



Nr. 3176/05.06.2018

MINISTERUL FINANȚELOR PUBLICE

Domnului Eugen Orlando TEODOROVICI, ministrul finanțelor publice

Stimate domnule ministru,

Urmare scrisorii dumneavoastră nr. 771119/2018 prin care ne-ați solicitat transmiterea de propuneri pentru îmbunătățirea cadrului legal actual reglementat de Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, vă transmitem alăturat propunerile venite din partea membrilor Camerei Consultantilor Fiscali, analizate în cadrul Comitetului fiscal al CCF.

În calitatea noastră de specialiști în domeniul fiscalității, dar și de membri ai mediului de afaceri suntem direct interesați ca prevederile legislative în materie de fiscalitate să fie clare și certe, în vederea asigurării unui tratament fiscal previzibil

În tabelele anexate veți regăsi propuneri concrete de modificare a unor prevederi din cele două coduri, inclusiv motivația aferentă.

De asemenea, vă transmitem și propunerile pentru care nu au fost formulate propuneri concrete pe textul de lege, dar care am dori să fie analizate de specialiștii din Ministerul Finanțelor Publice, în vederea modificării prevederilor din Codul fiscal și din Codul de procedură fiscal.

Redăm în continuarea propunerile care nu se regăsesc în tabelul anexat, respectiv cele pentru care nu au fost formulate propuneri concrete:

I) Propuneri modificare Cod fiscal

1) Clarificări legislative referitoare la tratamentul fiscal aplicabil în cazul schimbării/transformării formei de exercitare a activității – art. 64 din Codul fiscal

Definiția operațiunilor

Legislația în vigoare nu prevede o definiție a noțiunilor de schimbare/transformare, astfel nici nu este clar care este distincția dintre cele două tipuri operațiuni.



Fără a avea o imagine clară asupra a ceea ce înseamnă operațiunile de transformare sau schimbare, este posibil ca anumite operațiuni (i) să fie încadrate sau (ii) să fie excluse în mod eronat în una dintre aceste categorii.

Sa luăm cu titlu de exemplu transformarea unei societăți civile de avocați (SCA) într-o societate civilă profesională cu răspundere limitată (SPRL) în următoarele condiții:

- ✓ structura patrimoniului afacerii / asociațiilor rămâne aceeași
- ✓ toate bunurile și drepturile SCA –ului sunt preluate de către SPRL
- ✓ nu se modifică statutul fiscal ca urmare a acestei operațiuni, i.e. ca și SCA-ul, un SPRL este o entitate transparentă fiscal și astfel fiecare asociat/participant în SPRL este subiect de impunere în înțelesul impozitului pe venit pentru cota parte din venit
- ✓ operațiunea nu presupune o lichidare din punct de vedere juridic și nici al legislației de TVA (același cod de TVA atribuit SCA-ului va fi utilizat în continuare de SPRL)

În esență, operațiunea descrisă mai sus este echivalentă cu transformarea dintr-o societate cu răspundere limitată (SRL) într-o societate pe acțiuni (SA) sau invers. Astfel, în exemplul nostru, ne-am aștepta să se aplice același tratament fiscal, și anume ca transformarea din SCA în SPRL să nu reprezinte un eveniment impozabil, la fel cum se întâmplă în cazul transformării din SA în SRL (sau invers).

Pe de altă parte, în absența unei definiții a noțiunilor de schimbare/transformare, legislația în domeniul impozitului pe venit pare să instituie o regulă distinctă, conform căreia o operațiune de transformare este impozabilă indiferent dacă ea are ca rezultat o realocare a patrimoniului societății sau nu (de exemplu, prin retragerea unor asociați, transferul parțial de patrimoniu către aceștia din urmă sau realocarea cotelor de participare în contextul schimbării/transformării).

Având în vedere cele de mai sus, considerăm că este esențială introducerea unor definiții a noțiunilor de schimbare / transformare pentru buna înțelegere și, implicit, corecta aplicare a legii.

Clarificarea tratamentului fiscal aplicabil operațiunilor de schimbare / transformare

Din analiza prevederilor cu privire la modalitatea de impozitare a operațiunilor

de schimbare / transformare, considerăm de asemenea ca sunt necesare clarificări și în ceea ce privește impozitarea acestora, după cum urmează:

a) Cu privire la bunurile transferate

Conform prevederilor art. 68, alin. (2), litera c) din Codul Fiscal, venitul brut cuprinde **câștigurile** din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, exclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității. Conform art. 94, alin (1), **câștigul reprezintă diferența** pozitivă/negativă realizată între valoarea de înstrăinare/prețul de vânzare și valoarea fiscală a acestor active.

