

ANUL XV
NR. 76
IULIE-SEPTEMBRIE 2022

[3] 2022

CONSULTANT FISCAL

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

DIN SUMAR

Claudia-Florina Botar

AMPRENTE ALE PERIOADEI PANDEMICE
ASUPRA DEPARTAMENTULUI FINANCIAR-CONTABIL

Ioan Lazăr și Bogdan Florea

IMPOZITAREA CLĂDIRILOR NEREZIDENȚIALE AFLATE ÎN PROPRIETATEA
PERSOANELOR FIZICE – ÎNTRE CERTITUDINE, ECHITATE ȘI PROPORȚIONALITATE

Alin Trăilescu

DEDUCEREA TVA DE CĂTRE SOCIETĂȚILE COMERCIALE
DE TRANSPORT PUBLIC DE CĂLĂTORI, SUBVENȚIONATE DE LA BUGETUL PUBLIC

UNIVERSUL JURIDIC



▶ Revistă editată de CCF

CAMERA CONSULTANȚILOR FISCALI
membră a
Confederației Fiscale Europene
Uniunii Profesiorilor Liberales 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

Pilonul II al OCDE – Prezentare generală, considerente-cheie și noutăți

Nilanjan NAG – Manager – Prețuri de transfer, PKF Finconta

contabilitate

10

Amprente ale perioadei pandemice asupra departamentului financiar-contabil

Drd. **Claudia-Florina BOTAR** – Școala Doctorală de Contabilitate a Universității „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia

drept fiscal

23

Impozitarea clădirilor nerezidențiale aflate în proprietatea persoanelor fizice – între certitudine, echitate și proporționalitate

Conf. univ. dr. habil. **Ioan LAZĂR** – Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia; Avocat – Baroul Alba
Asist. univ. dr. **Bogdan FLOREA** – Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia

28

Deducerea TVA de către societățile comerciale de transport public de călători, subvenționate de la bugetul public

Conf. univ. dr. **Alin TRĂILESCU** – Facultatea de Drept, Universitatea de Vest din Timișoara

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

Pilonul II al OCDE – Prezentare generală, considerente-cheie și noutăți

Rezumat: Scopul acestui articol este de a oferi o privire de ansamblu asupra inițiativei Pilonului II al OCDE. Aprofundăm regulile-cheie definite ca parte a acestei inițiative, pentru a le înțelege.

În plus, discutăm pașii-cheie pentru ca grupurile multinaționale să-și determine răspunderea în cadrul Pilonului II pe baza orientărilor OCDE și a considerentelor-cheie pentru acestea.

Oferim noutățile din jurisdicțiile-cheie, care ne oferă o indicație despre direcția acestor implementări. Articolul include câteva întrebări frecvent întâlnite cu privire la Pilonul II, care ar trebui să servească drept un rezumat.

În cele din urmă, am atins câteva puncte-cheie de acțiune, din perspectiva multinaționalelor și a departamentelor de taxe și/sau contabilitate.



Nilanjan NAG
Manager – Prețuri de
transfer, PKF Fincota

Cuvinte-cheie: OCDE (Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică), reguli anti-eroziune globală, pilonul II, întreprinderi multinaționale, regula de includere a veniturilor, regula de plăți sub-impozitate, sub rezerva regulii de impozitare, taxe acoperite, profit sau pierdere GloBE, impozit suplimentar, impozit intern minim specific, rată efectivă de impozitare, derogări de substanță, reguli privind companiile străine controlate (CFC), plăți către părți afiliate, tratat, ajustări fiscale, entitate constitutivă, excluderea de minimis și Comisia UE.

OECD pillar two – an overview, key considerations and updates

Abstract: The purpose of this article is to provide an overview of the Pillar Two initiative of OECD. We delve into the key rules defined as part of this initiative to gain an understanding of these.

Furthermore, we discuss key steps for Multinational Groups to determine their liability under Pillar Two based on the OECD guidance and the key considerations for them.

We provide an update from key jurisdictions which gives us an indication of where we are headed. The article includes some common questions in respect of Pillar Two which should serve as a ready reckoner.

Lastly, we have touched upon some key action points from the perspective of Multinationals and their tax/finance departments.

Keywords: OECD (Organization for Economic Cooperation and Development), global anti-base erosion rules, pillar two, multinational enterprises, income inclusion rule, undertaxed payments rule, subject to tax rule, covered taxes, GloBE income or loss, top-up tax, qualified domestic minimum top-up tax, effective tax rate, substance carve-out, controlled foreign company rules (CFC), related-party payments, treaty, tax adjustments, constituent entity, de minimis exclusion & EU Commission.

INTRODUCERE

În decembrie 2021, OCDE a publicat Regulile anti-eroziune globală (GloBE), cunoscute în mod obișnuit sub numele de Pilonul II. Aceste reguli oferă un cadru pentru a se asigura că întreprinderile multinaționale (MNEs), cu venituri de peste 750 de milioane EUR (în doi sau mai mulți din ultimii patru ani), plătesc un impozit minim de 15% pe profitul rezultat în fiecare dintre jurisdicțiile în care realizează acest profit.

Menționăm faptul că propunerile incluse în Pilonul II vizează grupurile din toate industriile, exceptând: fondurile de investiții, fondurile de pensii și fondurile de investiții imobiliare.

Acest cadru include implementarea diferitelor reguli: Regula de includere a veniturilor (IIR), începând din anul 2023; Regula de plăți sub-impozitate (UTPR), începând din anul 2024, și, în sfârșit, Sub rezerva regulii de impozitare (STTR). Descrierile fiecărei reguli sunt redată în cele ce urmează.

REGULI-CHEIE DEFINITE DE OCDE

Regula de includere a veniturilor (IIR)

Conform IIR, ratele efective de impozitare ale tuturor entităților operaționale într-o jurisdicție vor fi calculate conform prevederilor regulilor de impozitare minimă globală. Sediul central va fi însă responsabil să plătească orice impozit suplimentar în orice jurisdicție în care cota de impozitare este sub rata minimă efectivă de impozitare de 15%. În cazul în care sediul central este situat într-o țară care nu a implementat regulile IIR, atunci trebuie desemnat un părinte intermediar care să acționeze drept mandatar.

În esență, IIR este similar cu Reguli privind companiile străine controlate (CFC). Acesta este calculat la nivelul sediului central care este responsabil pentru toate filialele și sucursalele sale.

Regula de plăți sub-impozitate (UTPR)

UTPR se aplică atunci când rata efectivă de impozitare a unei țări este sub 15%, dar IIR nu a fost aplicat. În conformitate cu UTPR, impozitul este ajustat astfel încât să crească impozitul la un nivel subsidiar. Se bazează pe diverși parametri, inclusiv numărul total de angajați și active corporale deținute.

Sub rezerva regulii de impozitare (STTR)

Detaliile STTR-ului propus sunt încă în curs de finalizare de către OCDE. Această regulă permite țărilor în curs de dezvoltare să suprascrie beneficiile tratatelor existente cu privire la anumite plăți către părți afiliate atunci când acele plăți nu sunt supuse unei cote nominale de impozitare de cel puțin 9% în țara beneficiară. Conform propunerii actuale, regula este de așteptat să includă dobânzi și redevențe.

CONSIDERAȚII-CHEIE ASUPRA REGULILOR FISCALE PENTRU MULTINAȚIONALE

Având în vedere că sunt disponibile doar detalii parțiale, există un aer de incertitudine. Multinaționalele trebuie să formuleze strategii, sisteme și procese pentru a face față acestor reguli. Toate aceste reguli implică calcule complexe și ar fi necesar un grad ridicat de coordonare globală între entitățile care operează în cadrul unui grup multinațional, pentru a se asigura că aceste măsuri fiscale sunt aplicate în mod eficient. Departamentele de fiscalitate ale multinaționalelor ar juca un rol-cheie pentru a asigura aplicarea corectă a legii și a prevederilor aferente. Toate entitățile ar trebui să evalueze modul în care sunt afectate și să planifice în consecință.

⇒ Taxe acoperite

Taxele acoperite sunt definite ca fiind cheltuiala curentă cu impozitul pentru anul fiscal ajustată cu sume, inclusiv adăugări și reduceri pentru anumite elemente, ajustări ale impozitului amânat și ajustări pentru impozitele înregistrate în capitalurile proprii. Impozitele înregistrate pentru poziții fiscale incerte nu sunt considerate taxe acoperite. Taxele acoperite ajustate ale fondurilor de investiții sunt excluse de la determinarea ratei efective de impozitare (ETR).

⇒ Rezultatul GloBE

Profitul sau pierderea GloBE pentru fiecare entitate constitutivă este definită ca fiind rezultatul net înregistrat pe baza regulilor de contabilitate financiară, care este ajustat cu elemente definite (i.e. cheltuielile nete înregistrate cu impozitul, dividendele, câștigurile și pierderile la cedarea acțiunilor, cheltuielile cu pensiile etc.). Venitul net din contabilitate financiară se bazează pe standardul contabil utilizat la întocmirea situațiilor financiare consolidate ale entității-mamă.

Punctul de pornire pentru calcularea rezultatului GloBE este venitul net sau pierderea entității constitutive înainte de efectuarea oricăror ajustări de consolidare care ar elimina veniturile sau cheltuielile atribuibile tranzacțiilor intra-grup.

⇒ Modelarea ratelor efective și a potențialului impozit suplimentar

Pentru fiecare an fiscal, rata efectivă de impozitare a grupului multinațional cu venituri GloBE va fi egală cu Taxele acoperite ajustate, împărțite la venitul net global înregistrat în jurisdicția respectivă pentru acel an fiscal. Este important ca modelarea efectuată privind taxele acoperite și veniturile sau pierderile GloBE să fie corectă, pentru a identifica dacă rata minimă de impozitare (15%) depășește rata efectivă de impozitare, deoarece aceasta ar duce la impunerea impozitului suplimentar.

Aceste informații reprezintă cheia în ceea ce privește planificarea și ar ajuta la evaluarea deciziilor de business, având în vedere impunerea acestor noi măsuri fiscale.

De asemenea, aceste informații pot fi valoroase din perspectiva pregătirii și a planificării. Aceste informații ar trebui să devină parte din setul de date care trebuie luat în considerare de organizațiile care iau decizii de business care pot avea legătură cu impunerea taxei GloBE.

⇒ Coordonarea politicii fiscale la nivel global

GloBE poate fi înțeles eficient doar dacă multinaționalele dispun de o echipă multi-jurisdicțională, cu experiență în gestionarea datelor și a evoluțiile acestora. În plus, departamentele non-fiscale vor juca, de asemenea, un rol esențial pentru a se asigura că datele financiar-contabile relevante și detaliile subiacente sunt disponibile.

În momentul în care se iau decizii asupra angajamentelor viitoare, multinaționalele ar trebui să ia în considerare potențialul impact al noilor reguli, pentru a se asigura că randamentul entităților este măsurat în mod corespunzător. Mai mult, planificarea fiscală existentă ar trebui evaluată din nou pentru a se asigura că rezultatul dorit poate fi atins chiar și cu punerea în aplicare a acestor reguli. Structurile complexe ale tranzacțiilor intra-grup vor trebui, de asemenea, analizate din nou, pentru a înțelege potențialele riscuri.

PAȘI-CHEIE PENTRU CA GRUPURILE MULTINAȚIONALE SĂ-ȘI DETERMINE OBLIGAȚIILE CONFORM PILONULUI II

OCDE, în raportul său privind provocările fiscale care provin din digitalizarea economiei, a definit 5 pași-cheie care le permit grupurilor multinaționale să-și determine obligațiile în ceea ce privește Pilonul II:

Pasul 1 - Entitățile constitutive din sfera de aplicare

- ☐ Identificarea grupurilor din sfera de aplicare și locația fiecărei entități constitutive din cadrul acestora

Pasul II - Profitul GloBE

- ☐ Determinarea profitului fiecărei entități constitutive

Pasul 3 - Taxe acoperite

- ☐ Determinarea impozitelor specifice profitului unei entități constitutive

Pasul 4 - Rata efectivă de impozitare și impozitul suplimentar

- ☐ Calcularea ratei efective de impozitare a tuturor entităților constitutive situate în aceeași jurisdicție și determinarea impozitului suplimentar rezultat

Pasul 5 - IIR și UTPR

- ☐ Impunerea impozitului suplimentar în conformitate cu IIR sau UTPR, în concordanță cu ordinea regulilor convenite

Sursa: Raportul OCDE privind provocările fiscale care decurg din digitalizarea economiei

Pasul 1: Identificarea grupurilor multinaționale și a entităților constitutive care se află în sfera de aplicare

Conform Pasului 1, multinaționala ar trebui mai întâi să stabilească dacă intră în sfera de aplicare a Regulilor GloBE și apoi să identifice locația fiecărei entități constitutive în cadrul grupului multinațional. Acesta va intra în sfera de aplicare dacă veniturile sale anuale consolidate depășesc 750 de milioane EUR în cel puțin doi dintre cei patru ani fiscali anteriori anului fiscal testat. În caz afirmativ, aceasta ar trebui să identifice toate entitățile constitutive pentru care aceste reguli GloBE ar fi aplicabile.

Termenul de „entitate constitutivă” cuprinde toate entitățile din grup, inclusiv sediile permanente. Locația acestor entități va fi acolo unde entitățile din grup sunt considerate rezidenți fiscali, iar în cazul unui sediu permanent – acolo unde este situat. Dacă o entitate constitutivă este considerată a avea dublă rezidență în scopuri fiscale, atunci vor fi luate în considerare prevederile modelului de convenție fiscală OCDE.

Aceste reguli oferă, de asemenea, o listă de entități care ar trebui excluse. Acestea sunt: entități guvernamentale; organizații internaționale; organizații non-profit; fond de pensii și orice fond de investiții sau de investiții imobiliare care este considerat a fi entitate-mamă a unui grup multinațional.

Pasul 2: Determinarea profitului sau pierderii GloBE a unei entități constitutive

Următorul pas este de a calcula profitul sau pierderea GloBE a unei entități constitutive. Calculul se aplică pe o bază jurisdicțională, și nu pe baza entității.

Profitul sau pierderea utilizată pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate ale entității-mamă finale (înainte de eliminarea tranzacțiilor intra-grup) ar trebui să reprezinte pasul principal în determinarea profitului sau pierderii GloBE a unei entități constitutive. Există anumite ajustări aduse pentru a elimina diferențele fiscale specifice. Ulterior, profitul sau pierderea GloBE este alocat/ă între un sediu permanent și sediul central sau deținători.

Pasul 3: Calculul taxelor acoperite ajustate

Următorul pas implică calcularea taxelor acoperite ajustate. Conform raportului, există anumite categorii de taxe care ar trebui incluse și unele care trebuie excluse. Cheltuiala cu impozitul aferent rezultatului înregistrat este punctul de plecare pentru calcularea ajustării taxelor acoperite. Cheltuiala curentă cu impozitul este ajustată în raport cu ajustările impozitului amânat și pierderile din anul anterior. Apoi, taxele acoperite sunt alocate altor entități constitutive, dacă este necesar.

În cazul în care există o ajustare ulterioară depunerii, aceasta este recalculată pentru a reflecta astfel de ajustări.

Pasul 4: Calculul ratei efective de impozitare și a impozitului suplimentar

Pasul 4 oferă mecanismul de calculare a impozitului suplimentar pe o bază jurisdicțională, în cazul în care rata efectivă de impozitare a unei jurisdicții este sub 15%.

În cazul în care ETR-ul este mai mic de 15%, de exemplu, 10%, atunci procentul impozitului suplimentar va fi de 5%. Pentru a determina valoarea impozitului suplimentar, procentul impozitului suplimentar este apoi înmulțit cu profitul jurisdicțional în exces. Cu toate acestea, orice impozit intern minim specific (Qualified Domestic Minimum Top-Up tax) poate reduce valoarea impozitului suplimentar la zero. Această sumă aferentă impozitului suplimentar este apoi alocată entității constitutive din jurisdicție proporțional cu venitul său GloBE.

Pasul 5: Stabilirea impozitului suplimentar în conformitate cu Regulile GloBE

Pentru impunerea impozitului suplimentar, grupul multinațional trebuie să identifice entitatea-mamă finală care este obligată să aplice IIR pentru toate entitățile constitutive. Impozitul suplimentar este apoi atribuit entității-mamă, proporțional cu cota lor alocabilă. Pentru orice sumă din impozitul suplimentar care nu a fost alocată (i.e. jurisdicția/jurisdicțiile entității-mamă este/sunt fie cu taxe reduse, fie nu au fost implementate Regulile GloBE), se va aplica UTPR.

NOUTĂȚI DIN JURISDICȚII-CHEIE:**Regatul Unit (Marea Britanie)**

Marea Britanie este de acord în mare măsură cu introducerea impozitului minim global. După ce autoritățile fiscale din Marea Britanie au evaluat măsurile fiscale în relație cu acesta, data implementării a fost amânată.

Regulile Pilonului II se vor aplica în Regatul Unit pentru perioadele contabile care încep la/după 31 decembrie 2023. Pe lângă rezultatul consultării, Regatul Unit și-a lansat, de asemenea, proiectul de legislație și comentariul pentru IIR și a deschis o consultare tehnică cu privire la regulile Regatului Unit.

Statele Unite ale Americii (SUA)

Din perspectiva SUA, depinde foarte mult de cine va deține controlul în Camera și Senat. Dacă democrații își pot păstra controlul atât asupra Camerei, cât și asupra Senatului, adoptarea unei legislații conforme cu Pilonul II al veniturilor aferente activelor necorporale cu impozitare redusă globală – GILTI (venitul înregistrat de filialele străine ale companiilor americane din active necorporale, cum ar fi brevete, mărci comerciale și drepturi de autor) ar putea fi adoptată în anul 2023. Cu toate acestea, este puțin probabil ca republicanii să susțină reformele fiscale internaționale fără modificări semnificative.

Olanda

Introducerea Pilonului II a fost bine primită și susținută de guvernul olandez. Cu toate acestea, accentul în Olanda se pune pe simplificarea regulilor pentru a ușura povara administrativă asupra multinaționalelor.

Într-o declarație comună cu Franța, Germania, Italia și Spania, guvernul olandez a anunțat, la data de 9 septembrie 2022, că va introduce Pilonul II prin orice mijloace legale posibile, sugerând o implementare chiar și în absența unei poziții unanime.

Germania

Cancelarul Scholz, în rolul său anterior de ministru de Finanțe, a fost un puternic susținător al implementării Pilonului II în Germania.

Ca parte a inițiativelor germane, Ministerul Federal de Finanțe lucrează la o implementare națională a regulilor Pilonului II în legislația germană. Pe lângă implementare, discuția principală din Germania este despre implicațiile și provocările pe care le-ar avea mediul de afaceri.

Italia

Italia și-a exprimat disponibilitatea de a introduce regulile în anul 2023. După cum a fost menționat mai sus, Italia a fost parte la declarația comună și este dornică să implementeze Pilonul II, chiar dacă unanimitatea nu poate fi atinsă.

Franța

Implementarea Pilonului II a fost o prioritate pentru Franța. Franța a colaborat îndeaproape cu Paolo Gentiloni, comisarul UE pentru Economie, pentru a implementa Pilonul II, fără a recurge la o directivă adoptată în unanimitate, astfel încât dreptul de veto al unor țări precum Ungaria să nu afecteze implementarea. Aceștia au susținut Pilonul II prin emiterea unei declarații comune cu Germania, Italia, Spania și Olanda, pentru a-și exprima angajamentul deplin față de această inițiativă.

Spania

Este de remarcat faptul că Spania a introdus deja o cotă minimă de impozitare pe profit de 15% pentru anul 2022. Aceasta se va aplica entităților cu o cifră de afaceri de cel puțin 20 de milioane de euro sau entităților impozitate în regimul special de consolidare, indiferent de cifra de afaceri a acestora.

Irlanda

Având în vedere că Irlanda are o cotă de impozitare de 12,5%, a existat scepticism cu privire la propunerea impozitului minim global de 15%.

Cu toate acestea, factorii de decizie irlandezi au salutat inițiativa Pilonului II, deoarece înlătură posibilitatea unei creșteri și mai mari. Rata actuală de 12,5% va fi reținută pentru grupurile cu o cifră de afaceri globală mai mică de 750 de milioane EUR.

