

ANUL XIV
NR. 71
APRILIE-IUNIE 2021

[2] 2021

CONSULTANT FISCAL

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

DIN SUMAR

Georgiana Iancu

RAPORTAREA FISCALĂ ÎN TIMP REAL – UN SALT
CĂTRE O COLECTARE EFICIENTĂ DE TVA. TERMENELE PLANIFICATE
PENTRU CONECTAREA CASELOR DE MARCAT LA SERVELE ANAF
AU FOST STABILITE, PROIECTUL SAF-T A FOST DEMARAT, CE URMEAZĂ?

Tanți Anghel

CADOUL PRIMIT DE FISC ÎN PANDEMIE: 687 DE ZILE DE PRELUNGIRE
A PRESCRIPTIEI DREPTULUI SĂU DE A STABILI CREAŢE FISCALE,
PRECUM ŞI A DREPTULUI SĂU DE A EFECTUA EXECUTAREA SILITĂ

Mirel Morcov

REÎNCADRAREA TRANZACŢIILOR
ŞI AJUSTAREA EFECTELOR FISCALE ALE ACESTORA. STUDIU DE CAZ



Revistă editată de CCF

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

CONSILIUL SUPERIOR

Dan MANOLESCU
Președinte

Eugen-Dragoș DOROȘ
Prim-vicepreședinte

Romulus-Dimitrie BADEA
Vicepreședinte

Sorin-Adrian ROBU
Vicepreședinte

Ioan SIMION
Vicepreședinte

Maria-Iulia SOBOLEVSCHI-DAVID
Vicepreședinte

Daniela TĂNASE
Vicepreședinte

Alin CHITU
Membru

Adrian LUCA
Membru

Marian-Alin IRIMIA
Membru

Alexandru MILCEV
Membru

Mariana VIZOLI
Membru

Elena IORDACHE
Membru

Alice-Valeria GHEORGHIU
Membru

Elena-Oana IACOB
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

„CONSULTANTUL FISCAL” schimbă macazul

Trecem vara încinsă cu o veste care poate înviora. Deși pe calea ferată se întâmplă evenimente nedorite, „Consultantul Fiscal” ia în răspăr realitatea și mută strategic, anunțând un parteneriat nou și promițător – cel cu *Grupul editorial Universul Juridic*, care preia „destinele” apariției Revistei.

Un atu important al acestui parteneriat îl reprezintă girul pe care noua conducere a Revistei, alcătuită din domnul prof. univ. dr. Radu Bufan și doamna Mariana Vizoli, dar și membrii Consiliului Științific și ai Colegiului de Redacție îl vor da pe parcursul aparițiilor acesteia. Era important ca aceste nume cu rezonanță în materie să se alăture acestui proiect, aducând plusvaloare articolelor și ideilor cuprinse și dezbătute în fiecare ediție.

Vorbim aici despre un transfer de încredere, de *know-how* și de profesionalism. Despre o misiune public asumată de către Universul Juridic, care activează pe piața de carte și publicații de specialitate de 20 de ani, și, mai ales, despre punerea în valoare a unei experiențe ce vizează colaborările instituționale de până acum cu cele mai reprezentative Uniuni ale profesiilor juridice din România (*Uniunea Națională a Barourilor din România*, *Uniunea Națională a Executorilor Judecătorești* și *Uniunea Națională a Practicienilor în Insolvență din România*) pe linia editării multor reviste și a derulării de evenimente profesionale.

Ce va fi nou în viața de dinainte a Revistei? Ne-am propus indexarea BDI (*Baza de Date Internațională*) în ceea ce o privește, prin includerea acesteia în categoria B+, conform metodologiei de evaluare CNCSIS, ceea ce va spori semnificativ relevanța și ecoul lucrărilor și articolelor publicate. Vom continua să asigurăm o traducere mai atentă în limba engleză, dar vom ști să facem și o diseminare profesionistă a Revistei către generoasa bază de date de care Grupul dispune.

Mai mult decât atât, mizăm pe o creștere apreciabilă a calității Revistei, prin introducerea unui sistem complementar de revizie științifică a articolelor, grație unei acoperiri mult mai largi de care dispunem în spațiul profesiilor și, mai ales, a consultării experților din zona profesiilor libere.

Nu în ultimul rând, parteneriatul cu Universul Juridic mai poate însemna și o nouă șansă pentru crearea unei sinergii eficiente între profesii, o punte solidă de interacțiune și comunicare a consultanților fiscali cu ceilalți actori juridici majori din economia reală: avocați, magistrați, executori judecătorești, practicieni în insolvență, evaluatori, experți contabili.

Este un tren care va trece prin multe gări, care, în virtutea noilor tehnologii, a ideilor care schimbă pe nevăzute societatea, va prinde viteză și va lăsa urme în agenda profesională a fiecăruia dintre dumneavoastră. Consiliat cu discernământ de către Universul Juridic, noul „Consultant Fiscal” va fi un altfel de impiecat de mișcare, al unui mâine mai sigur și mai eficient.

Camera Consultanților Fiscali & Universul Juridic

sumar

fiscalitate

05 | **Raportarea fiscală în timp real – un salt către o colectare eficientă de TVA. Termenele planificate pentru conectarea caselor de marcat la serverele ANAF au fost stabilite, proiectul SAF-T a fost demarat, ce urmează?**

Georgiana IANCU, Partener, Asistență Fiscală și Juridică – EY România, coordonator al Departamentului de Taxe Indirecte

08 | **Cum sunt utilizate instrumentele de business intelligence în materia prețurilor de transfer**

Viorel SBORA – Transfer Pricing & DAC6 Partner, ATIPIC Solutions

drept fiscal

10 | **Testul creditorului privat**

Drd. Raluca SPĂTARU, avocat - Cabinet de Avocatură „Spătaru Raluca”

21 | **Reîncadrarea tranzacțiilor și ajustarea efectelor fiscale ale acestora. Studiu de caz**

Mirel MORCOV, avocat – „Săuleanu & Asociații”

procedură fiscală

26 | **Cadoul primit de Fisc în pandemie: 687 de zile de prelungire a prescripției dreptului său de a stabili creanțe fiscale, precum și a dreptului său de a efectua executarea silită**

Tanți ANGHEL, consultant fiscal independent, cadru didactic asociat – Facultatea de Drept, Academia de Studii Economice

31 | **Când vine Fiscul în control: 10+1 situații**

Mădălina COTEȚ MĂGUREAN, contabil senior – Baker Tilly România

CONSILIUL ȘTIINȚIFIC

Prof. univ. dr. hc.
Jacques MALHERBE

Prof. univ. dr.
Maria-Iulia SOBOLEVSKI DAVID

Prof. univ. dr.
Vasile RĂILEANU

Conf. univ. dr.
Ciprian PĂUN

Mihai BRĂGARU

COLEGIUL DE REDACȚIE

Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA
expert contabil

Dr. Emilian DUCA
consultant fiscal

Dr. Ioan LAZĂR
avocat, drept fiscal, dreptul concurenței

Dr. Mirela BULIGA
avocat, drept fiscal

Tanți ANGHEL
consultant fiscal

Adrian LUCA
consultant fiscal, expert contabil

CONSULTANT FISCAL

Senior editor
Dan MANOLESCU
(legislație, focus)

Senior editor
Ioan SIMION
(internațional)

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

Publisher
EDITURA UNIVERSUL JURIDIC

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

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

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

© Drepturile de autor pentru imaginile publicate aparțin
Editurii Universul Juridic

ISSN 1844 - 3591

RAPORTAREA FISCALĂ ÎN TIMP REAL – UN SALT CĂTRE O COLECTARE EFICIENTĂ DE TVA.

Termenele planificate pentru conectarea caselor de marcat la serverele ANAF au fost stabilite, proiectul SAF-T a fost demarat, ce urmează?

Rezumat: Trei sunt pilonii strategiei de digitalizare a ANAF, dar și instrumentele interdependente prin care fiscalul va putea întări colectarea, vedea într-un timp cvasi-real încasările și identifica anomaliile: casele de marcat, SAF-T și factura electronică. În România, administrația fiscală lucrează de ceva vreme la implementarea și conectarea aparatelor de marcat electronice, care ar permite raportarea în timp real către autoritățile fiscale a informațiilor privind vânzările către populație. După mai multe amânări succesive ale termenelor de aplicare, ANAF și-a propus să conecteze, până la data de 30 noiembrie 2021 inclusiv, aparatele de marcat electronice fiscale deținute de către operatorii mici și mijlocii, și nu doar pe cele deținute de către marii contribuabili. Ulterior, conectarea se va face la momentul fiscalizării. După implementarea SAF-T, care ar urma să fie testat în cadrul unui proiect pilot în această vară, și a facturii electronice, anunțată pentru începutul anului 2022, ANAF va putea pune cap la cap informațiile raportate de către contribuabili și va putea încrucișa informațiile. În acest fel, va putea fi detectată fraudă în timp real și se va putea acționa pentru a o stopa, acțiuni ce vor contribui la creșterea nivelului de conformare. Pe termen scurt, estimăm că tranziția către SAF-T va genera complexitate pentru mediul de afaceri. Firmele ar trebui să se gândească deja la aspectele tehnice care țin de adaptarea soluțiilor de IT folosite pentru furnizarea datelor solicitate, dar și la cum le vor comunica către ANAF. De asemenea, firmele ar trebui să își revizuiască intern modul în care își identifică, din punct de vedere fiscal, tranzacțiile derulate, pentru a depista eventualele erori de aplicare a tratamentului fiscal, care, evident, ar fi de dorit să fie corectate înainte de raportare. În același timp, pe termen mediu și lung, SAF-T ar trebui să ușureze procedura de control fiscal atât pentru ANAF, cât și pentru contribuabili.

Cuvinte-cheie: raportare în timp real, SAF-T, case de marcat, factură electronică, conformare

Real-time tax reporting – a leap towards efficient VAT collection. The planned deadlines for connecting the cash registers to the NAFA servers are set, the SAF-T project started. What's next?

Abstract: There are three pillars of NAFA's digitization strategy, three interdependent tools which will help the Tax Office to strengthen the collection, by seeing in almost real time the receipts and identify the anomalies: cash registers, SAF-T and e-invoicing. In Romania, the tax administration has been working for some time on the implementation and connection of electronic cash registers, which would allow real-time reporting to the tax authorities pieces of information on sales. After several successive postponements of the application deadlines, NAFA aims to connect until November 30, 2021 including the electronic fiscal cash registers owned by small and medium operators, not only the large taxpayers. Subsequently, the connection will be made at the time of taxation. After the SAF-T's implementation, a pilot project is announced for this summer, and the e-invoice, announced for early 2022, NAFA will be able to put together the information reported by taxpayers and cross-reference the information. In this way, NAFA will be able to detect in real time the fraud and to act to stop it, actions that will increase the level of compliance. In the short term, I estimate that the transition to SAF-T will generate complexity for the business environment. Companies should already think about the technical aspects related to the adaptation of the IT solutions used to provide the requested data, but also the way they will communicate them to ANAF. Firms should also review internally how they identify their transactions from a tax point of view in order to detect possible errors in the application of tax treatment, which would obviously be desirable to correct before reporting. At the same time, in the medium and long term, SAF-T should facilitate the fiscal control procedure, both for NAFA and for taxpayers.

Keywords: real time reporting, SAF-T, cash registers, electronic invoice, compliance

In contextul în care România înregistrează cel mai mare deficit la încasarea TVA din Uniunea Europeană (peste o treime din TVA nu se regăsește în visteria statului), raportarea fiscală în timp real devine mai urgentă ca niciodată. TVA ar trebui să fie ușor de colectat, având în vedere că orice măsură fiscală ai aplica asupra acestei taxe, are efect imediat, vizibil direct asupra bugetului de stat.

Trei sunt pilonii strategiei de digitalizare a ANAF, dar și instrumentele interdependente prin care administrația fiscală va putea întări colectarea, vedea în timp cvasi-real încasările și identifica anomaliile: casele de marcat, SAF-T și factura electronică.

Care sunt măsurile adoptate de către alte state?

Facturarea electronică a fost una dintre principalele măsuri adoptate de Italia, pentru a-și reduce decalajul dintre TVA încasat și cel colectat. De asemenea, începând cu data de 1 ianuarie 2017, operatorii italieni de TVA, care efectuează tranzacții cu amănuntul și alte activități similare, au putut opta pentru stocarea electronică sau transmiterea zilnică a datelor către Agenția de Venituri, prin case de marcat telematice.

Portugalia a apelat, la rândul ei, la utilizarea datelor din facturi – inclusiv facturile pe hârtie, case de marcat și sisteme POS – pentru a detecta nepotrivirile și a identifica decalajul dintre încasările din TVA și TVA declarată în facturile trimise de contribuabili către administrația fiscală. Aceasta este una dintre măsurile care au contribuit la o scădere a necolectării TVA în Portugalia, de la 16% la 10%, din anul 2012 până în anul 2016.

Belgia a introdus, în anul 2014, în legislația privind casele de marcat certificate, o soluție de combatere a fraudei bazată pe patru piloni: o soluție tehnică pentru securizarea datelor (prin care orice manipulare ulterioară a acestora să fie detectabilă); certificarea dispozitivelor în scopuri de securitate; înregistrarea tuturor dispozitivelor la autoritățile fiscale și un program de audit la fața locului.

În Rusia, orice bon fiscal poate fi verificat în timp real, printr-o aplicație mobilă gratuită. Verificarea implică scanarea codului QR care, prin lege, trebuie să fie afișat pe fiecare bon. Dacă datele nu se potrivesc, pleacă automat o reclamație la fiscalul rusesc. Și Slovacia folosește un sistem similar, prin care orice nepotrivire poate fi raportată administrației fiscale.

Polonia, la câțiva ani distanță, beneficiind și de unele exemple din alte țări, a supralicitat și, printr-un sistem de stimulare/sancțiune, dar și prin introducerea fișierului standard de raportare – așa numitul SAF-T – a reușit să își reducă decalajul de TVA cu o treime.

Desigur, administrații fiscale diferite au ales soluții diferite și modalități diferite de implicare în relația cu părțile interesate. Cu toate acestea, pentru majoritatea țărilor, adoptarea caselor de marcat electronice sau a fișierului standard electronic de raportare (SAF-T) a constituit un pilon important în strategia de disciplinare a pieței.

Unde este România și cum ar trebui să acționeze?

În România, administrația fiscală lucrează de ceva vreme la implementarea și conectarea aparatelor de marcat electronice, care ar permite raportarea în timp real către autoritățile fiscale a informațiilor privind vânzările către populație. După mai multe amânări succesive ale termenelor de aplicare, ANAF a anunțat, pentru 30 iunie 2021, data limită de conectare pentru aparatele de marcat electronice fiscale deținute de operatorii economici încadrați în categoria marilor contribuabili; 30 noiembrie 2021, pentru aparatele de marcat electronice fiscale deținute de operatorii economici încadrați în categoria contribuabililor mici și mijlocii, sau la momentul fiscalizării, dacă această operațiune se realizează ulterior datelor de 30.06.2021, respectiv 30.11.2021, în funcție de categoria operatorilor economici care dețin aparatele de marcat electronice fiscale.

În prezent, datele înregistrate de aparatele de marcat electronice fiscale (AMEF) sunt transmise de comercianți, prin depunerea declarației A4200, până la data de 20 a lunii următoare celei de raportare. Odată cu conectarea AMEF la infrastructura ANAF, datele privind vânzările zilnice se vor transmite automat de către AMEF după generarea raportului Z de închidere zilnică.

