede că verificarea situației fiscale personale reprezintă ansamblul activităților desfășurate de organul fiscal, având ca obiect examinarea totalității drepturilor și obligațiilor de natură patrimonială, coroborat cu art. 20 lit. a) din același OPANAF, care prevede că trebuie avute în vedere toate operațiunile care pot influența situația fiscală personală, rezultate din documente sau informații puse la dispoziție de către persoana verificată, și cu art. 21 lit. a) și d) din același OPANAF, care prevede că pentru stabilirea bazei impozabile ajustate se au în vedere documentele/informațiile prezentate de persoana fizică verificată și oricare alte documente sau informații relevante pentru stabilirea bazei impozabile, rezultă, fără putință de tăgadă, faptul că este vădit eronată și nelegală neluarea în considerare de către organul fiscal a contractelor de împrumut puse la dispoziție de către contribuabil. Totodată, pct. 3.2.10. din Ordinul nr. 4077/2020 prevede expres faptul că neregulile constatate se vor consemna numai după efectuarea tuturor verificărilor și investigațiilor fiscale, ceea ce nu a fost cazul în speța de față.

Carta contribuabilului¹⁹ dorește să sintetizeze drepturi și obligații ale contribuabilului față de administrația fiscală și, pe principiul simetriei, drepturi și obligații ale administrației fiscale față de contribuabil, buna credință a acestuia din urmă fiind prezumată și principiul securității juridice fiind garantat. Chiar dacă această Cartă are caracterul unei recomandări, fiind mai degrabă un cod de bune practici, considerăm că, în lumina a ceea ce este moral și echitabil, principiile prevăzute în această Cartă ar trebui să se aplice chiar dacă ele nu au un caracter obligatoriu, în lipsa unor sancțiuni care să consfințească un atare caracter.

Sarcina probei a fost inversată de către organul fiscal în mod ilegal și injust, cu ocazia efectuării verificării fiscale personale, raportat la prevederile art. 44 alin. (8) din Constituția României²⁰, care instituie prezumția dobândirii averii în mod licit. Aplicând acest principiu *mutatis mutandis*, rezultă, fără putință de tăgadă, faptul că organului fiscal îi revenea sarcina să facă dovada contrară. Prezumția dobândirii licite a averii constituie una dintre garanțiile constituționale ale dreptului de proprietate²¹, iar în absența unei astfel de prezumții deținătorul unui bun ar fi supus unei insecurități continue, întrucât ori de câte ori s-ar invoca dobândirea ilicită a respectivului bun, sarcina probei ar reveni nu celui care face afirmația, ci însuși deținătorului bunului.

În situația în care organul fiscal dorește să reconsidere o anumită operațiune fiscală, trebuie s-o facă respectând criteriile de proporționalitate și rezonabilitate și, în mod obligatoriu, luând

în considerare toate probele administrate cu ocazia efectuării inspecției fiscale. Desigur, dreptul organului fiscal de a nu lua în considerare anumite probe subzistă, însă motivarea pentru înlăturarea acestora de la dovedirea situației fiscale trebuie să fie una care să nu lase loc niciunui dubiu și, mai ales, care să nu contravină prevederilor legale incidente în cauză.

Într-o decizie de speță²², organul fiscal nu a administrat o expertiză tehnică raportat la capacitatea de transport a cuplajelor/autotractoroarelor și a calculat masa totală admisă pe talon, fără ca inspectorii fiscali să aibă calificarea tehnică de specialitate în acest sens. Se pune problema de a ști când este necesară administrarea unei expertize în efectuarea unei inspecții fiscale? Apreciem că proba constând în expertiză, prevăzută de altfel în legislația procesual-fiscală la capitolul „probe”, ar trebui administrată de către organul fiscal, cu ocazia efectuării unei inspecții fiscale, ori de câte ori inspectorul fiscal nu are calificarea necesară. Spre exemplu, o expertiză ar trebui administrată atunci când se impune analiza chimică raportat la accizele pe alcool sau petrol și de fiecare dată când problema analizată excedează pregătirii profesionale inspectorului fiscal, care, în esență, se limitează la partea fiscală. Mai mult, apreciem că, în situația în care o atare expertiză nu a fost administrată cu ocazia efectuării inspecției fiscale, iar contribuabilul a solicitat-o ca probă, organul de soluționare a contestației ar trebui să o administreze fie din oficiu, în situația în care din elementele probatorii aflate la dosarul fiscal rezultă necesitatea administrării unei atare expertize, fie la solicitarea contribuabilului și înainte de a emite decizia de soluționare a contestației. *De lege ferenda*, apreciem că legiuitorul ar trebui să prevadă expres obligația pentru organul de soluționare a contestației de a administra proba cu expertiză atunci când suntem în prezența situațiilor mai sus menționate.

Cu ocazia efectuării unui control antifraudă²³, inspectorii fiscali au cerut la situațiile de lucrări și corespondența dintre manoperă și materiale. Mai mult, inspectorii fiscali nu au făcut verificări încrucișate la furnizori. În atare condiții, se pune problema nivelului probei, cu alte cuvinte, în ce condiții se pot solicita documente suplimentare dincolo și peste prevederile legale și în ce condiții sarcina probei poate fi inversată? Față de prevederile procesual-fiscale mai sus menționate, apreciem că organul fiscal este ținut să facă dovada propriilor constatări raportat la acele probe pe care legea le instituie în sarcina contribuabilului, sarcina probei neputând fi inversată în nicio circumstanță. Ar fi de altfel absurd să pretindem contribuabilului să verifice el însuși o societate comercială cu care a derulat tranzacții atâta vreme cât documentele contabile, astfel cum acestea sunt prevăzute în legislația procesual-fiscală și contabilă, nu comportă probleme sub aspect probatoriu²⁴. Mai mult, în jurisprudență s-a statuat inclusiv faptul că verificările nu trebuiau să vizeze o altă persoană juridică decât cea care era suspectă de tranzacții fictive, iar dacă persoana suspectă nu mai era în ființă la data inițierii verificărilor, atunci în niciun caz inspectorii fiscali nu

¹⁹ Carta contribuabilului, potrivit www.anaf.ro.