Irlanda vizează punerea în aplicare a acestei inițiative în anul 2024/2025.

Japonia

Japonia este un susținător al Pilonului II. Cu toate acestea, un domeniu special de atenție în Japonia este riscul dublei impunerii atunci când se aplică regulile Pilonului II, alături de reglementările japoneze privind CFC.

Mai mult, există îngrijorări dacă regulile contabile din situațiile financiare consolidate utilizate în Pilonul II pot fi reconciliate cu principiile contabile general acceptate la nivel local și dacă acest lucru ar putea genera costuri suplimentare.

În cele din urmă, este puțin probabil să existe legislația și măsurile de implementare necesare pentru a introduce Pilonul II în anul 2023.

Singapore

Singapore este semnatar al cadrului incluziv și, prin urmare, este obligat să introducă această inițiativă în legislația națională.

Există o cotă a impozitului pe profit de 17%, însă, după aplicarea scuturilor și deducerilor, multinaționalele ar putea plăti mai puțin de 15%. Prin urmare, impactul în Singapore ar putea fi semnificativ.

Emiratele Arabe Unite

Emiratele Arabe Unite sunt în prezent în proces de revizuire a politicilor fiscale pentru a le alinia la reglementările internaționale. În această direcție, au fost introduse Actul de conformitate cu impozitele în cont străin (FATCA), Standardul comun de raportare (CRS), Regulile privind Planul de acțiune BEPS și Raportarea pentru fiecare țară în parte (CBCR).

Având în vedere cele de mai sus, este clar că vor căuta să implementeze Pilonul II în legislația sa. Cu toate acestea, în această etapă, autoritățile din Emiratele Arabe Unite nu au furnizat îndrumări detaliate în acest sens.

România

În acest moment, România nu a introdus nicio orientare specifică cu privire la modul în care dorește să implementeze inițiativa Pilonului II, dar evaluează cu atenție acțiunile altor țări membre UE.

Ministrul Finanțelor a declarat însă că adoptarea și implementarea Pilonului II sunt o prioritate, iar România va face pregătiri și va lua toate măsurile necesare pentru implementarea acestuia. Aceste măsuri fac parte din efortul

României pentru a-și alinia legislația fiscală națională la normele fiscale globale. Cu toate acestea, implementarea în anul 2023 ar putea fi o provocare pentru guvernul român, asemănătoare cu majoritatea statelor membre UE.

POTENȚIALE EFECTE ALE PILONULUI II ASUPRA JURISDICȚIILOR CU IMPOZIT REDUS SAU ZERO

Țările în care cota impozitului pe profit este sub cota minimă globală de impozitare propusă de 15% sau cele în care nu există impozit vor trebui să ia decizii-cheie, altfel, ar putea pierde drepturile de impozitare și s-ar confrunta cu situații în care profiturile generate la nivel local ar putea fi supuse impozitului în altă țară.

În cazul în care o entitate-mamă este situată într-o țară cu impozit redus sau zero și nu a implementat IIR, următorul holding intermediar din structura de deținere va calcula și va plăti impozitul suplimentar aferent filialelor care operează în cadrul Grupului. Aceasta ar duce la pierderea veniturilor asupra cărora avea drepturi primare de impozitare.

În cazul unei entități-mamă care este situată într-o țară care a implementat IIR, dar care are filiale situate în țări cu impozitare redusă sau zero, entitatea-mamă ar plăti impozitul suplimentar în raport cu filialele sale cu impozitare redusă. Cu alte cuvinte, țara în care sunt situate aceste filiale ar renunța la impozitarea care ar fi corespuns profitului rezultat în acea jurisdicție în favoarea jurisdicției entității-mamă.

ÎNTREBĂRI FRECVENTE¹ CARE VOR REPREZENTA UN REZUMAT AL CELOR DE MAI SUS:

► Care entități nu intră în sfera de aplicare a regulilor?

Entitățile guvernamentale, organizațiile internaționale sau non-profit, fondurile de pensii sau fondurile de investiții care sunt entități-mamă ale unui grup multinațional nu vor intra în sfera de aplicare a Pilonului II. Motivul pentru excluderea acestor entități este că ele pot fi implicate în îndeplinirea funcțiilor guvernamentale/cvasi-guvernamentale. În plus, există riscul dublei impunerii în raport cu entitățile care operează în domeniul fondurilor sau al pensiilor.

► Cine va face calculele?

Calculele vor fi făcute de entitatea-mamă finală a grupului, cu excepția cazului în care grupul atribuie această responsabilitate unei alte entități.

► Cum va fi calculată rata efectivă de impozitare?

Rata efectivă de impozitare este calculată pentru fiecare jurisdicție prin împărțirea impozitelor plătite. În cazul în care rata efectivă de impozitare pentru entitățile dintr-o anumită jurisdicție este sub minimul de 15%, atunci regulile Pilonului II intră în vigoare și grupul trebuie să plătească impozit suplimentar pentru a-și aduce cota la 15%.

¹ Press Corner – Comisia Europeană.

Această completare se aplică indiferent dacă filiala este situată într-o țară care a semnat sau nu acordul internațional OCDE/G20.

- *Ce se întâmplă dacă un grup are sediul într-o țară din afara UE în care cota minimă de impozitare nu este aplicată?*

În astfel de situații în care Pilonul II nu a fost implementat de o țară din afara UE în care are sediul o entitate a grupului, statele membre vor aplica regula de plăți sub-impozitate. Statul membru va colecta efectiv o parte din impozitul suplimentar datorat la nivelul întregului grup, în cazul unor astfel de situații, conform unei formule în care variabilele-cheie sunt angajații și activele.

- *Există excepții?*

Atunci când veniturile și profiturile dintr-o jurisdicție sunt sub anumite praguri minime, impozitul suplimentar nu se va aplica asupra profiturilor grupului realizat în această jurisdicție, chiar și atunci când cota efectivă de impozitare este sub 15%. Aceasta este cunoscută sub numele de excluderea de minimis.

În plus, sumele echivalente cu 5% din valoarea imobilizărilor corporale și 5% din statul de plată pot fi excluse din impozitul suplimentar, conform derogărilor de substanță (*Substance Carve-out*), ceea ce presupune reduceri ale bazei de impozitare pe care se va aplica impozitul minim global.

În final, orice venit obținut din transportul internațional va fi exclus, deoarece această industrie este supusă unor reguli fiscale speciale.

- *Pierderile fiscale în diferite jurisdicții sunt luate în considerare în scopuri de impozitare minimă?*

Este incert răspunsul la această întrebare dacă vorbim de o pierdere care s-a înregistrat înainte de punerea în aplicare a impozitului minim global. De asemenea, există o incertitudine cu privire la perioada de retrospectivă care trebuie luată în considerare și dacă vor fi luate în considerare doar pierderile din exploatare.

- *Este propunerea UE diferită de normele OCDE?*

Singura excepție este că Directiva UE va ajusta sfera de aplicare pentru a include și grupurile naționale, în timp ce domeniul de aplicare al Pilonului II al OCDE este limitat la grupurile multinaționale.

Aceste modificări au fost făcute pentru a respecta principiul UE al libertății de stabilire. Libertatea de stabilire permite unei persoane sau unei întreprinderi să desfășoare activități economice, în mod stabil și continuu, în unul sau mai multe state membre, fără impedimente create de acele state membre.

Regulile OCDE permit jurisdicțiilor opțiunea de a aplica un impozit intern minim eligibil. Cu toate acestea, propunerea

Comisiei va permite, de asemenea, statelor membre ale UE să își exercite opțiunea de a aplica rata internă de impozit suplimentar filialelor naționale cu impozitare redusă. Printr-un astfel de mecanism, impozitul suplimentar datorat de filialele grupului multinațional ar putea fi perceput la nivel local de statul membru, și nu la nivelul jurisdicției entității-mamă.

- *Care sunt următorii pași legislativi?*

În general, statele membre vor trebui să decidă în unanimitate în cadrul Consiliului. Cu toate acestea, după cum a fost menționat mai sus, anumite state membre ale UE se opun acestei inițiative și, ca urmare, un grup de țări – inclusiv Franța, Germania, Italia, Spania și Olanda – a emis o declarație comună care sugerează implementarea chiar și în absența unei unanimități.

CONCLUZII

Este important să se urmărească evoluțiile legislative și impactul acestora, având în vedere că multe aspecte ale Pilonului II sunt încă de clarificat în multe țări din întreaga lume. Ținta inițială pentru implementarea acestei inițiative a fost anul 2023, dar ar fi o provocare pentru majoritatea țărilor să atingă acest obiectiv.

Odată cu implementarea Pilonului II, multinaționalele pot spera că va duce la reducerea sarcinilor de conformitate printr-o abordare mai coordonată, care va evita raportarea dublată. În plus, ar fi introduse mai multe zone de siguranță (eng. *safe harbours*), care ar reduce sarcinile administrative.

Departamentele fiscale și financiar-contabile ar trebui să se concentreze pe dezvoltarea unui plan. Primul pas ar implica obținerea unei mai bune înțelegeri a modificărilor propuse, pentru a evalua impactul. Aceste propuneri ar putea necesita modificări în mai multe domenii: structura juridică, modelul de afaceri, prețurile de transfer, contabilitatea etc. Se recomandă efectuarea unei evaluări a impactului cantitativ la nivel înalt, pentru a stabili implicațiile asupra businessului. Considerarea, din timp, a acestor aspecte poate fi critică pentru a asigura conformitatea.

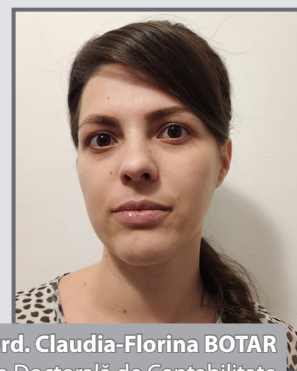
Unele dintre punctele-cheie de acțiune sunt detaliate mai jos:

- Identificarea jurisdicțiilor în care se aplică STTR;
- Efectuarea unei testări de materialitate ETR jurisdicțională și o evaluare a impactului;
- O provocare-cheie în aplicarea Pilonului II ar fi identificarea lipsei de date care ar fi necesare pentru determinarea obligativității din cadrul Pilonului II;
- În acele situații în care anumite jurisdicții nu implementează Regulile GloBE, de exemplu, IIR, atunci potențialele jurisdicții UTPR trebuie identificate;
- Va fi necesară o pregătire adecvată pentru ca departamente fiscale ale multinaționalelor să poată calcula cu exactitate impozitul suplimentar jurisdicțional în fiecare țară în care își desfășoară activitatea.

Amprente ale perioadei pandemice asupra departamentului financiar-contabil

Rezumat: *Umanitatea, în ansamblul structurilor sale, a traversat o perioadă cu impact semnificativ asupra stării de sănătate a indivizilor, precum și a mediului de business, ca urmare a izbucnirii pandemiei de coronavirus. Procese ale modernizării digitale și nu numai au fost adoptate în vederea minimizării influențelor nefaste a acesteia asupra noțiunii de muncă. Contabilitatea, ca domeniu aflat în strânsă interdependență cu procese ale contemporaneității precum digitalizarea și informatizarea, a fost puternic amprentată de schimbările survenite pe scena economică odată cu apariția situației de criză sanitară. Amprente ale perioadei pandemice asupra profesiei contabile sunt semnificative, generând schimbarea mentalității și a atitudinii profesioniștilor cu privire la modul de derulare a activităților arondate domeniului. În această manieră, prin intermediul lucrării de față, ne propunem conturarea unei perspective de cunoaștere relaționat la impactul pandemiei de coronavirus asupra profesiei contabile, în materie de competențe, aptitudini, atitudini și mentalități.*

Cuvinte-cheie: *provocări, profesie, competențe, digitalizare, pandemie.*



Drd. Claudia-Florina BOTAR
Școala Doctorală de Contabilitate
a Universității „1 Decembrie 1918”
din Alba Iulia

Impact of the pandemic period on the financial accounting department

Abstract: *Humanity, as a whole, has gone through a period of significant impact on the health of individuals as well as the business environment following the outbreak of the coronavirus pandemic. Processes of digital modernisation and beyond have been adopted to minimise its negative influence on the notion of work. Accounting, as a field closely intertwined with contemporary processes such as digitisation and computerisation, has been strongly influenced by the changes in the economic scene with the emergence of the health crisis. The impact of the pandemic period on the accountancy profession is significant, generating a change in the mentality and attitude of professionals regarding how to carry out activities in the field. In this way, through this paper, we aim to outline a knowledge perspective on the impact of the coronavirus pandemic on the accounting profession, in terms of competencies, skills, attitudes and mentalities.*

Keywords: *challenges, profession, skills, digitisation, pandemic.*

INTRODUCERE

Omenirea, în complexitatea conformației sale, este supusă permanent unor serii de provocări, mari generatoare de riscuri și oportunități, cu rol modelator de impact asupra progresului uman. Apariția și răspândirea noului coronavirus la nivelul întregului mapamond au determinat modificarea substanțială a modalității de raportare la muncă, producând schimbări de atitudini, aptitudini și mentalități și generând noi condiții de acțiune și reacție la nivel economic, social și politic. Deși pe axa timpului se înregistrează aproape 3 ani de criză sanitară (*Cronologie – acțiunile Consiliului cu privire la COVID-19*, n.d.), efectele stringente ale acesteia se resimt asupra stării de sănătate nu doar a indivizilor, ci și a mediului de afaceri.

Asemenea celorlalte profesii din întreaga lume, profesia contabilă a suferit o serie de perturbări, ca urmare a noii normalități impuse de apariția și răspândirea noului coronavirus, transformări care au determinat reorganizarea modalității de raportare la sarcinile și funcțiile contabilității. Astfel, profesioniștii contabili au fost supuși proceselor de schimbare a mentalității, remodelare a competențelor actuale și perfecționare profesională avansată în vederea menținerii relevanței profesiei, pe fondul provocărilor generate de criza sanitară (Bajan și Moisei, 2021).

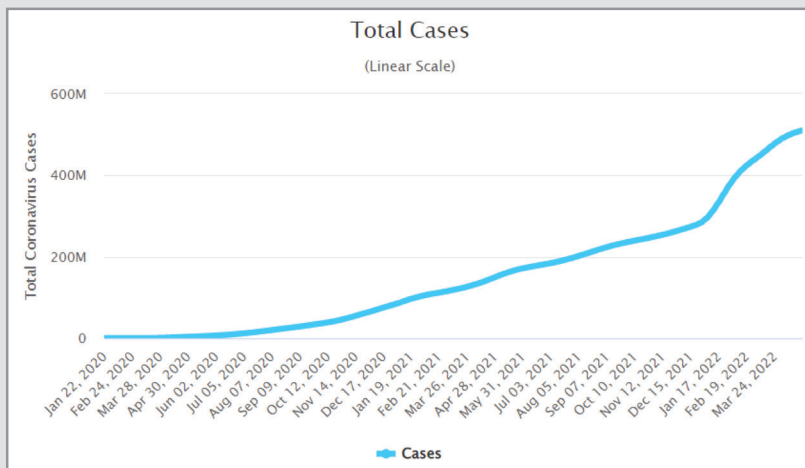
Fără a pretinde un caracter exhaustiv, lucrarea de față tratează problematica confruntării directe a crizei de coronavirus de către departamentul financiar-contabil și oglindirea căilor de acțiune prin care profesia contabilă reușește să identifice cele mai adecvate soluții în gestionarea acesteia.

„LUMEA S-A SCHIMBAT PESTE NOAPTE. FIECARE A PUTUT CONSTATA CÂT DE PREGĂTIT ESTE” – CEO AL UNEI ORGANIZAȚII PROFESIONALE DE CONTABILITATE

Perioada pandemică traversată recent de întreaga umanitate, cu răsunet nu doar la nivel sanitar, ci și pe latură economică, a amprentat puternic mediul de business, determinând remodelarea modelelor de afaceri, prin adaptarea la noi condiții de lucru, și reorganizarea proceselor interne în vederea eficientizării și continuității în muncă. Cu titlu exemplificativ, ilustrăm mai jos graficul privind evoluția crizei sanitare, cu scopul evidențierii gravității răspândirii acestui coronavirus la nivel mondial.

Figura nr. 1 – Număr total de cazuri relaționat la infectările cu noul coronavirus la nivel mondial până la data de 24 martie 2022

Sursa: Site-ul Worldometer, disponibil la adresa <https://www.worldometers.info/coronavirus/worldwide-graphs/#total-cases>, accesat în aprilie 2022



Asemenea altor domenii de activitate, contabilitatea a suferit modificări stringente, urmare a situației de criză sanitară, schimbări care determină raportarea distinctă la procesele contabile din cadrul unei organizații. Digitalizarea și procesele modernității, optimizarea capacității de gestionare a schimbării și modalitatea de anticipare a viitorului reprezintă indicatorii cu potențial semnificativ în trasarea viitorului profesiei contabile (*Evoluția Aptitudinilor Contabile: Impactul COVID-19 și Direcția Pentru Viitor*, 2020).

Ralierea profesiei contabile la standardele impuse prin accelerarea proceselor modernității include o serie de acțiuni capabile în remodelarea mentalității, a aptitudinilor și a competențelor specifice în vederea menținerii necesității acesteia pe piața muncii. Printre acești promotori ai schimbării se numără:

- acceptarea schimbării modelelor de afaceri,
 - dezvoltarea de noi competențe,
 - acceptarea externalizării drept o soluție viabilă,
 - colaborarea cu persoane specializate în domeniul IT etc.
- (*The Accountant of Tomorrow Accountancy in 2028 Survey*, 2018).

Criza sanitară fără precedent a determinat remodelarea proceselor contabile prin adaptarea la noile condiții de muncă, sub cupola digitalizării masive a tranzacțiilor și a operațiunilor economice, a limitării interacțiunilor sociale, precum și a modificării regulilor de acțiune generale în mediul de afaceri. Astfel, toate aceste transformări manifestă un răsunet asupra modalității de recunoaștere, operare, înregistrare și raportare a informației contabile în vederea depășirii barierelor de limitare la documentele justificative în format fizic, utilizate încă de la momentul apariției profesiei, la metode automatizate, aplicate independent de cadrul fizic sau temporal. În urma unui studiu efectuat în rândul profesiei contabile s-a constatat faptul că perioada pandemică a generat un stres emoțional asupra contabilului, maximizând oboseala mentală, ca urmare a orelor investite în muncă în vederea identificării și aplicării celor mai adecvate soluții pentru contracararea efectelor pandemiei asupra companiilor (Florin et al., 2020).

Printre efectele negative resimțite la nivelul profesiei contabile generate de conjunctura creată de pandemie se numără: problemele de sănătate ale angajaților din cadrul departamentului

financiar-contabil, pierderea clienților, lipsa experienței în administrarea provocărilor aduse pe scena economiei, dificultăți în gestionarea tehnologiilor inovative utilizate ca urmare a impunerii telemuncii, bariere în comunicare datorate limitării interacțiunilor sociale. În opinia noastră, printre modalitățile de contracarare a acestor inadvertențe pot fi enumerate: recrutarea temporară a personalului calificat care să înlocuiască angajații cu probleme de sănătate până în momentul recuperării acestora, comunicarea permanentă cu clienții în vederea identificării celor mai oportune modalități de continuare a colaborării prin oferirea de stimulente și avantaje diverse, organizarea de traininguri de formare profesională direcționate spre obținerea competențelor digitale avansate, crearea unor grupuri de comunicare permanentă cu angajații, respectiv cu clienții firmelor de contabilitate, prin intermediul platformelor

specializate de socializare. Poate fi invocată, de asemenea, și o serie de factori pozitivi, ca urmare a impunerii noii normalități, și anume: posibilitatea de a petrece mai mult timp cu persoanele dragi, oportunitatea de implementare a telemuncii, reducerea relativă a volumului de muncă (Frumușanu et al., 2020). Cu toate că se înregistrează aproape 3 ani de la debutul pandemiei, remarcându-se o ridicare a restricțiilor în ultima perioadă de timp, profesia contabilă rămâne amprentată de modificările survenite ca urmare a situației de criză, în mod remarcabil, pe partea accelerării digitalizării acesteia. Pandemia de coronavirus a determinat modificarea substanțială a programelor de pregătire profesională, tehnologia devenind pilăstru fundamental în procesele de perfecționare continuă, astfel încât aceasta să îndeplinească atributul calității, al relevanței, al complexității și al eficienței (Șova și Popa, 2020).