Odată cu acest prim-pas, ANAF va putea avea acces, cum spuneam, la raportul Z, adică numărul bonurilor fiscale emise în ziua raportată, valoarea totală zilnică a operațiunilor și totalul taxei pe valoarea adăugată, defalcată pe cote, operațiuni scutite, dar și valoarea altor taxe sau sume care nu se cuprind în baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

Ulterior, după implementarea SAF-T, care ar urma să fie testat în cadrul unui proiect pilot în această vară, și a facturii electronice, ANAF va putea pune cap la cap informațiile raportate de contribuabili și să încrucișeze informațiile – dacă volumele de vânzări înregistrate prin casele de marcat se regăsesc și în registrele contabile și, respectiv, dacă au fost evidențiate corespunzător în evidența contabilă și în decontul de TVA. În acest fel, va putea fi detectată fraudă în timp real și se va putea acționa pentru a o stopa, acțiuni ce vor contribui la creșterea nivelului de conformare.

Pe termen scurt, se estimează că tranziția către SAF-T va genera complexitate pentru mediul de afaceri. Firmele ar trebui să se gândească deja la aspectele tehnice care țin de adaptarea



soluțiilor de IT folosite pentru furnizarea datelor solicitate, dar și la cum le vor comunica către ANAF. De asemenea, firmele ar trebui să își revizuiască intern modul în care își identifică, din punct de vedere fiscal, tranzacțiile derulate, pentru a depista eventualele erori de aplicare a tratamentului fiscal, care, evident, ar fi de dorit să fie corectate înainte de raportare. În același timp, pe termen mediu și lung, SAF-T ar trebui să ușureze procedura de control fiscal atât pentru ANAF, cât și pentru contribuabili.

Oficialii Ministerului de Finanțe au anunțat, pe parcursul anului trecut, și inițiativa de implementare a facturii electronice cu număr unic de înregistrare, care ar trebui să se contureze undeva la începutul anului 2022 și care este o altă măsură testată cu succes, în perimetrul UE, de către autoritățile italiene.

Nevoia de digitalizare a administrației fiscale și beneficiile automatizării în lupta cu fraudă de TVA sunt evidente. Soluțiile ar putea fi identificate în rândul celor deja testate de către alte

administrații fiscale, principalul obiectiv fiind acela de a depista, în timp util, anomaliile generate de eventualele nedeclarări fiscale. Dar, ca pentru orice reformă, este nevoie de timp și de tact în implementarea unor măsuri eficiente, așa cum am observat și în cazul altor state, în care măsurile au fost clar comunicate, procedurile au fost exersate, iar intervalul de timp de probă și calendarul de implementare au fost destul de generoase. Rusiei, de pildă, i-au trebuit trei ani ca să implementeze scanarea în timp real a bonurilor fiscale. Polonia experimentează și acum, la 5 ani de la introducerea raportării, ultima structură de fișier SAF-T, impusă contribuabililor de la data de 1 octombrie 2020, nefiind scutită de provocări și dificultăți în conformare.

În concluzie, reforma necesită timp și strategie, dar, mai presus de acestea, o colaborare strânsă între autorități și mediul de afaceri, astfel încât să permită dezvoltarea și implementarea cu succes a unor instrumente eficiente în lupta împotriva evaziunii fiscale.

Cum sunt utilizate instrumentele de business intelligence în materia prețurilor de transfer

Rezumat: Prezentul articol reliefează modalitățile de folosire a instrumentelor de business intelligence în domeniul prețurilor de transfer, dar și câteva avantaje și aspecte care trebuie avute în vedere în folosirea unor astfel de instrumente.

Cuvinte-cheie: prețuri de transfer, instrumente de business intelligence

Business intelligence tools usage in transfer pricing

Abstract: This article highlights the ways of using business intelligence tools in the field of transfer pricing, but also some advantages and aspects that must be taken into account in using such tools.

Keywords: transfer pricing, business intelligence tools

Viorel SBORA – Transfer Pricing & DAC6 Partner, ATIPIIC Solutions

În era automatizărilor și în condițiile create de criza sanitară, multe companii multinaționale încearcă să exploreze oportunitatea folosirii în conformarea cu legislația de prețuri de transfer a numeroaselor sisteme de business intelligence disponibile pe piață, precum Microsoft Power BI, SAP sau Tableau.

Aceste programe software sunt utilizate, în principal, pentru eficientizarea procesării unui volum mare de informații, realizarea de analize complexe și producerea cu ușurință a unor rapoarte care să permită o vizualizare de ansamblu a diverselor informații prin elemente grafice organizate sub formă de tablouri de bord. Tocmai din acest motiv, astfel de programe software pot avea multiple aplicații, inclusiv în sfera prețurilor de transfer.

Astfel, acest articol își propune analiza metodelor prin care sistemele de business intelligence pot fi utilizate pentru conformarea cu reglementările locale privind întocmirea documentației de prețuri de transfer, precum și pentru o mai bună evaluare a potențialelor riscuri fiscale.

Cum funcționează sistemele de business intelligence

Programele software de business intelligence sunt concepute pentru a ajuta companiile să identifice, să colecteze și să analizeze date interne în timp real.

Aceste sisteme funcționează ca rezultat al conectării lor la sursele interne de informații ale companiei, precum parteneri, stocuri,

vânzări sau angajați, informații deja generate prin natura modelului de business operativ al companiei.

Prin procesarea informațiilor, aceste programe software pun la dispoziția utilizatorului analize, rapoarte și tablouri de bord vizuale (*en. visual dashboards*), care oferă companiilor căi mai ușoare de urmărire a unui volum mare de informații.

Utilizări în materia prețurilor de transfer

În ceea ce privește prețurile de transfer, acest tip de instrumente oferă companiilor multinaționale o imagine de ansamblu despre informațiile disponibile cu privire la entitățile din grupul de companii din care acestea fac parte, totul în timp real.

De exemplu, folosind un program software de business intelligence, se poate configura un tablou de bord care sortează informații privind tranzacțiile desfășurate, precum și prețurile de transfer aplicate de entitățile grupului, oferind astfel posibilitatea, acolo unde este nevoie, de ajustare. De asemenea, acest tablou de bord poate fi configurat pentru a permite filtrarea datelor în funcție de jurisdicție și rate de impozitare, în funcție de tipul tranzacției și chiar de profilul funcțional principal al companiilor (vânzări/marketing/producție etc.).

Această modalitate facilă de a accesa informații cu un nivel de detaliu ridicat, precum și capacitatea de a le filtra și urmări în moduri diferite, la latitudinea utilizatorului, sunt, de asemenea, utile pentru pregătirea rapoartelor anuale pentru fiecare țară în parte (*en. Country by Country Reporting – CBCR*).

Prin urmare, instrumentele de business intelligence pot ajuta companiile multinaționale să evalueze riscurile de prețuri de transfer, să acorde prioritate demersurilor ce pot reduce aceste riscuri și, mai ales, să eficientizeze procesul prin care aceste concluzii sunt obținute.

În afara faptului că își găsesc utilizări în întocmirea documentației aferente rapoartelor pentru fiecare țară în parte, aceste instrumente sunt utile și pentru analiza datelor în moduri diferite și pentru identificarea anomaliilor care ar putea sugera anumite nereguli.

Mai mult decât atât, prin configurarea tablourilor de bord, acestea pot, de asemenea, să ajute în procesul de evaluare a riscurilor fiscale pentru fiecare entitate a grupului. Tabloul de bord permite utilizatorilor să identifice și să examineze, la nivel macro, factori de risc asociați anumitor companii din grup, să revizuiască anumiți indicatori și să prezinte date comparabile privind riscurile, toate acestea fiind îndeosebi utilizate în contextul cooperării transfrontaliere între autoritățile fiscale.

Potențiale provocări de luat în considerare

Deși există numeroase beneficii generate de utilizarea unor astfel de instrumente, în special, în sferile raportării sau vizualizării de date, programele de business intelligence pot prezenta și o serie de provocări.

În primul rând, adaptabilitatea la schimbările programului software de business intelligence este cel mai comun factor

care trebuie luat în considerare la momentul alegerii unui astfel de program. Companiile trebuie să aibă în vedere scalabilitatea sistemului odată cu mărirea companiei și creșterea previzionată a acesteia în viitor.

În al doilea rând, informațiile cuprinse în aceste sisteme – date interne, deja generate de compania-utilizator, însă nu publice, chiar confidențiale – trebuie analizate și din perspectiva accesului și distribuirii acestora, pentru a permite sau nu schimbul de informații între entități.

Mai mult decât atât, pentru a putea beneficia în totalitate de sinergiile rezultate din utilizarea acestor programe software, accesul la informațiile cu caracter fiscal ar trebui să fie liber pentru consultanții externi de prețuri de transfer. Provocarea constă tocmai în stabilirea modului prin care acest schimb de informații ar trebui să fie făcut, pentru a facilita colaborarea și a asigura accesul consultanților de prețuri de transfer la datele companiei necesare analizelor.

În concluzie, instrumentele de business intelligence reprezintă o resursă utilă atât pentru gestionarea aspectelor privind prețurile de transfer, cât și pentru sprijinul deciziilor de management în general. Având în vedere potențialele provocări generate de condițiile economice actuale, un consultant de prețuri de transfer extern vă poate ajuta să explorați la maximum funcționalitățile unui astfel de instrument – atât prin prisma colectării informațiilor corecte, cât și în vizualizarea și interpretarea, în mod corect, a informațiilor și analizelor.



TESTUL CREDITORULUI PRIVAT

Rezumat: Prin intermediul prezentului articol, se expun aspecte relevante privind testul creditorului privat, astfel cum acesta s-a dezvoltat în jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, precum și diversele cazuri în care a fost implementat în legislația națională, cu exemplificări ale acestui principiu în practica judiciară română.

Cuvinte-cheie: testul creditorului privat, insolvență, drept fiscal, ajutoare de stat

The private creditor test

Abstract: This article sets out relevant aspects of the private creditor test, as developed in the case law of the Court of Justice of the European Union, as well as various cases in which it was implemented in national law, with examples of this principle applied in Romanian judicial practice.

Keywords: private creditor test, insolvency, fiscal law, state aid

Drd. **Raluca SPĂTARU**, avocat – Cabinet de Avocatură „Spătaru Raluca”

1.

Principiul creditorului privat

Principiul creditorului privat s-a dezvoltat la nivel european, în baza practicii desfășurate de Comisia Europeană în materia ajutoarelor de stat, precum și prin jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

Acest principiu se aplică în cazul în care un creditor bugetar are de ales între diverse soluții pentru recuperarea totală sau parțială a unei creanțe împotriva unei societăți cu dificultăți la plată.

Astfel, după cum s-a arătat în doctrină¹, **principiul creditorului privat** se aplică în situația în care o întreprindere privată sau publică înregistrează debite bugetare fie la bugetul național, fie la bugetele locale sau la bugetul unei entități care administrează resurse de stat sau ale colectivităților locale. Acestea pot fi orice datorii, precum, cu titlu exemplificativ, contribuții la fondul asigurărilor sociale, la fondul de șomaj, dividende sau datorii către fondul de risc, impozite și taxe restante datorate bugetelor locale.

Problema principală incidentă în acest caz este care este măsura optimă pentru creditorul bugetar în fiecare caz particular de acest tip: executarea silită, scutirea parțială de la plata datoriilor și/sau eșalonarea plății acestora, deschiderea procedurii insolvenței împotriva debitoarei și, în acest din urmă caz, deschiderea procedurii falimentului sau acceptarea unui plan de reorganizare, chiar dacă acesta presupune, la rândul său, restructurarea modului de plată al creanței bugetare.

Or, pentru a găsi soluția optimă pentru creditorul bugetar, se aplică testul creditorului privat, care constă, în concret, în compararea situației cu un creditor privat imaginar, diligent și prudent, care urmărește să își recupereze creanțele de la un debitor aflat în dificultate de plată, analizându-se dacă acest creditor privat ar lua decizii similare în scopul recuperării creanțelor.

Astfel, creditorii bugetari „pot accepta eșalonarea sau renunțarea la o parte din datorii dacă debitorul demonstrează că planul său de restructurare financiară și lichiditățile financiare anticipate îi vor permite acestuia din urmă să se redreseze financiar și să plătească sumele datorate. În caz contrar, creditorii se vor

¹ Ciprian Pîlan, *Principiul investorului/creditorului privat prudent în practica judiciară în materia ajutorului de stat*, Profil: Concurență nr. 4/2007.

afla în postură de a cere executarea silită² care poate duce la lichidarea societății debitoare.

Rezultatul testului arată dacă măsura luată, după caz, de către creditorul bugetar conferă un avantaj debitorului, pe care acesta din urmă nu l-ar fi obținut în condiții normale de piață. Pentru a expune prevederile naționale aplicabile cu privire la testul creditorului privat, este necesar să prezentăm mai întâi evoluția acestui concept în dreptul european, prin raportare la aplicarea acestuia în materia ajutoarelor de stat.

1.1. Ajutoarele de stat. Prevederile Tratatului privind Funcționarea Uniunii Europene și practica judiciară la nivel european

1.1.1. Prevederile Tratatului privind Funcționarea Uniunii Europene referitoare la ajutoarele de stat

Potrivit art. 107 alin. (1) din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene (în continuare, TFUE), cu excepția derogărilor prevăzute de tratate, **sunt incompatibile cu piața internă ajutoarele acordate de state sau prin intermediul resurselor de stat**, sub orice formă, care denaturează sau amenință să denatureze concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri, în măsura în care acestea afectează schimburile comerciale dintre statele membre.

Mai departe, **alin. (2)** din acest articol prevede ajutoare care sunt considerate **compatibile** cu piața internă, iar **alin. (3)** enumeră ajutoarele care, în anumite circumstanțe, **pot fi considerate compatibile** cu piața internă.

1.1.2. Practica judiciară la nivelul Uniunii Europene

1.1.2.1. Ce forme pot îmbrăca ajutoarele de stat

Conform practicii judiciare la nivelul Curții de Justiție a Uniunii Europene (în continuare, CJUE), noțiunea de **ajutor** include nu numai **prestații pozitive** precum subvențiile, ci și **intervenții** care, sub diverse forme, **reduc sarcinile** care grevează, în mod normal, bugetul unei întreprinderi și care, din acest motiv, fără să fie subvenții în sensul strict al termenului, au aceeași natură și efecte identice³.

Este, astfel, important de reținut faptul că ajutoarele de stat pot îmbrăca următoarele forme:

- (i) Prestații pozitive (cu titlu de exemplu, subvenții);
- (ii) Acțiuni ce au ca urmare reducerea sarcinilor unui debitor (cu titlu de exemplu, renunțarea la recuperarea integrală a unei creanțe sau acceptarea unei eșalonări la plata acesteia).

1.1.2.2. Utilizarea criteriului creditorului privat pentru a determina dacă o acțiune a unui creditor bugetar reprezintă sau nu ajutor de stat

Testul creditorului privat reprezintă o extindere a **principiului investitorului privat prudent**, consacrat prin decizia CJUE, pronunțată în cauza **Tubacex** din anul 1999.