Pe de altă parte, conform normelor metodologice date în aplicarea art. 68 din Codul Fiscal, în cazul schimbării modalității de exercitare a unei activități, precum și al transformării formei de exercitare a acesteia într-o altă formă, potrivit legislației în materie, în condițiile continuării activității, **se include în venitul brut** al afacerii care urmează să se transforme/schimbe și **contravaloarea bunurilor** și drepturilor care trec în patrimoniul afacerii în care s-a transformat/schimbat.

Observăm astfel că din nou reglementările aplicabile în ceea ce privește astfel de operațiuni deviază de la regula generală, întrucât se include în venitul brut **contravaloarea bunurilor** și nu **câștigul** realizat față de valoarea de piață a acestora la data schimbării sau a transformării.

În plus, în ceea ce privește bunurile și drepturile amortizabile se prevăd o serie de reguli cu privire la valoarea de recunoaștere în contabilitate și valoarea amortizabilă ulterior schimbării / transformării. Această regulă, nefiind în mod explicit prezentată ca o excepție la regula de mai sus (care prevede impozitarea contravalorii la data schimbării/transformării) pare să fie aplicabilă complementar.

Astfel, nu numai că se va impozita contravaloarea activelor transferate (și nu câștigul), dar după schimbare/transformare baza de calcul a amortizării va fi valoarea istorică (și nicidecum contravaloarea impozitată la data transformării /schimbării). Astfel, avem un **efect de dublă impozitare** – pe de o parte nu se deduce costul istoric pentru a stabili un câștig impozabil, iar pe de altă parte, valoarea impozitată nu este recunoscută drept bază fiscală ulterior transformării. Putem vorbi chiar de **triplă impozitare** în situația în care bunurile respective se transferă, ulterior schimbării / transformării în patrimoniul personal al asociaților/participanților, când acestea vor fi din nou supuse impozitării.

b) Drepturile transferate

Conform normelor metodologice date în aplicarea art. 68 din Codul Fiscal (punctul 7, alin. (2)), în cazul schimbării modalității de exercitare a unei activități, precum și al transformării formei de exercitare a acesteia într-o altă formă, se include în venitul brut al afacerii care urmează să se transforme/schimbe și contravaloarea **drepturilor** care trec în patrimoniul afacerii în care s-a transformat/ schimbat.

Mai mult, conform normelor metodologice date în aplicarea prevederilor art. 68 din Codul fiscal, toate bunurile, drepturile și obligațiile aferente desfășurării activității se înscriu în Registrul-inventar și constituie patrimoniul afacerii. Întrucât în registrul inventar se includ și creanțele, rezultă că acestea se impozitează la data transformării.

Pe de altă parte, conform art. 68, alin. (2), lit. a) din Codul Fiscal, **în venitul brut se includ sumele încasate** și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității.

Astfel, în contextul schimbării/transformării, în absența unor prevederi explicite/delimitări, în ceea ce privește creanțele neîncasate se poate înțelege că se vor aplica, cumulativ, următoarele reguli:

- Acestea se includ în venitul brut la data schimbării/ transformării formei de exercitare a activității
- Ulterior, la momentul încasării de către noua formă de exercitare a activității acestea vor fi din nou impozitate conform art. 68, alin. (2), lit. a)

Deci din nou vorbim de **dublă impozitare**. Este evident necesară o clarificare cu privire la momentul impozitării acestor creanțe neîncasate, respectiv (i) la momentul operațiunii de transformare / schimbare, sau (ii) la momentul încasării.

În plus, dacă momentul impozitării este data transformării/schimbării, atunci **tratamentul nu este just**, având în vedere că nu sunt deduse din venitul brut creanțele neîncasate la data schimbării / transformării. Dacă am echivala astfel o operațiune de schimbare/transformare cu o înstrăinare a patrimoniului (așa cum pare să rezulte din prevederile legii), atunci venitul brut ar reflecta valoarea netă a patrimoniului (i.e. ajustată și cu valoarea datoriilor neîncasate).

În cazul de față însă, se impozitează creanțele neîncasate, însă nu se permite



deducerea datoriilor neachitate (la fel cum nu se deduce nici valoarea fiscală a activelor).

