

ANUL XVI
NR. 79
APRILIE-IUNIE 2023

[2] 2023

CONSULTANT FISCAL

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

DIN SUMAR

Mirela Violeta Buliga

REGIMUL FISCAL AL INDEMNIZAȚIILOR
DE DETAȘARE/SPECIFICE DETAȘĂRII TRANȘNĂȚIONALE – CRONICA
A DOUĂ AMNISTII FISCALE ANUNȚATE (PARTEA I)

Andrei Dobrescu și Adrian Cucu

LUPTA ÎMPOTRIVA SPĂLĂRII BANILOR ȘI FINANȚĂRII TERORISMULUI ÎN CADRUL UE

Radu Bufan și Mihai Bufan

UNELE DILEME NEREZOLVATE ALE PROBAȚIUNII ÎN DREPTUL FISCAL

Diana Ludoșan

INSTABILITATE LEGISLATIVĂ – CONFLICT
ÎNȚRE PREVEDERILE ART. 173 ALIN. (1) DIN LEGEA NR. 85/2014
PRIVIND PROCEDURILE DE INSOLVENȚĂ ȘI CELE ALE ART. 220 ALIN. (10) C. PR. FISC.



Revistă editată de CCF

CAMERA CONSULTANȚILOR FISCALI
membră a
Confederației Fiscale Europene
Uniunii Profesiorilor Liberales din România

CONSILIUL SUPERIOR

Dan MANOLESCU
Președinte

Adrian LUCA
Prim-vicepreședinte

Daniela TĂNASE
Vicepreședinte

Romulus Dimitrie BADEA
Vicepreședinte

Maria-Iulia SOBOLEVSCHI-DAVID
Vicepreședinte

Sorin-Adrian ROBU
Vicepreședinte

Vasile-Alin NEGRESCU
Vicepreședinte

Mariana VIZOLI
Membru

Ioan SIMION
Membru

Vlad-Constantin BOERIU
Membru

Alexandr MILCEV
Membru

Marian-Alin IRIMIA
Membru

Alin CHITU
Membru

Elena IORDACHE
Membru

Sia-Nicoleta JIRU
Membru

Camera Consultanților Fiscali

Str. Alexandru Constantinescu, Nr. 61, sector 1, București, Cod Poștal: 011472
www.ccfiscali.ro
office@ccfiscali.ro

Director: Radu BUFAN

Redactor-șef: Mariana VIZOLI

Redactor: Andrei MATEI

sumar

drept fiscal

4 Regimul fiscal al indemnizațiilor de detașare/specifice detașării transnaționale – cronica a două amnistii fiscale anunțate (partea I)

Av. dr. **Mirela Violeta BULIGA** – Baroul București; Cadru didactic asociat – Facultatea de Drept, Academia de Studii Economice

10 Lupta împotriva spălării banilor și finanțării terorismului în cadrul UE

Prof. univ. dr. **Andrei DOBRESCU** – Universitatea Petrol-Gaze din Ploiești și **Adrian CUCU** – președinte ONPCSB (Oficiul Național de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor)

procedură fiscală

16 Unele dileme nerezolvate ale probațiunii în dreptul fiscal

Prof. univ. dr. **Radu BUFAN** – Facultatea de Drept, Universitatea de Vest din Timișoara; Avocat, Baroul Timiș; Consultant Fiscal; Expert contabil și drd. **Mihai BUFAN** – Facultatea de Studii Europene, Universitatea „Babeș-Bolyai” din Cluj-Napoca; Consultant fiscal

26 Instabilitate legislativă – conflict între prevederile art. 173 alin. (1) din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de insolvență și cele ale art. 220 alin. (10) C. pr. fisc.

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

întrebări și răspunsuri

29 Întrebări și răspunsuri în materia impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale

Luminița OBACIU – Senior Payroll Partner – SOTER & PARTNERS

CONSILIUL ȘTIINȚIFIC

Prof. univ. dr. hc.
Jacques MALHERBE

Prof. univ. dr.
Maria-Iulia SOBOLEVSCHI DAVID

Prof. univ. dr.
Vasile RĂILEANU

Conf. univ. dr.
Ciprian PĂUN

Mihai BRĂGARU

COLEGIUL DE REDACȚIE

Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA
economist

Dr. Emilian DUCA
consultant fiscal

Dr. Ioan LAZĂR
avocat, drept fiscal, dreptul concurenței

Dr. Mirela BULIGA
avocat, drept fiscal

Tanți ANGHEL
consultant fiscal

Adrian LUCA
consultant fiscal, expert contabil

CONSULTANT FISCAL

Senior editor
Dan MANOLESCU
(legislație, focus)

Senior editor
Ioan SIMION
(internațional)

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

Publisher
EDITURA UNIVERSUL JURIDIC

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

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

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

© Drepturile de autor pentru imaginile publicate aparțin
Editurii Universul Juridic

ISSN 1844 - 3591

Regimul fiscal al indemnizațiilor de detașare/specifice detașării transnaționale – cronica a două amnistii fiscale anunțate (partea I)

Rezumat: Problema recalificării în venituri asimilate salariilor a indemnizațiilor de detașare/specifice detașării transnaționale rămâne de actualitate, fiind singura situație pentru care a fost necesară adoptarea a două legi de amnistie succesive. Pe de-o parte, organul fiscal român pare să nu fi înțeles că regimul acestor sume nu este armonizat la nivelul UE, astfel că o sumă, care într-un stat membru este considerată indemnizație, poate fi considerată drept element component al salariului în alt stat membru. Pe de altă parte, majoritatea firmelor care detașează salariați în alte state membre, într-un context legislativ incomplet, s-a confruntat cu dificultăți în a se conforma dispozițiilor legale care impun anumite formalități specifice pentru a beneficia de regimul legal și fiscal aferent acestor indemnizații. Prezentul articol analizează în două părți dificultățile de aplicare și interpretare a dispozițiilor de drept comun și a celor fiscale în materia prestărilor de servicii transnaționale. În prima parte este analizat contextul Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, iar partea a doua este dedicată Legii nr. 72/2022 prin care au fost anulate obligații fiscale pentru aceeași situație de fapt care a condus la adoptarea Legii nr. 209/2015.

Cuvinte-cheie: diurnă, indemnizații de delegare/detașare, detașare transnațională, amnistie fiscală, Legea nr. 209/2015, Legea nr. 72/2022.



Av. dr. **Mirela Violeta BULIGA**¹ – Baroul București; Cadru didactic asociat – Facultatea de Drept, Academia de Studii Economice

The tax regime of posting allowances/ the allowances specific to transnational posting – the chronicle of two tax amnesties foretold (part I)

Abstract: The reclassification of posting allowances/the allowances specific to transnational posting as income assimilated to salaries is still actual nowadays, being the only case that required two successive tax amnesty laws. On the one hand, the Romanian tax authority seemed not to have understood that the regime of these amounts is not harmonized at the EU level, so that an amount, which in one member state is seen as allowance, can be appraised as salary in another member state. On the other hand, most companies posting employees to other member states, in an incomplete legislative frame, faced difficulties in complying with legal provisions that require specific formalities to benefit from the legal and fiscal regime related to these allowances.

This article analyses in two parts the difficulties raised by the application and interpretation of legal and tax provisions related to transnational services. In the first part, the context of Law No 209/2015 is analysed, and the second part is dedicated to Law No 72/2022 by which tax liabilities were cancelled for the same factual situation that led to the adoption of Law No 209/2015.

Keywords: daily allowance, posting allowance, transnational posting, tax amnesty, Law No 209/2015, Law No 72/2022.

¹ Mirela Violeta Buliga este avocat specializat în drept fiscal, membru în Baroul București, și cadru didactic asociat al Facultății de Drept a Academiei de Studii Economice. Poate fi contactată la adresa de e-mail: mirela.buliga@mcblaw.ro.

I. PRIMA AMNISTIE – LEGEA NR. 209/2015 PRIVIND ANULAREA UNOR OBLIGAȚII FISCALE

I.1. Situația perioadei anterioare intrării în vigoare a Legii de amnistie nr. 209/2015

I.1.1. Contextul

În anul 2014 am asistat la o modificare a doctrinei administrative a ANAF cu privire la încadrarea din perspectivă fiscală a „diurnelor”/indemnizațiilor de detașare acordate de către angajatorii români salariaților detașați în străinătate². Această schimbare de abordare a condus la declanșarea inspecțiilor fiscale la societățile respective și, ca urmare, până în vara anului 2015, au fost încheiate numeroase Rapoarte de inspecție fiscală, fiind emise Decizii de impunere cu sume de ordinul milioanelei (și zecilor de milioane) de lei pentru fiecare contribuabil, în urma recalificării acestor sume în venituri de natură salarială/asimilate salariilor.

La data respectivă, ca și în toată perioada anterioară (practica fiind confirmată ca legală prin rapoartele de inspecție fiscală emise anterior), pentru salariații detașați în alte state membre, angajatorii români acordau diurne/indemnizații de detașare care, în funcție de statul de desfășurare a activității, erau cheltuieli deductibile fiscal la societatea angajator și reprezentau venituri neimpozabile (fiind și excluse din baza de calcul al contribuțiilor sociale) la salariat, în limita de 2,5 ori nivelul admis pentru instituții publice, conform H.G. nr. 518/1995.

Aceasta era practica utilizată în ultimele două decenii în respectiva „industrie”, în care salariații erau, de regulă, încadrați în România la nivelul salariului de bază/minim din România, pentru care se plăteau, în România, impozitul pe venit și contribuțiile sociale obligatorii.

În statul din Uniunea Europeană, unde erau detașați, salariații români erau plătiți tot de către angajatorul din România care, în multe situații, înregistra un sediu permanent în statul respectiv, datorită complexității și duratei activității sale. Angajatorul plătea în străinătate, pentru întreaga sumă acordată angajatului

detașat în statul respectiv, impozit pe salarii și alte obligații conform legislației din acel stat (în cazul obișnuit, în care legislația acelor state considera aceste diurne/indemnizații ca fiind incluse în calculul salariului minim din statul respectiv), mai puțin contribuții de asigurări sociale obligatorii pentru aceste indemnizații, datorită regimului obținut prin formularul A1 eliberat de autoritățile din România.

Organul fiscal român s-a sesizat de existența acestei „breșe” prin care sumele respective „scăpau” de contribuții sociale în România, mai ales că respectivele sume constituie și cheltuieli deductibile la societatea română angajator, astfel încât a decis că modul de interpretare și aplicare a legislației fiscale pentru perioadele anterioare (care includ din anul 2011 și baza de calcul al contribuțiilor sociale obligatorii) trebuie reconfigurat.

În urma inspecțiilor fiscale desfășurate, în perioada 2014-2015, au rezultat sume imense stabilite suplimentar la nivelul angajatorilor, prin recalificarea, în marea majoritate a cazurilor, în temeiul dispozițiilor art. 11 alin. (1) teza a 2-a C. fisc.³ și al art. 7 C. fisc., a sumelor acordate cu titlu de indemnizații/diurne în drepturi de natură salarială și calcularea, asupra acestora, de contribuții sociale obligatorii și, uneori, și de impozit pe venit.

I.1.2. Argumentele organului fiscal

Dintre argumentele cel mai des utilizate de către inspecțiile fiscale pentru recalificarea sumelor considerate diurne/indemnizații de către angajatorii români în drepturi de natură salarială/asimilate salariilor, pentru perioade anterioare modificării Legii nr. 344/2006⁴, prin O.U.G. nr. 28/2015⁵ (și, ulterior, prin Legea nr. 16/2017), abordare facilitată tocmai de inexistența unui cadru legislativ complet și coerent, care să permită angajatorilor să se poziționeze în mod legal în activitatea desfășurată și să prefigureze impactul fiscal al activității desfășurate, menționăm următoarele:

- nu se făcea nicio diferență între detașarea din dreptul intern din Codul muncii și detașarea transnațională⁶, situația „facilitată” de transpunerea incompletă a Directivei 96/71/CE⁷ în dreptul intern, astfel că Legea

² Pentru teoria modificării doctrinei administrative, a se vedea R. Bufan (coord.), *Tratat de drept fiscal, vol. I, Teoria generală a dreptului fiscal*, Ed. Hamangiu, București, 2016, p. 203 și urm.

³ Deși aplicabilitatea art. 11 alin. (1) cu privire la contribuții sociale datează doar de la data de 10 iulie 2015, fiind introdusă prin Legea nr. 187/2015, astfel: „La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității”. În forma anterioară acestei modificări, dispozitivul de la art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 prevedea că: „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”. Cu privire la regula generală anti-abuz de la art. 11 C. fisc., a se vedea S.A. Sbârnă, *Reglementări naționale românești privind combaterea abuzului fiscal al contribuabilului. Cadru legislativ general. Mecanisme – evoluție – interpretare – aplicare*, publicat în Revista Română de Drept al Afacerilor nr. 9/2016, accesat, în variantă electronică, în programul legislativ *Sintact*; R. Bufan, S.A. Sbârnă, *Prevalența economicului asupra juridicului – modalitate de combatere a abuzului de drept în dreptul fiscal*, publicat în Revista Română de Drept Privat nr. 1 din 28 februarie 2019.

⁴ Legea nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, publicată în M. Of. nr. 636 din 24 iulie 2006.

⁵ O.U.G. nr. 28/2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, publicată în M. Of. nr. 476 din 30 iunie 2015.

⁶ Cu privire la conținutul diferit al noțiunilor „detașare/delegare și detașare transfrontalieră”, a se vedea A. Țiclea, *Aspecte privind detașarea transnațională*, în Revista Română de Dreptul Muncii nr. 2/2029, consultat în programul legislativ *Sintact*.

⁷ Directiva Parlamentului European și a Consiliului nr. 96/71/CE din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii, publicată în J. Of., seria L, nr. 18 din 21 ianuarie 1997.

nr. 344/2006 nu reglementa⁸, la acel moment, decât regimul angajaților din alte state membre detașați în România, iar nu și situația în care un angajat român era detașat într-un alt stat membru al UE;

Dar faptul că Directiva 96/71/CE nu a fost transpusă în mod corespunzător în România nici la 8 ani după aderare nu însemna că nu putea fi invocată direct de către cetățeni/contribuabili împotriva statului român, care nu și-a îndeplinit obligația de transpunere, această posibilitate fiind denumită, în doctrină⁹, drept efectul direct invers (vertical) al Directivelor.

- în statul membru de detașare, suma totală plătită, pe bază de stat de plată – inclusiv indemnizația de detașare –, era considerată de legislația internă a respectivului stat ca având natură de salariu, fiind impozitată cu impozit pe salarii (de exemplu, *Lohnsteuer* în Germania). În multe astfel de state este reglementat un salariu minim, stabilit, de regulă, ca salariu orar, astfel încât, în acele state de plată din străinătate, trebuia demonstrat că s-a respectat nivelul salariului minim orar, în corelație cu numărul de ore lucrate lunar;

Cum această calificare drept salariu este menționată pe documentele de evidență din acel stat, inspecțiile fiscale din România considerau că sunt în posesia unui argument hotărâtor pentru a recalifica sumele respective în salarii și conform dreptului român. Dar, consultând jurisprudența CJUE pe tema interpretării Directivei 96/71/CE, rezultă că modul de calificare a sumelor plătite unui salariat într-un anumit stat membru, în condițiile lipsei de armonizare în domeniu, nu conduce la calificarea sa în aceeași manieră și în celălalt stat membru. Pentru această argumentare sunt pertinente considerentele din hotărârea în cauza C-522/12, *Tevfik İsbir*, par. 35-37:

„(35) Întrucât Directiva 96/71 nu urmărește armonizarea sistemelor de stabilire a condițiilor de muncă și de încadrare în muncă în statele membre, acestea rămân libere să aleagă, la nivel național, un sistem care nu figurează în mod expres printre cele prevăzute de directiva menționată, cu condiția să nu împiedice prestarea de servicii între statele membre (Hotărârea Laval un Partneri, citată anterior, punctul 68).

(36) În plus, trebuie amintit că articolul 3 alineatul (1) al doilea paragraf din Directiva 96/71 face trimitere expres, în scopul aplicării acesteia, la legislația și la practica naționale ale statului membru pe teritoriul căruia este

detașat lucrătorul în vederea stabilirii salariului minim vizat la primul paragraf al aceluiași alineat (1).

(37) În acest context, trebuie să se constate că Directiva 96/71 nu furnizează ea însăși niciun element de definire materială a salariului minim. Preocuparea de a stabili care sunt elementele constitutive ale acestuia în vederea aplicării directivei ține, așadar, de dreptul statului membru în cauză, cu singura condiție ca această definire, astfel cum rezultă din legislația sau din convențiile colective naționale relevante sau din interpretarea conferită acestora de instanțele naționale, să nu aibă drept efect împiedicarea liberei prestări a serviciilor între statele membre”.

- în documentele contractuale semnate în România, la momentul detașării, ca acte adiționale sau anexe la contractele individuale de muncă, nu se specifica expres faptul că acele sume reprezintă diurne sau, deși se precizează că salariații detașați au dreptul la diurne, se menționează în mod expres doar nivelul salariului minim orar legiferat în statul de detașare;
- din examinarea statelor/listelor de plată întocmite în străinătate, atunci când acestea erau disponibile inspecției, rezulta că suma plătită salariatului se compunea din număr de ore lucrate înmulțit cu salariul minim orar din ramura și țara respectivă, conform modului de compunere a salariului din statul de desfășurare a activității, după care urmau reținerile pentru diferitele impozite și taxe din statul respectiv, inclusiv impozitul pe salarii. Această modalitate de calcul al sumelor plătite angajaților detașați a fost (și mai este și în prezent) considerată de către inspecțiile fiscale drept un argument important pentru a califica toate sumele plătite în străinătate drept salarii, cu consecința practică a negării dreptului salariatului de a primi indemnizații/diurne, care, în România, nu intră nici în baza de calcul al impozitului pe venitul salarial (în limita prevăzută de H.G. nr. 518/1995), nici în cea a contribuțiilor sociale obligatorii.

I.2. Adoptarea Legii nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale

În urma amplorii acestui fenomen, care risca să paralizazeze activitatea unui număr mare de angajatori și a zeci de mii de persoane, salariați aflați în detașare transfrontalieră, a fost adoptată Legea de amnistie nr. 209/2015¹⁰.