Astfel, prin această hotărâre, CJUE a reținut că se **impune compararea conduitei statului, în calitatea sa de investitor public, cu cea a unui investitor privat** care își utilizează capitalul pentru a obține un profit pe termen scurt⁴. Or, presupunând că

”sumele avansate de Fogasa pentru a plăti salariile angajaților Tubacex nu sunt ajutoare de stat, rezultă că, în modificarea condițiilor de rambursare a acestor avansuri, Fogasa trebuie ținută să fi acționat **ca un creditor public** care, **la fel ca un creditor privat, încearcă să recupereze sumele cuvenite acestuia** și care, în acest scop, încheie acorduri cu debitorul, în temeiul cărora datoriile acumulate urmează să fie reeșalonate sau plătite în rate pentru a facilita rambursarea acestora.”

După cum s-a remarcat în doctrină⁵, alt aspect reținut de Curtea Europeană de Justiție, în cazul Tubacex, și aplicat ulterior, în mod constant, de Comisie este acela că, în cazul remiterii de datorie din partea mai multor creditori bugetari (spre exemplu, în cazul privatizărilor), **testul creditorului privat trebuie aplicat fiecărui creditor public în parte**, realizându-se astfel o analiză comparativă, de la caz la caz, cu privire la ce ar recupera fiecare creditor public în cele două cazuri: lichidare sau eșalonare/scutire parțială.

În cauza CJUE, **Frucona Košice**, relevantă în materia aplicării testului creditorului privat, în alegerea între procedura de concordat sau falimentul debitorului, CJUE s-a pronunțat în sensul că o măsură luată de un creditor-bugetar nu se va încadra în noțiunea de „**ajutor de stat**”, în sensul articolului 107 din TFUE, dacă întreprinderea beneficiară (debitorul creanței bugetare) **putea obține același avantaj, precum cel care i-a fost pus la**

² Ibidem.

³ Hotărârea din 1 decembrie 1998, cauza C-200/97, *Ecotrade*, Rec., p. I-7907, pct. 34 și Hotărârea din 19 mai 1999, cauza C-6/97, *Italia c. Comisia*, Rec., p. I-2981, pct. 15; Hotărârea din 24 ianuarie 2013, *Frucona Košice*, pct. 69.

⁴ Hotărârea din cauza C-42/93, *Spania c. Comisia*, p. I-4175, pct. 14 și Hotărârea din 1999, cauza C-342/96, *Tubacex*, p. I-02459, pct. 46.

⁵ Ciprian Pîlan, *Principiul investitorului/creditorului privat prudent în practica judiciară în materia ajutorului de stat*, Profil: Concurență nr. 4/2007.

dispoziție prin intermediul resurselor statului în împrejurări care corespund condițiilor normale de piață⁶.

Curtea a reținut, astfel, că, pentru a se determina dacă debitorul creanței bugetare putea sau nu să obțină un avantaj similar de la un creditor privat diligent și prudent, se aplică testul creditorului privat.

Astfel, în concret, acesta este unul dintre criteriile pe care Comisia Europeană le pune în aplicare pentru a determina dacă o măsură luată de o instituție publică reprezintă sau nu ajutor de stat⁷.

Această verificare are un caracter global, printr-o evaluare economică cu un grad ridicat de complexitate și cu luarea în considerare a tuturor aspectelor relevante ale cazului particular analizat.

În cadrul acestei evaluări, trebuie avut în vedere orice aspect ce ar putea influența, în mod relevant, deciziile unui creditor privat prudent și diligent, aflat într-o situație cât mai asemănătoare cu cea a creditorului bugetar din speță, care urmărește să încaseze creanțele sale, datorate de o întreprindere care înregistrează dificultăți de plată.

Astfel, posibile soluții pentru situația în care un debitor are dificultăți de plată sunt, cu titlu de exemplu, concordatul preventiv, deschiderea procedurii insolvenței și trecerea la reorganizare sau deschiderea procedurii falimentului întreprinderii debitoare.

În cauza Frucona Košice, creditorul bugetar a avut de ales între procedura concordatului sau lichidarea judiciară a societății debitoare și a optat pentru concordat, din motivul că procedura lichidării judiciare ar fi avut o durată îndelungată, care ar fi avut drept consecință o amânare semnificativă a recuperării oricărei sume datorate de debitoare.

CJUE a reținut că raționamentul pe care s-a bazat această decizie este justificat, **elementul duratei procedurii de recuperare** a creanțelor fiscale putând influența, în mod semnificativ, procesul decizional al unui creditor privat suficient de prudent și diligent, aflat într-o situație similară cu cea a creditorului bugetar, și deci acest element trebuie să fie luat în considerare în efectuarea testului creditorului privat⁸.

Concluzionând, în cauza Frucona Košice, s-au reținut următoarele aspecte principale:

- (i) În evaluarea dacă o procedură de reorganizare are drept consecință o recuperare a creanțelor bugetare, superioară celei rezultate dintr-o procedură de faliment, se impune a se lua în considerare orice informație ce poate influența în mod semnificativ procesul decizional al unui creditor privat suficient de prudent și diligent, aflat într-o situație cât mai similară cu cea a creditorului bugetar și care urmărește să obțină plata sumelor pe care i le datorează un debitor cu dificultăți de plată;
- (ii) Durata procedurii de lichidare a debitorului cu dificultăți de plată este un aspect susceptibil de a influența în mod semnificativ procesul decizional al unui creditor privat diligent și prudent, fiind deci un element obligatoriu de a fi luat în considerare în determinarea îndeplinirii sau nu a criteriului creditorului privat.

Este important de observat că definiția testului creditorului privat din Legea nr. 85/2014 conține prevederea expresă că analiza, în baza căreia se determină îndeplinirea sau nu a acestui criteriu, **se raportează inclusiv la durata unei proceduri de faliment comparativ cu programul de plăți propus**.

Se poate concluziona astfel că, prin introducerea acestei teze, legiuitorul român a implementat, în mod direct, cele reținute de CJUE în cauza Frucona Košice, precum și în alte cauze relevante în această materie.

2.

Prevederi legale naționale în materia testului creditorului privat și în practica judiciară relevantă

2.1. În materia insolvenței

2.1.1. Definiție

Testul creditorului privat a fost introdus prin Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, la art. 5 alin. (1) pct. 71, în forma inițială, acesta fiind definit ca reprezentând „analiza comparativă a gradului de îndestulare a creanței bugetare prin raportare la un creditor privat diligent, în cadrul unei proceduri de prevenire a insolvenței sau reorganizare, comparativ cu o procedură de faliment. Analiza are la bază un raport de evaluare întocmit de către un evaluator

⁶ Hotărârea din 5 iunie 2012, cauza C-124/10P, *Comisia c. EDF*, pct. 78, Hotărârea din 24 ianuarie 2013, *Frucona Košice*, pct. 70.

⁷ Hotărârea din 29 aprilie 1999, cauza C-342/96, *Spania c. Comisia*, Rec., p. I-2459, pct. 46, Hotărârea din 29 iunie 1999, cauza C-256/97, *DM Transport*, Rec., p. I-3913, pct. 24, precum și Hotărârea din speța *Comisia c. EDF*, citată anterior, pct. 78 și 103, Hotărârea din 24 ianuarie 2013, *Frucona Košice*, pct. 71.

⁸ Hotărârea din 24 ianuarie 2013, *Frucona Košice*, pct. 81.

autorizat, membru ANEVAR, desemnat de creditorul bugetar, și se raportează inclusiv la durata unei proceduri de faliment comparativ cu programul de plăți propus. Nu constituie ajutor de stat situația în care testul creditorului privat atestă faptul că distribuțiile pe care le-ar primi creditorul bugetar în cazul unei proceduri de prevenire a insolvenței sau reorganizare sunt superioare celor pe care le-ar primi într-o procedură de faliment”.

2.1.2. Scop

Introducerea testului creditorului privat nu se regăsea în Legea nr. 85/2006 și a fost adoptat cu scopul de a permite creditorilor bugetari negocierea creanțelor acestora și alegerea celei mai eficiente variante, comparând gradul în care aceștia și-ar recupera creanțele în cadrul procedurii de prevenire a insolvenței sau reorganizare cu gradul de îndestulare pe care aceștia l-ar obține în cazul falimentului debitorului.

Testul creditorului privat se efectuează atât în procedurile de insolvență, cât și de **concordat preventiv**.

Testul se efectuează pentru a determina gradul de îndestulare a creanțelor creditorilor bugetari în cadrul unei proceduri de concordat preventiv sau, după caz, de reorganizare, în comparație cu procedura de faliment, nepermițând creditorilor bugetari să refuze optarea pentru procedura concordatului preventiv sau pentru reorganizare, din motivul că nu au dreptul să acorde ajutoare de stat⁹.

Este, de asemenea, precizat în doctrină¹⁰ că testul creditorului privat este bazat pe **o a treia evaluare efectuată, în afară de evaluarea bunurilor și a garanțiilor**.

2.1.3. Efectuarea evaluării

Prevederile aplicabile au fost modificate prin Ordonanța de urgență nr. 88/2018 pentru modificarea și completarea unor acte normative în domeniul insolvenței și a altor acte normative, aprobată prin Legea nr. 113/2020, noua formă a art. 5 alin. (1) pct. 71 din Legea nr. 85/2014 prevăzând că analiza care se efectuează pentru a se determina gradul de îndestulare a creanței bugetare, prin raportare la un creditor privat diligent, are la bază un raport de evaluare întocmit de un evaluator sau

un alt specialist, în loc de **un evaluator autorizat, membru ANEVAR, desemnat de creditorul bugetar**, cum era prevăzut în forma inițială a acestui articol.

Astfel, modificarea adusă de acest nou act normativ a fost cu privire la calitatea și modul de desemnare a persoanei care efectuează raportul de evaluare în baza căruia se va aprecia dacă este îndeplinit criteriul creditorului privat. Desemnarea acestuia nu mai este lăsată la latitudinea creditorului bugetar, astfel că acesta poate fi desemnat de practicianul în insolvență.

În doctrină¹¹, s-a arătat că această modificare este binevenită, însă că termenul de „**specialist**” nu este suficient de specific, în plus, în realitate, fiind nevoie de echipe multidisciplinare care să efectueze această analiză.

Mai mult decât atât, conform doctrinei de specialitate¹², s-a specificat că anterior acestei modificări numeroși creditori bugetari refuzau efectuarea testului creditorului privat, din motivul că nu au la dispoziție specialiști care să efectueze acest test.

De asemenea, s-a apreciat¹³ că și administratorul judiciar, atunci când are capacitatea și expertiza necesare unei lucrări de o asemenea anvergură, ar putea întocmi un raport având ca obiect testul creditorului privat, mai ales având în vedere natura multidisciplinară a acestuia.

2.1.4. Testul creditorului privat se face însă în baza unor evaluări anterioare de specialitate, ținând astfel cont de informațiile obținute în baza unui raport de evaluare efectuat de un expert evaluator și/sau de un raport de audit al datelor comunicate de către debitor, precum și de informațiile din cuprinsul planului de reorganizare, după caz. Testul creditorului privat în materia concordatului preventiv

Conform art. 24 alin. (5) din Codul insolvenței, în cazul în care, prin proiectul de concordat, se propun reduceri ale creanțelor bugetare, este obligatorie prezentarea rezultatelor testului creditorului privat.

Astfel, testul creditorului privat este obligatoriu în cazul în care, prin proiectul de concordat, se propune reducerea unor creanțe bugetare.

⁹ Nicoleta Țândăreanu, *Codul insolvenței adnotat – Noutăți, examinare comparativă și note explicative*, Editura Universul Juridic, București, 2014.

¹⁰ Adrian Ștefan Clopotari, *Înscrierea unui creditor garantat la masa credală în vechea și actuala reglementare a procedurii insolvenței – Probleme din practică și soluții*, în Phoenix nr. 50/2014, editată de Uniunea Națională a Practicienilor în Insolvență.

¹¹ Simona Maria Miloș, Andreea Deli, *Analiza aspectelor de noutate aduse de O.U.G. nr. 88/2018 la Codul Insolvenței*, în Phoenix nr. 66/2018, editată de Uniunea Națională a Practicienilor în Insolvență.

¹² Simona Maria Miloș, *Care au fost așteptările și cum a funcționat în practică noua Lege a insolvenței nr. 85/2014*, în Phoenix nr. 61/2017, editată de Uniunea Națională a Practicienilor în Insolvență.

¹³ *Ibidem*.

În doctrină, s-a remarcat că, în privința obligațiilor bugetare, art. 37 din Legea nr. 85/2014 stabilește că măsurile luate în procedura mandatului *ad-hoc* și a concordatului preventiv trebuie să respecte reglementările din materia ajutoarelor de stat, respectând obligațiile legate de asigurarea liberei concurențe pe piață. În aceste condiții, dacă proiectul de concordat propune reduceri ale creanțelor bugetare, este obligatorie prezentarea rezultatelor „testului creditorului privat”; conform art. 24 alin. (5) din Legea nr. 85/2014, o procedură de evaluare, în urma căreia se determină că reducerea de creanță, nu constituie ajutor de stat dacă testul creditorului privat atestă că distribuțiile pe care le-ar primi creditorul bugetar, în cazul unei proceduri de prevenire a insolvenței sau de reorganizare, sunt superioare celor pe care le-ar primi într-o procedură de faliment¹⁴.

2.1.5. Testul creditorului privat efectuat înainte de aprobarea planului de reorganizare

De asemenea, prin O.U.G. nr. 88/2018, au fost introduse trei noi alineate, la articolul 133 din Legea nr. 85/2014, privind planul de reorganizare, respectiv, după alin. (5), s-au introdus alin. (5¹)-(5³), cu următorul cuprins:

„(5¹) Creditorul bugetar poate aproba planul de reorganizare în care este propusă reducerea creanței bugetare negarantate, reducere fundamentată în cuprinsul planului, dacă sunt îndeplinite următoarele criterii:

- a. măsura de reducere reprezintă modalitatea optimă de recuperare a creanței bugetare negarantate, față de situația intrării debitorului în faliment;
- b. debitoarea deține un fond de comerț care să îi permită continuarea activității;
- c. măsura de reducere conduce la viabilizarea societății debitoare.

(5²) În cazul în care prin planul de reorganizare se propune măsura reducerii creanțelor bugetare negarantate cu până la 50%, creditorul bugetar aprobă planul în situația în care sunt îndeplinite cumulativ criteriile prevăzute la alin. (5¹) și cel puțin încă un criteriu din următoarele:

- a. să rezulte un nivel de cel puțin 50% al obligațiilor fiscale curente datorate pe perioada executării planului de reorganizare față de nivelul mediu anual al acestora înaintea intrării în insolvență;

b. societatea debitoare trebuie să desfășoare o activitate de interes public;

c. societatea debitoare trebuie să desfășoare o activitate strategică într-o anumită ramură economică.

(5³) În situațiile prevăzute la alin. (5¹) și (5²) rămân incidente prevederile privind realizarea testului creditorului privat, astfel cum este definit de art. 5 alin. (1) pct. 71. ”

Astfel, creditorul bugetar are posibilitatea de a aproba un plan de reorganizare în care s-a propus reducerea creanței bugetare negarantate, dacă sunt îndeplinite anumite condiții, respectiv dacă măsura de reducere a creanței este modalitatea optimă de recuperare a acesteia, fiind mai favorabilă pentru creditorul bugetar decât intrarea debitorului în faliment, debitoarea deținând un fond de comerț care îi permite continuarea desfășurării activității sale, iar reducerea conduce la viabilizarea activității debitoare.

