

ANUL XV
NR. 74
IANUARIE-MARTIE 2022

[1] 2022

CONSULTANT FISCAL

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

DIN SUMAR

Alexandrina Teodora Borfoaia

PARTICULARITĂȚI PRIVIND CONTABILITATEA
IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE GENERATE INTERN. PARTEA I

Daniela Constantin-Vorovenci

PRINCIPIUL NERETROACTIVITĂȚII ÎN DREPTUL FISCAL

Andrei Dobrescu

FACTORI DE CREȘTERE A COMPETITIVITĂȚII ECONOMIEI EUROPENE

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 **Factori de creștere a competitivității economiei europene**
Prof. univ. dr. **Andrei DOBRESU** –
Universitatea Petrol-Gaze din Ploiești

12 **Aspecte fiscale importante în procesul de due diligence și în contractul de vânzare-cumpărare de acțiuni**
Elena MALOȘ – Tax Manager, Baker Tilly Romania

contabilitate

15 **Particularități privind contabilitatea imobilizărilor necorporale generate intern. Partea I**
Dr. **Alexandrina Teodora BORFOAIA** –
Economist, Ministerul Finanțelor

21 **Considerații privind tratamentul contabil al unor operațiuni economice**
Georgeta PETRE – Expert contabil, Auditor financiar, Consultanț fiscal

drept fiscal

27 **Principiul neretroactivității în dreptul fiscal**
Drd. **Daniela CONSTANTIN-VOROVENCI** –
Universitatea de Vest din Timișoara, Avocat – Baroul București

CONSILIUL ȘTIINȚIFIC

Prof. univ. dr. hc.
Jacques MALHERBE

Prof. univ. dr.
Maria-Iulia SOBOLEVSCHI DAVID

Prof. univ. dr.
Vasile RĂILEANU

Conf. univ. dr.
Ciprian PĂUN

Mihai BRĂGARU

COLEGIUL DE REDACȚIE

Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA
economist

Dr. Emilian DUCA
consultanț fiscal

Dr. Ioan LAZĂR
avocat, drept fiscal, dreptul concurenței

Dr. Mirela BULIGA
avocat, drept fiscal

Tanți ANGHEL
consultanț fiscal

Adrian LUCA
consultanț 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

FACTORI DE CREȘTERE A COMPETITIVITĂȚII ECONOMIEI EUROPENE

Rezumat: Competitivitatea evaluează și compară toate activitățile umane. În acest moment este foarte important să ne gândim nu numai la cele mai bune căi de reluare a creșterii economice, ci și la cum să construim o economie mai competitivă, cu soluții îmbunătățite atât pentru oameni, cât și pentru societate. Pentru perioada 2021-2027, Comisia Europeană ajută statele membre să construiască economii durabile, ghidând mediul economic public și privat cu privire la acțiunile care trebuie întreprinse pentru a accelera dubla tranziție climatică și digitală, sprijinind redresarea și creșterea economică. În ceea ce privește competitivitatea, CE sprijină financiar în special reformele care vizează consolidarea sectorului IMM-urilor, reducerea barierelor pieței, facilitarea investițiilor și a comerțului intra- și extracomunitar, dezvoltarea economiei digitale, stimularea cercetării și inovării, gestionarea parteneriatului public-privat și îmbunătățirea guvernantei întreprinderilor publice. Conform World Economic Forum, transpunerea în practică a acestor priorități presupune revigorarea și transformarea mediului favorabil, a capitalului uman, a piețelor și a ecosistemului inovativ. Cerință vitală pentru UE, competitivitatea necesită un angajament total din partea statelor membre al căror obiectiv nu poate fi altul decât dezvoltarea celei mai dinamice economii din lume.

Cuvinte-cheie: competitivitate, dublă tranziție, investiții, productivitate, ocupare, stabilitate macroeconomică, fiscalitate, legislație.

Factors increasing the competitiveness of the european economy

Abstract: Competitiveness evaluates and compares all human activities. At this time it is very important to think not only about the best ways to resume economic growth, but also about how to build a more competitive economy with improved solutions for both people and society. For the period 2021-2027, the European Commission is helping Member States to build sustainable economies, guiding public and private business on what needs to be done to accelerate the double climate and digital transition, supporting economic recovery and growth. As regards competitiveness, the EC financially supports in particular reforms aimed at strengthening the SME sector, reducing market barriers, facilitating intra- and extra-EU investment and trade, developing the digital economy, stimulating research and innovation, managing public-private partnerships and improving the governance of public enterprises. According to the World Economic Forum, putting these priorities into practice means reinvigorating and transforming the enabling environment, human capital, markets and the innovation ecosystem. Competitiveness, a vital requirement for the EU, requires full commitment from Member States whose goal can only be to develop the most dynamic economy in the world.

Keywords: competitiveness, double transition, investment, productivity, employment, macroeconomic stability, taxation, legislation.

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

Introducere

Războiul din Ucraina va afecta economia mondială pentru anii următori și va perturba planurile Europei de a deveni primul continent neutru din punct de vedere climatic până în anul 2050, rămânând, în același timp, competitiv și protejându-și autonomia. Vor fi, probabil, afectate și domnia în Big Tech, alături de promovarea unei tranziții digitale, pentru ca Europa să-și afirme vocea în arena tehnologică. În ceea ce se preconizează a fi un an important, compromisurile între statele membre devin foarte căutate, astfel încât Europa să-și poată avansa față de China și SUA transformarea în realitate a aspirațiilor sale ecologice și a planurilor sale de politică comercială. Prosperitatea Europei depinde de integrarea piețelor. Pentru a rămâne puternică, economia europeană trebuie să fie în fruntea inovației globale. Cu toate acestea, investițiile în inovațiile actuale au sens doar dacă se pot baza pe accesul la o piață integrată mare. Această integrare duce inevitabil la o mai mare interdependență a situației economice a diferitelor state membre. Legăturile nu se mai limitează la comerț, ci includ și lanțuri valorice, piețe financiare, contagiune fiscală etc. la scară europeană. Având în vedere costurile economice și sociale nesustenabile individuale ale integrării, este necesară o abordare europeană a politicii economice. Efectele pandemiei de Covid-19 au exacerbato slăbiciunile structurale și au alimentat o serie de provocări economice și strategice care trebuie abordate. Pentru a face față acestor provocări, integrarea piețelor europene trebuie să fie aprofundată prin sprijinirea coeziunii și convergenței, investind în inovare și intensificând eforturile de consolidare a solidității și a competitivității întreprinderilor și a piețelor europene. Cu toate acestea, competitivitatea Europei și potențialul de creștere durabilă pe termen lung sunt îngreunate de sub-investițiile cronice în domenii importante, de performanța slabă a piețelor financiare și de impedimentele instituționale. Doi ani de criză au subminat încrederea, au redus investițiile globale și au mărit și mai mult decalajul structural de investiții. În același timp, implementarea restricțiilor bugetare și a reglementărilor necesare, ca răspuns la criza Covid-19, au limitat sever capacitățile statelor membre și ale sectorului bancar european de a-și asuma riscuri și de a stimula investiții semnificative. Statele membre trebuie să se concentreze pe factorii-cheie care necesită investiții pe termen lung și care sunt de o importanță critică pentru bunăstarea oamenilor în viitor. Comisia Europeană își propune să ajute la stabilirea priorităților strategice identificate și a motivelor pentru care eforturile, la nivel european, trebuie intensificate pentru relansarea investițiilor pe termen lung în UE, în sprijinul competitivității.

Dimensiunile sustenabilității competitive a UE¹

Lansate la începutul actualului mandat al Comisiei, cele patru dimensiuni complementare ale agendei UE privind sustenabilitatea competitivă, și anume investiții pentru politicile de

mediu, productivitatea, ca parte a competitivității, politicile ocupaționale și stabilitatea macroeconomică, sunt mai relevante ca niciodată. Aceste dimensiuni, care sunt strâns interconectate și care ar trebui să se consolideze reciproc, au ghidat agendele de reformă și de investiții ale statelor membre din ultimii ani și ocupă un loc important printre obiectivele *Mecanismului de redresare și reziliență*. Europa a ales să fie un lider transformățional, pentru a valorifica oportunitățile existente în domeniul protecției mediului și al luptei împotriva schimbărilor climatice, precum și în domeniul tehnologiilor digitale. Asigurarea consolidării reciproce a celor patru dimensiuni ale sustenabilității competitive reprezintă o provocare transformățională esențială a politicilor economice și sociale. O economie durabilă, care să permită politici axate pe obiective pe termen lung și o tranziție echitabilă și favorabilă incluziunii pentru toți cetățenii și pentru toate regiunile UE, va rămâne în centrul agendei de redresare a UE. Este important să amintim, în acest context, că sustenabilitatea competitivă și reziliența sunt două fețe ale aceleiași monede. Astfel, reziliența este capacitatea nu numai de a face față provocărilor, ci și de a trece prin tranziții într-un mod durabil, echitabil și democratic.

1. Investiții pentru politicile de mediu

Pactul verde european pune bazele economiei UE de mâine. Strategiile de referință privind clima și energia, hidrogenul, energia din surse regenerabile offshore, combaterea emisiilor de metan, biodiversitatea, economia circulară, reducerea la zero a poluării, mobilitatea durabilă și inteligentă, valul de renovări, sustenabilitatea alimentară și multe altele orientează reformele și investițiile. Printre inițiativele Comisiei Europene se numără măsurile de taxare verde, cum ar fi *Directiva actualizată privind impozitarea energiei*, pentru a alinia politicile fiscale și climatice ale UE și pentru a stimula modelele de afaceri ecologice, atenuând, în același timp, impactul social. În plus, mecanismul de ajustare la frontieră în funcție de carbon va stabili un preț al carbonului pentru anumite importuri, încurajând astfel întreprinderile și guvernele din restul lumii să ia măsuri în aceeași direcție. La nivel național, punerea în aplicare a planurilor de redresare și reziliență va permite realizarea de reforme verzi care să contribuie la reducerea parțială a decalajului în materie de emisii de gaze cu efect de seră. Mai multe state membre au prezentat, în planurile lor de redresare și reziliență, reforme în materie de eficiență energetică, facilitarea procedurilor de autorizare pentru sursele regenerabile de energie, sprijinirea cercetării și inovării ecologice sau stimulente fiscale pentru promovarea modelelor de mobilitate urbană durabilă. Îndeplinirea agendei ambițioase a UE privind *Pactul verde* va necesita investiții semnificative.

Pentru următorul deceniu, investițiile publice și private suplimentare necesare pentru realizarea tranziției verzi sunt estimate la aproape 520 miliarde euro. Din această sumă se

¹ Strategia anuală pentru 2022 privind creșterea durabilă, Comunicarea Comisiei către Parlamentul European, COM(2021) 740 final, Bruxelles, 24.11.2021.

preconizează că planurile de redresare și reziliență vor stimula investițiile verzi, în valoare cumulată de cel puțin 192 miliarde euro, în următorii cinci ani, acoperind domenii precum generarea de energie, renovarea clădirilor, transportul ecologic și adaptarea la schimbările climatice. Și politica de coeziune va genera investiții verzi în valoare de aproximativ 150 miliarde euro. Finanțarea publică nu va fi însă suficientă pentru a face față investițiilor masive necesare pentru realizarea cu succes a tranziției verzi și nici nu va exclude investițiile private.

Unul dintre rolurile-cheie ale sectorului public va fi să contribuie la canalizarea finanțării private către reziliența la schimbările climatice, inclusiv prin crearea unui cadru favorabil, încurajarea dezvoltării în continuare a piețelor de capital în domeniul finanțării durabile, îmbunătățirea coordonării investițiilor publice și private în C&D și furnizarea de sprijin specific. Prin urmare, va fi important să se utilizeze investițiile publice și reformele incluse în planurile de redresare și reziliență, pentru a contribui la mobilizarea investițiilor private.

Tranziția verde va crea oportunități masive, aducând cu sine crearea de locuri de muncă, inovarea și creșterea rezilienței la șocuri. În același timp, aceasta va însemna schimbări profunde, în special pentru unele regiuni și sectoare, cum ar fi regiunile miniere și sectoarele afectate de tranziția industrială și de procesele de restructurare aferente, ceea ce implică adesea pierderi de locuri de muncă și de venituri. Acesta este motivul pentru care *Pactul verde european* urmărește să asigure o distribuție echitabilă a eforturilor necesare, cu contribuția tuturor sectoarelor economiei și ale societății și cu măsuri specifice pentru cei care au nevoie de ele.

În cadrul semestrului european, Comisia va monitoriza îndeaproape impactul social și, după caz, va propune recomandări specifice, pentru a se asigura că nimeni nu este lăsat în urmă. Complementaritatea cu măsurile care beneficiază de sprijin în cadrul *Mecanismului de redresare și reziliență* va fi prioritară. Tranziția către o energie curată este cea mai bună asigurare pe care o putem avea împotriva șocurilor care afectează prețurile la energie.

Abordarea efectelor negative ale creșterii bruște a prețurilor și asigurarea accesibilității prețurilor fără fragmentarea pieței unice europene a energiei sunt esențiale, pentru a se evita punerea în pericol a investițiilor în tranziția verde a sectorului energetic și a celui industrial. Eliminarea treptată a subvențiilor dăunătoare mediului și utilizarea instrumentelor economice pentru punerea în aplicare a principiului „poluatorul plătește” vor oferi stimulente și finanțare suplimentare pentru tranziția verde.

Digitalizarea poate contribui în mare măsură la tranziția verde. Tranziția verde și cea digitală sunt intrinsec legate și niciuna nu poate avea succes fără cealaltă. Digitalizarea societății va contribui la reducerea amprente sale de carbon, de exemplu,

printr-o utilizare mai eficientă a energiei și a resurselor. În același timp, tehnologiile digitale trebuie să devină mai curate și mai eficiente din punct de vedere energetic. Planurile de redresare și reziliență conțin mai multe măsuri menite să asigure o utilizare inteligentă și durabilă a resurselor, inclusiv ecologizarea tehnologiilor digitale, care necesită, printre altele, dezvoltarea unor competențe adecvate. UE ia în considerare, de asemenea, adoptarea unor măsuri voluntare și obligatorii, pentru a ajuta sectorul privat să devină neutru din punctul de vedere al impactului asupra climei și să utilizeze mai multe resurse regenerabile, o astfel de măsură fiind Coaliția europeană digitală verde.

2. Productivitatea, ca parte a competitivității

Asigurarea prosperității viitoare pentru cetățeni va depinde în mod esențial de capacitatea Europei de a avea un grad mai mare de competitivitate, prin creșterea productivității și a inovării. Acest lucru va necesita o combinație bine aliniată de reforme și investiții private și publice care să stea la baza competitivității și a creării de locuri de muncă.

Creșterea productivității este un motor esențial al prosperității economice, al bunăstării și al convergenței pe termen lung. Cu toate acestea, creșterea productivității în UE a încetinit în ultimele decenii, iar această tendință continuă. Capacitatea întreprinderilor din UE de a adopta noi tehnologii, în special tehnologii digitale, de a-și extinde activitățile și de a-și actualiza modurile de producție va juca un rol esențial în stimularea productivității și a competitivității lor atât pe piața unică, cât și la nivel mondial. Acest lucru depinde de modul în care forța de muncă se va perfecționa și recalifica pentru a stăpâni modelele de producție de mâine. Aceasta depinde, de asemenea, de facilitarea reformelor care creează un cadru favorabil unei astfel de adaptări tehnologice și inovării, cum ar fi o mai bună coordonare a politicilor de cercetare și inovare, consolidarea transferului de cunoștințe și a valorizării acestora și sprijinirea dezvoltării și a adoptării de tehnologii de către întreprinderi, în special de către IMM-uri și de către întreprinderile nou înființate.

Deblocarea cheltuielilor cu investițiile private, prin adoptarea unor măsuri specifice de sprijin public, este esențială în acest sens. O piață unică funcțională, în care se asigură o concurență loială și efektivă, reprezintă în sine o sursă majoră de productivitate pentru economia UE. Progresele tehnologice se propagă mai rapid pe o piață unificată și funcțională, iar piețele competitive de produse și servicii reprezintă un factor-cheie al creșterii productivității, deoarece permit o alocare mai eficientă a resurselor. Criza provocată de pandemia de COVID-19 a evidențiat necesitatea de a proteja libera circulație a persoanelor, a bunurilor, a serviciilor și a capitalurilor pe piața unică.

Măsurile concrete anunțate în *Raportul anual privind piața unică*, cum ar fi o soluție structurală care să garanteze respectarea celor patru libertăți, în cazul unor crize viitoare (*Instrumentul pentru*

situații de urgență al pieței unice), și analiza soluțiilor potențiale pentru abordarea problemelor de aprovizionare identificate vor fi esențiale pentru consolidarea rezilienței pieței unice. Planurile de redresare și reziliență ale statelor membre prevăd o gamă largă de reforme menite să îmbunătățească mediul de afaceri și să favorizeze adoptarea tehnologiilor digitale și verzi.

În completarea acestor reforme se fac eforturi importante de digitalizare a sectoarelor strategice ale administrației publice și ale sistemului judiciar. Aceste eforturi răspund, în mod direct, recomandărilor specifice adresate fiecărui stat membru în parte, în anii precedenți, în domenii precum punerea în aplicare a reformelor de stimulare a concurenței, sporirea dinamismului și a transparenței achizițiilor publice, consolidarea sistemului judiciar, creșterea eficienței administrației publice, inclusiv a administrației fiscale, promovarea simplificării legislative, dezvoltarea în continuare a serviciilor de e-guvernare și e-justiție și promovarea unor cadre funcționale în materie de insolvență.

Se preconizează că punerea în aplicare integrală a acestor reforme va îmbunătăți mediul de afaceri la nivelul întregii UE, stimulând în același timp inovarea digitală, cu un impact pozitiv asupra productivității. Acest lucru va avea efecte pozitive mai ample, de exemplu, prin crearea de locuri de muncă de calitate și prin consolidarea sustenabilității fiscale. Investițiile în adoptarea tehnologiilor digitale avansate și în cercetare și inovare sunt esențiale pentru realizarea tranziției digitale.

În sectorul privat european există un decalaj semnificativ în ceea ce privește investițiile în domeniul digital în raport cu alte părți ale lumii. Planurile de redresare și reziliență adoptate au scopul de a contribui cu 117 miliarde euro la transformarea digitală. 17 miliarde euro din acest sprijin sunt, de exemplu, direcționate către inovarea digitală, C&I și tehnologiile digitale avansate, inclusiv către dezvoltarea inteligenței artificiale sau a tehnologiilor de supercalcul. În plus, sunt alocate fonduri semnificative pentru sprijinirea transformării digitale a serviciilor publice (43 miliarde euro) sau a întreprinderilor (24 miliarde euro), majoritatea acestora fiind în beneficiul întreprinderilor mici și mijlocii. De asemenea, măsurile de conectivitate, de exemplu, introducerea rețelelor 5G, sunt incluse în mai multe planuri (fiind alocate 13 miliarde euro).

Se preconizează că programele din cadrul fondurilor politicii de coeziune a UE, precum și alte programe din cadrul bugetului UE, vor genera, de asemenea, o creștere substanțială a investițiilor în activități de cercetare și inovare digitală în comparație cu programele anterioare. Aceste investiții în tehnologie trebuie să fie completate de investiții în oameni și competențe, în special în competențe digitale consolidate.