⁸ Art. 4 din Legea nr. 344/2006 acoperea unidirecțional doar detașarea dinspre un stat membru al Uniunii Europene spre România, nu și situația inversă, astfel: „Prezenta lege se aplică în măsura în care întreprinderile prevăzute la art. 1 iau una dintre următoarele măsuri cu caracter transnațional:

a) detașarea unui salariat pe teritoriul României, în numele întreprinderii și sub coordonarea acesteia, în cadrul unui contract încheiat între întreprinderea care face detașare și beneficiarul prestării de servicii care își desfășoară activitatea în România, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea care face detașarea;

b) detașarea unui salariat la o unitate situată pe teritoriul României sau la o întreprindere care aparține unui grup de întreprinderi, situată pe teritoriul României, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea care face detașarea;

c) punerea la dispoziție a unui salariat, de către o întreprindere de muncă temporară sau agenție de plasare, la o întreprindere utilizatoare stabilită sau care își desfășoară activitatea pe teritoriul României, dacă există un raport de muncă, pe perioada detașării, între salariat și întreprinderea de muncă temporară sau agenția de plasare”.

⁹ Cu privire la efectul directivelor, a se vedea R. Bufan, J. Malherbe, M. Buliga, N. Șvidchi, *Tratat de drept fiscal*, vol. 2, *Drept fiscal al Uniunii Europene*, Ed. Hamangiu, București, 2018, pp. 70-73.

¹⁰ Legea nr. 209/2015 privind anularea unor obligații fiscale, publicată în M. Of. nr. 540 din 20 iulie 2015.

Rațiunea adoptării Legii nr. 209/2015 este explicitată în expunerea de motive a proiectului de lege privind anularea unor obligații fiscale, aceasta fiind justificată de „necesitatea îndreptării situațiilor apărute în practică din cauza interpretărilor diferite ale legislației actuale referitoare la acordarea drepturilor de care pot beneficia salariații în desfășurarea activității de transport pe parcurs extern, în speță indemnizația de delegare/detașare, și interpretării naturii indemnizației de delegare/detașare plătite de agenții de muncă temporară, interpretare care presupune corelarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale legislației muncii”¹¹.

Deși, în varianta inițială a proiectului Legii nr. 209/2015, acesta s-a referit doar la transportatori și la agenții de muncă temporară, de la situația cărora s-au extins verificările organelor fiscale către angajatorii „de drept comun”, în varianta finală a legii, pentru înlăturarea unui tratament discriminatoriu, s-a extins anularea obligațiilor fiscale la toate categoriile de societăți/angajatori care au acordat indemnizații de delegare/detașare pentru activitatea desfășurată în străinătate.

În consecință, legiuitorul a decis astfel, la art. 2, în ceea ce privește aceste sume:

„(1) Se anulează diferențele de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizația primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care și-au desfășurat activitatea pe teritoriul altei țări, aferente perioadelor fiscale de până la 1 iulie 2015 și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi.

(2) Organul fiscal nu recalifică sumele de natura celor prevăzute la alin. (1) și nu emite o decizie de impunere în legătură cu o astfel de recalificare pentru perioadele anterioare datei de 1 iulie 2015”.

O altă consecință a acestei situații a constat în modificarea necesară a Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, modificare operată de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 28/2015¹², respectiv alinierea cu prevederile de drept european, deoarece, așa cum am arătat, aceasta conținea prevederi referitoare doar la regimul salariaților detașați din alte state membre în România, nu și la regimul salariaților detașați din România în alte state membre ale UE.

Interpretarea teleologică, prin consultarea notei de fundamentare a O.U.G. nr. 28/2015, relevă contextul modificării

Legii nr. 344/2006 în sincron cu adoptarea Legii de amnistie nr. 209/2015, în care este evidențiată de fapt dimensiunea impactului fiscal al controalelor efectuate de organele de inspecție fiscală pe tema recalificării diurnelor/indemnizațiilor de detașare, astfel:

„Elementele care determină promovarea prezentei ordonanțe de urgență au în vedere:

- *preîntâmpinarea situațiilor legate de perturbarea semnificativă a activității operatorilor economici afectați de legislația privind regimul fiscal aplicabil lucrătorilor detașați, cum ar fi cele privind blocarea conturilor operatorilor economici de către Agenția Națională de Administrare Fiscală care, în urma controalelor efectuate, au dispus sancțiuni pecuniare pentru nerespectarea regimului de impozitare aferent veniturilor de natură salarială, putându-se ajunge până la suspendarea activității operatorilor economici în cauză;*
- *îndreptarea situațiilor apărute în practică din cauza interpretărilor diferite ale legislației actuale privind acordarea drepturilor de care pot beneficia salariații în desfășurarea activităților rezultate din detașarea externă.*

Oportunitatea urgentării adoptării prezentului act normativ rezultă din necesitatea introducerii unor clarificări care să elimine confuziile menționate anterior, precum și pentru evitarea situațiilor generatoare de procese în instanță, cu costurile aferente acestora.

Adoptarea prezentei ordonanțe de urgență va genera un beneficiu general, ceea ce ar face posibilă respectarea principiilor echității și egalității de tratament față de toți salariații detașați în cadrul prestării de servicii transnaționale, precum și eficienței și eficacității muncii pentru această categorie de salariați, în contextul aplicării unor măsuri de anulare a unor obligații fiscale”.

Prin O.U.G. nr. 28/2015 se confirmă utilizarea forțată de către organele fiscale a noțiunilor din Codul muncii în absența transpunerii prevederilor directivei în dreptul intern, deoarece „Directiva 96/71/CE definește lucrătorul detașat ca fiind «un lucrător care, pe o perioadă limitată, își desfășoară munca pe teritoriul unui stat membru, diferit de cel în care lucrează în mod normal», definiție care rezultă și din art. 3 din Legea nr. 344/2006. Referitor la detașarea realizată de angajatorii din România pe teritoriul altor state ale Uniunii Europene nu există nici la ora actuală o reglementare specifică, singura instituție similară fiind cea a detașării reglementate de Legea nr. 53/2003 – Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare. **Absența unui cadru legal specific a condus, în practică, la aplicarea și interpretarea în mod diferit, de către angajatori, a detașării transfrontaliere, noțiune**

¹¹ Prin adoptarea legilor care reglementează „amnistia fiscală” în materia analizată prin prezenta lucrare, legiuitorul a dat efectivitate principiului legalității reglementat la nivel general prin Legea fundamentală. Pentru detalii privind principiul legalității, a se vedea I. Cochintu, *Constituționalizarea dreptului fiscal prin prisma principiului legalității*, în Tax Magazine nr. 3/2021, pp. 161-163, <https://taxnews.ro/2021/07/26/tax-magazine-nr-3-mai-iunie-2021/>.

¹² O.U.G. nr. 28/2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 344/2006 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, publicată în M. Of. nr. 476 din 30 iunie 2015.

care nu trebuie confundată cu cea din Legea nr. 53/2003 – Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare”.

Cele mai relevante modificări realizate prin O.U.G. nr. 28/2015 (preluate ulterior în Legea nr. 16/2017¹³) din perspectivă fiscală sunt cele (i) privind extinderea sferei de aplicare cu privire la salariații români detașați din România într-un alt stat membru al UE, prin art. 4 alin. (2) din Legea nr. 344/2006, și (ii) privind instituirea indemnizației specifice detașării transnaționale care, spre deosebire de „diurna” clasică din dreptul intern, nu are rolul de a acoperi cheltuielile cu cazarea, hrana și deplasarea salariaților.

Conform definiției de la art. 3 alin. (1) lit. e) din Legea nr. 344/2006, indemnizație specifică detașării reprezintă „indemnizația acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare”, noțiune nuanțată la art. 2 alin. (1) lit. h) din Legea nr. 16/2017 în „indemnizația destinată să asigure protecția socială a salariaților acordată în vederea compensării inconvenientelor cauzate de detașare, care constau în îndepărtarea salariatului de mediul său obișnuit (...)”.

Legea nu specifica niciun criteriu de determinare a cuantumului acestei indemnizații, care, conform definiției, este foarte posibil că poate fi diferit de la o persoană la alta, raportat la anumite criterii de individualizare, ceea ce a permis (din nou) manifestări ale organelor fiscale de recalificare a indemnizațiilor specifice detașării transfrontaliere în venituri salariale.

1.3. Problemele de aplicare a Legii de amnistie nr. 209/2015. Abordarea jurisprudențială

1.3.1. Abordarea organelor de inspecție fiscală în aplicarea Legii nr. 209/2015

În pofida legilor menționate, inspecțiile fiscale au continuat nu doar pentru situațiile aflate sub imperiul noii legi a detașării transnaționale (Legea nr. 16/2017), dar în (prea) multe cazuri, chiar și pentru perioada anterioară datei de 01.07.2015, perioadă pentru care a operat amnistia – de această dată, fiind în gardă cu privire la conținutul Legii nr. 209/2015 – organele fiscale nu au mai recurs la motivarea în drept pe baza art. 11 alin. (1) C. fisc., tocmai pentru a putea obține „constatări” cu sume importante de plată, care nu se încadrează în litera Legii nr. 209/2015 [care se aplica doar în situația recalificării, în temeiul art. 11 alin. (1) C. fisc.], atitudine care, cu greu, se poate încadra în preceptul bunei-credințe consacrat la art. 12 C. pr. fisc.¹⁴.

Astfel, pentru a evita aplicarea legii de amnistie, unele organe de inspecție evitau să mai menționeze ca temei de drept dispozițiile art. 11 alin. (1) teza a doua C. fisc., susținând că nu au

operat o recalificare/reconsiderare a naturii acestor sume, ci au procedat doar la aplicarea dispozițiilor din materia impozitului pe venitul salarial (art. 55 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 76 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal) la situația de fapt identificată de organul fiscal, mai ales în cazurile în care societatea însăși, din eroare sau prin traducerea inexactă a unor termeni din statele de plată din străinătate, le-a înregistrat în conturile românești de salarii.

În cazul întocmirii situațiilor financiare consolidate cu activitatea din străinătate, în multe societăți române angajator, din diferite motive (lipsa de timp pentru analiză, lipsa de cooperare între contabili și juriști, lipsa de personal calificat etc.), sumele evidențiate în documentele sediului permanent ca salarii (după dreptul statului respectiv) au fost preluate și reflectate, eronat, tot în conturile de evidență a drepturilor salariale.

Împotriva acestei practici trebuie arătat că, prin Legea nr. 209/2015, (i) *pe de-o parte* s-a dispus anularea obligațiilor fiscale stabilite suplimentar ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizații de delegare/detașare acordate angajaților pentru activitatea desfășurată pe teritoriul altei țări în venituri de natură salarială, iar (ii) *pe de altă parte* s-a prevăzut prohibiția pentru organul fiscal de a proceda la o astfel de recalificare, (iii) în ambele ipoteze fiind vizate perioadele fiscale de până la data de 1 iulie 2015.

Actualitatea analizei acestei legi de amnistie este justificată de faptul că încă există cazuri pe rolul instanțelor de judecată privind aplicarea Legii nr. 209/2015 (pentru perioada fiscală anterioară datei de 1 iulie 2015), iar în unele dosare pentru situații de fapt ce intră atât sub incidența Legii nr. 209/2015, cât și sub incidența Legii nr. 72/2022¹⁵ (a doua lege de amnistie pentru aceeași situație de fapt și care vizează perioada cuprinsă între 1 iulie 2015 și 4 aprilie 2022 – data intrării în vigoare a Legii nr. 72/2022). În unele cazuri, organele fiscale au procedat la emiterea deciziilor de anulare a obligațiilor fiscale conform Legii nr. 72/2022, rămânând a fi analizată de instanțe incidența dispozițiilor Legii nr. 209/2015.

1.3.2. Abordarea jurisprudențială

La acest moment, avem o jurisprudență destul de abundentă pe tema aplicării Legii nr. 209/2015 în contextul refuzului *post factum* al organelor de inspecție fiscală de a face aplicarea interdicției de a recalifica sumele acordate salariaților cu titlu de indemnizație primită pe perioada delegării și detașării pentru activitatea desfășurată pe teritoriul altei țări, refuz manifestat prin emiterea de decizii de impunere ulterior Legii nr. 209/2015. Astfel, prin Decizia nr. 2676/2021 a Înaltei Curți de Casație și Justiție¹⁶, instanța supremă a validat incidența Legii nr. 209/2015 chiar pentru situația în care organul fiscal nu a utilizat temeiul

¹³ Legea nr. 16/2017 privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale, publicată în M. Of. nr. 196 din 21 martie 2017.

¹⁴ Conform art. 12 alin. (1) C. pr. fisc.: „Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință”. A se vedea și I. Cochintu, *Principii de conduită care trebuie să guverneze relațiile dintre contribuabili și organele fiscale*, în Tax Magazine nr. 5/2019, pp. 327-329, <https://taxnews.ro/2019/11/11/tax-magazine-nr-5-septembrie-octombrie-2019/>.

¹⁵ Legea nr. 72/2022 pentru anularea unor obligații fiscale și pentru modificarea unor acte normative, publicată în M. Of. nr. 315 din 31 martie 2022.

¹⁶ Disponibilă pe <https://www.scj.ro/>.

de drept al recalificării prevăzut de art. 11 alin. (1) C. fisc., apreciind că recalificarea rezultă din modalitatea de abordare a inspecției fiscale. Astfel, reține instanța supremă că:

„Nu în ultimul rând, împrejurarea că s-a procedat la o recalificare a sumelor plătite cu titlu de indemnizație de detașare/delegare în venituri de natură salarială rezultă fără echivoc din chiar conținutul recursurilor declarate, în care s-a menționat că, prin documentele prezentate în cadrul inspecției fiscale, societatea a creat «aparența acordării unor sume fixe, prin împărțirea sumelor acordate salariaților în indemnizații nete de detașare și diferența (în) indemnizații de detașare».

Ca atare, doar printr-o recalificare a lor ca venituri salariale, în temeiul dispozițiilor art. 11 C. fisc., autoritatea putea calcula contribuțiile de asigurări sociale la aceste sume, dată fiind scutirea prevăzută de legislația fiscală română în privința indemnizațiilor.

Prima instanță just a statuat că **a proceda doar la o reîntregire a bazei de impunere, așa cum susțin organele fiscale în prezentul litigiu, ar fi fost necesar ca în actele reclamantei aceste sume să figureze ca fiind achitate cu titlu de salariu de bază sau alte venituri de natură salarială și reclamanta să nu le fi luat în calcul pentru achitarea contribuțiilor sociale.**

Or, este evident că, în mod real sau aparent, **reclamanta le-a calificat ca indemnizații de detașare/delegare, tocmai în vederea incidenței scutirii lor**, iar, fără o reconfigurare a acestora, în temeiul art. 11 C. fisc., sumele nu puteau fi supuse plății contribuțiilor sociale, în raport de scutirea neechivocă prevăzută de legislația fiscală.

Pe cale de consecință, corect s-a stabilit că prevederile art. 2 din Legea nr. 209/2015 sunt pe deplin aplicabile și reclamantei, legiuitorul stabilind amnistia fiscală pentru obligațiile calculate până la data de 1 iulie 2015.

În vederea aplicării art. 2 din Legea nr. 209/2015, nu contează atitudinea subiectivă a reclamantei, și anume aceea că ar fi știut sau ar fi putut să știe că sumele plătite cu titlul de indemnizație de delegare și detașare au în realitate natura juridică de salariu, întrucât Legea nr. 209/2015 nu prevede o asemenea condiție în vederea aplicării sale. (...).

Cum din toate considerentele menționate mai sus rezultă că prima instanță a statuat corect asupra operațiunii efectuate de autoritatea fiscală ca fiind una de recalificare a sumelor plătite cu titlu de indemnizație de delegare/detașare în venituri de natură salarială, este cert că just s-a apreciat incidența în cauză a prevederilor art. 2 din Legea nr. 209/2015 privind amnistia fiscală și s-a dispus anularea parțială a deciziei de impunere”.

În alte spețe, prin Decizia nr. 1262/07.03.2023¹⁷, respectiv prin Decizia nr. 992/22.02. 2023¹⁸, Înalta Curte de Casație și Justiție a soluționat conflictul privind incidența art. 2 alin. (1) al Legii nr. 209/2015 în favoarea contribuabilului, apreciind că prevederile acesteia se aplică chiar în absența invocării de către organul fiscal a motivării în drept, în baza art. 11 alin. (1) C. fisc., astfel:

„Contrar opiniei recurentelor, sumele ce fac obiectul prezentei decizii de impunere cad sub incidența acestor norme care obligă organul fiscal să nu le recalifice și să nu emită o decizie de impunere în legătură cu o astfel de recalificare.

Din chiar cuprinsul expunerii de motive ce a stat la baza adoptării Legii nr. 209/2015, rezultă că necesitatea adoptării acestei reglementări a fost reprezentată de interpretările diferite apărute în practică privind natura indemnizației de delegare/detașare, interpretare care presupune corelarea prevederilor Codului fiscal cu cele ale legislației muncii, situația constatată fiind aceea a existenței unei discrepanțe între veniturile pentru care se stabilesc și plătesc obligații fiscale, de regulă, salariul minim din România, și totalitatea veniturilor plătite angajaților, semnificativ mai mari decât cele impozabile în România.

Or, tocmai aceasta este și situația care se regăsește în speță.

Contrar opiniei recurentelor, Înalta Curte constată că, atât timp cât societatea a calificat aceste cheltuieli ca fiind diurne, **organul fiscal a procedat la o recalificare a lor pentru a aplica normele pe care le-a considerat incidente. Numai prin recalificarea acestor sume ca venituri de natură salarială era posibil tratamentul fiscal impus prin actele fiscale întocmite.**

Punctul de vedere contrar, exprimat de Direcția Generală de Legislație, Codul de procedură fiscală și Reglementări Nefiscale și Contabile din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, prin adresa nr. x/2015, nu poate fi reținut, acesta bazându-se pe o interpretare greșită a normelor legale”.

I.4. Concluzii

Deși a generat provocări în aplicare, Legea nr. 209/2015 a avut meritul de a stabili temporar consecințele fiscale pentru societățile care desfășurau activitate transnațională prin detașarea salariaților în străinătate.

Cu toate acestea, în absența intervenției legiuitorului pentru clarificarea regimului fiscal, abordarea organelor fiscale a continuat în aceeași notă, ceea ce a condus la adoptarea Legii nr. 72/2022, o nouă lege a amnistiei fiscale pentru aceeași situație de fapt (care va fi analizată în partea a doua a acestui material).

¹⁷ Disponibilă pe <https://www.scj.ro/>.

¹⁸ Disponibilă pe <https://www.scj.ro/>.

Lupta împotriva spălării banilor și finanțării terorismului în cadrul UE

Rezumat: Răspunsul la întrebarea cum știm dacă o tranzacție presupune o spălare de bani este greu de dat, întrucât, în mod obiectiv, nu există o listă exhaustivă¹ cu indicații concrete și detaliate care să garanteze că anumite tranzacții sunt legate de spălarea banilor și/sau finanțarea terorismului. Mai ales că, în multe situații, cei care spală bani sunt cu un pas înaintea autorităților din domeniu și inventează constant noi modalități de a-și atinge scopul. Cu toate acestea, există indicatori comuni sau comportamente deja identificate care să ducă la raportarea sau prevenirea tranzacțiilor suspecte. Experiența și pregătirea în sector au permis interpunerea a tot mai multor măsuri care îngreunează accesul fondurilor ilicite în sistemul financiar.