Tabel nr. 1 – Modalități de amprentare a domeniului financiar-contabil de către perioada pandemică

Amprente ale pandemiei asupra profesiei contabile apărute în timpul pandemiei de coronavirus (acțiuni implementate sau în curs de implementare)	Referință
Implementarea sistemului SAF-T	(Maratonul digitalizării, 2021)
Înrolarea în Spațiul Public Virtual (SPV) a persoanelor juridice, asociațiilor și a altor entități fără personalitate juridică, precum și a persoanelor fizice care desfășoară o profesie liberală sau exercită o activitate economică în mod independent, în formele prevăzute în OUG nr. 44/2008 (digitalizarea tuturor formularelor și declarațiilor fiscale și posibilitatea extinderii depunerii on-line a acestora, informări personalizate adresate contribuabililor privitor la situația fiscală proprie, posibilitatea de accesare via aplicații mobile, facilitatea depunerii online de cereri în vederea eliberării documentelor)	(CECCAR, 2022; STRATEGIA Agenției Naționale de Administrare Fiscală 2021-2024-ANAF, 2021)
Simplificarea fișei analitice pe plătitor în cazul persoanelor juridice	(Fișa pe plătitor simplificată - disponibilă în Spațiul Privat Virtual - ANAF, 2020)
Interconectarea SPV cu portalul <i>ghișeul.ro</i> în vederea facilitării efectuării plăților	(STRATEGIA Agenției Naționale de Administrare Fiscală 2021-2024 - ANAF, 2021)
Implementarea sistemului RO e-Transport în vederea monitorizării bunurilor cu risc fiscal ridicat	(Material Informativ Sistemul RO E-Transport - ANAF, 2022)
Implementarea sistemului informatic One Stop Shop (OSS_RO) – pachetul TVA privind comerțul electronic	(ORDIN nr. 1387-01/09/2021 - Portal Legislativ, 2021)
Optimizarea sistemului informatic – VIES_RO – realizarea schimbului de informații privind livrările intracomunitare	(STRATEGIA Agenției Naționale de Administrare Fiscală 2021-2024 - ANAF, 2021)
Conectarea aparatelor de marcat electronice fiscale la sistemele virtuale ANAF	(Ghid cu privire la conectarea aparatelor de marcat electronice fiscale la sistemul informatic al MF-ANAF - ANAF, 2021)
Posibilitatea achitării obligațiilor fiscale și bugetare prin intermediul cardurilor bancare la terminalele POS instalate la unitățile teritoriale ale Trezoreriei Statului	(ORDIN nr. 94-28/01/2022 - Portal Legislativ, 2022)
Pe durata stării de urgență, IMM-urilor, a căror activitate a fost afectată în sensul restrângerii totale sau parțiale a acesteia, li s-a oferit posibilitatea amânării la plată a serviciilor de utilități, precum apă, energie, canal, telefonie, chirie, electricitate, posibilitate reglementată prin O.U.G. nr. 29/2020	(ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 29 privind unele măsuri economice și fiscal-bugetare din 18/03/2020 - Portal Legislativ, 2020)
Acordarea unei zile libere, fără a fi inclusă în durata legală a concediului de odihnă, pentru salariații care se vaccinează împotriva Covid-19 pentru fiecare doză de vaccin efectuată	(LEGEA nr. 221 pentru completarea Legii nr. 55/2020 privind unele măsuri pentru prevenirea și combaterea efectelor pandemiei de COVID-19 din 26/07/2021 - Portal Legislativ, 2021, p. 221)

Acordarea unei indemnizații de șomaj tehnic pentru salariații care beneficiază de această facilitate, pe fondul reducerii activității economice a angajatorului, ca urmare a efectelor generate asupra acestuia în contextul răspândirii noului coronavirus	(ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 111 pentru stabilirea unor măsuri de protecție socială a angajaților și a altor categorii profesionale în contextul interzicerii, suspendării ori limitării activităților economice, determinate de situația epidemiologică generată de răspândirea coronavirusului SARS-CoV-2 din 02/10/2021 - Portal Legislativ, 2021)
Acordarea de zile libere plătite unuia dintre părinții copiilor minori, cu vârsta de până în 12 ani inclusiv, înscriși la o unitate de învățământ preuniversitară sau de educație timpurie pe durata suspendării activității didactice ce presupune prezența fizică a copiilor în unitatea de învățământ	(ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 110 privind acordarea unor zile libere plătite părinților și altor categorii de persoane în contextul răspândirii coronavirusului SARS-CoV-2 din 02/10/2021 - Portal Legislativ, 2021)
Utilizatorilor Spațiului Public Virtual (SPV), înregistrați în cadrul acestuia în nume propriu sau prin intermediul unui împuternicit, le revine posibilitatea utilizării sistemului factură electronică RO e-Factură, prin intermediul funcționalităților platformei pe această latură	(ORDIN nr. 1365 pentru aprobarea procedurii de utilizare și funcționare a sistemului național privind factura electronică RO e-Factura, precum și de Primire și descărcare a facturii electronice de către destinatarii facturii electronice emise în Relația B2G în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura din 05/11/2021 - Portal Legislativ, 2021)
Pe durata perioadei de urgență instituită în România, ca urmare a apariției situației pandemice, persoanele asigurate au posibilitatea primirii certificatelor de concediu medical prin intermediul mijloacelor electronice la distanță. De asemenea, angajatorii au posibilitatea transmiterii prin intermediul mijloacelor electronice către persoanele asigurate a documentului de evidențiere a zilelor concediului medical plătite	(ORDIN nr. 417 pentru modificarea și completarea normelor de aplicare a prevederilor Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, aprobate prin Ordinul Ministrului Sănătății și al Președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr. 15/2018/1.311/2017 din 23/03/2020 - Portal Legislativ, 2020, p. 417)
Necesitatea eliberării certificatului de urgență pentru anumite categorii de operatori economici, a căror activitate a fost evident afectată de către perioada de criză sanitară, în vederea utilizării acestuia pentru beneficierea de anumite facilități acordate pe parcursul derulării perioadei de pandemie	(ORDIN nr. 791 privind acordarea certificatelor de situații de urgență operatorilor economici a căror activitate este afectată în contextul pandemiei de SARS-CoV-2 din 24/03/2020 - Portal Legislativ, 2020, p. 791)
Instituirea unor măsuri procedural-fiscale de susținere a contribuabililor prin oferirea posibilității beneficiarii de anumite bonificații fiscale, în sensul reducerii de impozite aplicabile persoanelor juridice și impunerii taxării inverse în vamă pentru TVA aferentă operațiunii de import a produselor de strictă necesitate în vederea eradicării pandemiei de coronavirus	(ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 33 privind unele măsuri fiscale și modificarea unor acte normative din 26/03/2020 - Portal Legislativ, 2020)
Contribuabililor, persoane fizice sau juridice, care dețin calitatea de debitori în relația cu o instituție de credit și ale căror venituri au fost afectate direct sau indirect de perioada pandemică, li se acordă posibilitatea suspendării obligațiilor de plată a ratelor scadente reprezentând rate de capital, dobânzi și comisioane pe o perioadă de maxim 9 luni (nu mai târziu de 31 decembrie 2020)	(ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 37 privind acordarea unor facilități pentru creditele acordate de instituții de credit și instituții financiare nebancare anumitor categorii de debitori din 30/03/2020 - Portal Legislativ, 2020)
Implementarea sistemului de poprire electronică prin intermediul platformei e-Poprire, care presupune emiterea electronică a popririlor asupra conturilor bancare și comunicarea actelor de executare silită către instituțiile de credit în situația în care contribuabilul prezintă datorii restante	(ORDIN nr. 1665 privind stabilirea mijloacelor electronice de transmitere la distanță a actelor de executare și a procedurii de comunicare a acestora din 26/02/2020 - Portal Legislativ, 2020)
Instituirea procedurii prin intermediul căreia instituțiilor publice, cu excepția Președinției, Parlamentului și a Autorității Judecătorești, li se oferă posibilitatea simplificării circuitului documentelor în sensul digitalizării acestuia, pe baza aplicării semnăturii electronice pe documentele eliberate și primite	(ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 38 privind utilizarea înscrisurilor în formă electronică la nivelul autorităților și instituțiilor publice din 30/03/2020 - Portal Legislativ, 2020)

Acordarea unor facilități în materie de venituri salariale persoanelor încadrate în Sistemul Național de Apărare, angajaților din penitenciare și din cadrul unităților sanitare publice în sensul majorării acestora pe fondul anumitor condiții specifice stabilite de legiuitor, pe fondul perioadei pandemice	(ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 30 pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru stabilirea unor măsuri în domeniul protecției sociale în contextul situației epidemiologice determinate de răspândirea coronavirusului SARS-CoV-2 din 18/03/2020 - Portal Legislativ, 2020)
Entităților fără personalitate juridică precum PFA, IL, IF și alte profesii liberale care nu dețin calitatea de angajator, dar a căror activitate a fost întreruptă total sau parțial de situația pandemică pe baza ordonanțelor militare specifice li se conferă posibilitatea primirii unei indemnizații egale cu salariul minim brut pe țară aferent anului 2020, garantat în plată	(ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 30 pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru stabilirea unor măsuri în domeniul protecției sociale în contextul situației epidemiologice determinate de răspândirea coronavirusului SARS-CoV-2 din 18/03/2020 - Portal Legislativ, 2020)
Acordarea unor facilități prin decontarea din fonduri europene a mai multor cheltuieli suportate din bugetul național specifice perioadei pandemice (cheltuieli aferente programului de ajutorare a persoanelor defavorizate și programului <i>Capital Uman</i>)	(ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 43 pentru aprobarea unor măsuri de sprijin decontate din fonduri europene, ca urmare a răspândirii coronavirusului COVID-19, pe perioada stării de urgență din 06/04/2020 - Portal Legislativ, 2020)
Aprobarea acordării stimulentei de risc personalului medical implicat în combaterea efectelor nefaste generate de criza sanitară	(ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 43 pentru aprobarea unor măsuri de sprijin decontate din fonduri europene, ca urmare a răspândirii coronavirusului COVID-19, pe perioada stării de urgență din 06/04/2020 - Portal Legislativ, 2020)
Acordarea, pe fondul afectării activității instituțiilor școlare de către pandemia de coronavirus, în sensul suspendării cursurilor sau deplasării acestora în format virtual, a unor zile libere plătite părinților și clarificarea condițiilor de încadrare în speță	(LEGEA nr. 59 privind aprobarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 30/2020 pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru stabilirea unor măsuri în domeniul protecției sociale în contextul situației epidemiologice determinate de răspândirea coronavirusului SARS-CoV-2 din 19/05/2020 - Portal Legislativ, 2020; LEGEA nr. 60 pentru aprobarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 32/2020 privind modificarea și completarea Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 30/2020 pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru stabilirea unor măsuri în domeniul protecției sociale în contextul situației epidemiologice determinate de răspândirea coronavirusului SARS-CoV-2 și pentru stabilirea unor măsuri suplimentare de protecție socială din 19/05/2020 - Portal Legislativ, 2020)
Prelungirea termenelor de depunere a situațiilor financiare anuale	(ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 48 privind unele măsuri financiar-fiscale din 09/04/2020 - Portal Legislativ, 2020)
Posibilitatea convocării AGA, în cazul societăților pe acțiuni, prin intermediul mijloacelor de comunicare la distanță, precum și conferirea oportunității de întrunire a Adunării Generale a Acționarilor prin intermediul mijloacelor moderne, pe durata stării de urgență generată de accentuarea crizei sanitare globale	(ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 62 pentru adoptarea unor măsuri în domeniul societăților, în vederea desfășurării reuniunilor organelor statutare din 07/05/2020 - Portal Legislativ, 2020)
Acordarea unor facilități fiscale, precum scutirea de taxe la import, respectiv scutirea de TVA aferentă importurilor pentru bunurile importate de strictă necesitate în lupta împotriva pandemiei de Covid-19	[ORDIN nr. 1926 pentru punerea în aplicare a Deciziei (UE) 2020/491 a Comisiei din 3 Aprilie 2020 privind scutirea de taxe la import și exonerarea de TVA la importuri, acordate pentru mărfurile necesare pentru combaterea efectelor epidemiei de COVID-19 în cursul anului 2020 din 07/05/2020 - Portal Legislativ, 2020]

În ciuda traversării perioadei pandemice de către umanitate, incertitudinea cu privire la efectele și implicațiile sale asupra profesiei, pe termen lung, marchează parcursul și evoluția acesteia. Acest aspect impactează departamentele financiare în vederea îngreunării efectuării obiective a proceselor de evaluare ale activității companiilor în sensul apariției dificultății în considerarea tuturor efectelor pandemice asupra activității acestora, situațiile financiare ale companiei după perioada de criză necesitând o atenție sporită, în sensul reflectării imaginii fidèle a activității acestora și îndeplinirii principiilor contabile și fiscale (*Ce ne aduce anul 2021 în materie de fiscalitate și cum închidem anul 2020, din perspectivă contabilă și fiscală?*, 2021).

Pe durata pandemiei, până la începutul anului 2021, au fost emise aproximativ 230 de noi acte normative cu implicații asupra mediului de business, aspect care a generat un impact semnificativ asupra laturii emoționale a profesiei contabile, prin intermediul constrângerilor referitoare la implementarea măsurilor și navigarea prin multitudinea de aspecte cu implicații practice. Printre soluțiile de contracarare a efectelor generate asupra profesiei contabile pe fondul acestor modificări cu impact se remarcă: externalizarea funcției contabile, migrarea către soluții cloud și sisteme de contabilitate integrate, acestea fiind etalon pentru digitalizare, eficiență și degrevarea resurselor interne, elemente necesare pentru o dezvoltare sustenabilă (*Eforturile de conformare la valul de reglementări adoptate în timpul pandemiei au sufocat companiile. Ce soluții există?*, 2021).

Rezultatele unui studiu demarat la nivelul societăților de prestări servicii în domeniul financiar-contabil în vederea identificării soluțiilor de contracarare a efectelor nefaste generate de pandemia de coronavirus asupra activității clienților acestora evidențiază următoarele soluții aplicate: amânarea reducerii creanței față de clienți, aplicarea șomajului tehnic, minimizarea

costurilor, accesarea fondurilor nerambursabile prin programe și proiecte de investiții, optimizarea portofoliului de clienți, reducerea tarifelor serviciilor prestate și a prețurilor mărfurilor vândute etc. (David și Cernușca, 2020).

În cadrul raportului publicat de către Comisia Europeană, la finele anului 2021, cu privire la progresele înregistrate de către statele membre relaționat la gradul de dezvoltare digitală comensurat prin intermediul indicelui economiei și societății digitale (DESI) sunt evidențiate optimizări ale nivelului de digitalizare în interiorul tuturor statelor membre, un procent de 56% dintre persoanele din UE deținând competențe digitale de bază.

De asemenea, procentul de integrare a tehnologiilor digitale avansate în rândul companiilor a cunoscut o perioadă de creștere, pe fondul eficientizării activității companiei pe timpul crizei sanitare, prin intermediul integrării acestora în cadrul proceselor de muncă [Indicele economiei și al societății digitale (DESI) 2021, 2021]. Pandemia de coronavirus a adus în lumina reflectoarelor importanța dobândirii competențelor digitale adecvate în rândul populației în vederea facilitării accesului la informații și servicii [Indicele economiei și societății digitale (DESI) 2020, 2020].

În cadrul unui studiu realizat la nivelul a 326 de respondenți reprezentanți ai organismelor profesionale din România, sub cupola cărora se află profesia de consultant fiscal, precum și cea de expert contabil, și anume CCF (Camera Consultanților Fiscali), respectiv CECCAR (Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România), 40,5% dintre intervievați apreciază un nivel mediu de digitalizare a profesiei pe durata pandemiei de coronavirus, 37,8% dintre aceștia susținând un grad ridicat de integrare a digitalizării în cadrul proceselor specifice domeniului de activitate, aspecte evidențiate în cadrul tabelului de mai jos, în funcție de experiența respondenților în domeniu:

Tabel nr. 2 – Gradul de influență al digitalizării profesiei contabile în timpul pandemiei de coronavirus

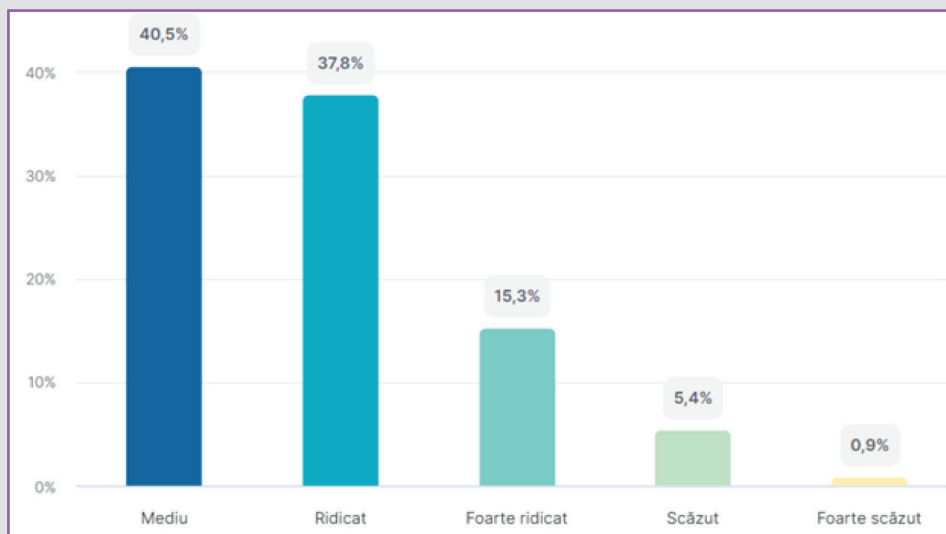
	Influență foarte mică sau chiar nicio influență	Influență mică	Influență medie	Influență mare
Nu am activat în domeniul economic	0	0	0	0
<1 an	0	0	0	0
1-4 ani	0	0	0	1
5-9 ani	0	0	4	5
10-14 ani	0	1	4	4
15-19 ani	0	0	2	5
20-24 ani	0	1	10	11
25-29 ani	0	1	6	6
>30 ani	1	2	9	18
Total	1	5	35	50

Sursa: Studiu derulat de autor în perioada ianuarie-martie 2022

Astfel, categoria de respondenți cu o experiență în domeniu de peste 30 de ani apreciază cel mai semnificativ nivel de influență digitală asupra profesiei contabile pe durata pandemiei de coronavirus. De asemenea, respondenții au fost chestionați cu privire la gradul de digitalizare specific proceselor financiar-

contabile pe durata pandemiei de coronavirus, în vederea comensurării impactului accelerării digitalizării în cadrul departamentului financiar-contabil, ca urmare a instituirii telemuncii și a soluțiilor virtuale în vederea asigurării continuității domeniului de business. Acest aspect este relevant în graficul de mai jos:

Grafic nr. 1 – Nivelul de digitalizare a proceselor financiar-contabile în timpul pandemiei de coronavirus

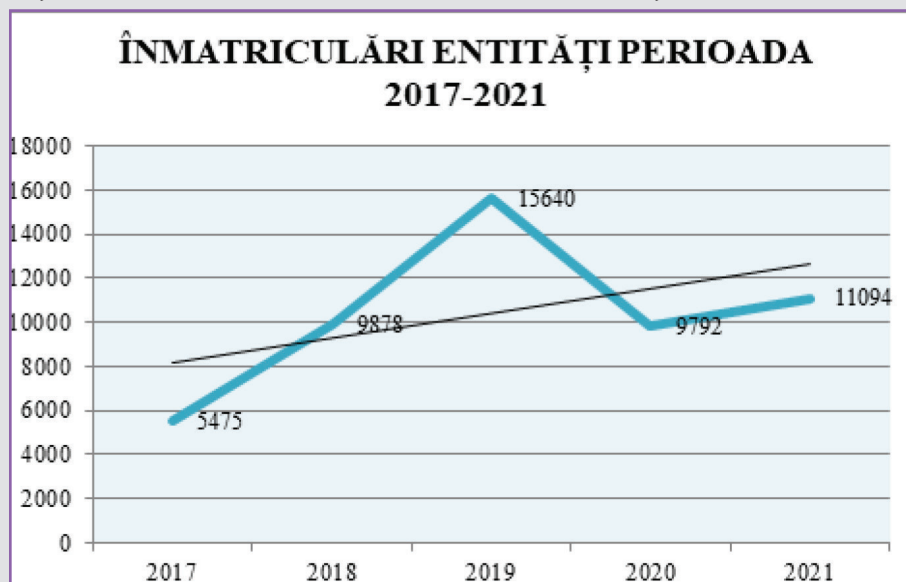


Sursa: Studiu derulat de autor în perioada ianuarie-martie 2022

Așadar, în acest context, putem să afirmăm faptul că un procent de 40,5% dintre respondenți apreciază un nivel mediu al digitalizării proceselor financiar-contabile, la o diferență neglijabilă de câteva procente nivelul indicat de intervievați fiind unul ridicat, aspecte care sugerează amprentarea semnificativă a departamentului financiar-contabil de către procesele modernității impuse ca urmare a situației pandemice. Incidența perioadei pandemice asupra mediului de afaceri din

România poate fi comensurată și prin intermediul inițiativei antreprenoriale, concretizată în punerea bazelor unei afaceri, aspect la care țara noastră a înregistrat cea mai drastică scădere din ultimii 5-10 ani, situație care denotă angoasa antreprenorilor cu privire la gradul de atingere a principiului continuității activității unei companii pe vreme de furtună pandemică cu răsunet în lumea economică. Aspectul sus-menționat poate fi vizualizat în cadrul graficului de mai jos:

Grafic nr. 2 – Inițiativa antreprenorială comensurată prin numărul de entități înmatriculate în perioada 2017-2021



Sursa: Site-ul Oficiului Național al Registrului Comerțului, disponibil la adresa <https://www.onrc.ro/index.php/ro/statistici>, accesat în iulie 2022

Așadar, precum poate fi vizualizat în graficul de mai sus, perioada de debut a pandemiei, și anume anul 2020, a reprezentat un catalizator negativ în vederea demarării unei afaceri și implicit a adoptării inițiativei antreprenoriale, aspect care indică reticența antreprenorilor în această direcție, pe fondul instabilității economice și a incertitudinii cu privire la viitorul afacerii.