Mecanismul de redresare și reziliență va contribui, în mod semnificativ, la dezvoltarea competențelor (planurile adoptate contribuie cu 47 miliarde euro la măsurile de sprijinire a educației, formării și a competențelor în toate grupele

de vârstă), cu un accent deosebit pe competențele digitale (20 miliarde euro). În plus, accesul responsabil la resurse, eficiența resurselor și productivitatea sunt importante nu numai pentru bunăstarea mediului, ci și pentru bunăstarea economică. UE trebuie să accelereze tranziția către un sistem economic care să utilizeze resursele într-un mod mai inteligent și mai sustenabil, în vederea reducerii amprente consumului.

Bazându-se pe piața unică și pe potențialul tehnologiilor digitale, economia circulară poate consolida baza industrială a UE și poate stimula crearea de întreprinderi și antreprenoriatul în rândul IMM-urilor, consolidând în același timp reziliența și autonomia strategică deschisă a UE.

O întreagă nouă gamă de servicii sustenabile, de modele de afaceri de tip „produs ca serviciu” (*product-as-service*) și de soluții digitale va contribui la îmbunătățirea calității vieții, la crearea de locuri de muncă inovatoare și la actualizarea cunoștințelor și a competențelor. Reziliența economiei UE depinde și de existența unor lanțuri de aprovizionare solide.

Punerea rapidă în aplicare a strategiei industriale și a actualizării sale din anul 2021 este esențială pentru a reduce dependențele strategice, mai ales în cazul importurilor de energie din Rusia, atenuând și alte blocaje temporare sau persistente din lanțurile internaționale de aprovizionare cu factori de producție esențiali pentru ecosistemele industriale ale Europei.

UE este un importator și exportator major la nivel mondial și se bucură de un grad ridicat de deschidere față de comerț și investiții. Blocajele din lanțul de aprovizionare au un impact negativ asupra nivelurilor de productivitate ale firmelor, a ocupării forței de muncă, a cifrei de afaceri și a ratelor de intrare/ieșire de pe piață și pot avea un impact asupra capacității UE de a răspunde la orice criză. Obiectivele sporite ale UE privind tranziția verde și cea digitală necesită o schimbare de politică pentru abordarea dependențelor strategice actuale sau viitoare de acele produse și tehnologii care vor impulsiona transformarea industrială a Europei, abordând astfel și preocupările subiacente legate de securitatea aprovizionării.

3. Politica ocupatională

Pe măsură ce economia se redresează, este probabil să observăm schimbări suplimentare în distribuția locurilor de muncă. Pandemia, restricțiile și instabilitatea prețurilor au generat sau au accelerat tendințele de schimbare a cererii, a modelelor de consum și a modelelor de afaceri.

La nivelul întregii economii se creează noi locuri de muncă, în timp ce alte locuri de muncă sunt din ce în ce mai puțin căutate. Acest lucru implică un număr mare de tranziții profesionale și reapariția deficitului de forță de muncă în unele state membre și în unele sectoare. În acest context, ar trebui acordată o atenție sporită îmbunătățirii capacității piețelor forței de muncă

de a anticipa schimbările și de a se adapta la acestea, fără a lăsa pe nimeni în urmă. Reformele privind beneficiile fiscale pot contribui la reducerea inegalităților și la încurajarea participării pe piața forței de muncă. Pandemia de COVID-19 și războiul din Ucraina au avut un impact asimetric asupra regiunilor europene, din cauza specializărilor economice diferite ale acestora.

Regiunile dependente de turism au fost afectate în mod deosebit, dar și alte servicii care presupun intrarea în contact cu multe persoane au fost puternic afectate. Alte sectoare au fost mai puțin afectate, dar tot au înregistrat o scădere a activității, în special industria prelucrătoare și construcțiile. Între anii 2019 și 2021, numărul de ore lucrate a scăzut cel mai mult în Grecia, Spania, Portugalia și Italia, în special în regiunile cu economii turistice mari. În cele din urmă, regiunile UE mai dezvoltate din punct de vedere economic au fost mai puțin afectate decât regiunile mai puțin dezvoltate din punct de vedere economic și decât regiunile în tranziție.

Recomandarea Comisiei referitoare la un sprijin activ eficace pentru ocuparea forței de muncă (EASE) subliniază importanța elaborării și a punerii în aplicare a unor pachete de politici coerente, inclusiv a unor stimulente pentru angajare, tranziție, perfecționare și recalificare, precum și a unui sprijin sporit din partea serviciilor publice de ocupare a forței de muncă. Îndeplinirea obiectivelor de la nivelul UE privind educația, formarea și dezvoltarea competențelor va facilita succesul tranziției digitale și verzi și va aborda provocările aferente în ceea ce privește nevoile de adaptare a competențelor.

Redresarea, precum și tranziția verde, și cea digitală sporesc probabilitatea ca unele locuri de muncă să nu fie restabilite, ceea ce scoate la iveală importanța sprijinirii tranzițiilor profesionale, în special în ceea ce privește politicile active în domeniul pieței forței de muncă, și a măsurilor de perfecționare și recalificare profesională.

Planurile de redresare și reziliență includ o gamă largă de reforme și de investiții care vor contribui la consolidarea coeziunii sociale și a rezilienței. Măsurile legate de această axă tematică în planurile deja aprobate de Consiliu se ridică la aproximativ 135 miliarde euro, aproximativ 30% din alocările financiare totale ale acestor planuri aprobate. Aceste măsuri, împreună cu fondurile politicii de coeziune, sprijină, în mod concret, o redresare echitabilă și favorabilă incluziunii în UE.

Punerea în aplicare la timp și ambițioasă a acestor planuri va avea efecte tangibile pentru cetățenii europeni, sprijinind actuala transformare a economiilor naționale în vederea dublei tranziții. În plus, se preconizează că *Mecanismul pentru o tranziție justă*, care include cele 19 miliarde euro din *Fondul pentru o tranziție justă*, va mobiliza aproximativ 55 miliarde euro, în perioada 2021-2027, în regiunile cele mai afectate, pentru a atenua impactul socio-economic al tranziției către neutralitatea climatică, contribuind astfel la echitatea sa.

4. Stabilitatea macroeconomică

Îmbunătățirea în continuare a stabilității economiei, prin abordarea fragilităților rămase la nivel național și la nivelul UE și prin coordonarea strânsă a politicilor relevante la nivelul UE, va asigura reziliența la șocurile viitoare și va contribui la facilitarea tranziției verzi și a celei digitale.

Răspunsul ferm și coordonat al politicilor la criza provocată de pandemia de COVID-19 a redus în mod semnificativ impactul său economic și social, având, în același timp, un impact pozitiv asupra stabilității macroeconomice. Această experiență evidențiază relevanța unei coordonări solide continue a politicilor economice, fiscal-bugetare, de ocupare a forței de muncă și sociale, acoperind diferite politici și instrumente de finanțare și stabilind legături între nivelul UE și cel național. De asemenea, aceasta a subliniat importanța consolidării rezilienței economice și sociale la șocurile neașteptate, inclusiv prin crearea, în perioade normale, a unei marje de manevră bugetară care să poată fi utilizată în perioadele de încetinire a creșterii economice.

Statele membre ar trebui să continue să ofere sprijin bugetar specific și temporar în anul 2022, protejând, în același timp, sustenabilitatea finanțelor publice pe termen mediu. Clauza derogatorie generală din *Pactul de stabilitate și de creștere* le-a permis statelor membre să își sprijine economiile în cursul crizei provocate de pandemia de COVID-19. Se preconizează că aceasta va fi dezactivată începând cu anul 2023. Atunci când condițiile economice vor permite acest lucru, statele membre ar trebui să urmărească o politică fiscal-bugetară menită să ducă la obținerea unor poziții bugetare prudente, pe termen mediu, și la asigurarea sustenabilității finanțelor publice pe termen mediu. În același timp, statele membre ar trebui să sporească investițiile pentru a realiza dubla tranziție, pentru a stimula activitatea economică și potențialul de ocupare a forței de muncă.

O structură a finanțelor publice favorabilă creșterii și o impozitare echitabilă și eficientă vor fi esențiale pentru sporirea investițiilor și sprijinirea unei redresări echitabile, durabile și favorabile incluziunii. Este necesar un efort coordonat și susținut pe parcursul mai multor ani pentru a asigura o creștere constantă și considerabilă a investițiilor private și publice, care să fie proporțională cu nevoile dublei tranziții și coeziunii economice, sociale și teritoriale. În timp ce *Mecanismul de redresare și reziliență* oferă un sprijin temporar substanțial, bugetele naționale trebuie, la rândul lor, să își joace rolul în promovarea investițiilor. În acest sens, statele membre trebuie să își îmbunătățească structura și calitatea finanțelor publice atât în ceea ce privește cheltuielile, cât și veniturile, realizând, în același timp, progrese în ceea ce privește „înverzirea” bugetelor. În ceea ce privește veniturile, într-un moment în care administrațiile naționale depun eforturi pentru a obține rezultate mai bune cu mai puține resurse, în condițiile în care

trebuie să acopere costurile pandemiei și creșterile de prețuri în mod echitabil și fără a afecta redresarea, este esențial ca gradul de respectare a obligațiilor fiscale să crească și să se orienteze către o fiscalitate favorabilă mediului.

Colectarea impozitelor poate fi stimulată, iar fraudă fiscală, evitarea obligațiilor fiscale și evaziunea fiscală pot fi reduse prin depunerea electronică a declarațiilor fiscale, simplificare fiscală și intensificarea cooperării administrative între statele membre. De asemenea, va fi important să se reducă concurența fiscală dăunătoare și planificarea fiscală agresivă. Planurile de redresare și reziliență ale statelor membre conțin o serie de măsuri în domeniul politicii bugetare și fiscale. Astfel, statele membre au inclus în planurile lor de redresare și reziliență analize ale cheltuielilor care vizează îmbunătățirea calității cheltuielilor publice și modificări ale sistemelor de impozitare pentru a favoriza o activitate economică mai durabilă și mai echitabilă. Pe măsură ce redresarea se stabilizează, asigurarea rezilienței economiei UE implică, de asemenea, abordarea dezechilibrelor care existau înainte de criză și a riscurilor emergente. După corectarea treptată a dezechilibrelor, până în momentul izbucnirii pandemiei, șocul economic care a urmat a adâncit vulnerabilitățile preexistente. Acest lucru este valabil, în special, pentru datoriile publice și private ridicate, inclusiv ca urmare a creșterii dobânzilor, ca urmare a șocului și a măsurilor luate, pentru a-l contracara. Se preconizează că, în următorul deceniu, nivelurile datoriei publice vor rămâne peste nivelurile anterioare pandemiei în aproximativ o treime din statele membre, precum și la nivelul UE în ansamblu, inclusiv din cauza cheltuielilor legate de îmbătrânirea populației și a cheltuielilor legate de combaterea schimbărilor climatice și a impactului deja tangibil al acestora.

Situația financiară a societăților s-a înrăutățit în unele sectoare din cauza împrumuturilor necesare pentru a acoperi pierderile bruște de venituri și deficitele de lichidități, în timp ce moratoriile temporare au protejat întreprinderile și le-au permis să facă față încetinirii creșterii economice. Creșterea prețurilor la locuințe în unele state membre implică riscuri de supraevaluare. Redresarea economică va ajuta guvernele și sectorul privat să își reducă ponderea datoriei și să atenueze vulnerabilitățile financiare. Finalizarea uniunii piețelor de capital și a uniunii bancare ar consolida canalele de finanțare pentru economie, ar încuraja contribuția sectorului privat la eforturile de investiții și ar spori reziliența economică și socială. Sectorul bancar din UE a rezistat bine la șocul economic provocat de pandemie și joacă un rol esențial în redresarea economică în curs. Cu toate acestea, sectorul se confruntă în continuare cu provocări structurale, în contextul unei rentabilități scăzute și al fragmentării. O uniune bancară solidă le-ar permite băncilor să sprijine mai mult creșterea economiilor UE pe o piață unică mai integrată, protejând în același timp contribuabilii din UE, și ar contribui în mod pozitiv la stabilitatea macrofinanciară a zonei euro. În plus, sunt necesare piețe de capital funcționale pentru a oferi întreprinderilor, inclusiv IMM-urilor și întreprinderilor

nou-înființate, surse de finanțare complementare care să le ajute să își consolideze capitalul și potențialul de inovare în contextul post-pandemie și să le sprijine în adaptarea la o economie mai verde și mai digitală.

Semestrul european și-a reluat acțiunile de coordonare generală a politicilor economice și de ocupare a forței de muncă în anul 2022, dar evoluează în conformitate cu cerințele de punere în aplicare a *Mecanismului de redresare și reziliență*.

Având în vedere punerea în aplicare a mecanismului, semestrul european trebuie adaptat în continuare pentru a ține seama de suprapuneri și pentru a se asigura că eforturile comune se concentrează pe realizarea unor planuri de redresare și reziliență ambițioase și de înaltă calitate. Punerea în aplicare a planurilor va impulsiona programele de reformă și de investiții ale statelor membre pentru anii următori. Semestrul european, cu domeniul său de aplicare mai larg și cu supravegherea multilaterală din cadrul acestuia, va completa punerea în aplicare a planurilor de redresare și reziliență. Cele două procese vor fi intrinsec legate și se vor depune toate eforturile pentru a se evita suprapunerile și pentru a se utiliza, în mod optim, sinergiile existente, scopul fiind evitarea sarcinilor administrative inutile.

Comisia urmează să publice rapoarte de țară raționalizate, care vor face bilanțul punerii în aplicare de către statele membre a planurilor de redresare și reziliență, bazându-se, de asemenea, pe tabloul de bord privind redresarea și reziliența, care a fost instituit în anul 2021, și pe raportarea cu privire la cheltuielile sociale din cadrul planurilor, pe baza metodologiei care face obiectul discuțiilor cu Parlamentul European și cu Consiliul.

În plus, acestea vor oferi o prezentare generală a evoluțiilor și a provocărilor economice și sociale cu care se confruntă statele membre, precum și o analiză prospectivă a rezilienței acestora. În cele din urmă, prezentarea generală va include o evaluare a progreselor înregistrate în ceea ce privește punerea în aplicare a Pilonului european al drepturilor sociale, în special prin intermediul tabloului de bord social revizuit, precum și în ceea ce privește realizarea obiectivelor principale ale UE privind ocuparea forței de muncă, competențele și reducerea sărăciei. Pe baza acestei analize, rapoartele de țară vor identifica lacunele constatate în raport cu provocările care sunt abordate doar parțial sau care nu sunt abordate în planurile de redresare și reziliență. Dacă este cazul, rapoartele vor include și un rezumat al constatărilor bilanțurilor aprofundate realizate în cadrul procedurii privind dezechilibrele macroeconomice, care vor ține seama de impactul crizei provocate de pandemia de COVID-19, de creșterea prețurilor și de restricțiile comerciale. De asemenea, Comisia a propus Consiliului să adopte recomandări specifice fiecărei țări, care să acopere aspectele-cheie identificate în rapoartele de țară și, după caz, în bilanțurile aprofundate, pentru care ar putea fi necesare acțiuni de politică de-a lungul mai multor ani. În acest sens, recomandările specifice fiecărei țări vor contribui la realizarea de progrese și la consolidarea

eforturilor statelor membre în cadrul programelor de redresare și reziliență, abordând în același timp provocările emergente, pentru a accelera dubla tranziție și pentru a consolida reziliența.

Recomandările specifice fiecărei țări vor include, de asemenea, recomandări privind situația bugetară a statelor membre, astfel cum se prevede în cadrul *Pactului de stabilitate și de creștere*. Rapoartele de țară, bilanțurile aprofundate și propunerile de recomandări specifice fiecărei țări vor face parte din pachetul de primăvară al semestrului european 2022. Obiectivele de dezvoltare durabilă (ODD) vor fi și mai mult integrate în semestrul european. Ciclul semestrului european 2020 a lansat lucrările privind integrarea ODD, astfel cum a solicitat președinta von der Leyen în Orientările sale politice din 2019.

Ciclul semestrului european 2022 va continua pe această cale pentru a furniza o raportare complet actualizată și consecventă cu privire la ODD în toate statele membre.

- ❑ În primul rând, raportul anual de monitorizare a ODD va face de acum parte din documentele semestrului european și va fi publicat în cadrul pachetului de primăvară.
- ❑ În al doilea rând, fiecare raport de țară din cadrul semestrului european va include o secțiune dedicată discutării statutului țării în Eurostat.
- ❑ În al treilea rând, o combinație între aceste două elemente și indicatori suplimentari, care monitorizează performanța statelor membre în ceea ce privește obiectivele-cheie de politică ale UE (de exemplu, *Pactul verde european*, deceniul digital), va oferi informații care vor sta la baza rapoartelor de țară și a recomandărilor specifice fiecărei țări. Tablourile de bord privind reziliența pot, de asemenea, să sprijine analiza pentru rapoartele de țară. Comisia va depune toate eforturile pentru a asigura sinergii și obligații de raportare raționalizate între *Mecanismul de redresare și reziliență* și semestrul european. Evitarea sarcinilor administrative inutile va fi principiul director în relația dintre serviciile Comisiei și administrațiile statelor membre. Comisia va raționaliza obligațiile de raportare ale statelor membre în cadrul ambelor procese. Rapoartele întocmite cu ajutorul instrumentelor informatice adecvate vor servi la monitorizarea progreselor înregistrate în punerea în aplicare a planurilor de redresare și reziliență și a progreselor globale înregistrate în ceea ce privește realizarea recomandărilor anterioare specifice fiecărei țări, astfel încât nu vor fi necesare rapoarte suplimentare pe suport de hârtie.

Dialogul constructiv cu statele membre se va afla în centrul semestrului european relansat și va fi integrat în dialogul privind punerea în aplicare a planurilor de redresare și reziliență. Datorită dialogului privind elaborarea planurilor de redresare și reziliență, Comisia și statele membre și-au consolidat și aprofundat cooperarea, care urmează să continue în faza de

punere în aplicare a planurilor. Acest dialog va avea loc în modul cel mai puțin împovărat cu putință pentru administrațiile publice naționale, utilizându-se, de asemenea, schimburile virtuale sau scrise.

Pentru a asigura formarea unor sinergii, aceste schimburi bilaterale vor fi combinate cu un dialog mai amplu în cadrul semestrului european, care va acoperi toate subiectele relevante, inclusiv cele care nu sunt abordate în planuri. În plus, Comisia va sprijini schimbul de opinii și analize între statele membre, care reprezintă un element central al unei supra-veghe multilaterale eficiente. Implicarea sistematică a partenerilor sociali și a altor părți interesate relevante este esențială pentru succesul coordonării și al punerii în aplicare a politicii economice și de ocupare a forței de muncă. Implicarea lor în timp util și semnificativă este esențială în toate etapele ciclului semestrului european.