Cuvinte-cheie: spălarea banilor, albirea capitalurilor, finanțarea terorismului, GAFI, ONPCSB.

Combating money laundering and terrorist financing in the EU

Abstract: The answer to the question of how we know if a transaction involves money laundering is difficult to give, as there is objectively no exhaustive list with concrete and detailed indications that certain transactions are linked to money laundering and/or terrorist financing. Especially since, in many cases, money launderers are one step ahead of the authorities and are constantly inventing new ways to achieve their goal. However, there are common indicators or behaviours already identified that lead to the reporting or prevention of suspicious transactions. Experience and training in the sector have made it possible to introduce more and more measures to make it more difficult for illicit funds to enter the financial system. Measures were cancelled for the same factual situation that led to the adoption of Law No 209/2015.

Keywords: money laundering, money laundering, terrorist financing, FATF, ONPCSB.

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

Adrian CUCU – președinte ONPCSB (Oficiul Național de Prevenire și Combateră a Spălării Banilor)

Introducere

Procesul de spălare a banilor este, în general, împărțit în trei faze: *plasare*, *disimulare* și *integrare*.

- *Plasamentul* constă în introducerea în sistemul financiar a banilor obținuți din activitatea ilicită. Un exemplu destul de recurent în această fază este constituirea unor depozite fracționate și constante în numerar în conturile bancare. Este mult mai discret să faci acest lucru în cantități mici, deoarece nu atrage la fel de multă atenție ca un singur depozit de o sumă mare.
- *Disimularea* este încercarea de a disocia fondurile de originea lor ilicită prin mutarea acestora între diferite conturi, bănci și/sau țări, atât de persoane fizice, cât

și juridice. Această fază se desfășoară de obicei prin operațiuni menite să ascundă proveniența fondurilor ilicite, cum ar fi societăți-paravan, transferuri între conturi bancare naționale și internaționale, care îngreunează analiza trasabilității fondurilor, transferuri de bani către paradisuri fiscale.

- *Integrarea* este ultima parte a procesului, în care fondurile spălate au deja aspectul unui venit legal. În această etapă, spălătorul are acest capital de investit în afaceri, împrumuturi, imobiliare, fonduri de investiții sau orice activ care va genera profitabilitate în viitor.

Un exemplu simplu care cuprinde toate cele trei faze ar fi următorul: O persoană a obținut 40.000 de euro prin activități ilicite precum traficul de droguri. Ea depune fondurile în numerar

¹ <https://www.onpcsb.ro/ro/a/157/ghiduri/manuale>; <https://www.onpcsb.ro/ro/a/119/tipologii>.

prin operațiuni de 5.000 de euro în mai multe conturi curente contractate în diferite entități și în mai multe zile. Odată ce are toate fondurile în cont, în unitățile sistemului financiar, decide să cumpere spații pe care apoi le va închiria.

*
**

Combaterea spălării banilor și finanțării terorismului se realizează prin intermediul legislației și cu sprijinul unor instituții naționale și internaționale specializate.

Suportul juridic

Riscurile spălării banilor și finanțării terorismului constituie o preocupare majoră în ceea ce privește sistemul financiar al UE și securitatea cetățenilor săi. Încă din anul 2018, UE dispune de reguli mai stricte în materie de luptă contra spălării banilor. Aceste reguli fac dificilă disimularea de fonduri ilegale sub acoperirea societăților fictive și întăresc controalele asupra țărilor terțe cu astfel de riscuri. Ele întăresc, de asemenea, rolul autorităților de supraveghere financiară și îmbunătățesc accesul la informații și punerea lor la dispoziția celor interesați. Cu toate acestea, reglementările trebuie să fie adaptate în permanență pentru a face față riscurilor provenind din:

- ❑ inovații ale tehnologiei – în special cele privind monedele virtuale;
- ❑ integrarea crescândă a fluxurilor financiare în piața internă;
- ❑ caracterul mondial al organizațiilor teroriste;
- ❑ ingeniozitatea de care dau dovadă teroriștii în exploatarea falilor sau lacunelor sistemului financiar-bancar.

Dintre măsurile luate de UE în această privință pot fi menționate:

- ▶ Directiva (UE) nr. 2015/849, conform căreia Comisia Europeană ține la zi o listă a țărilor terțe ale căror regimuri de prevenție a spălării banilor prezintă deficiențe. Tranzacțiile financiare cu aceste țări necesită măsuri suplimentare de vigilență. În martie 2019, Consiliul a respins un proiect de listă cu 23 de țări cu risc ridicat, prezentat de Comisie. Consiliul a estimat că propunerea nu a fost stabilită în cadrul unei proceduri transparente și reziliente care să încurajeze activ țările respective să ia măsuri ferme, nerespectând în același timp dreptul lor de a fi ascultate. În mai 2020, Comisia a prezentat o metodologie revizuită pentru a identifica țările cu risc ridicat, care a intrat în vigoare în iulie 2020;
- ▶ Directiva nr. 2018/843 (numită și Directiva a cincea), adoptată în iunie 2018, care facilitează utilizarea informațiilor financiare în lupta contra criminalității. Textul său facilitează accesul unităților naționale de informații financiare pentru aplicarea legii la informații financiare și la cele referitoare la conturile bancare și la folosirea lor de către autoritățile competente;
- ▶ În decembrie 2019 a fost consolidat rolul Autorității Bancare Europene (ABE). O modificare a regulamentului de înființare

a impus ABE și autorităților sale de supraveghere o obligație legală de a ajuta la prevenirea utilizării sistemului bancar, în scopul spălării banilor și finanțării terorismului;

- ▶ Programul strategic 2019-2024, adoptat în iunie 2019 de Consiliul European, care se axează pe patru priorități principale:
 - protejarea cetățenilor și a libertăților;
 - dezvoltarea unei baze economice solide și pline de vitalitate;
 - construirea unei Europe verzi, echitabile, sociale și neutre din punctul de vedere al impactului asupra climei;
 - promovarea intereselor și valorilor europene pe scena mondială.

Consiliul European pune astfel pe primul plan protecția cetățenilor și a libertăților.

- ▶ Concluziile Consiliului European privind lupta împotriva spălării banilor și finanțării terorismului adoptate pe 5 noiembrie 2020. Aceste concluzii au servit drept orientări pentru punerea în aplicare a:
 - unui cadru reglementar unic care armonizează normele UE;
 - unei autorități de supraveghere la nivelul UE având puteri de control direct;
 - unui mecanism de coordonare și de sprijin pentru instituțiile naționale care gestionează informații financiare.
- ▶ Ansamblul de propuneri legislative pentru a consolida acțiunea UE împotriva spălării banilor și finanțării terorismului prezentat de Comisie în iulie 2021. Instituțiile europene lucrează în prezent după aceste propuneri;
- ▶ Înființarea Autorității speciale pentru combaterea spălării banilor (AMLA) pe 29 iunie 2022;
- ▶ Acordul Consiliului dat pe 7 decembrie 2022 asupra unui regulament și a unei directive, două acte normative în cadrul reglementar consolidat al UE privind lupta împotriva spălării banilor și finanțării terorismului. Odată adoptate noile reguli, fac mult mai dificilă spălarea banilor în ansamblul UE. A fost stabilit un plafon de 10.000 euro la nivelul UE pentru plățile în numerar. A fost limitat anonimatul în negocierea criptoactivelor, dat fiind faptul că tuturor prestatorilor de servicii cu criptoactive le este impusă obligația de vigilență în privința clienților lor pentru tranzacții cu sume egale sau mai mari de 1.000 euro. Aceasta înseamnă că prestatorii trebuie să verifice faptele și informațiile referitoare la clienții lor. Domeniul de aplicare a regulilor a fost extins la intermediarii financiari terți, la persoanele care negociază metale prețioase, pietre prețioase, bunuri culturale, bijuterii, aurari etc.;
- ▶ Adoptarea de către Consiliul European, pe 16 mai, anul acesta, a regulilor actualizate asupra informațiilor care însoțesc transferurile de fonduri prin extinderea domeniului

de aplicare a acestor reguli la transferurile de criptoactive. UE lucrează pentru a preveni ca infractorii și teroriștii să încalce regulile privind lupta împotriva spălării banilor prin intermediul criptomonedelor. În prealabil, pe 29 iunie 2022, Consiliul și Parlamentul au ajuns la un acord provizoriu privind actualizarea Regulamentului UE referitor la informațiile care însoțesc transferurile de fonduri. Noile reguli au impus prestatorilor de servicii cu criptoactive obligația de a colecta și de a face accesibile anumite date privind ordonatorii și beneficiarii transferurilor de criptoactive pe care le efectuează. Aceasta permite asigurarea trasabilității și transferului criptoactivelor pentru a putea detecta mai bine eventualele tranzacții suspecte și de a le bloca.

Toate aceste măsuri reprezintă continuarea și intensificarea luptei contra terorismului și criminalității transfrontaliere, îmbunătățind cooperarea și schimbul de informații și continuând perfecționarea instrumentelor comune în această luptă. În plus, este important pentru consultanții fiscali care acordă asistență contribuabililor să fie mereu la curent cu comportamentul economic al acestora. După cum știm deja, trăim într-o lume în continuă schimbare, iar tehnicile criminalității se adaptează oricărei abateri prezentate de noile circumstanțe. Comportamentul contribuabililor este, fără îndoială, una dintre cele mai relevante surse de informații pe care să le folosească subiecții obligați pentru a configura alertele generate în cazul unor mișcări de risc și pentru a le putea analiza în detaliu.

Grupul de Acțiune Financiară Internațională (GAFI)

Un rol important în combaterea spălării banilor și în lupta împotriva finanțării terorismului îl are *Financial Action Task Force/Grupul de Acțiune Financiară Internațională* (GAFI), care reunește cele mai recunoscute standarde internaționale în domeniu și oferă recomandări în vederea alinierii măsurilor de combatere a spălării banilor. Provocările sunt globale și necesită o cooperare strânsă la nivel internațional. UE colaborează cu partenerii săi în cadrul GAFI în vederea elaborării și punerii în aplicare a unor norme internaționale. GAFI elaborează și promovează politici de luptă contra spălării banilor și finanțării terorismului și face recomandări pe care țările ar trebui să le aplice. Cea mai recentă dintre acțiunile GAFI este reunirea pe data de 5 iulie, anul acesta, a reprezentanților sectorului public și ai societății civile într-un panel virtual pentru a discuta despre ce pot face guvernele, băncile și participanții la piața de artă pentru a preveni utilizarea abuzivă a sectorului pentru finanțare ilicită. În special, participanții au discutat despre:

- Principalele riscuri de spălare a banilor și finanțare a terorismului;
- Rolul sectorului privat în detectarea și prevenirea spălării banilor, inclusiv provocările și bunele practici pentru identificarea activităților suspecte;
- Exemple de strategii de investigare de succes și supraveghere eficientă a pieței de artă.

În România, Oficiul Național de Prevenire și Combateră a Spălării Banilor (ONPCSB) a publicat pe site-ul instituției, în februarie 2022, „*Recomandările GAFI referitoare la Standardele internaționale privind combaterea spălării banilor, finanțarea terorismului și proliferarea armelor de distrugere în masă*”. Aceste recomandări prevăd un cadru comprehensiv și conform de măsuri, pe care țările trebuie să le implementeze în vederea combaterii acestor amenințări.

Țările au însă diverse cadre legislative, administrative și operaționale și diferite sisteme financiare, astfel încât nu este posibil ca toate să ia măsuri identice pentru combaterea acestor amenințări. Din acest considerent, Recomandările GAFI prevăd măsurile esențiale pe care țările trebuie să le aplice pentru:

- a identifica riscurile și a dezvolta politicile și coordonarea, la nivel național;
- a cerceta infracțiunile de spălare a banilor, finanțare a terorismului și finanțare a proliferării armelor de distrugere în masă;
- a aplica măsuri preventive în sectorul financiar și alte sectoare desemnate;
- a stabili competențe și responsabilități pentru autoritățile competente (de exemplu, autoritățile de investiții, de aplicare a legii și de supraveghere) și alte măsuri instituționale;
- a facilita cooperarea internațională.

Recomandările originale ale GAFI (40) au fost elaborate, în anul 1990, ca o inițiativă de a combate încercările de utilizare improprie a sistemelor financiare de către persoane care spălau banii proveniți din traficul de droguri și revizuite de mai multe ori, fiind extinse dincolo de spălarea banilor din droguri.

Începând din anul 2003, recomandările sunt universal recunoscute ca standarde internaționale pentru combaterea spălării banilor și a finanțării terorismului (CSB/CFT). Cele 40 de recomandări ale GAFI sunt grupate pe următoarele capitole tematice:

- A. Politicile de combatere a spălării banilor și finanțării terorismului (CSB/CFT) și coordonarea acestora;
- B. Spălarea banilor și confiscarea;
- C. Finanțarea actelor de terorism și finanțarea proliferării;
- D. Măsuri preventive;
- E. Transparența și beneficiarul real al persoanelor și construcțiilor juridice;
- F. Atribuții și responsabilități ale autorităților competente și alte măsuri instituționale;
- G. Cooperarea internațională.

Recomandările GAFI sunt implementate pe scară largă în UE prin intermediul celei de-a cincea directive (2018/843), intrată în vigoare în iunie 2018, privind lupta împotriva spălării banilor.

Rolul Oficiului Național de Prevenire și Combateră a Spălării Banilor în aplicarea politicii UE

Oficiul Național de Prevenire și Combateră a Spălării Banilor este Unitatea de Informații Financiare a României (FIU) de tip administrativ, cu rol de lider în elaborarea, coordonarea și implementarea sistemului de combatere a spălării banilor și finanțării terorismului. Activitatea sa a început încă din anul 1999, funcționând ca organ cu personalitate juridică, independent și autonom din punct de vedere operațional și funcțional, în subordinea Ministerului Finanțelor. În conformitate cu prevederile art. 39 alin. (2) din Legea nr. 129/2019 pentru prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative, cu modificările și completările ulterioare, ONPCSB are ca obiect de activitate următoarele funcții:

- a) Primirea, analizarea, prelucrarea și diseminarea informațiilor cu caracter financiar. În condițiile în care din analiza datelor și informațiilor prelucrate la nivelul instituției rezultă existența unor indicii de spălare a banilor sau de finanțare a terorismului, Oficiul informează de îndată Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție. Oficiul informează, de asemenea, Serviciul Român de Informații cu privire la suspiciuni de finanțare a terorismului sau informează organele de urmărire penală cu privire la indicii de săvârșire a altor infracțiuni decât cele de spălare a banilor sau de finanțare a terorismului, în conformitate cu prevederile legii speciale, fiind astfel conturată funcția de diseminare a informațiilor către autoritățile competente;
- b) Supravegherea și controlul entităților raportoare, conform legii, în scopul prevenirii și combaterii spălării banilor și finanțării terorismului;
- c) Coordonarea realizării evaluării riscului de spălare a banilor și finanțare a terorismului la nivel național;
- d) Punerea în aplicare a sancțiunilor internaționale, în conformitate cu dispozițiile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 202/2008, aprobată prin Legea nr. 217/ 2009;
- e) Ca parte componentă a Sistemului Național de Prevenire și Combateră a Terorismului (SNPCT), Oficiul participă activ, potrivit competențelor sale, atât la activitatea de stopare a unor eventuale fluxuri de finanțare a grupărilor teroriste, cât și la analiza și evaluarea riscurilor la care se expun entitățile raportoare;
- f) Primirea și examinarea cererilor de informații în scopul efectuării unor analize complexe, cât mai ample, care implică tranzacții financiare cu elemente de extraneitate. ONPCSB activează pe plan internațional, punând accentul pe intensificarea schimbului de informații cu instituțiile străine care au funcții asemănătoare sau similare, în scopul prevenirii și combaterii spălării banilor și finanțării terorismului, în conformitate cu prevederile legale;
- g) Cooperarea cu autoritățile competente naționale și internaționale, în vederea îndeplinirii cu operativitate a activității sale specifice;
- h) Managerizarea resurselor umane, financiare și contabile și realizarea activității de audit public intern;
- i) Primirea de la entitățile raportoare, în conformitate cu prevederile legale, a patru tipuri de rapoarte:
 - Rapoarte de tranzacții suspecte;
 - Rapoarte de tranzacții cu numerar, în lei sau valută, a căror limită minimă reprezintă echivalentul în lei a 10.000 euro, inclusiv operațiunile care au o legătură între ele;
 - Rapoarte de transferuri externe în și din conturi, în lei sau în valută, a căror limită minimă reprezintă echivalentul în lei a 10.000 euro, indiferent dacă tranzacția se efectuează printr-o singură operațiune sau prin mai multe operațiuni care au o legătură între ele;
 - Rapoarte privind transferurile de fonduri pentru activitatea de remitere de bani, a căror limită minimă reprezintă echivalentul în lei a 2.000 euro.

Ordinul nr. 14/2021 pentru aprobarea formei și conținutului rapoartelor prevăzute la art. 6 și 7 din Legea nr. 129/2019 pentru prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative și a metodologiei de transmitere a acestora, stabilește forma și conținutul acestor tipuri de rapoarte.

Recent s-au publicat Ordinul nr. 191/2023 al președintelui Oficiului Național de Prevenire și Combateră a Spălării Banilor privind aprobarea formei și conținutului rapoartelor prevăzute la art. 6 și 7 din Legea nr. 129/2019 pentru prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative și a metodologiei de transmitere a acestora și Ordinul nr. 192/2023 al președintelui Oficiului Național de Prevenire și Combateră a Spălării Banilor pentru aprobarea Regulamentului privind transmiterea informațiilor către Oficiul Național de Prevenire și Combateră a Spălării Banilor; acestea vor intra în vigoare în ultima parte a anului curent, urmând a aduce actualizări eficiente sistemului de raportare, în concordanță cu noul sistem informatic, care, în prezent, se află în faza finală de implementare în Oficiu.

De asemenea, în calitate de coordonator tehnic al sistemului național CSB/CFT, Oficiul Național de Prevenire și Combateră a Spălării Banilor a coordonat procesul de evaluare a României în cadrul celei de-a cincea Runde de Evaluare Reciprocă a Comitetului Selectat de Experți pentru Evaluarea Măsurilor de Combateră a Spălării Banilor (MONEYVAL) din cadrul Consiliului Europei. Evaluarea Mutuală a României a implicat o analiză detaliată a legislației și a reglementărilor naționale privind prevenirea și combaterea spălării banilor și a finanțării

terorismului. Echipa de Evaluare MONEYVAL a examinat, de asemenea, eficacitatea aplicării acestor măsuri de către autoritățile române în practică. Raportul de Evaluare Mutuală reprezintă o evaluare obiectivă și detaliată a sistemului de combatere a spălării banilor și a finanțării terorismului din România. Acesta include analiza punctelor forte ale sistemului, precum și a vulnerabilităților identificate și a recomandărilor pentru îmbunătățire.