De la începutul crizei sanitare globale, care a generat puternice unde de șoc asupra mediului de business, 1 milion de oameni a intrat în șomaj tehnic, 35.000 de companii din industria

Horeca fiind închise, cifra de afaceri a companiilor reducându-se dramatic (Antonescu, 2020).

Afectate fiind de undele de șoc propagate de către pandemia de coronavirus, toate statele lumii au inițiat măsuri de contracarare a efectelor negative în vederea alimentării procesului de refacere și susținere a IMM-urilor pe timpul și după încetarea situației de criză. O selecție a măsurilor acordate de anumite țări componente ale UE poate fi vizualizată în tabelul de mai jos:

Tabel nr. 3 – Măsuri de contracarare a pandemiei în diverse regiuni ale lumii

STATUL	TIPUL DE SUPT	INSTRUMENT	DESCRIERE
Albania	Finanțarea datoriilor; Sprijin în procesul de recrutare al angajaților	Oferirea ajutoarelor sociale sub formă de șomaj; Acordarea de credite după termene concesionale; Acordarea de sprijin liberilor profesioniști	Instituțiile de credit au acordat o perioadă de grație de 3 luni pentru persoane fizice și juridice în materie de credite restante în vederea contracarării efectelor Covid-19; Facilitarea proceselor de vămuire a produselor alimentare; Acordarea ajutorului de șomaj dublat persoanelor cu statut de șomer
Austria	Climatul de afaceri; Finanțarea datoriilor; Sprijinul angajaților	Modificări ale reglementărilor privind falimentul, închiderea afacerii, insolvența, restructurarea afacerilor; Garanții de credit – scheme noi, niveluri de garanție mai generoase; Acordarea de credite după termene concesionale	Acordarea de către Guvern a unei garanții de împrumut în baza căreia acesta va garanta 90% din împrumuturile companiilor de până la 120 de milioane euro, cu condiția interzicerii acordării de dividende timp de un an; Pragul la care creditorii pot emite o cerere legală asupra unei companii și timpul pe care îl au companiile pentru a răspunde cererilor statutare au fost majorate temporar; Acordarea a 100 de milioane euro pentru a garanta împrumuturi pentru IMM-urile din sectorul turismului în vederea atenuării problemelor legate de lichiditate
Belgia	Finanțarea datoriilor; Sprijinul angajaților	Garantarea creditelor – scheme noi, niveluri de garanție mai generoase; Acordarea de credite după termene concesionale; Acordarea de sprijin liberilor profesioniști	100 de milioane euro pentru garanții pentru împrumuturi cu scopul facilitării obținerii creditelor de către companii pentru a-și finanța capitalul de lucru
Croația	Finanțarea datoriilor; Sprijinul angajaților	Garantarea creditelor – scheme noi, niveluri de garanție mai generoase; Amânarea plăților, restructurare și eșalonare; Acordarea de credite după termene concesionale; Acordarea de subvenții salariale	Împrumuturile de lichiditate și capitalul de lucru (saliile și capitalul de lucru, excluzând obligațiile față de instituțiile financiare) sunt amânate cu o scadență de până la trei ani; Toate măsurile de colectare a datoriilor sunt suspendate timp de trei luni

Danemarca	Finanțarea datoriilor; Sprijinul oferit forței de muncă	Acordarea de credite după termene concesionale; Noi scheme de reglementare a muncii; Acordarea de subvenții salariale; Acordarea de subvenții pentru concediile medicale ale salariaților; Acordarea de sprijin liberilor profesioniști	Implementarea schemei de muncă cu normă redusă; Oferirea oportunității acoperirii a 75% din salariile angajaților pe fondul menținerii numărului de personal; Firmele cu o scădere a cifrei de afaceri de peste 30% au avut posibilitatea beneficiarii de sprijin financiar în numerar pentru a-și acoperi o parte din costurile fixe datorate situației pandemice
Franța	Acordarea de asistență privitoare la organizarea afacerilor; Minimizarea costurilor unei afaceri-cheltuieli directe sau indirecte; Finanțarea datoriilor; Sprijinul oferit forței de muncă	Servicii de mediere; Scăderea cheltuielilor privind utilitățile; Subvenții pentru concediile medicale acordate salariaților	IMM-urile care se confruntă cu dificultăți financiare li se oferă posibilitatea amânării cheltuielilor cu utilitățile; Acordarea de indemnizații speciale pentru șomaj tehnic; Rambursări accelerate de credite fiscale pentru cercetare și dezvoltare și credite de TVA
Germania	Acordarea de asistență privitoare la organizarea afacerilor; Finanțarea datoriilor; Sprijinul oferit forței de muncă	Subvenționarea consilierii în afaceri (pe bază de vouchere și informații) privind măsuri de sprijin în caz de urgență și operațiunile de afaceri; Modificări ale reglementărilor privind falimentul, închiderea afacerii, insolvența, restructurarea afacerilor; Împrumuturi existente cu dobândă redusă sau fără dobândă; Subvenții pentru concediile medicale acordate salariaților	Acordarea a 4.000 euro pentru IMM-uri în vederea acoperirii serviciilor de consultanță pentru a ajuta IMM-urile să găsească soluții pentru a face față crizei; Optimizarea condițiilor de contractare a împrumuturilor
Grecia	Asistență în sfera mediului de afaceri; Consultanță în gestionarea costurilor din mediul de business; Finanțarea datoriilor; Suport pe piața forței de muncă; Reglementări în domeniul impozitelor și taxelor	Consiliere de afaceri subvenționată în vederea facilitării implementării noilor măsurilor impuse; Reducerea chiriei/leasingului în situația în care guvernul deține titlul de proprietate; Restricții în privința concesiilor	Lansarea unei inițiative de solidaritate digitală – www.digitalsolidarity.gov.gr – platformă dedicată IMM-urilor, prin intermediul căreia marile corporații oferă asistență gratuită în domeniul marketingului online; Amânarea plăților contribuțiilor sociale și a obligațiilor fiscale pentru companiile afectate de pandemie

România	Asistență în sfera mediului de afaceri; Consultanță în gestionarea costurilor din mediul de business; Finanțarea datoriilor; Suport pe piața forței de muncă; Reglementări în domeniul impozitelor și taxelor	Consiliere de afaceri subvenționată în vederea facilitării implementării noilor măsurilor impuse; Reducerea cheltuielilor de utilități; Scheme noi privitoare la garanțiile de credit; Reducerea sau renunțarea la taxele administrative și guvernamentale; Acordarea de subvenții pentru concediile medicale ale angajaților	Lansarea platformei digitale <i>aici.gov.ro</i> în vederea facilitării depunerii documentației privitoare la șomajul tehnic; IMM-urile care obțin un certificat de urgență pot beneficia de o prelungire a termenelor de plată pentru serviciile de utilități (electricitate, gaze naturale, apă, servicii de telefonie și internet); Măsuri de sprijinire a întreprinderilor, inclusiv acoperirea parțială a salariilor independenților și a lucrătorilor aflați în pericol de a fi disponibilizați, subvenționând parțial salariile celor care se întorc la muncă
Italia	Asistență în sfera mediului de afaceri; Consultanță în gestionarea costurilor din mediul de business; Finanțarea datoriilor; Suport pe piața forței de muncă; Reglementări în domeniul impozitelor și taxelor	Acordarea de vouchere în vederea implementării serviciilor de telemuncă; Reducerea cheltuielilor de utilități	Simplificarea regulilor aplicate la licitațiile pentru achiziționarea de laptopuri în vederea implementării telemuncii în sectorul public; Reducerea taxelor de funcționare pentru entități din domeniul Horeca
Portugalia	Consultanță în gestionarea costurilor din mediul de business; Finanțarea datoriilor; Suport pe piața forței de muncă; Reglementări în domeniul impozitelor și taxelor	Reducerea chiriei/leasingului în situația în care guvernul deține titlul de proprietate; Acordarea de subvenții pentru concediile medicale ale angajaților; Oferirea de subvenții salariale	Acordarea de sprijin pentru formarea profesională; Amânarea plății contribuțiilor la asigurările sociale și a impozitelor, împrumuturi garantate de trezorerie în valoare de 200 de milioane de euro pentru IMM-uri
Moldova	Finanțarea datoriilor; Suport pe piața forței de muncă	Rambursări întârziate ale creditelor; Amânarea plăților, restructurare și reeșalonare; Oferirea de subvenții salariale	Guvernul a solicitat băncilor să acorde amnistie de credit pentru o perioadă limitată de timp; Firmele care și-au încetat activitatea vor primi 100% acoperire a cheltuielilor salariale; cele care continuă să funcționeze – 60% din plăți legate de salarizare

Sursa: Site-ul The World Bank, disponibil la adresa: <https://www.worldbank.org/en/data/interactive/2020/04/14/map-of-sme-support-measures-in-response-to-covid-19>, accesat în august 2022

Inițiativa UE în direcția sprijinului oferit companiilor pe linia redresării economice, ca răspuns la undele de șoc provocate de situația pandemică, este concretizată în 5 paliere, după cum urmează: instituirea fondului de redresare Next Generation EU, acordarea sprijinului prin programul SURE lucrătorilor susceptibili la pierderea locului de muncă în urma reducerii activității companiilor pe fondul dificultăților generate de criza sanitară, instituirea unui fond de garantare paneuropean de către Grupul Băncii Europene de Investiții în vederea acoperirii nevoilor urgente de finanțare ale IMM-urilor, modificarea rezoluției bugetare în vederea acoperirii nevoilor urgente pentru contracararea efectelor pandemiei, acordarea de sprijin celor mai afectate domenii precum transporturi, agricultură și pescuit (COVID-19: răspunsul UE la consecințele negative asupra economiei, 2022).

Efectele pandemiei de coronavirus au produs dezechilibre la nivelul mediului de business, undele de șoc manifestându-se stringent și după stabilizarea situației sanitare. Paleta de industrii afectate este amplă, ca urmare a restricțiilor impuse la nivelul circulației bunurilor și a mărfurilor, reducerea totală sau parțială a activității companiilor, apariția barierelor de comunicare între partenerii de afaceri, minimizarea activității de comercializare a bunurilor, cele mai semnificative urmări ale situației pandemice fiind identificate la nivelul raportului administratorului. Conform unui studiu demarat la nivelul a 60 de companii cotate la Bursa de Valori București, evenimentul cu cel mai mare impact, ca urmare a izbucnirii situației pandemiei de coronavirus, a fost reprezentat de reducerea activității companiilor (Crucean, 2021).

Printre modalitățile sustenabile de redresare a afacerilor putem enumera: optimizarea rezilienței și a riscului de management în mod deosebit în cazul IMM-urilor, deplasarea focusului către economia circulară, modificarea paradigmatelor din cadrul sectorului public, pledarea pentru o agendă europeană transformativă în interes public (*4 Steps to a Sustainable Recovery from COVID-19*, 2020).

Un aspect primordial în lupta de redresare post-perioadă pandemică a profesiilor arondate domeniului economic este surprins de pilonul educațional invocat de către Organizația Națiunilor Unite ca obiectiv de primă importanță a unui viitor marcat de sustenabilitate (*United Nations Sustainable Development-17 Goals to Transform Our World*, 2022).

Pandemia de Covid-19 a reprezentat un catalizator al educației financiar-contabile, axată pe tendințele modernității arondate domeniului informatic, precum digitalizarea și automatizarea, generând un cadru al responsabilizării permanente în rândul profesiilor economice, pe fondul schimbărilor stringente și marcate de celeritate din cadrul mediului de business (Șova și Popa, 2020).

Pe fondul modificărilor legislative complexe și marcate de diversitate specifice perioadei pandemice și nu numai, relația profesionist-contabil/consultant fiscal devine esențială în vederea asimilării, aprofundării și aplicării corecte și complete a reglementărilor în vigoare (Straton, 2020).

Pe parcursul perioadei de dezechilibru global, generat ca urmare a pandemiei de coronavirus, lumea economică a fost suspusă unor serii de provocări în fața cărora profesioniștii contabili au dovedit o reziliență remarcabilă. Pe măsură ce efectele crizei sanitare se estompează, mediul afacerilor tinde către o redresare accelerată, însă, asemenea impactului inegal și imprevizibil al pandemiei, eforturile de restabilire a echilibrului vor deține aceleași atribute ale incertitudinii, aspect care determină responsabilizarea contabililor în direcția anticipării nesiguranței și a prioritizării responsabilităților de etică. Menționăm mai jos o serie de considerații etice care vor fi suspuse testării în perioada de redresare economică a afacerilor, aspecte cu impact semnificativ asupra profesionistului contabil. Restabilirea economică va deține caracter inegal, ceea ce va determina dezvoltarea agilității contabilului și a respectării cu rigurozitate a codului de conduită etică, accelerarea digitalizării impune atenție sporită din partea acestora, element care determină mitigarea efectelor atacurilor cibernetice, riscul de burnout, predispoziția de concentrare asupra trecutului, care determină încapsularea eforturilor contabilului spre o contribuție pozitivă asupra restabilirii echilibrului, este necesar a fi diminuată prin focusarea asupra prezentului și a implicațiilor acestuia asupra viitorului (*5 Ethics Challenges That Will Intensify as the Pandemic Wanes*, 2021).

Profesia contabilă a dovedit o adaptabilitate considerabilă în fața schimbărilor puse în scenă de situația de criză sanitară mondială, prin reformarea rolului profesiei, focusarea spre strategia viitorului, deschiderea spre menținerea sănătății mintale, identificarea echilibrului dintre viața personală și cea profesională, acceptarea accelerării digitalizării și a trecerii de la personal la virtual, acceptarea de noi cereri și solicitări diverse din partea clienților (*We've Adapted, Adjusted and Benefited from a Lot of Lessons Learned*, 2021).

CONCLUZII

Unda de șoc generată de apariția bruscă și zguduitoare a evenimentului pandemic a determinat reconsiderarea tuturor activităților atât pe plan economic, cât și pe plan social și politic. Omenirea, în ansamblul său, a cunoscut o serie de schimbări atât de formă, cât și de fond, modificări care au revoluționat modalitatea de raportare la lume și viață. „Bineînțeles, COVID-19 n-a lăsat intactă ramura contabilă, provocând numeroase probleme și dovedind în nenumărate rânduri necesitatea studierii aprofundate a fenomenelor și proceselor economice în scopul identificării soluțiilor optime pentru combaterea sau, cel puțin, atenuarea consecințelor sale nefaste” (Plescaci, 2022). Ieșirea la liman din cadrul furtunii pandemice presupune accentuarea și aprofundarea relației tripartite contabilitate-fiscalitate-informatică, nemaifiind identificată granița delimitatoare dintre cele 3, relația dintre acestea dovedindu-se a fi una de interdependență, cu un puternic atribut al indispensabilității, în cadrul oricărui mediu de afaceri care se dorește a fi performant și sustenabil. Accelerarea digitalizării, diversificarea și ambiguitatea legislativă caracteristice perioadei pandemice au determinat alipirea strânsă a profesionistului contabil de specialiști din domeniul informatic și din cel al consultanței

fiscale, aspect favorabil pentru promovarea sustenabilității domeniului. Deși tumultul evenimentelor crizei sanitare, cu efect stringent asupra mediului de business, s-a diminuat, efectele acestuia rămân o provocare considerabilă în vederea redresării afacerilor din întreaga lume.

Profesionistul contabil, de-a lungul existenței contabilității și a afacerilor, a manifestat un rol semnificativ privitor la continuitatea și bunul mers al mediului de business, rostul său pe scena lumii afacerilor accentându-se remarcabil pe timp de furtună pandemică.

În această manieră, lucrarea de față și-a propus oglindirea amprentelor perioadei pandemice asupra mediului contabil, evidențierea modificărilor de formă și de fond a acestuia prin transformările survenite la nivelul afacerilor, cu impact asupra remodelării percepției contabilului și a contabilității, prin determinarea abordării unor noi reacții și acțiuni în vederea supraviețuirii într-un mediu marcat de schimbare. Modificările legislative, remodelarea profilului profesionistului contabil, schimbarea percepției și a mentalității de abordare a modelelor de afaceri, accelerarea masivă a digitalizării, impunerea unui nou mod de lucru prin implementarea telemuncii sunt doar câteva amprente care au lăsat urme semnificative și de durată asupra contabilității și a structurilor de colaborare ale acesteia.