În timpul pandemiei, partenerii sociali au sprijinit elaborarea și punerea în aplicare a măsurilor de urgență și de redresare, precum și a planurilor de redresare și reziliență în multe state membre. Gradul de consultare și de implicare a acestora a fost însă foarte diferit de la un stat membru la altul. Pentru punerea în aplicare a planurilor, este important ca statele membre să colaboreze activ cu partenerii sociali și cu alte părți interesate prin organizarea de reuniuni periodice specifice. Aceste schimburi vor reprezenta, de asemenea, o ocazie de a dialoga cu privire la agenda mai amplă de coordonare a politicilor economice, sociale și de ocupare a forței de muncă și vor contribui la Situația fiecărei țări în ceea ce privește ODD, compilată de Eurostat, care permite urmărirea situației și a evoluției statelor membre în direcția realizării ODD în comparație cu media UE (a se vedea: <https://ec.europa.eu/eurostat/cache/infographs/sdg-country-overview/> și <https://ec.europa.eu/info/resilience-dashboards>), la identificarea în comun a provocărilor, la îmbunătățirea soluțiilor de politică și la punerea în aplicare, cu succes, a semestrului european și a *Mecanismului de redresare și reziliență*.

Dialogul interinstituțional, consolidat la nivel european, atât cu Parlamentul European, cât și cu Consiliul, va continua. Dialogul macroeconomic bianual la nivel politic și tehnic între Consiliu, Comisie și reprezentanții partenerilor sociali europeni asigură un schimb de opinii continuu cu privire la evoluțiile sociale și economice din Uniunea Europeană. Acest format a fost deja utilizat pentru discuțiile despre semestrul european și despre *Mecanismul de redresare și reziliență*. Etapa de punere în aplicare a planurilor de redresare și reziliență și reluarea rapoartelor de țară reprezintă o ocazie binevenită de a oferi un nou impuls dialogului macroeconomic, atât la nivel tehnic, cât și la nivel politic. De asemenea, Comisia își va continua dialogul strâns cu Parlamentul European cu privire la principalele evoluții sociale și economice, inclusiv în contextul semestrului european, și va colabora cu Parlamentul European înainte de fiecare etapă-cheie a ciclului semestrului european.

În ceea ce privește, în mod specific, *Mecanismul de redresare și reziliență*, Comisia va continua să contribuie la dialogurile privind redresarea și reziliența cu Parlamentul și la schimburile periodice în cadrul unui grup de lucru dedicat mecanismului. Comisia intenționează să continue această bună practică și se angajează să consolideze responsabilitatea democratică a guvernantei economice a Uniunii.

În contextul dezbaterii privind revizuirea guvernantei economice, vor avea loc reflecții pe termen mediu cu privire la calea de urmat pentru semestrul european. Mai multe reflecții și consultări ale părților interesate, care sunt în curs, sunt interconectate cu obiectivele și cu rolul semestrului european. Ținând seama de modificarea circumstanțelor în materie de guvernanta economică în urma crizei provocate de pandemia de COVID-19, Comisia a relansat, în octombrie 2021, dezbaterile publice privind revizuirea cadrului de guvernanta economică al UE.

Revizuirea urmărește să îmbunătățească eficacitatea supravegherii economice și a coordonării politicilor la nivelul Uniunii, iar dezbaterile publice ar trebui să contribuie la obținerea unui consens larg cu privire la calea de urmat. În plus, punerea în aplicare a planurilor de redresare și reziliență va fi un prilej pentru a dobândi experiență și cunoștințe suplimentare cu privire la complementaritățile și interacțiunile între semestrul european și *Mecanismul de redresare și reziliență*. Ciclul semestrului european 2022 va reprezenta o ocazie de a discuta aceste rezultate cu statele membre și cu părțile interesate relevante, pentru a vedea dacă viitoarele cicluri ale semestrului european și rezultatele acestora ar putea fi îmbunătățite și, dacă da, în ce mod.

Concluzii

Acțiunile ambițioase și coordonate la nivelul UE și la nivel național, ca răspuns la pandemia de COVID-19, au făcut posibilă trecerea de la gestionarea crizei la redresare. Agenda politică ambițioasă și finanțarea propusă la nivelul UE și la nivel național vor contribui la asigurarea unei redresări durabile și favorabile incluziunii, ceea ce îi va permite Europei să realizeze, cu o oarecare întârziere, din cauza evenimentelor de pe plan internațional, dubla tranziție și să devină mai echitabilă și mai rezilientă.

Mecanismul de redresare și reziliență, integrat în semestrul european, este instrumentul-cheie care va permite, în anii următori, obținerea de rezultate în ceea ce privește această agendă și oferirea orientărilor necesare pentru punerea sa în aplicare în toate statele membre. Va fi responsabilitatea colectivă a tuturor factorilor de decizie să transforme aceste orientări în acțiuni concrete, să asigure succesul redresării pentru toți cetățenii UE și să consolideze bazele prosperității generațiilor viitoare. Pe măsură ce se vor realiza progrese în ceea ce privește schimbările structurale impuse de dubla tranziție, semestrul

european va rămâne cadrul general al UE pentru coordonarea politicilor economice, sociale și de ocupare a forței de muncă, contribuind în continuare la identificarea provocărilor politice relevante, la stabilirea priorităților de politică, la furnizarea de orientări în materie de politici și la asigurarea supravegherii și a monitorizării politicilor.

Mecanismul de redresare și reziliență se va afla în centrul acestui proces în următorii ani, întrucât este pe deplin ancorat în obiectivul UE de a ajunge la o sustenabilitate competitivă. Planurile de redresare și reziliență vor ajuta statele membre să pună în aplicare, în următorii ani, un set substanțial de recomandări specifice fiecărei țări. În același timp, semestrul european va continua să ofere baza analitică pentru identificarea provocărilor emergente relevante în materie de politică economică, socială și de ocupare a forței de muncă, inclusiv a celor care decurg din obiectivele noi sau mai ambițioase ale politicilor UE (de exemplu, „Pregătiți pentru 55”, deceniul digital), care nu au fost deja abordate în planuri, și pentru prezentarea de recomandări specifice fiecărei țări în această privință. Prin urmare, cele două procese vor rămâne interconectate în mod intrinsec, în timp ce sinergiile vor fi utilizate, în măsura posibilităților, pentru a se evita suprapunerile și duplicarea eforturilor, inclusiv în ceea ce privește cerințele de raportare.

În anii care vor urma, va fi absolut necesară punerea în aplicare a programelor ambițioase de reformă și de investiții incluse în planurile de redresare și reziliență. Comisia invită statele membre să asigure punerea în aplicare integrală și în timp util a reformelor și a investițiilor incluse în planurile lor și să accelereze programarea și executarea fondurilor politicii de coeziune. De asemenea, Comisia invită statele membre să adere la prioritățile identificate în analizele anuale ale creșterii durabile atunci când realizează reforme și investiții la nivel național. Statele membre dispun de o gamă largă de instrumente de politică și de finanțare ale UE pentru creșterea competitivității, iar Comisia este pregătită să le sprijine în măsura posibilităților. Toate acestea numai în condițiile unei evoluții pașnice a situației pe plan mondial.

Bibliografie

- Ministerul Finanțelor Publice (MFP), Strategia fiscal-bugetară pentru perioada 2022-2024, www.mfinante.gov.ro.
- Proiecțiile Băncii Centrale Europene privind activitatea economică și inflația în zona euro, 03.03.2022, <https://www.ecb.europa.eu>.
- Raportul Comisiei Europene privind locurile de muncă și comerțul, Bruxelles, 12.11.2021, <https://ec.europa.eu>.
- Strategia anuală pentru 2022 privind creșterea durabilă, Comunicarea Comisiei către Parlamentul European, COM(2021) 740 final, Bruxelles, 24.11.2021.

Aspecte fiscale importante în procesul de due diligence și în contractul de vânzare-cumpărare de acțiuni

Rezumat: La expunerea motivelor pentru efectuarea de fuziuni și achiziții, în prim plan, sunt aduse raționamentele de afaceri și de substanță economică, impozitele fiind mai puțin aduse în discuție, pentru a se evita, probabil, eventuale suspiciuni de evaziune fiscală sau de eludare a impozitării. Totuși, atunci când au loc astfel de tranzacții, este absolut normal pentru o afacere să aibă în vizor și impozitele, pentru înțelegerea implicațiilor fiscale ce pot apărea la nivelul părților implicate într-un asemenea proces. Acest articol își propune să prezinte anumite aspecte fiscale importante, ce trebuie avute în vedere de către contribuabili în cadrul unui proces de tax due diligence, precum și la nivelul negocierii contractului de vânzare-cumpărare de acțiuni.

Cuvinte-cheie: tax due diligence, restructurări fiscale, fuziuni și achiziții, contract de vânzare-cumpărare.



Elena MALOȘ –
Tax Manager,
Baker Tilly Romania

Tax key aspects in due diligence and shares sale-purchase agreement

Abstract: When listing the reasons for mergers and acquisitions, the business and economic reasoning are first mentioned, the taxes being the last on the agenda, in order to avoid, probable, potential claims of tax evasion or tax avoidance. However, when such transactions take place, it is normal for a business to monitor taxes, in order to gain a clear understanding of the tax implications that may arise at the level of entities involved in such a process. This article aims to present some key tax issues that need to be considered by taxpayers in a due diligence process as well as when negotiating a share sale-purchase agreement.

Keywords: tax due diligence, fiscal restructuring, merger and acquisition, sale-purchase agreement of shares.

I. Tax due diligence

Procesul de tax due diligence reprezintă o revizuire amănunțită a tuturor impozitelor unei entități („societate-țintă”), care este subiectul unei tranzacții de vânzare-cumpărare, și implică înțelegerea structurii fiscale existente a societății-țintă, precum și a aspectelor fiscale ce pot rezulta dintr-o anumită structurare a tranzacției.

Rolul analizei tax due diligence nu este de a evita impozitele, ci, mai degrabă, de a arăta unde apar obligațiile fiscale, permițând astfel celor implicați în achiziții de societăți să ia decizii cât mai informate.

Tax due diligence-ul aferent cumpărării unei societăți include revizuirea implicațiilor fiscale ce pot apărea din achiziția potențială. Acest proces constă în identificarea pierderilor fiscale disponibile pentru a fi utilizate, impactul fiscal al reorganizărilor din trecut, valoarea fiscală a activelor sau a acțiunilor în cazurile în care se au în vedere restructurări ulterioare etc.

În cadrul tax due diligence-ului se are în vedere, în principiu, perioada fiscală supusă inspecției fiscale, perioadă pentru care se pot corecta eventuale erori.

Aspectele fiscale ce sunt avute, în general, în vedere se referă la:

- ⇒ impozitele cu cel mai mare impact rezultate din tranzacția potențială;
- ⇒ determinarea celei mai eficiente structuri de deținere, din punct de vedere fiscal (e.g.: din punctul de vedere al impozitului cu reținere la sursă, al impozitării câștigurilor de capital viitoare sau al implicațiilor fiscale aferente metodelor de finanțare);
- ⇒ analiza impactului fiscal, din punctul de vedere al câștigurilor de capital, la nivelul vânzătorului societății-țintă;
- ⇒ identificarea și analiza tranzacțiilor intra-grup desfășurate de societatea-țintă;
- ⇒ monitorizarea regulilor privind costurile îndatorării, precum și deductibilitatea dobânzilor la împrumuturile de la părți afiliate nerezidente;
- ⇒ analiza avantajelor și a dezavantajelor potențiale dintr-un transfer de active comparativ cu a celor rezultate dintr-un transfer de acțiuni.

Indiferent dacă este vorba despre o vânzare sau cumpărare de acțiuni/afacere, este important să fie analizate implicațiile

fiscale. Pentru ca un astfel de proces de vânzare-cumpărare să fie optimizat din punct de vedere fiscal, trebuie avute în vedere diferite modalități în care să fie structurată tranzacția, înainte de vânzarea efectivă. Astfel, prin identificarea structurii preferate, se poate realiza vânzarea într-o manieră eficientă din punct de vedere fiscal, vânzătorul având o perspectivă a implicațiilor atât la nivel propriu, cât și asupra implicațiilor la nivelul cumpărătorului (cu impact final în negocierea prețului de vânzare-cumpărare, dacă o anumită structură avantajează una dintre părți).

Vânzare de active versus vânzare de acțiuni

O decizie de bază în astfel de tranzacții este determinarea modului în care se va face vânzarea, care poate fi structurată ca o vânzare de active sau ca o vânzare de acțiuni.

Cumpărătorul va prefera, de multe ori, o cumpărare de active, pentru minimizarea datoriilor fiscale ce ar putea fi preluate de la vânzător. Pe de altă parte, vânzătorul poate prefera un transfer de acțiuni din diferite motive (e.g.: să aplice prevederile favorabile ale convențiilor de evitare a dublei impunerii sau acțiunile care au o valoare de piață mai mare decât anumite active de interes la vânzare). Astfel, este important pentru vânzător să înțeleagă nu doar impozitele aplicabile la nivel propriu, dar și implicațiile fiscale la nivelul cumpărătorului. O bună viziune a ambelor perspective poate permite vânzătorului anticiparea unor potențiale rețineri ale cumpărătorului la încheierea tranzacției și oferă informații importante în negocierea prețului atunci când se ajunge la o înțelegere între părți asupra structurii transferului.

1.1. Tax due diligence la vânzare

Pe parcursul pregătirii procesului de vânzare, acționarii societății-țintă trebuie să aibă o bună înțelegere a aspectelor fiscale ale tranzacției, pentru a asigura o valoare adăugată maximă și o desfășurare eficientă a acestui proces.

Vânzătorul înțelege cel mai bine cum funcționează afacerea sa din punct de vedere fiscal. Această înțelegere împreună cu anticiparea răspunsului cumpărătorului pot oferi un avantaj în negocierea prețului tranzacției.

De multe ori, abia în cadrul unui due diligence la cumpărare sunt identificate problemele fiscale semnificative, iar acest lucru poate întârzia tranzacția sau poate avea un impact major în detrimentul vânzătorului, sau poate face cumpărătorul să renunțe la tranzacție.

Impozitele, având o importanță foarte mare în fluxurile bănești ulterioare tranzacției, dar fiind și un element de multe ori decisiv în multe astfel de tranzacții, minimizarea impactului acestora și neînțelegerea lor detaliată reprezintă un risc înainte de procesul de vânzare, ce pune vânzătorul într-o poziție defavorabilă pe parcursul negocierii.

Riscurile fiscale identificate de un cumpărător potențial în timpul analizei due diligence la cumpărare pot acorda cumpărătorului foarte multe avantaje de negociere, cu atât mai mult dacă aceste riscuri sunt identificate mai aproape de data de finalizare a tranzacției.

Pentru contracararea acestor neajunsuri, vânzătorii preferă de multe ori să facă tax due diligence înainte de începerea

procesului de vânzare. Avantajul acestei abordări preventive este faptul că societatea-țintă/vânzătorul poate identifica din timp riscurile fiscale și poate lua măsuri de diminuare a acestora. Dacă riscurile fiscale identificate la analiza la vânzare sunt semnificative, vânzătorul poate analiza oportunitatea de a solicita eșalonarea la plată a impozitelor, poate corecta eventuale erori de conformitate fiscală, prin depunerea de declarații rectificative, sau poate să obțină răspunsuri de la autorități (neopozabile) de clarificare a tratamentului fiscal aplicat de societatea-țintă asupra unor elemente.

Prin identificarea proactivă de către vânzător a riscurilor fiscale și implementarea unor pași pentru reducerea sau eliminarea acestora, vânzătorul deține controlul asupra modului în care va gestiona riscurile fiscale identificate (prin comparație cu situația în care cumpărătorul își exercită controlul datorită acelorași aspecte identificate). Astfel, se poate diminua riscul reducerii prețului tranzacției la cererea cumpărătorului în cadrul procesului de negociere sau se reduce riscul ca tranzacția să nu se mai concretizeze.

În plus, un due diligence, înainte de vânzare, poate scurta întreg timpul pentru încheierea tranzacției, prin faptul că îi poate prezenta rapid cumpărătorului profilul de taxe și potențialele expuneri fiscale la nivelul societății-țintă, permițând astfel cumpărătorului să se concentreze doar pe anumite aspecte fiscale în cadrul procesului său de tax due diligence la cumpărare.

Chiar dacă un cumpărător va efectua un tax due diligence la cumpărare pentru determinarea poziției și expunerii fiscale a societății-țintă, această analiză va avea mai degrabă un rol de confirmare a aspectelor identificate inițial de vânzător și va fi mai ușor de efectuat decât dacă ar fi fost făcută de la zero. Pe de altă parte, vânzătorul este deja pregătit să răspundă cerințelor potențiale ale cumpărătorului, odată cu finalizarea procesului de due diligence la vânzare, asigurându-se un răspuns rapid și eliminarea întârzierii finalizării tranzacției din cauza impozitelor.

1.2. Tax due diligence la cumpărare

Un tax due diligence la cumpărare este util pentru reducerea costurilor neanticipate, creșterea economiilor, precum și pentru creșterea valorii unei tranzacții.

Un astfel de proces la cumpărare îi oferă cumpărătorului o perspectivă asupra costurilor cu impozitele, precum și asupra potențialelor riscuri fiscale provenite din activitățile desfășurate de societatea-țintă. Mai mult, poate oferi o înțelegere mai bună asupra modului în care trebuie gestionate expunerile fiscale identificate în cadrul analizei, care sunt potențialii pași care trebuie făcuți pentru eliminarea sau diminuarea expunerii fiscale după încheierea tranzacției, împreună cu posibilitatea utilizării anumitor elemente fiscale ale societății-țintă (e.g.: pierderi fiscale disponibile, eventuale facilități fiscale).

În esență, tax due diligence la cumpărare reprezintă procesul de revizuire a tuturor elementelor fiscale care pot adăuga un plus de valoare la o societate-țintă, precum și a tuturor elementelor fiscale care pot diminua valoarea societății-țintă (e.g.: lipsa de consecvență în conformarea fiscală, netransparența tranzacțiilor cu părțile afiliate). Un astfel de proces poate ține cont de aspectele incluse în raportul de due diligence la vânzare, dar și

de unele elemente pe care vânzătorul nu le-a inclus în raport (din dorința de a nu le aduce în discuție în cadrul negocierilor).

II. Contractul de vânzare-cumpărare

Contractul de vânzare-cumpărare include termenii și condițiile tranzacției, dar stabilește, printre altele, și care sunt părțile implicate, metodologia de determinare a ceea ce constituie impozite anterioare și ulterioare tranzacției, garanțiile oferite de vânzător, precum și despăgubirile de primit de către cumpărător.

Nivelul pierderilor fiscale poate influența prețul de vânzare-cumpărare din contract (de exemplu, prin reducerea prețului dacă pierderile fiscale reale sunt semnificativ mai mici decât cele prezentate de către vânzător).

Contractul de vânzare-cumpărare poate să menționeze data până/de la care fiecare parte (vânzătorul și cumpărătorul) este responsabilă pentru îndeplinirea obligațiilor de conformitate fiscală.

În general, clauzele de impozite care sunt favorabile cumpărătorului sunt, adesea, în defavoarea vânzătorului și invers.

