

ANUL XVI
NR. 78
IAN.-MAR. 2023

[1] 2023

CONSULTANT FISCAL

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

DIN SUMAR

Alexandrina Teodora Borfoaia

NOUȚĂȚI REFERITOARE LA GUVERNANȚA CORPORATIVĂ
PRIVIND DURABILITATEA LA NIVELUL UE

Mariana Vizoli

SCUTIRI DE TVA CU DREPT DE DEDUCERE DESTINATE UNITĂȚILOR SPITALICEȘTI

Diana Ludoșan

ANEXELE LA RIF – CINE ARE OBLIGAȚIA ÎNTOCMIRII ACESTOR ANEXE,
FISCUL SAU CONTRIBUABILUL?

Andrei Dobrescu

ORIENTĂRI ALE POLITICII FISCALE A STATELOR MEMBRE ÎN 2024



Revistă editată de CCF

CAMERA CONSULTANȚILOR FISCALI
membră a
Confederației Fiscale Europene
Uniunii Profesiilor Libere 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** | **Orientări ale politicii fiscale a Statelor Membre în 2024**
Prof. univ. dr. **Andrei DOBRESU** – Universitatea Petrol-Gaze din Ploiești

drept fiscal

- 10** | **Noutăți referitoare la guvernarea corporativă privind durabilitatea la nivelul UE**
Dr. **Alexandrina Teodora BORFOAIA** – Economist
- 17** | **Clarificări necesare privind aplicarea regulilor de impozitare pentru anumite avantaje de natură salarială**
Conf. univ. dr. **Mirela PĂUNESCU** – Facultatea de Contabilitate și Informatică de Gestione, Academia de Studii Economice din București; Consultant fiscal; Expert contabil; Auditor financiar
- 20** | **Scutiri de TVA cu drept de deducere destinate unităților spitalicești**
Mariana VIZOLI – Consultant fiscal independent; Colaborator – Soter & Partners; Cadru didactic asociat – Academia de Studii Economice

procedură fiscală

- 26** | **Anexele la RIF – cine are obligația întocmirii acestor anexe, Fiscul sau contribuabilul?**
Asist. univ. dr., av. **Diana LUDOȘAN** – Facultatea de Drept, Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia

jurisprudență

- 29** | **„TVA – Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene”, de jud. dr. Viorel Terzea – Recenzie de carte**
Mariana VIZOLI – Consultant fiscal independent; Colaborator – Soter & Partners; Cadru didactic asociat – Academia de Studii Economice

întrebări și răspunsuri

- 31** | **Întrebări și răspunsuri în materia TVA**
Mariana VIZOLI – Consultant fiscal independent; Colaborator – Soter & Partners; Cadru didactic asociat – Academia de Studii Economice

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

Orientări ale politicii fiscale a Statelor Membre în 2024

Rezumat: Comisia Europeană a oferit la sfârșitul lunii martie a acestui an orientări statelor membre cu privire la conduita și coordonarea politicii fiscale pentru anul viitor. Comisia a luat în considerare experiența cu orientările similare din martie 2021 și martie 2022, care au condus la discuțiile din Consiliul European, Eurogrup și alte părți interesate din UE cu privire la răspunsul adecvat al politicii fiscale la criza coronavirusului și la adaptarea la situația în evoluție. Aceste orientări nu sunt obligatorii, ci urmăresc să ofere mai multă claritate statelor membre, în timp ce își pregătesc programele de stabilitate și convergență pentru 2024. Orientările au fost completate cu deciziile Consiliului pentru Afaceri Economice și Financiare (ECOFIN) din 16 mai 2023. Consiliul a ajuns, astfel, la un acord asupra modificărilor aduse Directivei privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal (DAC8). Modificările aduse se referă, în principal, la raportarea și schimbul automat de informații privind cryptoactivele și deciziile fiscale anticipate pentru persoanele cele mai înstărite (cu disponibilități financiare ridicate). Obiectivul urmărit este consolidarea cadrului legislativ existent prin extinderea domeniului de aplicare a obligațiilor de înregistrare și raportare și a cooperării administrative generale a autorităților fiscale. Pe această bază, ținând seama și de evoluția situației economice, statele membre își vor putea stabili orientări specifice privind politica fiscală pentru 2024.

Cuvinte-cheie: politici fiscale, clauza de salvagardare, guvernanta economică, stabilitate și convergență, reguli fiscale.

Tax policy guidelines for Member States in 2024

Abstract: At the end of March this year, the European Commission gave guidance to Member States on the conduct and coordination of fiscal policy next year. The Commission has taken into account the experience with the similar guidelines of March 2021 and March 2022, which led to discussions in the European Council, the Eurogroup and other EU stakeholders on the appropriate fiscal policy response to the coronavirus crisis and adaptation to the evolving situation. These guidelines are not binding, but they aim to provide more clarity to Member States as they prepare their stability and convergence programmes for 2024. The guidelines were complemented by the Economic and Financial Affairs Council (ECOFIN) decisions of 16 May 2023. The Council thus reached agreement on amendments to the Directive on administrative cooperation in the field of taxation (DAC8). The changes mainly concern automatic reporting and exchange of information on cryptoassets and advance tax rulings for the most affluent (high net worth) individuals. The objective is to strengthen the existing legislative framework by extending the scope of registration and reporting obligations and general administrative cooperation of tax authorities. On this basis, and taking into account economic developments, Member States will be able to set their specific tax policy guidelines for 2024.

Keywords: fiscal policies, safeguard clause, economic governance, stability and convergence, fiscal rules.

Introducere

Comisia Europeană invită statele membre să includă în programele lor de stabilitate și convergență modul în care planurile lor fiscale vor asigura respectarea valorii de referință a deficitului de 3% din PIB, precum și reducerea plauzibilă și continuă a datoriei sau menținerea datoriei la niveluri prudente, pe termen mediu. Mai precis, toate statele membre sunt invitate să stabilească ținte fiscale care să asigure că deficitul nu depășește 3% din PIB sau este redus sub 3% din PIB în perioada acoperită de programul de stabilitate sau de convergență și să ia măsuri credibile pentru ca deficitul să fie menținut sub 3% din PIB în cazul unei politici fiscale neschimbate pe termen mediu. Statele membre sunt invitate, de asemenea, să discute despre modul în care planurile lor de reformă și investiții ar trebui să contribuie la sustenabilitatea fiscală și la o creștere durabilă și favorabilă incluziunii, mai ales în privința obiectivelor duble ale tranziției ecologice și digitale și ale rezilienței, în conformitate cu criteriile stabilite în orientările de reformă ale Comisiei. În cele din urmă, statele membre sunt, de asemenea, invitate să raporteze ipotezele privind evoluția prețului energiei și impactul bugetar al măsurilor planificate de sprijin energetic (și eliminarea lor treptată) pe perioada acoperită de programul de stabilitate sau de convergență. Orientările prevăd că Comisia va continua să pună accentul pe investițiile publice în recomandările sale fiscale pentru 2024, specifice fiecărei țări. Conform Comisiei Europene, toate statele membre ar trebui să continue să protejeze investițiile finanțate la nivel național și să asigure utilizarea eficientă a Facilității pentru redresare și reziliență (RRF) și a altor fonduri ale UE. Ar trebui asigurată o înaltă calitate a investițiilor publice, inclusiv prin investiții finanțate din RRF.

Comisia va ține cont de necesitatea de a susține investițiile atunci când monitorizează rezultatele fiscale în raport cu recomandările fiscale specifice fiecărei țări.

★
★ ★

Principalii factori de influență ai politicii fiscale pentru 2024 sunt: fiscalitatea în domeniul energiei, cheltuielile bugetare, reformarea cadrului de guvernare economică al UE, dezactivarea clauzei generale de salvagardare, revizuirea guvernancei economice, planurile de stabilitate și convergență, utilizarea eficientă a fondurilor din cadrul Facilității pentru redresare și reziliență și a altor fonduri UE.

1 Costul fiscal al măsurilor energetice

Recomandările specifice fiecărei țări pentru 2024 vor oferi îndrumări cu privire la *costul fiscal al măsurilor energetice*. Creșterea prețurilor la energie a determinat statele membre să pună în aplicare măsuri de politică fiscală, cu costuri considerabile. Aceste măsuri au atenuat impactul social și economic al creșterii bruște a prețurilor, în special la gaze și energie

electrică, asupra gospodăriilor și firmelor. În același timp însă majoritatea măsurilor nu s-au direcționat suficient către gospodăriile și firmele vulnerabile și nu este exclus să reprezinte chiar stimulente reduse pentru limitarea consumului de energie și creșterea eficienței energetice. Pe baza estimărilor Comisiei din toamna anului 2022, costul net al acestor măsuri în 2022 s-a ridicat la 1,2% din PIB-ul anual al UE. Conform informațiilor disponibile, în toamna trecută, costul net al măsurilor energetice a fost proiectat la 0,9% din PIB pentru 2023. Mai multe state membre au extins încă de anul trecut unele măsuri existente sau au adoptat altele noi. Extinderea măsurilor energetice existente până la sfârșitul anului 2023 presupune însă o creștere substanțială a costurilor bugetare aferente. Dacă prețurile cu ridicata ale energiei vor rămâne stabile și costurile suplimentare ale energiei vor fi transferate asupra prețurilor cu amănuntul, așa cum se prevede în prezent, măsurile guvernamentale de sprijin energetic ar trebui eliminate în 2024, iar economiile aferente ar trebui să contribuie la reducerea deficitelor guvernamentale. Dacă prețurile la energie cresc din nou și sprijinul nu poate fi întrerupt pe deplin, măsurile specifice ar trebui să protejeze doar gospodăriile și firmele vulnerabile. O astfel de mișcare ar putea reduce costurile fiscale, ar stimula economiile de energie și ar permite economiei să se ajusteze într-un mod gradual și durabil pe o perioadă limitată.

2 Cheltuielile bugetare

În ceea ce privește *cheltuielile bugetare*, Comisia a cerut austeritate, îndemnând însă statele membre să reducă cheltuielile, nu investițiile publice, pentru a evita impactul negativ asupra creșterii economice. „Ajustarea fiscală pe care ar trebui să o realizeze statele membre nu ar trebui făcută prin reducerea investițiilor, ci prin limitarea creșterii cheltuielilor curente”, a declarat comisarul UE pentru economie, Paolo Gentiloni. În orientările bugetare publicate în martie 2023, Comisia a subliniat că schemele de sprijin, în general generoase, menite să protejeze întreprinderile și gospodăriile de prețurile mari la energie, nu au vizat neapărat cele mai sărace gospodării.

În majoritatea statelor membre, cheltuielile guvernamentale pentru măsurile energetice au depășit cu mult creșterea costurilor pentru cele mai sărace 40% dintre gospodării. În afară de măsurile de sprijin energetic, Comisia nu a specificat cheltuielile pe care statele membre ar trebui să le reducă în bugetele lor. Prin aceste orientări, Comisia a dorit să ofere guvernelor statelor membre doar o idee despre cum să procedeze în pregătirea bugetelor lor pentru anul viitor. Executivul UE a încurajat statele membre să elaboreze planuri bugetare pe termen mediu care să însoțească bugetele pentru 2024. În ansamblu, spune Comisia Europeană, politicile bugetare ar trebui să vizeze asigurarea sustenabilității datoriei pe termen mediu, precum și promovarea unei creșteri durabile și favorabile incluziunii în toate statele membre. Prin urmare, Comisia este pregătită să propună recomandări

specifice fiecărei țări privind politica bugetară pentru 2024, care să includă o cerință cantitativă, precum și orientări calitative privind măsurile în materie de investiții și energie. Aceste recomandări vor fi în concordanță cu criteriile propuse în orientările Comisiei privind politica fiscală, rămânând, în același timp, în concordanță cu legislația actuală din cadrul Pactului de stabilitate și de creștere. Recomandările fiscale specifice fiecărei țări ar fi formulate pe baza indicatorului cheltuielilor primare nete (excluzând cheltuielile cu dobânzile, precum și cheltuielile cu șomajul ciclic), așa cum este propus în orientările de reformă ale Comisiei.

3 Reformarea cadrului de guvernare economică al UE

Guvernarea economică este un pilon esențial în arhitectura uniunii economice și monetare, având scopul de a detecta și corecta dezechilibrele economice care ar putea slăbi economiile naționale sau ar putea afecta alte state membre ale UE prin efecte de propagare transfrontaliere.

La data de 26 aprilie 2023, Comisia a prezentat propuneri legislative pentru a pune în aplicare cea mai cuprinzătoare reformă a normelor UE de guvernare economică de după criza economică și financiară. Conform Comisiei, aceste propuneri sunt rezultatul unei perioade extinse de reflecție și al unui proces amplu de consultare. Obiectivul central al acestor propuneri este de a consolida sustenabilitatea datoriei publice, promovând, în același timp, o creștere durabilă și favorabilă incluziunii în toate statele membre prin reforme și investiții. Propunerile abordează deficiențele din cadrul actual, luând în considerare necesitatea de a reduce nivelurile mult crescute ale datoriei publice, bazându-se pe lecțiile învățate din răspunsul politic al UE la criza COVID-19, pregătind UE pentru provocările viitoare, sprijinind progresul către un mediu verde, digital, incluziv și rezistent și făcând UE mai competitivă.

Propunerile Comisiei au în vedere următoarele măsuri:

► Planuri bugetare adecvate propuse de către statele membre

Planurile bugetare-structurale naționale pe termen mediu reprezintă piatra de temelie a propunerilor Comisiei. Statele membre vor concepe și vor prezenta planuri prin care își stabilesc obiectivele fiscale, măsurile de abordare a dezechilibrelor macroeconomice și reformele și investițiile prioritare pe o perioadă de cel puțin patru ani. Aceste planuri vor fi apoi evaluate de Comisie și aprobate de Consiliu pe baza criteriilor comune ale UE.

► Reguli mai simple, luând în considerare diferențele provocări fiscale

Situațiile fiscale, provocările și perspectivele economice variază foarte mult în cele 27 de state membre ale UE. Prin

urmare, o abordare universală nu funcționează. Propunerile urmăresc să treacă la un cadru de supraveghere care pune sustenabilitatea datoriei publice în centrul său, promovând, în același timp, o creștere durabilă și favorabilă incluziunii.

► Facilitarea reformelor și a investițiilor pentru prioritățile UE

Conform Comisiei Europene, propunerile făcute urmăresc să faciliteze și să încurajeze statele membre să pună în aplicare măsuri importante de reformă și investiții. Statele membre vor beneficia de o cale de ajustare fiscală mai graduală dacă se angajează în planurile lor la un set de reforme și investiții care respectă criteriile specifice și transparente.

► Asigurarea unei aplicări eficiente

Regulile necesită aplicare. În timp ce propunerile oferă statelor membre un control mai mare asupra conceperii planurilor lor pe termen mediu, ele necesită, de asemenea, un regim de punere în aplicare mai strict pentru a se asigura că statele membre își îndeplinesc angajamentele pe care și le-au asumat în planurile lor fiscal-structurale pe termen mediu.

Detaliile propunerilor Comisiei ridică însă îndoieli cu privire la fezabilitatea atingerii obiectivelor urmărite. Mai exact, componenta fiscală a cadrului propus ridică trei întrebări fundamentale, deocamdată fără răspuns. Prima întrebare este dacă noile reguli ar împiedica insolvența suverană. Începând cu 2021, șapte țări din zona euro aveau datorii publice brute care depășeau 100% din PIB, ceea ce înseamnă că este doar o chestiune de timp până când piețele financiare devin nervoase cu privire la sustenabilitatea datoriilor unor țări. Metoda propusă de Comisie de a trata datoria excesivă este însă chiar mai tolerantă decât cea veche din cadrul Pactului de Stabilitate și Creștere (PSC). Propunerea Comisiei respinge anterioara „regulă 1/20” pentru reducerea datoriilor, pe motiv că este prea solicitant ca guvernele să-și reducă datoria în fiecare an cu 1/20 din excesul de peste 60% din PIB. În schimb, Comisia dorește să negocieze cu statele membre cu provocări de îndatorare „substanțiale” sau „moderate” un plan fiscal pe termen mediu care să includă o traiectorie descendentă a datoriei.

Documentul nu detaliază ritmul ajustării fiscale – care urmează să fie prezentat mai târziu în cadrul metodologiei de analiză a sustenabilității datoriilor (ASD) – și nici nu specifică criteriile de clasificare a provocărilor datoriei drept „substanțiale”, „moderate” sau „scăzute”. O a doua întrebare se referă la promisiunea pentru o mai mare simplitate. Vechile reguli au fost criticate pentru că sunt prea complicate și pentru că se bazează pe indicatori economici neclari, cum ar fi producția potențială sau pozițiile fiscale ajustate ciclic. Deoarece acești indicatori sunt greu de măsurat și de prognozat, utilizarea lor a dat naștere în mod constant la ipoteze arbitrare și la îndoieli metodologice.

Noul cadru propus ar putea însă duce lucrurile mai departe în direcția greșită. Astfel, propunerile privind planul fiscal pe termen mediu care urmează a fi prezentate statelor membre vor trebui bazate, așa cum s-a arătat mai sus, pe o cale de ajustare multianuală pe care Comisia o va furniza după elaborarea ASD. Aceste propuneri vor fi apoi negociate cu Comisia înainte de a primi aprobarea finală din partea Consiliului Afacerilor Economice și Financiare (ECOFIN). La prima vedere, această abordare pare atrăgătoare, deoarece se îndepărtează de practica actuală. Dar, având în vedere caracterul obligatoriu al programelor de ajustare fiscală susținute de potențiale sancțiuni, o abordare mai individualizată va duce inevitabil la mult mai multe negocieri între statele membre și Comisie (și potențial ECOFIN). Mai multe ipoteze și variabile diferite ar putea lua în considerare în negocieri calea de ajustare fiscală și impactul acesteia asupra creșterii economice, de la ASD, la alți factori, cum ar fi condițiile macroeconomice și nevoile fiscale speciale (cum sunt cele legate de tranziția ecologică).

Complicând lucrurile și mai mult, noul cadru de supraveghere va funcționa în mare parte pe baza unor variabile mai mult teoretice, în timp ce vechiul SGP a monitorizat, în primul rând, variabilele practice. Trebuie menționat și faptul că proiecțiile economice pot fi supuse la tot felul de erori și ipoteze greșite. Mai exact, ele nu pot prezice șocuri neașteptate. Având în vedere necesitatea de a modela politica fiscală în conformitate cu programele fiscale pe termen mediu aprobate, statele membre vor avea stimulente puternice să negocieze pentru căi de ajustare mai puțin ambițioase și să sugereze previziuni macroeconomice mai bune. Și în timp ce Comisia va încerca să impulsioneze căi mai ambițioase pentru a evita riscul crizelor fiscale, statele membre vor avea avantajul informațional în acest proces prea complex, deoarece cunosc condițiile interne mai bine decât oricine altcineva. Și știm deja din experiență că statele membre mai mari, influente din punct de vedere politic, vor avea tendința de a primi un tratament favorabil.