BIBLIOGRAFIE

- 4 steps to a sustainable recovery from COVID-19 (2020, August 6). Accountancy Europe. <https://www.accountancyeurope.eu/good-governance-sustainability/4-steps-to-a-sustainable-recovery-from-covid-19/>.
- 5 Ethics Challenges that Will Intensify as the Pandemic Wanes (2021, May 10). IFAC. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/discussion/5-ethics-challenges-will-intensify-pandemic-wanes>.
- Antonescu, D. (2020). *Sectorul Întreprinderilor Mici și Mijlocii în timpul crizei COVID-19*. Cazul României
 [The Small and Medium Enterprises Sector during the COVID-19 crisis. The Case of Romania]. In MPRA Paper (No. 100295; MPRA Paper). University Library of Munich, Germany. <https://ideas.repec.org/p/pra/pra/100295.html>.
- Bajan, M. & Moisei, A. (2021). *Provocările generate de criza Covid-19 în cadrul domeniului financiar-contabil*. <https://irek.ase.md:443/xmlui/handle/123456789.1/29>.
- Ce ne aduce anul 2021 în materie de fiscalitate și cum închidem anul 2020 din perspectivă contabilă și fiscală? (2021). Deloitte Romania. <https://www2.deloitte.com/ro/ro/pages/about-deloitte/events/ce-ne-aduce-anul-2021-in-materie-de-fiscalitate-si-cum-inchidem-anul-2020-din-perspectiva-contabila-si-fiscala.html>.
- CECCAR (2022). *Interacțiunea exclusiv online a firmelor cu ANAF*. <https://ceccar.ro/ro/?p=22385>.
- COVID-19: Răspunsul UE la consecințele negative asupra economiei (2022). <https://www.consilium.europa.eu/ro/policies/coronavirus/covid-19-economy/>.
- Cronologie – acțiunile Consiliului cu privire la COVID-19 (n.d.). Consiliul Uniunii Europene. Retrieved 23 April 2022, from <https://www.consilium.europa.eu/ro/policies/coronavirus/timeline/>.
- Crucean, A.C. (2021). *Efectele pandemiei de COVID-19 estimate în situațiile financiare și în raportul auditorului*. Audit Financiar, 3-16.
- David, D., Cernușca, L. (2020). *Studiu privind impactul pandemiei de COVID-19 asupra firmelor din județul Arad*. CECCAR Business Review, 1(12), 3-11.
- Eforturile de conformare la valul de reglementări adoptate în timpul pandemiei au sufocat companiile. Ce soluții există? (2021). Deloitte Romania. <https://www2.deloitte.com/ro/ro/pages/tax/articles/eforturile-de-conformare-la-valul-de-reglementari-adoptate-in-timpul-pandemiei-au-sufocat-companiile-ce-solutii-exista.html>.
- Evoluția aptitudinilor contabile: Impactul COVID-19 și direcția pentru viitor (2020). [CECCAR]. Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România. https://ceccar.ro/ro/?page_id=11517.
- Fișa pe plătitor simplificată — disponibilă în Spațiul Privat Virtual – ANAF (2020). https://static.anaf.ro/static/3/Galati/20200715153010_fp_simplif.pdf.
- Florin, M., Mirela, S., Gabriel, R., Valentin Florentin, D. (2020). *Heavy Work Investment for the Accounting Profession in Romania at Time of Coronavirus Pandemic*. *Amfiteatru Economic*, 22(14), 1121-1139. <https://doi.org/10.24818/EA/2020/S14/1121>.
- Frumușanu, N., Marin (Zgardan), A.-M., Martin, M. (2020). *The Impact of COVID-19 Pandemic on the Activity of the Professional Accountant*. *Ovidius University Annals, Economic Sciences Series*, XX(2), 922-931.
- Ghid cu privire la conectarea aparatelor de marcat electronice fiscale la sistemul informatic al MF-ANAF – ANAF (2021). https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/GHID_CONECTARE_AMEF_31032021.pdf.
- Indicele economiei și societății digitale (DESI) 2020 (2020). [Text]. European Commission – European Commission. https://romania.representation.ec.europa.eu/news/indicele-economiei-si-societatii-digitale-desi-2020-romania-pe-lolocul-26-2020-06-11_ro.
- Indicele economiei și societății digitale (DESI) 2021 (2021). [Text]. European Commission – European Commission. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/ro/ip_21_5481.
- LEGEA nr. 59 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 30/2020 pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru stabilirea unor măsuri în domeniul protecției sociale în contextul situației epidemiologice determinate de răspândirea coronavirusului SARS-CoV-2 din 19/05/2020 — Portal Legislativ (2020). <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/225906>.
- LEGEA nr. 60 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 32/2020 privind modificarea și completarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 30/2020 pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru stabilirea unor măsuri în domeniul protecției sociale în contextul situației epidemiologice determinate de răspândirea coronavirusului SARS-CoV-2 și pentru stabilirea unor măsuri suplimentare de protecție socială din

- 19/05/2020 — Portal Legislativ (2020). <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/225908>.
- LEGEA nr. 221 pentru completarea Legii nr. 55/2020 privind unele măsuri pentru prevenirea și combaterea efectelor pandemiei de COVID-19 din 26/07/2021 — Portal Legislativ (2021). <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/244930>.
- Maratonul digitalizării: Implementarea SAF-T în România (2021). Deloitte Romania. <https://www2.deloitte.com/ro/ro/pages/tax/articles/maratonul-digitalizarii-implementarea-saf-t-in-romania.html>.
- Material informativ – Sistemul RO e-Transport-ANAF (2022). https://static.anaf.ro/static/10/lasi/material_informativ_4_15-06-2021.pdf.
- ORDIN nr. 94 din 28/01/2022 — Portal Legislativ (2022). <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/251291>.
- ORDIN nr. 417 pentru modificarea și completarea Normelor de aplicare a prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, aprobate prin Ordinul ministrului sănătății și al președintelui Casei Naționale de Asigurări de Sănătate nr. 15/2018/1.311/2017 din 23/03/2020 — Portal Legislativ (2020). <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/224446>.
- ORDIN nr. 791 privind acordarea certificatelor de situații de urgență operatorilor economici a căror activitate este afectată în contextul pandemiei SARS-CoV-2 din 24/03/2020 — Portal Legislativ (2020). <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/224399>.
- ORDIN nr. 1365 pentru aprobarea Procedurii de utilizare și funcționare a sistemului național privind factura electronică RO e-Factura, precum și de primire și descărcare a facturii electronice de către destinatarul facturii electronice emise în relația B2G în sistemul național privind factura electronică RO e-Factura din 05/11/2021 — Portal Legislativ (2021). <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/248301>.
- ORDIN nr. 1387 din 01/09/2021 — Portal Legislativ (2021). <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/246081>.
- ORDIN nr. 1665 privind stabilirea mijloacelor electronice de transmitere la distanță a actelor de executare și a procedurii de comunicare a acestora din 26/02/2020 — Portal Legislativ (2020). <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/223777>.
- ORDIN nr. 1926 pentru punerea în aplicare a Deciziei (UE) 2020/491 a Comisiei din 3 aprilie 2020 privind scutirea de taxe la import și exonerarea de TVA la importuri, acordate pentru mărfurile necesare pentru combaterea efectelor epidemiei de COVID-19 în cursul anului 2020 din 07/05/2020 — Portal Legislativ (2020). <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/225501>.
- ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 29 privind unele măsuri economice și fiscal-bugetare din 18/03/2020 — Portal Legislativ (2020). <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/224270>.
- ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 30 pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru stabilirea unor măsuri în domeniul protecției sociale în contextul situației epidemiologice determinate de răspândirea coronavirusului SARS-CoV-2 din 18/03/2020 — Portal Legislativ (2020). <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/224272>.
- ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 33 privind unele măsuri fiscale și modificarea unor acte normative din 26/03/2020 — Portal Legislativ (2020). <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/224484>.
- ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 37 privind acordarea unor facilități pentru creditele nebancale acordate de instituții de credit și instituții financiare nebancale anumitor categorii de debitori din 30/03/2020 — Portal Legislativ (2020). <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/224489>.
- ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 38 privind utilizarea înscrisurilor în formă electronică la nivelul autorităților și instituțiilor publice din 30/03/2020 — Portal Legislativ (2020). <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/224709>.
- ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 43 pentru aprobarea unor măsuri de sprijin decontate din fonduri europene, ca urmare a răspândirii coronavirusului COVID-19, pe perioada stării de urgență din 06/04/2020 — Portal Legislativ (2020). <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/224714>.
- ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 48 privind unele măsuri financiar-fiscale din 09/04/2020 — Portal Legislativ (2020). <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/224908>.
- ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 62 pentru adoptarea unor măsuri în domeniul societăților, în vederea desfășurării reuniunilor organelor statutare din 07/05/2020 — Portal Legislativ (2020). <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/225474>.
- ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 110 privind acordarea unor zile libere plătite părinților și altor categorii de persoane în contextul răspândirii coronavirusului SARS-CoV-2 din 02/10/2021 — Portal Legislativ (2021). <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/246849>.
- ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr. 111 pentru stabilirea unor măsuri de protecție socială a angajaților și a altor categorii profesionale în contextul interzicerii, suspendării ori limitării activităților economice, determinate de situația epidemiologică generată de răspândirea coronavirusului SARS-CoV-2 din 02/10/2021 — Portal Legislativ (2021). <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/246850>.
- Plescaci, D. (2022). *Contabilitatea în contextul pandemiei de COVID-19. Recapitulare și perspective românești*. CECCAR Business Magazine. <https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/contabilitatea-in-contextul-pandemiei-de-covid-19-recapitulare-si-perspective-romanesti-a9719/>.
- Șova, R.-A., Popa, A.F. (2020). *Educația contabilă, între digitalizare și criza generată de pandemia de COVID-19*. CECCAR Business Review, 1(10), 3-8.
- STRATEGIA Agenției Naționale de Administrare Fiscală 2021-2024 – ANAF (2021). https://static.anaf.ro/static/33/Anaf/20210316192634_strategia_anaf_2021-2024.pdf.
- Straton, R. (2020). *Aplicarea noii legislații fiscale, în contextul COVID-19. Soluții pentru contabili*. <https://www.fiscalitatea.ro/aplicarea-noii-legislatiei-fiscale-in-contextul-covid-19-solutii-pentru-contabili-20229/>.
- The accountant of tomorrow Accountancy in 2028 Survey (2018). Thomson Reuters.
- United Nations Sustainable Development-17 Goals to Transform Our World (2022). <https://www.un.org/sustainabledevelopment/>.
- We've adapted, adjusted and benefited from a lot of lessons learned (2021). CPA CANADA. <https://www.cpacanada.ca/en/news/accounting/the-profession/2021-03-16-cpas-covid-job-changes>.

Impozitarea clădirilor nerezidențiale
aflate în proprietatea persoanelor
fizice – între certitudine, echitate
și proporționalitate

Rezumat: Odată cu intrarea în vigoare a actualului Cod fiscal, problema impozitării clădirilor utilizate în scop nerezidențial de către persoanele fizice a devenit subiect de contradicție între organele fiscale și mulți contribuabili. Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal califică ab initio clădirile cu destinație nerezidențială aflate în proprietatea persoanei fizice ca fiind utilizate în scop nerezidențial. Analiza normelor metodologice, a căror menire este doar aceea de a pune în aplicare prevederile legii, ridică serioase semne de întrebare cu privire la compatibilitatea prevederilor din acest act administrativ normativ cu principiile certitudinii impunerii și a echității fiscale enunțate în Codul fiscal. Totodată, impozitarea persoanelor fizice în funcție de destinația scriptică a clădirii, realizată retroactiv și penalizator, face ca prevederile din legislația națională în materia fiscalității să excedeze principiului proportionalității.

Cuvinte-cheie: *impozitarea clădirilor nerezidențiale, certitudinea impunerii, echitatea fiscală, proportionalitate.*



Conf. univ. dr. habil. Ioan LAZĂR¹
Universitatea „1 Decembrie 1918”
din Alba Iulia; Avocat – Baroul Alba



Asist. univ. dr. Bogdan FLOREA²
Universitatea „1 Decembrie 1918”
din Alba Iulia

Taxation of non-residential buildings owned by individuals – between certainty, fairness and proportionality

Abstract: *The issue of taxation of buildings used for non-residential purposes by individuals has become a subject of contradiction between the tax authorities and many taxpayers, since the current Tax Code entered in force. The methodological norms for the application of the Tax Code qualify ab initio non-residential buildings owned by individuals as being used for non-residential purposes. This qualification is doubtful if we apply the principles of taxation certainty and fiscal equity. The analysis of the methodological norms, whose purpose is only to implement the provisions of the law, raises serious questions regarding the compatibility of the provisions of this normative administrative act with the principles of certainty of taxation and fiscal fairness enunciated in the Tax Code. At the same time, the taxation of the individuals according to the scriptural destination of the building, carried out retroactively and penalizing, is a breach of the principle of proportionality*

Keywords: *taxation on non-residential buildings, certainty of taxation, fiscal equity, proportionality.*

¹ E-mail: ioan_lazar@uab.ro.

² E-mail: bogdan.florea@uab.ro.

Începând cu anul 2016, odată cu intrarea în vigoare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal³, a devenit relevantă pentru impozitare distincția dintre clădirile rezidențiale și cele nerezidențiale. Astfel, începând cu momentul 2016, situația s-a complicat pentru proprietarii-persoane fizice care dețineau în proprietate clădiri cu destinație nerezidențială (spațiu comercial, coafor, birouri etc.) în autorizațiile de construire și în documentațiile cadastrale, dar care, din diverse motive, au fost utilizate în scop rezidențial.

Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal⁴ interpretează prevederile Codului fiscal în sensul că relevantă în materie de impozitare ar fi destinația din documentația cadastrală, și nu utilizarea spațiului. Cu toate acestea, art. 453 lit. e) și f) C. fisc.⁵, precum și modelul declarației fiscale 2016 ITL – 001 fac mențiune expresă despre *folosința*, respectiv *utilizarea clădirii*, și nu despre *destinația* acesteia din documentațiile cadastrale. Codul fiscal nu stabilește *per se* impozitarea bunurilor în funcție de destinația stabilită în documentațiile cadastrale. Această interpretare este dată de Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, act administrativ⁶ cu caracter normativ. Prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, clădirile cu destinație nerezidențială în autorizația de construire, aflate în proprietatea persoanei fizice, sunt considerate *ab initio* ca fiind utilizate în scop nerezidențial, ceea ce ridică probleme din perspectiva principiului certitudinii impunerii, deoarece persoana fizică, la momentul când a solicitat autorizația de construire, nu a putut previziona modificările legislative de natură să îi afecteze semnificativ deciziile de management financiar.

Potrivit art. 13 C. pr. fisc., interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege, iar atunci când voința legiuitorului nu reiese clar din textul legii, la stabilirea voinței sale se ține seama de scopul emiterii actului normativ, astfel cum acesta reiese din documentele publice ce însoțesc actul normativ în procesul de elaborare, dezbatere și aprobare. Prevederile legislației fiscale se interpretează unele prin altele, dând fiecăreia înțelesul ce rezultă din ansamblul legii, iar cele susceptibile de mai multe înțelesuri se interpretează în sensul în care corespund cel mai bine obiectului și scopului legii, interpretarea făcându-se în

sensul în care pot produce efecte, iar nu în acela în care nu ar putea produce niciunul. În cazul în care prevederile legislației fiscale rămân în continuare neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/plătitorului, potrivit principiului în *dubio contra fiscum*.

Principiul certitudinii impunerii impune ca normele juridice fiscale să fie suficient de clare, încât să nu dea naștere unor interpretări arbitrare ale acestora, nici din partea contribuabilului și nici din partea organului fiscal. De asemenea, fiecare plătitor trebuie să aibă beneficiul ca termenele, modalitățile și sumele de plată să fie precis stabilite și, totodată, să aibă posibilitatea de a urmări și de a înțelege sarcina fiscală ce-i revine, precum și posibilitatea de a determina în ce măsură deciziile sale de management financiar vor influența sarcinile fiscale ce-i incumbă. Cu alte cuvinte, normele fiscale clare, ușor de înțeles și de urmărit permit contribuabilului să își formeze o reprezentare reală a sarcinilor fiscale pe care le va avea de îndeplinit în urma adoptării unei anumite decizii de management financiar. Respectarea principiului certitudinii impunerii în Codul fiscal ridică serioase semne de întrebare în contextul introducerii diferenței semnificative de impozitare între clădirile rezidențiale și cele nerezidențiale, iar acestea din urmă nu sunt utilizate în scop nerezidențial.

Curtea Constituțională a României a arătat că „sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale, ceea ce presupune în mod necesar subordonarea față de un principiu de echitate și de justiție socială, pentru a corespunde caracterului social al statului, prevăzut de art. 1 alin. (3) din Constituție”⁷. Prin urmare, „așezarea justă a sarcinilor fiscale trebuie să reflecte însuși principiul egalității cetățenilor în fața legii, prin impunerea unui tratament identic pentru situații identice și să țină cont, în același timp, de capacitatea contributivă a contribuabililor, luând în considerare elementele ce caracterizează situația individuală și sarcinile sociale ale acestora”⁸. „Principiul constituțional al așezării juste a sarcinilor fiscale pentru suportarea cheltuielilor publice, prevăzut de art. 56 alin. (2), impune, de asemenea, diferențierea contribuției persoanelor care realizează venituri mai mari. Cota de contribuție, exprimată procentual, este unică, neavând nici caracter progresiv, diferența valorică a

³ Publicată în M. Of. nr. 688 din 10 septembrie 2015.

⁴ A se vedea prevederile pct. 5 alin. (4), respectiv cele ale pct. 45 ale Titlului IX din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, publicată în M. Of. nr. 22 din 13 ianuarie 2016, cu următoarele formulări: *pct. 5 alin. (4)* – „Clădirile în care nu se desfășoară nicio activitate sunt considerate rezidențiale sau nerezidențiale în funcție de destinația care reiese din autorizația de construire.”; *pct. 45* – „Delimitarea suprafețelor pentru stabilirea impozitului, în funcție de destinația rezidențială sau nerezidențială, rezultă din documentul anexat la declarația depusă de contribuabil la organul fiscal local competent, care poate fi, după caz:

a) contractul de închiriere, în care se precizează suprafața transmisă pentru desfășurarea activității economice;
b) contractul de comodat încheiat conform art. 2.146-2.157 din Codul civil, în care se precizează suprafața în care se precizează suprafața transmisă pentru desfășurarea activității economice;
c) autorizația de construire și/sau de desființare, după caz, privind schimbarea de destinație a clădirii, în condițiile Legii nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
d) documentația cadastrală;
e) orice documente doveditoare, altele decât cele prevăzute la lit. a)-d);
f) declarația pe propria răspundere a proprietarului clădirii înregistrată la organul fiscal, în cazul în care nu există alte documente doveditoare.”

⁵ Redăm prevederile art. 453 lit. e) și f) C. fisc.: „Definiții. În înțelesul prezentului titlu, expresiile de mai jos au următoarele semnificații: (...)

e) clădire nerezidențială – orice clădire care nu este rezidențială;
f) clădire rezidențială – construcție alcătuită din una sau mai multe camere folosite pentru locuit, cu dependințele, dotările și utilitățile necesare, care satisface cerințele de locuit ale unei persoane sau familii.”

⁶ Pentru o analiză a actelor administrative în raport cu contractele administrative, a se vedea B. Florea, *Contractul administrativ ca formă juridică de prestare a serviciilor publice*, Ed. Pro Universitaria, București, 2018, pp. 87-101.

⁷ A se vedea CC, dec. nr. 176 din 6 mai 2003, publicată în M. Of. nr. 400 din 9 iunie 2003.

⁸ A se vedea CC, dec. nr. 1.394 din 26 octombrie 2010, publicată în M. Of. nr. 863 din 23 decembrie 2010.

contribuției fiind determinată de nivelul diferit al venitului”⁹⁹. De asemenea, „așezarea sarcinilor fiscale trebuie să țină cont de capacitatea contributivă a contribuabililor, respectiv în așezarea obligațiilor fiscale să se țină seama de necesitatea de protecție a păturilor sociale celor mai dezavantajate, luând în considerare elementele ce caracterizează situația individuală și sarcinile sociale ale contribuabililor în cauză”¹⁰⁰. Spre exemplu, apreciem că nu putem discuta despre respectarea capacității contributive a cetățenilor în situația în care o persoană fizică ce nu mai poate exploata clădirea în scop nerezidențial din pricina bolii va fi impozitată la fel cu o alta care exploatează în scop nerezidențial o clădire identică.

Principiul certitudinii impunerii reglementat de Codul fiscal român și principiul egalității în fața legii prin așezarea justă a sarcinilor fiscale, consacrat la nivel constituțional¹¹, sunt legate, în aprecierea noastră, de două dintre principiile de bază ale dreptului Uniunii Europene, și anume de principiul securității juridice și de cel al încrederii legitime.

Aceste principii sunt specifice dreptului administrativ național, dar sunt și aplicabile pe plan intern, ca efect al principiilor de drept comunitar. Încrederea și previzibilitatea acțiunii administrative, denumite și siguranță sau securitate juridică, cuprind și sunt susținute de o serie largă de alte principii și mecanisme de drept administrativ. Deși „securitatea juridică” nu a fost definită în legislația europeană, Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a considerat îndreptățită să examineze compatibilitatea normelor naționale cu „reguli superioare ale dreptului Comunității, în particular cu [principiul] securității juridice” (Case 77/81, *Zuckerfabrik Franken v. Germany*, para. 22), arătând că aplicarea legislației trebuie să fie previzibilă, astfel încât persoanele să poată, în mod rezonabil, să prevadă consecințele nerespectării prevederilor legale și să cunoască „în mod precis întinderea obligațiilor” care li se impun (Case C-209/96, *United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland v. Commission* [1998] ECR I-5690, para. 35; Case 348/85, *Denmark v. Commission* [1987] ECR 5248, para. 19). De altfel, protecția așteptărilor legitime ale persoanelor constituie un element central al securității juridice, un veritabil principiu al ordinii juridice europene (Case 112/77, *Töpper & Co. v. Commission* [1978] ECR 1033, para. 19; Case 127/80, *Grogan v. Commission* [1982] ECR 884, para. 26; Case T-336/94, *Efisol SA v. Commission* [1996] ECR II-1356, para. 31)¹².