Calificativele obținute, atât în ceea ce privește conformitatea tehnică a cadrului legislativ, cât și eficiența în implementarea acestuia, plasează România în partea superioară a ierarhiei informale referitoare la rezultatele obținute de către țările evaluate de MONEYVAL în Runda a V-a și determină încadrarea țării noastre într-un proces de monitorizare normal, următorul raport de progres urmând a fi prezentat Comitetului MONEYVAL peste doi ani. Versiunea finală a Raportului de Evaluare Mutuală a României va fi publicată în perioada următoare, în conformitate cu politica de publicare a MONEYVAL. Aceasta va fi disponibilă publicului și va furniza informații esențiale despre evaluarea sistemului de combatere a spălării banilor și a finanțării terorismului din România.

Cadrul de eficientizare a cooperării internaționale privind schimbul de informații, instruire și schimbul de experiență și de know-how în domeniul prevenirii și combaterii spălării banilor și a finanțării actelor de terorism este asigurat de către grupul Egmont, o organizație internațională a Unităților de Informații Financiare (UIF), creată în anul 1995 și constituită din UIF din peste 165 de state. Acțiunile Grupului Egmont au ca obiectiv îmbunătățirea sistemului de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțării terorismului (CSB/CFT) la nivel mondial.

Unul dintre instrumentele utilizate pentru îndeplinirea acestui obiectiv este platforma de schimb de informații securizată, pusă la dispoziția FIU-urilor membre. Constant, Grupul Egmont își sprijină proprii membri pentru implementarea standardelor și reglementărilor internaționale în domeniu, prin oferirea unui forum comun de dialog, prin emiterea unor documente menite să ghideze cooperarea internațională a FIU-urilor, dar și prin intermediul proiectelor pe care le coordonează. Grupul Egmont asigură cadrul securizat în vederea realizării schimbului de informații între FIU-uri, prin furnizarea tehnologiilor necesare, instruirea personalului FIU-urilor în vederea utilizării rețelelor, dar și prin realizarea unor analize și prin stabilirea unor tipologii, în vederea sprijinirii formării experților CSB/CFT. În cadrul acestui grup funcționează un Comitet de Coordonare, 9 Grupuri Egmont Regionale și 4 Grupuri de Lucru, respectiv: Grupul de Lucru pentru schimbul de informații privind SB/FT (IEWG), Grupul de Lucru pentru dobândirea calității de membru al Egmont și conformitate (MSCWG), Grupul de Lucru privind elaborarea de politici și proceduri (PPWG), Grupul de Lucru privind furnizarea de asistență tehnică și instruire (TATWG).

Oficiul Național de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor (ONPCSB) – FIU România este membru al Grupului Egmont din

luna mai 2000, iar conducerea Oficiului a semnat Declarațiile de reitere a angajamentului FIU România de a activa în continuare, ca membru al Grupului Egmont, în 2008 și în 2013, date la care au fost actualizate documentele constitutive ale acestei organizații.

Implicarea permanentă a Oficiului în activitățile Grupului Egmont a fost unul dintre obiectivele principale pe plan internațional. FIU România a pus accent pe realizarea unui schimb calitativ de informații, prin intermediul rețelei securizate de comunicare oferită de Grupul Egmont – ESW (la nivel global, între FIU-urile membre). Cererile de informații transmise de Oficiu către alte FIU-uri au vizat obținerea unor informații suplimentare care să vină în sprijinul soluționării analizelor financiare și să completeze circuitul financiar al fondurilor supuse procesului de spălare a banilor.

Din anul 2014, FIU România a fost inclusă în Regiunea Egmont Europa I, alături de FIU-urile din: Austria, Belgia, Bulgaria, Croația, Cipru, Republica Cehă, Danemarca, Estonia, Finlanda, Franța, Germania, Grecia, Ungaria, Irlanda, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburg, Malta, Olanda, Polonia, Portugalia, Slovacia, Slovenia, Spania, Suedia și Regatul Unit al Marii Britanii.

Prezența ONPCSB în cadrul Regiunii I a avut în vedere asigurarea unui dialog prolific cu instituțiile cu atribuții similare din Uniunea Europeană/Comunitatea Economică Europeană, pentru identificarea celor mai bune practici în schimbul de informații și desfășurarea analizelor operaționale și strategice aferente acestei regiuni.

Câteva recomandări pentru consultanții fiscali

Deși nu există o rețetă general valabilă pentru a depista activitatea de spălare a banilor, există totuși unii indicatori comuni deja identificați care permit semnalarea sau prevenirea mișcărilor suspecte atât în ceea ce privește comportamentul clientului consultanților fiscali, cât și caracteristicile tranzacțiilor, și anume:

Comportament neobișnuit al clientului:

- Clientul este excesiv de nervos în tranzacția efectuată;
- El nu dorește să furnizeze documente cu privire la o anumită tranzacție pe care o efectuează;
- Insistă pe plata unui bonus;
- Un broker, avocat sau consilier financiar, acționează în numele unei alte persoane fără documente adecvate, cum ar fi o procură;
- Clientul furnizează documente de identificare neobișnuite sau suspecte sau refuză să prezinte originalele pentru verificare;
- Clientul nu este dispus să furnizeze informații personale de bază atunci când deschide un cont;
- De asemenea, clientul încearcă să deschidă un cont fără identificare, referințe sau o adresă locală completă.

Tranzacții neobișnuite:

- Depozitele de numerar conțin bancnote cu valori mari, plătibile în rate sau prin casier;
- Clientul schimbă frecvent bancnote cu valori mari cu bancnote cu valori mici;
- Transferurile sunt trimise sau primite către sau de la conturi diferite din partea aceleiași persoane;
- Prețul produselor sau al serviciilor este evident excesiv sau insuficient;
- O persoană care nu este titular de cont trimite un transfer cu fonduri;
- Efectuarea transferurilor către paradisuri fiscale;
- O creștere bruscă a activității contului clientului.

Ca **recomandări** privind comportamentul consultanților fiscali în cazul suspiciunilor de spălare a banilor pot fi menționate:

- a) Limitarea expunerii la risc înainte ca tranzacțiile să aibă loc;
- b) Detectarea comportamentelor anormale în fluxul de tranzacții, menținând activitatea criminală – fie fraudă, fie spălare de bani – în afara rețelei utilizate, încetinind sau oprind astfel criminalitatea la plasare sau la un nivel incipient;
- c) Clasificarea, prioritizarea și contextualizarea operațiunilor care presupun:
 - netrimiteră de alerte false la anchetatori;
 - rapiditatea cu care consultantul poate analiza cele mai riscante elemente din stocul de date aflat la dispoziția sa, prioritizând toate alertele primite și oferind mult mai mult context în fiecare eveniment suspect. Datele aflate la dispoziția consultantului trebuie să conțină toate elementele de care acesta are nevoie pentru a identifica riscurile necunoscute;
 - construirea unor reguli statice pentru fiecare scenariu, care, deși nu vor permite să se țină pasul cu criminalii evazionisti, le vor consuma totuși timpul, blocându-i să efectueze tranzacția;
 - clasificarea clienților în funcție de identități și comportamente, pentru a scoate în evidență eventualele valori aberante, folosind datele statistice.

Toate aceste recomandări presupun ca un consultant fiscal să fie mereu la curent cu comportamentul economic al clientului, care este, fără îndoială, una dintre cele mai relevante surse de informare pe care o vor folosi și entitățile însărcinate cu

controlul spălării banilor sau finanțării terorismului, pentru a seta alertele generate în cazul unor mișcări de risc și pentru a le putea analiza în detaliu.

Concluzii

Lupta împotriva spălării banilor și finanțării terorismului are un dublu obiectiv: pe de-o parte, prevenirea activităților criminale prin privirea acestora de fonduri și, pe de altă parte, să asigure soliditatea, integritatea și stabilitatea sistemului economic și financiar.

De-a lungul a două decenii de cooperare tot mai strânsă între Statele Membre ale UE, a fost luată o serie de măsuri pentru a clarifica și a consolida legătura importantă care există între combaterea spălării banilor și a finanțării terorismului și chestiunile de natură prudențială, precum și pentru a completa cadrul juridic existent al Uniunii. Aceste măsuri aduc clarificări suplimentare cu privire la legătura dintre supravegherea prudențială și cea în domeniul combaterii spălării banilor și a finanțării terorismului și care impun autorităților de supraveghere prudențială să acționeze în baza informațiilor referitoare la combaterea spălării banilor și a finanțării terorismului.

Bibliografie selectivă

1. Directiva (UE) nr. 2015/849 a Parlamentului European și a Consiliului din 20 mai 2015 privind prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor sau finanțării terorismului, JO L 141, 05.6.2015, pp. 73-117.
2. Legea nr. 129 din 11 iulie 2019 pentru prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative, publicată în M. Of. nr. 589 din 18 iulie 2019.
3. Silvia Monroy, *How to detect money laundering*, <https://www.atelayar.com>, accesat în februarie 2023.
4. Ordinul nr. 191/2023 al președintelui Oficiului Național de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor privind aprobarea formei și conținutului rapoartelor prevăzute la art. 6 și 7 din Legea nr. 129/2019 pentru prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative și a metodologiei de transmitere a acestora.
5. Ordinul nr. 192/2023 al președintelui Oficiului Național de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor pentru aprobarea Regulamentului privind transmiterea informațiilor către Oficiul Național de Prevenire și Combatere a Spălării Banilor.

Unele dileme nerezolvate ale probațiunii în dreptul fiscal

Rezumat: Articolul analizează câteva cazuri concrete în care apare problema probei (dovezii) prestării efective a serviciilor, proba solicitată în mod constant de către organele fiscale. Soluțiile oferite se bazează pe principii și reguli izvorâte din teoria dreptului și din dreptul comun (civil), pe care autorii le consideră pe deplin aplicabile și în dreptul fiscal. Concluziile sunt desprinse din analiza cheltuielilor de protocol, a costurilor indirecte repartizate în cadrul grupului, a cheltuielilor de cazare în străinătate și a celor aferente investițiilor efectuate în regie proprie.

Cuvinte-cheie: mijloacele de probă, nivelul probei, documente justificative, principiile dreptului.

Some unresolved probation dilemmas in tax law

Abstract: The article examines a number of concrete cases in which the issue of proof (evidence) of the actual provision of services arises, which is constantly requested by tax authorities. The solutions offered are based on principles and rules derived from legal theory and common (civil) law, which the authors consider fully applicable to tax law. The conclusions are drawn from an analysis of protocol costs, indirect costs allocated within the group, accommodation abroad and own investments.

Keywords: evidence, standard of proof, supporting documents, principles of law.

Prof. univ. dr. **Radu BUFAN** – Facultatea de Drept, Universitatea de Vest din Timișoara; Avocat, Baroul Timiș; Consultant fiscal; Expert contabil

Drd. **Mihai BUFAN** – Facultatea de Studii Europene, Universitatea „Babeș-Bolyai” din Cluj-Napoca; Consultant fiscal

I. Aspecte teoretice

Considerente introductive

1. Cu titlu introductiv, trebuie arătat că, la nivelul anului 2023, dreptul fiscal român, așa cum este reglementat la nivel de lege și de acte normative de aplicare, este puternic ancorat în exigența dovedirii, de către contribuabil, a caracterului efectiv al achizițiilor de bunuri și, mai ales, de servicii, achiziții care conduc la diminuarea bazei impozabile și la deducerea TVA.

Această cerință este mult mai „discretă”, de exemplu, la nivelul dreptului din alte State Membre, dar și la nivelul dreptului UE, care impune doar o condiție de formă (deținerea unei facturi) și una de fond – proba legăturii dintre achizițiile din amonte și livrările/prestările din aval.

În pofida modificărilor evidente din sfera tehnologiei informației și a mijloacelor de comunicare, proba „pe hârtie” rămâne, în dreptul nostru fiscal, „regina probelor”.

Într-o speță reală, am consemnat concluzia organului de inspecție, astfel¹: „Contribuabilul nu prezintă organelor de inspecție fiscală **toate documentele**, datele și informațiile care să justifice modul efectiv de desfășurare a operațiunilor economice cu (...)”. Bineînțeles că organul de inspecție nu a întocmit o listă a acestor „toate” documente, însă se observă de aici nu doar preferința pentru documente, dar și convingerea inspecției că are libertatea de a solicita „toate”, adică „orice” documente pe care le consideră necesare.

Ar trebui să ne întrebăm și de ce dreptul fiscal și contabil român face referire la „document justificativ”, iar dreptul fiscal francez doar la „justificativ”, fără a mai pomeni de document.

Chiar și în aceste condiții, în care reglementarea legală și administrativă a rămas mult în urma realităților, mai ales din lumea afacerilor, încercând să respecte cerințele impuse de practica inspecțiilor fiscale, contribuabilii se lovesc de numeroase dileme, care nu pot fi rezolvate „în concreto”, ci doar la nivel de principiu, prezentul studiu încercând a ilustra, în cele

¹ Raportul de Inspecție Fiscală (RIF) nr. F-MC 297/21.10.2015, p. 14.

ce urmează, unele exemple edificatoare, extrase din spețe reale întâlnite în practica autorilor.

Baza legală

2. Codul de procedură fiscală impune contribuabililor o obligație cu caracter general, după cum urmează:

Art. 73 alin. (1): „Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.

Observăm că această dispoziție de principiu nu prevede nici tipurile de mijloace de probă și, mai ales, nici nivelul de detaliu la care contribuabilul trebuie să facă proba. În absența acestor precizări, de multe ori, organele de inspecție pot cere proba la un nivel din ce în ce mai detaliat, așa cum se întâmplă, de exemplu, în materia documentelor care însoțesc facturile emise de antreprenori, iar, în unele cazuri, și în cea a documentelor care se cer ca detaliu, chiar și pentru situațiile de lucrări „clasice” (listă de materiale, listă de manoperă etc.).

Art. 72 C. pr. fisc., intitulat „Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile”, dispune, tot la modul general, astfel: „Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare”.

Din aceste două prevederi legale, rezultă că legiuitorul fiscal nu a stabilit detalii privind probațiunea, nivelul și detaliile probei, pur și simplu pentru că nu se poate face așa ceva într-o lege care trebuie să „acopere”, prin generalitatea exprimării sale, toate situațiile din practică. De aceea, nici nu putem să căutăm doar în Codul de procedură fiscală rezolvarea problemelor concrete de probațiune cu care ne confruntăm în viața reală.

În mod evident, proba livrării efective a unei mărfi, a unei materii prime este mai ușor de făcut comparativ cu proba prestării unor servicii, mai ales în ipotezele în care serviciile sunt servicii nemateriale, care nu se concretizează fizic într-o lucrare de genul construire, reparație etc.

3. Astfel, pentru a răspunde „provocărilor” apărute în practică – de exemplu, justificarea unei consultanțe de management cu o simplă foaie de hârtie (uneori cu 2-3 foi) pentru valori de sute de mii de dolari (speță frecventă în anii '90) –

legiuitorul din anul 2003 a introdus, în Codul fiscal (Legea nr. 571/2003), la art. 21 alin. (4) lit. m), următoarea cerință:

Sunt nedeductibile: „cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte”.

În aplicarea acestui text, care impunea două condiții clare – proba necesității serviciului și existența unui contract – Normele metodologice prevedeau, la pct. 48, următoarele:

„48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

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

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea”.

Observăm că, în plus față de cele două condiții impuse de lege, apare a treia condiție, și cea mai importantă, în opinia noastră, și anume dovada prestării efective a serviciilor.

4. Codul fiscal din 2015 însă, la art. 25 alin. (4) – corespondentul în noua lege a fostului art. 21 – nu mai conține o dispoziție similară celei de la lit. m) C. fisc. 2003.

Explicațiile acestei modificări de optică sunt, în principal, următoarele:

A. În privința necesității justificării serviciilor, atât jurisprudența, cât și practica administrației fiscale au ajuns la concluzia că această „necesitate” este echivalentă cu o decizie de oportunitate, care, de regulă, aparține contribuabilului, fără a putea fi cenzurată, în principiu, de către organul fiscal, în virtutea principiului libertății de gestiune².

² Cu privire la o astfel de analiză de oportunitate, mascată în analiza atribuțiilor administratorului, a se vedea R. Bufan, M.V. Buliga, *Analiza atribuțiilor, competențelor și obligațiilor administratorului societății comerciale. Dimensiunea fiscală a problemei*, în Revista Română de Drept Comercial nr. 1/2022, Ed. Universul Juridic, București, pp. 146-157.

De asemenea, atunci când un serviciu pare ieși din comun, fie prin valoare, fie prin specificul activității prestate, există un „acord”, o convenție (necrisă) că necesitatea serviciului se apreciază raportat la obiectul de activitate al societății beneficiare a serviciului. Doar în cazurile cu totul izolate, în care nu s-a putut face nicio legătură între specificul serviciului și obiectul de activitate al contribuabilului, practica a condus la concluzia nedeductibilității sumei respective.

B. În privința existenței unor contracte încheiate, în acord cu toată teoria contemporană a contractelor, există contract (acord de voințe = *negotium juris*) odată cu întâlnirea celor două voințe/voințelor părților contractante, indiferent de modalitatea în care acest acord este consemnat într-un înscris (*instrumentum probationis*) sau în altă modalitate. Or, cum practica contractuală a evoluat spre forme din ce în ce mai simple – comandă confirmată, comandă executată de îndată etc. până la e-mailuri sau mesaje pe *whatsapp* – părțile nu s-au mai „deranjat” să încheie contracte clasice, respectiv un singur înscris în mai multe exemplare, document semnat de ambele părți în prezența fizică a semnatarilor etc. Această modificare din practica comercială a fost însușită și de către legiuitor, care a recunoscut libertatea totală a părților de a decide asupra formei în care vor să consemneze acordul lor de voințe.

C. În privința necesității probei prestării efective a serviciului, întregul text al lit. m) C. fisc. anterior a dispărut și, odată cu el, în mod firesc, și pct. 48 din Normele metodologice date în aplicarea acelei lit. m). Explicația pe care o putem furniza și pe care o considerăm corectă rezultă din discuțiile purtate în cadrul Comisiei pentru buget, finanțe și bănci de la Camera Deputaților, ocazionate de elaborarea Codului fiscal din 2015, în care, aproape în unanimitate, deputații prezenți au confirmat excesele și (uneori) abuzurile comise de multe organe de inspecție în „procesul” de analiză a probelor prestării efective a serviciilor, prezentate de contribuabili.