A treia întrebare se referă la lipsa apetitului politic pentru aplicarea regulilor fiscale. Între 1997 (cu doi ani înainte de introducerea monedei euro) și 2021, deficitul public general a depășit 3% din PIB (nivelul maxim stabilit prin Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene) în țările din zona euro. Grecia și Portugalia au încălcat fiecare plafonul deficitului în 18 dintre acești ani, în timp ce Franța a făcut-o în 17, iar Spania în 12. În mod similar, datoria publică brută a depășit limita de 60% din PIB de 229 de ori din 394 de observații. Austria, Belgia, Grecia și Italia nu au înregistrat niciodată o datorie brută sub prag, iar Franța a făcut-o doar de două ori (în 2000 și 2001).

Datoria Portugaliei a depășit limita timp de 20 de ani, iar cea a Germaniei timp de 19 ani. Numărul de membri ai zonei euro cu datorii de peste 60% din PIB a crescut constant, la 12 din 19 în 2021. Mai important, în ciuda numeroaselor încălcări ale limitelor de deficit și datorii ale Tratatului, sancțiunile financiare prevăzute în Pactul de Stabilitate și Creștere (PSC) nu au fost

niciodată adoptate. În mod clar, statele membre din zona euro au o problemă de acțiune colectivă pe care orice dezbateră despre viitoarea disciplină fiscală va trebui să o abordeze direct (în această lumină, propunerea Comisiei de introducere a sancțiunilor reputaționale pare, de asemenea, problematică, atât în ceea ce privește potențiala eficacitate, cât și acceptarea politică). Disciplina fiscală este esențială pentru stabilitatea euro și pentru stabilitatea financiară și macroeconomică în UE în general. Orice nou cadru fiscal trebuie să minimizeze riscul de contagiune și răspândire negativă transfrontalieră. Comisia este hotărâtă să aplice noi reguli fiscale în 2024, deși statele membre încă nu au căzut de acord asupra modului în care vor arăta aceste reguli fiscale. Totuși, orientările bugetare ale unor state membre au inclus deja aspecte ale noilor reguli care par să constituie un numitor comun.

„Orientările ar trebui văzute ca o punte între modul în care au funcționat regulile în trecut și cum ar putea funcționa în viitor”, a spus vicepreședintele Comisiei, Valdis Dombrovskis. Comisia așteaptă ca statele membre să cadă de acord asupra unei abordări comune, până la summit-ul șefilor de state și guverne din toamna acestui an. Între timp, Comisia a intensificat presiunea asupra statelor membre pentru a conveni asupra regulilor fiscale, spunând că va recomanda deschiderea procedurilor de deficit excesiv în 2024 împotriva statelor membre care nu aplică noile reguli fiscale. Aceste proceduri vor fi deschise pe baza datelor din 2023, ceea ce înseamnă că țările care prognozează un deficit de peste 3% în acest an ar putea face obiectul unei astfel de proceduri. Procedurile pot duce la sancțiuni financiare care să afecteze inclusiv agenții economici.

Într-o declarație recentă, ONG-ul Finance Watch de politică financiară a arătat că este *„îngrijorat de dorința Comisiei de a relansa procedurile de deficit excesiv”,* dar a salutat eforturile de reformare a normelor fiscale ale UE. Conform aprecierii unor cercetători europeni, o reformă a regulilor fiscale ale UE este extrem de necesară. Regulile actuale sunt prea complicate – impun cerințe nerealiste unor țări și duc la cheltuieli excesive în perioade de expansiune economică și la austeritate în recesiune. De aceea, nu este deloc surprinzător faptul că majoritatea statelor membre UE, deși, în principiu, nu agreează astfel de reguli, au mandatat totuși Comisia Europeană să modifice legislația pentru a repara aceste defecte.

Aplicarea regulilor fiscale europene este, în esență, un proces politic. Instituțiile tehnice, cum ar fi consiliile fiscale sau camerele consultanților fiscali, care ar trebui să consilieze guvernele cu privire la sustenabilitatea fiscală, pot juca un rol important în estimarea de efecte, dar le lipsește legitimitatea și puterea de a presa un guvern ales democratic să-și ajusteze bugetul. Numai Comisia, cu sprijin suficient din partea Consiliului, are potențialul de a face acest lucru. Comisia ar trebui însă să înțeleagă faptul că nu este necesar să adopte, din nou, reguli generale controversate. Ar trebui, de asemenea, să evite să se implice în țări în care traiectoria datoriei externe este în mod

clar sustenabilă și să intervină doar în cazurile în care există o suspiciune rezonabilă că o țară o ia pe un drum periculos.

În prezent, Comisia propune ca acele state membre cu datorii mari să elaboreze un plan pentru a-și reduce datoria în patru ani. Planul, corelat cu accesul la fondurile europene, se poate prelungi încă trei ani în schimbul unor reforme care stimulează creșterea economică și investițiile publice. Planurile fiscale ale statelor membre ar trebui însă să acopere o perioadă mai scurtă, de doi sau trei ani, astfel încât un guvern să poată culege roadele unei bune politici cât timp este încă în funcție. Angajamentul de a lega o parte din fondurile europene viitoare nerambursabile de respectarea regulilor fiscale ar trebui să facă parte dintr-un acord privind regulile reînnoite. Pe măsură ce Comisia Europeană începe să legislaze reformele sale fiscale, ar trebui totuși să se gândească mai creativ la modalitățile de a evita erorile flagrante – nu doar pe hârtie, ci și în practică.

În concluzie, Comisia elimină regulile care nu țin cont de condiții macroeconomice sau de realități politice și vrea să le înlocuiască cu planuri multianuale de reducere a datoriilor, negociate individual cu statele membre, cărora le permite să-și asume propriile planuri de consolidare fiscală. Rămâne însă un număr de state inflexibile, conduse de Germania, care încearcă acum să atenueze eforturile Comisiei de a relaxa regulile fiscale. Îngrijorate de un rol mai mare al Comisiei, aceste state doresc să se întoarcă la obiectivele rigide de reducere a datoriilor care să se aplice tuturor statelor membre. Dacă va accepta asta, UE se va reîntoarce la un simplu exercițiu tehnic disfuncțional. Aplicarea regulilor fiscale ar deveni însă mai credibilă dacă măcar o parte din fondurile alocate de UE ar fi legată de politici fiscale durabile ale statelor membre. Până acum, Comisia a evitat să propună așa ceva, dar, după alegerile europene din 2024, blocul comunitar va începe să se gândească la viitorul bugetului său și ia deja în considerare noi instrumente fiscale pentru politici industriale.

4 Clauza generală de salvagardare

Clauza generală de salvagardare din Pactul de Stabilitate și Creștere (PSC), care prevede o abatere temporară de la cerințele bugetare și care se aplică în mod normal în cazul unei crize economice severe, va fi dezactivată la sfârșitul anului 2023.

Comunicarea Comisiei privind semestrul european 2022 din mai 2022 a precizat că condițiile de dezactivare a clauzei generale de evaziune vor fi considerate îndeplinite începând cu 2024. Sondajul de creștere durabilă din noiembrie 2022 a confirmat această evaluare, menționând că economia europeană a ieșit dintr-o perioadă de recesiune economică severă, revenind dincolo de nivelul de dinainte de pandemie și trecând acum în faza acută a șocului prețului energiei cauzat de războiul de agresiune al Rusiei împotriva Ucrainei. Incertitudinea rămâne însă ridicată. Ieșirea din perioada în care clauza generală

de salvagardare a fost în vigoare va înregistra o reluare a recomandărilor cuantificate și diferențiate specifice fiecărei țări în legătură cu politica fiscală. Întrucât discuțiile privind un cadru de guvernare economică revizuit, bazat pe orientările Comisiei prezentate în noiembrie 2022, nu sunt încă finalizate, până la intrarea în funcțiune a unui nou cadru de guvernare economică și având în vedere noua realitate post-pandemică, nu este oportun să se revină la aplicarea exclusivă a regulilor Pactului de Stabilitate și Creștere (PSC) în vigoare dinainte de activarea clauzei generale de salvagardare în 2020, ceea ce înseamnă că actualul cadru legal va continua să se aplice. În același timp, pentru a permite o punte eficientă către viitoarele norme fiscale și pentru a ține cont de provocările actuale, unele elemente ale orientărilor de reformă ale Comisiei care sunt în concordanță cu legislația actuală ar putea fi deja încorporate în ciclul de supraveghere fiscală.

5 Pregătirea programelor de convergență sau de stabilitate

Ca parte a componentei preventive a Pactului de Stabilitate și Creștere (PSC), programele de convergență sau de stabilitate prezintă strategia bugetară pe termen mediu a fiecărui stat membru, respectiv modul în care acesta intenționează să obțină sau să mențină o poziție bugetară solidă pe termen mediu, în conformitate cu cerințele Pactului. Programele de convergență se întocmesc de către țările care nu utilizează euro drept monedă națională. Respectarea Pactului reprezintă un element important pentru obținerea sustenabilității finanțelor publice, criteriu care trebuie îndeplinit de fiecare țară înainte de a se alătura zonei euro (de aici, denumirea de „programe de convergență”). Această cerință se aplică tuturor statelor membre care nu au o derogare permanentă de la adoptarea monedei euro. Programele de stabilitate se întocmesc de către țările a căror monedă națională este euro.

Cerințele reprezintă minimumul necesar pentru asigurarea stabilității bugetare în cadrul zonei monedei unice (de aici, denumirea de „programe de stabilitate”). În ceea ce privește îndrumările pentru pregătirea programelor de stabilitate și convergență, statele membre sunt invitate să stabilească obiective fiscale în programele lor de stabilitate și convergență care să respecte criteriile de ajustare fiscală stabilite în orientările de reformă ale Comisiei. Acestea sunt, de asemenea, invitate să discute despre modul în care planurile lor de reformă și investiții ar trebui să contribuie la sustenabilitatea fiscală și la creșterea durabilă și favorabilă incluziunii, inclusiv la obiectivele de tranziție verde și digitală și de reziliență, în conformitate cu criteriile stabilite în orientările reformei.

Prin urmare, Comisia este pregătită să propună recomandări specifice fiecărei țări privind politica fiscală pentru 2024, care sunt:

- în conformitate cu obiectivele fiscale stabilite de statele membre în programele lor de stabilitate și convergență,

atât timp cât aceste obiective sunt în concordanță cu asigurarea că rata datoriei publice este pusă pe o traiectorie descendentă sau se menține la un nivel prudent și că deficitul bugetar este sub valoarea de referință de 3% din PIB pe termen mediu;

- cuantificate și diferențiate pe baza provocărilor legate de datoria publică a statelor membre;
- formulate pe baza cheltuielilor primare nete, așa cum este propus în orientările de reformă ale Comisiei.

În plus, Comisia va continua să pună accent și pe investițiile publice în recomandările sale specifice fiecărei țări privind politica fiscală.

6 Implementarea procedurii de deficit excesiv

În primăvara anului 2022, Comisia s-a angajat să evalueze relevanța propunerii de deschidere a procedurilor de deficit excesiv în primăvara anului 2023, ținând seama în special de conformitatea cu recomandările fiscale specifice fiecărei țări adresate statelor membre de către Consiliu la data de 12 iulie 2022, evaluând conformitatea cu criteriile privind deficitul și datoria stabilite prin Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, ca parte a runde de supraveghere din primăvara anului 2023.

În ceea ce privește implementarea procedurii de deficit excesiv, având în vedere incertitudinea persistentă ridicată a perspectivelor macroeconomice și bugetare în acest moment, Comisia consideră că, deocamdată, nu ar trebui luată o decizie cu privire la introducerea statelor membre în procedura de deficit excesiv. Comisia va propune Consiliului deschiderea procedurilor de deficit excesiv bazate pe deficit în primăvara anului 2024, conform datelor de rezultat pentru 2023, în conformitate cu dispozițiile legale existente. Statele membre ar trebui să țină seama de acest lucru în execuția bugetelor lor pentru anul 2023 și în pregătirea programelor lor de stabilitate și convergență și a proiectelor de planuri bugetare pentru 2024 în această toamnă.

Pașii următori

Aceste orientări preliminare de politică fiscală pentru 2024 vor fi actualizate până în toamna acestui an. Orientările actualizate vor continua să reflecte situația economică globală, situația specifică a fiecărui stat membru, progresul în discuțiile privind revizuirea în curs de desfășurare a guvernantei economice și dezbaterile politice în cadrul Consiliului. Statele membre au fost invitate să reflecte aceste orientări în programele lor de stabilitate și convergență.

Conform comisarului european Paolo Gentiloni, „declanșarea clauzei generale de salvagardare a Pactului de Stabilitate și Creștere în 2020 a fost lucrul corect de făcut. A permis guvernelor

UE să cheltuiască ceea ce era necesar pentru a amortiza loviturile cauzate mai întâi de COVID-19 și apoi de războiul Rusiei împotriva Ucrainei. Și după ce am ajutat economiile noastre să facă față acestor furtuni fără precedent, acum putem confirma dezactivarea clauzei la sfârșitul acestui an. De asemenea, oferim astăzi îndrumări clare statelor noastre membre, pentru bugetele lor pentru 2024, în timp ce discuțiile constructive cu privire la reforma Pactului sunt în desfășurare. Guvernele ar trebui să urmeze politici fiscale prudente, să protejeze investițiile publice și să elimine treptat măsurile de sprijin energetic, începând cu cele mai puțin vizate. În sfârșit, având în vedere incertitudinea economică încă ridicată, am decis să nu deschidem nicio procedură de deficit excesiv până în primăvara anului 2024”.

Și, conform opiniei vicepreședintelui executiv al Comisiei Europene, Valdis Dombrovskis, „economia UE a suportat mai multe șocuri recent, de la pandemie la impactul războiului Rusiei împotriva Ucrainei. Acum este timpul să ne consolidăm concentrarea asupra creșterii viitoare și a sustenabilității datoriei. Ne dorim ca statele membre să stabilească obiective fiscale ambițioase pentru 2024, să contureze căi credibile pentru reducerea datoriei și să identifice modul în care vor folosi reformele și investițiile pentru a obține o creștere durabilă și favorabilă incluziunii. Ar trebui să începem să eliminăm treptat sprijinul considerabil de care aveau nevoie oamenii și întreprinderile pentru a face față creșterii prețurilor la energie de anul trecut, începând cu măsurile cel mai puțin vizate. Asigurarea unor finanțe publice solide și de înaltă calitate va oferi o bază bună pentru a continua tranzițiile ecologice și digitale și pentru a consolida competitivitatea”.

Concluzii

Orientările prezentate urmăresc să ajute la pregătirea programelor de stabilitate și convergență în care statele membre își prezintă planurile bugetare-structurale pe termen mediu. Acestea vor fi urmate de recomandări fiscale specifice fiecărei țări, care vor sta la baza monitorizării de către Comisie a rezultatelor fiscale, începând cu proiectele de planuri bugetare ale statelor membre din zona euro pentru 2024, pe care Comisia le va evalua în toamnă.

Bibliografie

- Lorenzoni Guido, *New EU fiscal rules and governance challenges*, <https://cepr.org>, accesat la 2 ianuarie 2023.
- Dabrowski Maek, *Whither EU fiscal rule making?*, www.project-syndicate.org, accesat la 10 februarie 2023.
- www.consilium.europa.eu.

Noutăți referitoare la guvernanta corporativă privind durabilitatea la nivelul UE

Rezumat: La nivelul UE, în ultima perioadă, preocupările legate de prezentarea informațiilor nefinanciare de către întreprinderi au înregistrat o evoluție într-o dinamică accelerată. Articolul își propune să prezinte și să analizeze câteva dintre măsurile adoptate la nivelul UE prin Directiva (UE) 2022/2464 a Parlamentului European și a Consiliului din 14 decembrie 2022 de modificare a Regulamentului (UE) nr. 537/2014, a Directivei 2004/109/CE, a Directivei 2006/43/CE și a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește raportarea privind durabilitatea de către întreprinderi¹ în vederea atingerii obiectivelor privind durabilitatea.

Cuvinte-cheie: atenuarea riscurilor și impacturilor legate de drepturile omului și de mediu, îmbunătățirea practicilor de guvernanta corporativă, raportare privind durabilitatea, standarde de raportare privind durabilitatea, formatul de raportare electronic unic.

Corporate governance news on sustainability at EU level

Abstract: At the EU level, lately, concerns related to the disclosure of non-financial information by companies have seen an accelerated evolution. The article aims to present and analyse some of the measures adopted at EU level by Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability reporting² in order to achieve sustainability objectives.

Keywords: mitigating human rights and environmental risks and impacts corporate governance practices, improving corporate governance practices, sustainability reporting, sustainability reporting standards, single electronic reporting format.

Dr. **Alexandrina Teodora BORFOAIA** – Economist

¹ Denumită, în continuare, *Directiva CSRD*.

² Hereinafter referred to as *CSRD Directive*.

În ceea ce privește riscurile, impactul, măsurile (inclusiv *due diligence*) și politicile legate de mediu, sociale și drepturile omului, la nivelul UE, guvernanța corporativă durabilă a fost promovată în principal, indirect, prin impunerea cerințelor de raportare în *Directiva 2014/95/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2014 de modificare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește prezentarea de informații nefinanciare și de informații privind diversitatea de către anumite întreprinderi și grupuri mari*³ pentru un număr semnificativ de întreprinderi.

Obiectivele urmărite de *Directiva NFRD* au vizat creșterea transparenței anumitor întreprinderi și creșterea relevanței, consistenței și comparabilității informațiilor nefinanciare prezentate, prin consolidarea și clarificarea cerințelor existente; pentru a crește diversitatea în consiliile de administrație ale întreprinderilor printr-o transparență sporită, pentru a facilita o supraveghere eficientă a managementului și o guvernanță solidă a întreprinderii și pentru a crește responsabilitatea și performanța întreprinderii, precum și eficiența pieței unice. În acest sens, întreprinderile mari, care sunt entități de interes public și care, la data bilanțului, depășesc criteriul de a avea un număr mediu de 500 de angajați în cursul exercițiului financiar, includ în raportul administratorilor o declarație nefinanciară care conține, în măsura în care acestea sunt necesare pentru înțelegerea dezvoltării, performanței și poziției întreprinderii și a impactului activității sale, informații privind cel puțin aspectele de mediu, sociale și de personal, respectarea drepturilor omului și combaterea corupției și a dării de mită, inclusiv:

- a o descriere succintă a modelului de afaceri al întreprinderii;
- b o descriere a politicilor adoptate de întreprindere în legătură cu aceste aspecte, inclusiv a procedurilor de diligență necesară aplicate;
- c rezultatele politicilor respective;
- d principalele riscuri legate de aceste aspecte care decurg din operațiunile întreprinderii, inclusiv, atunci când este relevant și proporțional, relațiile sale de afaceri, produsele sau serviciile sale care ar putea avea un impact negativ asupra domeniilor respective și modul în care întreprinderea gestionează riscurile respective;
- e indicatori-cheie de performanță nefinanciară relevanți pentru activitatea specifică a întreprinderii.