Această măsură de aprobare a planului de reorganizare se va face însă numai în urma efectuării testului creditorului privat, conform prevederilor art. 5 alin. (1) pct. 71 din Codul insolvenței. Mai mult decât atât, în cazul în care prin planul de reorganizare se propune măsura **reducerii creanțelor bugetare negarantate cu până la 50%, creditorul bugetar este obligat să accepte aprobarea planului de reorganizare**, dacă sunt îndeplinite cumulativ condițiile prevăzute de art. 133 alin. (5¹), cel puțin unul dintre criteriile menționate la alin. (5²), precum și **testul creditorului privat**.

2.1.6. Probleme întâlnite în practica judiciară

2.1.6.1. Efectuarea testului creditorului privat **nu** este necesară în cazul în care, prin planul de reorganizare, se propune reducerea creanței bugetare cu mai mult de 50%

În practica judiciară relevantă¹⁵, s-a reținut, printr-o hotărâre definitivă, că se impune realizarea testului creditorului privat, astfel cum acesta este reglementat în art. 5 alin. (1) pct. 71 din Legea nr. 85/2014, în **situațiile prevăzute de art. 133 alin. (5¹) și (5²)** din același act normativ.

Din succesiunea alin. (5¹)-(5³) ale art. 133 din Legea nr. 85/2014, se observă că testul creditorului privat – în sensul art. 5 pct. 71 – **se impune a fi realizat dacă sunt îndeplinite celelalte condiții de la alin. (5¹)**, respectiv alin. (5²), testul asigurând că

¹⁴ Adina Buciuman, *Obligații naturale rezultate din mecanisme de stingere imperfectă a obligației*, în Universul Juridic Premium nr. 9/2016.

¹⁵ C. Ap. Iași, s. civ., dec. nr. 30 din 25 ianuarie 2021: *Faliment – contestație împotriva hotărârii comitetului/adunării creditorilor*.

aprobarea planului de creditorul cu creanță bugetară negarantată nu acordă un ajutor de stat.

Astfel, instanța competentă a constatat că **dacă prin alin. (5¹)** se instituie o **facultate** („creditorul bugetar **poate aproba** planul de reorganizare în care este propusă reducerea creanței bugetare negarantate”), atunci în **alin. (5²)** se stabilește o **obligație**: „în cazul în care prin planul de reorganizare se propune măsura reducerii creanțelor bugetare negarantate cu până la 50%, creditorul bugetar **aprobă planul**”.

În acest mod, instanța a reținut că dispozițiile alin. (5²), care impun obligația de aprobare a planului de reorganizare de către creditor, dacă sunt îndeplinite toate condițiile legale aplicabile, nu sunt aplicabile, dacă prin plan s-a propus reducerea creanței bugetare negarantate cu 75%, deci, cu mai mult de 50% din valoarea creanței. În această situație, creditorul bugetar **nu are obligația**, ci doar facultatea de a aproba planul de reorganizare, astfel că este perfect legală opțiunea sa de a nu-l aproba și, de asemenea, în acest caz, **nu este necesară efectuarea testului creditorului privat**, iar neefectuarea sa nu poate afecta legalitatea votului dat de creditorul bugetar la adoptarea Adunării Creditorilor.

2.1.6.2. Simpla includere, în cuprinsul planului de reorganizare, a unei analize comparative între situația creditorului în cazul reorganizării și cea a falimentului a fost considerată ca reprezentând un test al creditorului privat

Printr-o decizie definitivă¹⁶, s-a reținut că, în speță, în pofida susținerilor creditoarei, nu ar fi fost efectuat un test al creditorului privat atât timp cât în cuprinsul planului de reorganizare se regăsește un capitol care prevede o analiză comparativă între situația creditorului, în ipoteza reorganizării, și cea pe care acesta ar avea-o, în ipoteza trecerii la faliment, menționându-se clar că, în acest din urmă caz, creditoarea bugetară nu ar obține nimic din creanța sa, activul patrimonial fiind epuizat de creditorii cu cauze de preferință, exigența testului creditorului privat putându-se considera îndeplinită.

Mai mult decât atât, instanța a constatat că testul creditorului privat trebuia să fie solicitat chiar de către creditoarea bugetară apelantă, în prealabil votării planului de reorganizare, pentru ca aceasta să-și poată exprima votul în cunoștință de cauză, în raport de respectiva analiză, astfel că, dacă s-ar aprecia că acest

test nu a fost efectuat, este exclusiv culpa creditoarei, care nu face altceva decât să își invoce propria culpă, or, nimănui nu îi este îngăduit să se prevaleze de propria-i turpitudine, pentru a obține protecția unui drept sau a unui interes personal.

2.1.6.3. Testul creditorului privat nu condiționează legalitatea planului de reorganizare, ci doar posibilitatea creditorului bugetar de a-l aproba

S-a reținut în practica judiciară¹⁷ că testul creditorului privat **nu condiționează legalitatea unui plan de reorganizare, ci doar posibilitatea creditorului bugetar de a-l aproba**, acest test reprezentând doar o verificare independentă, necesară exprimării poziției de către creditorul bugetar, conform art. 5 pct. 71 din Legea nr. 85/2014.

Acest test nu poate condiționa poziția celorlalți creditori și nici nu poate acorda (atunci când rezultatul ar fi negativ, deci, implicit, nici atunci când nu este efectuat) un drept de veto creditorului bugetar cu privire la aplicarea procedurii reorganizării.

Mai departe, instanța competentă a reținut că, în lipsa acestui test sau în cazul în care din test rezultă că un creditor privat diligent nu ar accepta planul de reorganizare, creditorul bugetar va vota împotriva (ceea ce în speță s-a și întâmplat), însă simplul vot contrar al creditorului bugetar nu atrage automat înfirmarea planului de reorganizare, ci trebuie trecut la analiza condițiilor prevăzute de art. 139 din Legea nr. 85/2006, fiind posibil ca un plan să fie considerat acceptat (și, ulterior, confirmat) și dacă există categorie/categoriile de creanțe ce au votat împotriva.

De asemenea, printr-o altă hotărâre¹⁸, s-a reținut că nu există niciun text de lege care să condiționeze confirmarea unui plan de reorganizare de existența unei solicitări de efectuare a unui test al creditorului privat de către creditorul bugetar, test care să conțină alte informații/date decât cele necesare verificării condiției respectării tratamentului corect și echitabil.

2.1.6.4. Lipsa efectuării testului creditorului privat nu se interpretează în sensul că votul creditorului bugetar este în sensul aprobării planului de reorganizare

Conform practicii judiciare¹⁹, lipsa testului creditorului privat nu poate îndreptăți administratorul judiciar sau instanța să considere că votul creditorului bugetar vizat este unul pozitiv, în sensul aprobării planului de reorganizare.

¹⁶ C. Ap. București, s. civ., dec. nr. 296 din 19 mai 2020: *Faliment – procedura insolvenței – societăți cu răspundere limitată*.

¹⁷ C. Ap. București, s. civ., dec. nr. 267 din 10 martie 2020: *Faliment – procedura insolvenței – societăți pe acțiuni*.

¹⁸ C. Ap. București, s. civ., dec. nr. 43 din 16 ianuarie 2020: *Faliment – procedura insolvenței – societăți cu răspundere limitată*.

¹⁹ C. Ap. București, s. civ., dec. nr. 1843 din 11 noiembrie 2019: *Faliment – procedura insolvenței*.

Este de remarcat faptul că, în această speță, nesolicitarea unui test al creditorului privat a fost interpretată de administratorul judiciar ca reprezentând un vot pozitiv pentru aprobarea planului de reorganizare, cu toate că, ulterior, creditorul în cauză a solicitat în mod expres instanței să aprecieze votul său drept unul negativ.

Un alt aspect important reținut de instanță, în această speță, este că și în cazul în care s-ar impune efectuarea testului creditorului privat, în condițiile art. 133 alin. (5¹)-(5³) din Legea nr. 85/2014, iar creditorul bugetar nu s-ar conforma acestei obligații și ar aproba planul, **nu există nicio sancțiune pe care administratorul judiciar sau instanța să o poată aplica în procedura insolvenței**. Astfel, votul favorabil va fi avut în vedere, poziția exprimată de creditorul bugetar putând fi censurată ulterior, **prin controlul efectuat de instituțiile cu competențe în materia ajutorului de stat (Consiliul Concurenței, Comisia Europeană) într-un cadru distinct de procedura insolvenței**.

2.2. Testul creditorului privat prudent în materia obținerii de facilități fiscale prin O.G. nr. 6/2019, cu modificările ulterioare

Testul creditorului privat este introdus și în legislația relevantă în materie de obținere de facilități fiscale, sprijinind creditorii fiscali în luarea unei decizii care să le permită să obțină cel mai mare grad de recuperare a creanțelor bugetare între varianta restructurării și cea a falimentului sau a executării silite. Astfel, Ordonanța Guvernului nr. 6/2019 prevede posibilitatea ca debitorii, persoane juridice de drept public și privat, să își restructureze obligațiile bugetare principale restante la data de 31 decembrie 2020 și neachitate până la data emiterii certificatului de atestare fiscală, precum și obligațiile fiscale accesorii, cu condiția îndeplinirii anumitor criterii.

Acest act normativ a fost adoptat, după cum chiar legiuitorul arată în preambulul acestuia, tocmai cu scopul protejării mediului de afaceri și sistemului economic, în contextul în care prin restricțiile impuse de autorități pentru prevenirea și combaterea efectelor pandemiei de COVID-19 se interzic sau au fost restrânse anumite activități, sectorul turismului fiind unul dintre cele mai grav afectate.

Se poate astfel concluziona că scopul urmărit prin adoptarea acestui act normativ este de prevenire a insolvenței unui număr ridicat de societăți impactate de restricțiile impuse pentru prevenirea și combaterea efectelor pandemiei de COVID-19.

În doctrină²⁰, s-a arătat că prin acest act normativ se oferă o șansă de redresare societăților care, altfel, cel mai probabil ar fi intrat în procedura de insolvență, menționându-se, de asemenea, că procentul societăților care se reorganizează cu succes prin procedura de insolvență este foarte redus, de aproximativ 2%.

De asemenea, se menționează că acest act normativ are drept consecință acordarea posibilității organelor fiscale de a recupera sume mai mari decât ar fi recuperat din vânzarea garanțiilor. În cadrul testului creditorului privat prudent, care stă la baza restructurării, în temeiul O.G. nr. 6/2019, se face comparație între sumele reprezentând obligații bugetare restante, propuse la plată prin planul de restructurare, și sumele ce s-ar obține de către A.N.A.F., prin valorificarea garanțiilor și bunurilor societății.

Valoarea acestor bunuri se determină prin evaluare, însă, aparent, conform celor menționate în articolul la care am făcut referire mai sus, de cele mai multe ori, se constată că sumele rezultate din valorificarea bunurilor sunt semnificativ mai reduse decât valorile evaluate.

Potrivit art. 2 din acest act normativ, pentru a beneficia de restructurarea obligațiilor bugetare, debitorii în dificultate trebuie să îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- a. să nu îndeplinească condițiile pentru a beneficia de eşalonarea la plată reglementată de Codul de procedură fiscală;
- b. să prezinte un plan de restructurare și un test al creditorului privat prudent, întocmite de un expert independent;
- c. să nu se afle în procedura insolvenței, potrivit Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare, sau potrivit Legii nr. 85/2006, cu modificările și completările ulterioare;
- d. să nu fi fost dizolvat, potrivit prevederilor legale în vigoare;
- e. să aibă depuse toate declarațiile fiscale, potrivit vectorului fiscal. Această condiție trebuia să fie îndeplinită la data eliberării certificatului de atestare fiscală;
- f. **să îndeplinească testul creditorului privat prudent**, în sensul O.G. nr. 6/2019.

²⁰ Cristian Răvășilă, *Comentarii referitoare la aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale*, în Phoenix nr. 73-74/2020.



Testul creditorului privat prudent este definit de O.G. nr. 6/2019 ca fiind o analiză de sine stătătoare, efectuată pe baza premiselor avute în vedere în cadrul planului de restructurare a debitorului, din care să rezulte că statul se comportă similar unui creditor privat, suficient de prudent și diligent, care ar obține un grad mai mare de recuperare a creanțelor în varianta restructurării comparată atât cu varianta executării silite, cât și cu varianta deschiderii procedurii falimentului.

Potrivit art. 3 alin. (1) din O.G. nr. 6/2019, debitorul care dorește să își restructureze obligațiile bugetare are obligația de a notifica organul fiscal competent cu privire la intenția sa în perioada 8 august-31 octombrie 2019 și în perioada 1 februarie-30 septembrie 2020, precum și în perioada **1 noiembrie 2020-30 septembrie 2021**, sub sancțiunea decăderii din dreptul de a mai beneficia de restructurarea obligațiilor bugetare, și se

adrează unui expert independent în vederea întocmirii unui plan de restructurare și a testului creditorului privat prudent.

Conform art. 5 alin. (3) lit. d) din O.G. nr. 6/2019, **în analiza solicitării depuse de debitor, organul fiscal competent verifică, printre altele**, existența măsurilor de restructurare care asigură restabilirea viabilității debitorului și îndeplinirea testului creditorului privat prudent pe baza analizei puse la dispoziție de expertul independent, potrivit definiției prevăzute la art. 2 alin. (1) lit. f) din acest act normativ.

În doctrina mai sus menționată²¹, s-a susținut că faptul că atât concepția planului de restructurare, cât și testul creditorului privat prudent, precum și monitorizarea după aprobarea planului de restructurare sunt efectuate de către același expert independent (sau grup de experți) poate constitui un caz de

²¹ *Ibidem*.

conflict de interese, propunându-se, *de lege ferenda*, ca aceste prevederi legale să se modifice în sensul ca testul creditorului privat prudent să fie realizat de către alt expert decât cel care a elaborat planul de restructurare, pentru a se evita orice potențial conflict de interese.

Astfel, conform doctrinei, se poate pune întrebarea dacă persoana care a elaborat planul de restructurare poate fi obiectivă, în condițiile în care, în concret, evaluează propriul plan de restructurare comparativ cu scenariul falimentului/executării silite. În aceste condiții, s-a susținut că niciun expert nu va putea propune un plan de restructurare care să fie mai puțin favorabil decât scenariul valorificării activelor.

Este de remarcat că această procedură **nu se aplică societăților aflate în insolvență**, astfel că, dacă debitoarea este deja în insolvență, fie în baza Legii nr. 85/2014, fie în cea a Legii nr. 5/2006, aceasta nu are posibilitatea de a solicita o restructurare a datoriilor în baza acestui act normativ. De altfel, după cum am menționat mai sus, acest act normativ a fost adoptat tocmai pentru reducerea numărului de societăți împotriva cărora se deschide procedura insolvenței.

De asemenea, este important de reținut că, potrivit art. 4 alin. (4) din O.G. nr. 6/2019, măsura de anulare a unor obligații bugetare principale poate avea loc pentru **maximum 50% din totalul obligațiilor bugetare principale** și că aceasta nu poate avea ca obiect obligații bugetare principale și accesorii reprezentând ajutor de stat de recuperat.

Nu în ultimul rând, înlesnirea la plată se poate acorda pe o perioadă de maximum 7 ani, cu posibilitatea prelungirii, conform art. 4 alin. (5) lit. a) din acest act normativ.