Vânzătorul poate căuta să își recupereze de la cumpărător taxele aferente câștigurilor de capital, prin introducerea unor prevederi specifice (e.g.: prin metoda suta majorată) în contract. De cealaltă parte, cumpărătorul va face toate demersurile pentru a se asigura că vânzătorul își plătește propriile impozite datorate. În general, vânzătorul este responsabil pentru plata impozitelor aferente unei vânzări, deoarece, în principiu, a realizat un profit din această vânzare; astfel, clauza de sută majorată este rar întâlnită în practică (e.g.: atunci când societatea-țintă este deosebit de importantă pentru viitorul afacerii cumpărătorului, care este foarte motivat să accepte anumite clauze impuse de vânzător, clauze ce ar fi fost, poate, respinse în alte condiții).

Un alt punct de avut în vedere este limitarea despăgubirilor de impozite (de exemplu, aceste despăgubiri de impozite pot fi semnificativ crescute de rezultatele unei eventuale dispute cu autoritățile fiscale).

Contractul de vânzare-cumpărare poate să-i acorde cumpărătorului posibilitatea de a se implica în litigiile fiscale în derulare (cel mai adesea întâlnit caz atunci când cumpărătorul nu este despăgubit pentru obligații fiscale apărute în urma acestor litigii fiscale).

Garanțiile și despăgubirile de impozite reprezintă o metodă de alocare a riscurilor fiscale între cumpărător și vânzător.

Cumpărătorul poate căuta să-și diminueze viitoarele riscuri fiscale din această achiziție prin intermediul clauzelor de garanții și despăgubiri de impozite, iar vânzătorul poate să nu fie dispus să ofere anumite garanții și despăgubiri.

În general, garanțiile oferă protecție împotriva aspectelor fiscale necunoscute, iar despăgubirile de impozite împotriva obligațiilor fiscale cunoscute la momentul încheierii tranzacției. O despăgubire de impozite poate oferi o compensare pentru daune fiscale înregistrate efectiv, astfel încât pot apărea dificultăți la invocarea unei clauze de garanții de impozite, care nu cuantifică o viitoare daună fiscală. Tot în baza prevederilor

despăgubirii de impozite, cumpărătorul poate ajusta prețul de vânzare-cumpărare.

O garanție de impozite (*tax warranty*) reprezintă, în principiu, o asigurare dată de vânzător către cumpărător referitoare la poziția fiscală a societății-țintă.

În practică, se acordă despăgubiri pentru încălcarea garanției de impozite, astfel încât să pună cumpărătorul în poziția în care s-ar fi aflat dacă garanția acordată ar fi fost conformă cu realitatea (e.g.: vânzătorul garantează cumpărătorului că societatea-țintă a depus în termenele legale toate declarațiile fiscale; în eventualitatea unui control fiscal, dacă autoritățile stabilesc amenzi pentru nedepunerea la timp a declarațiilor fiscale, vânzătorul va despăgubi cumpărătorul cu valoarea acelor amenzi).

În cazul garanțiilor de impozite, cumpărătorul nu va avea dreptul să ceară compensare pentru elementele fiscale (inclusiv cele cu potențial risc) care i-au fost comunicate în clauza de garanție de impozite, ci va trebui să acorde o atenție sporită către eventuale probleme fiscale identificate (e.g.: litigii fiscale în curs), dar pentru care nu s-au acordat garanții suficiente sau care nu au fost declarate în mod corect în clauza de garanții.

O despăgubire de impozite (*tax indemnity*) poate fi văzută ca o promisiune de rambursare a unei pierderi și are ca scop compensarea în cazul unei pierderi specifice, putând fi folosită și atunci când acordarea unei garanții nu dă dreptul la o compensare (de exemplu, când vânzătorul a menționat, în clauza de acordare a garanțiilor, că anumite obligații fiscale nu au fost îndeplinite). O astfel de clauză de despăgubire de impozite este potrivită pentru aspecte fiscale specifice cunoscute și care sunt, în mod clar, în afara sferei de responsabilitate a cumpărătorului. Contractul de vânzare-cumpărare poate include o clauză de despăgubire de impozite de la vânzător, conform căreia toate impozitele sunt plătite, nu există niciun litigiu fiscal în derulare și poate include și nivelul pierderilor fiscale disponibile.

Clauza de despăgubire de impozite poate implica obligații de plată specifice, menționate în contract, iar părțile implicate trebuie să țină cont de limitarea în timp și valorică a despăgubirii fiscale, dar și de entitatea din partea vânzătorului, care trebuie să plătească efectiv despăgubirea de impozite (e.g.: acționarul direct sau o altă entitate din grupul vânzătorului).

În sumă, printr-o atitudine proactivă materializată într-un tax due diligence la vânzare, acționarii societății-țintă își pot crește profiturile și posibilitatea încheierii tranzacției de vânzare, prin identificarea și remedierea expunerilor fiscale în timp util. Prin analiza diferitelor modalități de vânzare (de exemplu, active versus acțiuni), înainte de începerea efectivă a procesului de vânzare și prin atenția la clauzele de impozite din contractul de vânzare-cumpărare, vânzătorul își poate crește șansele de a obține un preț mai bun din vânzare. Pe de altă parte, cumpărătorul trebuie să facă un astfel de tax due diligence într-o etapă aflată cât mai la începutul demersurilor de achiziție, pentru a analiza dacă este oportun să cumpere activele sau acțiunile societății-țintă. În plus, așa cum am menționat, identificarea ariilor de expunere fiscală poate avea o influență majoră asupra prețului de achiziție.

PARTICULARITĂȚI PRIVIND
CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR
NECORPORALE GENERATE INTERN
- Partea I -

Rezumat: *Articolul își propune să prezinte câteva dintre aspectele specifice privind contabilitatea imobilizărilor necorporale generate intern. Acestea fac referire atât la criteriile de recunoaștere ale unei astfel de imobilizări, cât și la înregistrarea în contabilitate a costurilor în cele două faze ale procesului de generare ale acesteia.*

Cuvinte-cheie: *imobilizare necorporală generată intern, fază de cercetare, fază de dezvoltare.*

Particularities on the accounting of internally generated intangible assets - Part I

Abstract: The article aims to present some of the specific aspects of accounting for internally generated intangible assets. These refer both to the criteria for recognizing such an asset and to the accounting of costs in the two phases of the process of its generation.

Keywords: *internally generated intangible assets, research phase, development phase.*

Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA – Economist, Ministerul Finantelor

În conformitate cu *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*¹, aprobate prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014*, cu modificările și completările ulterioare, **o imobilizare necorporală** este definită ca un activ nemonetar identificabil fără formă fizică.

ciile economice viitoare pot rezulta din sinergia între activele identificabile dobândite sau din active care nu îndeplinesc condițiile pentru recunoașterea, în mod individual, în situațiile financiare.

Un activ este identificabil dacă:

O imobilizare necorporală trebuie să aibă caracter identificabil (A), control asupra resursei de bază (B) și să genereze beneficii economice viitoare (C).

A. Definiția unei imobilizări necorporale prevede ca imobilizarea necorporală să fie identificabilă pentru a fi diferențiată de fondul comercial.

- ▶ Fondul comercial generat intern nu trebuie recunoscut drept activ.
- ▶ Fondul comercial care este recunoscut într-o combinație de întreprinderi este un activ care reprezintă beneficiile economice viitoare, care rezultă din alte active dobândite într-o combinație de întreprinderi care nu sunt identificate individual și recunoscute separat. Benefi-

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

B. O entitate controlează un activ dacă aceasta are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare de pe urma resursei de bază și de a restricționa accesul altora la beneficiile respective. Capacitatea unei entități de a controla

¹ Denumite, în continuare, *reglementări contabile*.

beneficiile economice viitoare generate de o imobilizare necorporală provine, în mod normal, din drepturile legale a căror aplicare poate fi susținută în instanță. În absența unor drepturi legale, controlul este mai dificil de demonstrat. Cu toate acestea, exercitarea legală a unui drept nu este o condiție necesară pentru control, întrucât entitatea poate fi capabilă să controleze beneficiile economice viitoare în alt mod.

C Beneficiile economice viitoare generate de o imobilizare necorporală pot include venituri din vânzarea produselor sau serviciilor, economii de costuri ori alte beneficii rezultate din utilizarea activului de către entitate.

De exemplu, utilizarea proprietății intelectuale într-un proces de producție poate mai degrabă să reducă costurile viitoare de producție decât să crească veniturile viitoare.

- O entitate trebuie să evalueze probabilitatea producerii de beneficii economice viitoare preconizate pe baza unor calcule raționale și ușor de susținut, care reprezintă cea mai bună estimare a echipei de conducere pentru setul de condiții economice care vor exista pe parcursul duratei de viață a imobilizării.
- O entitate folosește raționamentul pentru a evalua gradul de siguranță asociat obținerii de beneficii economice viitoare, care pot fi atribuite utilizării activului pe baza dovezilor disponibile în momentul recunoașterii inițiale, acordând o importanță mai mare dovezilor externe.

Pentru ca **un element să fie recunoscut drept imobilizare necorporală**, trebuie ca entitatea să demonstreze că elementul respectiv îndeplinește:

- a) definiția unei imobilizări necorporale;
și
- b) criteriile generale de recunoaștere.
 - Această cerință se aplică costurilor suportate inițial pentru dobândirea sau generarea internă a unei imobilizări necorporale și costurilor suportate ulterior pentru adăugarea ori înlocuirea unor părți ale sale sau pentru întreținerea sa.

Imobilizările necorporale sunt de natură încât, în multe cazuri, nu există adăugiri la o astfel de imobilizare sau înlocuiri ale componentelor acesteia. Prin urmare, majoritatea costurilor ulterioare mai degrabă menține beneficiile economice viitoare preconizate, încorporate într-o imobilizare necorporală existentă, decât să corespundă definiției unei imobilizări necorporale și criteriilor de recunoaștere din reglementările contabile. În plus, este deseori mai dificil să se atribuiască costuri ulterioare direct unei anumite imobilizări necorporale decât activității ca întreg. Prin urmare, doar rareori costurile ulterioare – cele suportate după recunoașterea inițială a unei imobilizări necorporale dobândite sau după finalizarea unei imobilizări necorporale generate intern – sunt recunoscute în valoarea contabilă a unui activ.

Costurile ulterioare aferente mărcilor, titlurilor de publicații și elementelor similare în fond (fie dobândite din afară, fie generate intern) sunt întotdeauna recunoscute în contul de profit și pierdere în momentul în care sunt suportate. Aceasta, pentru că astfel de costuri nu pot fi diferențiate de costurile cu dezvoltarea entității ca întreg.

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

Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală generată intern respectă criteriile de recunoaștere, o entitate împarte procesul de generare a activului în două faze: o fază de cercetare și o fază de dezvoltare.

Dacă o entitate nu poate face distincția între faza de cercetare și cea de dezvoltare ale unui proiect intern de creare a unei imobilizări necorporale, entitatea tratează costurile aferente proiectului ca fiind suportate exclusiv în faza de cercetare. Cercetarea este investigarea originală și planificată, întreprinsă în scopul câștigării unor cunoștințe sau înțelesuri științifice ori tehnice noi.

Dezvoltarea este aplicarea descoperirilor din cercetare sau a altor cunoștințe într-un plan sau proiect care vizează producția de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi ori îmbunătățite substanțial, înainte de începerea producției sau utilizării comerciale.

Activitățile de cercetare și dezvoltare sunt direcționate către dezvoltarea cunoștințelor. Prin urmare, chiar dacă aceste activități pot avea ca rezultat o imobilizare cu o formă fizică (de exemplu, un prototip), elementul fizic al activului este secundar componentei sale necorporale, adică pachetul de cunoștințe încorporat în aceasta.

Costul unei imobilizări necorporale generate intern este suma costurilor suportate de la data la care imobilizarea necorporală a îndeplinit pentru prima oară criteriile de recunoaștere ca imobilizări necorporale.

Costul unei imobilizări necorporale generate intern este compus din toate costurile direct atribuibile care sunt necesare pentru crearea, producerea și pregătirea activului pentru a fi capabil să funcționeze în maniera intenționată de către conducere.

Exemple de costuri direct atribuibile sunt:

- a) cheltuielile cu materialele și serviciile utilizate sau consumate pentru generarea imobilizării necorporale;
- b) cheltuielile cu personalul provenite din generarea imobilizării necorporale;
- c) taxele de înregistrare a unui drept legal; și
- d) amortizarea brevetelor și licențelor care sunt utilizate pentru a genera imobilizarea necorporală.

Următoarele elemente nu sunt componente ale costului unei imobilizări necorporale generate intern:

- a) costurile aferente vânzării, cele administrative și alte costuri generale de regie, cu excepția cazului în care astfel de costuri pot fi atribuite direct procesului de pregătire a imobilizării pentru utilizare;
- b) ineficiențele identificate și pierderile inițiale din exploatare suportate înainte ca imobilizarea să atingă performanța planificată;
- și
- c) costurile cu instruirea personalului pentru a utiliza activul.

Cheltuielile de cercetare

Nicio imobilizare necorporală provenită din cercetare (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu trebuie recunoscută.

Costurile de cercetare (sau cele din faza de cercetare a unui proiect intern) trebuie recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate, deoarece, în faza de cercetare a unui proiect intern, o entitate nu poate demonstra că există o imobilizare necorporală și că aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile.

Exemple de activități de cercetare sunt:

- a) activitățile destinate obținerii de cunoștințe noi;
- b) identificarea, evaluarea și selecția finală a aplicațiilor pentru rezultatele cercetărilor sau pentru alte cunoștințe;
- c) căutarea de alternative pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii; și
- d) formularea, proiectarea, evaluarea și selecția finală a alternativelor posibile de materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi ori îmbunătățite.

EXEMPLU

Pentru a răspunde schimbărilor de pe piață și din tehnologie, SC S.-T. SA a evoluat de la furnizarea de telefonie fixă tradițională la vânzarea de servicii mobile și în bandă largă, lansând totodată o linie proprie de producție de telefoane mobile. Societatea are un departament propriu de cercetare cu înalte competențe, care a produs, în anul 2020, tehnologii brevetate, ce i-au permis să se poziționeze competitiv în fața concurenței și să ofere o gamă largă de servicii prin liniile sale.

Faza de cercetare

În luna iulie 2021, societatea a lansat un proiect de cercetare-dezvoltare prin care și-a propus să obțină un nou tip de material rezistent la apă și căzături pentru un model nou de telefon mobil. Departamentul propriu de cercetare a realizat această fază

de cercetare pe o perioadă de 5 luni, până în noiembrie 2021, pentru care societatea a înregistrat următoarele consumuri:

- materii prime: 30.000 lei,
- materiale auxiliare: 7.000 lei,
- manoperă: 72.000 lei.

Deoarece cercetarea este investigarea originală și planificată întreprinsă în scopul câștigării unor cunoștințe sau înțelesuri științifice sau tehnice noi, din activitatea desfășurată în departamentul propriu de cercetare este greu de prevăzut posibilitatea obținerii de beneficii economice viitoare. În acest sens, cheltuielile ocazionate au fost considerate costuri de cercetare și au afectat profitul contabil al perioadei.

Reflectarea în contabilitate a consumurilor ocazionate în faza de cercetare a proiectului, efectuată în regie proprie

Iulie-Noiembrie 2021:

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

601	=	301	30.000 lei
Cheltuieli cu materiile prime		Materii prime	

602	=	302	7.000 lei
Cheltuieli cu materialele consumabile		Materii prime consumabile	

641	=	421	72.000 lei
Cheltuieli cu salariile personalului		Personal – salarii datorate	

- b) Închiderea conturilor de cheltuieli aferente perioadei iulie-noiembrie 2021:

121	=	%	109.000 lei
Profit sau pierdere		601	30.000 lei
		Cheltuieli cu materiile prime	
		602	7.000 lei
		Cheltuieli cu materialele consumabile	
		641	72.000 lei
		Cheltuieli cu salariile personalului	

Notă: Închiderea conturilor de cheltuieli se efectuează la sfârșitul fiecărei luni. În exemplul nostru a fost considerată efectuarea cheltuielilor și închiderea conturilor aferente pe perioada iulie-noiembrie 2021, din rațiuni de simplificare.

Cheltuielile de dezvoltare

O imobilizare necorporală provenită din dezvoltare (sau din faza de dezvoltare a unui proiect intern) trebuie recunoscută dacă, și numai dacă, o entitate poate demonstra toate elementele de mai jos:

- a) fezabilitatea tehnică necesară finalizării imobilizării necorporale, astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare;
- b) intenția sa de a finaliza imobilizarea necorporală și de a o utiliza sau de a o vinde;
- c) capacitatea sa de a utiliza sau de a vinde imobilizarea necorporală;
- d) modul în care imobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile. Printre altele, entitatea poate demonstra existența unei piețe pentru producția generată de imobilizarea necorporală sau pentru imobilizarea necorporală în sine ori, dacă se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea imobilizării necorporale;
- e) disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare și de altă natură, adecvate pentru finalizarea dezvoltării imobilizării necorporale și pentru utilizarea sau vânzarea acestora;
- f) capacitatea sa de a evalua fiabil costurile atribuibile imobilizării necorporale în cursul dezvoltării sale.

În faza de dezvoltare a unui proiect intern, o entitate poate, în anumite cazuri, să identifice o imobilizare necorporală și să demonstreze că aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile. Acest lucru este posibil, deoarece faza de dezvoltare a unui proiect este mai avansată decât faza de cercetare.

Exemple de activități de dezvoltare sunt:

- a) proiectarea, construcția și testarea unor prototipuri și modele înainte de producție și utilizare;
- b) proiectarea instrumentelor, șabloanelor, tiparelor și matrițelor care implică o tehnologie nouă;
- c) proiectarea, construcția și funcționarea unei fabrici-pilot, care nu se află pe o scală fezabilă din punct de vedere economic pentru producția comercială; și
- d) proiectarea, construcția și testarea unei alternative alese pentru materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi ori îmbunătățite.

Cheltuielile cu mărcile, titlurile de publicații, listele de clienți și alte elemente similare în fond generate intern nu pot fi diferențiate de costul dezvoltării entității ca întreg. În consecință, astfel de elemente nu sunt recunoscute ca imobilizări necorporale.

Imobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare, recunoscute ca imobilizări necorporale, se înregistrează în contabilitate cu ajutorul contului 203 – „Cheltuieli de dezvoltare”. Contul 203 – „Cheltuieli de dezvoltare” este un cont de activ.

În debitul contului 203 – „Cheltuieli de dezvoltare” se înregistrează:

- lucrările și proiectele de dezvoltare efectuate pe cont propriu sau achiziționate de la terți (721, 404);
- lucrările și proiectele de dezvoltare achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453);
- valoarea imobilizărilor de natura cheltuielilor de dezvoltare primite cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar (475).

În creditul contului 203 – „Cheltuieli de dezvoltare” se înregistrează:

- valoarea neamortizată a imobilizărilor de natura cheltuielilor de dezvoltare cedate (658);
- imobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare amortizate integral, precum și cheltuielile de dezvoltare aferente brevetelor sau licențelor (280, 205).

Soldul contului reprezintă valoarea imobilizărilor de natura cheltuielilor de dezvoltare existente.

Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare

Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe durata de utilizare sau pe perioada contractului, după caz.

În cazul în care durata contractului sau durata de utilizare depășește 5 ani, durata de amortizare a cheltuielilor de dezvoltare nu poate depăși 10 ani.

În situația în care cheltuielile de dezvoltare nu au fost integral amortizate, nu se face nicio distribuție din profituri, cu excepția cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuție și a profitului reportat este cel puțin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

O imobilizare necorporală trebuie prezentată în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare.