5. Cu toate că nici art. 25 C. fisc. și nici Normele metodologice nu mai preiau cerința expresă a probei prestării serviciilor, considerăm că proba prestării efective a serviciului este, în continuare, necesară și cade în sarcina contribuabilului, rămânând însă a fi circumscrisă anumitor reguli ce decurg, în mod normal și logic, din teoria dreptului, din normele dreptului civil și ale dreptului procesual civil, în baza dispozițiilor art. 3 alin. (2) C. pr. fisc., care prevede că: „*Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil*”.

și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori”.

Cum, în virtutea practicii anterioare, operatorii economici continuă să întocmească înscrisuri pentru a proba prestarea efectivă a serviciilor, chiar și în ipoteza existenței Rapoartelor de activitate/de lucru, se pun probleme privind formatul și periodicitatea acestor rapoarte, nivelul de detaliu la care trebuie întocmite rapoartele de lucru – pe zile, pe număr de ore/zi sau lună, pe intervale orare, pe fracțiuni de oră (minute), în funcție de numărul și calitatea persoanelor care și le asumă etc.

Mijloacele de probă

6. Mijloacele de probă reglementate de dreptul procedural fiscal sunt enumerate la art. 55 C. pr. fisc, după cum urmează:

„(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, fișierul standard de control fiscal stocat într-un mediu care asigură unicitatea, integralitatea și integritatea acestuia, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

(2) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

- a) *solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;*
- b) *solicitarea de expertize;*
- c) *folosirea înscrisurilor;*
- d) *efectuarea de constatări la fața locului;*
- e) *efectuarea, în condițiile legii, de controale inopinate sau controale antifraudă, după caz.*

(2¹) În cadrul căilor administrative și judiciare de atac, organul fiscal are obligația punerii la dispoziție a unei copii sau a unui link care să asigure accesul la varianta electronică a fișierului standard de control fiscal, cu respectarea prevederilor art. 11 alin. (3).

(3) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.”

Reținem din aceste reglementări că nici în dreptul fiscal nu există vreo ierarhie a probelor, la fel ca în procedura civilă, cu toate că, în practica administrației fiscale, prioritate aproape absolută au înscrisurile.

7. Pentru obiectul acestui studiu, putem accepta o astfel de „ierarhie”, însă, cu titlu general, ar trebui clarificată și admisibilitatea și valoarea conferită probei cu martori.

În contextul actual al unor operațiuni care nu se mai consemnează în documente, considerăm că este dreptul contribuabilului de a se prevala de trimiterea la dispozițiile Codului de procedură civilă, care prevede, la art. 309, și proba testimonială (cu martori), în următoarele coordonate:

„Admisibilitatea probei

- (1) *Proba cu martori este admisibilă în toate cazurile în care legea nu dispune altfel.*
- (2) *Niciun act juridic nu poate fi dovedit cu martori, dacă valoarea obiectului său este mai mare de 250 lei. Cu toate acestea, se poate face dovada cu martori, contra unui profesionist, a oricărui act juridic, indiferent de valoarea lui, dacă a fost făcut de acesta în exercițiul activității sale profesionale, în afară de cazul în care legea specială cere probă scrisă.*
- (3) *În cazul în care legea cere forma scrisă pentru validitatea unui act juridic, acesta nu poate fi dovedit cu martori.*
- (4) *De asemenea, este inadmisibilă proba cu martori dacă pentru dovedirea unui act juridic legea cere forma scrisă, în afară de cazurile în care:*
 1. *partea s-a aflat în imposibilitate materială sau morală de a-și întocmi un înscris pentru dovedirea actului juridic;*
 2. *există un început de dovadă scrisă, potrivit prevederilor art. 310;*
 3. *partea a pierdut înscrisul doveditor din pricina unui caz fortuit sau de forță majoră;*
 4. *părțile convin, fie și tacit, să folosească această probă, însă numai privitor la drepturile de care ele pot să dispună;*
 5. *actul juridic este atacat pentru fraudă, eroare, dol, violență ori este lovit de nulitate absolută pentru cauză ilicită sau imorală, după caz;*
 6. *se cere lămurirea clauzelor actului juridic.*
- (5) *Proba cu martori nu se admite niciodată împotriva sau peste ceea ce cuprinde un înscris și nici despre ceea ce s-ar pretinde că s-ar fi zis înainte, în timpul sau în urma întocmirii lui, chiar dacă legea nu cere forma scrisă pentru dovedirea actului juridic respectiv, cu excepția cazurilor prevăzute la alin. (4).”*

Un exemplu întâlnit în practica noastră este ilustrativ pentru necesitatea probei cu martori, în condițiile în care obiectul probei îl constituie fapte juridice *stricto sensu* care nu sunt susceptibile de a fi probate cu înscrise.

Astfel, o societate din Franța, care avea o filială în România, a trimis/detașat în România două persoane, una care îndeplinea atribuțiile de director general (administrator statutar) și alta care îndeplinea rolul de responsabil de calitate.

Cum, în pofida documentației de transport, cazare etc., organele de inspecție au pus sub semnul întrebării realitatea activității desfășurate la filiala (fabrica) din România timp de cca. 2 ani de aceste două persoane, pentru care societatea-mamă refactura filialei costurile salariale aferente, am colectat documente și am observat că putem dovedi, cu documente, activitatea directorului general, care avea semnătura în bancă, semna zilnic ordine de plată, semna procesele-verbale de control ale tuturor organelor de control care aveau fabrica „în vizor” (garda financiară, organele de mediu, inspecția muncii, organele vamale etc.).

În schimb, deși inginerul responsabil de calitate a prezentat sute de e-mailuri prin care încerca să rezolve problemele de calitate cu furnizorii care livraseră materiale cu defecte și cu clienții care reclamau calitatea unor produse finite, nu am putut prezenta inspecției documente din care să reiasă fără echivoc prezența și activitatea sa în fiecare zi în uzină, la locul lui de muncă.

De aici și până la a solicita declarații scrise de la șefii de echipă, de la maiștrii din fabrică, prin care să se ateste prezența și activitatea sa permanentă în fabrică, nu a fost decât un pas, însă organele fiscale, prevalându-se de textul pct. 48 din Normele metodologice, le-au ignorat, afirmând că nu sunt documente justificative și nici „alte materiale corespunzătoare”.

În contextul actual însă considerăm că un astfel de demers, de probațiune cu martori a unor fapte juridice, ar trebui să aibă succes, atât în faza contestației administrative, cât, mai ales, în cea a acțiunii în instanță.

În acest sens, în doctrina de autoritate³, se arată, cu referire la art. 309 alin. (1) C. pr. civ.: „având în vedere că restricțiile legale, impuse prin celelalte alineate ale textului comentat, se referă la actele juridice, înseamnă că faptele juridice *stricto sensu* pot fi probate cu martori fără îngrădiri”.

Nivelul probei

8. Din doctrina noastră contemporană de drept fiscal, am reținut următorul comentariu:

„14. În cadrul aprecierii probelor, organul fiscal trebuie să țină cont de aspectele intrinseci ale probei (aptitudinea sa de a

³ M. Ciobanu, M. Nicolae, *Noul Cod de procedură civilă comentat și adnotat*, vol. 1, Ed. Universul Juridic, București, 2013, p. 756.

fi lămurit faptele pentru care a fost administrată), precum și de funcția sa în cadrul tuturor probelor (valoarea sa de adevăr în contextul unei evaluări globale și concomitente a tuturor probelor), toate fiind chestiuni care justifică luarea în considerare sau, dimpotrivă, înlăturarea probei.

În activitatea de evaluare/apreciere a probelor se pune întrebarea legitimă cu privire la nivelul probatoriu, mai precis, cu privire la gradul de probabilitate a existenței faptului relevant în stabilirea situației fiscale, pentru ca organul fiscal să considere fapta probată și să țină cont de ea.

Răspunsul la întrebare ar fi următorul (reprezintă un principiu general în materie de administrare a probei, inclusiv în materie judiciară): nivelul este atins atunci când gradul de probabilitate a rezultatului probei este atât de mare încât sunt excluse îndoielile care ar putea exista în mod rațional⁴.

9. Pentru a pregăti abordarea ce urmează, în absența unor reguli precise, detaliate, despre tipul și nivelul probei, în cazul fiecărei prestări concrete de servicii, reguli care sunt greu de anticipat de către legiuitor, trebuie să ne ajutăm de anumite precepte și reguli unanim acceptate în sistemul de drept.

Unul dintre aceste precepte, aplicabil în materia probei serviciilor, este argumentul de interpretare logică al reducerii la absurd; plecând de la acest argument de interpretare, vom afirma că volumul și numărul probelor/dovezilor trebuie limitate la acel nivel de la care a pretinde noi dovezi, noi documente devine irațional/absurd.

Vom ilustra această situație plecând tot de la un exemplu real întâlnit în practica noastră, cel al unei societăți din Timișoara care producea, în mod legal, cu toate autorizările necesare (și cu plata accizelor), băuturi alcoolice, respectiv vodcă.

Pentru a face publicitate produselor sale, societatea a comandat un număr de cca. 10.000 de bucăți de suporturi circulare de carton, pe care se așază paharul, inscripționate cu sigla fabricii, și le-a distribuit, gratuit, cu titlul de obiecte de reclamă și publicitate, societăților care vindeau această băutură în restaurantele, terasele și chioșcurile din oraș.

În mod concret, mașina cu materialele respective a plecat direct din tipografie, cu factură și aviz de expediție, și s-a oprit la fiecare punct de desfacere, unde, pe versoul facturii, fiecare gestionar al societății-client care vindea acel tip de vodcă semna de primire pentru numărul de obiecte primite.

La inspecția fiscală ni s-a reproșat că documentația de expediere nu este conformă, că nu există semnătura și ștampila societății primitoare (evident că gestionarii și vânzătorii de la chioșcuri nu au asupra lor ștampila societății la care sunt angajați), că nu putem proba că materialele au intrat și au ieșit din gestiunea fabricii, precum și lipsa altor documente.

10. Deoarece se pune întrebarea dacă circuitul utilizat a fost economic și logic și ce alte documente ar putea pretinde o inspecție, am propus inspecției să imagineze următorul circuit documentar extins/complet:

- cele 10.000 de bucăți din materialele de reclamă (care nu pot avea nicio altă utilizare) sosesc la societate, unde sunt numărate;
- se întocmește nota de recepție cu 4 semnături (așa cerea documentul atunci);
- a doua zi se întocmește un bon de consum cu 3 semnături;
- se numără din nou materialele de reclamă care se predau agentului de teren;
- agentul se prezintă la fiecare societate-client, unde se face același circuit documentar, se numără din nou, societatea obținând un document formal de recepție, cu ștampilă și semnătură autorizată;
- societățile-client numără din nou loturile de materiale și le distribuie la fiecare chioșc, cu alte mijloace de transport;
- la fiecare chioșc, în momentul în care se prezintă un client care comandă o vodcă, i se cere buletinul, se face copie xerox după buletin și i se cere să semneze o declarație pe proprie răspundere, conform căreia a primit, pe lângă un pahar cu vodcă, și 1 bucată din materialul de reclamă respectiv;
- în final, se fac copii după cele 20.000 de documente (2 bucăți pentru fiecare pahar cu vodcă vândut), se preiau și se arhivează de către societate pentru a dovedi că materialele de reclamă au fost efectiv distribuite;
- în ipoteza în care rămâne un număr de bucăți nedistribuite, se face același circuit documentar retur cu documentație de distrugere, pentru care se predă la o societate specializată.

Acest exercițiu teoretic ne arată că putem complica orice procedură simplă, că inspecția poate cere în permanență alte documente, alte probe, mult peste ceea ce este rațional, ajungându-se la probațiuni care frizează absurdul și care cresc substanțial, peste orice limită rațională, costurile „tranzacției” respective.

⁴ T. Anghel, *Codul de procedură fiscală. Comentariu pe articole*, Ed. Hamangiu, București, 2020, p. 211.

II. Aspecte practice

Proba cheltuielilor de protocol

Definiția cheltuielilor de protocol

11. Codul fiscal din 2003 – pct. 39 din Normele metodologice de aplicare ale art. 48 – le definea astfel: „*cheltuielile de protocol ocazionate de acordarea unor cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii*”.

Observăm că nici la nivelul Codului fiscal din 2003 nu exista o definiție „legală”, iar cu privire la Codul fiscal din 2015, nici acesta și nici Normele sale de aplicare nu mai definesc cheltuielile de protocol.

Probleme conceptuale

12. În această materie deosebit de sensibilă, plecând de la realitatea că definiția din Normele metodologice ale vechiului Cod fiscal este însușită la nivelul administrației fiscale, am reținut din analiza practicii câteva aspecte care nu sunt clarificate la nivel teoretic, ceea ce conduce la soluții diferite în practică.

Astfel, se pune întrebarea dacă sunt admise cheltuielile de această natură ocazionate de întâlnirile cu viitorii/potențialii parteneri de afaceri (în special clienți), și nu cu parteneri de afaceri deja existenți.

Din perspectivă practică, putem afirma că societatea trebuie să „investească” mai mult în clienții potențiali/viitori decât în cei existenți, în încercarea de a le câștiga încrederea în capacitatea și calitatea organizației furnizoare/prestatoare, astfel încât trebuie să angajeze cheltuieli importante pentru acțiuni care au ca destinatari clienții potențiali. Aceste cheltuieli acoperă o arie largă, de la participarea la târguri și expoziții la organizarea de vizite în fabrică, la demonstrații ale performanței produselor și serviciilor oferite, până la mese festive, cadouri personalizate etc.

O altă varietate a speței o reprezintă „clientul indirect”, adică acel client „final” (din străinătate) care are drept furnizor/prestator direct (contractual) societatea-mamă sau una dintre societățile din grupul (de regulă, din Vestul Europei) din care face parte și filiala din România, dar producția se realizează în România, iar clientul final inspectează fabrica producătoare din România, pentru a verifica/audita calitatea produsului pe întregul lanț de trasabilitate.

În aceste ipoteze, nu suntem în prezența unui „client direct”, așa cum ar rezulta din interpretarea strictă a sintagmei utilizate

în Normele metodologice din 2004, dar este necesar și rațional, din perspectivă economică, interesul societății din România de a suporta anumite cheltuieli de protocol pentru această specie de client.

Imposibilitatea morală de a constitui probe în relația cu viitori sau actuali parteneri de afaceri

13. Trebuie admis că, în relația cu clientela actuală și cu cea potențială, există o situație care nu permite furnizorului/prestatorului să întocmească o documentație completă, de primire a unor cadouri sau tratații/mese, identică cu cea solicitată pentru alte cheltuieli, din cauza relației specifice, delicate, cu orice client existent sau potențial.

Absența unor astfel de documente „clasice” poate conduce la suspiciunea că respectivele cheltuieli nu au avut ca destinatar/beneficiar un client actual sau potențial și că au fost utilizate pentru alte scopuri sau chiar în folosul personal al conducătorilor societății care le-a efectuat.

Astfel:

- niciunui furnizor/prestator nu i se pot pretinde adeverințe/declarații că au primit un cadou;
- nu se pot întocmi anexe la factura de restaurant cu numele și apartenența comensalilor, copii după acte de identitate, fotografii etc.

De aici rezultă că nu se poate face, în modelul „clasic”, dovada legăturii dintre documentul de achiziție a bunului-cadou sau al cheltuielii de restaurant și destinația acestor cheltuieli.

De aceea, în această situație, sunt pertinente doar probe indirecte: numărul și specificul cadourilor, data și contextul oferiții cadourilor/meselor etc.

Din perspectiva acestei imposibilități morale de a obține probele „ideale”, vom reproduce comentarii ale doctrinei elaborate pe baza jurisprudenței ocazionate de aplicarea vechiului Cod civil, care reglementa proba cu martori, la art. 1.191-1.198 C. civ.

Referindu-ne la dispozițiile restrictive privind admisibilitatea probei testimoniale, art. 1.198 alin. (1) C. civ. stabilește că ele nu se aplică totdeauna când creditorului i-a fost cu neputință să-și procure o dovadă scrisă despre obligația ce pretinde. Din text rezultă însă că noțiunii de imposibilitate de procurare a unui înscris i s-a dat un înțeles larg, nelimitându-se numai la anumite condiții materiale, **imposibilitatea putând fi și de ordin moral**. Astfel, nu poate fi îndoială că relațiile ce există în mod obișnuit între părinți și copii, între frați și surori și, în general, între rudele firești și cele prin alianță, apropiate, ca și cele dintre soți, sunt incompatibile cu comportări din care ar reieși o lipsă de încredere a unora față de alții, cum ar fi aceea de a pretinde

întocmirea unor înscrisuri pentru constatarea operațiilor juridice ce intervin între ele. Cele de mai sus se referă, desigur, la cazuri normale, **nu și la cele de excepție, când, din cauza unor neînțelegeri sau din alte cauze, relațiile de fapt dintre aceste persoane au încetat a mai fi bazate pe încredere reciprocă.**

Relațiile de încredere reciprocă există însă și între alte persoane, ca între colegi de muncă, prieteni și alte asemenea persoane. Asemenea relații pot constitui, de la caz la caz, motivul imposibilității morale de a întocmi dovezi scrise cu privire la raporturile juridice dintre ele.

Sunt numeroase cazurile când instanțele de judecată sunt puse în situația să aprecieze dacă părțile au fost sau nu în imposibilitate morală de a-și procura o dovadă scrisă despre obligația ce se pretinde (art. 1.198 C. civ.), regula fiind că cel care a făcut o cerere de chemare în judecată pentru o sumă mai mare de 250 lei nu poate face dovada prin martori (art. 1.193 C. civ.). Faptul că, prin art. 1.998 C. civ., nu se definește cu precizie conținutul noțiunii de „imposibilitate de procurare a unei dovezi scrise”, ci se face doar o enumerare exemplificativă, a determinat instanțele de judecată să adopte soluții neunitare în această privință, unele dând prevederilor textului sus-menționat o interpretare restrictivă, altele una extensivă. **Astfel, în unele cazuri, s-a decis, de exemplu, că relațiile de prietenie și concubinaj nu sunt de natură să justifice constatarea unei imposibilități morale de a preconstitui un înscris** (Trib. Mun. București, s. a IV-a civ., dec. nr. 1595-1990, nepublicată).

În alte cazuri, s-a decis, dimpotrivă, că relațiile de prietenie și concubinaj constituie astfel o imposibilitate morală de preconstituire a unui înscris (Trib. Mun. București, s. a IV-a civ., dec. nr. 827-1991, nepublicată). În această privință, semnalăm că instanța supremă s-a pronunțat în favoarea unei interpretări largi a prevederilor art. 1.198 C. civ., **considerând că, în sensul „imposibilității morale de preconstituire a unui înscris”, trebuie apreciate ca făcând parte orice împrejurare când, datorită relațiilor ce există între părți, pretinderea unei dovezi cu privire la un act juridic ar putea fi apreciată ca o manifestare a lipsei de încredere.**

Asemenea relații sunt cele dintre rude, dintre prieteni și alte persoane. Dar, indiferent în ce fel de relații rezidă cauza imposibilității morale, esențial este ca aceasta să fie constatată, prin apreciere de la caz la caz, în raport cu calitatea persoanelor și a circumstanțelor de fapt, temeinic verificate de instanță (Trib. Suprem, s. civ., dec. nr. 196/1984, în Culegere de decizii, 1984,

p. 135). Prin urmare, tendința este de interpretare extensivă a prevederilor art. 1.198 C. civ.⁵.