În articole de specialitate²², s-a arătat că, datorită faptului că durata de 7 ani este îndelungată, în efectuarea testului creditorului privat trebuie avută în vedere și evoluția valorii banilor în această perioadă.

S-a detaliat astfel că pentru o comparație între scenarii care au în vedere plăți pentru creditorul bugetar la diverse momente de timp (atât în ceea ce privește recuperările din valorificări de active, cât și pe cele din programul de plăți al planului de restructurare), **valoarea banilor trebuie adusă la același moment de timp**.

În acest scop, previziunile încasărilor se ajustează cu o rată de actualizare, existând mai multe opțiuni pe care un creditor privat prudent le-ar putea avea în vedere, fiind menționate în doctrină:

a. rata de dobândă a titlurilor de stat – s-a susținut că aceasta este discutabilă, întrucât costurile de finanțare sunt ridicate și, de asemenea, aceasta nu este o rată de dobândă a pieței;

b. costul mediu ponderat al capitalului – care se calculează ca medie ponderată între costul capitalului așteptat de acționari și costul finanțării pe termen lung, ponderate în funcție de structura optimă a capitalului societății (datorii pe termen lung/capital propriu).

c. rata de dobândă percepută de A.N.A.F. – care a fost considerată ca fiind o variantă sustenabilă, având în vedere faptul că aceasta este dobânda percepută în mod uzual de către creditorul bugetar pentru toate întârzierile debitorilor;

d. rata de dobândă percepută de către băncile finanțatoare – aceasta este practic dobânda percepută de creditorii privați bancari ai societății debitoare.

Un alt aspect ce trebuie să fie menționat este că, potrivit art. 22 din O.G. nr. 6/2019, astfel cum a fost modificat de O.U.G. nr. 19/2021, solicitarea de restructurare prevăzută la art. 5 **se poate depune până la data de 31 ianuarie 2022, sub sancțiunea decăderii**.

Astfel, termenul de depunere al acestei solicitări s-a prelungit până la data de 31 ianuarie 2022, acest act normativ fiind în continuare de actualitate pentru debitorii care urmăresc restructurarea debitelor.

Similar cu situația efectuării testului creditorului privat în procedura insolvenței, și în această procedură specială **principalele aspecte care se iau în considerare în efectuarea testului creditorului privat** sunt: rangul creanței bugetare, gradul de acoperire cu garanții și tipul garanțiilor existente, șansele de viabilitate ale debitorului, costurile unei eventuale executări silite, posibilitățile concrete de realizare a acordului și suma ce se poate recupera.

În opinia noastră, în aplicarea mecanismului testului creditorului privat prudent, se vor avea în vedere diferite reglementări, inclusiv din alte acte normative în vigoare, care pot conduce la realizarea scopului urmărit de către O.G. nr. 6/2019.

Temeiul acestei abordări este că O.G. nr. 6/2019 este, în esență, **un act normativ fiscal**, în aplicarea acestuia fiind incidente dispozițiile art. 13 C. pr. fisc. cu privire la interpretarea prevederilor fiscale, care dispune următoarele:

²² *Ibidem*.

” (2) În cazul în care voința legiuitorului nu reiese clar din textul legii, la stabilirea voinței legiuitorului se ține seama de scopul emiterii actului normativ, astfel cum acesta reiese din documentele publice ce însoțesc actul normativ în procesul de elaborare, dezbateri și aprobare. (...).

(4) Prevederile legislației fiscale susceptibile de mai multe înțelesuri se interpretează în sensul în care corespund cel mai bine obiectului și scopului legii. ”

Pentru atingerea acestui scop, se impune efectuarea unei analize comparative a rezultatelor ce ar reieși, după caz, din procesul de recuperare ce ar avea loc în procedura de faliment sau, după caz, de reorganizare a societății sau a celei de executare silită, cu cele din procedura (planul) de restructurare efectuată în baza O.G. nr. 6/2019.

Este însă important ca în această analiză atât planul de restructurare pregătit, cât și planurile cu care acesta se compară, respectiv cel de reorganizare sau documentele de analiză a situației în cazul falimentului, respectiv al executării silite, să se bazeze pe **premise realiste**.

Astfel, pentru ca varianta de plan de restructurare, precum și cele de faliment/executare silită să poată fi comparate într-un mod corect, se impune a se lua în calcul **principiul prudenței**, astfel cum acesta este prevăzut de reglementările contabile aplicabile.

Astfel, conform pct. 51 din Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1802/2014, la întocmirea situațiilor financiare anuale, **recunoașterea și evaluarea trebuie realizate pe o bază prudentă și, în special:**

- a. în contul de profit și pierdere poate fi inclus numai profitul realizat la data bilanțului;
- b. sunt recunoscute datoriile apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia;
- c. sunt recunoscute deprecierea, indiferent dacă rezultatul exercițiului financiar este pierdere sau profit. Înregistrarea ajustărilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se efectuează pe seama conturilor de cheltuieli, indiferent de impactul acestora asupra contului de profit și pierdere.

Activele și veniturile nu trebuie să fie supraevaluate, iar datoriile și cheltuielile, subevaluate. Totuși, exercitarea prudenței nu permite, de exemplu, constituirea de provizioane excesive, **subevaluarea deliberată a activelor sau veniturilor, dar nici supraevaluarea deliberată a datoriilor sau cheltuielilor, deoarece situațiile financiare nu ar mai fi neutre și nu ar mai avea calitatea de a fi credibile.**

Astfel, toate situațiile supuse comparației, conform legislației aplicabile, trebuie să fie efectuate cu deplina respectare a acestui **principiu al prudenței**.

În urma analizei efectuate, concluziile testului creditorului privat prudent pot consta în:

- a. **Rezultatul pozitiv al testului** – care argumentează opțiunea creditorului bugetar de a-și exprima acordul pentru aplicarea planului de restructurare efectuat conform legii speciale aplicabile și, pe cale de consecință, susține opțiunea creditorului bugetar pentru restructurarea bugetară solicitată;
- b. **Rezultatul negativ al testului** – care argumentează opțiunile alternative de deschidere a procedurii insolvenței împotriva debitorului sau de demarare a procedurii de executare silită.

Analiza comparativă se va baza astfel pe diverse scenarii, respectiv, în principiu:

- a. **Scenariul de bază** – continuarea activității societății debitoare prin aplicarea planului de restructurare;
- b. **Scenariul alternativ** – realizarea creanțelor bugetare prin valorificarea bunurilor aflate în patrimoniul societății debitoare, ca rezultat al aplicării procedurilor de executare silită și/sau solicitarea deschiderii procedurii insolvenței, conform Legii nr. 85/2014.

Scenariul alternativ mai sus menționat implică, la rândul său, **analiza a trei variante:**

1. **Deschiderea procedurii insolvenței urmată de o eventuală reorganizare** a societății debitoare;
2. **Deschiderea procedurii insolvenței, urmată de faliment.** În acest caz, se impune estimarea valorii recuperabile a creanței, în funcție de rangul creanței, gradul de acoperire cu garanții și felul garanțiilor, valoarea și calitatea activelor fără sarcini, disponibile pentru valorificare, după caz;

3. **Demararea procedurii executării silite** pentru determinarea succesului căreia este necesară luarea în considerare a executării bunurilor aflate în patrimoniul debitoarei.

Este important a se avea în vedere faptul că o eventuală inițiere a procedurii executării silite de către creditorul bugetar va conduce aproape în toate cazurile la deschiderea procedurii insolvenței societății debitoare, ca reacție a celorlalți creditori, care vor dori să se înscrie la masa credală, sau a societății debitoare, care are interesul suspendării executării silite, precum și alte beneficii aduse de deschiderea procedurii insolvenței.

2.3. **Testul creditorului privat în materia stingerii obligațiilor fiscale și bugetare ale operatorilor economici care dețin capacități de producere a energiei electrice sau electrice și termice în cogenerare**

O.U.G. nr. 60/2019 privind reglementarea unor măsuri pentru stingerea unor obligații fiscale și bugetare, precum și unele măsuri referitoare la obligațiile de plată aferente împrumuturilor din venituri din privatizare și împrumuturilor contractate de statul român de la instituții de credit și subîmprumutate operatorilor economici prevede **o modalitate specială de stingere a obligațiilor fiscale și bugetare**, administrate de instituții ale administrației publice centrale, **ale operatorilor economici care dețin capacități de producere a energiei electrice sau electrice și termice în cogenerare, racordate la Sistemul electroenergetic național, reprezentând active funcționale energetice** cu sau fără activele miniere ce asigură cărbunele necesar funcționării acestora și capacități industriale reprezentând active funcționale industriale.

Potrivit art. 2 alin. (1) din O.U.G. nr. 60/2019, prin derogare de la prevederile art. 263 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, la cererea operatorilor economici care dețin activele prevăzute la art. 1, **creanțele fiscale și bugetare administrate de instituții ale administrației publice centrale se sting prin trecerea unor active funcționale din proprietatea acestora în proprietatea publică a statului și în administrarea ministerului de resort.**

Mențiunea necesității efectuării testului creditorului privat a fost efectuată prin O.U.G. nr. 200/2020, care a modificat prevederile O.U.G. nr. 60/2019.

Conform art. 2 alin. (6) din O.U.G. nr. 60/2019, astfel cum a fost modificată de O.U.G. nr. 200/2012, **stingerea totală sau parțială a creanțelor fiscale și bugetare** se va face ulterior efectuării de către ministerul de resort a **testului creditorului privat prudent** la valoarea determinată prin diferența dintre valoarea bunurilor ce intră în componența activelor funcționale și valoarea obligațiilor de mediu, stabilite prin raport de evaluare întocmit la cererea acestuia de către un evaluator autorizat în condițiile legii.

Legiuitorul a explicat motivele introducerii acestei evaluări în cuprinsul preambulului la O.U.G. nr. 200/2020, arătând că o astfel de manifestare este **conformă cu principiul creditorului privat prudent în economie, garantând o recuperare mai mare a creanțelor bugetare și fiscale.**

De asemenea, legiuitorul justifică necesitatea adoptării acestui act normativ sub forma unei ordonanțe de urgență prin faptul că neadoptarea în regim de urgență a măsurilor propuse poate conduce, pe de o parte, la întârzieri sau la nerespectarea angajamentelor statului român referitoare la asigurarea unui comportament economic de natură a respecta principiul creditorului privat prudent în economie și, pe de altă parte, poate conduce la afectarea interesului general al statului, fie sub forma neîncasării unor creanțe, fie sub forma afectării capacității operaționale a operatorilor la care statul deține creanțe, prin diversele constrângeri legislative care oferă avantaje unor operatori privați specifici.

Se poate observa astfel interesul deosebit acordat de legiuitor aplicării testului creditorului privat în această situație, acest act normativ fiind adoptat, printre altele, cu scopul expres de a garanta respectarea acestui principiu.

Concluzie

Implementarea în legislația națională a testului creditorului privat reprezintă un avantaj atât pentru creditorii bugetari, care au astfel deschise opțiuni de recuperare a creanțelor, care anterior adoptării acestor prevederi nu le erau accesibile, precum și pentru debitorii acestora cu dificultăți la plată, cărora li se acordă astfel o șansă de redresare.

Relativa noutate a prevederilor privind testul creditorului privat și aplicabilitatea acestuia în contexte diferite prezintă o provocare în practică, fiind necesară găsirea soluțiilor juridice și tehnice optime pentru aplicarea acestuia de la caz la caz.

REÎNCADRAREA TRANZACȚIILOR ȘI AJUSTAREA EFECTELOR FISCALE ALE ACESTORA.

Studiu de caz

Rezumat: În lumina unei jurisprudențe recente a Înaltei Curți de Casație și Justiție se reconsolidează limitele extrem de largi de apreciere ale organului fiscal în ceea ce privește recalificarea unei operațiuni juridice și ajustarea efectelor fiscale ale acesteia. Articolul își propune să analizeze o cauză soluționată recent în care o operațiune de vânzare-cumpărare a fost recalificată drept repartizare de dividende.

Cuvinte-cheie: art. 11 C. fisc., impozit pe dividende, recalificare tranzacție, jurisprudență, ÎCCJ

RECLASSIFICATION OF TRANSACTIONS AND ADJUSTMENT OF THEIR TAX EFFECTS.

Case study

Abstract: In the light of recent case law of the High Court of Cassation and Justice, the extremely broad limits of the tax authority's assessment of the reclassification of a legal transaction and the adjustment of its tax effects are being reconsolidated. The article aims to analyze a recently resolved case in which a sale-purchase transaction has been reclassified as dividend distribution.

Keywords: article 11 Fiscal Code, dividend tax, transaction requalification, case law, High Court of Cassation and Justice

Mirel MORCOV, avocat – „Săuleanu & Asociații”

Prin Decizia nr. 5536/29 octombrie 2020, Înalta Curte de Casație și Justiție soluționează definitiv cauza unei societăți, R. SRL, în contradictoriu cu Administrația pentru Contribuabili Mijlocii, constituită la nivelul regiunii Craiova. Această cauză a avut ca obiect mai multe constatări ce au condus la impunerea suplimentară, printre care și încheierea unei promisiuni de vânzare-cumpărare între asociat (și soția sa, în calitate de coproprietară) și societate (aceasta din urmă urmând să dobândească bunul imobil).

În baza art. 11 din Legea nr. 571/2003 (vechiul Cod fiscal aplicabil în speță), operațiunea juridică a fost recalificată ca fiind distribuire de dividende.

Instanța supremă a dat câștig de cauză, în mod definitiv, organului fiscal. Dispozițiile art. 11 C. fisc. consacră dreptul autorității de a reîncadra operațiunea sau, pur și simplu, de a o înlătura. Astfel, conform normei în discuție,

„la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Situațiile în care aceste dispoziții pot să își găsească aplicabilitatea nu mai reprezintă o necunoscută (inclusiv sub imperiul dispozițiilor art. 11 din Legea nr. 227/2015), fiind întâlnite în exemple practice, precum neluarea în seamă a unei tranzacții cu un furnizor, pentru simplul argument că acesta are un comportament fiscal inadecvat (din fericire, în sprijinul contribuabililor afectați de astfel de măsuri pronunțându-se CJUE¹).

Cu toate acestea, Decizia nr. 5536/2020 ne-a surprins în mod deosebit atenția nu doar prin faptul că se „reconsolidează” puterea organului fiscal, atunci când vine vorba despre acest apanaj, nici prin simplitatea raționamentului expus în hotărâre, ci prin semnul de întrebare ce se naște pe planul raporturilor juridice civile, ca urmare a stabilirii, în mod definitiv, a legalității actului administrativ aflat în circuitul civil în forma menținută de către instanță.

Din acest punct de vedere, se impune prezentarea sintetică a datelor speței.

În data de 09.09.2011, societatea, în calitate de promitentă-cumpărătoare, a încheiat cu asociatul și soția sa, în calitate de promitenți-vânzători, contractul de promisiune bilaterală de vânzare-cumpărare.

Obiectul antecontractului este reprezentat de un imobil extravilan, în suprafață totală de 34.300 mp.

Prețul vânzării a fost stabilit de părți la 2.764.000 lei, din care promitenții-vânzători au primit, până la data de 09.09.2011, suma de 2.619.864 lei, urmând ca diferența de 144.154 lei să fie achitată de către societate până la data de 09.09.2013.