Curtea de Justiție a Comunităților Europene a statuat că principiul securității juridice face parte din ordinea juridică comunitară și trebuie respectat atât de instituțiile comunitare, cât și de statele membre, atunci când acestea își exercită prerogativele conferite de directivele comunitare¹³.

Principiul securității juridice se corelează cu un alt principiu, dezvoltat în dreptul comunitar, și anume cu principiul încrederii

legitime. Potrivit jurisprudenței Curții de Justiție a Comunităților Europene (de exemplu, cauzele *Facini Dori v. Recre*, 1994¹⁴, *Foto-Frost v. Hauptzollamt Lübeck-Ost*, 1987¹⁵), principiul încrederii legitime impune ca legislația să fie clară și predictibilă, unitară și coerentă și, totodată, impune limitarea posibilităților de modificare a normelor juridice și stabilitatea regulilor instituite prin acestea¹⁶.

În speță, s-ar putea discuta despre încălcarea principiului încrederii legitime, câtă vreme organul fiscal a creat o speranță legitimă contribuabilului, impozitându-l în baza declarației sale pe parcursul a cinci ani, deși avea toate elementele (extrase de carte funciară și autorizație de construire anexate declarației) care-i permiteau să observe o astfel de „eroare”.

Trebuie precizat și faptul că atât timp cât clădirea a fost utilizată în strictă concordanță cu declarațiile fiscale, și anume în scop rezidențial, organul fiscal nu a suferit nicio pierdere de venituri fiscale, întrucât impozitarea s-a realizat în conformitate cu folosința efectivă a bunului.

Apreciem că filosofia actuală a Codului fiscal este în sensul că, indiferent de destinația scriptică a clădirii la impozitare, trebuie avută vedere folosirea/utilizarea efectivă a acesteia. Interpretarea într-un sens contrar a Codului fiscal, prin intermediul Normelor metodologice de aplicare a acestuia, reprezintă o adăugare nepermisă la lege.

În aceste condiții, nu putem aprecia ca fiind juste recalcularea impozitului și penalizarea contribuabilului de bună-credință, care nu urmărește evitarea plății impozitului, ci interpretează prevederile legii fiscale ale Codului fiscal în sensul lor logic (interpretare diferită de cea a puterii executive, stabilită prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal). Declarația fiscală, conformă cu realitatea utilizării clădirii, a fost preluată și validată de organul fiscal, cu consecința stabilirii impozitului în conformitate cu cele declarate și fără a sesiza „neconformitățile” dintre declarație și documentele anexate declarației (cum ar fi mențiunile din documentația cadastrală cu privire la destinația nerezidențială a spațiului declarat și utilizat în scop rezidențial). Art. 14 C. pr. fisc. instituie principiul prevalenței conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal, ceea ce înseamnă că organul fiscal (precum și puterea executivă care întocmește norme metodologice de aplicare) trebuie să interpreteze situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal în concordanță cu realitatea economică a acestora, determinată pe baza probelor administrate. Potrivit acestui principiu, organul fiscal trebuie să aibă în vedere doar prevederile legislației fiscale, fără a ține cont de faptul că o anumită operațiune îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale. În speță, destinația din documentele cadastrale ar trebui să fie irelevantă, câtă vreme se

⁹ A se vedea CC, dec. nr. 452 din 15 septembrie 2005, publicată în M. Of. nr. 917 din 13 octombrie 2005, precum și CC, dec. nr. 56 din 26 ianuarie 2006, publicată în M. Of. nr. 164 din 21 februarie 2006.

¹⁰ A se vedea CC, dec. nr. 258 din 16 martie 2010, publicată în M. Of. nr. 338 din 21 mai 2010.

¹¹ După cum s-a arătat în doctrina de specialitate, Constituția cuprinde cele mai importante norme juridice, reprezintă regula de organizare și structurare a întregului sistem juridic și politic. A se vedea A. Stănculescu (Alexe), *Puterea constituantă: Teoria și practica puterii constituante*, Ed. C.H. Beck, București, 2019, p. 173.

¹² A se vedea ICCJ, s. cont. adm. și fisc., dec. nr. 3021 din 4 iunie 2019, disponibilă la adresa <https://www.scj.ro/1093/Detalii-jurisprudenta?customQuery%5B0%5D.Key=id&customQuery%5B0%5D.Value=155755#highlight=##>, accesată la data de 07.11.2022.

¹³ I. Predescu, M. Safta, *Principiul securității juridice, fundament al statului de drept. Repere jurisprudențiale*, disponibil la adresa <https://www.ccr.ro/wp-content/uploads/2021/01/predescu.pdf>, accesată la data de 07.11.2022.

¹⁴ Cauza C-91/92, în Takis Tridimas, *The General Principles of EU Law*, Oxford EC Law Library, p. 244, *apud*. I. Predescu, M. Safta, *op. cit.*, p. 8.

¹⁵ Cauza 314/85, în Takis Tridimas, *The General Principles of EU Law*, Oxford EC Law Library, p. 248, *apud*. I. Predescu, M. Safta, *op. cit.*, p. 8.

¹⁶ I. Predescu, M. Safta, *op. cit.*, pp. 8-9.

demonstrează, fără vreun dubiu, că spațiul a fost utilizat în scop rezidențial, iar organul fiscal nu a produs o dovadă contrară.

Adăugarea la lege din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal poate fi considerată ca încălcând însuși principiul constituțional al legalității impozitelor și taxelor, consacrat de art. 139 alin. (1) din Constituția României, practică întâlnită și în materia prețurilor de transfer, unde, prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 442/2016, se intervine în mod nelegal în atribuțiile legiuitorului și se reglementează, cu caracter primar, în materia impozitului pe profit, prin aceea că Ordinul stabilește reperiile în funcție de care se calculează veniturile impozabile în relațiile cu entitățile afiliate¹⁷. De asemenea, constatăm că, la fel ca în situația Ordinului nr. 442/2016, există o contradicție între lege (singurul nivel de act normativ prin care se pot impune impozite și taxe) și actul administrativ cu caracter normativ subordonat legii¹⁸. Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal ignoră realitatea economică a stării de fapt atunci când prezumă cu caracter absolut că o clădire având destinație nerezidențială în autorizația de construire nu poate fi decât nerezidențială.

Respectarea principiului echității fiscale de a stabili sarcina fiscală a fiecărui contribuabil pe baza puterii sale contributive presupune impozitarea utilizării efective, și nu a destinației clădirilor aflate în proprietatea persoanelor fizice. De aceea, impozitarea clădirii, prin raportare doar la destinația nerezidențială înscrisă în documentația cadastrală, și nu la utilizarea efectivă a clădirii aflată în proprietatea persoanei fizice (care, de cele mai multe ori, nu este un profesionist), nu poate fi justă sau echitabilă, câtă vreme cetățeanul este nevoit să achite pentru clădirea pe care nu o utilizează deloc sau o utilizează în scop rezidențial impozitul în cuantumul stabilit pentru clădirile nerezidențiale și, eventual, la valoarea maximă penalizatoare stabilită de lege (dacă nu respectă cerințele privind evaluarea periodică a spațiilor deținute), în timp ce o altă persoană fizică, ce deține un spațiu identic, pe care îl utilizează în întregime în scop nerezidențial, va plăti un impozit mai mic sau similar, deși este evident că puterea contributivă a acestuia din urmă este superioară.

Dacă am admite raționamentul potrivit căruia destinația precizată în documentația cadastrală și de publicitate imobiliară este cea care trebuie avută în vedere, atunci, pentru identitate de rațiune, nu ar trebui să se aplice normele referitoare la impozitarea clădirilor nerezidențiale niciunei clădiri care nu este evidențiată în documentația cadastrală și de publicitate imobiliară ca fiind

nerezidențială. Este cazul tuturor spațiilor situate în clădiri cu destinația de locuință în care, în realitate, se desfășoară activități economice, însă pentru care nu s-a operat în documentația cadastrală și de publicitate imobiliară schimbarea destinației spațiului utilizat în scop nerezidențial. În aceste situații, declarația fiscală a cetățeanului cu privire la scopul în care utilizează clădirea ar deveni irelevantă.

Interpretarea prevederilor Codului fiscal trebuie realizată cu bună-credință de către executiv atunci când elaborează Normele de aplicare a Codului fiscal, și nu doar din perspectiva care îl avantajează în colectarea creanțelor fiscale și creșterea încasărilor bugetare locale, care, mai apoi, diminuează presiunea pe bugetul central¹⁹, de unde vor trebui distribuite mai puține sume pentru echilibrarea bugetelor locale.

Impozitarea retroactivă și penalizatoare încalcă principiul proporționalității stabilit de Codul de procedură fiscală în ceea ce privește dreptul de apreciere al organului fiscal în aprecierea relevanței stărilor de fapt fiscale, care trebuie să utilizeze mijloacele de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. Organul fiscal își poate exercita acest drept de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia. Impunerea retroactivă la nivelul maxim penalizator prevăzut de lege²⁰ apare în acest context ca fiind disproporționată, în condițiile în care organul fiscal nu a sesizat erori în declarația fiscală a contribuabilului și a procedat la impozitarea, conform respectivei declarații, o perioadă îndelungată de timp (5 ani). Injustețea sancțiunii este cu atât mai evidentă cu cât chiar organul fiscal este cel care a întreținut această eroare, confirmând, de-a lungul mai multor ani, declarația contribuabilului și stabilind impozitul în funcție de respectiva declarație, deși avea toate elementele (extrasele de carte funciară și documentațiile tehnice anexate declarației) care-i permiteau să observe o astfel de „eroare”.

Apreciem că filosofia actuală a Codului fiscal este aceea că plata impozitului este o obligație legală a cetățeanului, care intervine atunci când sunt îndeplinite condițiile de exigibilitate ale acestuia și nu trebuie privită ca un drept al organului fiscal de a stabili un impozit în baza puterii publice cu care este investit.

¹⁷ A se vedea R. Bufan, *Sursele (izvoarele) dreptului fiscal român. Poziția reglementărilor OCDE. Forța juridică a dispozițiilor OPANAF nr. 442/2016 privind prețurile de transfer*, în Revista Consultant Fiscal nr. 75/2022, pp. 12-13.

¹⁸ *Idem*, p. 13.

¹⁹ Pentru o analiză detaliată a veniturilor bugetului de stat, a se vedea I. Lazăr, *Dreptul finanțelor publice, vol. I, Drept bugetar*, Ed. C.H. Beck, București, 2022, pp. 165-173; S. Gherghina, *Drept financiar public*, ed. 3, Ed. C.H. Beck, București, 2022, pp. 43-53.

²⁰ Redăm prevederile art. 458 C. fisc.: „Calculul impozitului pe clădirile nerezidențiale aflate în proprietatea persoanelor fizice

(1) Pentru clădirile nerezidențiale aflate în proprietatea persoanelor fizice, impozitul pe clădiri se calculează prin aplicarea unei cote cuprinse între 0,2-1,3% asupra valorii care poate fi:

a) valoarea rezultată dintr-un raport de evaluare întocmit de un evaluator autorizat în ultimii 5 ani anteriori anului de referință, depus la organul fiscal local până la primul termen de plată din anul de referință. În situația depunerii raportului de evaluare după primul termen de plată din anul de referință, acesta produce efecte începând cu data de 1 ianuarie a anului fiscal următor;

b) valoarea finală a lucrărilor de construcții, în cazul clădirilor noi, construite în ultimii 5 ani anteriori anului de referință;

c) valoarea clădirilor care rezultă din actul prin care se transferă dreptul de proprietate, în cazul clădirilor dobândite în ultimii 5 ani anteriori anului de referință. În situația în care nu este precizată valoarea, se utilizează ultima valoare înregistrată în baza de date a organului fiscal.

(2) Cota impozitului pe clădiri se stabilește prin hotărâre a consiliului local. La nivelul municipiului București, această atribuție revine Consiliului General al Municipiului București.

(3) Pentru clădirile nerezidențiale aflate în proprietatea persoanelor fizice, utilizate pentru activități din domeniul agricol, impozitul pe clădiri se calculează prin aplicarea unei cote de 0,4% asupra valorii impozabile a clădirii.

(4) În cazul în care valoarea clădirii nu poate fi calculată conform prevederilor alin. (1), impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 2% asupra valorii impozabile determinate conform art. 457.”

Cu alte cuvinte, relația dintre organul fiscal și cetățean nu este una de putere, ci de îndeplinire a obligațiilor fiscale doar pe baza și în condițiile legii²¹. De aceea, normele de aplicare a Codului fiscal nu ar trebui să încerce forțarea prevederilor legii pe care sunt menite să le pună în aplicare, în scopul unei colectări augmentate.

În acord cu un autor de referință în materia fiscalității, opinăm că dispozițiile legii prevalează asupra celor din normele de aplicare²². Prevederile din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, analizate mai sus, vin în contradicție cu prevederile Constituției României – principiul așezării juste a sarcinilor fiscale pentru suportarea cheltuielilor publice, prevăzut de art. 56 alin. (2); cu cele ale Codului fiscal – principiile certitudinii impunerii și echității fiscale, prevăzute de art. 3 lit. b) și c), precum și cu definițiile clădirii rezidențiale și nerezidențiale ce se regăsesc la art. 453 lit. e) și f); cu cele ale Codului de procedură fiscală – principiul prevalenței conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal, prevăzut de art. 14; dar și cu prevederile legate de dreptul de apreciere al organului fiscal în ceea ce privește proporționalitatea măsurilor stabilite prin legislația fiscală (inclusiv sancțiunile) în raport cu scopul urmărit, obligație impusă de art. 6 alin. (2). Această contradicție dintre legislația fiscală primară și normele de aplicare a acesteia are ca soluție acțiunea în anulare a prevederilor considerate nelegale din actul administrativ cu caracter normativ, care nu poate adăuga la legea pe care ar trebui doar să o clarifice.

Potrivit dispozițiilor Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004²³, controlul de legalitate al actelor administrative poate fi exercitat pe calea acțiunii în anulare, în ceea ce privește actele administrative cu caracter normativ și actele administrative cu caracter individual, sau pe calea incidentală a excepției de nelegalitate, în ceea ce privește actele administrative cu caracter individual²⁴.

Înșă o acțiune în anularea textului nelegal din actul administrativ cu caracter normativ (Hotărârea Guvernului) este o procedură de durată, care presupune costuri semnificative (și total nejustificate) pentru contribuabil, care este pus în situația de a promova o astfel de acțiune, ca urmare a depășirii de către puterea executivă a prerogativelor conferite de lege.

Mai mult, până la soluționarea acțiunii în anulare a prevederilor nelegale din actul administrativ unilateral cu caracter normativ, acestea nu sunt suspendate de drept, contribuabilul având doar posibilitatea de a solicita suspendarea în condițiile art. 14 și 15 din Legea nr. 554/2004, solicitare care poate fi admisă sau respinsă. În aceste condiții, până la soluționarea acțiunii în anulare, contribuabilul se află într-o situație de incertitudine. Dacă decizia de

impunere nu este atacată pe cale administrativă²⁵ și apoi la instanța de contencios administrativ și fiscal până la momentul soluționării acțiunii în anulare a prevederilor nelegale din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, șansele de a obține anularea sumelor impuse retroactiv pot fi definitiv compromise.

Însă, după cum am arătat mai sus, prevederile Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal nu încalcă doar principiile stabilite de Constituția și legislația internă a României, ci lezează principiile securității juridice și încrederii legitime, consacrate în dreptul Uniunii Europene.

Dispozițiile art. 148 alin. (2) din Constituție consacră principiul aplicării cu prioritate a dreptului Uniunii Europene, iar garantarea aducerii la îndeplinire a obligațiilor rezultate din actul aderării la Uniunea Europeană și din aplicarea acestui principiu revine, potrivit alin. (4) al aceuiași articol, Parlamentului, Președintelui României, Guvernului și autorității judecătorești²⁶.

De aceea, judecătorul național ar putea da prioritate dreptului european și să înlăture dispozițiile din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal care sunt contrare acestor principii (i.e. cele care condiționează impozitarea clădirii deținute de persoana fizică de destinația nerezidențială stabilită prin autorizația de construire).

BIBLIOGRAFIE

- Bufan R., *Sursele (izvoarele) dreptului fiscal român. Poziția reglementărilor OCDE. Forța juridică a dispozițiilor OPANAF nr. 442/2016 privind prețurile de transfer*, în *Revista Consultant Fiscal* nr. 75/2022.
- Florea B., *Contractul administrativ ca formă juridică de prestare a serviciilor publice*, Ed. Pro Universitaria, București, 2018.
- Florea B., Lazăr I., *Fiscal obligation's establishment in Romania: power relationship or legal obligation?*, în *Annales Universitatis Apulensis*, Series Jurisprudentia nr. 23/2020.
- Gherghina S., *Drept financiar public*, ed. 3, Ed. C.H. Beck, București, 2022.
- Lazăr I., *Dreptul finanțelor publice, vol. I, Drept bugetar*, Ed. C.H. Beck, București, 2022.
- Lazăr I., *Jurisdicții administrative în materie financiară*, Ed. Universul Juridic, București, 2011.
- Predescu I., Safta, M., *Principiul securității juridice, fundament al statului de drept. Repere jurisprudențiale*, disponibil la adresa <https://www.ccr.ro/wp-content/uploads/2021/01/predescu.pdf>, accesată la data de 07.11.2022.
- Stănciulescu (Alexe) A., *Puterea constituantă: Teoria și practica puterii constituante*, Ed. C.H. Beck, București, 2019.
- Tridimas T., *The General Principles of EU Law*, Oxford EC Law Library, 2007.

²¹ A se vedea, în acest sens, B. Florea, I. Lazăr, *Fiscal obligation's establishment in Romania: power relationship or legal obligation?*, in *Annales Universitatis Apulensis, Series Jurisprudentia* nr. 23/2020, pp. 93-102.

²² A se vedea R. Bufan, *op. cit.*, p. 13.

²³ Publicată în M. Of. nr. 1154 din 7 decembrie 2004.

²⁴ A se vedea par. 31 din ICCJ, completul pentru soluționarea recursului în interesul legii, dec. nr. 9 din 7 iunie 2021 referitoare la interpretarea și aplicarea unitară a dispozițiilor art. 4 alin. (1) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare, publicată în M. Of. nr. 976 din 13 octombrie 2021.

²⁵ Pentru un studiu referitor la controlul actelor administrative în materie financiară, în cadrul procedurii necontencioase, a se vedea I. Lazăr, *Jurisdicții administrative în materie financiară*, Ed. Universul Juridic, București, 2011, pp. 76-115.

²⁶ A se vedea par. 61 din ICCJ, completul pentru soluționarea recursului în interesul legii, dec. nr. 9 din 7 iunie 2021, publicată în M. Of. nr. 976 din 13 octombrie 2021.

Deducerea TVA de către societățile comerciale de transport public de călători, subvenționate de la bugetul public

Rezumat: În cadrul acestui studiu, autorul analizează problema spinoasă a deducerii TVA de către societățile comerciale care încasează subvenții pentru prestarea serviciului public de transport călători, valorificând legislația fiscală în corelare cu legislația specială care reglementează acest serviciu public, precum și jurisprudența instanțelor naționale și europene.

Cuvinte-cheie: deducere TVA, subvenții, societăți comerciale, serviciu public de transport călători.



Conf. univ. dr. Alin TRĂILESCU
Facultatea de Drept,
Universitatea de Vest din Timișoara

Deduction of VAT by publicly subsidised public passenger transport companies

Abstract: In this study, the author analyses the thorny issue of the deduction of VAT by companies receiving subsidies for the provision of public passenger transport services, making use of tax legislation in conjunction with the special legislation governing this public service, as well as the case law of national and European courts.

Keywords: VAT deduction, subsidies, companies, public passenger transport service.