²⁰ Art. 44, *Constituția României*, potrivit www.sintact.ro.

²¹ CC, dec. nr. 85/1996 și dec. nr. 799/2011, potrivit www.sintact.ro.

²² Jurisprudență proprie, A., nepublicată.

²³ Jurisprudență A.H., nepublicată.

²⁴ C. Ap. București, dos. nr. 6628/2/2019, nepublicat.

puteau să controleze și să instituie răspunderea acestora în sarcina altei persoane.

Într-o altă decizie de speță²⁵, cu ocazia efectuării unui control antifraudă, inspectorii fiscali au invocat faptul că documentul justificativ denumit „chitanță”, emis de către contribuabil în legătură cu o achiziție făcută de la un furnizor, nu reprezintă un document justificativ, în lipsa unei facturi. Desigur că, raportat la prevederile fiscal-contabile, o atare susținere nu se bucură de legitimitate atâta vreme cât documentul intitulat „chitanță” este considerat justificativ și nu poate fi anulat decât în situația în care acesta ar fi încheiat peste limita sumei maxime prevăzute în acest sens de către legiuitor²⁶. În situația în care am admite *ad absurdum* faptul că documentul intitulat „chitanță” nu poate constitui document justificativ pentru o plată efectuată, acest lucru ar putea conduce la imposibilitatea acordării cheltuielilor avocațiale solicitate în cadrul unui litigiu și care au fost justificate exclusiv pe bază de chitanță. Desigur că o astfel de interpretare excedează oricărui cadru legal în materie, motiv pentru care instanța de judecată care a soluționat litigiul în discuție a respins apărările formulate de către organul fiscal și care vizau neinclusiunea chitanței fiscale în cuprinsul noțiunii de document justificativ.

Alte neregularități cu privire la noțiunea de „probă” au constat și în solicitarea adresată contribuabilului de către organele fiscale, pentru ca acesta să probeze anumite tranzacții cu înscrisuri care nu se încadrează în definiția de documente justificative, conform prevederilor procesual-fiscale și contabile. Astfel, cu ocazia efectuării unui control antifraudă, contribuabilului i s-a solicitat, în vederea demonstrării realității unor operațiuni comerciale, documente precum certificate de calitate a mărfurilor achiziționate și CMR-urile justificative de transport²⁷. Dincolo de aspectul că înscrisurile astfel solicitate excedează noțiunii „standardului de probă”, cu privire la CMR-urile solicitate, contribuabilul a arătat că un atare document se întocmește, în conformitate cu prevederile art. 5 din Convenția din 19.05.1956 referitoare la contractul internațional de mărfuri pe șosele, de către expeditor, în speța de față, de către furnizorul contribuabilului.

În atare condiții, CMR-urile nu puteau fi solicitate contribuabilului, întrucât acestea nu proveneau de la el. În ceea ce privește certificatele de calitate a mărfurilor, contribuabilul a învederat organelor fiscale că acestea reprezintă documente emise de către societatea producătoare și care atestă calitatea care a stat la baza fabricației unui produs, potrivit standardelor legale (STAS-uri, normative tehnice). În atare condiții, un astfel de document este menit să ateste calitatea unui produs, și nu circulația produsului pe piață sau realitatea unor tranzacții cu un asemenea produs. În situația în care inspectorii fiscali și-au fundamentat concluziile din procesul-verbal, apreciind că tranzacțiile verificate nu au fost probate față de imposibilitatea contribuabilului de a pune la dispoziția organelor fiscale certificatele de calitate a produselor și CMR-urile, în ciuda existenței

la dosarul fiscal a tuturor documentelor fiscal-contabile prevăzute de lege, se impunea anularea acestui proces-verbal, cu consecința exonerării contribuabilului de la plata sumelor stabilite, în mod nelegal, în sarcina sa.

În practică, cu ocazia efectuării unei inspecții fiscale la un contribuabil, inspectorii fiscali au încheiat acte administrativ-fiscale care au avut la bază date și informații provenind din alte rapoarte de inspecție fiscală sau procese-verbale încheiate anterior, urmare a unor inspecții fiscale sau controale efectuate la alte societăți. Aceste înscrisuri, care nu au fost prezentate niciodată contribuabilului, sunt acte juridice unilaterale care sunt opozabile exclusiv societăților controlate și care nu pot fi folosite ca mijloace de probă la un alt contribuabil.

Organul fiscal nu poate administra probe în afara cadrului procesual prevăzut de lege, iar în situația în care ar fi considerat că aspectele fiscale pot fi incidente cu privire la mai multe societăți, printre care și contribuabilul controlat, atunci s-ar fi impus efectuarea de controale încrucișate și simultane. Or, atâta vreme cât organul fiscal s-a prevalat de acte administrativ-fiscale încheiate la alte societăți anterior controlului efectuat la un contribuabil, acesta a încălcat nu doar prevederile referitoare la probe, ci și prevederile fiscale care stipulează expres faptul că inspectorii fiscali trebuie să-și fundamenteze actele administrativ-fiscale încheiate pe baza propriilor constatări, desigur, constatări efectuate în legătură cu controlul aflat în derulare.