EXEMPLU (CONTINUARE)

Faza de dezvoltare

În luna decembrie 2021, SC S.-T. SA proiectează, construiește și începe testările intermediare ale noului material pe noul model de telefon mobil. Consumurile înregistrate în această fază de dezvoltare sunt următoarele:

- materii prime: 6.000 lei,
- materiale auxiliare: 400 lei,
- manoperă: 16.600 lei.

Aceste cheltuieli intră în costul imobilizării necorporale generate intern (proiectului de dezvoltare pentru obținerea unui nou tip de material rezistent la apă și căzături), deoarece, începând cu 1 decembrie 2021, imobilizarea necorporală a îndeplinit pentru prima oară criteriile de recunoaștere ca imobilizări necorporale.

461	=	758	192.000 lei
Debitori diverși		Alte venituri din exploatare	

%	=	203	38.400 lei
2803		Cheltuieli de dezvoltare	1.600*) lei
Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare			

658	36.800**) lei
Alte cheltuieli de exploatare	

*) $1.600 \text{ lei} = 800 \text{ lei} \times 2 \text{ luni}$ și reprezintă valoarea amortizată a cheltuielilor de dezvoltare;

**) 36.800 lei = 38.400 lei-1.600 lei și reprezintă valoarea neamortizată a cheltuielilor de dezvoltare.

Anumite imobilizări necorporale pot fi conținute în sau pe suporturi fizice, cum ar fi un compact-disc (în cazul programelor informatice), documentația legală (în cazul licențelor sau al brevetelor) ori pe film. Pentru a stabili dacă o imobilizare care încorporează atât elemente corporale, cât și necorporale, trebuie tratată ca imobilizare corporală sau ca imobilizare necorporală, o entitate își utilizează raționamentul pentru a evalua care element este mai semnificativ. De exemplu, un program informatic pentru un utilaj computerizat care nu poate funcționa fără programul respectiv este parte integrantă a respectivului hardware și este tratat ca imobilizare corporală. Același lucru este valabil și pentru sistemul de operare al unui computer. În cazul în care nu fac parte integrantă din echipamentul aferent, programele informatice sunt tratate ca imobilizări necorporale.

În cadrul categoriei de imobilizări necorporale – „Alte imobilizări necorporale” – se înregistrează programele informatice create de entitate sau achiziționate de la terți pentru necesitățile proprii de utilizare, precum și rețete, formule, modele, proiecte și prototipuri. Contul utilizat pentru ținerea evidenței acestora este contul 208 – „Alte imobilizări necorporale” – care este un cont de activ.

În debitul contului 208 – „Alte imobilizări necorporale” – se înregistrează:

- ▶ valoarea programelor informatice și a altor imobilizări necorporale achiziționate (404);
- ▶ valoarea programelor informatice și a altor imobilizări necorporale achiziționate de la entități afiliate sau de la entități asociate și entități controlate în comun (451, 453);
- ▶ valoarea programelor informatice realizate pe cont propriu (721);
- ▶ valoarea programelor informatice reprezentând aport la capitalul social (456);
- ▶ valoarea programelor informatice și a altor imobilizări necorporale primite ca subvenții guvernamentale (4751);

- ▶ valoarea programelor informatice și a altor imobilizări necorporale primite cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar (475).

În creditul contului 208 – „Alte imobilizări necorporale” – se înregistrează:

- ▶ valoarea neamortizată a altor imobilizări necorporale scoase din evidență (658);
- ▶ amortizarea altor imobilizări necorporale, scoase din evidență (280);
- ▶ valoarea altor imobilizări necorporale depuse ca aport la capitalul altor entități în schimbul dobândirii de participatii la capitalul acestora (261, 262, 263, 265).

Soldul contului reprezintă valoarea altor imobilizări necorporale existente.

Programele informatice, precum și celelalte imobilizări necorporale înregistrate la elementul „Alte imobilizări necorporale” se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține.

În cazul programelor informatice achiziționate împreună cu licențele de utilizare, dacă se poate efectua o separare între cele două active, acestea sunt contabilizate și amortizate separat.

Prețul plătit pentru contractele de clienți transferate între entități cu titlu oneros se recunoaște la „Alte immobilizări necorporale”, în condițiile în care clienții respectivi vor continua relațiile cu entitatea.

Pentru recunoașterea ca activ a prețului plătit (cost de achiziție) aferent contractelor astfel achiziționate, acestea trebuie identificate (numărul contractului, denumirea clientului, durata contractului), iar entitatea trebuie să dispună de mijloace prin care să controleze relațiile cu clienții, astfel încât să poată controla beneficiile economice viitoare preconizate, care rezultă din relația cu acei clienți. Activul imobilizat reprezentând costul de achiziție al contractelor respective se amortizează pe durata acestor contracte.

Durata de viață utilă a unei imobilizări necorporale care decurge din drepturile contractuale sau din alte drepturi legale nu trebuie să depășească perioada drepturilor contractuale ori a celorlalte drepturi legale, dar poate fi mai scurtă, în funcție de perioada pentru care entitatea preconizează că va folosi activul. Dacă drepturile contractuale sau alte drepturi legale sunt transferate pentru o durată limitată care poate fi reînnoită, durata de viață utilă a imobilizării necorporale trebuie să includă perioada sau perioadele de reînnoire doar dacă există dovezi din partea entității în sprijinul reînnoirii fără un cost semnificativ.

Durata de viață utilă a unui drept redobândit, recunoscut drept imobilizare necorporală într-o combinație de întreprinderi, este reprezentată de perioada contractuală rămasă din contractul prin care a fost acordat dreptul, și nu va include perioadele de reînnoire.

Considerații privind tratamentul contabil al unor operațiuni economice

Rezumat: Modificările și completările aduse legislației contabile în cursul anului 2021 au fost determinate fie de alinierea acesteia la alte prevederi legale, cum ar fi cele din Codul fiscal, fie ca urmare a solicitărilor venite din rândul mediului de afaceri. Aceste modificări și completări constituie încă un pas spre armonizarea unor tratamente contabile din reglementările contabile conforme cu directivele europene, cu tratamentele contabile prevăzute de Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Dintre modificările legislației care ar putea afecta politicile contabile aplicate de entități le menționăm pe cele referitoare la obligația de a conduce contabilitatea și de a întocmi situații financiare anuale de către unele categorii de entități, cele referitoare la contabilizarea costurilor îndatorării aferente unui activ cu ciclu lung de producție sau cele referitoare la recunoașterea și prezentarea veniturilor aferente cifrei de afaceri netă.

Altă modificare care a suscit interes în rândul practicienilor este cea referitoare la contabilizarea sumelor datorate societății-mamă (sau altei entități din grup) de către o entitate ai cărei angajați primesc direct de la societatea-mamă acțiuni ale acesteia.

Apreciem că o analiză a modificărilor și a completărilor aduse reglementărilor contabile, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014, și a tratamentelor contabile pe care acestea le implică poate reprezenta un punct de plecare pentru dezbateri ulterioare în rândul practicienilor.

Cuvinte cheie: persoane juridice străine care au locul conducerii efective în România, beneficii acordate angajaților sub forma acțiunilor proprii, costurile îndatorării, capitalizare, cifra de afaceri netă.

Considerations on the accounting treatment of certain economic transactions

Abstract: The changes and additions to the accounting legislation during 2021 were either driven by its alignment with other legal provisions, such as those in the Tax Code, or as a result of requests from the business community. These amendments and additions are a further step towards harmonizing certain accounting treatments in the accounting regulations in line with the European Directives with the accounting treatments set out in International Financial Reporting Standards.

Among the changes in legislation that could affect the accounting policies applied by entities are those relating to the obligation to conduct accounting and prepare annual financial statements by certain categories of entities, those relating to the accounting for borrowing costs related to a long-lived asset or those relating to the recognition and presentation of income related to net turnover.

Another change that has raised interest among practitioners is the accounting for amounts owed to the parent (or other group entity) by an entity whose employees receive shares directly from the parent.

We believe that an analysis of the amendments and additions to the accounting regulations, approved by the O.M.F.P. no. 1802/2014, and the accounting treatments they imply can be a starting point for further debate among practitioners.

Keywords: foreign legal persons having place of effective management in Romania, employee benefits in the form of own shares, cost of debt, capitalization, net turnover.

Georgeta PETRE – Expert contabil, Auditor financiar, Consultant fiscal

Acronime

O.M.F.P. – Ordinul ministrului finanțelor publice;

O.M.F. – Ordinul ministrului finanțelor;

I.F.R.S. – Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

În cursul anului 2021, Ministerul Finanțelor Publice a adus unele modificări și completări legislației contabile aplicabile operatorilor economici. În cele ce urmează, ne propunem să analizăm unele dintre aceste modificări și completări și să punem în evidență efectele acestora în contabilitatea entităților.

Modificări și completări la Legea contabilității nr. 82/1991

Prin **Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 13 din 24 februarie 2021**¹ a fost modificată Legea contabilității nr. 82/1991, cu modificările și completările ulterioare, unul dintre elementele de noutate fiind introducerea obligației de a organiza și conduce contabilitatea proprie, potrivit legii, de către persoanele juridice străine, care au locul de exercitare a conducerii efective în România. Clarificări privind modul de conducere a contabilității și întocmirea situațiilor financiare anuale de către aceste persoane juridice au fost aduse ulterior, prin completarea *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare*, prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 762/05.07.2021².

Alte modificări și completări aduse Legii contabilității se referă la:

- extinderea ariei entităților pentru care Banca Națională a României emite reglementări contabile și a ariei persoanelor juridice de interes public [art. 4 alin. (3) lit. a) și art. 34 alin. (2)];
- introducerea obligației pentru entități de a efectua inventarierea activelor, datoriilor și a capitalurilor proprii în cazul fuziunii, divizării ori transformării sau lichidării și în alte situații prevăzute de lege [art. 7 alin. (1)]. Legiuitorul nu specifică care este semnificația termenului de „transformare”, dar apreciem că aceasta se poate referi, de exemplu, la situațiile în care o regie autonomă sau un institut de cercetare/dezvoltare se transformă în societate comercială;
- stabilirea termenului de 10 ani pentru păstrarea situațiilor financiare anuale și a situațiilor financiare interimare [art. 35 alin. (3)].

Modificări și completări prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1239/2021³

Prin acest ordin au fost completate și modificate *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare*, cu unele prevederi referitoare la:

- prezentarea informațiilor nefinanciare în situațiile financiare anuale, întocmite de către entități, cu referire la

Regulamentul (UE) 2020/852 al Parlamentului European și al Consiliului din 18 iunie 2020 privind instituirea unui cadru care să faciliteze investițiile durabile și de modificare a Regulamentului (UE) 2019/2088, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, seria L, nr. 198, din data de 22.06.2020;

- contabilizarea angajamentelor de rambursare către societatea-mamă pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate de aceasta direct angajaților filialei sale.

Reglementările contabile menționate tratează, la pct. 339, modul de contabilizare a beneficiilor sub formă de acțiuni proprii ale entității sau alte instrumente de capitaluri proprii acordate angajaților de către entitate sau direct de societatea-mamă a entității raportoare sau de o altă societate din grup.

Completarea adusă reglementărilor contabile specifică faptul că, în situația în care angajații entității primesc beneficii direct de la societatea-mamă sau de la o altă societate din grup, „dacă tranzacția din cadrul grupului presupune angajamente de rambursare prin care entitatea plătește pentru instrumentele de capitaluri proprii acordate angajaților, aceasta contabilizează acordarea instrumentelor de capitaluri proprii în mod distinct de angajamentul de rambursare din cadrul grupului” [pct. 339 alin. (6) din O.M.F.P. nr. 1802/2014].

Prevederile din reglementările contabile, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014, referitoare la beneficiile acordate angajaților sub forma acțiunilor proprii ale entității (sau alte instrumente de capitaluri proprii), au la bază prevederi din *I.F.R.S. 2 – „Plata pe bază de acțiuni”*.

I.F.R.S. 2 – „Plata pe bază de acțiuni” prevede că „o entitate trebuie să recunoască bunurile și serviciile primite sau achiziționate într-o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni atunci când obține bunurile sau când serviciile sunt prestate. Entitatea trebuie să recunoască o creștere corespunzătoare a capitalurilor proprii dacă bunurile sau serviciile au fost primite într-o tranzacție cu plata pe bază de acțiuni cu decontare în instrumentele de capitaluri proprii sau o datorie dacă bunurile și serviciile au fost achiziționate într-o tranzacție cu plata pe acțiuni cu decontare în numerar” [I.F.R.S. 2 pct. (7)].

Acțiunile și opțiunile pe acțiuni pot fi acordate salariaților, ca parte a pachetului salarial sau ca parte a unui pachet de prime, suplimentar salariului plătit în numerar și altor forme de stimulente.

Intrarea în drepturi a instrumentelor de capitaluri proprii acordate poate fi imediată, caz în care entitatea trebuie să recunoască serviciile primite și o creștere de capitaluri proprii la data acordării lor, sau poate fi condiționată de trecerea unei perioade de timp sau de îndeplinirea unor criterii de performanță.

¹ Publicată în M. Of. nr. 197 din 26 februarie 2021.

² Publicat în M. Of. nr. 697 din 14 iulie 2021.

³ Publicat în M. Of. nr. 1012 din 22 octombrie 2021.

I.F.R.S. 2 prevede că, „după recunoașterea bunurilor sau serviciilor primite în conformitate cu punctele 10-22 și creșterea corespunzătoare în capitalurile proprii, entitatea nu trebuie să facă ajustări ulterioare ale capitalurilor proprii totale după data intrării în drepturi. De exemplu, entitatea nu trebuie să reia ulterior valoarea recunoscută pentru serviciile primite din partea unui angajat dacă instrumentele de capitaluri proprii care au intrat în drepturi sunt pierdute ulterior sau, în cazul opțiunilor pe acțiuni, opțiunile nu sunt exercitate. Totuși, această dispoziție nu împiedică entitatea să recunoască un transfer în cadrul capitalurilor proprii, adică un transfer de la o componentă de capitaluri proprii la alta” [I.F.R.S. 2 pct. 23].

I.F.R.S. 2 – „Plata pe bază de acțiuni” surprinde diversele situații în care o entitate poate stimula angajații cu plata în acțiuni sau alte elemente de capitaluri proprii, fiind însoțit de îndrumări de aplicare.

Contabilizarea beneficiilor acordate angajaților sub formă de acțiuni proprii sau alte instrumente de capitaluri proprii

Ținând seama de natura operațiunii economice, considerăm că evidențierea în contabilitate a beneficiilor sub formă de acțiuni sau alte instrumente de capitaluri proprii acordate angajaților entității, potrivit reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014, presupune efectuarea următoarelor înregistrări:

I. Entitatea acordă salarii, ca formă de stimulare, acțiuni proprii:

- Entitatea recunoaște cheltuielile cu serviciile prestate de angajați și o rezervă aferentă, corespunzător beneficiilor sub formă de acțiuni convenite angajaților [pct. 339 alin. (1) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014]:

643 „Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii”	=	1031 „Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii”	- cu valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii
---	---	---	--

- Pentru a-și onora obligația față de angajați, entitatea poate să răscumpe acțiuni proprii sau să majoreze capitalul social.

- Entitatea răscumpără acțiuni proprii, în condițiile art. 1031 din Legea societăților nr. 31/1990.

✓ Evidențierea acțiunilor proprii răscumpărate:

1091 „Acțiuni proprii deținute pe termen scurt”	=	512 „Conturi curente la bănci”	- cu prețul de răscumpărare
--	---	-----------------------------------	-----------------------------

- Evidențierea acțiunilor proprii răscumpărate, acordate angajaților entității:

1498 „Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii”	=	1091 „Acțiuni proprii deținute pe termen scurt”	- cu prețul de răscumpărare
---	---	--	-----------------------------

- Acoperirea pierderii din contul 149 – „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii” – din rezerva evidențiată în contul 1031 – „Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii” – articol contabil:

1031 „Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii”	=	1498 „Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii”	
---	---	---	--

- Entitatea își majorează capitalul social, pentru a onora obligația către angajați, cu respectarea prevederilor art. 210 alin. (2) din Legea societăților nr. 31/1990.

- Evidențierea majorării capitalului social după parcurgerea tuturor etapelor legale:

1031 „Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii”	=	1012 „Capital subscris vărsat”	- cu valoarea rezervei constituite
---	---	-----------------------------------	------------------------------------

II. Angajații entității primesc beneficii direct de la societatea-mamă a entității raportoare sau de la o altă societate din grup [pct. 339 alin. (5) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014]:

- Entitatea recunoaște cheltuielile cu serviciile prestate de angajați și o rezervă aferentă, corespunzător beneficiilor sub formă de acțiuni convenite angajaților [pct. 339 alin. (1) și alin. (5) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014]:

643 „Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii”	=	1031 „Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii”	- cu valoarea justă a instrumentelor de capitaluri proprii
---	---	---	--

- În cazul în care societatea-mamă solicită entității rambursarea valorii instrumentelor de capitaluri proprii acordate de aceasta direct angajaților entității, entitatea evidențiază datoria prin articolul contabil:

1498 „Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii”	=	451 „Decontări între entitățile afiliate”	- cu valoarea datoriei către societatea-mamă
---	---	--	--

- Acoperirea pierderii din contul 149 – „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii”:

1031 „Beneficii acordate angajaților sub forma instrumentelor de capitaluri proprii”	=	1498 „Alte pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii”	
---	---	---	--

Reglementarea contabilă nu precizează conturile în care entitatea evidențiază datoria către societatea-mamă sau alte entități din grup, ci doar faptul că angajamentul de rambursare trebuie contabilizat distinct de relația cu angajații.

În opinia noastră, datoria entității față de societatea-mamă sau altă societate din grup, pentru acțiunile acordate de aceasta direct angajaților entității, este în legătură cu operațiuni de capital, și nu în legătură cu activitatea acesteia. În aceste condiții, considerăm că utilizarea contului 149 – „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii” – este adecvată și neutră în raport cu activitatea economică desfășurată de entități.

Apreciam că evidențierea datoriei entității către societatea-mamă sau alte entități din grup pe seama conturilor de cheltuieli ar afecta nejustificat contul de profit și pierdere.

Deși I.F.R.S. 2 abordează problemele legate de evidențierea în contabilitate a operațiunilor legate de plata pe bază de acțiuni, punând în evidență situațiile ce pot fi întâlnite în practică, standardul nu tratează modul de contabilizare a angajamentelor de plată din interiorul grupului, în cazul în care societatea-mamă solicită filialei o plată pentru instrumentele sale de capitaluri proprii, oferite de aceasta direct angajaților filialei.

Modificări și completări prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1592/2021⁴

Acest ordin a modificat și completat O.M.F.P. nr. 1802/2014 cu unele prevederi referitoare la recunoașterea veniturilor și a costurilor îndatorării.

1. Completări referitoare la veniturile recunoscute de entități și prezentate în cifra de afaceri

Veniturile recunoscute de entități pot diferi, ca natură, în funcție de domeniul de activitate (producție, prestări servicii, servicii financiare). În unele cazuri, prețurile și tarifele practicate de entități pot include sume colectate în numele unor terțe părți, cum ar fi, de exemplu, instituțiile statului.