Prin urmare, *Directiva NFRD* a impus întreprinderilor să prezinte informații în următoarele domenii de raportare: modelul de afaceri; politicile, inclusiv procesele de diligență necesară; rezultatele politicilor respective; riscurile și gestionarea riscurilor;

indicatorii-cheie de performanță relevanți pentru activitatea întreprinderii. Aceste reglementări sunt în vigoare din anul financiar care a început pe 1 ianuarie 2017 sau în timpul anului calendaristic 2017.

În România, începând cu data de 1 ianuarie 2017, *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1938/2016* prevede ca toate entitățile de interes public, indiferent de reglementările contabile aplicabile, să întocmească o *declarație nefinanciară* dacă la data bilanțului depășesc criteriul de a avea un număr mediu de 500 de salariați în cursul exercițiului financiar, declarație pe care o includ în raportul administratorilor.

În înțelesul reglementărilor contabile aplicabile operatorilor economici, reprezintă entități de interes public următoarele:

- societățile/companiile naționale, societățile cu capital integral sau majoritar de stat și regiile autonome, în cazul entităților care aplică Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare*;
- societățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, în cazul entităților care aplică Reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, aprobate prin *Ordinul vice-prim-ministrului, ministrul finanțelor publice, nr. 1.286/2012⁴, cu modificările și completările ulterioare*.

Începând cu data de 1 ianuarie 2019, aria de aplicabilitate aferentă cerinței de întocmire a unei declarații nefinanciare s-a extins, prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3456/2018*, la „entitățile care, la data bilanțului, depășesc criteriul de a avea un număr mediu de 500 de salariați în cursul exercițiului financiar”.

Raportul Comisiei Europene din 21 aprilie 2021 privind clauzele de revizuire prevăzute în Directivele 2013/34/UE, 2014/95/UE și 2013/50/UE și verificarea adecvării aferentă a cadrului UE pentru raportarea publică de către întreprinderi au identificat probleme în ceea ce privește eficacitatea Directivei 2014/95/UE. Raportul a identificat faptul că există dovezi semnificative că multe întreprinderi nu prezintă informații semnificative cu privire la toate subiectele majore legate de durabilitate, inclusiv informații legate de climă, precum cele legate de toate emisiile

³ Denumită, în continuare, *Directiva NFRD*.

⁴ Înlocuit, în prezent, de *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, cu modificările și completările ulterioare*, publicat în M. Of. nr. 1020 din 19 decembrie 2016.

de gaze cu efect de seră și factorii care afectează biodiversitatea. De asemenea, acesta a evidențiat drept probleme semnificative comparabilitatea și fiabilitatea limitate ale informațiilor privind durabilitatea. În plus, multe întreprinderi de la care utilizatorii au nevoie de informații privind durabilitatea nu sunt obligate să raporteze astfel de informații. În consecință, a devenit evidentă necesitatea elaborării unui cadru de raportare solid și accesibil, care să fie însoțit de practici de audit eficace pentru a asigura fiabilitatea datelor și pentru a evita dezinformarea ecologică și dubla contabilizare.

În acest sens, în data de 23 februarie 2022, Comisia Europeană a publicat *Propunerea de directivă în ceea ce privește raportarea de către întreprinderi de informații privind durabilitatea (Corporate Sustainability Reporting Directive – CSRD)*, de revizuire a Directivei NFRD, potrivit căreia noile norme privind diligența necesară deveneau aplicabile următoarelor categorii de întreprinderi:

A. Întreprinderile din UE:

- ⇒ **grupul 1:** toate societățile cu răspundere limitată din UE de mari dimensiuni și cu o putere economică substanțială (peste 500 de angajați și o cifră de afaceri netă la nivel mondial de 150 de milioane euro sau mai mult);
- ⇒ **grupul 2:** alte societăți cu răspundere limitată care își desfășoară activitatea în sectoare cu impact ridicat definite, care nu ating ambele praguri ale grupului 1, dar au peste 250 de angajați și o cifră de afaceri netă la nivel mondial de cel puțin 40 de milioane euro. Pentru aceste societăți, normele vor începe să se aplice cu 2 ani mai târziu decât pentru grupul 1.

B. Întreprinderile din țări terțe care își desfășoară activitatea în UE, cu un prag al cifrei de afaceri aliniat la grupurile 1 și 2, cifră de afaceri generată în UE:

Pentru definirea domeniului de aplicare în ceea ce privește întreprinderile din afara UE, a fost ales criteriul cifrei de afaceri descris, deoarece creează o legătură teritorială între întreprinderile din țări terțe și teritoriul Uniunii. Cifra de afaceri este un indicator al efectelor pe care activitățile acestor întreprinderi le-ar putea avea asupra pieței interne. În conformitate cu dreptul internațional, astfel de efecte justifică aplicarea dreptului Uniunii în cazul întreprinderilor din țări terțe.

O relevanță deosebită a propunerii CSRD este aceea că impune publicarea planurilor unei întreprinderi de a se asigura că modelul său de afaceri și strategia sa sunt compatibile cu

tranziția către o economie durabilă și cu limitarea încălzirii globale la 1,5°C, în conformitate cu Acordul de la Paris și cu obiectivul de realizare a neutralității climatice până în 2050, cu privire la care propunerea CSRD prevede întocmirea unui raport. Prin urmare, această cerință va determina întocmirea de către întreprinderi a unor rapoarte mai aprofundate și mai eficiente. Prin urmare, complementaritatea va spori eficacitatea ambelor măsuri și va impulsiona schimbarea comportamentului întreprinderilor respective.

În data de 16 decembrie 2022, a fost publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene *Directiva (UE) 2022/2464 a Parlamentului European și a Consiliului din 14 decembrie 2022 de modificare a Regulamentului (UE) nr. 537/2014, a Directivei 2004/109/CE, a Directivei 2006/43/CE și a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește raportarea privind durabilitatea de către întreprinderi*, de revizuire a *Directivei NFRD*, care extinde domeniul de aplicare, prin includerea în cadrul societăților vizate, a tuturor societăților mari și a tuturor societăților cotate la bursă (cu excepția microîntreprinderilor), impune auditul (asigurarea) informațiilor raportate și consolidează instituirea unor practici standardizate de raportare a informațiilor, împuternicind Comisia Europeană să adopte standarde de raportare privind durabilitatea.

Astfel, la art. 1 al CSRD, „*Modificarea Directivei 2013/34/UE*”, se prevede că măsurile de coordonare prevăzute de Directiva 2013/34/UE se aplică, de asemenea, actelor cu putere de lege și actelor administrative ale statelor membre referitoare la următoarele întreprinderi, indiferent de forma juridică a acestora, *cu condiția ca întreprinderile respective să fie întreprinderi mari sau întreprinderi mici și mijlocii, cu excepția microîntreprinderilor, care sunt entități de interes public*, astfel cum sunt definite de Directiva 2013/34/UE:

- a) întreprinderi de asigurare, în sensul art. 2 alin. (1) din Directiva 91/674/CEE a Consiliului;
- b) instituții de credit, astfel cum sunt definite la art. 4 alin. (1) pct. 1 din Regulamentul (UE) nr. 575/2013 al Parlamentului European și al Consiliului.

Totodată, a fost modificată *definiția cifrei de afaceri netă*, după cum urmează:

- ⇒ „cifră de afaceri netă” înseamnă sumele obținute din vânzarea de produse și prestarea de servicii după deducerea reducerilor comerciale și a taxei pe valoarea adăugată și a altor impozite direct legate de cifra de afaceri;
- ⇒ pentru *întreprinderile de asigurare*, noțiunea de „cifră de afaceri netă” se definește în conformitate cu prevederea specifică din Directiva 91/674/CEE a Consiliului;

- ⇒ pentru *instituțiile de credit*, noțiunea de „cifră de afaceri netă” se definește potrivit prevederii specifice din Directiva 86/635/CEE a Consiliului;
- ⇒ pentru întreprinderile care intră sub incidența art. 40a, „*Rapoartele privind durabilitatea privind întreprinderi din țări terțe*”, alin. (1) din Directiva 2013/34/UE, „cifră de afaceri netă” înseamnă *venitul astfel cum este definit de cadrul de raportare financiară pe baza căruia sunt întocmite situațiile financiare ale întreprinderii sau în înțelesul cadrului respectiv*.

La art. 40a, „*Rapoartele privind durabilitatea privind întreprinderi din țări terțe*”, alin. (1) din Directiva 2013/34/UE, se precizează că:

- ⇒ *statele membre prevăd obligația ca o filială stabilită pe teritoriul lor, a cărei societate-mamă de cel mai înalt rang este reglementată de dreptul unei țări terțe, să publice și să pună la dispoziție un raport privind durabilitatea, la nivel de grup al respectivei societăți-mamă de cel mai înalt rang dintr-o țară terță. Această prevedere se aplică numai filialelor mari și filialelor mici și mijlocii, cu excepția microîntreprinderilor, care sunt entități de interes public;*
- ⇒ *statele membre prevăd obligația ca o sucursală situată pe teritoriul lor, care este sucursala unei întreprinderi reglementate de dreptul unei țări terțe, care fie nu face parte dintr-un grup, fie este deținută în ultimă instanță de o întreprindere constituită în conformitate cu dreptul unei țări terțe, să publice și să pună la dispoziția publicului un raport privind durabilitatea, la nivel de grup sau, dacă nu este cazul, la nivelul individual al întreprinderii dintr-o țară terță. Această prevedere se aplică sucursalei numai în cazul în care întreprinderea dintr-o țară terță nu are o filială, astfel cum se menționează la prima liniuță, și în cazul în care sucursala a generat o cifră de afaceri netă de peste 40 de milioane euro în exercițiul financiar precedent.*

Prevederile de mai sus impuse statelor membre se aplică filialelor sau sucursalelor menționate numai în cazul în care *întreprinderea dintr-o țară terță, la nivel de grup sau, dacă nu este cazul, la nivel individual, a generat o cifră de afaceri netă de peste 150 de milioane euro în Uniune pentru fiecare dintre ultimele două exerciții financiare consecutive*.

Se lasă la latitudinea statelor membre posibilitatea de a prevedea în sarcina filialelor sau sucursalelor menționate de a le transmite informații despre cifra de afaceri netă produsă pe teritoriul lor și în Uniune de către întreprinderile din țări terțe.

În ceea ce privește *Raportarea privind durabilitatea, Directiva CSRD* modifică prevederile Articolului 19a din Directiva 2013/34/UE, respectiv se prevede că *întreprinderile mari și întreprinderile mici și mijlocii, cu excepția microîntreprinderilor, care sunt entități de interes public⁵, includ în raportul administratorilor informațiile necesare pentru înțelegerea impactului întreprinderii asupra aspectelor de durabilitate și informațiile necesare pentru înțelegerea modului în care aspectele de durabilitate afectează dezvoltarea, performanța și poziția întreprinderii*.

Aceste informații trebuie să fie clar identificabile în raportul administratorilor, într-o secțiune specifică a raportului administratorilor.

Informațiile menționate mai sus conțin:

- a) o descriere succintă a modelului de afaceri și a strategiei întreprinderii, inclusiv cu privire la:
 - i) reziliența modelului de afaceri și a strategiei întreprinderii în relație cu riscurile aferente aspectelor de durabilitate;
 - ii) oportunitățile pentru întreprindere în legătură cu aspectele de durabilitate;
 - iii) planurile întreprinderii, inclusiv acțiunile de punere în aplicare și planurile financiare și de investiții conexe, pentru a se asigura că modelul său de afaceri și strategia sa sunt compatibile cu tranziția către o economie durabilă și cu limitarea încălzirii globale la 1,5 °C, în conformitate cu Acordul de la Paris, în temeiul Convenției-cadru a Națiunilor Unite asupra schimbărilor climatice, adoptată la data de 12 decembrie 2015, și cu obiectivul de realizare a neutralității climatice până în 2050, astfel cum este stabilit în Regulamentul (UE) nr. 2021/1119 al Parlamentului European și al Consiliului, precum și, după caz, expunerea întreprinderii la activități legate de cărbune, petrol și gaze;
 - iv) modul în care modelul de afaceri și strategia întreprinderii țin seama de interesele părților interesate ale întreprinderii și de impactul întreprinderii asupra aspectelor de durabilitate;
 - v) modul în care strategia întreprinderii a fost pusă în aplicare în ceea ce privește aspectele de durabilitate;
- b) o descriere a obiectivelor cu termene precise legate de aspecte de durabilitate stabilite de întreprindere, inclusiv, după caz, a obiectivelor absolute de reducere a emisiilor de gaze cu efect de seră cel puțin pentru 2030 și 2050, o descriere a progreselor înregistrate de întreprindere în vederea atingerii obiectivelor respective și o declarație din care să reiasă dacă obiectivele întreprinderii legate de

⁵ Astfel cum sunt definite la art. 2 pct. 1 lit. a) din Directiva 2013/34/UE.

factorii de mediu se bazează pe dovezi științifice concludente;

- c) o descriere a rolului organelor de administrație, de conducere și de supraveghere în ceea ce privește aspectele de durabilitate, precum și a cunoștințelor de specialitate și a competențelor acestora pentru a îndeplini rolul respectiv sau a accesului organelor respective la astfel de cunoștințe de specialitate și de competențe;
- d) o descriere a politicilor întreprinderii în ceea ce privește aspectele de durabilitate;
- e) informații despre existența unor sisteme de stimulente privind aspectele de durabilitate puse la dispoziția membrilor organelor de administrație, de conducere și de supraveghere;
- f) o descriere:
 - i) a procesului de diligență necesară pus în aplicare de întreprindere în ceea ce privește aspectele de durabilitate și, după caz, în conformitate cu cerințele Uniunii, aplicabile întreprinderilor de a desfășura un proces de diligență necesară;
 - ii) a principalului impact negativ real sau potențial legat de operațiunile proprii ale întreprinderii și de lanțul său valoric, inclusiv de produsele și serviciile sale, de relațiile sale de afaceri și de lanțul său de aprovizionare, a acțiunilor întreprinse pentru a identifica și monitoriza impactul respectiv și alte efecte negative pe care întreprinderea trebuie să le identifice în temeiul altor cerințe ale Uniunii privind desfășurarea de către întreprinderi a unui proces de diligență necesară;
 - iii) a oricăror acțiuni întreprinse de întreprindere pentru a preveni, a atenua, a remedia sau a pune capăt impactului negativ real sau potențial, precum și rezultatului unor astfel de acțiuni;
- g) o descriere a principalelor riscuri pentru întreprindere aferente aspectelor de durabilitate, inclusiv o descriere a principalelor relații de dependență a întreprinderii de astfel de aspecte, precum și a modului în care întreprinderea gestionează riscurile respective;
- h) indicatorii relevanți pentru prezentările de informații menționate la lit. a)-g).

Întreprinderile raportează procesul desfășurat pentru identificarea informațiilor pe care le-au inclus în raportul administratorilor. Dacă este cazul, informațiile menționate mai sus conțin informații cu privire la propriile operațiuni ale întreprinderii și la lanțul său valoric, inclusiv la produsele și serviciile sale, la relațiile sale de afaceri și lanțul său de aprovizionare.

Similar cu *Articolul 19a* din Directiva 2013/34/UE, a fost modificat și *Articolul 29a* din aceeași directivă, referitor la *Raportarea consolidată privind durabilitatea*.

Comisia Europeană adoptă acte delegate de completare a *Directivei CSRD* pentru a prevedea *standarde de raportare privind durabilitatea*. Respectivele standarde de raportare privind durabilitatea *precizează informațiile pe care trebuie să le raporteze întreprinderile în conformitate cu articolele 19a și 29a și, după caz, structura care trebuie folosită pentru a prezenta informațiile respective*.

Până la data de 30 iunie 2023, în actele delegate amintite, Comisia Europeană precizează informațiile pe care trebuie să le raporteze întreprinderile în conformitate cu art. 19a și cu art. 29a⁶, după caz, printre care se numără cel puțin informațiile de care au nevoie participanții la piețele financiare supuși obligațiilor de prezentare de informații prevăzute în Regulamentul (UE) 2019/2088, pentru a se conforma obligațiilor respective.

Până la data de 30 iunie 2024, în actele delegate menționate, Comisia Europeană precizează:

- 1) informațiile suplimentare pe care trebuie să le raporteze întreprinderile cu privire la aspectele de durabilitate și la domeniile de raportare enumerate la art. 19a alin. (2), dacă este necesar;
- 2) informațiile pe care trebuie să le raporteze întreprinderile și care sunt specifice sectorului în care acestea își desfășoară activitatea.

Întreprinderile supuse cerințelor prevăzute la art. 19a din Directiva 2013/34/UE își întocmesc raportul administratorilor în *formatul de raportare electronic* specificat la art. 3 din Regulamentul delegat (UE) nr. 2019/815⁷ al Comisiei și își marchează raportarea privind durabilitatea, inclusiv informațiile prevăzute la art. 8 din Regulamentul (UE) nr. 2020/852, în conformitate cu formatul de raportare electronic specificat în regulamentul delegat respectiv.

Cerințe similare sunt prevăzute și pentru societățile-mamă supuse cerințelor prevăzute la art. 29a din aceeași directivă în ceea ce privește *întocmirea raportului consolidat al administratorilor în formatul de raportare electronic*.

Statele membre se asigură că *întreprinderile publică, într-un termen rezonabil, care nu depășește 12 luni de la data bilanțului,*

⁶ Alin. (1) și (2) ale fiecăruia dintre articole.

⁷ Regulamentul delegat (UE) nr. 2019/815 al Comisiei din 17 decembrie 2018 de completare a Directivei 2004/109/CE a Parlamentului European și a Consiliului în ceea ce privește standardele tehnice de reglementare privind specificarea unui format de raportare electronic unic, publicat în J.Of. L 143/1 din 29 mai 2019.

situațiile financiare anuale aprobate corespunzător și raportul administratorilor, în formatul de raportare, dacă este cazul, împreună cu opinia și declarația furnizate de auditorul statutar sau de firma de audit menționată la art. 34 din Directiva 2013/34/UE, astfel cum prevede legislația fiecărui stat membru, în conformitate cu Titlul 1 Capitolul III din Directiva (UE) 2017/1132 a Parlamentului European și a Consiliului⁸.