În sfârșit, o altă chestiune importantă și care poate avea consecințe sub aspectul probațiunii este și cea privind secretul fiscal, în sensul prevederilor pct. 3 din Legea nr. 295/2020, care modifică art. 11 alin. (3) lit. d) C. pr. fisc., respectiv organul fiscal poate furniza informații oricărui solicitant numai dacă obține în prealabil consimțământul expres și neechivoc al contribuabilului despre care au fost solicitate informații. Dacă furnizarea de informații de către inspectorii fiscali altor persoane de drept public nu necesită nici acordul și nici informarea prealabilă a contribuabilului (spre exemplu, procurorului, la solicitarea acestuia, ONCPSB și alte asemenea), iată că, în situația în care asemenea informații sunt furnizate unor terțe persoane, legiuitorul nedefinind noțiunea de „solicitant”, tocmai pentru că aceste informații pot fi folosite ca probe împotriva contribuabilului, și având în vedere că nu sunt solicitate de instituții ale statului abilitate, în vederea respectării dreptului la apărare al contribuabilului, se impune ca aceste informații să fie furnizate doar dacă există acordul expres și prealabil al contribuabilului în acest sens.

În ceea ce privește proba intitulată „constatarea la față locului”, legiuitorul a prevăzut, în cuprinsul pct. 14 din Legea nr. 295/2020, care completează art. 65 C. pr. fisc. cu două noi alineate, respectiv art. 65 alin. (8) C. pr. fisc., obligația organului fiscal de a înștiința în scris contribuabilul în situația delegării de competență unui alt organ decât cel ce efectuează inspecția

²⁵ C. Ap. București, dos. nr. 7500/176/2018 – Trib. Alba, nepublicat.

²⁶ OMFP nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile, publicat în M. Of. nr. 910 din 9 decembrie 2015, pct. 15 din Norme, potrivit www.sintact.ro.

²⁷ Jurisprudența N.C., nepublicată.

fiscală. Ne întrebăm retoric dacă este utilă și legală o atare delegare de competențe prin prisma faptului că administrarea probelor ar trebui făcută exclusiv de către inspectorii fiscali însărcinați cu efectuarea inspecției fiscale. Este evident că aceștia sunt cei mai în măsură să administreze probe, întrucât cunosc obiectul și subiecții controlului în detaliu față de colegii lor delegați care nu pot cunoaște în amănunt toate aspectele controlului și, prin urmare, nu pot stabili inopinat asupra unor chestiuni care pot să apară cu ocazia cercetării la fața locului.

În ceea ce privește verificarea documentară prevăzută la art. 148 și art. 149 C. pr. fisc., apreciem că și aceasta trebuie tratată la capitolul „probe”, întrucât aceasta urmărește stabilirea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În acest sens, organul fiscal verifică pe baza documentelor existente la organul fiscal și a informațiilor obținute de la terți, procedând, în esență, la o analiză de coerență cu privire la aspectele fiscale verificate. În situația în care, urmare a administrării acestei probe, organul fiscal constată diferențe față de cele declarate de către contribuabil, acesta este obligat să informeze pe contribuabil și să-i solicite documente justificative care să lămurească eventualele neconcordanțe. Legiuitorul stabilește un termen imperativ pentru predarea acestor documente justificative, de maximum 30 de zile de la comunicarea înștiințării, iar în situația în care contribuabilul nu le prezintă în termenul mai sus menționat, organul fiscal procedează la emiterea deciziei de impunere sau, după caz, altor acte administrative, în funcție de prevederile legale incidente. Aceeași va fi soluția și în situația în care contribuabilul prezintă documentele solicitate, însă organul fiscal nu le apreciază ca fiind suficiente pentru clarificarea situației fiscale. Din păcate, legiuitorul nu definește noțiunea de „documente suficiente pentru clarificarea situației fiscale” și nici nu ne indică limitele de apreciere ale organului fiscal. De aici pot rezulta următoarele probleme în practică: contribuabilul să prezinte într-adevăr documente justificative lămuritoare, însă organul fiscal să nu le aprecieze ca fiind relevante, invocând temeiuri legale desuete sau fără legătură cu cauza (spre exemplu, prevederi procesual-civile dincolo și peste prevederile procesual-fiscale, dispoziții fiscale ieșite din vigoare, probe suplimentare și care nu sunt prevăzute de lege pentru deducerea TVA etc.), sau organul fiscal, dintr-un exces de putere, să depășească ceea ce este necesar a fi solicitat în dovedirea situației fiscale²⁸.

O altă problemă apărută în practică²⁹, sub aspectul probațiunii, o constituie subiectul întocmirii anexelor la RIF, respectiv cine are obligația întocmirii acestor anexe, organul fiscal sau contribuabilul?

Cu ocazia efectuării unei inspecții fiscale, fiscul îi solicită contribuabilului să întocmească anexele la RIF, respectiv să întocmească și să completeze, în format „xls”, machetele în care să fie incluse contribuțiile și impozitele verificate, în perioada anilor 2015-2020, și chiar polițele de asigurare să fie prezentate sub formă de tabele, în considerarea obligației contribuabilului

de a colabora cu organul fiscal. În situația în care contribuabilul nu se conformează solicitării organului fiscal, apreciind că nu intră în obligațiile sale întocmirea unor atare documente, atât timp cât acesta a prezentat fiscului documentele ținute în conformitate cu regulile generale de contabilitate și cele prevăzute de ASF (Autoritatea de Supraveghere Financiară în materie de asigurări), organul fiscal îi pune în vedere că poate fi sancționat contravențional, în baza art. 336 lit. c) C. pr. fisc., și, totodată, că există și posibilitatea sesizării organului penal pe motiv că persoana verificată s-ar sustrage astfel de la verificare.