În data de 13.09.2016, a fost încheiat actul adițional la contractul de promisiune de vânzare-cumpărare, prin care termenul de perfectare a contractului propriu-zis s-a prelungit până la data de 13.09.2021, urmând ca restul prețului, în sumă de 144.154 lei, să fie achitat tot până la această dată.

La data de 20.04.2017, a fost perfectat contractul de vânzare-cumpărare.

Inspekția fiscală a apreciat că promisiunea de vânzare-cumpărare reprezintă o tranzacție artificială, iar, în baza art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, această operațiune s-a reîncadrat ca fiind o distribuie de dividende, definită conform art. 7 pct. 12 din Legea nr. 571/2003.

În esență, considerentele pentru instanța supremă, potrivit cărora soluția aleasă de către organul fiscal este una corectă, sunt următoarele:

- dispozițiile art. 7 pct. 12 din Legea nr. 571/2003 (definiția dividendelor) nu sunt aplicabile speței (deși ele fuseseră invocate în raportul de inspekție fiscală);
- nu are relevanță în speță regimul juridic al proprietății bunului (și anume că el nu era deținut în proprietate exclusivă de către asociat și, prin urmare, prețul vânzării nu putea fi recalificat în integralitatea sa ca fiind o repartizare de dividende);

Conform art. 7 pct. 12 din Legea nr. 571/2003 – „dividend – o distribuie în bani sau în natură, efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la acea persoană juridică”.

„Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și se supune aceluiași regim fiscal ca veniturile din dividende:

- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile achiziționate de la un participant la persoana juridică peste prețul pieței pentru astfel de bunuri și/sau servicii, dacă suma respectivă nu a făcut obiectul impunerii la primitor cu impozitul pe venit sau pe profit.
- suma plătită de o persoană juridică pentru bunurile sau serviciile furnizate în favoarea unui participant la persoana juridică, dacă plata este făcută de către persoana juridică în folosul personal al acestuia.”

La momentul emiterii actului de control, cota aplicabilă impozitului pe dividende era de 16%, prin urmare, cel puțin din această perspectivă, am putut înțelege de ce anume organul fiscal a ales să recalifice operațiunea juridică într-o formă atât de „radicală”.

Cu toate acestea, nu putem să nu manifestăm îngrijorare față de raționamentul instanței supreme de a considera că definiția

¹ Cu titlu de exemplu recent, cauza C-430/19 – C.F. SRL împotriva Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF).

dividendului, cel puțin prin raportare la însăși dispoziția fiscală, nu are relevanță.

Tratamentul fiscal al sumelor revenite asociatului poate fi tratat doar din două perspective: fie o repartizare de dividende, luând în considerare și definiția acestui drept, conform art. 67 alin. (1) din Legea nr. 31/1990 – cotă parte din profit, fie un venit din altă sursă (în condiția în care nu există o aprobare a situațiilor financiare adoptată prin hotărârea asociaților/decizia asociatului unic ori sumele ridicate depășesc profitul repartizat).

În continuare, suntem de părere că, în acele situații în care organul fiscal apreciază că trebuie să recalifice o anumită tranzacție, această măsură trebuie exercitată într-o anumită limită previzibilă.

Această limită nu poate fi decât norma legală care reglementează condițiile de fond și de formă ale celor două operațiuni juridice (cea aleasă inițial de către contribuabil și cea subsecventă, aleasă de către organul fiscal). Altminteri, ar însemna să recunoaștem organului fiscal un drept aproape pur potestativ.

Ceea ce ne ridică un semn major de întrebare este faptul că, aparent, atunci când se face aplicarea art. 11, instanța supremă concluzionează că nu ar mai fi necesară coroborarea acestor dispoziții cu cele ce reglementează însăși condițiile celor două operațiuni.

Implicit, recunoașterea unei libertăți depline organului fiscal ar limita excesiv de mult controlul de oportunitate ce ar putea și ar trebui să fie efectuat de către instanțele de judecată în astfel de situații.

În baza art. 11 alin. (1) teza a II-a C. fisc., organul fiscal procedează la o veritabilă modificare a formei actului juridic civil, aceasta din urmă fiind însă limita până la care intervenția autorității fiscale se poate manifesta în mecanismul de formare a voinței părților. Cu alte cuvinte, autoritatea fiscală nu poate proceda, în baza art. 11 alin. (1) teza a II-a C. fisc., la modificarea, spre exemplu, a obiectului contractului ori a părților. Altminteri, ne-am afla în prezența unei tranzacții artificiale, care ar atrage după sine incidența primei teze a art. 11 alin. (1) C. fisc. – *neluarea în seamă a unei tranzacții*.

Așadar, în cea de-a doua situație, autoritatea fiscală recunoaște drepturile și obligațiile părților astfel cum ele sunt stabilite prin actul juridic supus analizei, însă procedează la modificarea formei, astfel încât aceasta să corespundă conținutului.

Pe de altă parte, sesizăm și o interpretare eronată a instanței în ceea ce privește cele două opțiuni ale organului fiscal.

Mai exact, instanța își concluzionează raționamentul prin aceea că dispozițiile art. 11 C. fisc. au în vedere ipoteza în care se constată că o tranzacție nu ar avea scop economic, iar, într-o atare situație, intenția legiuitorului a fost aceea de a acorda organului fiscal prerogativa reîncadrării, astfel încât tranzacția analizată să reflecte conținutul economic.

Identificăm o interpretare profund eronată, fiind evident din modalitatea de redactare a textului de lege că cele două ipoteze sunt totalmente distincte: fie o tranzacție nu prezintă scop economic și este înlăturată, fie prezintă, într-adevăr, scop economic, însă reîncadrarea se realizează strict prin raportare la conținutul acesteia.

Cu alte cuvinte, cele două prerogative nu pot fi recunoscute concomitent în ceea ce privește una și aceeași tranzacție.

În egală măsură, o asemenea soluție, de menținere în totalitate a drepturilor și obligațiilor părților, astfel cum ele rezultă din convenție (așadar, conținutul raportului), este prevăzută și în Reglementarea contabilă conformă cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene – pct. 46:

„(1) *Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.*

(2) *Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.*

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent. În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci când există diferențe între

fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

(3) *Exemple de situații când se aplică principiul prevalenței economicului asupra juridicului pot fi considerate: încadrarea, de către utilizatori, a contractelor de leasing în leasing operațional sau financiar; încadrarea operațiunilor la vânzare în nume propriu sau comision, respectiv consignatie; recunoașterea veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contul de profit și pierdere sau ca venituri în avans, respectiv cheltuieli în avans; încadrarea participațiilor ca fiind deținute pe termen lung sau pe termen scurt; recunoașterea participațiilor deținute ca fiind de natura acțiunilor deținute la entități afiliate, a intereselor de participare sau sub forma altor imobilizări financiare; încadrarea reducerilor acordate, respectiv primite, la reduceri comerciale sau financiare.”*

Pe de altă parte, se pare că, într-o situație precum cea analizată, ne-am fi aflat în ipoteza unei excepții, și anume că, în condițiile în care suma reprezentând preț a făcut obiectul impunerii (impozitul pe venit din transferul proprietății imobiliare), atunci această operațiune nu ar putea și nu ar trebui să fie privită drept repartizare de dividende.

Excepția stabilită chiar prin norma legală este, în opinia noastră, una firească și are scopul clar de a evita astfel de situații.

În concret, orice transfer al unui bun imobiliar intervenit între asociat și societate poate fi privit ca fiind o repartizare de dividende în condițiile în care nu am mai ține cont nici de condițiile în care dividendele pot fi repartizate și trecând peste excepția instituită chiar în norma fiscală.

Considerăm că nu reprezintă un abuz de drept acele situații în care părțile pot opta pentru acea operațiune juridică direcționată către o soluție fiscală optimizată, câtă vreme aceasta din urmă respectă condițiile de fond (îndeosebi cauza actului juridic) și de formă ale convenției juridice.

Nu trebuie ignorat faptul că, de cele mai multe ori, există soluții juridice alternative pentru a atinge același scop (cauză mediată și imediată), fără ca vreuna dintre aceste soluții să fie ilicită.

Al doilea element discutabil, în opinia noastră, este cel referitor la recalificarea întregului preț ca fiind o repartizare de dividende, în condițiile în care proprietatea bunului a fost deținută în regim de coproprietate.

Cel puțin din această perspectivă, considerăm că dispozițiile art. 11 C. fisc. nu trebuiau să își găsească aplicabilitatea.

Prevederile analizate reprezintă o veritabilă excepție de la principiul forței obligatorii a contractului, din perspectiva organului fiscal.

Fiind o excepție, ea este, în mod evident, de strictă interpretare și aplicare cât privește soluțiile puse la îndemâna autorității.

Or, niciuna dintre soluții nu recunoaște posibilitatea eliminării, în totalitate, a unei părți.

În fine, o a treia problemă ce ne-a atras atenția, ca urmare a menținerii unei astfel de decizii a organului fiscal, este cea legată de efectele pe planul impozitării viitoare.

În cartea funciară, la acest moment, societatea figurează ca proprietar.

Decizia de impunere constituie un act administrativ, intrat în circuitul civil, și, ca atare, produce, la rândul său, efecte juridice, cel mai important fiind cel care stabilește tratamentul fiscal al operațiunii – exclusiv repartizare de dividende.

Conform art. 6 alin. (1) teza finală C. pr. fisc. – „*în situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă*”.

Recalificarea unei operațiuni de vânzare-cumpărare ca fiind o repartizare de dividende presupune nu doar modificarea tratamentului fiscal, ci și reconsiderarea obiectului raportului juridic dintre părți, luând în considerare că acest lucru s-a dispus în baza art. 11 C. fisc. (cu alte cuvinte, au fost ajustate efectele fiscale ale unei operațiuni, astfel încât să reflecte scopul economic real al tranzacției).

Cu toate că în cartea funciară a imobilului figurează drept proprietar societatea, din moment ce prin această decizie operațiunea de vânzare-cumpărare este considerată repartizare de dividende, înseamnă că de această stare de fapt fiscală se poate prevala oricând și organul fiscal local, din perspectiva impozitului pe clădire și teren.

Pentru a fi în acord cu soluția instanței și, implicit, cu cea din decizia de impunere, părțile nu ar avea la îndemână decât



variantea promovării unui litigiu prin care instanța să pronunțe nulitatea contractului de vânzare, urmărind, prin aceasta, corijarea situației juridice civile cu cea fiscală.

Totodată, ne exprimăm temerea că, plecând de la un astfel de raționament, este deschisă calea organului fiscal spre a verifica eventualele decizii de afaceri ale societății, fiind, în opinia noastră, destul de evident că acest aspect s-a analizat în speță, instanța luând în considerare elemente cum ar fi momentul la care s-a perfectat contractul sau sursele de venituri pe care le avea la dispoziție societatea într-o anumită perioadă de

timp, fără ca acestea să aibă legătură cu scopul sau conținutul economic al operațiunii.

Or, o astfel de analiză este, în opinia noastră, incompatibilă cu sfera de aplicare a dispozițiilor art. 11 C. fisc., în condițiile în care decizia de afaceri a asociațiilor/administratorilor poate fi analizată cel mult din perspectiva unei rele-credințe (atât sub aspectul activelor, cât și sub aspectul modalității de gestionare a veniturilor), în baza dispozițiilor art. 25 din Legea nr. 207/2015 (fostul art. 27 din O.G. nr. 92/2003), însă această analiză poate fi făcută doar în eventualitatea unei insolvențe, ceea ce nu a fost cazul.

Cadoul primit de fisc în pandemie: 687 DE ZILE DE PRELUNGIRE A PRESCRIPTIEI DREPTULUI SĂU DE A STABILI CREANȚE FISCALE, PRECUM ȘI A DREPTULUI SĂU DE A EFECTUA EXECUTAREA Silită

Rezumat: Aproape deloc făcute publice, măsurile legislative din perioada pandemiei de COVID-19, care au modificat cursul prescripțiilor fiscale, au implicații semnificative asupra contribuabilului, celui căruia îi profită efectele prescripției. Astfel, prescripția fiscală, având natura unei prescripții extinctive, liberează pe contribuabil de răspunderea fiscală. Urmare a măsurilor despre care vom vorbi în acest articol, liberarea nu mai vine după 5 ani, ci după aproape 7 ani.

Cât au fost de justificate măsurile, urmează să aflați în cele ce urmează.

Cuvinte-cheie: prescripție fiscală, neînceperea prescripției, suspendarea prescripției, creanță fiscală, prorogare termene, modificare curs prescripție

**The present received by the tax authority
during the pandemic: 687 days of extension
of the limitation period for its right to
establish tax claims, as well as for its right
to carry out foreclosure**

Abstract: Almost never made public, the legislative measures took during the COVID-19 pandemic, which changed the course of tax prescriptions, have significant implications on taxpayers, who benefit from the effects of the limitation. Thus, the tax limitation period, having the nature of a limitation period, releases taxpayers from fiscal responsibility. Following the measures we will discuss in this article, the release does not occur after 5 years anymore, but after almost 7 years.
Just how justified the measures were, you will find out below.

Keywords: tax limitation, non-commencement of limitation, suspension of limitation, tax claim, extension of time limits, change of limitation course

Tanți ANGHEL, consultant fiscal independent, cadru didactic asociat – Facultatea de Drept, Academia de Studii Economice

I.

Preambul

În cartea mea apărută la sfârșitul anului trecut, am menționat că, în dreptul fiscal, există două categorii ale prescripției, ambele având natura unei prescripții extinctive¹:

- ❑ prescripția stabilirii creanței fiscale, care reglementează termenul în cadrul căruia se poate stabili sau modifica creanța fiscală. Prescripția stabilirii creanței fiscale face obiectul reglementării art. 110 C. pr. fisc., care, conform regulii generale în materie fiscală, este de 5 ani, începând cu data de 1 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală;
- ❑ diferită de această categorie este prescripția executării creanței fiscale, care are importanță numai pentru colectare și executare. Prescripția executării creanței fiscale face obiectul art. 215 C. pr. fisc. și este de 5 ani, începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut dreptul organului fiscal de a efectua executarea silită.

Așadar, vorbim de un termen de 5 ani în care fiscul își poate exercita dreptul său de a stabili creanțe fiscale sau, după caz, de a efectua executarea silită, cu precizarea că, în primul caz, raportat la momentul nașterii dreptului², fiscul beneficiază în fapt de un termen de 5 ani și 6 luni pentru exercitarea dreptului. De asemenea, trebuie avut în vedere și faptul că termenul de 5 ani mai poate fi prelungit cu perioadele în care prescripția este suspendată, potrivit art. 111 alin. (2) C. pr. fisc. și, respectiv, art. 216 din același act normativ.

Nu în ultimul rând, ar mai fi de spus că termenul de prescripție fiscală, reglementat potrivit legii române, este unul dintre cele mai mari, raportat la alte jurisdicții fiscale (spre exemplu, în Germania este de 4 ani, în Franța de 3 ani, în Spania de 4 ani, în Cehia de 3 ani, în Belgia de 3 ani și în Danemarca de 4 ani).

II.

Măsurile care au modificat cursul termenelor de prescripție fiscală în perioada pandemiei de COVID-19

1. Prima măsură, de altfel pe deplin justificată, a fost cea dispusă în perioada stării de urgență. În acest sens, prin

art. 41 din Decretul nr. 195/2020, care a instituit starea de urgență pe teritoriul României pentru o perioadă de 30 de zile, s-a prevăzut că

„prescripțiile și termenele de decădere de orice fel nu încep să curgă, iar, dacă au început să curgă, se suspendă pe toată durata stării de urgență (...).”