Cifra de afaceri netă⁵, definită în reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014, „înseamnă sumele obținute din vânzarea de produse și prestarea de servicii după deducerea reducerilor comerciale și a taxei pe valoarea adăugată și a altor impozite direct legate de cifra de afaceri”.

Indicatorul „cifra de afaceri netă” a devenit tot mai important pentru entități, având în vedere că, în funcție de nivelul acestuia, pot fi luate unele decizii privind entitatea. De exemplu, auditarea situațiilor financiare anuale este obligatorie dacă entitățile îndeplinesc două dintre cele trei criterii de mărime (total active, cifra de afaceri netă, numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar). În unele cazuri, autoritățile pot aplica entității amenzi sau alte sancțiuni, a căror valoare se calculează în funcție de cifra de afaceri netă.

Prin O.M.F. nr. 1592/2021, Ministerul Finanțelor Publice a venit cu precizarea că definițiile cuprinse la pct. 8 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014 sunt utilizate în contextul acestor reglementări, și nu al altor acte normative. Spre deosebire de entitățile care desfășoară activități de producție, vânzare și prestări servicii într-un mod care corespunde evident unei activități în nume propriu, alte entități pot avea dificultăți privind încadrarea activității lor ca fiind în nume propriu sau de intermediere.

Pentru a accentua „răspunderea în ceea ce privește încadrarea operațiunilor care presupun colectarea de sume în numele unor terțe părți”⁶, ordinul menționat a precizat că aceasta „revine entității”. De altfel, reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014 prevăd că administratorii entității trebuie să aprobe politici contabile pentru operațiunile derulate și faptul că aceste politici trebuie elaborate având în vedere specificul activității.

Pentru o entitate este deosebit de important dacă aceasta acționează în nume propriu sau are calitate de intermediar, pentru că, în funcție de situație, va înregistra în contabilitate veniturile sale.

Mai multe indicii, în funcție de care o entitate stabilește dacă acționează în nume propriu sau dacă este intermediar, sunt prezentate în I.F.R.S. 15 – „Venituri din contractele cu clienți”⁷.

Potrivit acestui standard, **o entitate care acționează în nume propriu:**

- controlează un bun sau un serviciu care face obiectul contractului înainte de a-l vinde clientului. Controlul asupra

⁴ Publicat în M. Of. nr. 28 din 10 ianuarie 2021.

⁵ Pct. 8 alin. (5) din Reglementările contabile conforme cu O.M.F.P. nr. 1802/2014.

⁶ Pct. 5 din O.M.F. nr. 1592/2021.

⁷ I.F.R.S. 15, Anexa B, Îndrumări de aplicare, B35-B38.

bunurilor sau serviciilor se referă la capacitatea entității de a dispune cu privire la utilizare și de a putea restricționa accesul altor părți la beneficiile generate de acestea;

- ▶ entitatea poate îndeplini ea însăși obligația contractuală sau poate angaja alte entități pentru a îndeplini obligația în numele său (poate subcontracta o parte din activități, dar entitatea rămâne responsabilul principal);
- ▶ entitatea recunoaște venituri la valoarea brută a bunurilor vândute sau a serviciilor prestate.

O entitate care acționează în calitate de intermediar:

- ▶ nu este responsabilul principal pentru îndeplinirea contractului;
- ▶ nu are riscuri legate de stocuri. De exemplu, asigurarea stocurilor pe timpul transportului sau remedierea defecțiunilor ulterioare cad în sarcina altei entități;
- ▶ stabilește comisionul sau onorariul pe care îl poate primi entitatea însăși, dar nu are libertatea de a stabili prețurile pentru bunurile celeilalte părți;
- ▶ nu este expusă la riscul de credit pentru sumele datorate de clienți. Riscul de credit este definit ca fiind „riscul ca una dintre părțile implicate într-un instrument financiar să genereze o pierdere financiară pentru cealaltă parte prin neîndeplinirea unei obligații”⁸. Instrumentul financiar reprezintă „orice contract care generează simultan un activ financiar al unei entități și o datorie financiară sau un instrument de capitaluri proprii al unei entități”⁹;
- ▶ entitatea evidențiază la venituri comisionul cuvenit, potrivit contractului.

Analiza dacă o entitate acționează în nume propriu sau dacă este intermediar se efectuează în funcție de termenii contractului și modul de realizare a tranzacției¹⁰.

EXEMPLU:

Societatea T. desfășoară activitate în domeniul turismului. Pe lângă activitatea de turism, societatea oferă servicii clienților care doresc achiziția de bilete de avion, la solicitarea acestora. Biletele de avion sunt emise pe numele clienților.

Serviciul prestat de societate este de intermediere, astfel că aceasta recunoaște, la venituri, comisionul încasat de la client.

Pentru a se asigura că în sezonul turistic entitatea va avea asigurat transportul clienților la prețuri rezonabile, societatea negociază cu companiile aeriene, în extra-sezon, achiziția de bilete de avion. Societatea cumpără biletele de avion și le revinde clienților în cadrul pachetelor turistice.

În acest caz, societatea a preluat controlul biletelor de avion și riscurile aferente (riscul de a nu fi vândute) și le recunoaște în contabilitate ca active.

La vânzarea pachetului turistic care include și biletul de avion, societatea va recunoaște în contabilitate venituri la valoarea brută (societatea acționează în nume propriu).

2. Clarificări privind capitalizarea costurilor îndatorării în valoarea activelor cu ciclu lung de fabricație

Prin O.M.F. nr. 1592/2021 au fost completate prevederile din reglementările contabile, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014, referitoare la includerea în valoarea unui activ cu ciclu lung de producție a cheltuielilor cu dobânda la împrumutul contractat pentru finanțarea producției acestuia.

Aceste completări s-au efectuat prin preluarea unor prevederi din I.A.S. 23 – „Costurile îndatorării” și se referă la momentul începerii și încetării capitalizării costurilor îndatorării, precum și la dobânda care poate fi capitalizată în valoarea activelor.

Potrivit reglementărilor contabile menționate, capitalizarea costurilor cu dobânda în valoarea bunurilor sau a serviciilor cu ciclu lung de fabricație se face cu respectarea principiului prudenței¹¹, potrivit căruia activele nu trebuie să fie supra-evaluate.

Modificarea recentă vine cu precizarea că „o entitate suportă cheltuieli pentru un activ cu ciclu lung de fabricație doar atunci când acele cheltuieli au generat plăți în numerar, transferuri de alte active sau preluarea unor datorii purtătoare de dobândă”¹².

Până la data acestei modificări, în reglementările contabile nu exista referința la plata în numerar, aceasta fiind doar în I.A.S. 23 – „Costurile îndatorării”.

În aceste condiții, unele entități au inclus în valoarea activelor cu ciclu lung de producție dobânda datorată conform contabilității de angajamente, astfel:

666 „Cheltuieli privind dobânzile”	=	1682 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung”	- Dobânda datorată
---------------------------------------	---	--	--------------------

și:

231 „Imobilizări corporale în curs de execuție”	=	722 „Venituri din producția de imobilizări corporale”	- Dobânda datorată
--	---	--	--------------------

⁸ I.F.R.S. 7.a Termeni definiți.

⁹ I.A.S. 32.11 Definiții.

¹⁰ Încadrarea intermediarilor, din punctul de vedere al TVA, este diferită de abordarea contabilă, fiind reglementată de prevederile Titlului VII – TVA din Codul fiscal, intermediarul fiind, în multe situații, tratat drept cumpărător-revânzător.

¹¹ Pct. 80 alin. (2) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014.

¹² Pct. 80¹ alin. (2) din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014.

sau:

331 „Produce în curs de execuție”	=	711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse”
--------------------------------------	---	---

Ca succesiune în timp, achitarea dobânzii este o operațiune care survine la o dată ulterioară datorării ei. În cazul finanțării activului cu ciclu lung de producție dintr-un credit bancar cu această destinație, operațiunile pot fi mai simple.

În cazul activelor finanțate din împrumuturi de la societățile-mamă sau entități din cadrul grupului, contractele pot conține anumite clauze de suspendare sau amânare a plății dobânzii datorate pentru o perioadă de timp sau majorarea valorii creditului cu dobânda datorată (capitalizarea dobânzii).

În astfel de situații, entitățile vor înregistra în contabilitate cheltuieli cu dobânda, dar nu vor putea majora valoarea activelor. Consecința acestei operațiuni poate fi aceea că entitățile pot înregistra pierderi semnificative în perioada de producție a activului (dacă nu au venituri generate de alte activități). Ulterior, când entitățile achită dobânzile datorate, este posibil ca acestea să nu mai poată majora valoarea activelor cu ciclu lung de producție, deoarece activele sunt finalizate.

Înregistrarea cheltuielilor cu dobânda în perioada în care aceasta este datorată și includerea în valoarea activului și la venituri într-o perioadă ulterioară, când dobânda este plătită, pot afecta semnificativ contul de profit și pierdere, această decalare putând afecta chiar exercițiul financiar.

Aplicarea principiului prudenței presupune ca la sfârșitul fiecărui exercițiu financiar entitatea să procedeze la inventarierea și evaluarea activelor și să înregistreze o ajustare pentru depreciere dacă se constată că activul este supraevaluat.

Ținând seamă de aceste modificări survenite în reglementările contabile, entitățile trebuie să-și analizeze politicile contabile și să constate în ce măsură se impune modificarea sau completarea lor.

În cazul în care entitatea revizuieste politicile contabile pentru operațiuni efectuate în perioadele anterioare, este necesar ca aceasta să ia în considerare efectele fiscale ale acestor modificări.

Concluzii

Modificările și completările aduse legislației în domeniul contabilității reprezintă un proces curent ce are drept scop asigurarea unui cadru legal adecvat desfășurării activității de către entități.

Apreciem că modificările și completările care au fost prezentate mai sus afectează, în principal, entitățile mari și mijlocii, care au activități complexe și recurg la diferite forme de stimulare a angajaților proprii sau la credite pentru finanțarea producției unor active cu ciclu lung de producție.

Deși ar putea să nu afecteze un număr mare de entități, considerăm că cea mai complexă problemă rămâne cea referitoare la obligațiile ce revin persoanelor juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România în ceea ce privește conducerea contabilității și întocmirea situațiilor financiare anuale (cu scop special), potrivit legii.

Ținând seama de complexitatea operațiunilor economice efectuate de entități, precum și de unele situații particulare cu care acestea se confruntă (de exemplu, reduceri sau încetări de activitate, ca urmare a influenței unor factori externi, care nu sunt sub controlul entității), considerăm că rolul autorităților cu atribuții de reglementare în domeniul contabilității este deosebit de important.

O contribuție la perfecționarea reglementărilor contabile pot avea reprezentanții organismelor profesionale care au contact direct cu reprezentanții mediului de afaceri și care pot informa Ministerul Finanțelor Publice cu privire la punctele de interes în care este necesară completarea normelor contabile.

Nu în ultimul rând, constatările organelor de control cu privire la aplicarea necorespunzătoare a normelor contabile ar putea fi un punct de analiză pentru eventuale modificări și completări ale acestora.

În mediul online și al publicațiilor tipărite există, în unele cazuri, diferite versiuni de aplicare a normelor contabile, fapt care poate naște confuzie în rândul economiștilor. În acest context, apreciem că mijlocul cel mai eficient de aducere la cunoștința practicienilor în contabilitate a modului în care se aplică legislația contabilă îl reprezintă ghidurile emise de Ministerul Finanțelor Publice.

Bibliografie

- Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- Ordonanța de urgență nr. 13/2021 din 24 februarie 2021 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal și a Legii contabilității nr. 82/1991;
- Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare;
- Regulamentul (CE) nr. 1126/2008 al Comisiei din 3 noiembrie 2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului.

Principiul neretroactivității în dreptul fiscal

Rezumat: În dreptul național, încă din perioada interbelică, este de necontestat ca o lege, odată adoptată, să producă efecte numai pentru viitor, regulă cunoscută sub expresia „neretroactivitatea legii”. Observând sistemul național de drept în evoluția și actualitatea sa, ca o replică dată fostului sistem juridic românesc dintre anii 1944-1989, care a permis o activitate bogată justiției constituționale, s-a consemnat transformarea unui principiu legal în unul constituțional. Astfel, începând cu anul 1991, neretroactivitatea legii, ca principiu neconstituțional, este obligatorie pentru toate ramurile de drept, inclusiv pentru dreptul fiscal, orice alte dispoziții contrare putând fi atacate pe calea controlului constituțional. Într-o frază, datorită locului pe care îl ocupă, în prezent, în Constituția României, principiul neretroactivității legale reprezintă o garanție fundamentală a drepturilor constituționale.

Apoi, ne aflăm în prezența unei dinamici sociale și economice care impune luarea unor măsuri de urgență, cum ar fi cele care conțin regimuri fiscale mai favorabile față de cele vechi, reguli anti-abuz sau necesitatea evitării unui potențial conflict ivit cu ocazia implementării dreptului unional. Or, valoarea absolută a principiului neretroactivității nu permite legiuitorului fiscal să adopte măsuri în concordanță cu nevoile actuale ale societății.

În final, se ridică problema dacă transformarea constituțională a neretroactivității legii, în forma adoptată de legiuitorul constituant, raportat la specificul și limitele dreptului fiscal, reprezintă singura soluție de garantare a eliminării oricăror abuzuri din opera de legiferare și de consolidare a securității juridice.

Cuvinte cheie: principiul neretroactivității, neretroactivitate, securitate juridică, certitudine juridică.

The principle of non-retroactivity in tax law

Abstract: In national law, since the interbellic period, it has been indisputable that a law once adopted will only affect the future, a rule known as "the non-retroactivity of the law". Observing the national system of law in its evolution and actuality, as a reply given to the former Romanian legal system from 1944 to 1989, which approved a rich activity of constitutional justice, it recorded the transformation of a legal principle into a constitutional one. Thus since 1991, the non-retroactivity of the law, as a constitutional principle, has been mandatory for all branches of law, including tax law; any other contrary provisions of law might be disputed before the constitutional court. In one word, due to its current place in the Romanian Constitution, the principle of non-retroactivity is a fundamental guarantee of constitutional rights. Then we are in a social and economic dynamic that requires emergency measures that may collide with legal situations in progress, such as those containing tax regimes more favorable than the old ones, anti-abuse rules, or the need to avoid a potential conflict arising when implementing Union law. However, the constitutional value of the principle of non-retroactivity does not allow the tax legislator to adopt measures in line with the current needs of society. In the end, there is the issue of whether the constitutional transformation of the non-retroactivity in the form adopted by the constituent legislator, by reference to the specifics and limits of the tax law, is the only solution to guarantee the elimination of any abuses of legislation and strengthening legal certainty.

Keywords: principle of non-retroactivity, non-retroactivity, legal certainty, legal security.

Drd. **Daniela CONSTANTIN-VOROVENCI** – Universitatea de Vest din Timișoara, Avocat – Baroul București

1. Sediul materiei în dreptul național

Principiul neretroactivității legii fiscale noi este reglementat la art. 15 alin. (2) din Constituția României, care prevede astfel:

„Legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale sau contravenționale mai favorabile.”

Postulatul enunță două reguli, strâns legate între ele: mai întâi, printr-o normă pozitivă, se recunoaște *autoritate ratione temporis* legii noi (privită *lato sensu*), cu începere numai de la data în care aceasta a intrat în vigoare; mai departe, o normă prohibitivă îi înlătură orice putere asupra trecutului, oprind astfel retroactivitatea.

Legat de justificarea principiului neretroactivității legii, în lipsa consacrării exprese în Constituție, în doctrina civilistă românească mai veche¹, s-a arătat că:

„dacă ceea ce s-a făcut în conformitate cu legea în vigoare ar putea fi neconținut stricat de legea nouă, orice prevedere în timp ar fi cu neputință și ordinea juridică însăși ar fi amenințată pe măsură ce s-ar slăbi încrederea în securitatea drepturilor, în stabilitatea circuitului civil [...]”

În același sens, în doctrina franceză², s-a afirmat că:

„dacă o persoană care se supune ordinului legii ar putea fi tulburată sub motivul că o lege posterioară a modificat termenii reglementării existente anterior, legea și-ar pierde orice putere, pentru că nimeni nu ar mai putea nici măcar să execute ordinele legii de teama unor acte care, desfăcute legitim, ar fi apoi criticate de o lege nouă și necunoscută.”

Referitor la dreptul fiscal, profesorul Matei Cantacuzino³ a reținut că raporturile de drept public

„sunt prin natura lor retroactive, în sensul că în privința regulamentării raporturilor dintre puterile Statului și voințele individuale trebuința de unitate, de egalitate și de uniformitate care e la baza oricărei organizații sociale nu îngăduie ca împotriva regulamentarei nouă să se opună interese și aptitudini individuale pe care legea veche le recunoscuse. Astfel sunt (...) și în genere toate legile care determină datoriile și drepturile indivizilor față de diferite ramificații ale puterilor statului” (s.n.).

Mai exact, premergător Constituției din anul 1991, accentul neretroactivității a fost pus numai pe anumite raporturi de

drept privat, născute sub vechea lege și care nu și-au epuizat toate efectele pe care acestea sunt susceptibile să le producă în timp.

În doctrina de specialitate⁴ s-a arătat că, în dreptul fiscal, legea nouă se aplică doar situațiilor juridice născute după intrarea lor în vigoare,

„dispozițiile cu caracter fiscal din legile apărute după anul 1989 consacrand această orientare de principiu”

Reținem, așadar, că principiul neretroactivității legii este – admit toți doctrinarii – esențial pentru protecția drepturilor omului în fața legii. Fundamentul neretroactivității legii noi rezidă din faptul că legea, privită ca un ordin, nu poate impune ca un fapt să aibă loc în conformitate cu dispozițiile ei decât după ce a fost emisă, așadar, numai pentru viitor.

2. Modele de reglementare europeană a principiului neretroactivității

În Franța, conceptul de retroactivitate, deși are valoare constituțională⁵, este reglementat la art. 2 C. civ. francez, potrivit căruia:

„Legea nu dispune decât pentru viitor; ea nu are niciun efect retroactiv”;

în caz contrar, o lege retroactivă ar fi susceptibilă să contravină principiului certitudinii juridice, care impune contribuabilului să aibă posibilitatea de a prevedea, într-o măsură rezonabilă, consecințele unui anumit act, în momentul în care se produce actul respectiv.

De principiu, o lege retroactivă (cel mai adesea, o lege interpretativă) nu poate retroactiva

„decât cel mult până la data la care a fost efectuată și publicată ultima modificare a textului interpretat, adică poate afecta doar ultima configurație a textului interpretat”⁶.

Cu alte cuvinte, o lege fiscală este considerată retroactivă atunci când noua impozitare se aplică **evenimentelor impozabile** care au fost realizate înainte de promulgarea noii legi.

Conform raționamentului adoptat de Curtea Constituțională⁷, principiul neretroactivității constituie o aplicare specială a principiului securității juridice.

¹ M. Eliescu, *Aplicarea legii civile în timp și spațiu. Conflictele de legi*, în Tr. Ionașcu ș.a., *Tratat de drept civil. Partea generală*, vol. I, Ed. Academiei, București, 1967, pp. 80-83.