Fiscul se prevalează, în solicitarea sa, de principiul bunei-credințe și de obligația de colaborare a contribuabilului³⁰, însă din analiza textelor de lege care reglementează aceste obligații nu reiese faptul că anexele la RIF ar trebui întocmite de contribuabil. Astfel, buna-credință în ceea ce-l privește pe contribuabil presupune exercitarea de către acesta a obligațiilor ce îi incumbă în modul în care acestea au fost declarate de lege. Or, în lipsa unei prevederi exprese care să oblige contribuabilul la efectuarea unor acte care, din punctul nostru de vedere, sunt de competența exclusivă a organului fiscal, considerăm că acest principiu nu poate fi interpretat de către fisc în maniera în care să-l oblige pe contribuabil la întocmirea anexelor la RIF. Acest principiu operează de altfel atât în favoarea contribuabilului, cât și în favoarea organului fiscal. Astfel, în ceea ce-l privește pe contribuabil, în virtutea respectivului principiu, acesta îi revin obligații privind corecta declarare a sarcinilor fiscale, precum și exercitarea drepturilor potrivit scopului recunoscut de lege, iar în ceea ce privește organul fiscal, acesta are obligația de a respecta drepturile pe care legea le-a recunoscut în favoarea contribuabilului.

În acest sens considerăm oportun a menționa prevederile Ordinului nr. 4077/2020 pentru aprobarea procedurii de întocmire, avizare și aprobare a raportului de inspecție fiscală, respectiv prevederile de la pct. 4.3.2.4., coroborat cu pct. 3.2.13., care menționează expres obligația organului fiscal de a comunica contribuabilului RIF-ul împreună cu anexele, prin acestea din urmă înțelegându-se situații, tabele, copii de pe documente și note explicative necesare susținerii constatărilor. Mai mult, în ceea ce privește contribuabilul, acesta are doar un drept, și nu o obligație în ceea ce privește RIF-ul astfel întocmit, respectiv de a-și prezenta punctul de vedere cu privire la constatările organului fiscal. Ca atare, din redactarea prevederilor legale mai sus-menționate rezultă, fără putință de tăgadă, faptul că atât întocmirea RIF-ului, cât și a anexelor acestuia sunt obligația exclusivă a organului fiscal, aspect ce rezultă și din aplicarea principiului *accessorium sequitur principale*, anexele fiind considerate accesorii la RIF.

RIF-ul se întocmește în conformitate cu prevederile ordinului președintelui ANAF nr. 3710/2015³¹, care, la capitolul VIII, intitulat „Anexe”, prevede că „tabelele și situațiile anexate la raportul de inspecție fiscală vor fi semnate de organele de inspecție fiscală și, pentru luare la cunoștință, de către reprezentantul

²⁸ Cu ocazia efectuării unei inspecții fiscale, organul fiscal a solicitat contribuabilului să prezinte o serie de documente contabile, pe lângă factură și contract de prestări servicii, în scopul probării realității operațiunilor efectuate în materie de TVA, contrar dispozițiilor Directivei 2006/112/CE.

²⁹ Verificare fiscală în curs, SC G.R. SA, nepublicată.

³⁰ Art. 12 și, respectiv, art. 124 C. pr. fisc.

³¹ Ordinul MFP-ANAF nr. 3710/2015, publicat în M. Of. nr. 67 din 28 decembrie 2015, potrivit www.static.anaf.ro.

contribuabilului/plătitorului". Or, în situația în care legiuitorul a prevăzut semnarea acestor anexe de către contribuabil pentru luare la cunoștință, înseamnă că aceste anexe sunt întocmite exclusiv de către organul fiscal, întrucât dacă întocmirea acestora ar fi căzut în sarcina contribuabilului, atunci nu s-ar mai fi justificat semnarea lor spre luare la cunoștință, în mod evident, emitentul unui înscris având cunoștință de conținutul acestuia.

În ceea ce privește obligația de colaborare a contribuabilului cu organul fiscal, în considerarea interpretării gramaticale a prevederilor art. 124 alin. (2) C. pr. fisc., aceasta presupune furnizarea de informații și prezentarea de documente ori date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal, prin aceasta înțelegându-se acele documente pe care contribuabilul le deține deja la momentul inițierii inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile contabile și alte prevederi legale care reglementează documentele verificate. Considerăm că această obligație a contribuabilului nu poate fi în niciun caz interpretată în sensul în care acesta ar avea obligația întocmirii unor tabele sau anexe care cad în sarcina exclusivă a organului fiscal, astfel cum am arătat mai sus.

În sfârșit, prin raportare la prevederile art. 118 alin. (6) C. pr. fisc., conform cărora inspecția fiscală trebuie efectuată în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabilului, apreciem că o solicitare din partea organului fiscal, de tipul „întocmirii de către contribuabil a anexelor la RIF”, încalcă acest principiu, întrucât presupune o mobilizare din partea contribuabilului a unui număr considerabil de angajați care să se ocupe doar cu realizarea acestor anexe, ceea ce, în mod indubitabil, îi afectează considerabil activitatea. Din această perspectivă, fiscalul nu respectă obligația sa de diligență, care presupune ca acesta să țină cont, în efectuarea inspecției, și de interesul contribuabilului, în sensul utilizării eficiente a resurselor angajate.

La final, apreciem că putem vorbi chiar despre un drept al contribuabilului la proceduri de verificare și control conduse în mod corect, din perspectiva drepturilor procedurale, sens în care se impune analiza justeței și legalitatea solicitărilor organului fiscal în ceea ce privește întocmirea de către contribuabil a anexelor la RIF.

În studiul asupra puterii discreționare de care se bucurau organele statului, Galligan³² a concluzionat că luarea deciziilor de către autoritățile fiscale trebuie să respecte următoarele coordonate:

- „(a) exercițiul oricărui puteri să fie bazat pe motive care să fie aplicate în mod consecvent, corect și imparțial;
- (b) motivele să fie legate în mod inteligibil de o serie de obiective, politici, principii și reguli (în general, standarde) formulate la fel de inteligibil, care se încadrează în, și fundamentează, autoritatea delegată;
- (c) în chestiuni de procedură și substanță trebuie să fie respectate principiile generale și critice de moralitate.”

În situația în care astfel de coordonate ar fi respectate, arbitrariul ar fi înlăturat și, totodată, nu s-ar mai pune nici problema excesului de putere în raport cu contribuabilul.