De precizat că, ulterior, prin Decretul nr. 240/2020, starea de urgență a fost prelungită cu încă 30 de zile, respectiv în perioada 15 aprilie-14 mai inclusiv.

Așadar, în contextul restricțiilor dispuse în perioada stării de urgență de 60 de zile, apare ca fiind pe deplin justificată intervenția legislativă referitoare la modificarea cursului prescripțiilor de orice fel, în sensul, pe de o parte, al amânării începutului prescripțiilor care ar fi trebuit să înceapă să curgă în perioada stării de urgență sau, după caz, prin suspendarea celor care erau în curs în aceeași perioadă.

2. Cu toate acestea, din motive a căror transparentă nu o regăsim în documentele publice, Guvernul României a adoptat, prin Ordonanța de urgență nr. 48/2020, măsuri inclusiv în domeniul prescripțiilor fiscale, în sensul modificării cursului acestora, în același sens cu cele adoptate prin Decretul nr. 195/2020. Astfel, prin alin. (5) al art. XII din acest din urmă act normativ,

„termenele de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale și de a cere executarea silită, precum și cel al contribuabilului/plătitorului de a cere restituirea creanțelor fiscale, prevăzute de Codul de procedură fiscală, se suspendă sau nu încep să curgă până la împlinirea termenului prevăzut la art. XIII alin. (1).”

De asemenea, la art. XIII alin. (1) s-a stabilit că

„aplicarea prevederilor art. XI și XII încetează la 30 de zile de la data încetării stării de urgență.”

În acest context, apreciind că norma referitoare la regimul prescripției din O.U.G. nr. 48/2020 reprezintă o normă specială în raport cu norma corespunzătoare reglementată prin Decretul nr. 195/2020, aceasta se aplică cu prioritate, consecința fiind că, începând cu data de 16 aprilie, data publicării O.U.G. nr. 48/2020, sunt aplicabile prevederile referitoare la modificarea cursului prescripțiilor fiscale aprobate prin acest din urmă act normativ.

¹ Tanți Anghel, *Codul de procedură fiscală. Comentariu pe articole*, Ed. Hamangiu, 2020, p. 347.

² Conform art. 21 alin. (2) C. pr. fisc., „(2) Potrivit alin. (1), se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată sau dreptul contribuabilului/plătitorului de a solicita restituirea.”. În fapt, potrivit acestei reguli, dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se naște odată cu nașterea creanței fiscale, potrivit alin. (1) al art. 21.

Aceste măsuri ar fi încetat, potrivit O.U.G. nr. 48/2020, la împlinirea celor 30 de zile de la data încetării stării de urgență, lucru care însă nu s-a produs, întrucât, așa cum vom vedea în continuare, acest termen a fost prorogat succesiv.

Ca urmare, coroborând prevederile actelor normative mai sus menționate, rezultă că:

- în perioada 16 martie-15 aprilie 2020, respectiv pentru o perioadă de 31 de zile, prescripțiile fiscale au cursul modificat, conform Decretului nr. 195/2020;
- începând cu data de 16 aprilie 2020, prescripțiile fiscale au cursul modificat, conform O.U.G. nr. 48/2020, dar și potrivit actelor normative adoptate ulterior, prin care termenul prevăzut la art. XII alin. (5) din O.U.G. nr. 48/2020 a fost prorogat succesiv.

3. Consecvent lipsei sale de transparență cu privire la motivația măsurii, Guvernul României a decis prorogarea termenelor de modificare a cursului prescripției și pe perioada stării de alertă, astfel:

- prin O.U.G. nr. 90/2020, art. III alin. (2), conform căruia „termenul prevăzut la art. XIII alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 319 din 16 aprilie 2020, **se prorogă până la data de 25 iunie 2020 inclusiv**”;
- prin O.U.G. nr. 99/2020, art. VI, conform căruia „articolul III din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 90/2020 (...), se modifică după cum urmează: (...) (2) Termenul prevăzut la art. XIII alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 319 din 16 aprilie 2020, cu modificările ulterioare, **se prorogă până la data de 25 octombrie 2020 inclusiv**”;
- prin O.U.G. nr. 181/2020, art. 24 alin. (2), conform căruia „termenul prevăzut la art. XIII alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 48/2020, cu modificările ulterioare, cu privire la aplicarea prevederilor dispozițiilor art. XI din același act normativ, prorogat prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 90/2020, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 114/2020 și prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 99/2020, **se prorogă până la data de 25 ianuarie 2021 inclusiv**”;

- prin O.U.G. nr. 226/2020, art. XXIII, conform căruia „termenul prevăzut la art. XIII alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 48/2020 privind unele măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 319 din 16 aprilie 2020, cu modificările ulterioare, cu privire la aplicarea prevederilor dispozițiilor art. XI din același act normativ, prorogat prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 90/2020 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 6/2019 privind instituirea unor facilități fiscale, precum și pentru modificarea altor acte normative, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 459 din 29 mai 2020, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 114/2020, prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 99/2020 privind unele măsuri fiscale, modificarea unor acte normative și prorogarea unor termene, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 551 din 25 iunie 2020, și prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 181/2020 privind unele măsuri fiscal-bugetare, pentru modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru prorogarea unor termene, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 988 din 26 octombrie 2020, **se prorogă până la data de 31 martie 2021**”;

- prin O.U.G. nr. 19/2021, art. V, conform căruia „termenul prevăzut la art. XIII alin. (1) **din** Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 48/2020 **privind unele măsuri financiar-fiscale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 319 din 16 aprilie 2020, cu modificările ulterioare, cu privire la aplicarea dispozițiilor art. XI din același act normativ, se prorogă până la data de 31 ianuarie 2022**”.

Ca urmare, potrivit actelor normative care conțin măsuri în domeniul fiscal, prezentate mai sus, începând cu data de 16 martie 2020 și până la data de 31 ianuarie 2022, prescripțiile fiscale au cursul modificat, după cum urmează:

- a.** în ceea ce privește măsura neînceperii cursului prescripției, reținem că, în perioada 16 martie 2020-31 ianuarie 2022, ar fi trebuit să înceapă cursul următoarelor prescripții:
 - prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale pentru anul 2019, care ar fi început să curgă la data de 1 iulie 2020;
 - prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale pentru anul 2020, care ar fi început să curgă la data de 1 iulie 2021;



- ☐ prescripția dreptului organului fiscal de a efectua executarea silită pentru titlurile devenite executorii în anul 2020, care ar fi început să curgă la data de 1 ianuarie 2021;
- ☐ prescripția dreptului organului fiscal de a efectua executarea silită pentru titlurile devenite executorii în anul 2021, care ar fi început să curgă la data de 1 ianuarie 2022.

În toate aceste cazuri, și în ipoteza în care nu vor mai fi dispuse alte prorogări ale termenelor de prescripție prevăzute la alin. (5) al art. XII din O.U.G. nr. 48/2020, termenul de prescripție de 5 ani va începe să curgă de la data de 1 februarie 2022.

b. în ceea ce privește măsura suspendării cursului prescripției, aceasta operează în perioada 16 martie 2020-31 ianuarie 2022, ceea ce înseamnă 687 de zile. Având în vedere că suspendarea prescripției reprezintă o modificare a cursului acesteia care constă în oprirea de drept a curgerii termenului de prescripție pe timpul în care durează situațiile care au generat suspendarea, cele 687 de zile se vor adăuga, în scopul calculării termenului de prescripție, la momentul la care s-ar fi împlinit prescripția dacă nu ar fi intervenit suspendarea.

În concret, dacă ne referim la termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale, efectul suspendării prescripției, în baza actelor normative menționate mai sus, ar arăta astfel:

- ❑ pentru anul fiscal 2015: prescripția a început să curgă la data de 01.07.2016 și se împlinește la data de 01.07.2021. La acest din urmă termen se adaugă cele 687 zile în care prescripția a fost suspendată, ceea ce înseamnă că, în fapt, prescripția se împlinește la data de 18 mai 2023;
- ❑ pentru anul fiscal 2016: prescripția a început să curgă la data de 01.07.2017 și se împlinește la data de 01.07.2022. La acest din urmă termen se adaugă cele 687 zile în care prescripția a fost suspendată, ceea ce înseamnă că, în fapt, prescripția se împlinește la data de 17 mai 2024 (2024 este an bisect);
- ❑ pentru anul fiscal 2017: prescripția a început să curgă la data de 01.07.2018 și se împlinește la data de 01.07.2023. La acest din urmă termen se adaugă cele 687 zile în care prescripția a fost suspendată, ceea ce înseamnă că, în fapt, prescripția se împlinește la data de 17 mai 2025;
- ❑ pentru anul fiscal 2018: prescripția a început să curgă la data de 01.07.2019 și se împlinește la data de 01.07.2024. La acest din urmă termen se adaugă cele 687 zile în care prescripția a fost suspendată, ceea ce înseamnă că, în fapt, prescripția se împlinește la data de 17 mai 2026;
- ❑ pentru anul fiscal 2019, așa cum am arătat mai sus, prescripția nu începe să curgă la data de 01.07.2020, ci la data de 1 februarie 2022 și se împlinește la data de 1 februarie 2027;
- ❑ în mod similar, pentru anul fiscal 2020, prescripția nu începe să curgă la data de 01.07.2021, ci la data de 1 februarie 2022 și se împlinește la data de 1 februarie 2027;
- ❑ pentru anul fiscal 2021, prescripția începe să curgă la data de 01.07.2022 și se împlinește la data de 01.07.2027, intrându-se astfel pe regula normală, sub rezerva că nu vor interveni alte cauze de neîncepere/suspendare a cursului prescripției.

III.

Concluzie

Așa cum am mai arătat în acest material, Guvernul României nu a oferit, prin instrumentele de prezentare a ordonanțelor de urgență prin care a modificat cursul prescripției, informații cu privire la:

- ❑ necesitatea măsurii, respectiv aspectele care au pus organele fiscale în imposibilitatea de a acționa în scopul valorificării drepturilor supuse prescripției;
- ❑ urgența măsurii în perioada stării de alertă.

În acest context, apreciem că, exceptând perioada stării de urgență de 60 de zile în care, prin natura măsurilor dispuse, se poate susține cauza de neîncepere/suspendare a prescripției pe motivul imposibilității organului fiscal de a-și exercita prerogativele ce țin de exercitarea dreptului de a stabili creanțe fiscale sau de a efectua executarea silită în considerarea faptului că, în unele cazuri, realizarea respectivelor prerogative presupunea contactul direct cu contribuabilii, după expirarea acestei perioade, nu se mai poate susține acest lucru. Cu alte cuvinte, măsurile de modificare numai a cursului prescripțiilor fiscale, după expirarea perioadei stării de urgență, nu au nicio justificare.

În fapt, măsurile de relaxare dispuse gradual, însoțite de măsurile de protecție recomandate sau impuse în perioada stării de alertă, la care se pot adăuga recomandarea utilizării mijloacelor electronice de comunicare³ și a muncii la domiciliu, permiteau efectuarea inspecțiilor fiscale sau a executărilor silite, prin aplicarea de sechestre (ex.: măsura popririi nu implică, prin natura regulilor procedurale reglementate, contact fizic sau direct cu contribuabilii).

De altfel, practica a demonstrat că, pe toată perioada stării de alertă, organele fiscale au fost active, atât prin efectuarea de inspecții fiscale, cât și prin aplicarea măsurilor de executare silită, cu respectarea dispozițiilor legale. *Quod erat demonstrandum.*

³ A se vedea art. 50 din Anexa 1 la Decretul nr. 195/2020.

Când vine fiscul în control: 10+1 SITUAȚII

Rezumat: Organul fiscal efectuează analize de risc, pe baza cărora își va selecta contribuabilii ce vor fi controlați.

Cuvinte-cheie: *risc, discrepante, suspiciuni, evaziune*

Then the tax audit is coming: 10+1 situations

Abstract: *The fiscal body performs risk analyzes, based on which it will select the taxpayers to be audited.*

Keywords: *risk, discrepancies, suspicions, evasion*

Mădălina COTET MĂGUREAN, contabil senior – Baker Tilly România

Prin acest articol dorim să vă oferim câteva repere practice, care să acorde răspunsuri la întrebarea „**Când ne putem aștepta la un control fiscal?**” sau „**Ce situații pot genera un control fiscal?**”, precum și modalități de reducere sau chiar de eliminare a riscurilor generatoare de controale fiscale.

Demararea unui control fiscal este, în general, imprevizibilă, aşadar, prin comportamentul său fiscal, contribuabilul trebuie să elimine orice suspiciune a inspectorilor fiscali, care ar putea să apară în cadrul analizelor de risc efectuate de către aceştia. Prin prisma practicii, putem identifica următoarele situaţii în care autoritatea fiscală este tentată să iniţieze o inspecţie fiscală:

1.

Pierderi contabile și fiscale pe o perioadă îndelungată de timp

În practică, această motivație s-a dovedit că nu este corectă față de toți contribuabilii, deoarece, în unele cazuri, este de așteptat ca pierderile contabile și fiscale să se înregistreze în primii ani de viață, mai ales atunci când investiția este recuperată pe o

perioadă de timp mai îndelungată sau atunci când investiția trebuie să fie substanțială, pentru a se înregistra profituri ulterioare. Se poate spune chiar că o companie de bună-credință este astfel descurajată să mai facă investiții pe termen lung.

Mai mult decât atât, companiile care fac parte dintr-un grup și sunt dependente de tranzacțiile cu celelalte părți din grup pot intra în vizorul inspectorilor fiscali, deoarece se poate pune întrebarea de ce aceste companii sunt ținute pe pierdere, și nu sunt lichidate. Intervine suspiciunea că pierderea ar putea să fie, în fapt, artificială, generată de grup.

Indiferent de natura pierderilor (din motive operaționale, comerciale, de criză economică sau ca urmare a unor strategii de piață), acestea trebuie să fie foarte bine documentate în fața inspectorilor fiscali, pentru a se evita recalcularea taxelor și impozitelor.

2.

Discrepanțe între declarațiile de TVA

Pentru a evita posibilele necorelări între declarațiile companiei și ale partenerilor ei, cum ar fi, de exemplu, cazul declarației 394,

se recomandă reconcilierea periodică a tranzacțiilor materiale declarate cu principalii parteneri. Fiecare entitate trebuie să aibă în vedere că o simplă verificare încrucișată inițiată pentru verificarea tranzacțiilor din declarația 394 se poate transforma într-un amplu control fiscal, în cazul în care se constată diverse discrepanțe sau erori în evidența contabilă a companiei.

Tranzacțiile cu persoane afiliate sunt tot mai mult monitorizate de către structurile ANAF, prin formularul 394. Astfel, în cazul tranzacțiilor cu entitățile afiliate rezidente în special, este de dorit să nu existe diferențe majore între valoarea achizițiilor și cea a livrărilor declarate de către contribuabili prin declarația 394; altfel, acestea pot ridica suspiciuni inspectorilor ANAF.

3.

Discrepanțe între sumele raportate în bilanț și declarațiile fiscale

Se recomandă corelarea perfectă, după natură, a veniturilor și cheltuielilor prezentate în Declarația 101, „Declarație privind

impozitul pe profit”, cu cele raportate în bilanț. Altfel, există riscul ca autoritățile fiscale să decidă inițierea unei inspecții fiscale.