² R. Duminiță, *Criza legii contemporane*, Ed. C.H. Beck, București, 2014, p. 107, *apud* Fr. Terre, *Introduction generale au droit*, 8 éd., Dalloz, Paris, 2009, pp. 469-470. În dreptul francez, sorginta neretroactivității legii o reprezintă art. 2 C. civ. al lui Napoleon, 1804: *„Legea nu dispune decât pentru viitor; ea nu are niciun efect retroactiv.”*

³ M. Cantacuzino, *Elementele dreptului civil*, Ed. Cartea Românească, București, 1921, p. 26.

⁴ R. Bufan (coord.), *Tratat de drept fiscal. Vol. I. Teoria generală a dreptului fiscal*, Ed. Hamangiu, 2016, p. 421. În acest sens au fost date ca exemplu: O.G. nr. 70/1994 privind impozitul pe profit, care s-a aplicat începând cu anul fiscal 1995; Legea nr. 73/1996 pentru modificarea acestei ordonanțe, care s-a aplicat începând cu anul fiscal 1997; Codul fiscal din 2003, care a intrat în vigoare de la 1 ianuarie 2004; Codul fiscal și Codul de procedură fiscală din 2015, care au intrat în vigoare începând cu 1 ianuarie 2016.

⁵ F. Terre, *Introduction generale au droit*, 5 éd., Dalloz, Paris, 2000, p. 469.

⁶ R. Bufan (coord.), *Tratat de drept fiscal...*, op. cit., p. 425.

⁷ E.J. Navez, M. Van Molle, *La retroactivite s'invite dans la Code des droits d'enregistrement wallon. A propos de la modification du regime de reduction pour la vente de petites proprietes rurales et d'habitations modestes*, Recueil général de l'enregistrement et du notariat, vol. 2012, nr. 6, Wolters Kluwer, 2012, p. 272, care trimite la Curtea Constituțională franceză, Decizia nr. 09/2004 din 24 iunie 2004.

Astfel,

„neretroactivitatea legilor este o garanție menită să prevină insecuritatea juridică (...). Retroactivitatea poate fi justificată numai atunci când este esențial să se atingă un obiectiv de interes general”.

La nivelul Curții de Casație⁸, aceasta recunoaște

„existența unui principiu general de bună administrare care include, în special, dreptul la securitate juridică; cu toate acestea, interzicerea retroactivității constituie, potrivit Curții de Casație, un principiu general de drept, ceea ce înseamnă că o lege este de natură să deroge de la aceasta”.

În Germania, Constituția germană nu interzice retroactivitatea legii, însă practica legislației fiscale retroactive este influențată, în mod considerabil, de jurisprudența extinsă a Curții Constituționale germane.

Practica Curții Constituționale privind legislația fiscală retroactivă a fost destul de constantă, încă de la primele decizii din anii '60, având ca obiect retroactivitatea, un reviriment având loc în anul 2010⁹. Cu această ocazie, Curtea Constituțională a admis pentru prima dată

„că, în anumite condiții, încrederea contribuabilului trebuie să fie protejată împotriva unor simple modificări retrospective ale legislației fiscale și a abrogat în baza acestui temei mai multe modificări retrospective”.

Din perspectiva dreptului german, o lege este considerată că are efect retroactiv *atunci când aceasta se aplică tranzacțiilor sau operațiunilor care au fost realizate înainte de promulgarea noii legi*. Așadar, criteriul de soluționare a unui potențial conflict ce vizează aplicarea în timp a legii germane este **„evenimentul imposibil”**.

În Belgia, similar ca în celelalte sisteme juridice, principiul neretroactivității legii nu este reglementat în Constituția belgiană, ci într-o lege ordinară, postulatul fiind prevăzut la art. 2 C. civ. belgian. Conform doctrinei¹⁰, principiul neretroactivității legii, astfel cum acesta este reglementat în dreptul belgian, *„se aplică și legii fiscale”*.

Dreptul belgian cunoaște o distincție între „retroactivitate”¹¹ și „retrospectivitate”, iar pentru a face o separație între cele două, literatura belgiană mai veche a utilizat expresiile „retroactivitate relativă” și „retroactivitate absolută”. Raportat la dreptul fiscal, în legătură cu impozitul pe venit, atât în doctrină, cât și în

jurisprudență, este realizată o distincție între „retroactivitatea de facto” și „retroactivitatea efectivă” (retroactivitatea juridică).

Întrucât această diferențiere a fost considerată ca fiind arbitrară¹², discursul juridic mai nou a realizat o distincție clară între trei concepte, acestea fiind „efect imediat”, „efect curent” și „efect secundar”. Astfel, ca regulă generală, se consideră că o normă juridică are efect „imediat” sau „retrospectiv”.

Aceasta implică faptul că o nouă normă juridică se aplică atât faptelor juridice care au loc după data intrării în vigoare a acestei noi norme, cât și consecințelor juridice care au loc după data intrării în vigoare, chiar dacă aceste consecințe au în vedere fapte juridice care au avut loc înainte de această dată. De pildă, o nouă normă juridică este aplicabilă tuturor cheltuielilor corporative care au loc după data intrării sale în vigoare, chiar dacă acestea au fost realizate înainte de această dată.

Față de reperele teoretice și practice prezentate, reținem următoarele elemente în legătură cu conceptul de retroactivitate din dreptul fiscal. Anume, comparând legislația, doctrina și practica cristalizată în sistemul nostru de drept cu cele care nu au reglementat expres principiul neretroactivității, suntem de părere că, cel puțin din perspectiva securității juridice, drepturile contribuabililor cunosc o protecție mai ridicată atunci când postulatul este protejat de Constituție.

3. Problema ridicată în analiză

Principiul neretroactivității legii fiscale, astfel cum acesta este reglementat în sistemul nostru de drept, nu îngăduie nicio deosebire între legi, indiferent de domeniul de reglementare, evident cu excepțiile prevăzute de art. 15 alin. (2) din Constituție: legile penale și cele contravenționale mai favorabile. Așadar, de principiu, problemele teoretice și practice ale aplicării principiului neretroactivității sunt stabilite de caracterul constituțional al acestui postulat.

O întrebare se poate naște însă. Este, oare, consacrarea constituțională a neretroactivității legii, în forma adoptată de legiuitorul constituant, raportat la specificul și limitele dreptului fiscal, singura soluție de garantare a eliminării oricăror abuzuri din opera de legiferare și de consolidare a securității juridice?

Până în prezent, doctrina națională a oferit o explicație a necesității inserării în Constituția României a principiului întemeiat,

⁸ E.J. Navez, M. Van Molle, *op. cit.*, p. 272, care trimite la Curtea de Casație franceză, Decizia din 30 mai 2008, F.J.F., nr. 2009/91; Decizia din 17 mai 1999, nr. S970063F.

⁹ Deciziile pronunțate de Curtea Constituțională Federală: nr. 2 Bv14|02.07.2010, disponibilă la www.bverfg.de/entscheidungen/ls201007072b-vl001402.html; nr. Bv1|03.07.2010, disponibilă la www.bverfg.de/e-ntscheidungen/ls201007072bv1000103.html, și nr. BvR748|05 din 07.07.2010, disponibilă la www.Bverfg.de/entscheidungen/rs20100707_2bvr074805.html.

¹⁰ B. Peeters, E. Puncher, *Retroactivity of tax legislation*, vol. 2010 al EATLP Congress, Leuven, 27-29 mai 2010, European Association of Tax Law Professors and Authors, 2013, p. 182, care face trimitere la J.J. Couturier, B. Peeters, N. Plets, *Belgisch Belastingrecht in hoofdlijnen*, 20th edition, Antwerpen: Maklu, 2013, p. 50; G. van Fraeyenhoven, F. Leurquin-de Visscher, *La rétroactivité et l'effet d'annonce en matière fiscale*, X éd., Protection des droits fondamentaux du contribuable, Brussel: Bruylant, 1993, p. 275.

¹¹ H. de Page, *Traite élémentaire de droit civil belge*, I, nr. 230, Brussel: Bruylant, 1962, p. 328.

¹² B. Peeters, E. Puncher, *op. cit.*, p. 177, care face trimitere la E. Amerijckx, *Non-retroactiviteit terzake rijksbelastingen*, X éd., *Liber Amicorum Albert Tiberghien*, Antwerpen: Kluwer, 1984, p. 10.

în principal, atât pe menținerea securității juridice, cât și pe respectarea și garantarea drepturilor cetățenilor.

În ceea ce ne privește, deși nu negăm valoarea și importanța postulatului, suntem de părere că reglementarea constituțională a neretroactivității, în forma adoptată de legiuitorul constituant, nu reprezintă singura soluție de garantare a eliminării oricăror abuzuri din opera de legiferare și de consolidare a securității juridice, ci, de foarte multe ori, această modalitate reprezintă o piedică în calea evoluției dreptului.

Unul dintre raționamentele care stau la baza concluziei noastre se întemeiază pe exemplul altor state cu o democrație consolidată de secole, cum ar fi Franța sau Germania, care, deși conferă postulatului o valoare constituțională, mențin principiul neretroactivității doar în Codul civil.

Printre efectele nereglementării sale la nivel constituțional se regăsește și regula potrivit căreia principiul îl obligă doar pe cel care aplică legea, iar nu și pe legiuitor, care poate acorda caracter retroactiv legii, cu condiția ca acest caracter să fie expres precizat; de altfel, legile interpretative au, în principiu, efect retroactiv, deși nu pot fi adoptate fără limite.

Această regulă permite legiuitorului să adopte măsuri în concordanță cu nevoile actuale ale societății. Totuși, această posibilitate nu trebuie înțeleasă ca având un caracter absolut, legiuitorul putând legifera retroactiv doar în considerarea unui/unor motiv/e de interes general și sub rezerva de a nu lipsi de garanții legale exigențele constituționale.

Cel de-al doilea argument se întemeiază pe împrejurarea că România nu este singura țară care a înțeles să ridice la rang constituțional principiul neretroactivității, ci mai sunt și alte state, cum ar fi Grecia, Portugalia și Suedia. Din analiza conținutului însă nu putem să nu observăm severitatea pe care a înțeles să o confere postulatului legiuitorul constituant român, în comparație cu celelalte state, care au înțeles să ofere legiuitorului ordinar posibilitatea de a adopta măsuri retroactive în situații excepționale; astfel, potrivit:

✓ art. 78 pct. 2 din Constituția Republicii Elene:
„Niciun impozit și nicio altă sarcină financiară nu pot fi impuse printr-o lege cu efecte retroactive, care ar viza anul fiscal anterior impunerii impozitului”, pentru ca, la pct. 3 din același act normativ, să stabilească cadrul general și pentru alte situații excepționale, cum ar fi taxe la import/export ori în cazul unui impozit pe consum, colectarea acestora fiind „permisă începând de la data la care proiectul de lege este înaintat Parlamentului [...]”.

✓ art. 103 alin. (3) din Constituția Republicii Portugheze:
„Nicio persoană nu este obligată să plătească impozite care nu sunt instituite în baza prezentei Constituții, care se aplică retroactiv sau nu sunt impuse ori încasate în conformitate cu legea” [art. 103 alin. (3) din Constituția Republicii Portugheze].

✓ art. 10 alin. (2) din Constituția Regatului Suediei:
*„Nu pot fi instituite impozite sau taxe datorate bugetului de stat decât în măsura în care acestea au fost instituite prin prevederi care erau în vigoare la momentul intervenției faptului generator de taxe și impozite. În cazul în care Parlamentul consideră această măsură **ca fiind justificată din motive speciale, el poate totuși să instituie prin lege impozite sau taxe datorate bugetului de stat, chiar dacă nicio astfel de lege nu era în vigoare la momentul intervenției faptului generator menționat mai sus, cu condiția ca Guvernul sau o comisie a Parlamentului să fi depus o propunere în acest sens, în fața Parlamentului, la momentul respectiv.** O comunicare scrisă din partea Guvernului adresată Parlamentului prin care se anunță introducerea unei astfel de propuneri pe viitor este echivalentă cu o propunere formală. Parlamentul poate stabili și o serie de excepții de la cele prevăzute la prima teză, în cazul în care acesta consideră că astfel de excepții sunt justificate în baza unor motive speciale care au legătură cu războiul, pericolul izbucnirii unui război sau o criză economică severă” (s.n.).*

Nu în ultimul rând, concluzia noastră se întemeiază pe practica legiuitorului ordinar. Astfel, deși interzis cu caracter absolut, dreptul fiscal abundă de măsuri cu caracter retroactiv, unele dintre acestea nefiind contestate doar datorită caracterului lor favorabil pentru contribuabili. În sprijinul argumentelor noastre, înțelegem să invocăm următoarele exemple:

(a) Legile de amnistie fiscală

Legile de amnistie fiscală adoptate în ultima perioadă, știm cu toții, produc efecte pentru trecut. Și aceasta, întrucât aceste categorii de legi au la bază o caracteristică specifică, și anume stabilirea unei „date de referință”, care este întotdeauna anterioară celei de intrare în vigoare a acestora. De pildă, în cazul O.G. nr. 6/2019¹³, care a intrat în vigoare la data de 8 august 2019, data de referință a fost stabilită pentru 15 decembrie 2018. Tot așa, în cazul O.U.G. nr. 69/2020¹⁴, care a intrat în vigoare la data de 14 mai 2020, data de referință a fost stabilită pentru 31 martie 2020.

Din punctul de vedere al conținutului, ambele acte normative au ca obiect anularea accesoriilor generate de impozitele, taxele și contribuțiile născute în trecut, **definitiv încheiate la data de referință**.

În acest context, prezintă relevanță și viziunea pe care o acordă profesioniștii dreptului acestor categorii de acte normative. Astfel, ultima lege de amnistie a fost interpretată în sensul că beneficiarii programului sunt nu doar cei care achită debitele restante la data de 31 martie 2020, în condițiile și termenele prevăzute expres de actul normativ, ci și

„aceia care au acumulat accesorii anterior datei de 31 martie 2020 și care au plătit obligațiile principale care au generat respectivele accesorii înainte de 31 martie 2020”¹⁵.

¹³ Publicată în M. Of. nr. 648 din 5 august 2019.

¹⁴ Publicată în M. Of. nr. 393 din 14 mai 2020.

¹⁵ M. Mitroi, *Cea mai importantă amnistie fiscală de după 1990 a intrat în vigoare: un moment zero în raporturile cu administrația fiscală*, disponibil la <https://republica.ro/autor/mihaelamitroi>.

În ceea ce ne privește, nu îmbrățișăm această interpretare, deoarece legiuitorul impune o condiție esențială, și anume existența unui debit restant (sau cu scadență anterioară) la data de la 31 martie 2020.

Aceste debite pot fi stabilite și ulterior, dacă se corectează obligațiile bugetare principale cu scadențe anterioare datei de 31 martie 2020 inclusiv. Această concluzie poate fi desprinsă din interpretarea literală a art. XI din O.U.G. nr. 69/2020¹⁶, care stabilește, într-o formulă nefericită, cadrul legal pentru anularea accesoriilor aferente unor obligații principale cu scadențe anterioare datei de 31 martie 2020 și stinse până la dată, nicidecum cadrul legal pentru restituirea accesoriilor, ca urmare a punerii în aplicare a legii de amnistie.

Din punctul nostru de vedere, în această categorie, spre exemplu, putem include obligațiile fiscale principale care, la data de referință, formau obiectul unui litigiu și beneficiau de efectele suspendării actului administrativ fiscal, debite achitate de contribuabili pentru a preîntâmpina eventuale sarcini împovărătoare.

Renunțarea la litigiu, pentru a beneficia de programul de amnistie, face ca obligațiile bugetare suspendate anterior datei de 31 martie 2020 să devină executorii, plata acestora fiind însă realizată anterior acestui moment de referință.

În concluzie, datorită efectului imediat al legilor de amnistie care modifică situația juridică definitiv încheiată a beneficiarului normei, deși pe alocuri necesare, independent de voința legiuitorului, acestea reprezintă manifestări ale retroactivității, aflate în contradicție totală cu Constituția României.

(b) Regimul fiscal privind cheltuielile cu dobânzile, prevăzut la art. 402 alin. (9) C. fisc. 2015

Potrivit regimului fiscal instituit la art. 27 C. fisc. 2015, cheltuielile cu dobânzile erau „integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului era mai mic sau egal cu 3”, legiuitorul stabilind în concret și modul de determinare a gradului de îndatorare.

Totodată, art. 27 alin. (4) C. fisc. 2015 reglementa și situația diferențelor de curs valutar; astfel, în cazul în care cheltuielile din diferențele de curs valutar depășeau veniturile din diferențele de curs valutar,

„aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare a capitalului”, pierderea netă era „tratată ca o cheltuială cu dobânzile, deductibilă potrivit alin. (1)”.

Dacă gradul de îndatorare a capitalului era peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar erau considerate nedeductibile, fiind însă recunoscută posibilitatea de reportare în perioada următoare, **până la**

deductibilitatea integrală a acestora. Putem observa astfel că legiuitorul a instituit un termen nedeterminat în vederea recuperării integrale a acestor tipuri de cheltuieli, în principiu, substanța dreptului fiind conservată.

Dreptul de reportare a cheltuielilor cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar a fost recunoscut și contribuabililor care își încetau existența, ca efect al unei operațiuni de fuziune sau divizare și transferau cheltuielile contribuabililor nou-înființați, respectiv celor care preluau patrimoniul societății absorbite sau divizate, după caz, proporțional cu activele și pasivele transferate persoanelor juridice beneficiare, potrivit proiectului de fuziune/divizare.

În urma abrogării art. 27 C. fisc. 2015¹⁷, prin actul modificator, au fost stabilite măsuri care vizează „soarta” cheltuielilor cu dobânzile și a diferențelor de curs valutar nededuse până la data intrării în vigoare a noilor reguli. Astfel, din interpretarea dispozițiilor cuprinse în art. 402 alin. (9) C. fisc. 2015:

„Regulile prevăzute de prezentul articol sunt aplicabile și dobânzilor și pierderilor nete din diferențe de curs valutar, reportate potrivit prevederilor art. 27, prevederi în vigoare până la data de 31 decembrie 2017 inclusiv. În cazul entităților independente prevăzute la alin. (5), dobânzile și pierderile nete din diferențe de curs valutar, reportate potrivit prevederilor art. 27 în vigoare până la data de 31 decembrie 2017 inclusiv, sunt integral deductibile” (s.n.).

Deducem că toate cheltuielile cu dobânzile și diferențele de curs valutar, născute în baza legii vechi (cheltuielile aferente anilor 2016 și 2017) și nededuse până la data intrării în vigoare a noilor reguli, sunt considerate deductibile integral, cu aplicabilitate imediată, fără să se mai țină seama de condiția gradului de îndatorare a capitalului.

Din cercetarea, pe de o parte, a momentului nașterii situațiilor juridice, iar, pe de altă parte, a efectelor legii noi asupra acestora, se observă că:

- (i) situațiile juridice s-au produs sub imperiul legii vechi și
- (ii) efectul legii noi, respectiv deducerea integrală a cheltuielilor cu dobânzile și diferențele de curs valutar modifică efectul legii vechi – deductibilitatea condiționată de gradul de îndatorare. Or, toate aceste elemente conduc la un singur rezultat, și anume la, deși mai favorabil, faptul că textul analizat este retroactiv.