În lumina celor de mai sus, considerăm că în forma actuală aceste prevederi legislative instituie un tratament fiscal specific numai acestor tipuri de operațiuni, care **sunt neclare, inechitabile și conduc la dublă impozitare**.

În concluzie, considerăm că este esențială:

- Introducerea unei definiții privind operațiunea de schimbare/transformare formei de exercitare a activității
- Definirea clară a bazei de impozitare care să nu conducă la dubla/tripla impozitare

2) Semnalăm faptul că nici până în prezent nu a fost dat un ordin al președintelui ANAF care să reglementeze aplicabilitatea prevederilor art. 11 alin.(1) din Codul fiscal, așa cum se prevede la alin.(13) al aceluiași articol.

În plus, aceste norme ar trebui corelate și cu normele de aplicare a dispozițiilor noului cap III¹ din Titlul II (transpunerea Directivei anti-evitare).

3) Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat în data de 19 octombrie 2017 în cauza C-101/16 Paper Consult cu privire la exercitarea dreptului de deducere în cazul în care o persoană impozabilă achiziționează bunuri/servicii de la o persoană care are codul de TVA anulat de către organele fiscale. În prezent prevederile art.11 din Codul fiscal interzic deducerea TVA în situația în care achizițiile sunt efectuate de la o persoană care are codul de TVA anulat. Întrucât decizia CJUE nu confirmă justetea acestei măsuri în orice situație, legislația națională trebuie modificată, deoarece contravine interpretării date de CJUE. În acest sens amintim că potrivit art. 267 din TFUE, Curtea Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) este competentă să se pronunțe cu titlu preliminar cu privire la interpretarea tratatelor și la validitatea și interpretarea actelor adoptate de instituțiile, organele, oficiile și agențiile Uniunii. Conform principiul cooperării loiale statuat de art. 4 (3) din Tratatul de funcționare a Uniunii Europene

– statele membre au obligația să ia orice măsură generală sau specială pentru asigurarea îndeplinirii obligațiilor care decurg din dreptul Uniunii, inclusiv prin punerea în aplicare a hotărârilor preliminare în interpretare pronunțate, și să se abțină de la orice măsură care ar putea pune în pericol realizarea obiectivelor Uniunii.

În concluzie propunem modificarea corespunzătoare a art.11 în sensul celor dispuse de CJUE.

4) Propunem modificarea denumirii Capitolului V "Venituri din investiții" de la Titlul IV din Codul fiscal, și redenumirea acestuia " Venituri de capital" pentru a fi în acord cu terminologia practică pe plan mondial care se referă la "capital gains". Această modificare este necesară deoarece și în traducerea oficială a Convențiilor de evitare a dublei impuneri semnate înainte de 1989 se vorbește tot despre venituri din investiții, explicabil în condițiile în care în socialism trebuia evitat cuvântul "capital", soluție care nu mai are acoperire în prezent.

5) Problematika anului fiscal.

Art. 16 alin. (5) din Codul fiscal – permite modificarea anului fiscal – ca acesta să fie diferit de anul calendaristic, însă există o necorelare cu prevederile de la Impozitarea microîntreprinderilor astfel:

- Analiza de încadrare în regimul de microîntreprindere de face pe datele de la 31 Decembrie. În cazul în care firma are anul de raportare diferit de anul calendaristic, analiza de încadrare în regimul de microîntreprindere ar trebui făcută la data bilanțului și nu la data de 31 Decembrie. Probleme apar de exemplu la societăți care activează în agricultură care la 31 Decembrie au acumulate cheltuieli, iar veniturile le vor realiza în anul următor, aceasta fiind și rațiunea pentru care acest tip de societăți fac trecerea la alt an fiscal.

În plus, în cazul în care se trece la regimul de microîntreprindere datorită neatingerii pragului de 1 Mil euro, firma este forțată să modifice anul fiscal în an calendaristic, conform dispozițiilor art. 50, astfel încât posibilitatea de a alege alt an fiscal nu este posibilă.

6) La art. 25 din Codul fiscal, ar trebui clarificat (cel puțin în Normele metodologice) când se naște venitul impozabil la reducerea obligațiilor prin planul de reorganizare, deoarece această reducere este sub condiție suspensivă conform dispozițiilor art. 140 alin. (1) din Legea nr 85/2014. Dacă am accepta că venitul se naște la data confirmării planului, și nu la data îndeplinirii acestuia.