Criteriile mai sus enunțate sunt utile atât în sistemele de drept de tipul *common law*, cât și în cazul celor continentale, spre exemplu, în sistemul de drept francez, una dintre ideile de bază fiind aceea că „*administrația trebuie să fie constrânsă de limitele necesare pentru protecția individului, în lumina nevoilor administrației publice*”³³.

Îndeplinirea acestor cerințe ar trebui să asigure corectitudinea procedurilor de verificare și control, inclusiv prin prisma imparțialității, rezonabilității, proporționalității, și respectarea exigențelor legitime. Or, inversarea sarcinii probei, în sensul obligării contribuabilului la întocmirea unor documente care nu cad în sarcina sa, prin raportare la art. 73 C. pr. fisc. (anexele la RIF țin de obligația organului fiscal de a-și motiva actele întocmite), conduce, în mod automat, la o incorectă procedură de verificare și control.

În sfârșit, arătăm și că, în speța care a generat prezenta controversă, organul fiscal a solicitat contribuabilului ca acesta să întocmească tabelele/anexele într-un termen de 1 zi de la data solicitării transmise prin e-mail, ceea ce încalcă și noțiunea de termen rezonabil.

Chiar dacă în cuprinsul prevederilor Codului de procedură fiscală nu regăsim mențiuni exprese în ceea ce privește acest termen la persoanele juridice, am putea proceda la o interpretare *mutatis mutandis* asupra prevederilor de la art. 138 alin. (12) C. pr. fisc., care instituie un termen de minimum 10 zile pentru prezentarea documentelor sau a informațiilor solicitate. Desigur că acest termen se apreciază în funcție de complexitatea celor solicitate de organul fiscal, iar în ceea ce privește inspecția la o persoană juridică, acest minimum ar trebui extins, *de lege ferenda*, la o perioadă de 30 de zile, în considerarea complexității activității persoanei juridice prin raportare la cea a unei persoane fizice. Prin urmare, chiar dacă ar fi să admitem *ad absurdum* faptul că întocmirea acestor tabele/anexe ar putea să cadă în sarcina contribuabilului, atunci organul fiscal ar trebui să-i dea celui din urmă un termen suficient în vederea întocmirii acestor documente.

4. Concluzii

În acest studiu am dorit să reliefăm problemele apărute în practică cu privire la probațiune, cu ocazia efectuării unui control fiscal. Desigur că aceste aspecte sunt prezentate nelimitativ și varietatea în cazuistică ține mult și de „*imaginația organului fiscal*”, care nu încetează a surprinde, de la caz la caz. Ceea ce ne dorim însă, în principal, noi, avocații, dar, cu siguranță, același deziderat este urmărit și de către contribuabili, este să înlocuim acest „*drept al forței*”, utilizat în prezent de organul fiscal, cu „*forța dreptului*” și, totodată, acolo unde dispozițiile legale sunt lacunare, *de lege ferenda*, să legiferăm pe principiul „*mai puțin, însă mai bine*”.

³² D.J. Galligan, *Discretionary Powers: A Legal Study of Official Discretion*, Ed. Oxford Clarendon Press, Oxford, 1986, p. 6, *apud* S. Doroga, *Drepturile contribuabililor. Mecanisme de protecție europene și internaționale*, Ed. C.H. Beck, București, 2019, p. 244.

³³ R. Thomas, *Legitimate Expectations and Proportionality on Administrative Law*, Ed. Hart Publishing, Oxford, Portland, 2000, p. 1 și urm., *apud* S. Doroga, *op. cit.*, p. 124.

Impozitul pe dividende datorat de către „participanții” (membrii) societăților agricole civile

Rezumat: Noul Cod fiscal a venit cu o importantă inovație privind impozitarea sumelor și a produselor distribuite membrilor asociați („participanți”) ai societăților agricole civile, caracterizându-le drept dividende.

Modul concret de organizare și de funcționare a acestor societăți, constituite conform Legii nr. 36/1991, se abate, în practică, de la ceea ce știm din materia societăților comerciale, astfel că nu toate sumele și produsele respective pot fi calificate drept dividende.

Relativ recent, instanța noastră supremă a consacrat aceste deosebiri într-o speță cu privire la care apreciem că se regăsește în foarte multe societăți agricole din România, astfel că învățămintele ce rezultă din decizia instanței trebuie reținute drept o practică judiciară aplicabilă și în alte spețe similare.

Cuvinte-cheie: dividende, societăți agricole civile, teren agricol în folosință.

Dividend tax payable by “participants” (members) in civil agricultural companies

Abstract: The new Tax Code introduced an important innovation concerning the taxation of amounts and products distributed to associated members (“participants”) of civil agricultural companies, characterising them as dividends.

The actual organisation and operation of these companies, set up under Law No 36/1991, deviates in practice from what we know of companies, so that not all the amounts and products concerned can be classified as dividends.

Relatively recently, our supreme court has enshrined these distinctions in a case which we believe is found in many agricultural companies in Romania, so that the lessons resulting from the court’s decision should be considered as a judicial practice applicable in other similar cases.

Keywords: dividends, civil agricultural companies, agricultural land in use.

Dr. **Radu BUFAN** – Avocat, Consultant fiscal, Expert contabil
Traian-Mihail ȘTEFĂNESCU – Avocat, Baroul București

Considerații introductive

Codul fiscal din 2015 prevede, la cap. III, „Definiții”, art. 7 pct. 11, „dividende”, următoarea definiție: „o distribuție în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică (...)”. Apoi, după enumerarea excepțiilor de la lit. a)-f), asimilează cu dividendele și (ii) „veniturile în bani și în natură distribuite de societățile agricole, cu personalitate juridică, constituite potrivit legislației în materie, unui participant la societatea respectivă drept consecință a deținerii părților sociale”.