În noua reglementare de drept civil, aceste dispoziții figurează în Codul de procedură civilă, într-un format similar, la art. 309, care prevede, la alin. (4), astfel:

„(4) De asemenea, este inadmisibilă proba cu martori dacă pentru dovedirea unui act juridic legea cere forma scrisă, în afară de cazurile în care: 1. partea s-a aflat în imposibilitate materială sau morală de a-și întocmi un înscris pentru dovedirea actului juridic;”

În consecință, considerăm că nu există niciun impediment pentru a adapta cerințele formale ale probei la circumstanțele concrete ale speței, respectiv la relațiile speciale care se stabilesc între contribuabilul care înregistrează aceste cheltuieli și persoanele beneficiare, cărora nu le poate solicita înscrisuri doveditoare/justificative ale calității de beneficiar al meselor, cadourilor etc.

Cheltuielile indirecte repartizate de societatea-mamă sau societatea de servicii din grup

14. Această ipoteză, frecventă în cazul grupurilor multinaționale cu filiale în România, pune, în principal, problema nivelului/detaliului probei.

Este o practică constantă a grupurilor de societăți de a contracta și achiziționa serviciile contractate în mod centralizat, la nivelul grupului de societăți, din motive evidente de eficiență și uniformizare, și de a le repartiza ulterior societăților din grup, pe baza unor criterii considerate ca fiind cele mai relevante. De multe ori, la nivelul grupului, se creează o societate specializată, care are acest obiect de activitate (*shared services company*) și care se ocupă exclusiv de contractarea serviciilor, de plata acestora și de repartizarea pe companiile din grup.

Practica ne arată că, deși, prin această refacturare, societatea-mamă/de servicii înregistrează, în statul său de rezidență, venituri impozabile, la cote de impozit de regulă mai ridicate comparativ cu cea din România, fiscalul român încearcă deseori să refuze deductibilitatea sumelor respective, fie afirmând că serviciile nu au fost prestate, fie că sunt nedovedit.

În această ultimă ipoteză, se pune problema dacă fiscalul român poate solicita informații despre structura și modul de calcul/repartizare al/a acestor cheltuieli și, în caz afirmativ, până la ce nivel de detaliu (structură) pot fi ele solicitate și, respectiv, primite de autoritățile române.

⁵ A.C. Agapie, *Imposibilitatea morală de preconstituire a unui înscris*, 2016, www.juridice.ro.

15. Pentru a ilustra dificultatea speței, am plecat iarăși de la cazuri reale, astfel:

- cheltuieli indirecte colectate de societatea-mamă, care provin de la filiale din cca. 60 de state, repartizate după criterii (chei de repartizare) considerate relevante, dintre care o anumită cotă revine și filialei din România. Ca să putem verifica cu adevărat sumele „primite” în sarcina filialei, ar trebui să putem analiza nivelul 1, și anume cheia/criteriul de repartizare, pentru a conchide dacă aceste criterii sunt relevante pentru fiecare tip de cheltuială; spre exemplu, cheltuielile cu licențele programelor informatice pot fi repartizate proporțional cu numărul de calculatoare din fiecare filială, pe care sunt acestea instalate. Dar, în continuare, ar trebui să putem analiza și nivelul următor de detaliu (nivelul 2), și anume structura costurilor acumulate în fiecare dintre cele 60 de state și colectate la nivelul societății-mamă, spre exemplu, cheltuieli de comunicații, de audit la nivelul tuturor entităților din grup, de cercetare etc., ceea ce presupune o muncă de documentare enormă, chiar dacă am avea concursul tuturor persoanelor implicate din toate filialele acelei multinaționale. Or, la un astfel de nivel de complexitate a grupului, o astfel de verificare exhaustivă este practic imposibilă, astfel încât trebuie căutate alte modalități de analiză. Însă, până acolo, se pune și problema dacă autoritățile fiscale din România au competența de a face asemenea analize, dacă astfel nu interferează în competențele organelor fiscale din statul de rezidență al societății-mamă;
- o ipoteză mai simplă, la grupuri de societăți mai mici, privește analiza cheltuielilor indirecte care provin de la sediul grupului (cheltuieli cu personalul pentru activitățile de marketing, administrare, juridice, comerciale, de contabilitate și de audit) și care conțin salarii brute, chirie sediu, deplasări etc. Și aici se pune întrebarea dacă putem verifica din România dacă acestea sunt corect colectate în statul societății-mamă. Cu alte cuvinte, iarăși dăm peste un conflict pozitiv de competență între autoritățile fiscale din România și cele din statul unde este situată societatea-mamă/holdingul.

Anterior Codului fiscal din 2003 erau solicitate prin lege și contractele încheiate cu acești furnizori terți ai grupului, însă practica a condus la prezentarea doar a tabelului cu cheile de repartizare.

Speța cheltuielilor de cazare ale șoferilor de TIR

16. Tot într-o speță reală, la solicitarea organelor de inspecție, societatea de transport din România, filială a unei societăți

străine, care are în România sute de camioane și de șoferi, a prezentat următoarele documente:

- lista cu toate echipajele camioanelor sale care au beneficiat de serviciile de cazare (individuale sau prin închirierea unor întregi locații), pe fiecare perioadă din an și pe fiecare săptămână;
- numele conducătorilor auto; data facturii;
- data la care vehiculul se afla în regiunea geografică respectivă, așa cum rezultă din foile de parcurs și/sau din extrasul din sistemul de navigație GPS al fiecărui camion ori de pe abonamentul/permisul de autostradă;
- extrasele din sistemul de navigație al camionului.

Poziția organelor de inspecție a fost următoarea: „Proba (dovada) prestării efective a serviciilor și necesitatea achiziționării acestora depind de natura serviciului prestat, de specificul activității, **motiv pentru care nu a fost prevăzut un anumit tip de document justificativ, lăsându-se la latitudinea/aprecierea societății prestatoare să stabilească ce documente se impun a fi întocmite.** Totuși, indiferent de probele (dovezile) aduse de societate, acestea trebuie **să prezinte un anumit grad de exactitate și de detaliu** pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu serviciul prestat și cu specificul activității desfășurate”.

Nu putem să nu fim de acord cu această opinie realistă, însă, pe această bază, nici nu putem accepta că „gradul de exactitate și de detaliu” urmează a fi stabilit în mod unilateral și arbitrar de către organul de inspecție.

17. În concret, organele de inspecție fiscală constată că, pentru justificarea cheltuielilor cu serviciile de închiriere facturate de către operatori intracomunitari (societăți cu activitate de cazare/moteluri din UE) YF, AH, TD, societatea M a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală, cu ocazia depunerii contestației, documente care constau în situații tabelare întocmite de societatea verificată și registrul salariiștilor la data de 22.04.2023 (anexele 15 și 16 la contestație), în care sunt înscrise numerele de înmatriculare ale autocamioanelor, numele și prenumele șoferilor, angajați ai contribuabilului, anul și numărul săptămânii alocate fiecărui șofer pentru cazare în localitățile aparținând celor 3 operatori intracomunitari din țări din Uniunea Europeană (Germania, Belgia etc.), iar din registrul salariiștilor rezultă numele și prenumele angajaților, datele personale ale acestora, numărul contractului de muncă, funcția etc.

Mai menționează organul fiscal că, „în susținerea celor menționate, nu este atașat ordinul de deplasare, ci doar capturi de ecran ale unui program (din sistemul de navigație al camionului) privind deplasarea angajatului în zilele de

22.02.20216, 04.03.2016 și 30.06.2016 și un traseu marcat pe harta Europei. Precizăm faptul că ordinul de deplasare nu este documentul care atestă cazarea salariatului la o anumită unitate de cazare”.

Apoi, se consemnează că „pentru servicii de chirie contribuabilul verificat nu a prezentat niciun alt document justificativ, în afara facturilor emise de furnizori, prin care societatea verificată să probeze prezența fizică a șoferilor în localitățile menționate, cum ar fi spre exemplu **contracte încheiate, registre sau orice alte documente încheiate și acceptate, între societatea verificată și operatorii intracomunitari, sau o justificare certă că șoferii au fost prezenți fizic în acele localități și că au fost folosite exclusiv de către aceștia în scopul desfășurării activității de către contribuabilul supus inspecției** [spre exemplu, lista cu angajații raportată la ordinul de deplasare din care să rezulte o legătură de cauzalitate, inclusiv cu data cazării, și astfel să se demonstreze utilizarea serviciului de cazare pentru un anumit șofer, raportat la alte documente (CMR) care să confirme indubitabil faptul că șoferul a beneficiat de cazare în timpul și în legătură cu sarcinile de serviciu]. Chiar dacă legislația fiscală nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au avut loc efectiv și sunt necesare realizării de operațiuni taxabile, proba (dovada) prestării efective a serviciilor trebuie să fie adusă de contribuabil, aceasta trebuie să prezinte **un anumit grad de exactitate și de detaliu** pentru a putea permite o identificare a acestora în corelație cu achizițiile efectuate și cu specificul activității desfășurate”⁶.

18. Precizăm că, în astfel de cazuri, în care societatea dispune de numeroase echipaje aflate permanent în deplasare, unul și același echipaj se poate caza în același loc o dată sau chiar de 2-3 ori pe săptămână, în funcție de traseul parcurs. Apoi, cum de regulă în multe state membre circulația este oprită în weekend, soluția practică convenită cu prestatorii de cazare a constat în evidențe săptămânale, și nu zilnice, care ar necesita costuri suplimentare de întocmire a documentelor, cu consecința creșterii tarifelor de cazare.

Expertiza efectuată în dosar a identificat extrase din tabelele nominale întocmite săptămânal care stau la baza facturilor, de unde se pot vedea clar numele și prenumele șoferului, ale șoferului de schimb, dacă este cazul, numărul de înmatriculare al autovehiculului, detaliile legate de starea vehiculului, dacă este staționar pentru o pauză scurtă sau staționează pentru odihna șoferului, pornirea nouă, încărcarea, descărcarea, dar și alte situații, de unde se poate face legătura „de cauzalitate” cu data cazării pentru a putea demonstra utilizarea serviciului

de cazare pentru fiecare șofer care a beneficiat de serviciile de cazare în timpul și în legătură cu munca sa, sarcinile de serviciu care i-au fost transmise în scopul prestării de servicii generatoare de venituri impozabile.

Ipoteza investițiilor în regie proprie

19. Un caz și mai dificil, identificat în practică, este cel referitor la tipul de probă pe care l-ar putea face întreprinderile unipersonale, spre exemplu, un PFA care execută lucrări de investiții în regie proprie.

Persoana respectivă, întreprinzător cu experiență în demolări și valorificări de materiale de construcție, a cumpărat câteva foste ferme zootehnice, pe care le-a demolat singură, într-o perioadă scurtă, valorificând țiglele și cărămizile, iar apoi, în contextul creșterii prețurilor, chiar și la marginea localității respective, a decis să păstreze terenul și să-i schimbe destinația în teren agricol.

În consecință, într-o perioadă de cca. 5 ani, a dislocat și extras fundațiile și a nivelat terenul, lucrând cu utilaje închiriate și cu combustibil cumpărat cu canistrelor, manevrând singur buldozerul, excavatorul etc.

În această situație, odată ce a fost vizat de inspecția fiscală, s-a pus problema că nu deține documente justificative pentru consumurile de combustibil și chiria la utilaje, respectiv rapoarte de activitate/de lucru, pe care acesta nu le-a întocmit, deoarece a considerat că nu sunt credibile, neexistând părți cu interese contrare care să le semneze.

S-a ajuns astfel să discutăm despre „auto-rapoarte” de activitate, respectiv documente justificative care nu sunt asumate/semnate de părți cu interese contrare.

Pentru aceste cazuri, deoarece „libertatea” de apreciere a organului fiscal este practic nelimitată, trebuie să apelăm din nou la elemente raționale de apreciere. Deoarece persoana respectivă nu avea o „flotă” de mașini, nu avea activități de transport, este foarte probabilă utilizarea combustibilului respectiv în scopul lucrărilor respective, al cărui stadiu fizic poate fi probat cu planșe foto, atât la începutul operațiunilor, cât și la finalul lor.

Și din acest exemplu ajungem să ne apropiem de prezumții ca mijloc de probă și a căror utilizare în dreptul fiscal pare necesară.

III. Posibile soluții

20. În căutarea soluțiilor, trebuie să pornim de la dispozițiile art. 12 C. pr. fisc., „Buna-credință”, care dispune, printre

⁶ Extras din RIF nr. F-TM 91/16.03.2021.

altele, că: „(1) *Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință; (...); (4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul*”.

Operând tot timpul cu această prezumție, trebuie să considerăm că probele constituite în mod firesc, „natural” de către contribuabil, în cursul relațiilor sale comerciale, în principal pentru opozabilitate față de cei cu care a contractat, trebuie să fie acceptate și de către organele fiscale pentru a aprecia asupra realității tranzacției.

21. O altă premisă, desprinsă din jurisprudența CJUE în materia TVA, recomandă că nu trebuie pusă în sarcina contribuabilului o probațiune extrem de costisitoare, constând în verificarea unor aspecte care nu sunt la îndemâna acestuia.

Astfel, prin Hotărârea din 19 octombrie 2017, cauza *Paper Consult*, C-101/16, CJUE a reținut că în niciun caz administrația fiscală nu poate impune persoanei impozabile verificări complexe și aprofundate referitoare la un furnizor, transferând de fapt în sarcina acesteia actele de control care sunt atribuția acestei administrații.

Autoritățile fiscale nu pot impune, în general, persoanei impozabile, care dorește să exercite dreptul de deducere a TVA, pe de o parte, să verifice că emitentul facturii aferente bunurilor și serviciilor pentru care se solicită exercitarea acestui drept dispune de calitatea de persoană impozabilă, că dispunea de bunurile în cauză și că era în măsură să le livreze și că a îndeplinit obligațiile privind declararea și plata TVA, pentru a se asigura că nu există nereguli sau fraude la nivelul operatorilor din amonte sau, pe de altă parte, să dispună de documente în această privință (Hotărârea din 21 iunie 2012, cauza *Mahageben și David*, C-80/11 și C-142/11).

Un regim de probațiune care conduce la refuzul de a acorda persoanei impozabile beneficiul dreptului de deducere atunci când aceasta nu furnizează elemente care să justifice ansamblul operațiunilor realizate de toți participanții la acest

lanț, precum și activitatea economică a acestor participanți, imputându-i faptul că aceste elemente nu sunt verificabile, este contrar jurisprudenței CJUE, din care rezultă că îi revine administrației fiscale sarcina să dovedească, la un standard juridic corespunzător, în fiecare caz, existența unei fraude săvârșite de fiecare dintre aceste persoane impozabile sau că persoana impozabilă știa sau trebuia să știe că operațiunea vizată era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul facturii sau de un alt operator care a intervenit în amonte în lanțul de livrări sau de prestări⁷.

Pe cale de consecință, s-a conchis că prevederile Directivei 2006/112/CEE trebuie interpretate în sensul că se opun unei practici naționale, potrivit căreia administrația fiscală refuză unui contribuabil dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată datorată sau plătită pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că nu pot fi considerate valabile facturile referitoare la aceste servicii, din moment ce emitentul acestor facturi n-ar fi putut fi veritabilul furnizor al serviciilor în discuție, fără a se stabili, în lumina unor elemente obiective, și **fără a i se solicita contribuabilului să facă verificări care nu sunt în sarcina lui**, că acest contribuabil știa sau ar fi trebuit să știe că respectivele servicii erau implicate într-o fraudă în materia taxei pe valoarea adăugată.

22. Regulile de interpretare consacrate în teoria dreptului și în procedura civilă sunt și ele de ajutor, așa cum am arătat în cazurile reale tratate *supra*: de exemplu, interpretarea prin reducerea la absurd, proba cu martori⁸ etc.

23. Apoi, în „construirea” (imaginarea) unui sistem de probe solicitat de organele fiscale pentru o anumită tranzacție, trebuie analizat dacă nu cumva costul asociat probei, la nivelul de detaliu impus de o inspecție fiscală, întrece rezultatul economic al deducerii respective (impozite pe profit și, eventual, TVA), deoarece, în astfel de cazuri, contribuabilul va fi tentat, din punct de vedere economic, rațional să ocolească documentarea, acceptând riscul fiscal, dar economisind resurse de timp și de bani, ajungându-se astfel la un rezultat opus celui urmărit prin politica fiscală.

⁷ Hotărârea din 12 ianuarie 2006, cauza *Optigen și alții*, C-354/03, C-355/03 și C-484, Hotărârea din 21 iunie 2012, cauza *Mahageben și David*, C-80/11 și C-142/11, Hotărârea din 16 octombrie 2019, cauza *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, Hotărârea din 6 decembrie 2012, cauza *Bonik*, C-285/11, Ordonanța din 10 noiembrie 2016, cauza *Signum Alfa Sped*, C-446/15, Hotărârea din 19 octombrie 2017, cauza *Paper Consult*, C-101/16, Hotărârea din 12 aprilie 2018, cauza *Biosafe-Industria de Reciclagers*, C-8/17.

⁸ Există cazuri în care legiuitorul prevede justificarea scutirii prin emiterea unei declarații de către beneficiar. Pentru detalii, a se vedea M. Păunescu, M.V. Buliga, *Scutiri de TVA pentru livrări de bunuri și prestări de servicii făcute în favoarea unităților spitalicești – clarificarea tratamentului fiscal în situații frecvent întâlnite*, în Revista Tax Magazine nr. 4/2023, Ed. Solomon, București.

Instabilitate legislativă – conflict
între prevederile art. 173 alin. (1)
din Legea nr. 85/2014 privind
procedurile de insolvență și cele ale
art. 220 alin. (10) C. pr. fisc.

Rezumat: Prezentul articol își propune să aducă în atenție problemele apărute în practică în procedura executării silite derivată din și aflată în legătură cu procedura insolvenței, în contextul unor prevederi vădit contradictorii care reglementează această procedură de executare în cadrul procedurii insolvenței, raportat la aceeași procedură de executare prevăzută în Codul de procedură fiscală.

Cuvinte-cheie: instabilitate legislativă, specialia generalibus derogant, organ de executare silită, norme contradictorii.