1 Expunerea problemei de drept și obiectivele cercetării

Deducerea TVA de către societățile comerciale care prestează serviciu public de transport călători constituie o problemă de drept a cărei rezolvare prezintă interes, întrucât generează dificultăți și controverse în practică, iar acestea pornesc de la împrejurarea că utilizatorii serviciului sunt atât călătorii care plătesc bilete și abonamente de călătorie, cât și călătorii care beneficiază de reduceri și gratuități acordate de autoritățile publice, care, în același timp, acordă subvenții operatorului de transport pentru prestarea serviciului în interes public.

Altfel spus, controversele în legătură cu exercitarea dreptului de deducere a TVA sunt generate de faptul că, pe de o parte, operatorul de transport plătește TVA într-un cuantum important

pentru achiziția de bunuri și servicii destinate prestării serviciului public de transport, iar, pe de altă parte, încasează TVA într-un cuantum mai redus (sau chiar nesemnificativ) numai de la acei călători care plătesc bilete și abonamente de călătorie, iar numărul acestor călători este mai redus, uneori mult mai redus, în comparație cu cel al călătorilor care beneficiază de reducerile sau gratuitățile acordate de autoritățile publice.

Astfel, apare întrebarea dacă operatorul de transport are dreptul la deducerea TVA în situația particulară la care ne referim, cu precizarea că asupra acestei chestiuni nu există un consens între organele fiscale, instanțele de judecată și contribuabilii interesați, existând discuții privitoare atât la calitatea operatorului de transport – despre care se susține că este fie persoană imposibilă obișnuită, fie persoană parțial imposibilă, fie persoană imposibilă cu regim mixt, cât și la natura serviciului public prestat de acesta – despre care se susține fie că este operațiune imposibilă fără drept de deducere, fie operațiune imposibilă cu drept de deducere, fie că nu reprezintă o operațiune imposibilă în materie de TVA.

Așadar, ne propunem să oferim un răspuns corect acestei probleme de drept, sens în care, pe de o parte, vom decela condițiile în care se prestează serviciul public de transport călători, relevante din perspectiva taxei pe valoarea adăugată, iar, pe de altă parte, vom analiza cerințele legale pentru deducerea TVA prin raportare la această speță. Considerăm însă util ca, mai înainte, să prezentăm practica administrativă și judecătorească pe care am identificat-o în legătură cu problema în discuție, care constituie premisa acestui studiu.

2 Practica administrativă și judecătorească în legătură cu problema de drept vizată

a) În practică, organele fiscale apreciază că operatorul de transport este persoană parțial impozabilă, în sensul că este persoană impozabilă numai atunci când prestează serviciul public de transport pentru călătorii de la care încasează tarifele de călătorie. Astfel, se consideră că operatorul de transport nu este persoană impozabilă în materie de TVA atunci când prestează același serviciu public pentru călătorii care beneficiază de gratuități acordate de autoritățile publice, pentru considerentul că, în opinia organelor fiscale, transportul acestor din urmă călători nu se face în scopul obținerii de venituri de către operatorul de transport.

În consecință, organele fiscale recunosc dreptul de deducere numai pentru TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate transportului călătorilor plători, sens în care pretind operatorului de transport să țină o evidență distinctă a acestor achiziții, în funcție de cele două categorii de călători enunțate anterior.

b) Spre deosebire de organele fiscale, instanțele de judecată s-au pronunțat în sensul că operatorul de transport este persoană impozabilă cu regim mixt, mai exact că este persoană impozabilă care desfășoară atât operațiuni cu drept de deducere a TVA, constând în prestarea serviciului public de transport pentru călătorii plători, cât și operațiuni fără drept de deducere a TVA, constând în prestarea aceluiași serviciu pentru călătorii care beneficiază de gratuități acordate de autoritățile publice, considerându-se că această din urmă operațiune nu poate da naștere la deducerea TVA pentru motivul că este subvenționată de la bugetul public.

Consecința este însă aceeași care derivă din practica organelor fiscale, instanțele de judecată pronunțându-se în sensul că operatorul de transport trebuie să evidențieze distinct achizițiile de bunuri și servicii destinate pentru transportul călătorilor plători, întrucât se consideră că poate fi dedusă numai TVA aferentă acestor achiziții. În același

sens, instanțele s-au pronunțat că, în vederea deducerii TVA, operatorul de transport trebuie să țină o evidență distinctă și a distanțelor, rutelor și orarului pentru călătorii plători, aceștia fiind transportați alături de călătorii care beneficiază de gratuități acordate de autoritățile publice.

În fine, validând practica organelor fiscale, instanțele de judecată s-au pronunțat, la rândul lor, că nu se poate deduce integral TVA aferentă achizițiilor destinate prestării serviciului public de transport pentru motivul că aceste achiziții nu se reflectă în prețurile practicate de operatorul de transport a cărei activitate este parțial subvenționată.

3 Metodologia cercetării pentru rezolvarea problemei supusă analizei

Constatăm, așadar, că organele fiscale și instanțele de judecată au aceeași soluție pentru rezolvarea problemei în discuție, cu o motivare parțial diferită, iar noi vom propune o altă rezolvare a problemei, prin prisma dispozițiilor legale relevante în materie, a jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene, precum și a jurisprudenței Înaltei Curți de Casație și Justiție, la care ne vom referi, pe parcurs, în argumentarea soluției pe care o considerăm corectă.

4 Rezultatele cercetării în legătură cu problema de drept în discuție

Astfel, încercând să lămurim problema pe care am avansat-o și să ajungem la o concluzie, vom supune atenției câteva întrebări de al căror răspuns depinde rezolvarea acestei probleme, urmând să le analizăm separat.

a) Potrivit legislației speciale, care sunt condițiile în care se prestează serviciul public de transport călători, relevante în materia TVA?

Ab initio, facem precizarea că prestarea acestui serviciu public este reglementată de mai multe acte normative² din ansamblul cărora rezultă că, în scopul satisfacerii unor necesități economice, sociale și de mediu, autoritățile competente (după caz, Guvernul, prin Ministerul Transporturilor, și consiliile locale) pot stabili servicii publice subvenționate de transport³ călători pe care, în condițiile legii, le pot delega, pe bază de contract⁴, unor societăți⁵ comerciale înființate de acestea sau, după caz, unor societăți comerciale cu capital privat, denumite operatori de transport. Acești operatori trebuie să presteze serviciul public de transport în mod permanent și în condițiile impuse de autoritățile

¹ Trib. Timiș, sent. civ. nr. 960 din 20 octombrie 2021 și C. Ap. Timișoara, dec. civ. nr. 298 din 23 martie 2022, nepublicate.

² Acestea sunt: O.G. nr. 97/1999 privind garantarea furnizării de servicii publice subvenționate de transport rutier intern și de transport pe căile navigabile interioare; Legea nr. 92/2007 a serviciilor publice de transport persoane în unitățile administrativ-teritoriale; Legea nr. 51/2006 a serviciilor comunitare de utilități publice; Regulamentul (CE) nr. 1370/2007 al Parlamentului European și al Consiliului din 23 octombrie 2007 privind serviciile publice de transport feroviar și rutier de călători și de abrogare a Regulamentelor (CEE) nr. 1191/69 și nr. 1107/70 ale Consiliului.

³ A se vedea art. 2 și art. 3 alin. (1) din O.G. nr. 97/1999, republicată în M. Of. din 732 din 7 octombrie 2002.

⁴ A se vedea art. 8 alin. (1) din O.G. nr. 97/1999; art. 17 alin. (1) lit. h), art. 21 alin. (1)-(4) și art. 23 din Legea nr. 92/2007, publicată în M. Of. nr. 262 din 19 aprilie 2007.

⁵ Spre exemplu: servicii publice cu personalitate juridică, înființate și organizate în subordinea consiliilor locale ori consiliilor județene; societăți comerciale înființate de unitățile administrativ-teritoriale; societăți aflate în subordinea autorităților publice locale, rezultate din reorganizarea regiilor autonome; operatori regionali (art. 22 și art. 30 din Legea nr. 92/2007).

competente, care stabilesc rutele, orarul și tarifele de călătorie, cu avizul Oficiului Concurenței⁶, precum și categoriile de persoane care beneficiază de facilități la transportul în comun⁷, sub forma reducerilor sau gratuităților.

Întrucât condițiile impuse de autoritățile competente pot genera pierderi financiare, operatorii de transport au dreptul să încaseze subvenții⁸ de la bugetul public pentru a-și suplimenta veniturile realizate din încasarea taxelor/tarifelor⁹ de călătorie, astfel încât, pe de o parte, să își recupereze integral cheltuielile curente¹⁰ de întreținere și exploatare a serviciului public de transport (cu alte cuvinte, costurile de prestare a serviciului public) și, pe de altă parte, să își asigure un profit rezonabil¹¹.

Astfel, întrucât serviciul public de transport se prestează potrivit principiului „beneficiarul plătește”¹², operatorii de transport își asigură veniturile, pe de o parte, din încasarea tarifelor de la utilizatorii¹³ serviciului care plătesc bilete și abonamente de călătorie și, pe de altă parte, din subvențiile încasate de la bugetul public, calificate de lege ca fiind diferențe de tarif¹⁴.

Acordarea acestor subvenții se face pe baza unei evidențe contabile distincte¹⁵ pe care trebuie să o întocmească operatorii de transport, în sensul că, în cazul prestării mai multor tipuri de servicii în aceeași localitate sau a aceluiași serviciu în mai multe localități, aceștia trebuie să țină o evidență separată a activităților desfășurate, cu contabilitate distinctă pentru fiecare tip de serviciu și localitate de operare în parte, după caz, astfel încât activitățile din diferite sectoare și localități să fie ușor de evaluat, monitorizat și controlat¹⁶. De asemenea, pentru a spori transparența și a evita subvențiile încrucișate, în cazul în care un operator de serviciu public nu exploatează doar servicii de transport compensate, ci se implică și în alte activități, conturile aferente acestor servicii publice trebuie separate¹⁷.

Așa cum vom arăta în continuare, aceste condiții pentru prestarea serviciului public de transport călători, care decurg din legislația specială, au implicații în ceea ce privește îndeplinirea cerințelor pentru deducerea TVA de către operatorii de transport.

b) Din perspectiva TVA, operatorul care prestează serviciul public de transport călători este persoană impozabilă, persoană parțial impozabilă sau persoană impozabilă cu regim mixt?

De la început, se impune a preciza că art. 300 alin. (1) C. fisc. definește persoana parțial impozabilă și persoana impozabilă cu regim mixt, iar dispozițiile acestui articol de lege se coroborează cu cele ale art. 269 alin. (1) C. fisc., care definesc persoana impozabilă în materie de TVA.

b1) Astfel, art. 300 alin. (1) teza a II-a C. fisc. prevede că persoana parțial impozabilă este „persoana care realizează atât operațiuni pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă, în conformitate cu prevederile art. 269, cât și operațiuni pentru care are calitatea de persoană impozabilă”, iar art. 269 alin. (1) C. fisc. prevede că „este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități”.

Aceste dispoziții legale se corelează cu prevederile art. 269 alin. (2) C. fisc., care au următorul conținut: „(...) activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora.” De asemenea, potrivit acestui articol de lege, „(...) constituie activitate economică și exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate”.

Așadar, din coroborarea acestor dispoziții legale, rezultă că persoana impozabilă în materie de TVA este cea care desfășoară o activitate economică în mod independent, continuu și cu plată, deci în schimbul unei remunerații, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități¹⁸.

În schimb, persoana parțial impozabilă este cea care, pe lângă desfășurarea unei activități economice efectuate cu plată, în calitate de persoană impozabilă, desfășoară și activități de altă natură, fără conținut economic, pentru care nu are calitatea de persoană impozabilă. Spre pildă, ANAF s-a exprimat că, în accepțiunea art. 269 alin. (5) C. fisc.¹⁹, penitenciarele nu sunt persoane impozabile pentru activitățile desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă percep cotizații, onorarii sau alte plăți, dar, în schimb, sunt persoane impozabile atunci când realizează activități care pot produce distorsiuni concurențiale,

⁶ A se vedea art. 3 alin. (4), art. 4 și art. 5 din O.G. nr. 97/1999; art. 3 și art. 17 alin. (1) lit. m) din Legea nr. 92/2007; art. 1 alin. (4) lit. h) și j) din Legea nr. 51/2006, publicată în M. Of. nr. 121 din 5 martie 2013.

⁷ A se vedea art. 191 și art. 35 alin. (2) lit. i) din Legea nr. 92/2007.

⁸ A se vedea art. 7 alin. (1) din O.G. nr. 97/1999; art. 17 alin. (1) lit. i) din Legea nr. 92/2007.

⁹ A se vedea art. 4 alin. (1) lit. f) din Legea nr. 92/2007.

¹⁰ Aceste cheltuieli sunt, în special, cheltuielile cu personalul, consumul de energie, redevențele aferente infrastructurii, întreținerea și reparațiile autovehiculelor de transport în comun, materialul rulant și instalațiile necesare pentru exploatarea serviciilor de transport [art. 4 alin. (1) lit. c) din Regulamentul (CE) nr. 1370/2007 al Parlamentului European și al Consiliului din 23 octombrie 2007].

¹¹ A se vedea art. 1 alin. (4) lit. i), art. 42 alin. (1) și (2), precum și art. 43 lit. a) din Legea nr. 92/2007; art. 1 alin. (4) lit. l) și art. 43 alin. (1) și (2) din Legea nr. 51/2006; art. 3 alin. (2) și art. 4 din Regulamentul (CE) nr. 1370/2007, precum și pct. 6 din Anexa la acest Regulament.

¹² A se vedea art. 1 alin. (4) lit. k) din Legea nr. 51/2006.

¹³ În accepțiunea art. 2 lit. i) din Legea nr. 51/2006, utilizatorii sunt persoanele fizice sau juridice care beneficiază, direct ori indirect, individual sau colectiv, de serviciile de utilități publice, în condițiile legii.

¹⁴ A se vedea art. 41 alin. (2) din Legea nr. 92/2007.

¹⁵ A se vedea art. 6 alin. (5) din O.G. nr. 97/1999.

¹⁶ A se vedea art. 6 alin. (5) din O.G. nr. 97/1999 și art. 35 alin. (2) din Legea nr. 51/2006.

¹⁷ A se vedea pct. 5 din Anexa la Regulamentul (CE) nr. 1370/2007.

¹⁸ A se vedea CJUE, hotărârea din 17 decembrie 2020, pronunțată în cauza C-449/19, *WEG Tevesstraße împotriva Finanzamt Villingen Schwenningen* (pct. 34).

¹⁹ Acest articol de lege prevede că: „Instituțiile publice și organismele internaționale de drept public nu sunt persoane impozabile pentru activitățile care sunt desfășurate în calitate de autorități publice, chiar dacă pentru desfășurarea acestor activități se percep cotizații, onorarii, redevențe, taxe sau alte plăți, cu excepția acelor activități care ar produce distorsiuni concurențiale dacă instituțiile publice și organismele internaționale de drept public ar fi tratate ca persoane neimpozabile (...)”

cum ar fi livrările de bunuri și prestările de servicii utilizând munca deținuților, iar în această din urmă situație este recunoscut dreptul la deducerea TVA potrivit regulilor speciale prevăzute de art. 300 C. fisc.²⁰. De asemenea, în jurisprudența CJUE, s-a arătat că o universitate nu este persoană impozabilă în cadrul unei activități de plasare a donațiilor într-un fond de investiții, pentru considerentul că activitatea de colectare a acestor donații nu are caracter economic, însă este persoană impozabilă în cadrul unor activități de cercetare în scopuri comerciale, de vânzare a unor publicații, de furnizare de consultanță, de alimentație publică, de cazare, precum și de închiriere a unor instalații și echipamente²¹.

b2) Spre deosebire de persoana parțial impozabilă, persoana impozabilă cu regim mixt este definită de art. 300 alin. (1) teza I C. fisc. ca fiind „persoana impozabilă care realizează sau urmează să realizeze atât operațiuni care dau drept de deducere, cât și operațiuni care nu dau drept de deducere”.

Acest articol de lege se coroborează cu art. 268 C. fisc., care, la alin. (1), definește operațiunea impozabilă și, la alin. (9), face o clasificare a operațiunilor impozabile.

Astfel, art. 268 alin. (1) C. fisc. prevede că: „Din punctul de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) operațiunile care, în sensul art. 270-272, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 275 și 278;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 269 alin. (1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 269 alin. (2).”

Cu alte cuvinte, operațiunea impozabilă în materie de TVA este activitatea economică ce constă într-o livrare de bunuri sau prestare de servicii efectuate cu plată, deci nu gratuit, de către o persoană impozabilă, care acționează în mod independent.

În continuare, art. 268 alin. (9) C. fisc. prevede că: „Operațiunile impozabile pot fi:

- a) operațiuni taxabile, pentru care se aplică cotele prevăzute la art. 291;
- b) operațiuni scutite de taxă cu drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa, dar este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 292 și art. 294-296;
- c) operațiuni scutite de taxă fără drept de deducere, pentru care nu se datorează taxa și nu este permisă deducerea taxei datorate sau achitate pentru achiziții. În prezentul titlu aceste operațiuni sunt prevăzute la art. 292 (...).”

Coroborând aceste prevederi legale, rezultă că persoana impozabilă cu regim mixt este persoana impozabilă care desfășoară atât operațiuni impozabile, adică activități economice, pentru care există dreptul de deducere a TVA, cât și operațiuni impozabile pentru care, potrivit legii, nu există drept de deducere a TVA, iar aceste din urmă operațiuni (activități) sunt cele prevăzute de art. 292 C. fisc., spre pildă, activitatea de învățământ prevăzută de Legea educației naționale sau prestările de servicii efectuate în cadrul profesiei lor de către stomatologi și tehnicieni dentari, ori acordarea de credite etc.

Astfel, spre exemplu, în jurisprudența CJUE, s-a arătat că este persoană impozabilă mixtă o societate comercială care desfășoară activități atât în sectorul jocurilor de noroc, care sunt scutite de TVA fără drept de deducere, cât și în sectoarele alimentației publice și divertismentului, care sunt supuse TVA²².

b3) Întrucât acesta este sensul corect al noțiunilor de „persoană parțial impozabilă” și „persoană impozabilă cu regim mixt”, considerăm că, în situația particulară la care ne referim, operatorul de transport este persoană impozabilă obișnuită, în sensul art. 269 alin. (1) C. fisc., precizat, pentru că prestează serviciul public de transport al călătorilor în mod independent, în accepțiunea art. 269 alin. (4)²³ C. fisc., iar prestarea acestui serviciu reprezintă o activitate economică, în sensul art. 269 alin. (2) C. fisc., precizat, fiind efectuată cu plată, în accepțiunea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal²⁴, și nu în mod gratuit, chestiuni pe care le explicităm în cele ce urmează.

b3.1) Astfel, împrejurarea că mulți (sau cei mai mulți) dintre utilizatorii serviciului de transport sunt călătorii care

²⁰ Pentru detalii, a se accesa site-ul https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/faq/tva/tva2_16feb09.htm.

²¹ CJUE, hotărârea din 3 iulie 2019, pronunțată în cauza C-316/18, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs împotriva The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*.

²² CJUE, hotărârea din 16 februarie 2012, pronunțată în cauza C-25/11, *Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA împotriva Fazenda Pública*.

²³ Art. 269 alin. (4) C. fisc. prevede că: „Nu acționează de o manieră independentă angajații sau oricare alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului.”

În aplicarea acestui articol de lege, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (aprobate prin H.G. nr. 1/2016) prevăd că: „Persoanele care nu sunt legate de angajator printr-un contract individual de muncă, ci prin alte instrumente juridice, nu acționează de o manieră independentă în condițiile prevăzute la art. 269 alin. (4) din Codul fiscal, respectiv atunci când activitatea este exercitată de o persoană care nu dispune de o libertate de organizare corespunzătoare în ceea ce privește resursele materiale și umane folosite pentru exercițiul activității în discuție, cum ar fi libertatea de a alege colaboratorii, orarul de lucru, baza materială necesare desfășurării activității sale, și riscul economic inerent acestei activități nu este suportat de această persoană.” În acest sens a fost pronunțată hotărârea Curții de Justiție a Uniunii Europene în cauza C-202/90, *Ayuntamiento de Sevilla împotriva Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda*. Facem precizarea că aceste prevederi din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal nu se regăsesc ad litteram în considerentele hotărârii CJUE la care se face trimitere, fiind rezultatul interpretării acestei hotărâri.