Prima remarcă este că cele două litere, (i) și (ii), ale art. 7 pct. 12 C. fisc. 2003, care asimilau dividendelor anumite sume plătite „în afara” regulilor impuse de principiul prețului de piață, au dispărut din definiție, iar în Codul fiscal din 2015 aceste dispoziții au fost mutate la art. 114, „Venituri din alte surse”, lit. h) și i) într-o redactare asemănătoare.

A doua remarcă este că societățile agricole la care face trimitere textul – societăți agricole „civile”, denumite astfel pentru a se deosebi de cele comerciale – au fost create în baza Legii nr. 36/1991, prin formalități simple, în scopul asocierii producătorilor agricoli, în contextul dispariției fostelor CAP și IAS și al lipsei evidente de mijloace moderne de lucru al pământului cu care țăranii au fost reîmproprietați.

Regimul fiscal al acestor „societăți”, în fapt, simple asocieri între persoane fizice, a fost destul de „turbulent”, în contextul în care, timp de mulți ani după Revoluție, persoanele fizice neasociate nu erau deloc impozitate pentru veniturile obținute din agricultură.

În ceea ce privește **societățile agricole**, constituite conform Legii nr. 36/1991 privind societățile agricole și alte forme de asociere în agricultură¹ și orice forme de asociere agricolă care dau naștere unei persoane juridice, menționarea lor expresă în Codul fiscal a fost necesară, deoarece societățile agricole, chiar dacă au personalitate juridică, fiind civile, și nu comerciale, *diferența dintre veniturile și cheltuielile acestora nu putea fi caracterizată drept profit în lipsa unei dispoziții legale exprese*².

Doctrina de drept comercial arată că, în tradiția juridică românească, deoarece la finele secolului al XIX-lea și începutul secolului XX agricultura era fărâmițată în exploatări mici și marea majoritate a populației trăia din agricultură, legiuitorul a considerat că activitatea agricolă nu este comercială, scutind astfel milioane de agricultori de exigențele impuse comercianților (ținerea de registre contabile, mențiuni la Registrul Comerțului etc.).

După anul 1989 s-a păstrat aceeași optică, tot datorită faptului că starea agriculturii era similară cu cea de acum 150 de ani, constituindu-se totuși societăți agricole civile, în baza Legii nr. 36/1991.

Ministerul Finanțelor a încercat să impoziteze aceste venituri printr-o „adresă” în anii ‘90, dar a revenit după ce a realizat că, fiind o societate civilă, diferența dintre venituri și cheltuieli nu reprezintă profit în absența unei astfel de calificări date prin lege.

După o lungă perioadă, s-a efectuat și această calificare: Codul fiscal din 2003 dispunea la art. 13 lit. a) că sunt contribuabili persoanele juridice române, iar Normele metodologice date în aplicarea art. 14 prevedeau, la pct. 1, că: „Fac parte din această categorie și (...) societățile agricole și alte forme de asociere agricolă cu personalitate juridică”.

În urma acestei reglementări, societățile agricole au devenit plătitoare de impozit pe profit, iar în urma modificării definiției dividendelor din art. 7, cu începere din anul 2016, și participării la aceste societăți plătesc impozit pe dividende, ce trebuie reținut de către societatea agricolă.

În acest timp, persoanele fizice care obțin venituri din agricultură, acționând în mod individual, par a fi mult mai favorizate, deoarece beneficiază de o serie de venituri neimpozabile (art. 105 C. fisc.), iar sistemul de control asupra veniturilor pe care le obțin din tranzacții cu alte persoane fizice nu este eficient, astfel că asistăm la o concurență nefirească între cele două categorii: agricultori asociați și cei neasociați.

Speța analizată

Am considerat foarte interesantă o soluție a ICCJ, despre care credem că are aplicabilitate în foarte multe ipoteze practice (Dec. nr. 4633/2021).

Este de remarcat că, în speță, inspecția fiscală la societatea agricolă M. a determinat dividende impozabile pentru o perioadă anterioară datei de 01.01.2016, dată la care a intrat în vigoare textul Codului fiscal din 2015, invocând definiția „comună” a dividendului de la art. 7 pct. 12 C. fisc. 2003, preluată la art. 7 pct. 11 C. fisc. 2015 („o distribuție în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică”).

Societatea agricolă care a făcut obiectul inspecției s-a constituit, asemenea multor alte asocieri din agricultură, pe „ruinele” unei foste unități agricole, de data aceasta o CAP.

Așa cum s-a întâmplat în anii ‘90, când multe societăți comerciale, înființate de avocați „de la oraș”, „beneficiau” de acte constitutive de slabă calitate, reproduse unele după altele, și la sat, la crearea acestor societăți agricole civile, actele constitutive poartă pecetea improvizăției și a lipsei de experiență în drept comercial.

Astfel, am constatat că, în actele constitutive din anii ‘90, fiecare „membru” sau „participant” la societate primise o cotă-parte din patrimoniul fostei CAP de pe raza localității, fiind înscris cu această cotă-parte ca aport la societate (la „capitalul social”).

¹ Publicată în M. Of. nr. 97 din 6 mai 1991.

² CSJ, s. cont. adm., dec. nr. 2694/2000, în Th. Mrejeru, E. Albu, A. Vlad, *Jurisprudența Curții Supreme de Justiție*, Ed. Economică, București, 2001, pp. 468-469.