(c) Regimul fiscal privind contractele de leasing prevăzut la art. 45 alin. (5) C. fisc. 2015

Prin art. I pct. 14 din Legea nr. 296/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal¹⁸, la art. 29, s-au introdus două noi alineate, respectiv alin. (4) și (5), cu următorul cuprins:

¹⁶ Anularea accesoriilor aferente obligațiilor bugetare principale cu scadențe anterioare datei de 31 martie 2020 și stinse până la această dată. Dobânzile, penalitățile și toate accesoriile aferente obligațiilor bugetare principale cu scadențe anterioare datei de 31 martie 2020 inclusiv și stinse până la această dată se anulează dacă sunt îndeplinite cumulativ și în mod corespunzător condițiile prevăzute la art. IX lit. b)-d).

¹⁷ Art. 27 C. fisc. 2015 a fost abrogat, la 1 ianuarie 2018, prin O.U.G. nr. 79/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în M. Of. nr. 885 din 10 noiembrie 2017.

¹⁸ Publicată în M. Of. nr. 1269 din 21 decembrie 2020.

„(4) Prin excepție de la prevederile alin. (1)-(3), contribuabilii care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, pentru determinarea rezultatului fiscal, vor avea în vedere următoarele reguli: [...]”

(5) În cazul contractelor de leasing pe termen scurt și în cazul contractelor de leasing în care activul-suport are o valoare mică, pentru care locatarul optează să nu aplice dispozițiile privind recunoașterea contractelor de leasing, potrivit reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, cheltuielile aferente acestor contracte reprezintă cheltuieli deductibile pentru determinarea rezultatului fiscal.”

În esență, este vizat regimul fiscal aplicabil contribuabililor care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară. De asemenea, prin art. I pct. 21 din Legea nr. 296, și la art. 45 au fost introduse noi alineate: „(5) Prevederile art. 29 alin. (4) și (5) se aplică pentru contractele încheiate începând cu data intrării în vigoare a prezentei legi [...]”

Din analiza art. VII din Legea nr. 296/2020, care reglementează aspecte legate de intrarea în vigoare a noului act normativ, se observă că pentru modificările aduse art. 29 și art. 45 C. fisc. 2015 nu sunt instituite reguli speciale, prin urmare, aplicând regulile generale, noul regim fiscal a intrat în vigoare în termen de 3 zile de la publicare, respectiv la data de 24 decembrie 2020. Problema apare atunci când stabilim data intrării în vigoare a acestor măsuri, întrucât dispozițiile art. 45 C. fisc. 2015 dispun în sensul că noul regim introdus prin art. 29 alin. (4) și (5) se aplică și contractelor încheiate „începând cu data intrării în vigoare a prezentei legi”.

În ceea ce ne privește, regimul fiscal privind contractele de leasing, care vizează situațiile juridice reglementate prin alin. (4) și (5), se aplică doar celor ce se nasc după 24 decembrie 2020, utilizarea sintagmei „începând cu data intrării în vigoare a prezentei legi”, transpusă în Codul fiscal, reprezentând, în realitate, o eroare a legiuitorului.

Cu toate acestea, până la o eventuală modificare, interpretarea literală a art. 45 alin. (5) C. fisc. 2015 este în sensul că noul regim juridic se aplică contractelor încheiate începând cu data intrării în vigoare a prezentei legi, respectiv 1 ianuarie 2016. În aceste condiții, este de natura evidenței că noua lege modifică efectele celei noi, noul regim fiind astfel retroactiv.

(d) Regimul fiscal privind casele de marcat

Art. I din Legea nr. 153/2020¹⁹, care modifică art. 25 alin. (4) C. fisc. 2015, prevede că, începând cu 1 august 2020²⁰,

„cheltuielile reprezentând costul de achiziție al aparatelor de marcat electronice fiscale, la data punerii în funcțiune [...]”

sunt considerate cheltuieli nedeductibile. Potrivit noului regim fiscal, contribuabilii care achiziționează aparate de marcat electronice fiscale **scad costul lor de achiziție din impozitul pe profit datorat**, potrivit sistemului de declarare și plată utilizat, iar **sumele care nu sunt scăzute din impozitul pe profit se reportează în următorii 7 ani consecutivi**, recuperarea efectuându-se în ordinea înregistrării acestora, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit.

Art. II alin. (1) din Legea nr. 153/2020²¹ extinde, retroactiv, deducerea și pentru achizițiile caselor de marcat achiziționate în anii 2018, 2019 și în primele șapte luni din 2020, cu condiția ca, la data realizării acestei operațiuni, contribuabilii să fi fost plătitori de impozit pe profit.

Mai exact, cheltuielile aferente achiziției aparatelor de marcat electronice fiscale procurate și puse în funcțiune în anul 2018, în anul 2019, precum și al celor puse în funcțiune în anul 2020, înaintea intrării în vigoare a legii noi, **au fost asimilate cheltuielilor nedeductibile la calculul impozitului pe profit, sume însă ce au fost scăzute din impozitul pe profit al anului 2020**. Sumele care nu au fost scăzute din impozitul pe profit se raportaau în următorii 7 ani consecutivi.

În cazul contribuabililor plătitori de impozit pe profit au apărut întrebări cu privire la modul în care se corelau aceste noi prevederi, din punct de vedere contabil și fiscal, cu cele deja existente, având în vedere că noile case de marcat se înregistrează în contabilitate ca mijloace fixe și se amortizează lunar. De altfel, unii contribuabili au beneficiat deja de un stimul fiscal pentru achiziția noilor case de marcat, prin intermediul facilității privind profitul reinvestit.

Prin Legea nr. 296/2020²², în vigoare începând cu 24 decembrie 2020, au fost aduse clarificări asupra regimului fiscal derogatoriu, în sensul că persoanele impozabile,

„care la determinarea impozitului pe profit aferent anului 2020 scad costul de achiziție al aparatelor de marcat electronice fiscale achiziționate și puse în funcțiune în anii 2018 și 2019, potrivit Legii nr. 153/2020, pentru care au aplicat în anii respectivi prevederile art. 22, adaugă la impozitul datorat și valoarea impozitului pe profit scutit aferent acestor aparate” [art. 45 alin. (7) C. fisc. 2015].

Reguli similare identificăm și în materia microîntreprinderilor. Astfel, din interpretarea dispozițiilor art. II alin. (4) din

¹⁹ Publicată în M. Of. nr. 659 din 24 iulie 2020.

²⁰ Potrivit art. IV din Legea nr. 153/2020, „prevederile art. I se aplică începând cu luna următoare intrării în vigoare a prezentei legi”.

²¹ Prin derogare de la prevederile art. 25 C. fisc. [...], precum și cu cele aduse prin prezenta lege, contribuabilii care datorează impozit pe profit, la data determinării impozitului pe profit pentru anul 2020, scad din impozitul pe profit și costul de achiziție al aparatelor de marcat electronice fiscale, astfel cum sunt definite la art. 3 alin. (2) din O.U.G. nr. 28/1999, achiziționate și puse în funcțiune în anul 2018, în anul 2019, precum și al celor puse în funcțiune în anul 2020 înaintea intrării în vigoare a prezentei legi, cu condiția ca la data achiziției respectivelor aparate de marcat electronice fiscale, contribuabilii să fi fost plătitori de impozit pe profit, indiferent de sistemul de declarare și plată prevăzut de art. 41 din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.

²² Publicată în M. Of. nr. 1269 din 21 decembrie 2020.

Legea nr. 153/2020²³, se observă că și persoanele plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor au avut posibilitatea, la nivelul trimestrului al IV-lea al anului 2020, de a-și recupera costurile suportate cu achiziționarea aparatelor de marcat electronice fiscale și puse în funcțiune în anul 2018, în anul 2019, precum și al celor puse în funcțiune în anul 2020, înaintea intrării în vigoare a legii noi, prin scăderea acestora din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor [art. II alin. (3) și (4) din Legea nr. 153/2020].

Deși principiul neretroactivității are valoare absolută, nu putem să ignorăm rațiunea legiuitorului care a stat la baza adoptării acestei măsuri, cauză strâns legată de echitate²⁴:

„în cazul de față, înlocuirea caselor de marcat fiscale cu unele cu jurnal electronic a avut, cel mai probabil, drept scop îmbogățirea celor câteva firme care comercializează acele modele de case de marcat. Toate categoriile de operatori economici au fost obligate să utilizeze acest nou sistem, începând cu 2019. Atât timp cât statul român nu este în stare să elaboreze norme predictibile, care să fie în beneficiul mediului de afaceri, atunci măcar să acorde companiilor posibilitatea de a-și scădea cheltuielile (pe care, din nou, statul o impune) din impozitul pe care trebuie să-l achite.”

(e) Modificarea plafonului pentru stabilirea calității de persoană plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor de la 100.000 euro la 65.000 euro

Potrivit art. 1126 C. fisc. 2003, în vigoare de la data de 1 ianuarie 2013, dacă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realiza venituri mai mari de 100.000 euro, aceasta era obligată la plata impozitului pe profit, baza impozabilă fiind constituită din totalitatea veniturilor și cheltuielilor realizate de la începutul anului fiscal, calculul și plata impozitului pe profit efectuându-se începând cu trimestrul în care s-a depășit limita prevăzută de legiuitor.

Prin O.G. nr. 8/2013²⁵, în vigoare de la data de 1 februarie 2013, textul de lege a fost modificat, în sensul că:

*„[d]acă în cursul unui an fiscal o microîntreprindere realizează venituri mai mari de 65.000 euro, aceasta va plăti impozit pe profit, luând în calcul veniturile și cheltuielile realizate de la începutul anului fiscal. Calculul și plata impozitului pe profit se efectuează începând cu trimestrul în care s-a depășit limita prevăzută în prezentul articol. Impozitul pe profit datorat reprezintă diferența dintre **impozitul pe profit calculat de la începutul anului fiscal până la sfârșitul perioadei de***

raportare și impozitul pe veniturile microîntreprinderilor datorat în cursul anului respectiv” (s.n.).

Persoanele impozabile care aplicau regimul impozitului pe venitul microîntreprinderilor care înregistrau în timpul anului venituri ce depășeau plafonul de 65.000 euro, atunci, cu efect retroactiv, urmau regimul impozitului pe profit.

Din interpretarea textului legal, se observă că impozitul pe profit era determinat atât prin raportare la venitul înregistrat anterior depășirii plafonului, cât și la cel înregistrat anterior intrării în vigoare a actului normativ modificator. Raportat la acest exemplu, considerăm că ne aflăm în prezența unei retroactivități economice.

(f) Modificarea regimului fiscal în cazul persoanelor fizice nerezidente prevăzute la art. 59 alin. (2) și alin. (2¹) C. fisc. 2015

Potrivit art. 59 alin. (2) C. fisc. 2015, în vigoare de la data de 1 ianuarie 2021, urmare a modificării aduse prin Legea nr. 296/2020²⁶:

*„persoana fizică nerezidentă care îndeplinește condiția de rezidență prevăzută la art. 7 pct. 28 lit. b) este supusă impozitului pe venit pentru veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, **începând cu prima zi în care declară că centrul intereselor vitale se află în România**” (s.n.).*

Tot prin Legea nr. 296/2020 s-a introdus art. 59 alin. (2¹), potrivit căruia:

*„persoana fizică nerezidentă care îndeplinește condiția de rezidență prevăzută la art. 7 pct. 28 lit. c) este supusă impozitului pe venit pentru veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, **începând cu prima zi a sosirii în România.**”*

Așadar, prin Legea nr. 226/2020, a fost modificat momentul de la care persoanele fizice, care îndeplinesc anumite criterii de rezidență, au obligație fiscală integrală în România, acesta fiind stabilit în funcție de criteriul care determină rezidența:

- (i) în cazul centrului intereselor vitale de la data la care acesta este declarat în România, și
- (ii) în cazul criteriului prezenței fizice, retroactiv de la data sosirii în România.

Anterior acestei modificări, persoanele fizice nerezidente care îndeplineau condițiile de rezidență (constând în centrul

²³ Costul de achiziție al aparatelor de marcat electronice fiscale achiziționate și puse în funcțiune în anul 2018, în anul 2019, precum și al celor puse în funcțiune în anul 2020, înaintea intrării în vigoare a prezentei legi, se va adăuga la baza impozabilă pentru trimestrul 4 al anului 2020, definită la art. 53 din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, dar se scad din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor determinat în trimestrul respectiv. Sumele care nu sunt scăzute din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, potrivit prevederilor prezentului alineat, se reportează în următoarele 28 de trimestre consecutive. Recuperarea acestor sume se va efectua la fiecare termen de plată a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor.

²⁴ PL-x nr. 646/2019, Proiect de Lege pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, Expunere de motive, disponibil la <http://www.cdep.ro/proiecte/2019/600/40/6/em863.pdf>, accesat la data de 19.02.2022, p. 2.

²⁵ Publicată în M. Of. nr. 54 din 23 ianuarie 2013.

²⁶ Publicată în M. Of. nr. 1269 din 21 decembrie 2020.

intereselor vitale sau în criteriul prezenței fizice mai mari de 183 de zile) erau supuse impozitului pe venit pentru veniturile obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României, începând cu data de la care acestea deveneau rezidente în România, acest moment nefiind stabilit la nivel de lege, ci mai degrabă lăsat la nivelul aprecierii subiective a organului fiscal (în urma depunerii chestionarului prevăzut de Ordinul nr. 1099/2016²⁷).

Din perspectiva normelor de tehnică legislativă, observăm că noile dispoziții de la alin. (2)¹ nu au fost corelate cu prevederile alin. (3) al art. 59²⁸, care stabilesc o situație de excepție doar pentru persoanele fizice care dovedesc că sunt rezidente ale unor state cu care România are încheiate convenții de evitare a dublei impunerii.

Mai exact, noile reguli sunt aplicabile doar pentru persoanele fizice care declară centrul intereselor vitale în România, nu și pentru cele care au o prezență fizică mai mare de 183 de zile în România.

Cu toate acestea, în realitate, prevederile convențiilor de evitare a dublei impunerii se vor aplica [în temeiul principiului priorității consacrat la art. 1 alin. (3) C. fisc. 2015] și persoanelor fizice care îndeplinesc criteriul prezenței fizice mai mari de 183 de zile, care vor deveni rezidente fiscal cu obligație fiscală integrală în România doar după parcurgerea criteriilor ierarhice prevăzute de art. 4 par. 2 din Convenții.

Apoi, revenind la tema de cercetare, observăm că, prin modificarea momentului de debut al obligației fiscale integrale prin Legea nr. 296/2020, se intervine retroactiv asupra situațiilor de fapt anterioare datei de 1 ianuarie 2021²⁹. Este astfel posibil ca o persoană fizică cu centrul intereselor vitale în România, anterior datei de 1 ianuarie 2021, să nu fi devenit rezidentă fiscal pe baza criteriului subiectiv al aprecierii organului fiscal [prevăzut de forma anterioară a art. 59 alin. (2) C. fisc. 2015], dar să revină rezidentă fiscal la un moment mult anterior datei de 1 ianuarie 2021 pentru simplul motiv că își declară³⁰ centrul intereselor vitale, spre exemplu, în data de 1 ianuarie 2019. În această situație, pentru aceste persoane va exista obligația de a declara și a plăti impozit în România pentru veniturile mondiale începând cu data de 1 ianuarie 2019.

Or, pentru respectarea principiului neretroactivității în ceea ce privește dispozițiile alin. (2) și (2)¹, considerăm că legiuitorul trebuia să dispună ca aplicarea acestora să se realizeze doar asupra situațiilor de fapt ce se vor naște începând cu data de 1 ianuarie 2021, fie că discutăm de criteriul centrului de interese vitale în România, fie de sosirea în România pentru o perioadă ce se va defini la mai mult de 183 de zile.

4. Concluzii

Deși pentru legiuitorul constituant consacrarea principiului neretroactivității legii a reprezentat (poate) singura soluție de garantare a eliminării abuzurilor din opera de legiferare, exemplele redată relevă faptul că excesul și arbitriul nu au fost niciodată pe deplin respinse. Mai mult, independent de intenția legiuitorului fiscal, practica ne-a dovedit că în viața socială pot apărea diferite situații care necesită adoptarea unor măsuri cu efect retroactiv, astfel, menținerea în legea supremă a principiului, în forma actuală, nu reprezintă cea mai fericită soluție, legiuitorul ordinar fiind ținut de limitele legii supreme. Toate aceste neajunsuri referitoare la absolutizarea principiului neretroactivității impun regândirea instituției, întrucât postulatul trebuie să țină seama de realitățile sociale și de generalitatea legii, astfel, cu ocazia revizuirii Constituției României, apreciem ca fiind oportună modificarea art. 15 alin. (2) din legea supremă.

Din punctul nostru de vedere, cea mai justă soluție, care, pusă în aplicare corect, ar permite legiuitorului fiscal anumite derogări, este cea adoptată de majoritatea statelor membre ale Uniunii Europene, și anume de a reglementa principiul neretroactivității doar în Codul civil. Datorită faptului că regula este înscrisă într-o lege ordinară, aceasta poate fi înlăturată, în condiții excepționale, printr-o altă lege de același grad sau de un grad superior.

Considerăm că regula înscrisă la art. 6 alin. (1) C. civ., „**Legea civilă este aplicabilă cât timp este în vigoare. Aceasta nu are putere retroactivă**” – dispoziție cu caracter general în materia aplicării în timp a legii – oferă, alături de alte instrumente, o garanție fundamentală a libertății publice.

În completare, față de despotismul legiuitorului fiscal național, care încă refuză îmbrățișarea regulilor care garantează drepturile și libertățile contribuabililor, respectiv principiile securității juridice și ale protecției încrederii legitime – consacrate în statele civilizate – susținem *de lege ferenda* reglementarea distinctă a retroactivității în materia fiscală, inserarea în cadrul art. 139 – „Impozite, taxe și alte contribuții” – a unui alineat nou ce ar putea avea următorul conținut:

„(3) Niciun impozit și nicio altă sarcină financiară nu pot fi impuse printr-o lege cu efecte retroactive, care ar viza anul anterior celui în care proiectul de lege este înaintat Parlamentului, cu condiția ca legea să fie publicată în termenul prevăzut la art. 78.”

În acest sens, i se recunoaște Parlamentului unica autoritate legiuitoare a țării, nu și puterii executive, care abuzează de instituția delegării legislative, instrumentul necesar punerii în acord cu realitățile sociale.

²⁷ Ordinul nr. 1099/2016 pentru reglementarea unor aspecte privind rezidența în România a persoanelor fizice, publicat în M. Of. nr. 577 din 29 iulie 2016.

²⁸ Fac excepție de la prevederile alin. (2) persoanele fizice care dovedesc că sunt rezidente ale unor state cu care România are încheiate convenții de evitare a dublei impunerii, cărora le sunt aplicabile prevederile convențiilor.

²⁹ Data la care a intrat în vigoare Legea nr. 296/2020.

³⁰ Deși momentul declarării centrului intereselor vitale de către persoana fizică poate fi prematur, acesta este constituit din elemente legate de viața personală și economică, care se pot consolida în timp.





25 de lei

**Abonamente
CONSULTANT FISCAL**

2022 (4 numere) - 100 de lei



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