Statele membre pot prevedea obligația ca întreprinderile care intră sub incidența art. 19a și 29a să pună gratuit raportul administratorilor la dispoziția publicului pe website-ul lor. În cazul în care o întreprindere nu are un website, statele membre pot prevedea obligația ca aceasta să pună la dispoziție, la cerere, o copie scrisă a raportului administratorilor.

În cazul în care un prestator independent de servicii de asigurare emite opinia menționată la art. 34 din Directiva 2013/34/UE, respectiva opinie se publică împreună cu documentele menționate mai sus.

Cu toate acestea, statele membre pot scuti întreprinderile de obligația de a publica raportul administratorilor în cazul în care o copie a întregului raport sau a unor părți ale acestuia poate fi obținută cu ușurință, la cerere, la un preț care nu depășește costul său administrativ. Această scutire nu se aplică întreprinderilor supuse cerințelor referitoare la raportarea privind durabilitatea prevăzute la art. 19a și 29a.

Statele membre se asigură că membrii organelor de administrație, de conducere și de supraveghere ale unei întreprinderi, care acționează în limitele competențelor conferite de dreptul intern, au responsabilitatea colectivă de a veghea ca următoarele documente să fie întocmite și publicate în conformitate cu cerințele Directivei 2013/34/UE și, dacă este cazul, în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate adoptate în temeiul Regulamentului (CE) nr. 1606/2002, cu Regulamentul delegat (UE) nr. 2019/815, cu standardele de raportare privind durabilitatea menționate în Directiva 2013/34/UE:

- a) situațiile financiare anuale, raportul administratorilor și declarația privind guvernarea corporativă, în cazurile în care sunt prezentate separat; și
- b) situațiile financiare consolidate, rapoartele consolidate ale administratorilor și declarația consolidată privind guvernarea corporativă, în cazurile în care sunt prezentate separat.

În ceea ce privește transpunerea Directivei CSRD, statele membre asigură intrarea în vigoare a actelor cu putere de lege și a actelor

administrative necesare pentru a se conforma prevederilor din directivă până la data de 6 iulie 2024.

Astfel, statele membre aplică măsurile necesare pentru a respecta cele precizate mai sus⁹:

- a) pentru exercițiile financiare care încep la data de 1 ianuarie 2024 sau după această dată:
 - i) întreprinderilor mari, în înțelesul art. 3 alin. (4) din Directiva 2013/34/UE, care sunt entități de interes public, astfel cum sunt definite la art. 2 pct. 1 din directiva respectivă, care depășesc, la data întocmirii bilanțului, numărul mediu de 500 de angajați în cursul exercițiului financiar;
 - ii) entităților de interes public, astfel cum sunt definite la art. 2 pct. 1 din Directiva 2013/34/UE, care sunt societăți-mamă ale unui grup mare, în înțelesul art. 3 alin. (7) din directiva respectivă, care depășesc, la data întocmirii bilanțului, pe bază consolidată, numărul mediu de 500 de angajați în cursul exercițiului financiar;
- b) pentru exercițiile financiare care încep la data de 1 ianuarie 2025 sau după această dată:
 - i) întreprinderilor mari, în înțelesul art. 3 alin. (4) din Directiva 2013/34/UE, altele decât cele menționate la lit. a) pct. i) de la prezentul paragraf;
 - ii) societăților-mamă ale unui grup mare, în înțelesul art. 3 alin. (7) din Directiva 2013/34/UE, altele decât cele menționate la lit. a) pct. ii) de la prezentul paragraf;
- c) pentru exercițiile financiare care încep la data de 1 ianuarie 2026 sau după această dată:
 - i) întreprinderilor mici și mijlocii, în înțelesul art. 3 alin. (2) și (3) din Directiva 2013/34/UE, care sunt entități de interes public, astfel cum sunt definite la art. 2 pct. 1 lit. a) din directiva respectivă și care nu sunt microîntreprinderi, astfel cum sunt definite la art. 3 alin. (1) din directiva respectivă;
 - ii) instituțiilor mici și cu un grad redus de complexitate definite la art. 4 alin. (1) pct. 145 din Regulamentul (UE) nr. 575/2013, cu condiția să fie întreprinderi mari, în înțelesul art. 3 alin. (4) din Directiva 2013/34/UE, sau să fie întreprinderi mici și mijlocii, în înțelesul art. 3 alin. (2) și (3) din directiva respectivă, care sunt entități de interes public, astfel cum sunt definite la art. 2 pct. 1 lit. a) din directiva respectivă și care nu sunt microîntreprinderi, astfel cum sunt definite la art. 3 alin. (1) din directiva respectivă;

⁸ Directiva (UE) 2017/1132 a Parlamentului European și a Consiliului din 14 iunie 2017 privind anumite aspecte ale dreptului societăților comerciale, publicată în J. Of. L 169/46 din 30 iunie 2017.

⁹ Cu excepția pct. 14, „CAPITOLUL 9a. RAPORTAREA PRIVIND ÎNTRINDERILE DIN ȚĂRI TERȚE”, pentru care statele membre aplică măsurile necesare începând cu exercițiile financiare care încep la data de 1 ianuarie 2028 sau după această dată.

iii) întreprinderilor de asigurare captive, definite la art. 13 pct. 2 din Directiva 2009/138/CE a Parlamentului European și a Consiliului, și întreprinderilor de reasigurare captive, definite la art. 13 pct. 5 din directiva respectivă, cu condiția să fie întreprinderi mari, în înțelesul art. 3 alin. (4) din Directiva 2013/34/UE, sau să fie întreprinderi mici și mijlocii, în înțelesul art. 3 alin. (2) și (3) din directiva respectivă, care sunt entități de interes public, astfel cum sunt definite la art. 2 pct. 1 lit. a) din directiva respectivă, și care nu sunt microîntreprinderi, astfel cum sunt definite la art. 3 alin. (1) din directiva respectivă.

Acestea sunt doar câteva dintre elementele-cheie ale *Directivei CSRD* care pot oferi cititorului o imagine de ansamblu asupra noilor cerințe reglementate prin aceasta la nivelul UE.

Directiva CSRD va sta, de asemenea, la baza *Regulamentului privind publicarea de informații privind finanțarea durabilă*¹⁰, care a intrat recent în vigoare și se aplică participanților la piața financiară (cum ar fi fonduri de investiții și administratori de portofolii, societăți de asigurare care vând produse de investiții bazate pe asigurări și întreprinderi care furnizează diverse produse de pensii), precum și consultanților financiari.

În temeiul *Regulamentului privind publicarea de informații privind finanțarea durabilă*, aceste întreprinderi au obligația de a publica, printre altele, o declarație privind politicile lor de diligență în ceea ce privește principalele impacturi negative ale deciziilor lor de investiții asupra factorilor de durabilitate, pe baza principiului „conformare sau justificare”. Totodată, publicarea unei astfel de declarații are caracter obligatoriu pentru societățile cu peste 500 de angajați, iar Comisia Europeană este împuternicită să adopte standarde tehnice de reglementare privind indicatorii de durabilitate referitori la diferitele tipuri de impact negativ.

În mod similar, *Directiva CSRD* va veni în completarea recentului *Regulament privind taxonomia*¹¹, un instrument de asigurare a transparenței care facilitează procesul decizional în materie de investiții și contribuie la combaterea „dezinformării ecologice”

(*greenwashing*), încadrând în categorii investițiile durabile din punctul de vedere al mediului în activități economice care îndeplinesc și garanții sociale minime.

De asemenea, raportarea vizează garanțiile minime prevăzute la art. 18 din *Regulamentul privind taxonomia*, care se referă la procedurile pe care întreprinderile ar trebui să le aplice pentru a asigura alinierea cu Orientările OCDE pentru întreprinderile multinaționale și cu Principiile directoare ale ONU privind afacerile și drepturile omului, inclusiv cu principiile și drepturile stabilite în cele opt convenții fundamentale identificate în Declarația Organizației Internaționale a Muncii cu privire la principiile și drepturile fundamentale la locul de muncă și cu cele stabilite în Carta internațională a drepturilor omului, atunci când desfășoară o activitate economică clasificată drept „durabilă”. În mod similar *Directivei NFRD* și *Directivei CSRD*, *Regulamentul privind taxonomia* nu impune întreprinderilor alte obligații materiale în afara cerințelor de raportare publică, iar investitorii pot utiliza astfel de informații atunci când alocă întreprinderilor capital. Prin identificarea de către întreprinderi a riscurilor negative proprii, la nivelul ansamblului de operațiuni și lanțuri valorice ale acestora, *Directiva CSRD* poate contribui la furnizarea de informații mai detaliate investitorilor.

Prin urmare, aceasta vine în completarea *Regulamentului privind taxonomia*, deoarece are potențialul de a veni în continuare în sprijinul investitorilor în ceea ce privește alocarea de capital întreprinderilor responsabile și durabile. În plus, *Regulamentul privind taxonomia* (care prevede un limbaj comun pentru activitățile economice durabile în scopuri investiționale) poate servi drept instrument orientativ pentru întreprinderi, în vederea atragerii finanțării durabile pentru planurile de măsuri corective și pentru foile lor de parcurs.

În concluzie, prin îmbunătățirea practicilor de guvernanță corporativă de a integra mai bine procesele de gestionare a riscurilor și de atenuare a riscurilor și impacturilor legate de drepturile omului și de mediu, *Directiva CSRD* contribuie la tranziția Uniunii Europene către o economie verde și neutră din punct de vedere climatic.

¹⁰ Regulamentul (UE) nr. 2019/2088 al Parlamentului European și al Consiliului din 27 noiembrie 2019 privind informațiile privind durabilitatea în sectorul serviciilor financiare, publicat în J. Of. L 317/1 din 9 decembrie 2019.

¹¹ Regulamentul (UE) nr. 2020/852 al Parlamentului European și al Consiliului din 18 iunie 2020 privind instituirea unui cadru care să faciliteze investițiile durabile și de modificare a Regulamentului (UE) nr. 2019/2088, publicat în J. Of. L 198 din 22 iunie 2020.

Clarificări necesare privind aplicarea regulilor de impozitare pentru anumite avantaje de natură salarială

Rezumat: La aproximativ un an după apariția Ordonanței nr. 16/2022, ordonanță care a modificat semnificativ impozitarea veniturilor de natură salarială, încă nu au fost publicate norme de aplicare a prevederilor nou introduse care să răspundă la o serie de întrebări des întâlnite printre profesioniști. În acest context, este ridicat riscul fiscal la care se expun angajatorii ce fac uz de facilitățile fiscale existente, principiul „in dubio contra fiscum” nefiind unul dintre cele mai des aplicate în disputele contribuabil – organe fiscale.

Cuvinte-cheie: impozit pe salariu, avantaje de natură salarială, avantaje dublu limitate.

Clarifications needed on the application of the tax rules for certain salary-related benefits

Abstract: Approximately one year after the publication of Ordinance No 16/2022, which significantly modified the taxation of salaries, no implementing rules have yet been published to answer a number of questions often encountered among professionals. In this context, the employers using the existing tax facilities are exposed to a high fiscal risk, the principle of „in dubio contra fiscum” not being among the most frequently applied ones in disputes between taxpayers and tax authorities.

Keywords: salary tax, benefits in kind, double limited benefits.

Conf. univ. dr. **Mirela PĂUNESCU**¹ – Facultatea de Contabilitate și Informatică de Gestiune, Academia de Studii Economice din București; Consultant fiscal; Expert contabil; Auditor financiar

În urmă cu aproximativ un an apărea Ordonanța nr. 16/2022² pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, abrogarea unor acte normative și alte măsuri financiar-fiscale, aprobată ulterior, cu modificări, de Legea nr. 370/2022 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 16/2022 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, abrogarea unor acte normative și alte măsuri financiar-fiscale.

Începând cu data de 1 ianuarie 2023, s-a inclus o nouă categorie de beneficii salariale în Codul fiscal, și anume beneficiile dublu limitate. Astfel, pe lângă veniturile de natură salarială neimpozabile în limita unui plafon individual independent,

o serie de venituri vor fi neimpozabile, cu condiția să se încadreze atât într-o limită individuală, cât și într-o limită lunară aplicată cumulativ acestora, și anume 33% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat. În această categorie nou introdusă în Codul fiscal a fost mutată o serie de beneficii supuse unei limite individuale în anul 2022, dar au fost și introduse beneficii care nu erau neimpozabile anterior, acest lucru crescând posibilitățile de optimizare a pachetului salarial oferit de angajator. Dacă, în anul 2022, beneficiile salariale, cum ar fi contribuțiile la un fond de pensii facultative și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, contravaloarea serviciilor turistice suportate pentru angajații proprii, erau supuse unor limite anuale, din anul 2023, aceste

¹ Mirela Păunescu poate fi contactată la adresa de e-mail: mirela.paunescu@cig.ase.ro.

² Cu privire la alte modificări importante ale Ordonanței nr. 16/2022, a se vedea M.V. Buliga, M. Păunescu, *Facilitățile fiscale în industria construcțiilor, agricultură și industria alimentară. Sau nu?*, în Revista Tax Magazine nr. 3/2022, pp. 176-187.

beneficii, cărora li s-au adăugat și altele, vor fi supuse atât limitei individuale, cât și unei limite lunare aplicată cumulativ acestora în valoare de 33% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat.

Din categoria nou introdusă în Codul fiscal fac parte venituri de natură salarială³:

A. pentru care limita individuală este stabilită zilnic:

1. Anumite prestații suplimentare primite de anumiți salariați în baza clauzei de mobilitate;
2. Contravaloarea hranei acordate de către angajator pentru angajații proprii.

B. pentru care limita individuală este stabilită lunar:

1. Cazarea și contravaloarea chiriei pentru spațiile de cazare/de locuit puse de către angajatori la dispoziția angajaților proprii;
2. Sumele acordate angajaților care desfășoară activități în regim de telemuncă.

C. pentru care limita individuală este stabilită anual:

1. Contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, pe perioada concediului, acordate de către angajator pentru angajații proprii;
2. Contribuțiile la un fond de pensii facultative;
3. Primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, suportate de către angajator pentru angajații proprii;
4. Contravaloarea abonamentelor pentru utilizarea facilităților sportive.

Ordinea în care veniturile de natură salarială dublu limitate se includ în plafonul colectiv lunar de cel mult 33% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat sau din solda lunară/salariul lunar acordată/acordat se stabilește de către angajator.

Așa cum alți autori⁴ sau organisme profesionale⁵ au arătat, introducerea limitei colective la o valoare atât de scăzută duce la reducerea în fapt a plafoanelor de neimpozitare introduse prin lege în Codul fiscal. În contextul în care nu există prevederi privind eventuala reportare a sumelor care au depășit plafonul colectiv (nu și pe cel individual) sau reportarea facilităților neutilizate în situații similare, considerăm că depășirea plafului nou introdus în Codul fiscal va genera beneficii impozabile, care nu pot fi utilizate în lunile următoare, chiar în condițiile în care plafonul individual nu a fost depășit, dar cel colectiv – da.

În acest context, ordinea de impozitare stabilită de către angajator devine relevantă, recomandabil fiind să se impoziteze cu prioritate venituri de natură salarială care au o limită zilnică și lunară (cum ar fi hrana, cazarea, sumele acordate în baza clauzei de mobilitate și altele). O astfel de alegere va optimiza beneficiile de natură salarială care pot fi considerate neimpozabile de-a lungul anului.

Chiar în cazul alegerii înțelepte a ordinii de impozitare, tot rămâne riscul ca anumite beneficii să fie impozabile. În special, acele beneficii care nu pot fi „fragmentate” și acordate în tranșe de-a lungul anului, motiv pentru care ni se pare relevantă discutarea unor aspecte care țin de reglementarea fiscală și contabilă, în egală măsură.

Astfel, una dintre întrebările des întâlnite este dacă angajatorii care plătesc în beneficiul angajaților un abonament pentru utilizarea facilităților sportive, în condițiile menționate de Codul fiscal, pot recunoaște costurile suportate cu acel abonament liniar în timp, și nu la data contractării acelui serviciu.

În opinia noastră, în cazul asumării obligației de a plăti un astfel de abonament în beneficiul salariatului pe o perioadă de timp (obligație care, de cele mai multe ori, nu dă posibilitatea retragerii sau recuperării sumelor plătite), ar trebui să ducă la recunoașterea unei cheltuieli și a unei datorii în legătură cu un avantaj salarial oferit angajatului. Cu alte cuvinte, spre diferență de plată în avans a unei chirie pentru un spațiu pe care societatea îl poate utiliza în timp și pentru care recunoaște cheltuiala cu chiria în timp, în cazul plății unui abonament care dă dreptul salariatului să folosească facilitățile sportive timp de 6 luni, data contractării abonamentului ar trebui să fie data înregistrării cheltuielii în evidența contabilă. Totuși, discuții pot apărea în contextul în care, potrivit clauzelor contractuale, angajatul va despăgubi angajatorul dacă pleacă înainte ca abonamentul să expire, plătind, spre exemplu, contravaloarea lunilor achitate de angajator, dar pentru care nu mai există un contract de muncă. Din păcate, nici reglementarea contabilă majoritar utilizată în România (ne referim la Ordinul nr. 1.802/2014), nici cea fiscală nu menționează cum ar trebui tratat un astfel de beneficiu acordat salariatului.

În ceea ce privește prevederile IAS 19, potrivit par. 19, atunci când un angajat a prestat un serviciu către entitatea angajatoare, aceasta trebuie să recunoască valoarea neactualizată a beneficiilor pe termen scurt ale angajaților care se preconizează că vor fi plătite în schimbul acelui serviciu ca o datorie, după deducerea oricărei sume deja plătite, și ca o cheltuială, cu excepția cazului în care un alt standard IFRS prevede sau permite capitalizarea beneficiilor în costul unui activ. În plus,

³ M. Păunescu, *Dificultăți privind aplicarea regulilor de impozitare pentru anumite avantaje de natură salarială dublu impozitate*, în Revista Tax Magazine nr. 1/2023.

⁴ Idem.

⁵ https://www.ccfiscali.ro/content/adresaMFP_sa/Adresa%20CCF%20nr.%20569%20-%2020MF%20-%20proponere%20modificare%20plafonare%20venituri%20salar....pdf.

se menționează că, dacă suma deja plătită depășește valoarea beneficiilor, angajatorul trebuie să recunoască acel surplus ca activ (cheltuială înregistrată în avans) în măsura în care plata anticipată va conduce, de exemplu, la o reducere a plăților viitoare sau la o rambursare în numerar.

Din economia prevederilor menționate înțelegem că, în cazul în care beneficiile acordate de către angajator salariatului acoperă o perioadă mai lungă de timp, aceste sume vor fi recunoscute drept active (cheltuieli în avans) și trecute pe cheltuielile perioadei curente în perioadele în care reduc datoriile salariale asumate de societate. Astfel, pe exemplul anterior, dacă societatea plătește salariatului un abonament pe 6 luni de zile, dar salariatul trebuie să ramburseze contravaloarea abonamentului suportat de entitate pe perioada în care acesta nu mai este salariat, considerăm că IAS 19 ar impune recunoașterea la nivelul angajatorului a unei cheltuieli în avans cu costul abonamentului și trecerea acestei cheltuieli în avans pe cheltuielile perioadei, pe măsură ce salariatul prestează servicii.