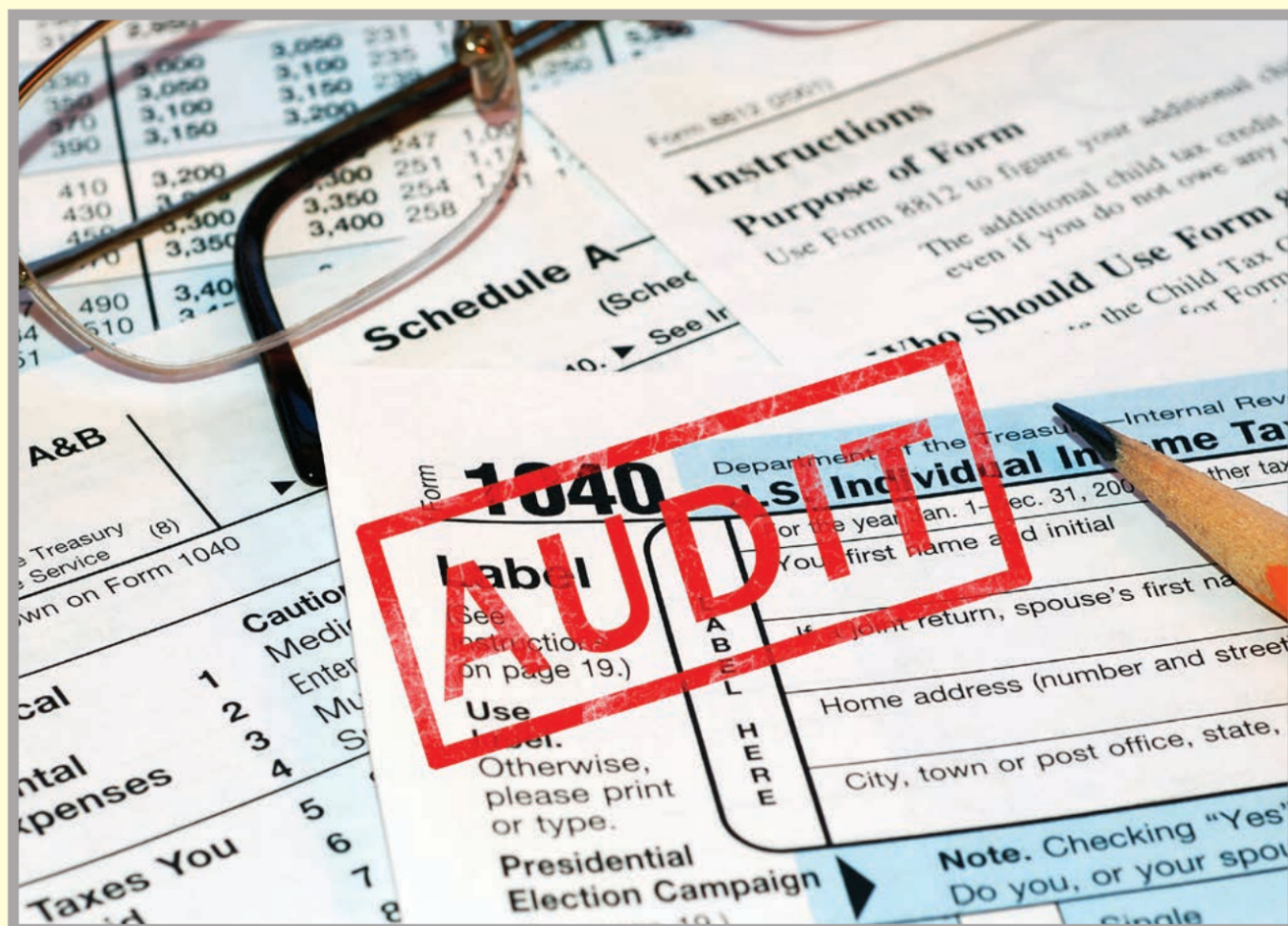
În cazul în care se constată astfel de discrepanțe, entitatea trebuie să verifice necesitatea depunerii unei declarații rectificative 101, „Declarație privind impozitul pe profit”, simultan cu depunerea bilanțului pentru anul respectiv.

În ultima perioadă, în practică, s-au înmulțit controalele tematice generate de neconcordanțele între D101 și bilanț.

4.

Nedepunerea sau depunerea cu întârziere a declarațiilor, respectiv plata cu întârziere a obligațiilor

Inspectorii ANAF pot interpreta nedepunerea sau depunerea cu întârziere a declarațiilor fiscale drept o măsură luată de către contribuabil pentru a evita, în mod intenționat, declararea impozitelor și a taxelor.



Chiar și depunerea, în mod constant, cu întârziere sau plata cu întârziere, în mod recurent, sunt de natură a atrage atenția organelor de inspecție fiscală.

Tot în același registru, schimbarea vectorului fiscal, respectiv trecerea de la plătitor de venituri ale microîntreprinderilor la plătitor de impozit pe profit, poate să genereze suspiciuni la nivelul organelor fiscale, în sensul că, de la un trimestru la altul, societatea nu mai declară și nu mai plătește impozitul și, în mod special, în situația în care, anterior trecerii la microîntreprindere, au existat pierderi fiscale care încă se mai pot recupera.

Și într-o astfel de situație un control tematic poate fi inițiat de către autoritățile fiscale, pentru a investiga motivele pentru care contribuabilul nu mai declară și nu mai plătește impozit pe veniturile microîntreprinderilor și nici impozit pe profit nu este datorat.

Mai mult decât atât, cu scopul de a se asigura o cât mai eficientă colectare a sumelor datorate Bugetului Statului, contribuabilul considerat indisciplinat poate fi poprit sau chiar executat silit de către organul fiscal.

5.

Depunerea în mod repetat de declarații rectificative

Orice eroare materială care afectează rezultatul financiar-contabil al companiei ar trebui, în principiu, să fie însoțită de depunerea unei declarații rectificative privind impozitul pe profit. Modificarea pierderilor anilor trecuți atrage după sine depunerea de declarații rectificative, pentru a prelua corect pierderea fiscală în anul curent.

Acest comportament fiscal al contribuabilului poate crea organelor fiscale impresia că societatea se confruntă cu multe erori contabile și fiscale și, prin urmare, acestea pot solicita începerea unui control fiscal.

În plus, trebuie avut în vedere faptul că depunerea de declarații rectificative are capacitatea de a redeschide termenul de prescripție, și anume cei 5 ani de prescripție vor fi recalculați având în vedere momentul depunerii declarației rectificative. Acest lucru înseamnă că perioade considerate prescrise pot fi supuse, din nou, controlului fiscal.

6.

Evenimente speciale (fuziuni, dizolvări, divizări, insolvențe, transfer de business)

Deoarece astfel de evenimente speciale pot avea un impact semnificativ asupra rezultatului financiar-contabil al contribuabilului, inspectorii fiscali vor fi interesați să afle:

- (i) dacă motivul pentru care se produce una din formele de reorganizare este unul întemeiat;
- (ii) abordarea companiei în materie de operațiuni de restructurări, care este foarte interpretabilă din punct de vedere fiscal; astfel că, adesea, autoritățile fiscale au posibilitatea reclasificării tranzacțiilor considerate artificiale pe baza art. 11 C. fisc. (Legea nr. 227/2015).

Mai mult decât atât, deoarece procedura de insolvență este însoțită de facilități fiscale (înlesniri la plată), inspectorii pot fi interesați să verifice tranzacțiile și întreaga documentație care justifică procesul de reorganizare.

7.

Tranzacții cu societăți sau cu părți afiliate nerezidente, aflate în locații offshore/paradisuri fiscale

Paradisurile fiscale și centrele *offshore* pot fi adevărate instrumente sofisticate de evaziune fiscală internațională, existând o linie foarte fină și sensibilă între „evaziunea fiscală” și „dreptul evitării taxelor”, ceea ce face dificilă demarcarea între cele două. Astfel, acestea pot intra în atenția autorităților, deoarece aceste tranzacții pot reprezenta modalități de transfer al profiturilor către locații ce impun o taxare mai blândă.

8.

Înregistrarea unor marje de profit sub media industriei în care activează operatorul economic

Inspectorii fiscali pot fi interesați să afle motivul pentru care un contribuabil înregistrează o marjă de profit mai mică în comparație cu alte companii care își desfășoară activitatea în același domeniu de activitate și, pentru aceasta, pot demara o inspecție fiscală.

În acest sens, organele fiscale urmăresc îndeaproape identificarea relațiilor de afiliere din cadrul grupului, pe baza analizelor efectuate prin intermediul bazelor de date, precum Amadeus, Orbis, Registrul Comerțului sau declarația 394 – pentru a verifica dacă impactul fiscal a fost suportat corespunzător, în cadrul grupului, de către toți partenerii de afaceri.

9.

Necesitatea înregistrării în scopuri de TVA

Comparația cifrei de afaceri anuale, declarată de către un contribuabil în Situațiile Financiare cu plafonul valabil pentru înregistrarea în scopuri de TVA (în prezent, de 88.500 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de către Banca Națională a României, respectiv 300.000 lei), este un alt indicator folosit de inspectorii fiscali în determinarea gradului de risc al companiei. În cazul în care se constată că această limită este depășită, structurile ANAF pot iniția o inspecție fiscală pentru verificarea necesității înregistrării în scopuri de TVA.

10.

Solduri mari de bani în casierie ori sume importante acordate ca avans spre decontare

O altă situație care generează suspiciuni inspectorilor ANAF este soldul mare de bani în casierie sau sumele semnificative acordate ca avans spre decontare. Aceste informații pot fi extrase spre verificare din formularul F30, „Date Informative”, al Situațiilor Financiare anuale depuse de către contribuabil.

În cazul unui control fiscal, sumele semnificative acordate ca avans spre decontare pot fi reclasificate (și, prin urmare, impozitate cu taxe adiționale) ca:

- ☐ distribuie de dividende sau venituri din alte surse (dacă avansurile sunt distribuite către asociați);

- ☐ avantaje în natură acordate salariaților (dacă avansurile sunt acordate salariaților, dar nu sunt justificate prin deconturi de cheltuieli).

11.

Nesolicitarea rambursării TVA de rambursat pe o perioadă mai mare de timp

Ultimul, dar nu cel din urmă motiv pentru care fiscalul poate veni în control îl reprezintă TVA de recuperat, necerută la rambursare. Astfel, firmele care înregistrează sume mari de TVA de recuperat, dar care nu solicită rambursarea pentru o perioadă lungă, pot deveni subiectul unei inspecții fiscale.

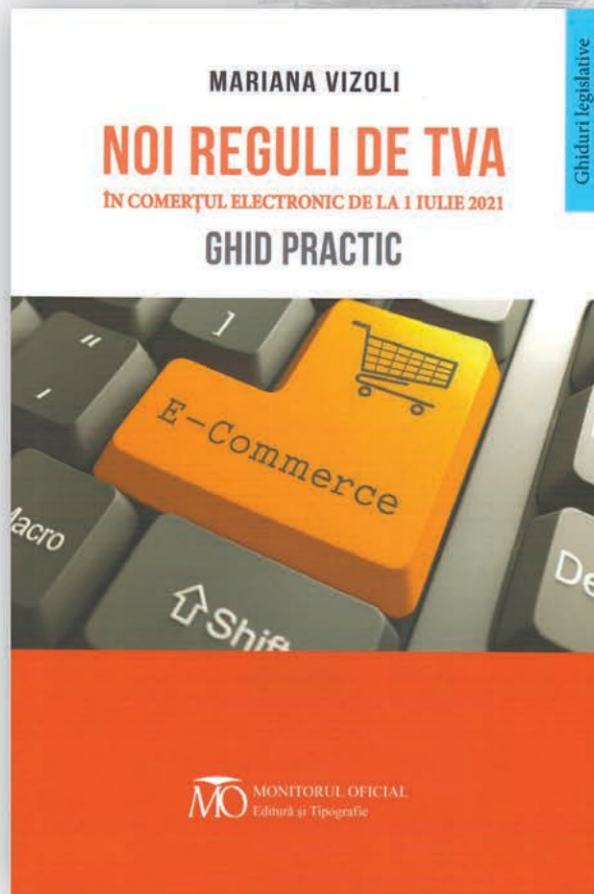
Totuși, dacă unele firme nu solicită rambursări de TVA în mod periodic, nu înseamnă neapărat că sunt de rea-credință și că au ceva de ascuns în cazul unui control.

Pot exista contribuabili de bună-credință care consideră că solicitarea periodică de TVA este o irosire de timp și bani, deoarece trebuie să aloce resurse umane care să fie la dispoziția inspectorilor. De aceea, contribuabilii decid să nu ceară rambursare de TVA atunci când estimează că, în viitorul apropiat, compania va avea TVA de plată sau decid că nu este oportun să aplice pentru o rambursare de TVA până nu se atinge un anumit plafon, stabilit intern de către conducerea companiei.

Concluzie

Pentru a putea preîntâmpina aceste situații generatoare de risc de inspecții fiscale, contribuabilii trebuie să conștientizeze și, dacă este cazul, să corecteze factorii declanșatori de risc, care îi pot face vulnerabili în fața autorităților fiscale. În acest sens, relațiile dintre contribuabili și organele fiscale ar trebui să fie fundamentate mereu pe bună-credință.

Mariana Vizoli,
**Noi reguli de TVA în comerțul electronic
de la 1 iulie 2021. Ghid practic,**
Editura Monitorul Oficial, București, 2021,
88 de pagini*



De la 1 iulie 2021, mediul de afaceri se va confrunta cu o nouă provocare, implementare în legislația națională a așa-numitului pachet *e-commerce*. Directivele de TVA sunt într-o continuă modificare pentru a ține pasul cu era digitală. Modificările sunt justificate de necesitatea de a depăși obstacolele identificate în calea vânzărilor online transfrontaliere și abordează provocările care decurg din regimurile de TVA pentru vânzarea la distanță de bunuri și importul de loturi cu valoare redusă.

Pachetul *e-commerce*, transpus în Codul fiscal prin O.U.G. nr. 59/2021, influențează esențial operațiunile în relația B2C.

Noile regimuri speciale aplicabile de la 1 iulie 2021 [regimul non-UE (OSS), regimul UE (OSS), regimul special pentru vânzarea la distanță de bunuri importate (IOSS), mecanismul special pentru declararea și plata TVA la importul bunurilor cu valoare redusă] prevăd, în principal, extinderea mecanismului MOSS (mini *one stop shop* – mini ghișeul unic), care devine OSS – *one stop shop* (ghișeul unic) sau IOSS – Import *one stop shop*, în cazul importului de bunuri cu valoare redusă. Sunt măsuri de simplificare prin care operatorii economici pot plăti TVA datorată în alte state membre într-un singur stat membru, în acest fel fiind reduse substanțial sarcinile administrative ale întreprinderilor.

Prezenta lucrare a fost elaborată ca urmare a necesității descrierii într-o manieră accesibilă operatorilor economici a noilor măsuri care se vor aplica de la 1 iulie 2021 pentru comerțul electronic. Sunt subliniate elemente-cheie, cum ar fi operațiunile vizate, persoanele care aplică regimul special, obligațiile care le revin, rolul interfețelor electronice.



25 de lei

**Abonamente
CONSULTANT FISCAL**

2021 (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