²⁴ În materie de TVA, legea prevede că un serviciu este prestat cu plată, deci nu gratuit, atunci când există o legătură directă între serviciul prestat și contrapartida obținută, adică atunci când serviciul prestat aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută este aferentă avantajului primit. În acest sens, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal stabilesc: „Condiția referitoare la «plată» prevăzută la art. 268 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal implică existența unei legături directe între operațiune și contrapartida obținută. O livrare de bunuri sau o prestare de servicii este impozabilă în condițiile în care această operațiune aduce un avantaj clientului, iar contrapartida obținută este aferentă avantajului primit, după cum urmează:

beneficiază de gratuitate la transportul în comun, acordată de autoritățile publice, nu ar putea conduce la concluzia că operatorul de transport prestează un serviciu cu titlu gratuit, fără plată, în condițiile în care subvențiile încasate de la bugetul public sunt stabilite să acopere costul serviciului, iar în acest sens este jurisprudența CJUE²⁵.

În sprijinul nostru sunt și dispozițiile din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, precitate, potrivit cărora o operațiune se consideră ca fiind efectuată cu plată și atunci când prețul nu se plătește direct de beneficiar, ci de un terț, sens în care s-a pronunțat și CJUE²⁶, iar, în speța noastră, autoritatea publică este cea care, în realitate, plătește prețul pentru transportul călătorilor care beneficiază de gratuități, prin acordarea de subvenții de la bugetul public.

Așa fiind, considerăm că, în situația particulară la care ne referim, serviciul public de transport călători nu se face cu titlu gratuit, ci, dimpotrivă, în schimbul unui preț, motiv pentru care are un conținut economic. De altfel, art. 2 lit. k) din Regulamentul (CE) nr. 1370/2007 prevede că serviciul public de transport are o valoare economică reprezentată de echivalentul remunerației totale, înainte de aplicarea TVA, cuvenită operatorului de serviciu public, inclusiv compensația de orice fel plătită de autoritățile publice și venitul din vânzarea biletelor, iar din această prevedere legală mai rezultă două aspecte, primul, că acest serviciu reprezintă o operațiune taxabilă și, al doilea, că operatorul de transport acționează în calitate de persoană impozabilă.

b3.2) De asemenea, nu ar putea conduce la concluzia că operatorul de transport nu este persoană impozabilă nici împrejurarea că autoritatea publică acordă subvenții acestuia și stabilește condițiile prestării serviciului public de transport (adică tarifele de călătorie, rutele, orarul și categoriile de persoane care beneficiază de gratuități), întrucât aceste împrejurări nu sunt relevante pentru a considera că între operatorul de transport și autoritatea publică există o relație de tip angajat-angajator sau un raport de subordonare, cu alte cuvinte că operatorul de transport nu este independent în prestarea serviciului, în condițiile în care acesta, pe de o parte, are organizare, conducere și patrimoniu²⁷ proprii, iar, pe de altă parte, prestează serviciul în nume propriu și pe propria răspundere, încasând veniturile realizate din desfășurarea activității.

În acest sens este jurisprudența CJUE care, cu prilejul soluționării cauzei C-202/90²⁸, a decis: că nu există o relație de subordonare a prestatorilor de servicii atunci când aceștia își organizează în mod independent, în cadrul limitelor prevăzute de lege, personalul, echipamentele și materialele necesare exercitării activității; că dependența funcțională a prestatorilor de servicii

față de autoritatea locală care le poate da instrucțiuni, precum și faptul că aceștia fac obiectul unui control disciplinar realizat de autoritatea respectivă nu sunt hotărâtoare pentru a considera că se află într-un raport de subordonare; că criteriul decisiv în această privință este cel al responsabilității care rezultă din raporturile contractuale stabilite de prestatorii de servicii pe parcursul desfășurării activității, precum și responsabilitatea lor față de pagubele provocate părților terțe, atunci când nu acționează în calitate de delegați ai autorității publice.

Astfel, conchidem că sunt îndeplinite condițiile legale pentru a considera că operatorul de transport are calitatea de persoană impozabilă în materie de TVA. De altfel, în practică, societățile comerciale care prestează serviciul public de transport călători sunt înregistrate ca plătitoare de TVA și încasează tarifele de călătorie cu TVA inclusă.

c) Din perspectiva TVA, prestarea serviciului public de transport călători este operațiune impozabilă, operațiune taxabilă, operațiune cu drept de deducere sau operațiune fără drept de deducere?

Așa cum am arătat deja, în accepțiunea art. 268 alin. (1) C. fisc., prestarea de servicii reprezintă o operațiune impozabilă în materie de TVA, dacă se efectuează, cu plată, de către o persoană impozabilă, în sensul art. 269 alin. (1) C. fisc., care acționează în mod independent și în scopul de a obține venituri cu caracter de continuitate, iar, în speță, prestarea serviciului de transport public de călători îndeplinește aceste cerințe legale și, din acest motiv, reprezintă o operațiune impozabilă, neavând relevanță profitul înregistrat din desfășurarea acestei activități economice.

Totodată, serviciul public de transport călători reprezintă o operațiune taxabilă, în sensul art. 268 alin. (9) lit. a) C. fisc., mai exact că tarifele de călătorie includ TVA, fiind încasată de la călătorii care achiziționează bilete și abonamente de călătorie, întrucât nu se încadrează în categoria operațiunilor scutite de taxă cu drept de deducere, prevăzute de art. 294-296 C. fisc., și nici în categoria operațiunilor scutite de taxă fără drept de deducere, prevăzute de art. 292 C. fisc.

Astfel, activitatea unică a operatorului de transport constând în prestarea serviciului public de transport al tuturor călătorilor, inclusiv a celor care beneficiază de gratuități, nu se poate scinda în mai multe operațiuni materiale pentru a ajunge la concluzia (greșită, în opinia noastră) că una și aceeași activitate poate să fie, în același timp, atât operațiune impozabilă, cât și operațiune neimpozabilă, așa cum consideră organele fiscale, sau să fie atât operațiune impozabilă cu drept de deducere, cât și operațiune fără drept de deducere, așa cum apreciază instanțele de judecată.

a) condiția referitoare la existența unui avantaj pentru un client este îndeplinită în cazul în care furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii se angajează să furnizeze bunuri și/sau servicii determinabile persoanei ce efectuează plata sau, în absența plății, când operațiunea a fost realizată pentru a permite stabilirea unui astfel de angajament. Această condiție este compatibilă cu faptul că serviciile au fost colective, nu au fost măsurabile cu exactitate sau au făcut parte dintr-o obligație legală;

b) condiția existenței unei legături între operațiune și contrapartida obținută este îndeplinită chiar dacă prețul nu reflectă valoarea normală a operațiunii, respectiv ia forma unor cotizații, bunuri sau servicii, reduceri de preț, sau nu este plătit direct de beneficiar, ci de un terț.”

²⁵ CJUE, hotărârea din 22 februarie 2018, pronunțată în cauza C-182/17, *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft.* (pct. 38).

²⁶ CJUE, hotărârea din 27 martie 2014, pronunțată în cauza C-151/13, *Le Rayon d'Or SARL împotriva Ministre de l'Économie et des Finances* (pct 34, 35).

²⁷ A se vedea art. 1 alin. (4) lit. j) din Legea nr. 92/2007.

²⁸ CJUE, hotărârea din 25 iulie 1991, pronunțată în cauza C-202/90, *Ayuntamiento de Sevilla împotriva Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda* (www.ier.gov.ro).

Apreciam că o asemenea practică este contrară sensului art. 300 alin. (1) teza I C. fisc., precitat, din care rezultă că persoana impozabilă cu regim mixt desfășoară mai multe operațiuni (activități) impozabile, și nu una singură, dintre care unele dau drept de deducere a TVA, iar altele (diferite ca natură de primele) sunt fără drept de deducere a TVA, sens în care ICCJ a reținut că o societate comercială cu obiect unic de activitate nu poate dobândi calitatea de persoană impozabilă cu regim mixt²⁹.

d) Sunt create premisele legale pentru deducerea TVA în cazul operatorului de transport care prestează serviciul public de transport călători?

d1) De principiu, în acord cu dispozițiile art. 297 alin. (4) lit. a) C. fisc., orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate operațiunilor sale taxabile.

Cu alte cuvinte, așa cum rezultă și din prevederile art. 301 alin. (1) C. fisc., orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul ca, din valoarea totală a taxei colectate (încasate) cu ocazia livrării bunurilor și prestării serviciilor către clienți, să scadă valoarea totală a taxei plătite furnizorilor, cu ocazia achiziționării bunurilor și serviciilor necesare pentru desfășurarea activității economice, cu precizarea că, potrivit art. 301 alin. (2) C. fisc., dreptul de deducere se exercită chiar dacă nu există o taxă colectată (de la clienți) sau taxa de dedus (plătită furnizorilor) este mai mare decât cea colectată.

În aplicarea acestor dispoziții legale, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal stabilesc că dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa pe valoarea adăugată constituie un principiu fundamental al sistemului de TVA, care face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat, cu precizarea că exercitarea acestui drept este condiționată de îndeplinirea unor condiții de fond și de formă, care rezultă și din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene. Astfel, condițiile de fond presupun ca persoana interesată de deducerea TVA să fie o persoană impozabilă care achiziționează bunuri și servicii de la o altă persoană impozabilă pe care, mai apoi, să le utilizeze în scopul unei activități economice constând într-o operațiune impozabilă și taxabilă, iar condiția de formă pentru deducerea TVA presupune ca persoana impozabilă să dețină o factură conformă cu dispozițiile Codului fiscal, în acest sens fiind dispozițiile art. 299 alin. (1) lit. a) C. fisc.

d2) În particular, referindu-ne la problema pe care o analizăm, există premisele ca operatorul de transport să deducă TVA aferentă tuturor achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în scopul prestării serviciului public de transport călători, întrucât, așa cum am arătat, operatorul de transport are calitatea de persoană impozabilă, iar prestarea acestui serviciu are natura unei operațiuni impozabile, efectuată cu plată, și nu gratuit.

Așa fiind, operatorului de transport nu îi poate fi negat, din start, dreptul la deducerea integrală a TVA și nici nu i se poate condiționa acest drept de realizarea unei evidențe separate a achizițiilor de bunuri (piese de schimb, combustibil etc.) și servicii

(reparații autovehicule, curățenie, pază etc.) făcute pentru transportul călătorilor plătitori, distinctă de o altă evidență a achizițiilor făcute pentru transportul călătorilor care beneficiază de gratuități acordate de autoritățile publice, întrucât, în primul rând, legea nu impune o asemenea cerință, iar, în al doilea rând, credem că nici nu este posibilă, în condițiile în care transportul tuturor călătorilor se face cu aceleași autovehicule, pe aceleași rute și după același orar.

Astfel, o asemenea concluzie nu poate fi susținută prin invocarea art. 6 alin. (5) din O.G. nr. 97/1999, care prevede că „pentru serviciile publice subvenționate de transport se organizează evidență contabilă distinctă”, așa cum apreciază organele fiscale și instanțele de judecată, întrucât sensul acestui articol de lege se devoalează prin coroborare cu art. 35 alin. (2) din Legea nr. 51/2006 și pct. 5 din Anexa la Regulamentul (CE) nr. 1370/2007, precitat, potrivit cărora societatea comercială are obligația să țină o evidență contabilă distinctă pentru activitatea de transport subvenționată de la bugetul public, atunci când prestează și alte tipuri de activități, spre pildă, un serviciu de alimentare cu apă care, la rândul lui, ar putea să fie subvenționat.

5 Exercitarea efectivă a dreptului de deducere a TVA de către operatorul de transport public. Concluziile studiului

a) Deși, după cum am arătat anterior, există premisele pentru recunoașterea dreptului operatorului de transport la deducerea TVA, considerăm că exercitarea efectivă a acestui drept va depinde de natura subvențiilor pe care le încasează de la bugetul public, după cum acestea intră sau nu în baza de impozitare a TVA, cu alte cuvinte după cum operatorul de transport încasează sau nu TVA aferentă subvențiilor, iar aceste chestiuni rezultă din contractul de delegare a serviciului public de transport încheiat cu autoritatea publică.

Detaliind, art. 286 alin. (1) lit. a) C. fisc. prevede că, în cazul livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită „din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni”.

În aplicarea acestui articol de lege, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal stabilesc că: „(1) Subvențiile legate direct de prețul bunurilor livrate și/sau al serviciilor prestate, se includ în baza de impozitare a taxei. Sunt luate în considerare subvențiile primite de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul Uniunii Europene sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat. Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru aceste subvenții intervine la data încasării lor de la bugetul de stat, bugetele locale, bugetul Uniunii Europene sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat. Se consideră că subvenția este legată direct de preț dacă se îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: subvenția este concret determinabilă

²⁹ ICCJ, s. cont. adm. și fisc., dec. nr. 734 din 13 februarie 2013 (<https://taxnews.ro/2016/04/19/iccj-tva-societate-comerciala-cu-obiect-unic-de-activitate-imposibilitatea-dobandirii-calitatii-de-persoana-impozabila-cu-regim-mixt/>).

în prețul bunurilor și/sau al serviciilor, respectiv este stabilită pe unitatea de măsură a bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate, în sume absolute sau procentual; cumpărătorii trebuie să beneficieze de subvenția acordată furnizorului/prestatorului, în sensul că prețul bunurilor/serviciilor achiziționate de aceștia trebuie să fie mai mic decât prețul la care aceleași produse/servicii s-ar vinde/presta în absența subvenției. (2) Nu se cuprind în baza de impozitare a taxei subvențiile sau alocațiile primite de la bugetul de stat, de la bugetele locale, de la bugetul comunitar sau de la bugetul asigurărilor sociale de stat, care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la alin. (1), respectiv subvențiile care sunt acordate pentru atingerea unor parametri de calitate, subvențiile acordate pentru acoperirea unor cheltuieli sau alte situații similare.”

Coroborând aceste prevederi legale, apreciem că subvențiile legate direct de prețul serviciului public de transport călători sunt cele stabilite, potrivit contractului de delegare a gestiunii serviciului, în funcție de numărul călătorilor care beneficiază de gratuități sau reduceri și prin raportare la tariful de călătorie practicat, reprezentând, cu alte cuvinte, o diferență de tarif, situație în care aceste subvenții intră în baza de impozitare a TVA, iar operatorul de transport trebuie să încaseze, odată cu subvențiile, și TVA aferentă.

În schimb, considerăm că nu sunt direct legate de prețul serviciului public de transport acele subvenții care se stabilesc, în funcție de alte criterii, pentru acoperirea costului serviciului, acestea putând fi determinate, de pildă, ca diferență între totalul veniturilor realizate de operatorul de transport și totalul cheltuielilor efectuate de acesta, caz în care subvențiile nu se reflectă direct în tariful de călătorie practicat. Astfel, în această situație, subvențiile nu intră în baza de impozitare a TVA, iar operatorul de transport nu încasează TVA aferentă acestor subvenții.

b) Plecând de la aceste considerente, dacă subvențiile sunt direct legate de prețul serviciului, apreciem că operatorului de transport nu i se poate refuza dreptul la deducerea TVA, întrucât, pe de o parte, acesta colectează TVA din vânzarea билетelor de călătorie și din încasarea subvențiilor de la autoritatea publică, iar, pe de altă parte, plătește TVA cu ocazia achiziționării de bunuri și servicii, situație în care TVA plătită nu poate rămâne în sarcina operatorului de transport, pentru că, în caz contrar, s-ar încălca principiul neutralității fiscale.

În schimb, dacă subvențiile nu sunt direct legate de prețul serviciului prestat de operatorul de transport, considerăm că acesta nu poate pretinde deducerea TVA aferentă achizițiilor efectuate, în situația în care această taxă se recuperează cu ocazia încasării subvențiilor de la autoritatea publică. Altfel spus, în situația în care subvențiile sunt stabilite să acopere costul serviciului și sunt determinate ca diferență între veniturile, cuprinzând TVA, realizate de operatorul de transport și cheltuielile, cuprinzând TVA, efectuate de acesta, subvențiile încasate de operatorul de transport cuprind, practic, TVA plătită de acesta la efectuarea achizițiilor.

Astfel, considerăm că, în această situație, operatorul de transport nu mai poate pretinde rambursarea TVA de la bugetul statului, ca urmare a operațiunii de deducere, întrucât s-ar ajunge la o îmbogățire fără justă cauză a acestuia, fiind aplicabile, în opinia noastră, considerentele Deciziei (HP) nr. 27/2016, prin

care ICCJ s-a pronunțat în sensul că: „O unitate administrativ-teritorială care încheie contracte de execuție de lucrări pentru realizarea unor obiective finanțate din bugetul de stat, utilizate ulterior pentru realizarea de operațiuni impozabile, acționează de manieră independentă, în calitate de persoană impozabilă în sensul art. 127 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având drept de deducere a TVA aferentă lucrărilor în cauză, în măsura în care taxa nu a fost anterior decontată de la bugetul de stat/valoarea contractului de finanțare nu a inclus TVA”. Facem precizarea că situația de fapt avută în vedere la pronunțarea acestei hotărâri prealabile viza o unitate administrativ-teritorială care a fost finanțată de la bugetul statului pentru dezvoltarea unui domeniu schiabil pe care să îl exploateze, ridicându-se întrebarea dacă aceasta poate deduce TVA aferentă achizițiilor pentru dezvoltarea infrastructurii de agrement din TVA colectată cu prilejul prestării serviciilor turistice.

Deși, în cadrul acestui studiu, situația de fapt este alta, apreciem că există similarități cu starea de fapt care a determinat pronunțarea Deciziei (HP) nr. 27/2016 sus-menționate, în ambele cazuri fiind vorba despre deducerea TVA de către persoane impozabile finanțate de la bugetul public pentru prestarea unor servicii ce constituie operațiuni impozabile.

Astfel, considerăm că raționamentul Înaltei Curți de Casație și Justiție expus în Decizia (HP) nr. 27/2016 este valabil și pentru situația particulară la care ne referim, mai ales că Înalta Curte și-a întemeiat soluția pe jurisprudența CJUE, care a reținut, în cauza C-191/12, că un stat membru poate să refuze restituirea TVA, dacă o astfel de restituire ar genera în beneficiul persoanei impozabile o îmbogățire fără justă cauză, în situația în care TVA a fost inclusă în subvenția acordată acesteia, sub condiția ca TVA plătită de persoana impozabilă să fie integral neutralizată (pct. 104, 105).

Însă, așa cum reține Înalta Curte de Casație și Justiție, în cazul subvenționării persoanei impozabile, regula o constituie nefinanțarea TVA pe care persoana impozabilă o plătește în desfășurarea activității sale economice, caz în care TVA poate fi recuperată prin mecanismul deducerilor (pct. 101), iar CJUE a decis, în cauza C-74/08, că legislația europeană „se opune unei reglementări naționale care, în cazul achiziționării de bunuri subvenționate din fonduri publice, nu permite deducerea taxei pe valoarea adăugată aferente decât pentru partea nesubvenționată a acestei achiziții”. De asemenea, cu ocazia soluționării cauzei C-21/20, CJUE a reținut că „ceea ce justifică deducerea TVA achitată în amonte este utilizarea bunurilor și a serviciilor achiziționate în amonte în scopul unor operațiuni taxabile” și că „modul de finanțare a unor astfel de achiziții, indiferent că este vorba despre venituri obținute din activități economice sau din subvenții primite de la bugetul de stat, este lipsit de relevanță pentru stabilirea dreptului de deducere” (pct. 52). Pe cale de consecință, este contrară jurisprudenței CJUE acea practică a organelor fiscale și a instanțelor de judecată de a refuza, din start, recunoașterea dreptului operatorului de transport la deducerea integrală a TVA pentru simplul motiv că o parte din achizițiile efectuate de acesta sunt subvenționate de la bugetul public. Deci, operatorul de transport este persoană impozabilă, operațiunea (serviciul de transport călători) este impozabilă, iar dreptul la deducerea TVA este recunoscut dacă subvențiile sunt legate direct de prețul билетelor și al abonamentelor de călătorie.





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