În ceea ce privește tratamentul fiscal, și anume în ce perioadă se impozitează beneficiul la salariat, din păcate, Codul fiscal nu are prevederi explicite care să reglementeze regula privind perioada în care beneficiile salariale neimpozabile în anumite limite nou introduse în Codul fiscal se analizează și pot deveni impozabile.

Totuși, uitându-ne la art. 76 alin. (3) lit. g), precum și la normele date în aplicarea acestui articol, constatăm că, în cazul beneficiilor, cum ar fi primele de asigurare și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament, plătite de către angajator pentru angajații proprii, analiza se face **la momentul plății acestora**. Astfel, chiar în lipsa unei reguli explicite de interpretare a Codului fiscal, dacă aplicăm regulile consacrate pentru beneficiile salariale menționate, ar reieși că verificarea încadrării în cele două limite ar trebui făcută în luna plății abonamentului, și nu liniar în timp sau la data asumării obligației contractuale. Merită totuși să remarcăm că, deși Codul fiscal și normele sale de aplicare nu sunt riguroase, legislația se referă la mai multe categorii de beneficii, cu reguli diferite în ceea ce privește perioada în care se determină tratamentul fiscal. Astfel, se vorbește despre:

1. Avantaje care se acordă și se impozitează la data acordării, evaluarea făcându-se la data acordării avantajului (cum ar fi bunurile primite cu titlu gratuit);
2. Avantaje în natură sub forma folosirii în scop personal a bunurilor din patrimoniul afacerii care se impozitează (eventual) lunar, în luna în care s-a primit acel avantaj (cu titlu de exemplu, utilizarea mașinii, chiria suportată de către angajator, abonamente telefonice și altele);
3. Avantaje care sunt impozitate la data plății (primele de asigurare și serviciile medicale furnizate sub formă de abonament).

Prin urmare, nu este consacrată aplicarea regulii existente în cazul primelor de asigurare și serviciilor medicale furnizate sub formă de abonament, putându-se aplica și regulile menționate de Normele metodologice pentru alte categorii de beneficii, așa cum am arătat mai sus.

Un alt subiect de interes considerăm că este decontarea contravalorii serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, pe perioada concediului, acordate de către angajator pentru angajații proprii. Dacă pentru abonamente diverse angajatorii deja au renegociat contractele încheiate cu furnizorii pentru a fragmenta plățile și a evita impozitarea salariaților prin depășirea limitei colective, în cazul acestui timp de beneficiu, o fragmentare este dificilă. Astfel, nu credem că este în conformitate cu reglementările contabile, europene sau internaționale să se recunoască lunar pe cheltuieli costul serviciilor turistice ce urmează a fi decontat salariatului, potrivit contractului individual de muncă sau regulamentelor interne.

Rămâne însă de clarificat (considerând că aceste aspecte nu sunt clare în legislația fiscală) care este tratamentul fiscal al eventualelor avansuri plătite de către salariat pentru serviciile turistice de care va beneficia și care vor fi decontate de către angajator, avansuri care sunt decontate de către angajat la momentul plății, și nu la momentul în care salariatul pleacă în concediu. Astfel, în eventualitatea în care salariatul achită în luna martie un avans pentru serviciile turistice de care va beneficia în luna august și care îi este decontat de către angajator în aceeași lună, rămâne neclar dacă acest avans poate fi considerat a avea natura (și tratamentul fiscal în consecință) contravalorii serviciilor turistice acordate de către angajator pentru angajații proprii.

O interpretare contrară ar defavoriza categoric salariații care plătesc avansuri pentru astfel de servicii turistice.

Nu în ultimul rând, rămâne de clarificat dacă plata în tranșe de către angajator, după finalizarea concediului, poate fi considerată a avea natura (și tratamentul fiscal în consecință) contravalorii serviciilor turistice acordate de către angajator pentru angajații proprii și dacă plățile post concediu vor fi evaluate în lunile în care, potrivit înțelegerii dintre părți, se decontează tranșele.

Ca o concluzie, în contextul multitudinii de reguli privind perioada și modul în care se impozitează beneficiile de natură salarială, considerăm că se impune fie modificarea Codului fiscal, pentru a introduce reguli privind aspectele sesizate, fie modificarea Normelor metodologice în același sens. Regulile nou introduse ar trebui să fie clare și robuste, pentru a putea fi aplicate și altor beneficii, în eventualitatea amendării Codului fiscal în viitor și introducerii unor beneficii suplimentare de natură salarială neimpozabile.

Scutiri de TVA cu drept de deducere destinate unităților spitalicești

Rezumat: Volumul „TVA de la A la Z. Ghid practic” a fost gândit ca un îndrumar, o călăuză care să-l poarte pe cititor, pas cu pas, prin toate hățișurile TVA. O analiză clară, pe firul Codului fiscal și al Normelor metodologice de aplicare, în contextul legislației europene și al practicii recente și relevante a Curții de Justiție a Uniunii Europene (peste 100 de fragmente de jurisprudență). Cartea aceasta reprezintă o construcție fundamentată, înainte de orice, pe experiența multor ani de practică a autoarei.

Redăm, în continuare, un extras din această lucrare cu privire la scutirile de TVA nou introduse în Codul fiscal de la data de 11 iunie 2023¹.

Cuvinte-cheie: echipamente medicale, aparate, dispozitive, articole, accesorii și echipamente de protecție, materiale și consumabile de uz sanitar, unități spitalicești din rețeaua publică de stat, scutire directă de TVA, scutire indirectă de TVA prin rambursare, achiziții intracomunitare de bunuri scutite de TVA.

VAT exemptions with right of deduction for hospital establishments

Abstract: "VAT from A to Z. A Practical Guide" has been designed as a step-by-step guide to take the reader through the complexities of VAT. A clear analysis, based on the Tax Code and the Implementing Rules, in the context of European legislation and the recent and relevant practice of the Court of Justice of the European Union (more than 100 pieces of case law).

This book is a construction based, above all, on the author's many years of practice.

The following is an excerpt from this paper on the VAT exemptions newly introduced in the Tax Code from 11 June 2023.

Keywords: medical equipment, appliances, devices, articles, accessories and protective equipment, materials and consumables for medical use, hospital establishments in the state public network, direct VAT exemption, indirect VAT exemption by refund, intra-Community acquisitions of goods exempt from VAT.

Mariana VIZOLI – Consultant fiscal independent; Colaborator – Soter & Partners;
Cadru didactic asociat – Academia de Studii Economice

¹ Cartea „TVA de la A la Z. Ghid practic”, ediția a 2-a, a apărut la Editura Hamangiu, în anul 2023, fiind lansată în cadrul unui eveniment organizat, pe data de 29 iunie 2023, de către Camera Consultanților Fiscali și Editura Hamangiu.

„Scutiri cu drept de deducere destinate unităților spitalicești

Începând cu data de 5 aprilie 2022, Directiva TVA a fost modificată², astfel încât permite statelor membre aplicarea (prin opțiune) a unor scutiri cu drept de deducere pentru unele categorii de bunuri/servicii enumerate expres în Anexa III a Directivei TVA. Anterior, această anexă conținea o listă de bunuri/servicii pentru care poate fi aplicată una sau mai multe cote reduse de TVA (nu și scutiri). Așadar, spre deosebire de scutirile clasice cu drept de deducere existente până la acel moment (scutiri în contextul operațiunilor externe – export, livrări intracomunitare, transport internațional, regimuri vamale speciale etc.), Directiva a introdus posibilitatea de a aplica scutiri cu drept de deducere pentru anumite operațiuni *pur locale*.

Pe plan național, legiuitorul a optat pentru transpunerea în legislația națională a patru noi tipuri de scutiri cu drept de deducere la art. 294 alin. (5) C. fisc., prin Legea nr. 88/2023, publicată în Monitorul Oficial în data de 12 aprilie 2023. Aceste modificări intră în vigoare de la 11 iunie 2023.

Art. 294 alin. (5)-(7) C. fisc. (5) Sunt scutite de TVA:

- a) serviciile de construire, reabilitare, modernizare de unități spitalicești din rețeaua publică de stat, precum și serviciile de construire, reabilitare, modernizare de unități spitalicești prestate către entități nonprofit înscrise în Registrul public organizat de ANAF în baza prevederilor art. 25 alin. (4¹), dacă acestea sunt destinate unităților spitalicești deținute și exploatate de entitatea nonprofit sau celor din rețeaua publică de stat, după caz;
 - b) livrările de echipamente medicale, aparate, dispozitive, articole, accesorii și echipamente de protecție, materiale și consumabile de uz sanitar, destinate în mod normal utilizării în domeniul îngrijirilor de sănătate sau pentru utilizarea de către persoanele cu handicap, bunuri esențiale pentru compensarea și depășirea handicapurilor, altele decât cele prevăzute la lit. c) și d), precum și adaptarea, repararea, închirierea și leasingul unor astfel de bunuri, efectuate către unități spitalicești din rețeaua publică de stat, precum și cele efectuate către entități nonprofit înscrise în Registrul public organizat de ANAF în baza art. 25 alin. (4¹), dacă acestea sunt destinate unităților spitalicești deținute și exploatate de entitatea nonprofit sau celor din rețeaua publică de stat, după caz;
 - c) livrarea de proteze și accesorii ale acestora, cu excepția protezelor dentare scutite de taxă conform art. 292 alin. (1) lit. b);
 - d) livrarea de produse ortopedice.
- (6) Scutirea de TVA pentru livrările de bunuri/prestările de servicii prevăzute la alin. (5) lit. a) și b) se aplică:
- a) direct, prin facturare fără TVA de către furnizorii de bunuri/prestatorii de servicii dacă beneficiarul livrării/

prestării este unitatea spitalicească din rețeaua publică de stat sau, după caz, instituția/autoritatea publică centrală sau locală, care asigură finanțarea acesteia, potrivit legii;

- b) prin restituirea TVA aferente achizițiilor de bunuri sau servicii efectuate de entitățile nonprofit, potrivit unei proceduri stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice. Sumele restituite de la bugetul de stat se utilizează de către entitățile nonprofit exclusiv pentru finanțarea achizițiilor de bunuri și/sau servicii prevăzute la alin. (5) lit. a) și b).

(7) Scutirile de taxă prevăzute la alin. (5) se aplică în condițiile prevăzute în normele metodologice.

În sinteză, prima categorie [art. 294 alin. (5) lit. a)-b) C. fisc. de mai sus] vizează o serie de operațiuni precum construcția, reabilitarea, modernizarea unităților spitalicești, precum și dotarea acestora cu echipamente, aparate, dispozitive, materiale și consumabile. Scutirea se aplică pentru:

- livrările/prestările către unitățile spitalicești din rețeaua publică de stat,
- livrările/prestările către entități nonprofit care construiesc și/sau dețin și exploatează unități spitalicești,
- livrările/prestările către entități nonprofit destinate modernizării/reabilitării/dotării unităților spitalicești din rețeaua publică de stat.

Scutirile prevăzute la art. 294 alin. (5) lit. a)-b) C. fisc., respectiv cele destinate unităților spitalicești se aplică diferit în funcție de statutul beneficiarului³.

În cazul unui beneficiar unitate spitalicească din rețeaua publică de stat sau, după caz, instituția/autoritatea publică centrală sau locală, care asigură finanțarea acesteia, scutirea se aplică direct prin facturare fără TVA de către furnizor/prestator.

În schimb, în cazul unui beneficiar entitate nonprofit, scutirea se aplică indirect. Astfel, furnizorul/prestatorul de bunuri/servicii acoperite de art. 294 alin. (5) lit. a)-b) C. fisc. facturează cu TVA, iar entitatea nonprofit solicită restituirea TVA de la bugetul de stat. Procedura privind modalitatea de restituire a TVA către entitățile nonprofit beneficiare ale livrărilor/prestărilor scutite cu drept de deducere urmează a fi stabilită prin ordin al ministrului finanțelor publice.

Entitatea nonprofit are obligația de a utiliza TVA restituită exclusiv pentru finanțarea achizițiilor de bunuri și/sau servicii prevăzute de scopul scutirii.

Cu toate acestea, chiar și în cazul scutirilor directe, fiind condiționate de statutul beneficiarului, nu se aplică pe tot lanțul de livrare. În cazul importului sau al achiziției intracomunitare de către distribuitorii de produse prevăzute de art. 294 alin. (5) lit. b), sau al livrării din țară de către producători către

² Modificare realizată prin Directiva 2022/542.

³ Art. 294 alin. (6) C. fisc.

distribuitori sau alți comercianți, nu se va aplica scutirea de TVA, ci cota standard [cu excepția protezelor, a accesoriilor acestora și a produselor ortopedice prevăzute de art. 294 alin. (5) lit. c) și d) C. fisc.], urmând ca numai livrările acestora către unitățile spitalicești prevăzute de art. 294 alin. (5) lit. b) să beneficieze de scutire directă cu drept de deducere.

Cea de-a doua categorie de scutiri [art. 295 alin. (5) lit. c)-d) C. fisc.] reprezintă livrări de proteze, cu excepția celor dentare, accesorii ale acestora, produse ortopedice, ce erau prevăzute la art. 291 alin. (2) lit. a)-b) cu cota redusă de 9%. Astfel, începând cu 11 iunie 2023, acestea nu vor mai face obiectul cotei reduse, ci vor fi scutite cu drept de deducere indiferent de beneficiarul care le achiziționează (este aplicabilă tuturor cumpărătorilor, nu doar unităților spitalicești de stat și entităților nonprofit). Astfel, și spitalele/clinicile private, precum și orice alt cumpărător, fie persoană juridică, fie persoană fizică, vor putea achiziționa în regim de scutire aceste bunuri. Cu toate că atât protezele medicale, cât și produsele ortopedice s-ar fi calificat printre bunurile enumerate la art. 294 alin. (5) lit. b) C. fisc., acestea au fost menționate separat, tocmai pentru a sublinia că se aplică indiferent de statutul beneficiarului pe tot lanțul de livrare.

Toate cele patru scutiri se vor aplica în condițiile stabilite de Normele metodologice ce urmează a fi actualizate, în teorie, până la data intrării în vigoare a scutirilor. În special, sunt necesare norme pentru a stabili cu exactitate produsele care intră în categoria celor prevăzute la art. 294 alin. (5) lit. b) C. fisc.

Scutirile se aplică de la data de 11 (60 zile de la data publicării Legii nr. 88/2023 în Monitorul Oficial). Astfel, vor exista situații în care prestările de servicii constând în construcția/renovarea/reparația de unități spitalicești au avut loc, parțial, până la data intrării în vigoare a scutirii cu drept de deducere și/sau au fost facturate sau încasate (parțial sau integral) avansuri pentru livrări/prestări ce se realizează începând cu 11 iunie 2023. În aceste condiții, este important de stabilit cu exactitate faptul generator și regimul de impozitare aplicabil în contextul acestei schimbări.

Din perspectiva faptului generator, determinarea poate fi mai dificilă în contextul serviciilor, constând în lucrări de construcție/renovare/reparație *et seq.*

În cazul serviciilor care determină decontări/plăți succesive (cum sunt cele de construcții montaj), faptul generator intervine la data la care sunt emise situații de lucrări sau, potrivit prevederilor contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiar, în conformitate cu art. 281 alin. (7) C. fisc.

Exemplu:

O societate de construcție încheie un contract cu o unitate spitalicească din rețeaua publică de stat pentru renovarea unui spital, în cursul anului 2022. Potrivit prevederilor contractuale, lucrarea este împărțită în două etape, prestatorul având obligația de a emite o situație de lucrări după finalizarea fiecărei etape. Beneficiarul trebuie să

analizeze partea din lucrare ce i-a fost predată și să își dea acceptul asupra situației transmise de către furnizor.

În luna februarie 2023 a fost finalizată prima etapă, prestatorul transmițând situația de lucrări pe 10 martie. Beneficiarul a acceptat lucrarea, transmițând formal acceptul, conform procedurii contractuale, în data de 22 martie 2023. În luna aprilie 2023 a fost finalizată și cea de-a doua etapă, prestatorul transmițând situația de lucrări pe 15 mai 2023. Beneficiarul a acceptat lucrarea, transmițând formal acceptul, conform procedurii contractuale, în data de 15 iunie 2023.

Regimul TVA aplicabil este următorul:

- Pentru prima etapă, data faptului generator intervine la momentul acceptării situației de lucrări, respectiv în data de 22 martie 2023. Astfel, prestatorul va emite o factură cu TVA 19% pentru lucrările de renovare realizate;
- Pentru lucrările din cea de-a doua etapă, prestarea de servicii se consideră realizată (faptul generator) la momentul acceptului de către beneficiar, respectiv pe data de 15 iunie 2023. Astfel, întrucât serviciile se consideră prestate (convențional, din perspectiva TVA) în data de 15 iunie 2023, acestea intră sub incidența scutirii de TVA prevăzute la art. 294 alin. (5) lit. a) C. fisc. Întrucât beneficiarul este o unitate spitalicească din rețeaua publică de stat, este aplicabilă scutirea directă, prestatorul facturând fără TVA cea de-a doua etapă a lucrării. Prestatorul va avea drept integral de deducere pentru achizițiile angajate în scopul realizării acestor lucrări.

În schimb, pentru partea I a lucrării, nu se mai poate reveni asupra cotei de 19% aplicate la data faptului generator (22 martie 2022).

În măsura în care, anterior datei de 11 iunie 2023, au fost facturate sau încasate parțial avansuri pentru bunuri/servicii dintre cele enumerate la art. 294 alin. (5) C. fisc., urmând ca livrarea de bunuri/prestarea de servicii să se realizeze începând cu data de 11 iunie 2023, avansurile se pot regulariza astfel încât să se aplice regimul TVA de la data livrării/prestării (de la data faptului generator), conform prevederilor art. 280 alin. (6) C. fisc.

Este important de menționat că această dispoziție este aplicabilă doar în contextul avansurilor parțiale. Or, dacă înainte de 11 iunie 2023 este emisă o factură pentru contravaloarea integrală a livrării/prestării sau este încasată integral contravaloarea acestora, dar livrarea/prestarea este realizată începând cu 11 iunie 2023, regimul TVA aplicabil va rămâne cel de la data facturării/încasării avansului, în conformitate cu art. 280 alin. (6) C. fisc., în cazul de față, regimul de taxare cu cota standard sau, după caz, cu cota redusă de TVA (pentru proteze și produse ortopedice).