7) La Titlul II Capitolul III¹ - Reglementările derivate din Directiva anti-avoidance. Instituția ar trebui mutată la Titlul I recombinaată cu art.11, deoarece și la art. 11 avem 3 alineate cu acest obiectiv. Din actuala postare în structura Codului fiscal aceste dispoziții par că se referă doar la impozitul pe profit. În

actuala structură a Codului fiscal înseamnă că avem două tipuri de dispoziții anti-abuz : una aplicabilă la toate tipurile de impozit, cu excepția impozitului pe profit, și cealaltă aplicabilă doar la impozitul pe profit.

8) La Titlul IV: Impozitul pe venit, art. 60 pct. 2: Facilități fiscale pentru creatori de IT - de clarificat sfera activităților de creare de programe de calculator. Recomandam modificarea Ordinului comun Nr. 1168/2017/3024/2018/492/2018/3337/2017 din 14 decembrie 2017 privind încadrarea în activitatea de creare de programe pentru calculator, respectiv redefinirea art. 2.

În momentul de față considerăm că poate apărea o divergență în modul de interpretare a organelor de control față de modul în care această prevedere este interpretată de contribuabil.

Procesul de creație a unui program pentru calculator este o activitate complexă care presupune mai multe etape. Acest proces implică activități complexe care pornesc de la activitatea de analiză, trecând prin procesele de realizare, testare, implementare și mentenanță.

Problema cea mai mare care se ridică în aceste spețe constă în delimitarea activităților care pot intra sub incidența scutirii. Acest aspect nu este clarificat de ordinul comun respectiv prin definiția activității de creație așa cum aceasta este enunțată la art. 2, și lasă loc de interpretare.

Un alt aspect la fel de important este stabilirea documentelor justificative de prezentat pentru justificarea activității efective de creație programe pentru calculator. Recomandăm definirea unui set de informații minimale care să fie incluse în rapoartele de activitate ale personalului implicat în activitatea de creație programe pentru calculator în vederea aplicării scutirii. În opinia noastră aceste informații minimale ar trebui să fie următoarele:

- Persoana pentru care se aplică scutirea
- Luna în care se aplică scutirea
- Postul pe care persoana este încadrată / Ocupația persoanei
- Proiectul la care se lucrează
- Comanda internă

9) Reglementarea modului de impozitare a persoanelor care realizează tranzacții cu criptomonedă. Deși pe plan european și chiar mondial, nu se dorește o recunoaștere a criptomonedei, totuși fenomenul există și se extinde. Statul trebuie să ia măsuri pentru a impozita veniturile obținute, indiferent dacă



criptomoneda este sau nu recunoscută de BNR. În prezent nu există nicio prevedere în Codul fiscal, nici la nivelul normelor, cu privire la acest tip de instrumente de plată. Pentru a asigura securitatea juridică a contribuabililor precum și certitudinea impunerii, este necesară elaborarea de norme unitare, pentru a nu da naștere la interpretării diferite a modului de impozitare a veniturilor astfel obținute. Trebuie totuși menționat că în domeniul TVA, deși criptomoneda nu este încă recunoscută de băncile din țările europene, totuși Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat cu privire la bitcoin în cauza C-264/14.

II. Propuneri de modificare a Codului de procedură fiscală

O problemă încă nerezolvată este cea referitoare la modul de soluționare a unor aspecte fiscale cu ocazia controalelor efectuate de organele de inspecție fiscală. În cazul în care beneficiarul unor livrări de bunuri/prestări de servicii este controlat și organele de inspecție fiscală nu permit deducerea TVA pe motiv că furnizorul a aplicat de exemplu greșit TVA, fiind necesară ori aplicarea unei scutiri de TVA ori a taxării inverse, dacă furnizorul a fost verificat și el pentru aceeași perioadă în care au avut loc operațiunile, și organul fiscal în cazul său a dispus că se impune facturarea cu TVA, contribuabilul prejudiciat se află în imposibilitatea de a recupera acest TVA de la furnizor sau de la stat prin rambursare.

Deoarece cazurile de acest gen sunt semnalate frecvent, recomandăm introducerea unor prevederi în Codul de procedură fiscală, astfel încât ambele persoane să fie tratate unitar de organele fiscale.

Cu stimă,

Dan Manolescu
Președinte