În anii din urmă, activitatea agricolă se desfășura însă pe următoarele coordonate economice:

- ❑ Terenurile agricole sunt și rămân proprietatea personală a membrilor, fiind doar lucrate în comun de către societate, care are mijloacele mecanice necesare și care avansează și cheltuielile necesare înființării culturilor agricole și efectuează toate lucrările necesare, până la recoltare.
- ❑ Fiecare membru solicită societății ca pe suprafața echivalentă cu cea pe care a adus-o în folosință societății să fie cultivate anumite culturi: de exemplu, un țăran care a „adus” în societate 8 ha dorește să cultive 4 ha cu grâu, 2 ha cu porumb, 1 ha cu cartofi și 1 ha cu floarea soarelui. În limita unor criterii impuse de tehnologia agricolă, aceste dorințe sunt respectate.
- ❑ La finele anului, după recoltare, pe baza cheltuielilor efectuate pentru fiecare cultură și a prețurilor de piață pentru produsele respective, fiecărui membru i se calculează surplusul sau deficitul obținut de pe suprafața de teren adusă în folosință. Astfel, cei care au mizat pe culturile profitabile în anii respectivi au dreptul la a primi o sumă de bani, iar cei care au mizat pe culturi care au generat pierdere în anul cu pricina trebuie să aducă de acasă bani pentru a acoperi pierderea.

Rezultă astfel că sumele „alocate” participanților care au obținut câștiguri sunt, în total, superioare sumei profitului înregistrat de societate, care este diminuat cu pierderile ce urmează a fi recuperate de la participanții care au mizat pe culturi nerentabile.

Ca rezultat, spre exemplu, deși societatea agricolă obținea un profit de 5 milioane lei, ea distribuia 7 milioane lei către membrii cărora le revine excedentul din exploatare, diferența de 2 milioane lei fiind recuperată de la acei membri care au optat pentru culturi ce au generat pierderi în anul agricol respectiv, astfel că „dividendul” era mai mare decât profitul.

Esențial este că acest mecanism de repartizare a rezultatului exploatării între membri/participanți nu are nimic de-a face cu cota-parte de participare la societate a respectivilor participanți, cota-parte determinată în trecut pe baza împărțirii patrimoniului fostei CAP, astfel că sumele pe care le primesc cei ce au mizat pe culturi profitabile nu au nimic de-a face cu respectivele cote de participare la societate.

În acest context, redăm argumentele societății care au fost „ratificate” de către instanța supremă, prin decizia analizată:

„Chiar dacă ar fi să acceptăm că plățile efectuate de societățile agricole, anterior datei de 1 ianuarie 2016, ar putea fi considerate «dividende» din punct de vedere fiscal, o asemenea încadrare în ipoteza definiției legale reclamă îndeplinirea, în mod cumulativ, a trei condiții:

- (1) Să existe o distribuie în bani sau în natură;
- (2) Distribuie să fie efectuată de persoana juridică unui participant la persoana juridică;
- (3) Distribuie să fie efectuată drept consecință a deținerii unor titluri de participare la persoana juridică; prin

urmare, în considerarea proporției din capitalul social deținută de participant.

Din definiția fiscală, deși nu se prevede expres, rezultă neîndoielnic faptul că cuantumul sumelor distribuite ca dividende depinde, matematic, proporțional, de numărul și valoarea titlurilor de participare deținute de către fiecare participant. O astfel de concluzie rezultă din reglementarea societăților comerciale, materie de unde s-a preluat și «instituția» dividendelor, în scopul de a o fiscaliza la nivelul societăților civile agricole. În dreptul societar, această regulă se aplică dacă în actele constitutive nu se prevede altfel.

Legislația fiscală nu reglementează sursa veniturilor în bani sau în natură distribuite participanților la capitalul social al persoanelor juridice, aspect prevăzut de dispozițiile legislației care reglementează modalitatea de organizare și de funcționare a persoanelor juridice în discuție.

Legea nr. 36/1991 nu dedică o prevedere expresă reglementării acestor «distribuirii», însă, din prevederile art. 12 lit. k) și cele ale art. 58 lit. a), rezultă că sumele excedentare se achită membrilor asociați din profitul societății, iar repartizarea excedentului este aprobată de către adunarea asociaților, care trebuie să se întrunească cel puțin o dată pe an.

În cazul de față, nu sunt îndeplinite cerințele impuse de prevederile Legii nr. 36/1991 și ale Codului fiscal din 2004, pentru ca sumele achitate, produsele agricole acordate de către subscrisa membrilor săi, să fie considerate dividende din punct de vedere fiscal.

În primul rând, sumele/produsele nu au fost plătite/acordate din profitul înregistrat de subscrisa în anii în discuție, suma profitului calculat de societate conform prevederilor art. 19 alin. (1) C. fisc. 2004 fiind diferită.

Caracteristica esențială a dividendelor este aceea că ele reprezintă o cotă-parte din profit. Or, în cuprinsul actelor de control, echipa de inspecție fiscală nu face nicio mențiune cu privire la faptul dacă subscrisa a obținut, între anii 2012-2014, profit, nefiind menționată nici suma profitului obținut.

În al doilea rând, sumele/produsele nu au fost plătite/acordate în considerarea părților sociale deținute de membrii beneficiari în capitalul social al subscrisei.

Potrivit prevederilor art. 6 al Legii nr. 36/1991, care reglementează modul de constituire a capitalului social, terenurile agricole se aduc numai în folosința societății, asociații păstrându-și dreptul de proprietate asupra acestora. La intrarea în societatea agricolă, bunurile mobile și imobile, precum și animalele se vor evalua pentru a se determina părțile sociale subscrise de fiecare membru asociat.

Ca atare, aportul la capitalul social al unei societăți agricole, constând în folosința asupra terenului agricol, trebuie evaluat pentru a fi înregistrat în capitalul societății agricole sub formă de părți sociale. În lipsa unei atare evaluări, dreptul de folosință asupra terenului agricol nu reprezintă aport la capitalul

social reprezentat prin părți sociale. În consecință, veniturile/produsele plătite/acordate în asemenea situații nu vor reprezenta consecința deținerii unei participații. Aceasta este și ipoteza în cauza de față, deoarece sumele de bani/produsele au fost plătite/acordate de către subscrisa în considerarea terenului adus în folosință de către persoanele fizice, și nu în contul unor părți sociale deținute de către persoanele fizice în capitalul social.