Legislative instability – conflict between
Art. 173 para. (1) of Law No 85/2014 on insolvency
proceedings and Art. 220 para. (10)
of Tax Procedure Code

Abstract: *This article aims to draw attention to the problems that have arisen in practice in the enforcement procedure arising out of and in connection with insolvency proceedings, in the context of the manifestly contradictory provisions governing this enforcement procedure in insolvency proceedings, in relation to the same enforcement procedure provided for in the Tax Procedure Code.*

Keywords: legislative instability, *specialia generalibus derogant*, enforcement body, contradictory rules.

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

1. Aspecte introductive

Problema de drept supusă atenției a survenit ca urmare a unei executări silite inițiate de către organul fiscal față de o persoană fizică căreia i-a fost atrasă răspunderea într-o procedură de insolvență¹, cu precizarea că această procedură se afla în faza de faliment, fără ca dosarul să fie închis la fond la momentul inițierii executării silite.

Deși problema concursului de proceduri, fiscale și de insolvență, a mai făcut obiectul unor dispute care au făcut obiectul unui RIL², totuși, în ceea ce privește prevederile **art. 173 alin. (1) din Legea nr. 85/2014 privind procedurile de insolvență și cele**

ale art. 220 alin. (10) C. pr. fisc., precizăm că acestea nu au făcut obiectul niciunui recurs în interesul legii și nici vreunei excepții de neconstituționalitate. Cu alte cuvinte, situația persoanei căreia îi este atrasă răspunderea în procedura insolvenței, prin prisma executării silite, nu este clară la acest moment, întrucât prevederile legislației insolvenței fac trimitere la prevederile procesual-civile care reglementează instituția executării silite, în timp ce prevederile procesual-fiscale instituie o excepție de la procedura insolvenței în ceea ce privește executarea silită a persoanei căreia îi este atrasă răspunderea în prima procedură, în sensul în care prevederile aplicabile executării silite ar fi cele stabilite de Codul de procedură fiscală.

¹ Jud. Cluj-Napoca, dos. nr. 15023/211/2023, jurisprudentă proprie, nepublicat.

² ICCJ, dec. nr. 14/2020, www.iccj.ro.

În atare situație, ne întrebăm care ar fi legea specială aplicabilă problemei de drept puse în discuție, întrucât de răspunsul la această întrebare depind procedura care se va aplica în cazul contestației la executare (procedura fiscală sau procedura civilă), organul competent să execute, precum și instanța competentă să soluționeze eventualele litigii privind procedura executării silite.

2. Considerații teoretice și practice

În conformitate cu prevederile **art. 173 alin. (1) din Legea nr. 85/2014**, „*executarea silită împotriva persoanelor prevăzute la art. 169 alin. (1) se efectuează de către executorul judecătoresc, potrivit Codului de procedură civilă*”, iar persoanele prevăzute la art. 169 alin. (1) sunt alte persoane decât debitorul care au contribuit la starea de insolvență a societății și împotriva cărora poate fi dispusă atragerea răspunderii de către judecătorul-sindic.

În conformitate cu prevederile **art. 220 alin. (10) C. pr. fisc., respectiv:** „*În cazul în care, potrivit legii, s-a dispus atragerea răspunderii membrilor organelor de conducere, potrivit prevederilor legislației privind insolvența, și pentru creanțe fiscale, prin derogare de la prevederile art. 173 din Legea nr. 85/2014, executarea silită se efectuează potrivit dispozițiilor prezentului cod, de către organul de executare silită prevăzut de acesta. În situația în care atragerea răspunderii privește atât creanțe fiscale administrate de organul fiscal central, cât și creanțe fiscale administrate de organul fiscal local, competența aparține organului fiscal care deține creanța fiscală mai mare. În acest caz, organul de executare silită distribuie sumele realizate potrivit ordinii prevăzute de Legea nr. 85/2014*”.

Prevederile **art. 342 alin. (1) din Legea nr. 85/2014** dispun că „*dispozițiile prezentei legi se completează, în măsura în care nu contravin, cu cele ale Codului de procedură civilă și ale Codului civil*”, nicăieri nefiind menționat faptul că completări sau excepții de la această lege ar putea exista, spre exemplu, în baza Codului de procedură fiscală.

În conformitate cu prevederile **art. 3 C. pr. fisc.**, dispozițiile Codului de procedură fiscală se aplică pentru creanțele prevăzute la art. 2, iar acolo unde prezentul cod nu dispune, acestea se pot completa cu prevederile civile sau procesual-civile, în măsura în care acestea nu contravin. La art. 2 C. pr. fisc. este definită sfera de aplicare a Codului de procedură fiscală în sensul în care sunt menționate creanțele care cad sub incidența acestui cod, fără vreo trimitere la procedura insolvenței și fără a fi menționate în mod expres creanțele provenite din această procedură a insolvenței.

Cu alte cuvinte, atât Codul de procedură fiscală, cât și legislația insolvenței fac trimitere, în calitate de lege completatoare, doar la Codul de procedură civilă.

Rămâne să stabilim care ar fi legea specială aplicabilă în caz de concurs între procedura insolvenței și procedura fiscală și dacă procedura fiscală poate deroga de la această procedură specială a insolvenței.

În acord cu opinia ICCJ, apreciem că ori de câte ori este vorba despre **un demers judiciar având ca scop realizarea unei creanțe asupra unui debitor aflat în insolvență, prevalență capătă legea insolvenței**, așa cum s-a dezlegat, cu valoare de principiu, prin Decizia ICCJ nr. 28 din 16 aprilie 2018³, prin care s-a reținut că: „*atât legea insolvenței, cât și Codul fiscal conțin dispoziții cu caracter special, fiecare având însă propriul domeniu de reglementare, dar în condițiile în care la procedura colectivă, egalitară și concursuală a insolvenței participă toți creditorii, inclusiv creditorii bugetari, aceștia trebuie să se supună prevederilor Legii insolvenței în procesul de realizare a creanței. În aceste condiții se poate aprecia că în cursul acestei proceduri speciale de insolvență nu mai pot fi aplicate, în ceea ce privește realizarea creanțelor, dispozițiile contrare dintr-o altă lege, chiar dacă aceasta reglementează o procedură de stabilire a creanțelor fiscale, așa cum este Codul fiscal – paragrafele 65 și 66*”.

Procedura insolvenței este, necontestat, o procedură execuțională, care are caracter concursual, colectiv și egalitar, iar în acest context recunoașterea dreptului unuia sau unora dintre creditorii înscrși la masa credală de a purcede la executări silite individuale contravine *eo ipso* scopului și caracteristicilor procedurii insolvenței.

Totodată, în jurisprudența CJUE⁴, s-a arătat că legătura dintre acțiunea din litigiul principal și procedura insolvenței trebuie să fie una directă și strânsă, cu alte cuvinte, litigiul să nu poată exista în absența unei proceduri de insolvență.

Prin începerea unei executări silite individuale, creditorii bugetari ar înfrânge caracterul colectiv al procedurii, de natură a afecta masa activă a debitorului, conducând, indirect, la ridicarea efectului suspensiv de drept cu privire la toate măsurile de recuperare a creanțelor, consacrat de art. 75 din Legea nr. 85/2014.

O interpretare corectă trebuie să plece de la premisa că această executare silită individuală **este prevăzută în Legea nr. 85/2014** și se află la dispoziția creditorului din această procedură, precum și de la premisa că datoriile sunt acumulate în și în legătură cu procedura insolvenței, context în care incidența și compatibilitatea procedurii execuționale trebuie puse obligatoriu în contextul procedurii insolvenței.

Astfel, din punctul nostru de vedere, prioritate în aplicare ar trebui să aibă prevederile **art. 173 alin. (1) din Legea nr. 85/2014**, cu consecința că organul de executare va fi, în mod obligatoriu, un executor judecătoresc, iar procedura de executare silită se va derula conform prevederilor Codului de procedură civilă.

În atare condiții, instanța competentă să judece contestația la executare va fi, în mod obligatoriu, judecătoria de la domiciliul debitorului, iar procedura aplicabilă va fi cea prevăzută la art. 712 și urm. C. pr. civ. și, pe cale de consecință, se va aplica și procedura suspendării executării silite, fie pe cale separată, fie putând fi cerută chiar și suspendarea provizorie a executării silite.

Din perspectiva debitorului, aplicabilitatea procedurii civile este vădit mai avantajoasă, întrucât acesta poate beneficia

³ ICCJ, dec. nr. 28 din 16 aprilie 2018, www.iccj.ro.

⁴ CJUE, C-111/08, 2 iulie 2009, par. 25, curia.europa.eu.

inclusiv de suspendarea provizorie a executării silite, instituție inadmisibilă în procedura fiscală. În plus, și apărările care pot fi promovate în cadrul contestației la executare sunt diferite în procedura civilă față de cea fiscală, respectiv A.N.A.F., în calitate de creditor, nu ar putea să emită o somație și un titlu pentru toată suma cuprinsă în procedura insolvenței, inclusiv sume care sunt datorate și altor creditori din procedură, ci ar trebui să execute strict creanța sa, și aceasta nu în mod direct, ci prin executor judecătoresc, în acord cu prevederile art. 173 alin. (1) din Legea nr. 85/2014.

În speța dedusă judecătii⁵, A.N.A.F., în calitate de creditor al unei societăți aflate în faliment, începe executarea silită prin organele proprii împotriva persoanei căreia i-a fost atrasă răspunderea în solidar cu administratorul societății. În acest sens s-au emis o somație și un titlu, în baza hotărârii judecătorești definitive de atragere a răspunderii, pentru întreaga sumă înscrisă la masa credală în procedură, în baza prevederilor art. 220 alin. (10) C. pr. fisc., raportat la art. 227 și urm. C. pr. fisc.

Debitorul a promovat o contestație la executare, raportat la prevederile art. 712 și urm. C. pr. civ., prevalându-se de interpretările legislative anterior menționate, formulând apărări în sensul admiterii contestației sale, în considerarea următoarelor argumente:

- *executarea silită se impune a fi anulată raportat la excepția necompetenței organului de executare:*
Prin raportare la art. 173 alin. (1) din Legea nr. 85/2014, organul competent să inițieze procedura executării silite este executorul judecătoresc, și nu executorul fiscal. Este de altfel și firesc să fie așa, întrucât, într-o interpretare *per a contrario*, am ajunge la concluzia ca un creditor să poată executa întreaga datorie a societății aflate în insolvență, iar, ulterior, acest creditor să facă distribuția în locul lichidatorului judiciar. În atare condiții, ținând cont de faptul că executarea fost inițiată de către un organ competent, s-a solicitat anularea titlului, a somației și a executării silite înseși.
- *executarea silită se impune a fi anulată, întrucât creditoarea nu deține un titlu pentru întreaga sumă pusă în executare:*
Trebuie menționat faptul că A.N.A.F., în calitate de creditor în procedura insolvenței, deținea o creanță în valoare de 700.000 lei, iar, în cuprinsul titlului și al somației, a fost înscrisă suma de 1.909.000 lei, sumă pentru care a fost atrasă răspunderea persoanei fizice în baza hotărârii judecătorești rămăasă definitivă. Însă, în cuprinsul acestei hotărâri, nu scrie nicăieri faptul că întreaga sumă este datorată A.N.A.F., ci, în mod evident, suma de 1.909.000 lei este datorată pentru acoperirea întregului pasiv și a tuturor creditorilor înscrși la masa credală. În atare condiții, ne întrebăm care vor fi temeiul, termenul și, mai ales, procedura în baza căreia A.N.A.F. va face redistribuirea sumelor realizate din executare și care revin, în mod evident, altor creditori. Nicăieri în cuprinsul prevederilor procesual-fiscale nu regăsim astfel de mențiuni, iar, așa cum am arătat mai sus, în ceea ce privește legislația insolvenței, aceasta face trimitere la prevederile Codului de procedură civilă. Or, în contextul

aplicării prevederilor procesual-civile la speța dedusă judecătii, rezultă că suma de 1.909.000 lei nu este o creanță certă și exigibilă față de situația în care datoria societății debitoare în procedura insolvenței față de A.N.A.F. este în sumă de 700.000 lei, iar, pentru diferența de 1.200.000 lei, A.N.A.F. nu are practic un titlu valabil.

Cu alte cuvinte, contestatorul a solicitat anularea executării silite, în principal, pe motiv că aceasta a fost pornită de către un organ necompetent și, în subsidiar, pe motiv că suma pusă în executare nu corespunde cu datoria înscrisă în tabelul creditorilor publicat în BPI, respectiv că a fost pusă în executare o sumă mai mare decât creanța propriu-zisă.

3. Concluzii

Problema supusă analizei rămâne de actualitate atât timp cât nu a fost tranșată pe baza unui RIL și nici nu a făcut obiectul unei excepții de neconstituționalitate.

În practică însă nu putem vorbi despre o viziune unitară. Unele instanțe de judecată apreciază că, fiind în prezența unei excepții instituite de către legiuitorul fiscal, în considerarea faptului că excepțiile sunt de strictă aplicare și interpretare, se impune a da prioritate și eficiență în aplicare prevederilor art. 220 alin. (10) C. pr. fisc., cu toate consecințele ce decurg de aici, respectiv instanța competentă, organ competent să efectueze executarea silită și procedura aplicabilă soluționării contestației, care, în opinia acestor magistrați, este procedura fiscală.

De cealaltă parte se situează magistrații „civiliști”, care apreciază, prin raportare la legea privind normele de tehnică legislativă și principiul de drept conform căruia *specialia generalibus derogant*, că, în caz de concurs între prevederile art. 220 alin. (10) C. pr. fisc. și cele ale art. 173 alin. (1) din Legea nr. 85/2014, se vor aplica cu prioritate cele din legislația privind insolvența, drept lege specială care derogă de la legea generală, care, în acest context, este Codul de procedură fiscală. Ca o motivare adiacentă, aceste instanțe apreciază că procedura insolvenței este o procedură derogatorie de la orice altă procedură, cu un regim propriu și reguli proprii bine stabilite, cu participanți anume aleși să îndeplinească actul de justiție (judecătorul-sindic, lichidatorul, executorul judecătoresc), în considerarea imparțialității acestora, prin prisma faptului că nu sunt creditori în această procedură, spre deosebire de fisc, care, de cele mai multe ori, este creditor chiar privilegiat, am putea să afirmăm, datorită naturii acestuia de creditor bugetar. În acest context, nu ar trebui să existe un cumul de poziții procesuale în ceea ce privește fiscalul, respectiv acesta nu ar trebui să fie și creditor, și organ de executare în același timp, în procedura insolvenței.

În speranța că prezenta problemă de drept va primi o rezolvare legislativă, fie în baza unui RIL, fie pe calea unei excepții de neconstituționalitate, însă, până atunci, nu ne rămâne decât să jonglăm cu diferite interpretări și să forțăm la nivel jurisprudențial acea interpretare care este în acord cu teoria generală a dreptului și normele de tehnică legislativă.

⁵ Jud. Cluj-Napoca, dos. nr. 15023/211/2023, precit.

Întrebări și răspunsuri în materia impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale

Luminița OBACIU – Senior Payroll Partner – SOTER & PARTNERS

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

Întrebarea nr. 1:

Dacă plata avantajelor care intră în plafonul de 33% se face anual, se poate realiza alocare lunară la plafon? De exemplu, angajatorul decontează serviciile turistice o singură dată pe an. Poate fi împărțit beneficiul la mai multe luni?

Răspuns la întrebarea nr. 1:

Într-adevăr, începând cu data de 1 ianuarie 2023, anumite venituri salariale sunt supuse plafonării în cascadă; pentru încadrarea finală a acestora ca fiind impozabile, neimpozabile sau parțial impozabile/neimpozabile, este necesar să se stabilească întâi sumele încadrate în plafoanele individuale, iar suma acestor plafoane individuale va fi supusă plafonului global de 33% din salariul tarifar de încadrare. Pentru anumite beneficii, plafonul individual este unul anual, pe când plafonul global este lunar, însă nu există nicio prevedere legală care să permită împărțirea unui beneficiu acordat într-o lună în mai multe luni, dacă acest beneficiu a fost acordat integral într-o singură lună.

În acest sens, în cazul în care, într-o lună, a fost decontată contravaloarea serviciilor turistice de care a beneficiat salariatul pe perioada concediului său de odihnă, în acea lună, valoarea integrală va fi supusă celor două plafoane. Regăsiți mai jos un exemplu ipotetic de calcul al sumelor taxabile, respectiv netabile în urma aplicării celor două plafoane.

Exemplu: Salariul tarifar de încadrare – 10.000 lei. Salariatul a primit în luna mai 2023 următoarele beneficii: contravaloarea serviciilor turistice – 8.000 lei; servicii medicale sub formă de abonament – 500 lei; pensie facultativă suportată de angajator – 450 lei. Pentru serviciile medicale sub

formă de abonament se plătește lunar suma de 500 lei, iar pentru pensia facultativă se plătește lunar suma de 450 lei. Contravaloarea serviciilor turistice s-a plătit integral în luna efectuării concediului de odihnă – 8.000 lei.

Având în vedere că, pentru cele 3 beneficii primite de salariat, Codul fiscal prevede câte un plafon anual individual, trebuie stabilit, la luna mai 2023, la care se referă exemplul descris, care sunt sumele aferente celor trei beneficii care se încadrează în plafoanele individuale, urmând ca suma valorilor care se încadrează în plafoanele individuale să se compare cu plafonul global de 33% din salariul tarifar de încadrare.