Exemplul 1:

Un furnizor de bunuri încheie în luna noiembrie 2022 două contracte pentru livrarea unor echipamente medicale (altele decât proteze sau produse ortopedice) destinate unor unități spitalicești. Primul contract este încheiat cu o unitate spitalicească din rețeaua publică de stat (beneficiar autoritate publică), iar cel de-al doilea contract cu o entitate nonprofit care construiește o unitate spitalicească.

Pentru ambele contracte, furnizorul agreează încasarea unui avans de 10% în luna februarie 2023, urmând ca livrarea echipamentelor să se realizeze în august 2023. Acesta facturează până pe 15 martie 2023 avansurile încasate în luna februarie 2023, facturile fiind purtătoare de TVA 19%.

În luna august 2023, când sunt livrate echipamentele către cei doi beneficiari, este deja aplicabilă scutirea de TVA de la art. 294 alin. (5) lit. b) C. fisc., iar livrările acestuia sunt eligibile pentru aplicarea scutirii. Întrucât acesta a încasat parțial avansuri când regimul aplicabil era cel de taxare, acesta va proceda în august 2023 astfel:

1. Pentru livrarea realizată către beneficiarul unitate spitalicească din rețeaua publică de stat, furnizorul va regulariza avansul și va factura întreaga operațiune în scutire de TVA (cu drept de deducere).
2. În cazul beneficiarului entitate nonprofit, deși operațiunea este eligibilă pentru scutirea de TVA, în cazul specific al beneficiarului entitate nonprofit, scutirea este una indirectă. Astfel, furnizorul va factura întreaga livrare cu TVA 19%, urmând ca entitatea nonprofit să solicite restituirea taxei de la bugetul de stat, conform procedurii din ordinul ministrului finanțelor publice.

Exemplul 2:

Un furnizor livrează proteze medicale următorilor beneficiari: o persoană fizică, un spital de stat, o entitate nonprofit, un spital privat, un distribuitor.

Cazul 1: Încasează, în luna aprilie 2023, integral contravaloarea protezelor medicale ce urmează a fi livrate în iulie 2023.

Facturile de avans emise celor trei beneficiari includ TVA 9%, în conformitate cu art. 291 alin. (2) lit. a) (în vigoare până la 11 iunie 2023).

Livrarea bunurilor are loc ulterior intrării în vigoare a scutirilor prevăzute la art. 294 alin. (5) C. fisc. Cu toate acestea, întrucât a încasat integral contravaloarea bunurilor, regimul aplicabil va rămâne cel de la data exigibilității taxei (facturării/încasării avansului), în conformitate cu art. 280 alin. (6) C. fisc. Așadar, livrările de bunuri vor rămâne taxabile, astfel cum prevedea legislația fiscală la momentul exigibilității taxei.

Cazul 2: Nu sunt încasate avansuri înainte de 11 iunie 2023, nici nu sunt emise facturi, livrarea având loc în data de 25 iunie 2023. Faptul generator de taxă are loc pe data de 25 iunie 2023, furnizorul aplicând direct scutirea de TVA cu drept de deducere prevăzută de art. 294 alin. (5) lit. c) către oricare dintre beneficiarii menționați.

Exemplul 3:

Un furnizor de bunuri încheie în luna iulie 2023 trei contracte pentru livrarea unor echipamente medicale prevăzute de art. 294 alin. (5) lit. b) C. fisc. (altele decât protezele sau produsele ortopedice). Primul contract este încheiat cu o unitate spitalicească din rețeaua publică de stat (beneficiar autoritate publică), al doilea contract cu o entitate nonprofit care construiește o unitate spitalicească și al treilea cu un spital privat.

Livrările către unitatea spitalicească de stat sunt scutite cu drept de deducere de către furnizor.

Livrările către entitatea nonprofit sunt facturate cu TVA, dar entitatea nonprofit eligibilă, conform art. 294 alin. (5) lit. b) C. fisc., poate solicita rambursarea taxei plătite.

Livrările către spitalul privat sunt taxabile cu cota de 19%, acestea nefiind eligibile pentru aplicarea scutirii prevăzute de art. 294 alin. (5) lit. b) C. fisc."

Comentarii cu privire la extrasul din carte:

Extrasul din cartea „TVA de la A la Z. Ghid practic” face analiza scutirilor de TVA aplicabile pentru anumite livrări/prestări, dar înainte de apariția normelor metodologice care trebuiau să stabilească bunurile eligibile pentru aplicarea scutirii de TVA, precum și alte condiții.

În prezent, a fost elaborat un proiect de norme metodologice pentru aplicarea prevederilor art. 294 alin. (5) C. fisc.⁴, proiect afișat pe site-ul MFP. Normele metodologice urmează a fi aprobate prin hotărâre a Guvernului, după care se vor publica în Monitorul Oficial. Analiza următoare va avea la bază acest proiect de norme.

De remarcat, în primul rând, că proiectul de norme se referă numai la scutirile directe de TVA prevăzute de art. 294 alin. (5) lit. b), c) și d) C. fisc., dar nu cuprinde prevederi referitoare la serviciile de construire, reabilitare, modernizare de unități spitalicești (de stat sau ale entităților nonprofit), prevăzute de art. 295 alin. (5) lit. a) C. fisc., fiind așteptat un ordin al ministrului finanțelor publice cu privire la procedura de aplicare.

Art. 294 alin. (5) lit. b) C. fisc. cuprinde și scutirile acordate prin procedura rambursării TVA către entități nonprofit înscrise în Registrul public organizat de ANAF, în baza art. 25 alin. (4)¹, dacă achizițiile acestora sunt destinate unităților spitalicești deținute

⁴ Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, publicată în M. Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015.

și exploatate de entitatea nonprofit sau celor din rețeaua publică de stat, după caz, dar pentru aceste scutiri indirecte este așteptat un ordin al ministrului finanțelor publice cu procedura practică de rambursare a TVA. Scutirea materializată prin rambursarea TVA sau așa-numita scutire indirectă implică facturarea cu TVA de către furnizori/prestatori a bunurilor/serviciilor prevăzute la art. 294 alin. (5) lit. a) și b) C. fisc. către aceste entități nonprofit.

Proiectul de norme metodologice prevede că scutirile directe de TVA, prevăzute de art. 294 alin. (5) lit. b), sunt aplicabile de către furnizori/prestatori astfel:

- ⇒ prin facturare fără TVA, pentru livrările de echipamente medicale, aparate, dispozitive, articole, accesorii și echipamente de protecție, materiale și consumabile de uz sanitar, precum și pentru adaptarea, repararea, închirierea și leasingul unor astfel de bunuri, efectuate către unități spitalicești din rețeaua publică de stat, pe baza declarației pe propria răspundere a reprezentantului legal al unității spitalicești, din care să rezulte că bunurile respective sunt destinate în mod normal utilizării în domeniul îngrijirilor de sănătate sau pentru utilizarea de către persoanele cu handicap, bunuri esențiale pentru compensarea și depășirea handicapurilor;
- ⇒ prin facturare fără TVA, pentru livrările de echipamente medicale, aparate, dispozitive, articole, accesorii și echipamente de protecție, materiale și consumabile de uz sanitar, precum și pentru adaptarea, repararea, închirierea și leasingul unor astfel de bunuri, facturate către o instituție/autoritate publică centrală sau locală, pe baza unei declarații pe propria răspundere a reprezentantului legal al instituției/autorității publice centrale sau locale respective, din care să rezulte că bunurile/serviciile achiziționate sunt destinate unei unități spitalicești din rețeaua publică de stat, pentru care aceasta asigură finanțarea și a declarației reprezentantului legal al unității spitalicești din rețeaua publică de stat beneficiare.

Probabil, datorită ariei vaste a bunurilor și a serviciilor vizate de scutirile de TVA, prevăzute de art. 294 alin. (5) lit. b) C. fisc., legiuitorul nu a găsit o modalitate mai precisă de delimitare a sferei de aplicare, fiind practic lăsată la latitudinea reprezentanților legali ai unităților spitalicești (sau ai instituțiilor/autorităților locale care le finanțează) responsabilitatea de a califica dacă aceste bunuri/servicii sunt destinate în mod normal utilizării în domeniul îngrijirilor de sănătate sau pentru utilizarea de către persoanele cu handicap, bunuri esențiale pentru compensarea și depășirea handicapurilor.

Declarația respectivă ar trebui transmisă furnizorilor/prestatorilor, în cazul livrărilor în țară efectuate de către diverși distribuitori/producători către unitățile spitalicești din rețeaua publică (sau ai instituțiilor/autorităților locale care le finanțează),

pentru ca aceștia să aplice scutirile de TVA, dar, așa cum rezultă din proiectul de norme metodologice, declarația ar trebui întocmită și pentru achizițiile intracomunitare sau importurile efectuate direct de către entitățile beneficiare ale scutirilor directe. În cazul importurilor, declarația se prezintă organelor vamale la momentul importului.

Referitor la declarația pe propria răspundere, în lipsa unei prevederi contrare, se deduce că ar trebui depusă pentru fiecare achiziție efectuată de către entitățile menționate la art. 294 alin. (5) lit. b) care beneficiază de scutiri directe de TVA.

O altă problemă sesizată cu privire la apariția tardivă a normelor o reprezintă modul de aplicare a legii în perioada aflată între 11 iunie 2023 (când au intrat în vigoare noile prevederi) și data la care vor fi publicate, în Monitorul Oficial, normele metodologice.

Camera Consultanților Fiscali a transmis deja o adresă oficială către MFP pentru a clarifica faptul că toate scutirile prevăzute de art. 294 alin. (5) C. fisc. se aplică de la data de 11 iunie 2023, chiar și în lipsa normelor metodologice. De asemenea, s-au solicitat clarificări cu privire la depunerea declarațiilor pe propria răspundere retroactiv/sau nu pentru livrările/prestările prevăzute de art. 294 alin. (5) lit. b), efectuate de la data de 11 iunie 2023 și până la data la care vor fi publicate normele de aplicare.

Astfel, cum rezultă și din extrasul din cartea „TVA de la A la Z. Ghid practic”, redat în acest articol, scutirile prevăzute la art. 294 alin. (5) lit. c) și d) se aplică indiferent către cine sunt livrate aceste produse, ca urmare, nici proiectul de norme nu cuprinde, în acest caz, declarații pe propria răspundere, nefiind necesare. Pentru definirea produselor prevăzute la art. 294 alin. (5) lit. c) și d) în proiectul de norme, au fost preluate prevederile din normele de aplicare a Codului fiscal, valabile până la data de 11 iunie 2023 pentru aceste bunuri (protezele medicale, accesoriile acestora și produsele ortopedice fiind supuse cotei reduse de TVA de 9% până la data de 11 iunie 2023).

Analiza ce face obiectul acestui articol poate suferi modificări în cazul în care proiectul de norme metodologice ar suferi modificări față de forma supusă dezbaterii publice.

O problemă sensibilă legată de scutirile prevăzute de art. 294 alin. (5) C. fisc. este cea legată de importuri și de achizițiile intracomunitare de bunuri. Codul fiscal prevede, la art. 293 alin. (1) lit. a), că sunt scutite de TVA importurile și achizițiile intracomunitare de bunuri a căror livrare în țară este în orice situație scutită de TVA.

Cu toate că normele de aplicare a art. 293 alin. (1) lit. a) nu explicitează sensul sintagmei „în orice situație”, se deduce totuși că scutirea la livrarea în țară ar trebui să nu fie condițio-

nată, pentru a putea fi aplicată și scutirea la import și la achiziția intracomunitară a acelorași bunuri. În cazul achiziției intracomunitare taxabile, persoana care realizează operațiunea trebuie să o declare conform art. 325 C. fisc. în declarația recapitulativă (390), în timp ce achizițiile intracomunitare scutite de TVA nu se declară în declarația recapitulativă.

Scutirea de TVA aplicată de România pentru bunurile prevăzute la art. 294 alin. (5) lit. b), c) și d) este opțională, existând probabilitatea ca alte state membre să nu o aplice, ceea ce va conduce la neconcordanțe în VIES, așa cum vom sublinia mai jos.

Situațiile sunt foarte diferite, astfel, scutirile directe pentru livrările de bunuri, prevăzute de art. 294 alin. (5) lit. b), nu sunt aplicabile în orice situație, fiind condiționate de beneficiarul către care sunt livrate, acestea trebuind să fie unități spitalicești de stat sau instituția/autoritatea publică centrală sau locală care asigură finanțarea acesteia.

Ca atare, achizițiile intracomunitare și importurile nu sunt scutite de TVA decât în situația (mai puțin uzuală) în care aceste operațiuni să fie realizate direct (fără intermediari) de către entitățile beneficiare ale scutirilor directe (unități spitalicești de stat sau instituția/autoritatea publică centrală sau locală care asigură finanțarea acesteia).

Entitățile nonprofit, înscrise în Registrul public, organizat de ANAF, în baza art. 25 alin. (4¹), beneficiază doar de rambursarea TVA pentru bunurile și serviciile menționate la art. 294 alin. (5) lit. b) C. fisc., nefiind aplicabilă scutirea directă de TVA nici la livrarea în țară, nici la import sau la achiziția intracomunitară a bunurilor.

Scutirile pentru livrările de bunuri prevăzute de art. 294 alin. (5) lit. c) și d) sunt aplicabile direct, indiferent cine este beneficiarul acestor livrări, deci în orice situație. Drept urmare, potrivit art. 293 alin. (1) lit. a) C. fisc., achizițiile intracomunitare și importurile bunurilor prevăzute de art. 294 alin. (5) lit. c) și d) sunt scutite de TVA, indiferent cine este beneficiarul acestor operațiuni (unități spitalicești de stat, private, comercianți, distribuitori etc).

Din analiza operațiunilor intracomunitare, am ajuns la concluzia că situația celor realizate de către persoanele care nu sunt înregistrate în scopuri de TVA, conform art. 316 sau art. 317 C. fisc., este mai complexă, depinzând de persoana care face transportul din alt stat membru în România (furnizorul sau cumpărătorul), dar și de alți factori.

În continuare, vom prezenta situația achizițiilor intracomunitare realizate de către o entitate înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316 sau art. 317 C. fisc.:

1) Achizițiile intracomunitare ale bunurilor prevăzute de art. 294 alin. (5) lit. b) sunt realizate de către o entitate înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316 sau art. 317 C. fisc. – caz în care furnizorul din alt stat membru va aplica scutirea de TVA pentru livrarea intracomunitară. Mai departe, achiziția intracomunitară poate fi realizată:

- i. Direct de către unitățile spitalicești din rețeaua publică de stat sau de instituția/autoritatea publică centrală sau locală care asigură finanțarea acesteia, fiind singura situație în care ar fi aplicabilă scutirea de TVA pentru achiziția intracomunitară, conform art. 294 alin. (5) lit. b) coroborat cu art. 293 alin. (1) lit. a) C. fisc.;
- ii. Direct de către entitățile nonprofit înscrise în Registrul public organizat de ANAF, în baza art. 25 alin. (4¹), caz în care ar trebui să plătească TVA pentru achizițiile intracomunitare realizate, întrucât acestea beneficiază de scutirea indirectă (prin restituirea TVA);
- iii. De către orice altă entitate decât cele deja menționate la pct. i. și ii. (distribuitori, alți cumpărători-revânzători): ar trebui să considere că respectiva achiziție intracomunitară este taxabilă, nefiind scutită în orice situație, așa cum prevede art. 293 alin. (1) lit. a) C. fisc., și, prin urmare, achiziția intracomunitară ar trebui declarată și în declarația recapitulativă (390).

2) Achizițiile intracomunitare ale bunurilor prevăzute de art. 294 alin. (5) lit. c) și d), efectuate de către orice entitate înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316 sau art. 317 C. fisc., sunt scutite de TVA, conform art. 293 alin. (1) lit. a) C. fisc., întrucât livrarea lor în țară este scutită în orice situație, indiferent cine este beneficiarul acestor livrări (nu se vor declara în declarația recapitulativă 390).

Întrevedem o problemă legată de neconcordanțe în VIES cu privire la declararea achizițiilor intracomunitare ale bunurilor prevăzute de art. 294 alin. (5) lit. c) și d) de către persoanele înregistrate conform art. 316 sau art. 317 C. fisc., întrucât partenerii din alte state membre le vor declara drept livrări intracomunitare scutite de TVA, în timp ce, în România, nu se vor declara, în declarația 390, drept achiziții intracomunitare. Este, desigur, corectă nedeclararea achizițiilor intracomunitare scutite de TVA, fiind necesară doar o atenție sporită din partea organelor de inspecție fiscală cu privire la aceste neconcordanțe care sunt rezultatul aplicării scutirilor de TVA.

În concluzie, scutirile de TVA nu sunt aplicabile pentru toate achizițiile intracomunitare și importurile de bunuri prevăzute de art. 294 alin. (5), așa cum rezultă din analiza prevederilor legale menționate.

Anexele la RIF – cine are obligația întocmirii acestor anexe, Fiscul sau contribuabilul?

Rezumat: *Prezentul articol își propune să aducă în atenția cititorului problematica întocmirii anexelor la RIF din perspectiva persoanei care este ținută să întocmească astfel de anexe și totodată care ar fi consecințele nerespectării unei atare obligații.*

Cuvinte-cheie: *anexe la RIF, răspundere, obligația de colaborare, minimă afectare a activității contribuabilului.*

The Annexes to the Tax Inspection Report – who has the obligation of drafting such annexes, the Fiscal Authority, or the taxpayer?

Abstract: *The present article brings to the reader's attention the Annexes of the Tax Inspection Report (RIF), who has the obligation of drafting such annexes and mostly what are the consequences of the non-respect of the said obligation.*

Keywords: *the annexes to the Tax Inspection Report, liability, the obligation to collaborate, minimal activity impairment of the taxpayer.*

Asist. univ. dr., av. **Diana LUDOȘAN** – Facultatea de Drept, Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia

1. Aspecte introductive

Problema supusă discuției suscită interes, întrucât, în practică¹, se întâlnesc des situații în care Fiscul, cu ocazia efectuării unei inspecții fiscale, îi solicită contribuabilului să întocmească anexele la RIF, respectiv să întocmească și să completeze, în format „xls”, machete în care să fie incluse contribuțiile și impozitele care au făcut obiectul verificărilor, dar și alte înscriri considerate de Fisc ca fiind relevante, înscriri care să fie prezentate sub formă de tabele.

Întrucât o astfel de solicitare implică din partea contribuabilului, de cele mai multe ori, un consum considerabil de resursă umană și de timp, se impune a analiza, din perspectivă legală, dacă o asemenea obligație îi incumbă într-adevăr contribuabilului, în caz contrar, ce apărări ar putea să formuleze acesta în situația refuzului de a întocmi atare documente.