Din actele constitutive, menționate mai sus, rezultă următoarele caracteristici ce conturează regimul juridic al subscrisei, cu efecte definitorii asupra regimului fiscal al sumelor/produselor agricole plătite/acordate membrilor, în considerarea terenurilor agricole aduse în folosință:

- ❑ capitalul social a fost constituit din bunurile preluate de la fosta CAP, în cotă de 58,2% p, rezultată prin împărțirea patrimoniului acestuia între cele 4 societăți agricole (S.A. M., S.A. M., S.A. C. și S.A. R.), care au luat naștere în localitate; capitalul social a fost mărit ca urmare a preluării A., în anul 1997. În consecință, în capitalul social nu figurează terenurile lucrate de pe care se obține producția agricolă și niciun alt aport al membrilor asociați în afara celui «alocat» fondatorilor din bunurile preluate de la CAP (construcții și utilaje care între timp au fost scoase din uz);
- ❑ subscrisa nu deținem decât terenul aflat dedesubtul acestor construcții, fără niciun titlu, deși plătim impozitul local aferent, așa cum se poate observa și din balanța de verificare unde aceste impozite sunt înregistrate în contul 446; subscrisa mai deținem cu acte și terenul aferent bunurilor preluate de la A., în valoare contabilă de 9.811 lei, care, la rândul său, provine de la S.;
- ❑ terenurile nu au fost aduse ca aport în proprietatea societății și nici dreptul de folosință asupra acestora nu a fost evaluat și nici înscris în evidențele contabile, așa cum s-ar fi făcut în cazul unui aport la capitalul social constând în dreptul de folosință;
- ❑ deținătorii părților sociale sunt doar membrii fondatori și eventual cei care au intrat ulterior în societate și au vărsat o contribuție în bani la «zestrea» (capitalul) societății, determinată proporțional cu suprafața de teren deținută de noii membri (valoarea activelor împărțită la terenul lucrat, adică zestrea pe hectar ori numărul de hectare al noului membru);
- ❑ obligațiile prevăzute în statut și în contract, care se referă la răspunderea solidară a asociaților cu terenul «adus în societate», nu au fost niciodată puse în aplicare, terenul nefiind practic adus în societate nici măcar sub aspectul dreptului de folosință, ca dezmembrământ al dreptului de proprietate. Pentru deficitul rezultat în urma deciziei sale referitoare la culturile planificate, fiecare membru este obligat să-l acopere în bani, așa cum vom arata *infra*.

În concluzie, contrar cerinței imperative din definiția fiscală a dividendului, consfințită de prevederile art. 7 alin. (1) pct. 12

C. fisc. din 2004, sumele/produsele plătite/acordate de subscrisa membrilor săi nu reprezintă consecința deținerii unor titluri de participare, în cazul de față nefiind îndeplinită cerința evaluării aportului în folosință, impusă de art. 6 din Legea nr. 31/1996.

Întrucât terenul adus în folosință nu reprezintă aport la capitalul social al subscrisei, persoanele fizice proprietare ale terenurilor în discuție nu sunt deținătoare ale unor titluri de participare, părți sociale, în capitalul social. Prin urmare, orice plată, în bani sau în natură, efectuată de subscrisa către aceste persoane fizice nu este efectuată în considerarea unor părți sociale.

Această afirmație este întărită și de modul în care sunt determinate plățile, în bani sau în natură, efectuate către persoanele fizice care au adus terenurile agricole în folosință. Modalitatea de determinare a acestor plăți nu este efectuată în funcție de numărul părților sociale deținute în capitalul social, ci în funcție de excedentul obținut pe parcela de teren (suprafața echivalentă) aparținând fiecăruia, cu condiția obținerii unui astfel de excedent între veniturile și cheltuielile aferente acelei suprafețe cultivate.

Ca atare, fiecare membru care aduce în folosință subscrisei terenuri agricole are deschisă pe numele său o fișă tehnologică prin care, la început de an, decide ce dorește să cultive pe suprafețele de teren pe care le deține (doar ca suprafață în ha, terenurile fiind comasate din punctul de vedere al culturilor). Decizia pe care o ia fiecare membru este aprobată de către consiliul de administrație, în limitele posibilităților impuse de respectarea tehnologiei agricole.

De asemenea, fiecare membru are pe numele său o fișă de costuri/venituri în care sunt înregistrate costurile efective aferente activității agricole în anul agricol respectiv (care se întinde pe doi ani fiscali, din toamnă până în toamnă) și veniturile obținute de pe suprafețele de teren ale acestuia, în funcție de culturile pentru care a optat.

Astfel, anual, se determină la nivelul fiecărui membru un excedent sau un deficit, indiferent de rezultatul fiscal contabilizat la nivelul subscrisei.

Prin urmare, unii membri au dreptul la un excedent (venit net), chiar dacă, per ansamblu, societatea operează în pierdere, iar alții trebuie să contribuie la acoperirea deficitului rezultat în urma deciziei lor, de pe terenul lor, chiar dacă per ansamblu societatea a realizat profit în anul respectiv.

În aceasta fișă se evidențiază și sumele de bani pe care membrii le încasează de la societate în cursul anului, de regulă, din vânzarea ulterioară a recoltelor, dar și sumele cu care aceștia vin să contribuie la costurile activității dacă au realizat deficit."

În concluzie, deși această hotărâre are ca obiect o situație născută sub imperiul vechiului Cod fiscal, ea este aplicabilă și în condițiile noului Cod fiscal, pentru toate situațiile în care distribuirea de bani sau de produse nu are la bază participarea membrilor societății la capitalul social, ci alte criterii, cum ar fi suprafața terenurilor aduse în folosință societății, rentabilitatea culturilor respective etc.





25 de lei

**Abonamente
CONSULTANT FISCAL**

2022 (4 numere) - 100 de lei



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

Tel: 021.312.22.21 | Fax: 021.317.03.30 | Mobil: 0733.673.555