Astfel, pentru stabilirea sumelor finale impozabile și neimpozabile, se vor parcurge următoarele etape:

Etapa 1 – calcul plafon individual

⇒ Servicii turistice

Plafon anual 6789	Sumă servicii turistice decontate	Sumă în plafon individual	Sumă peste plafon individual	Sumă ce va intra în plafonul de 33% din salariul de încadrare
Ianuarie 2023	0	0	0	0
Februarie 2023	0	0	0	0
Martie 2023	0	0	0	0
Aprilie 2023	0	0	0	0
Mai 2023	8.000	6.789	1.211	6.789

⇒ Servicii medicale sub formă de abonament

	Avantaj în RON	Curs euro BNR	CV EURO	Cumulat EURO	Sumă în PLAFON 1 – ce intră în calculul plafonului global de 33% din salariul de încadrare	Sumă peste plafon 1 – avantaj în natură taxabil
Ianuarie 2023	500	4.903	101.98	101.98	500	0
Februarie 2023	500	4.9185	101.66	203.64	500	0
Martie 2023	500	4.9485	101.04	304.68	500	0
Aprilie 2023	500	4.9353	101.31	405.99	470	30
Mai 2023	500	4.964	100.73	506.71	0	500

⇒ **Pensie facultativă**

	Avantaj în RON	Curs euro BNR	CV EURO	Cumulat EURO	Sumă în PLAFON 1 – ce intră în calculul plafonului global de 33% din salariul de încadrare	Sumă peste plafon 1 – avantaj în natură taxabil
Ianuarie 2023	450	4.903	91.78	91.78	450	0
Februarie 2023	450	4.9185	91.49	183.27	450	0
Martie 2023	450	4.9485	90.94	274.21	450	0
Aprilie 2023	450	4.9353	91.18	365.39	450	0
Mai 2023	450	4.964	90.65	456.04	172	278

Etapa 2 – calcul plafon global – la luna de calcul – mai 2023

Denumire avantaj	Servicii turistice	Servicii medicale sub formă de abonament	Pensie facultativă	TOTAL
Sumă totală avantaj	8.000	500	450	8.950
Sumă în plafon individual	6.789	0	172	6.961
Sumă peste plafon individual – taxabilă	1.211	500	278	1.989

Plafon global = Salariul tarifar de încadrare * 33% =
10.000 lei * 33% = 3.300 lei

Sumă netabilă finală = min. (6.961; 3.300) = 3.300 lei

Sumă taxabilă rezultată din depășire plafon global =
6.961 – 3.300 = 3.661 RON

Etapă 3 – individualizarea sumelor taxabile după aplicarea plafonului global

Angajatorul a stabilit ordinea de alocare a veniturilor impozabile astfel:

1. Servicii medicale sub formă de abonament
2. Pensie facultativă
3. Servicii turistice

	Servicii medicale sub formă de abonament	Pensie facultativă	Servicii turistice
Sumă taxabilă, ca urmare a depășirii plafonului individual	500	278	1.211
Sumă taxabilă, ca urmare a depășirii plafonului global	0	172	3.489
TOTAL SUMĂ TAXABILĂ	500	450	4.700

Întrebarea nr. 2:

În declarația 112 trebuie incluse toate veniturile neimpozabile acordate salariaților (cadouri de Paște, Crăciun etc.) sau doar cele menționate expres în declarație (ex.: indemnizație de delegare, servicii medicale sub formă de abonament etc.)?

Răspuns la întrebarea nr. 2:

Începând cu luna ianuarie 2023 există obligația declarării în declarația 112 a veniturilor neimpozabile realizate de persoanele fizice care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor. Conform prevederilor Ordinului nr. 1667/2022, „completarea distinctă a rândurilor 8.1-8.4. este obligatorie începând cu declararea veniturilor asimilate salariilor și a avantajelor impozabile/neimpozabile, după caz, aferente **lunii ianuarie 2023**, al căror termen de declarare este 25 februarie 2023, respectiv 25 aprilie 2023, pentru contribuabilii care au obligația depunerii trimestriale a Declarației privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”. Astfel, cu toate că veniturile neimpozabile au fost introduse în declarația 112 încă din anul 2022, pe formularul valabil începând cu luna august 2022, obligația de raportare distinctă a acestor venituri este obligatorie începând cu luna ianuarie 2023.

Ordinul care reglementează modelul, conținutul și modalitatea de depunere și gestionare a declarației 112, începând cu luna ianuarie 2023, este Ordinul președintelui ANAF nr. 165/2023. Veniturile detaliate din salarii și asimilate salariilor se declară în secțiunea E a declarației 112.

Rândul care conține totalul veniturilor neimpozabile este rândul 8.4. Potrivit Ordinului nr. 165/2023: „Rândul 8.4. «Venituri neimpozabile, conform art. 76 alin. (4) și alin. (4¹) din Codul fiscal, din care:» - se completează cu **totalul** veniturilor din salarii și asimilate salariilor neimpozabile, astfel cum sunt prevăzute la art. 76 alin. (4) și (4¹) din Codul fiscal”.

Astfel, la rândul 8.4., se va completa suma tuturor veniturilor neimpozabile realizate, care sunt reglementate la art. 76 alin. (4) și (4¹) C. fisc., și nu doar cele evidențiate distinct în declarație.

În acest sens, trebuie să aveți în vedere luarea în considerare a tuturor veniturilor neimpozabile și să le evidențiați atât la rândul 8.4. – venituri neimpozabile –, cât și la rândul 8 – total venit brut.

Întrebarea nr. 3:

Un salariat beneficiază de concediu de odihnă după o lună de la angajare. În cazul încetării contractului individual de muncă, societatea are dreptul să rețină contravaloarea indemnizației acordate în plus?

Răspuns la întrebarea nr. 3:

Conform prevederilor art. 256 C. mun.: „(1) Salariatul care a încasat de la angajator o sumă nedatorată este obligat să o restituie. (2) Dacă salariatul a primit bunuri care nu i se cuveneau și care nu mai pot fi restituite în natură sau dacă acestuia i s-au prestat servicii la care nu era îndreptățit, este obligat să suporte contravaloarea lor. Contravaloarea bunurilor sau serviciilor în cauză se stabilește potrivit valorii acestora de la data plății”.

Art. 256 C. mun. reglementează obligația de restituire a sumelor datorate de salariați angajatorilor lor. Astfel, obligația de restituire privește sume achitate salariaților în plus față de cele cuvenite, bunuri sau servicii acordate necuvenit.

Având în vedere că zilele de concediu de odihnă nu mai pot fi restituite în natură, angajatorul poate recupera doar indemnizația de concediu de odihnă acordată necuvenit. Data la care se constată că acea indemnizație constituie indemnizație necuvenită este data încetării raporturilor de muncă.

În acest sens, în cazurile în care, după ce salariatul a efectuat concediul de odihnă, contractul său de muncă a încetat, acesta este obligat să restituie unității partea din indemnizația de concediu de odihnă necuvenită.

Întrebarea nr. 4:

Salariat student, încadrat în muncă în baza unui contract individual de muncă, cu timp parțial, termină studiile cu licență în iulie, în august se înscrie la masterat, anul universitar începe la 01.10. Acesta are vârsta până în 26 de ani, mai intră la excepțiile de la plata contribuțiilor sociale până la nivelul sumei de 2.800 lei, în perioada august-septembrie?

Răspuns la întrebarea nr. 4:

Conform prevederilor art. 146 C. fisc.: „(5^e) Contribuția de asigurări sociale datorată de către persoanele fizice care

obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor, în baza unui contract individual de muncă cu normă întreagă sau cu timp parțial, calculată potrivit alin. (5), nu poate fi mai mică decât nivelul contribuției de asigurări sociale calculate prin aplicarea cotei prevăzute la art. 138 lit. a), art. 138¹ alin. (1) și (2), art. 138² alin. (1) sau art. 138³ alin. (1), după caz, asupra salariului de bază minim brut pe țară în vigoare în luna pentru care se datorează contribuția de asigurări sociale, corespunzător numărului zilelor lucrătoare din luna în care contractul a fost activ.

(5⁷) Prevederile alin. (5⁶) nu se aplică în cazul persoanelor fizice aflate în una dintre următoarele situații:

(a) sunt elevi sau studenți, cu vârsta până la 26 de ani, aflați într-o formă de școlarizare; [...].

De asemenea, art. 168 alin. (6¹) C. fisc. prevede următoarele: „(6¹) Prevederile art. 146 alin. (5⁶)-(5⁹) și ale art. 154 alin. (1) lit. r) și s) se aplică în mod corespunzător”.

Conform prevederilor O.U.G. nr. 168/2023: „Prin derogare de la prevederile art. 146 alin. (5⁶) și ale art. 168 alin. (6¹) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, pentru veniturile aferente anului 2023, nivelul salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată în vigoare în luna pentru care se aplică prevederile art. 146 alin. (5⁶)-(5⁹) și ale art. 168 alin. (6¹) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, se diminuează cu suma de 200 lei lunar”.

Pentru situațiile în care salariații realizează venituri sub nivelul salariului minim și este necesară calcularea diferențelor de contribuții individuale suportate de angajatori, nivelul salariului minim la care se va face raportarea va fi diminuat cu 200 lei, astfel, baza maximă de raportare va fi 2.800 lei. Prin urmare, pentru studenții cu vârsta de până la 26 de ani, calculul și plata contribuțiilor sociale se fac la nivelul venitului realizat, fiind exceptați de la plata contribuțiilor sociale până la nivelul bazei de calcul de 2.800 lei, pe perioada cât au calitatea de studenți.

În ceea ce privește calitatea de student, conform prevederilor art. 142 alin. (7) din Legea nr. 1/2011: „Persoana admisă la un program de studii universitare de licență, master sau doctorat are calitatea de student, respectiv student-doctorand, pe întreaga perioadă a prezenței sale în cadrul programului respectiv, **de la înmatriculare și până la susținerea examenului de finalizare a studiilor** sau exmatriculare, mai puțin pe perioadele de întrerupere a studiilor”.

Astfel, în situația prezentată, de la data susținerii examenului de finalizare a studiilor și până la data înmatriculării sale la noul program de studii, acesta nu are calitatea de student.

Întrebarea nr. 5:

Care este tratamentul fiscal al voucherelor de vacanță și al contravalorii serviciilor turistice suportate de angajator pentru salariații proprii? Care este momentul recunoașterii acestor beneficii?

Răspuns la întrebarea nr. 5:

Vouchere de vacanță

Tratamentul fiscal din perspectiva impozitării la nivelul angajatului

Din perspectiva impozitului pe venit, voucherurile de vacanță sunt venituri asimilate salariilor și sunt impozabile în luna în care sunt primite.

Art. 76 C. fisc. – „Definirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor

(...) (3) Avantajele, în bani sau în natură, cu excepția celor prevăzute la alin. (4), primite în legătură cu o activitate menționată la alin. (1) și (2) includ, însă nu sunt limitate la:

(...) (h) bilete de valoare sub forma tichetelor cadou acordate potrivit legii, cu excepția destinațiilor și limitelor prevăzute la alin. (4) lit. a), tichetelor de masă, **voucherelor de vacanță**, tichetelor de creșă și tichetelor culturale, acordate potrivit legii”.

Potrivit pct. 14 alin. (4) din normele metodologice date în aplicarea art. 76: „Valoarea tichetelor de masă, tichetelor de creșă, tichetelor cadou, voucherelor de vacanță, acordate potrivit legii, luată în calcul la determinarea impozitului pe veniturile din salarii, este valoarea nominală. Veniturile respective se impozitează ca venituri din salarii în luna în care acestea sunt primite”.

Din perspectiva contribuțiilor sociale, voucherurile de vacanță acordate în condițiile legii nu sunt supuse contribuțiilor sociale.

Art. 142 C. fisc. – „Venituri din salarii și venituri asimilate salariilor care nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale

Nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale următoarele:

(...) (r) biletele de valoare sub forma tichetelor de masă, voucherelor de vacanță, tichetelor cadou, tichetelor de creșă, tichetelor culturale, acordate potrivit legii”.

Art. 157 C. fisc. – „Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor fizice care realizează venituri din salarii sau asimilate salariilor

(...) (2) Nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate sumele prevăzute la art. 76 alin. (4) lit. d), art. 141 lit. d) și art. 142”.

Art. 220⁴ C. fisc. – „Baza de calcul al contribuției asiguratorii pentru muncă

(2) Nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuției asiguratorie pentru muncă sumele prevăzute la art. 142”.

Tratamentul fiscal din perspectiva impozitului pe profit

Din punctul de vedere al impozitului pe profit, potrivit art. 25 alin. (3) lit. c), cheltuielile reprezentând tichetele de masă și voucherele de vacanță acordate de angajatori, potrivit legii, au deductibilitate limitată (sunt deductibile dacă sunt acordate în condițiile și limitele legii).

Condițiile și limitele acordării voucherelor de vacanță sunt reglementate de O.U.G. nr. 8/2009 privind acordarea voucherelor de vacanță și H.G. nr. 215/2009 privind normele de aplicare (prevederi aplicabile până la data de 1 ianuarie 2027, când vor intra în vigoare prevederile Legii nr. 165/2018 privind biletele de valoare).

Pentru a asigura deductibilitatea cheltuielilor reprezentând voucherele de vacanță și pentru a fi excluse din baza de calcul al contribuțiilor sociale, acordarea acestora trebuie să fie realizată conform O.U.G. nr. 8/2009:

- Nivelul maxim al sumelor care pot fi acordate salariaților sub formă de vouchere de vacanță reprezintă contravaloarea a 6 salarii de bază minime brute pe țară garantate în plată, pentru un salariat, în decursul unui an fiscal;
- Angajatul care beneficiază de vouchere de vacanță nu mai beneficiază de prima de vacanță în cursul anului fiscal sau de bilete de odihnă, acordate potrivit Legii nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice;
- Voucherele de vacanță (care, în perioada 2022-2027, se emit exclusiv pe suport electronic) sunt emise de către unitățile autorizate de Ministerul Finanțelor Publice;
- În cazul cumulului de funcții, voucherele de vacanță pot fi acordate numai de către angajatorii unde beneficiarii în cauză își au funcția de bază;
- Angajatorul stabilește, prin contractele colective de muncă, respectiv prin regulamente interne, reguli privind modul de acordare a primei de vacanță, sub forma voucherelor de vacanță, care să prevadă:

- a) numărul beneficiarilor din unitate care pot primi vouchere de vacanță și nivelul sumelor care se acordă beneficiarilor sub forma voucherelor de vacanță, ținând seama de posibilitățile financiare proprii ale angajatorilor;
- b) categoriile de beneficiari care primesc vouchere de vacanță.

Noțiunea de tichet de vacanță a fost înlocuită cu noțiunea de voucher de vacanță, astfel că au același înțeles. Voucherele de vacanță pot fi acordate oricând în timpul anului, cu respectarea plafonului anual.

Contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, acordate de angajator pentru salariații proprii și membrii lor de familie – suportate de către societate

Tratamentul fiscal din perspectiva impozitării la nivelul angajatului

Din perspectiva impozitului pe venit, conform art. 76 alin. (4)¹ C. fisc., următoarele venituri cumulate lunar nu reprezintă venit impozabil, în înțelesul impozitului pe venit, în limita plafonului lunar de cel mult 33% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat:

„(...) d) contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, pe perioada concediului, pentru angajații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă, regulamentul intern, sau primite în baza unor legi speciale și/sau finanțate din buget, în limita unui plafon anual, pentru fiecare angajat, reprezentând nivelul unui câștig salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul în care au fost acordate”.

Tratamentul este similar și din perspectiva contribuțiilor sociale. Astfel, conform art. 142 C. fisc.: „Nu se cuprind în baza lunară de calcul al contribuțiilor de asigurări sociale următoarele:

[...] aa¹) venituri cumulate lunar în limita plafonului lunar de cel mult 33% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat:

(...) 4. contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, pe perioada concediului, pentru angajații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă, regulamentul intern, sau primite în baza unor legi speciale și/sau finanțate din buget, în limita unui plafon anual, pentru fiecare angajat, reprezentând nivelul

unui câștig salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul în care au fost acordate”.

Tratamentul fiscal din perspectiva impozitului pe profit

La calculul impozitului pe profit, în conformitate cu art. 25 alin. (3) lit. b) C. fisc., contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, acordate de angajator pentru salariații proprii și membrii lor de familie, reprezintă cheltuieli deductibile în limita a 5% din valoarea cheltuielilor cu salariile:

„(3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată:

(...) b) cheltuielile sociale, în limita unei cote de până la 5%, aplicată asupra valorii cheltuielilor cu salariile personalului, potrivit Codului muncii. Intră sub incidența acestei limite următoarele:

(...) 3. cheltuielile reprezentând: cadouri în bani sau în natură, inclusiv tichete cadou oferite salariaților și copiilor minori ai acestora, servicii de sănătate acordate în cazul bolilor profesionale și al accidentelor de muncă până la internarea într-o unitate sanitară, tichete culturale și tichete de creșă acordate de angajator în conformitate cu legislația în vigoare, contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, acordate de angajator pentru salariații proprii și membrii lor de familie, precum și contribuția la fondurile de intervenție ale asociațiilor profesionale ale minerilor”.

În concluzie, pentru ca sumele reprezentând decontarea serviciilor turistice să fie:

- neimpozabile la calculul impozitului pe venit și al contribuțiilor sociale (în limita unui câștig salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat și a 33% din salariul de bază corespunzător locului de muncă ocupat, cumulat cu celelalte avantaje prevăzute la art. 76 alin. (4¹) C. fisc.]

și

- deductibile (în limita a 5% din cheltuielile salariale) la calculul impozitului pe profit, se impune respectarea următoarelor condiții:
 - o Decontarea de către angajator a contravalorii serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul pentru salariații proprii și membrii lor de familie, trebuie prevăzută în contractul de muncă sau în Regulamentul intern;
 - o Pentru a se proba caracterul de cheltuială socială, suntem de părere că la astfel de beneficii ar trebui să aibă acces toți angajații. Dacă accesul este

selectiv (doar funcții de conducere, doar angajați performanți), astfel de avantaje pot fi excluse din categoria cheltuielilor sociale;

- o Salariatul trebuie să fie în perioada respectivă în concediu de odihnă;
- o Decontarea se va face în baza unui decont de cheltuieli însoțit de documente justificative (facturi, bonuri de combustibil etc.).

În ceea ce privește **momentul recunoașterii beneficiilor**, conform prevederilor pct. 14 alin. (3) din normele metodologice date în aplicarea art. 78 C. fisc.: **„Drepturile salariale acordate în natură, precum și avantajele acordate angajaților se evaluează conform pct. 12 alin. (4)-(6) și se impozitează în luna în care au fost primite. Documentele referitoare la calculul contravalorii veniturilor și avantajelor în natură primite de angajat se vor anexa la statul de plată”.**

Nici în Codul fiscal și nici în Norme **nu regăsim reglementată o regulă generală privind momentul când un beneficiu se consideră primit de către salariat**, ci doar prevederi specifice pentru anumite categorii de beneficii:

- art. 76 alin. (6) C. fisc. – în cazul indemnizațiilor de delegare (diurnă) impozabile, acestea se consideră venituri aferente lunii în care se aprobă decontul;
- art. 76 alin. (7) C. fisc. – în cazul indemnizațiilor de detașare impozabile, impozitul se calculează și se reține la fiecare plată a indemnizațiilor;
- în cazul tichetelor de masă, tichetelor de creșă, tichetelor cadou, voucherelor de vacanță, acestea se impozitează ca venituri din salarii în luna în care acestea sunt primite [pct. 14 alin. (3) din normele metodologice date în aplicarea art. 78 C. fisc.];
- în cazul primelor de asigurare, precum și al serviciilor medicale furnizate sub formă de abonament, plătite de către suportator pentru angajații proprii, altele decât cele obligatorii și cele care se încadrează în plafoanele neimpozabile, acestea sunt impozabile la momentul plății [art. 76 alin. (3) lit. g) C. fisc.].

În ceea ce privește decontarea serviciilor turistice, având în vedere că legiuitorul face referire la „contravaloarea serviciilor”, considerăm că luna în care se plătește (se suportă) de către angajator contravaloarea serviciilor turistice poate fi considerată ca fiind luna în care beneficiul este primit de salariat și în care trebuie verificată încadrarea în plafoane.





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