2. Considerații teoretice și practice

Cu ocazia efectuării unor inspecții fiscale, organul fiscal însărcinat cu efectuarea controlului, cu motivarea și în considerare obligației contribuabilului de a colabora cu organul fiscal, îi solicită acestuia să întocmească anexele la RIF, în sensul întocmirii și completării în format „xls.” a unor machete în care să fie incluse contribuțiile și impozitele verificate pe perioada 2015-2020 și polițele de asigurare prezentate detaliat, pe ani fiscali, sub formă de tabele.

În situația în care contribuabilul nu se conformează solicitării organului fiscal, ca în speța de față², 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 cu cele prevăzute de ASF (Autoritatea de Supraveghere Financiară în materie de

¹ *Jurisprudență proprie, nepublicată.*

² *Jurisprudență proprie, nepublicată*

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.

Desigur că Fiscul se prevalează, în solicitarea sa, de principiul bunei-credințe și de obligația contribuabilului de colaborare³, însă, așa cum vom vedea în cele ce urmează, din interpretarea logico-juridică a textelor de lege incidente ca aplicabilitate, o atare obligație nu există și, pe cale de consecință, nu poate fi pusă în sarcina contribuabilului.

Astfel, buna-credință în ceea ce-l privește pe contribuabil presupune exercitarea de către acesta a obligațiilor ce îi incumbă, astfel cum acestea au fost reglementate de lege. Or, în lipsa unei prevederi exprese care să oblige contribuabilul la efectuarea unor acte care, din punctul nostru de vedere, sunt de competență 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 acestui principiu, acestuia 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. 4.077/2020 pentru aprobarea procedurii de întocmire, avizare și aprobare a raportului de inspecție fiscală, respectiv prevederile de la pct. 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. Astfel, 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.

Cu privire la RIF, arătăm că acesta se întocmește în conformitate cu prevederile Ordinului președintelui ANAF nr. 3.710/2015⁴, 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 contribuabilului/plătitorului”. Or, în situația în care legiuitorul a prevăzut semnarea acestor anexe de către contribuabil doar 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 de la 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. Or, anexele la RIF nu reprezintă documente sau date necesare clarificării și mai ales care să fie deținute deja de către contribuabil la momentul inițierii inspecției fiscale. Cu toată evidența, aceste anexe sunt întocmite la finalul inspecției fiscale, ca ultime documente, făcând parte integrantă din RIF.

În atare condiții, obligația de colaborare 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.

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 în mod considerabil activitatea. Din această perspectivă, Fiscul 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 a analiza justețea și legalitatea solicitărilor

³ Art. 12 și, respectiv, art. 124 C. pr. fisc.

⁴ OPANAF nr. 3.710/2015, publicat în M. Of. nr. 967 din 28 decembrie 2015, *static.anaf.ro*.

organului fiscal în ceea ce privește întocmirea de către contribuabil a anexelor la RIE.

În studiul asupra puterii discreționare de care se bucură organele statului, Galligan⁵ a concluzionat că luarea deciziilor de către autoritățile fiscale trebuie să respecte următoarele coordonate:

- „(a) exercițiul oricăror 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 în care trebuie să fie respectate principiile generale și critice de moralitate”.

În situația în care astfel de coordonate ar fi respectate, arbitrarul 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*”⁶.

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 a prevederilor de la art. 138 alin. (12) C. pr. fisc., care instituie un termen de minimum 10 zile pentru prezentarea documentelor sau 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 acestuia un termen suficient în vederea întocmirii acestor documente.

3. Concluzii

În lumina celor mai sus prezentate, este evident faptul că orice solicitare din partea organului fiscal de control, pentru ca anexele la RIF să fie întocmite de către contribuabil, nu are niciun fundament legal și nu trebuie validată drept practică de către contribuabil.

În situația în care totuși astfel de solicitări apar în practică, contribuabilul ar trebui să comunice organului fiscal un punct de vedere scris și motivat, în acord cu prevederile legale mai sus-menționate, astfel încât să nu pară că pasivitatea sa ar putea fi interpretată ca un refuz de predare de documente sau ca o încălcare a obligației de colaborare.

Dacă totuși organul fiscal nu va ține cont de acest punct de vedere și va sancționa contravențional contribuabilul, apreciem că procesul-verbal astfel încheiat va putea fi contestat cu succes la instanța competentă din punct de vedere material și teritorial.

În ceea ce privește sesizarea organului penal, în contextul actualului Cod de procedură fiscală, apreciem că nu există un drept efectiv la apărare al contribuabilului atât timp cât acesta nu poate contesta procesul-verbal de sesizare al organului penal și cât legiuitorul nu a instituit criterii de analiză și eventuale căi de atac pentru aprecierea discreționară, cel puțin până în prezent, a indiciilor rezonabile de către organul fiscal.

Chiar dacă, la momentul actual, vorbim despre „*un drept al forței în loc de forța dreptului*”, sperăm ca jurisprudența să sancționeze acele comportamente ale Fiscului care vin în contradicție cu litera și spiritul legii.

⁵ 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.

⁶ R. Thomas, *Legitimate Expectations and Proportionality on Administrative Law*, Ed. Hart Publishing, Oxford, Portland, 2000, p. 1 și urm., *apud* S. Doroga, *op. cit.*

„TVA – Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene”,

de jud. dr. Viorel Terzea – Recenzie de carte

Mariana VIZOLI – Consultant fiscal independent; Colaborator – Soter & Partners;
Cadru didactic asociat – Academia de Studii Economice

Cartea „TVA – Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene” a apărut la Editura Universul Juridic, în anul 2023, în trei volume, cu un număr impresionant de pagini, 2304. Autorul cărții este domnul dr. Viorel Terzea, judecător la Curtea de Apel Pitești, Secția a II-a civilă și de contencios administrativ.

Domnul dr. Viorel Terzea are o activitate științifică prestigioasă, fiind autorul/coautorul mai multor cărți, monografii și articole de specialitate, în special în materia dreptului civil, a achizițiilor publice, a dreptului fiscal și a insolvenței.

Cartea reprezintă o culegere a jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) privind TVA, fiind alese cu predilecție hotărâri date după anul 2006 și până în octombrie 2022, în interpretarea Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA.

Autorul nu a ales să scrie un „Cuvânt-înainte” pentru a prezenta intențiile sale în această lucrare, drept urmare, fiind prezentate hotărâri ale CJUE, este important să accentuăm rolul acestor hotărâri în contextul legat de faptul că România este stat membru al Uniunii Europene (UE) din anul 2007.

La data aderării, în domeniul TVA, a fost transpusă, în legislația națională, Directiva 2006/112/CE, care stabilește sistemul comun al TVA, precum și alte directive europene în materia TVA. Directivele sunt aplicate de toate statele membre, fiind o obligație asumată prin Tratatul de aderare a fiecărui stat membru.

Competența Curții de Justiție în interpretarea dreptului UE este reglementată de prevederile art. 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, prin procedura preliminară, procedură ce instituie un mecanism de colaborare între instanțele naționale și Curtea de Justiție, conform căruia orice instanță poate adresa Curții de Justiție o cerere preliminară privind interpretarea dreptului UE.

Procedura preliminară îndeplinește două funcții esențiale. În primul rând, acest mecanism asigură interpretarea unitară a dreptului UE, ceea ce are ca efect aplicarea uniformă a acestuia de către instanțele de judecată naționale ale statelor membre. Prin urmare, interpretarea oferită de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene garantează faptul că dispozițiile UE produc același efect juridic în toate statele Uniunii Europene. În al doilea rând, procedura preliminară permite protejarea drepturilor particularilor, prin crearea cadrului de soluționare a contradicțiilor care ar putea exista între legislația internă a statelor membre și dreptul UE.

Hotărârile pronunțate de CJUE sunt opozabile *erga omnes* și produc efecte retroactiv. Acestea nu se limitează doar la a fi obligatorii pentru judecătorul național; hotărârile produc efecte în toate statele membre și trebuie respectate de către toate instanțele naționale, nu numai în litigiul principal, ci în toate cauzele similare cu care sunt sesizate (Hotărârea CJUE din 3 februarie 1977 în cauza *Benedetti*, 52/76). Efectul retroactiv al hotărârilor CJUE presupune că un particular poate invoca dreptul UE, astfel cum a fost interpretat de Curte, în susținerea unor revendicări referitoare la perioade anterioare pronunțării hotărârii, chiar dacă nu a introdus o acțiune în justiție până la pronunțarea hotărârii.

Efectul retroactiv al hotărârilor pronunțate de CJUE este menit să asigure protecția particularilor și aplicarea uniformă a dreptului UE (Hotărârea Curții C-137/94 – *The Queen/Secretary of state for Health*, ex parte *Richardson* – pct. 31-32 și 37-38).

Potrivit unei jurisprudențe constante a Curții, impozitele percepute cu încălcarea dreptului UE și sumele plătite statului sau reținute de acesta în legătură directă cu taxa respectivă trebuie restituite, de regulă, cu dobândă. Totuși, Curtea recunoaște autoritatea de lucru judecat care se aplică hotărârilor instanțelor naționale rămase definitive, cu excepția situației în care dreptul național prevede excepții de la acest principiu (Hotărârea C-76/14, *Manca*, pct. 46 și 50 și Hotărârea C-331/13, *Nicola*, pct. 27 și 28, Hotărârea în cauza *Comisia vs. Luxemburg*, C-526/08, pct. 26 și 27).

Sistemul de drept românesc prevede că atunci când o hotărâre a instanței naționale, rămasă definitivă, contravine dreptului UE, contribuabilul are la îndemână calea extraordinară de atac a revizuirii, prevăzută de art. 21 din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004.

Și Codul fiscal¹ conține prevederi referitoare la jurisprudența CJUE, la art. 11 alin. (11): „În domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.” Iată deja câteva repere importante care atrag atenția asupra hotărârilor CJUE începând cu data aderării României la UE, ceea ce presupune că autorul, conștient de importanța jurisprudenței CJUE, a dorit să pună o culegere de hotărâri ale CJUE la dispoziția celor interesați, cum sunt instanțele naționale, avocații, contribuabilii, organele fiscale.

Autorul nu a ales să ofere o proprie înțelegere sau explicații privind deciziile selectate, așa cum ne-au obișnuit, de exemplu,

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

Ben Terra și Julie Kaius în lucrarea „Ghidul directivelor europene privind TVA”, dar a sistematizat culegerea de hotărâri pe capitole ce urmăresc, în general, structura Codului fiscal.

Cartea cuprinde 13 capitole:

Capitolul I – Generalități – în care autorul a selectat hotărâri ale CJUE din diverse domenii, dar care subliniază principii importante ale fiscalității: principiul proporționalității, principiul egalității de tratament și al neutralității fiscale, principiul autorității lucrului judecat, principiul protecției încrederii legitime.

Capitolul II – Noțiunea de taxă pe valoarea adăugată și alte taxe similare – este prezentată o singură hotărâre, C-283/06, Kogaz.

Capitolul III – Domeniu de aplicare – aici regăsim hotărâri referitoare la aplicarea teritorială a TVA, despre noțiunile de persoană impozabilă și activitate economică, despre operațiunile în sfera TVA (livrarea de bunuri, prestarea de servicii, achiziția intracomunitară de bunuri și importul).

Capitolul IV – Locul operațiunilor în sfera TVA – sunt prezentate hotărâri ale CJUE privind stabilirea locului livrării de bunuri, a locului prestării serviciilor și a locului achizițiilor intracomunitare de bunuri. De remarcat că este prezentat aici un caz interesant cu privire la punerea la dispoziție de personal, o problemă uneori destul de controversată (C-218/10, ADV Allround).

Capitolul V – Faptul generator și exigibilitatea TVA – hotărâri referitoare la stabilirea faptului generator și a exigibilității pentru diverse situații (contracte de abonament, plata eșalonată, plăți în avans, lucrări de construcții-montaj ș.a.).

Capitolul VI – Baza de impozitare – cuprinde hotărâri cu privire la stabilirea bazei impozabile, reducerea bazei impozabile ca urmare a anulării, rezoluției, rezilierii sau reducerii prețului, a neplății totale sau parțiale a prețului, reguli aplicabile între părțile afiliate, operațiuni nedeclarate administrației fiscale ș.a.

Capitolul VII – Cote – în privința cotelor reduse de TVA, statele membre au dreptul să implementeze sau nu cotele reduse prevăzute de Anexa III a Directivei 2006/112/CE. Hotărârile prezentate în această secțiune au în vedere situații din statele membre care au ales să aplice cote reduse de TVA și se analizează compatibilitatea prevederilor naționale cu cele din Directiva 2006/112/CE. Totuși, trebuie remarcat că sunt prezentate două hotărâri, C-219/13 și C-479/13, care nu mai au aplicabilitate de la 1 ianuarie 2022, datorită unei modificări a Directivei 2006/112/CE, ce permite, în prezent, aplicarea unei cote reduse de TVA și pentru furnizarea de cărți și alte publicații în format digital.

Capitolul VIII – Scutiri – este structurat pe scutirile de ordin general (îngrijire medicală, învățământ, servicii sociale, practicarea sportului, operațiuni de natură financiară, operațiuni de asigurare, pariuri, arendarea și închirierea de imobile, livrări de construcții, livrări de terenuri), scutiri pentru livrările și achizițiile intracomunitare de bunuri, scutiri pentru importul și exportul de bunuri, dar și alte scutiri (de exemplu, navlosirea, închirierea unei nave maritime, scutiri pentru aeronave, prestări de servicii pentru nevoile directe ale navelor maritime, livrarea de platforme de foraj maritim).

Capitolul IX – Deduceri și rambursări – este structurat pe mai multe secțiuni: nașterea și întinderea dreptului de deducere, ce cuprinde o serie de hotărâri importante cu privire la legătura directă și imediată a unei operațiuni în amonte

cu o operațiune în aval, condiții de fond pentru acordarea deducerii, operațiuni fictive care conduc la imposibilitatea deducerii, principiul deducerii imediate ș.a. Alte secțiuni sunt dedicate hotărârilor CJUE în domeniul prorata de deducere, a limitărilor dreptului de deducere, a modului de exercitare a dreptului de deducere, a regularizărilor deducerilor (aici fiind cuprinse atât hotărâri în ceea ce privește ajustările bazei impozabile a TVA, cât și ajustările deducerii, în cazurile prevăzute de art. 304 și 305 C. fisc.), a rambursărilor de TVA (care cuprinde inclusiv rambursările de TVA către persoane nestabilite în statul membru de rambursare).

Capitolul X – Obligațiile persoanelor impozabile – cuprinde hotărârile CJUE cu privire la obligația de plată a TVA, facturare, contabilitate și alte obligații.

Capitolul XI – Regimuri speciale – este structurat pe regimurile prevăzute de Codul fiscal, respectiv: regimul special de scutire pentru mici întreprinderi, regimul special pentru agenții de turism, regimul special pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, regimul special pentru aurul de investiții, regimul special pentru agricultori.

Capitolul XII – Măsuri naționale derogatorii – este redată hotărârea CJUE în cauza C-299/20, *Icade Promotion*, ce se referă la aplicarea art. 392 din Directiva 2006/112/CE, articol opțional pentru statele membre. Art. 392 oferă posibilitatea ca statele membre să aplice regimul marjei pentru vânzarea de construcții și terenuri care au fost achiziționate în vederea revânzării și pentru care TVA nu a fost deductibilă la momentul achiziției. România nu a transpus această prevedere opțională din Directiva 2006/112/CE.

Capitolul XIII – Cooperarea administrativă și lupta împotriva fraudei – este dedicat unor hotărâri în domeniul protecției financiare a UE, a procedurilor privind infracțiunile în materia TVA, a cooperării între statele membre și a schimbului de informații.

La fiecare hotărâre din această culegere, autorul prezintă în debut concluziile hotărârii CJUE, urmată de prezentarea în integralitate a considerentelor pe care Curtea și-a structurat hotărârea. Ar fi fost de apreciat și o redare pe scurt a acțiunii principale și a întrebărilor preliminare, acestea fiind foarte importante pentru a stabili dacă situațiile analizate sunt de aceeași natură precum cele dezbătute de Curte, ținând seama de efectul *erga omnes* al acestor hotărâri. De asemenea, ar fi de dorit o corelare între jurisprudența CJUE și cea a instanțelor naționale, fiind o temă pe care sperăm ca autorul să o abordeze în lucrări viitoare. Prin această corelare înțelegem modul în care instanțele naționale au valorificat jurisprudența CJUE.

Cartea este un instrument util pentru profesioniștii în materia TVA, instanțele naționale, organele fiscale și alte persoane interesate, datorită sistematizării foarte eficiente a hotărârilor pe structura Codului fiscal, care corespunde și structurii Directivei 2006/112/CE.

Considerăm că a fost necesar un efort deosebit pentru a face această selecție și este lăudabil demersului autorului. Cititorii au posibilitatea de a găsi răspuns rapid la o serie de probleme, căutând în cuprinsul acestei cărți hotărârile CJUE potrivit situațiilor analizate, lucru care ar fi necesitat mult timp utilizând motoarele de căutare pe internet.

Întrebări și răspunsuri în materia TVA

Mariana VIZOLI – Consultant fiscal independent; Colaborator – Soter & Partners;
Cadru didactic asociat – Academia de Studii Economice

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

Întrebarea nr. 1:

Se primesc facturi de bunuri mobile corporale de la furnizori înregistrați în alt stat membru UE; cu toate că pe factură este menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA din România al cumpărătorului, furnizorul emite factura cu TVA românesc (aplicând, probabil, sistemul OSS). Facturile sunt de valoare mică și sunt emise în baza unor comenzi online.

Ce obligații avem cu privire la declararea acestor facturi?

Răspuns la întrebarea nr. 1:

Sunt situații deseori întâlnite, furnizorii din alte state membre, din eroare, consideră că solicitările online provin de la persoane fizice și le consideră vânzări intracomunitare la distanță, pentru care datorează TVA în România [art. 266 alin. (1) pct. 35 coroborat cu art. 275 alin. (2) C. fisc.]. Dacă sunt înregistrați, în statul lor membru, în sistemul OSS (art. 315 C. fisc.), emit facturi cu TVA din România și plătesc acest TVA în statul membru de identificare. În ipoteza în care aveți dovada că bunurile sunt transportate din alt stat membru în RO, înseamnă că furnizorul a aplicat eronat TVA. În mod normal, ar trebui să solicitați corectarea facturii și să declarați o achiziție intracomunitară în România. Facturarea eronată a livrării de către furnizor nu schimbă tratamentul fiscal al operațiunii respective. Din păcate, în astfel de situații, vor fi neconcordanțe în VIES, dacă furnizorii nu corectează facturile.

Întrebarea nr. 2:

1. *Produse alimentare cu termen de valabilitate foarte scurt, care nu mai pot fi vândute, sunt acordate gratuit către fundații. Produsele provin din achiziție intracomunitară. Se ajustează TVA?*
2. *Prin contract, diferențele de inventar se refacturează către furnizorul logistic care se ocupă de depozitarea și manipularea produselor. Este ca o penalitate contractuală. Refacturarea nu se face 100% conform contractului. Pentru partea nefacturată se ajustează TVA?*

Răspuns la întrebarea nr. 2:

1. Acordarea gratuită de produse alimentare, aflate în apropierea termenului de valabilitate, către fundații nu reprezintă o livrare de bunuri, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de pct. 7 alin. (12¹) din normele de aplicare a art. 270 alin. (8) C. fisc. Potrivit art. 304 alin. (2) lit. b) C. fisc., nu se fac ajustări pentru situațiile prevăzute de art. 270 alin. (8) C. fisc.
2. Diferențele de inventar în minus reprezintă bunuri lipsă din gestiune și se impune ajustarea TVA deduse, conform art. 304 alin. (1) lit. c) C. fisc. și prevederilor pct. 78 alin. (6) lit. a) din normele de aplicare a art. 304. Suportarea de către firma de logistică a acestor diferențe este într-adevăr o despăgubire contractuală; potrivit aceluiași prevederi de la pct. 78 alin. (6) lit. a) din normele de aplicare a art. 304, acestea nu reprezintă o livrare de bunuri, adică nu se impune colectarea TVA.

Nefiind o livrare de bunuri, nu este obligatorie emiterea unei facturi, dar, dacă totuși se emite, aceasta nu va cuprinde TVA. Faptul că facturarea diferențelor negative către firma de logistică nu se face pentru valoarea integrală a lipsurilor la inventar nu are nicio influență asupra tratamentului fiscal aplicabil; așa cum am menționat, TVA dedusă aferentă bunurilor lipsă la inventar trebuie ajustată, indiferent dacă suportă sau nu cineva contravaloarea lor.

Întrebarea nr. 3:

O societate cu CAEN 5630, „Baruri și alte activități de servire a băuturilor”, în perioada noiembrie 2018-31 decembrie 2022, putea să aplice cota de 5% pentru produse precum apă, cafea, sucuri servite de clienți în incinta barului, dacă societatea nu servea și produse alimentare (nu este restaurant)? Dar pentru cafeaua preparată și servită în bar ce cotă se aplică începând cu 01.01.2023?

Răspuns la întrebarea nr. 3:

Barurile, din punct de vedere fiscal, realizează servicii de restaurant, chiar dacă nu servesc și alimente (a se vedea pct. 18 din normele de aplicare a Codului fiscal – Titlul VII – TVA), deci da, puteați aplica cota de TVA de 5% în perioada 2018-2022 pentru orice băuturi nealcoolice, inclusiv pentru cafea.

De la 1 ianuarie 2023, pentru băuturi nealcoolice, care se încadrează la codurile NC 2202 10 00 și 2202 99, se aplică cota de TVA de 19%. Este așteptată o clarificare oficială din partea Ministerului Finanțelor Publice pentru cota aplicabilă la cafeaua preparată și servită în baruri, restaurante, dar, informal, s-a comunicat că se aplică cota de 19%.

Întrebarea nr. 4:

Dacă o persoană fizică dobândește, prin moștenire, o suprafață mare de teren, pe care o parcelează și vinde parcelele, este obligată să se înregistreze ca plătitor de TVA, plecând de la premisa că terenul este construit?

Răspuns la întrebarea nr. 4:

Bunurile de orice natură moștenite intră sub incidența prevederilor pct. 4 alin. (2) din normele de aplicare a art. 269 C. fisc. Persoana fizică nu devine persoană impozabilă pentru livrarea acestor bunuri, chiar dacă ulterior a împărțit în loturi terenul, proveniența rămânând aceeași, din moștenire. În consecință, dacă persoana fizică nu realizează alte operațiuni în sfera TVA, nu are obligația să se înregistreze pentru vânzarea terenurilor moștenite.

Întrebarea nr. 5:

O societate depășește plafonul de scutire de 300.000 lei în luna ianuarie 2023, solicită înregistrarea conform art. 316 C. fisc. până pe data de 10 februarie 2023 și i se atribuie codul de înregistrare în scopuri de TVA pe data de 01.03.2023. În luna februarie 2023, societatea livrează bunuri pentru care emite o factură, aplicând regimul de scutire prevăzut de art. 310 C. fisc.

După primirea codului de TVA, ar trebui să storneze factura și ar trebui să colecteze TVA?

Răspuns la întrebarea nr. 5:

Regimul special de scutire se aplică până la obținerea codului de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 310 alin. (6) C. fisc. În luna februarie 2023, se aplică regimul special de scutire pentru livrarea efectuată în februarie 2023. După înregistrarea conform art. 316, nu trebuie stornată factura emisă în luna februarie și nu trebuie să se colecteze TVA.

Prin excepție, în situația în care în februarie 2023 sau anterior ar fi fost emise doar facturi pentru avansuri, dar nu ar fi avut loc livrarea și prestarea aferente, acestea intervenind după data înregistrării, conform art. 316 C. fisc., ar fi fost aplicabile prevederile art. 280 alin. (6) C. fisc.; într-o astfel de ipoteză,

persoana impozabilă ar fi trebuit să storneze facturile pentru avansuri emise și să colecteze TVA după data înregistrării (dacă operațiunile sunt taxabile și nu se aplică art. 331 C. fisc.).

Întrebarea nr. 6:

O persoană fizică autorizată, cod CAEN 6202 (consultanță IT), neînregistrată în scopuri de TVA, încheie contracte cu persoane impozabile stabilite în alte state membre, care comunică cod valabil de TVA. Persoana fizică autorizată obține cod de TVA, conform art. 317 C. fisc.

Cum este tratată, din punctul de vedere al TVA, activitatea de consultanță IT?

Răspuns la întrebarea nr. 6:

Activitatea de consultanță IT (nu reprezintă servicii electronice) prestată către persoane impozabile din alte state membre, înregistrate în scopuri de TVA, reprezintă prestări intracomunitare de servicii, conform art. 278 alin. (2) C. fisc., neimpozabile în România, locul prestării fiind situat în statul membru în care este stabilit beneficiarul persoană impozabilă. Se declară, în declarația 390, ca prestări intracomunitare de servicii.

În situația în care serviciile ar fi fost prestate către persoane fizice sau alte persoane din alte state membre, dar care nu comunicau un cod valabil de TVA, ar fi trebuit aplicată regula prevăzută la art. 278 alin. (3) C. fisc., serviciile având locul prestării în România, la locul unde este stabilit prestatorul. Dar, prestatorul nefiind înregistrat conform art. 316, nu avea obligația colectării TVA, aplicând regimul special de scutire prevăzut de art. 310 C. fisc. (până la plafonul de 300.000 lei).

Întrebarea nr. 7:

O persoană fizică a încheiat anterior datei de 1 ianuarie 2023 un antecontract de vânzare-cumpărare pentru plata în avans a unei locuințe, fiind îndeplinite condițiile de aplicare a cotei de TVA de 5%. După data de 1 ianuarie 2023, se face o cesiune a acestui contract către o altă persoană fizică.

Care este cota de TVA aplicabilă livrării în anul 2023 a locuinței către noul cumpărător, respectiv are acesta aceleași drepturi precum cedentul?

Răspuns la întrebarea nr. 7:

În cazul cesiunii, în anul 2023, de contracte încheiate înainte de 1 ianuarie 2023 de către persoane fizice, care au avut ca obiect plata în avans pentru locuințe, nu sunt aplicabile prevederile tranzitorii prevăzute de art. III alin. (1) din O.G. nr. 16/2022, întrucât persoana fizică cesionară nu și-a manifestat opțiunea de achiziție a unei locuințe decât în anul 2023. Astfel, furnizorul nu ar putea aplica cota de TVA de 5% pentru livrarea către noul cumpărător.

Furnizorul ar putea aplica cota de 5% (dar nu potrivit prevederilor tranzitorii de la art. III din O.G. nr. 16/2022) numai în cazul în care cesiunea contractului, deși are loc în

anul 2023, ar fi îndeplinit condițiile generale prevăzute de art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 C. fisc., respectiv:

- persoana fizică (noul cumpărător) să nu fi achiziționat, în cursul anului 2023, o altă locuință cu valoare de până la 600.000 lei, exclusiv TVA, cu cota de 5%;
- locuința să nu depășească suprafața utilă de 120 mp;
- valoarea locuinței, inclusiv anexele gospodărești, să nu depășească suma de 600.000 lei, exclusiv TVA;
- locuința să fie locuibilă ca atare la momentul livrării [prevăzută de art. 266 alin. (1) pct. 16¹].

Întrebarea nr. 8:

În anul 2022, s-au încheiat promisiuni de vânzare-cumpărare cu o persoană fizică pentru un număr de 3 locuințe cu valoare până în suma de 450.000 lei, cu cota de TVA de 5%.

Dacă contractele de vânzare se încheie în anul 2023, când are loc livrarea locuințelor, persoana fizică mai poate achiziționa încă o locuință, pe lângă cele 3, cu valoare de până în 600.000 lei, cu cota de TVA de 5%?

Dacă s-au încheiat promisiuni până la 01.01.2023, dar nu au fost achitate avansuri până la 01.01.2023, se aplică regulile tranzitorii prevăzute de art. III din O.G. nr. 16/2022, care derogă de la prevederile generale ale art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 C. fisc.?

Răspuns la întrebarea nr. 8:

Dacă livrarea celor 3 locuințe cu valoare de până în 450.000 lei, exclusiv TVA, are loc în 2023, se poate aplica cota de TVA de 5% numai în cazul în care au fost achitate avansuri până la 31.12.2023. După 1 ianuarie 2023, persoana fizică mai poate achiziționa cu cota de 5% și o altă locuință cu valoare de până la 600.000 lei, exclusiv TVA, potrivit prevederilor generale ale art. 291 alin. (3) lit. c) pct. 3 C. fisc., pe lângă cele 3 locuințe cu valoare până în suma de 450.000 lei care beneficiază de prevederile tranzitorii ale art. III din O.G. nr. 16/2022.

Întrebarea nr. 9:

O societate neînregistrată în scopuri de TVA a beneficiat de servicii de la o firmă din Dubai (un set de reguli scrise despre diferite operațiuni care se fac în mediul online, instrucțiuni despre reclame).

Se datorează TVA în România pentru aceste servicii? Administratorul societății din România s-a cazat la un hotel din Dubai, care a emis factura pentru cazare. Se datorează TVA în România pentru cazare?

Răspuns la întrebarea nr. 9:

Pentru achiziția din Dubai, de servicii constând într-un set de reguli scrise despre diferite operațiuni care se fac în mediul online și instrucțiuni despre reclame, se aplică art. 278 alin. (2) C. fisc., locul prestării fiind în România, la locul unde este stabilit beneficiarul persoană impozabilă

(societatea din România). Conform art. 307 alin. (2) C. fisc., societatea din România datorează TVA (nu este obligată să solicite înregistrarea conform art. 317 C. fisc., nu este o achiziție intracomunitară de servicii). Nefiind înregistrată conform art. 316 C. fisc., va face plata efectivă a TVA pe baza declarației 301 [art. 326 alin. (1) C. fisc.]. Pentru factura de cazare în Dubai nu se datorează TVA în România; fiind un serviciu legat de bunul imobil, nu este impozabil în România, locul prestării fiind, conform art. 278 alin. (4) lit. a), la locul unde este situat imobilul (Dubai).

Întrebarea nr. 10:

O societate din România, (A), achiziționează de la un furnizor din UE, (B), bunuri, a căror condiție de livrare este CIP sediul cumpărătorului (A). Bunurile sunt vândute ulterior de (A) către un client din România (C).

În scopul reducerii costurilor de transport, (A) contactează transportatorul, direcționând transportul bunurilor direct către sediul cumpărătorului final, (C), tot în România. CMR aferent este confirmat pentru primirea mărfii de către cumpărătorul (C), un exemplar al documentului fiind transmis către (A).

Există vreo problemă privind tratarea de către cumpărătorul (A) a acestei operațiuni drept o achiziție intracomunitară?

Răspuns la întrebarea nr. 10:

În cazul prezentat, faptul că bunurile au fost transportate la locația cumpărătorului final, (C) (tot în România), nu are implicații asupra achiziției intracomunitare care este efectuată de cumpărătorul (A), întrucât acesta este beneficiarul livrării intracomunitare realizate de către furnizorul (B), iar bunurile au fost transportate din alt stat membru în România [art. 273 coroborat cu art. 268 alin. (3) lit. a) și art. 276 C. fisc.]. (A) realizează o achiziție intracomunitară, urmată de livrare locală către (C).

Întrebarea nr. 11:

O societate din România, (A), înregistrată conform art. 316, achiziționează bunuri de la un cumpărător-revânzător, (B), din Bulgaria, care nu este stabilit și nu este înregistrat în scopuri de TVA în România, fiind înregistrat în Bulgaria în scopuri de TVA.

Cazul 1. Bunurile în cauză sunt expediate, conform CMR din Italia în România, de către societatea (C), care este furnizor pentru cumpărătorul-revânzător (B).

Cazul 2. Transportul este organizat și este în sarcina cumpărătorului (A) din România.

În care dintre aceste situații societatea (A) din România tratează operațiunea drept o achiziție intracomunitară de bunuri?

Răspuns la întrebarea nr. 12:

Cazul 1. Este o operațiune triunghiulară în care (B) (Bulgaria) este cumpărător-revânzător, nefiind stabilit și nici

înregistrat în scopuri de TVA în România. (A), beneficiarul din România al livrării ulterioare, care este efectuată de către (B) din Bulgaria, este persoana obligată la plata TVA în România, conform art. 307 alin. (4) C. fisc. (A) declară în România o achiziție intracomunitară de bunuri atât în declarația recapitulativă, cât și în decontul de TVA, chiar dacă livrarea lui (B) către (A) este, din punct de vedere teoretic, o livrare în țară, pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei prin taxare inversă. Lui (B) din Bulgaria nu-i revin obligații din punctul de vedere al TVA în România.

Cazul 2. Când transportul este organizat de către (A) din România, nu se aplică măsurile de simplificare pentru operațiuni triunghiulare. În consecință, pe prima livrare de la (C) din Italia către (B) din Bulgaria, nu este alocat transportul intracomunitar al bunurilor și (C) nu ar putea să aplice scutirea pentru livrarea către (B). Transportul este alocat pe tranzacția dintre (B) din Bulgaria și (A) din România. (B) din Bulgaria ar trebui să declare o livrare intracomunitară în Italia, iar (A) din România ar trebui să declare achiziția intracomunitară a bunurilor.

Nici în acest caz, lui (B) din Bulgaria nu-i revin obligații din punctul de vedere al TVA în România. Indiferent cum a tratat (B) sau (C) această operațiune în Italia, (A) va declara achiziția intracomunitară a bunurilor.

Întrebarea nr. 13:

O persoană fizică sau entitate deținută de persoana fizică (P.F.A., I.L., I.F., înmatriculate la O.R.C.) are obligația înregistrării ca plătitor de TVA la depășirea plafonului de scutire de 300.000 lei, în condițiile în care persoana fizică (înregistrată cu CNP) aplică regimul special pentru agricultori, fără a mai desfășura o altă activitate independentă?

Răspuns la întrebarea nr. 13:

Persoanele fizice, persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și familiale, care desfășoară numai activitățile agricole prevăzute la art. 315¹ C. fisc., aplică regimul special pentru agricultori, care nu obligă la înregistrarea în scopuri de TVA la depășirea plafonului de scutire de 300.000 lei, prevăzut de art. 310 C. fisc., cu condiția să nu se depășească din alte activități economice plafonul de scutire.

Întrebarea nr. 14:

O societate înregistrată conform art. 316 C. fisc. a achiziționat un apartament prin aplicarea taxării inverse, prevăzută de art. 331 C. fisc. Societatea are drept de deducere integral, neaplicând pro rata. La vânzare, aplică scutirea de TVA, prevăzută de art. 292 alin. (2) lit. f) C. fisc.

Aplicarea scutirii la livrarea imobilului implică ajustarea TVA, conform art. 305 C. fisc. (apartamentul a fost achiziționat în anul 2022)?

Răspuns la întrebarea nr. 14:

Faptul că la achiziție s-a aplicat taxarea inversă, conform art. 331 C. fisc., implică și faptul că s-a dedus TVA pentru achiziția respectivă (persoana în cauză este înregistrată conform art. 316 C. fisc. și are drept de deducere integrală a TVA).

Aplicarea scutirii de TVA la livrarea imobilului, conform art. 292 alin. (2) lit. f) C. fisc., conduce la ajustarea TVA deduse conform art. 305 alin. (4) lit. a) coroborat cu art. 305 alin. (5) lit. a) C. fisc.

Întrebarea nr. 15:

O societate, (A), din România, înregistrată în scopuri de TVA, vinde bunuri către un client, (B), din Republica Moldova. Bunurile sunt transportate din România direct către clientul lui (B) din Franța. Transportul este organizat de către vânzătorul (A) din România.

Care este regimul de TVA și ce obligații are societatea (A) din România?

Răspuns la întrebarea nr. 15:

Întrucât transportul bunurilor are loc din România în Franța, operațiunea se califică drept o livrare intracomunitară de bunuri, conform art. 270 alin. (9) C. fisc., chiar dacă beneficiarul este un client din Republica Moldova. Societatea (A) din România ar putea aplica scutirea de TVA pentru livrarea intracomunitară, conform art. 294 alin. (2) C. fisc., dacă beneficiarul din Republica Moldova îi comunică un cod valabil de TVA din Franța sau din alt stat membru și deține dovada transportului bunurilor în Franța. Dacă beneficiarul din Republica Moldova nu comunică niciun cod valabil de TVA din alt stat membru, deși operațiunea se califică drept livrare intracomunitară de bunuri, nu poate beneficia de scutirea de TVA.

Întrebarea nr. 16:

Societate din România, înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 316 C. fisc., prestează servicii IT pentru beneficiari din UK (Marea Britanie), plătitori de TVA.

Cum se declară aceste servicii?

Răspuns la întrebarea nr. 16:

Plecăm de la premisa că serviciile IT sunt servicii furnizate pe cale electronică. Prestarea lor către beneficiari din UK (Marea Britanie), persoane neimpozabile înregistrate în scopuri de TVA, este o prestare neimpozabilă în România, locul prestării fiind în UK, la locul unde este stabilit beneficiarul persoană impozabilă, conform art. 278 alin. (2) C. fisc. Nu se declară în declarația 390, nefiind prestări intracomunitare de servicii.

În ipoteza în care beneficiarii ar fi fost persoane neimpozabile (de exemplu, persoane fizice), operațiunile ar fi fost, de asemenea, neimpozabile în România, conform art. 278 alin. (5) lit. h) C. fisc., fiind impozabile la locul unde este stabilit beneficiarul persoană neimpozabilă, respectiv în UK.





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

