

TITLUL I

Clauza anti-abuz

Articolului 11 din Codul Fiscal

„(1) 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.

Autoritățile fiscale pot să nu acorde un tratament fiscal prevăzut de o convenție de evitare a dublei impuneri sau de prevederile prezentei legi, tranzacțiilor efectuate de un contribuabil dacă se dovedește că scopul principal sau unul din scopurile principale ale acelu contribuabil este de a obține avantaje ca urmare a aplicării acelu tratament, de care nu ar fi putut beneficia în condiții obișnuite.”

Opinie

Anterior anului 2003, poziția OCDE privind compatibilitatea prevederilor anti-abuz din legislativa domestică și convențiile de evitare a dublei impuneri, exprimată prin intermediul Comentariile la Convenția Model OCDE încă din anul 1992, a fost următoarea: numai prevederile anti-evitare din legislația națională care au fost confirmate prin Convenții (adică cele compatibile cu prevederi exprese, de aceeași natură, din Convenții) pot fi aplicate în cazuri de abuz. În situații de conflict între Convenție și regulile din legislația națională, acestea din urmă nu pot fi aplicate dacă Statul în chestiune recunoaște principiul că tratatele internaționale prevalează legii naționale și principiul “pacta sunt servanda” (înțelegerile încheiate trebuie respectate).

În noiembrie 2002, OCDE a recomandat prin Raportul “Restricționarea accesului la beneficiile Convențiilor” modificarea Comentariilor la art.1 al Convenției Model OCDE pentru a clarifica noua poziție adoptată, în sensul că prevederile anti-evitare a impozitelor din legislația națională nu sunt în conflict cu Convențiile, întrucât un abuz al unei Convenții poate fi privit ca abuz al legislației naționale. Justificarea:

regulile anti-abuz din legislația domestică sunt parte componentă a regulilor de bază pentru determinarea faptelor care dau naștere obligațiilor fiscale, o problemă care nu face obiectul convențiilor și, prin urmare, nu afectează convențiile. Aceasta nouă poziție a fost reflectată în Comentariile OCDE revizuite în anul 2003, în paragraful 9.3 referitor la Art.1.

Totuși, România trebuie să aibă în vedere că certitudinea impunerii este un principiu esențial garantat prin Codul fiscal și că:

1. Cinci state OCDE au înregistrat observații referitoare la această poziție OCDE revizuită: Irlanda, Olanda, Elveția, Portugalia și Luxemburg, respingând noua poziție și arătând că aderă în continuare la poziția exprimată în Comentariile din 1992, conform cărora prevederile anti-abuz din legislația domestică pot fi aplicate numai dacă au fost expres confirmate prin Convenții sau dacă un acord în acest sens a fost încheiat într-un caz specific de către autoritățile competente. Atunci când rezultatele obținute prin aplicarea legislației naționale nu sunt *în acord cu intențiile comune* exprimate explicit sau implicit de către Statele Contractante în termenii Convenției, *în contextul și lumina obiectivelor și ariei de aplicare* a respectivei Convenții, apare un conflict, a cărui rezolvare depinde de modul în care statele în chestiune soluționează conflictele dintre dreptul intern și cel internațional. Prin urmare, adoptând și aplicând o prevedere anti-abuz precum cea propusă:

- România, în ceea ce privește Convențiile cu cele 5 State enumerate mai sus, încalcă principiul reciprocității, un principiu de bază pe care sunt fundamentate tratatele, și se îndepărtează de la aplicarea și interpretarea uniformă a acestor tratate, un obiectiv al OCDE.
- Toate convențiile încheiate anterior anului 2003 pot fi interpretate în baza Comentariilor existente la data la care acestea au fost negociate și încheiate, adică atunci când aceste comentarii indicau că prevederile naționale anti-evitare a impozitelor trebuie confirmate prin Convenții pentru a produce efecte în cazul acestora. În aceste circumstanțe, se pot produce argumente puternice că de vreme ce în convenții nu au fost incluse prevederi anti-evitare

prin reguli specifice, partenerii de negociere a tratatului nu au avut intenția comună să aplice asemenea reguli.

2. Mai mult România este una dintre statele în care conflictele dintre dreptul intern și internațional se rezolvă în favoarea celui internațional, potrivit constituției, de altfel prevedere preluată și în Codul Fiscal care stipulează că prevederile convențiilor prevalează în raport cu prevederile Codului Fiscal.

3. Prezumția pe care se bazează articolul de mai sus este foarte chestionabilă și a fost infirmată de către Curtea Europeană de Justiție (**Halifax** și **Cadbury Schweppes** sunt precedente extrem de importante referitoare la definiția abuzului de legislație fiscală). CEJ a reiterat în jurisprudența sa că:

- „Frauda și evaziunea fiscală nu pot fi deduse, la modul general, din faptul că acționarul unei companii beneficiare este stabilit într-un alt stat membru și nu pot fi utilizate ca justificare pentru luarea unei măsuri fiscale care compromite exercitarea libertății de stabilire, un drept garantat de Tratatul CE.”, a arătat CEJ în Cauza C-436/00 X și Y v Riksskatteverket (Cauza „X și Y”).
- În principiu, planificarea fiscală bazată pe exploatarea diferențelor dintre sistemele fiscale ale Statelor membre UE este considerată acceptabilă, conform deciziilor CEJ în **Leur-Bloem** și **Comission v. France**.
- “Un subiect de drept comunitar nu poate fi privat de dreptul său de a se baza pe prevederile Tratatului CE pe motiv că profită de avantajele fiscale pe care le conferă, în mod legal, reglementările în vigoare într-un alt stat membru decât statul sau de rezidență.” (Cauza **Barbier**).
- „Disponibilitatea unui regim fiscal mai favorabil într-un alt Stat membru nu poate constitui un motiv de a refuza unui contribuabil beneficiile Tratatului CE (**Eurowings, Imperial Chemical, Centros și Inspire Art**).

4. Împrumutarea parțială a textului legislației anti-abuz din prevederile Directivei 90/434/CEE pentru scopul aplicării Convențiilor trebuie să țină cont, cel puțin în cazul relației cu nerezidenții care sunt rezidenți în Statele Membre UE și de perspectiva CEJ privind corecta interpretare a conceptului de “evitare a plății impozitelor” din Directiva 90/434/CEE

Acest concept este interpretat de CEJ în câteva cauze. Cea mai importantă dintre

acestea și creatoare de precedent legal este cauza Leur-Bloem. În această cauză, CEJ precizează că obținerea unui avantaj pur fiscal nu poate constitui un motiv economic valabil pentru o reorganizare. Insa CEJ precizeaza de asemenea ca evitarea plății impozitelor ca obiectiv principal sau ca unul dintre motivele principale se poate prezuma numai atunci când operațiunea de reorganizare nu este justificată printr-un motiv economic valabil. Cu alte cuvinte se intelege că atunci cand nu există nici un motiv economic ci numai avantaje fiscale se poate doar prezuma că operațiunea este una abuziva . Regula anti-abuz din Directivă a fost corect preluată de Codul fiscal însă se referă la fraudă și evaziune și de asemenea introduce ideea că acestea pot fi numai prezumate in absența oricarui motiv economic valabil pentru acea operatiune, absentă acestui motiv nefiind prin ea ,însăși o dovadă.

CEJ precizează, de asemenea, o serie de elemente ce trebuie avute în vedere pentru a determina dacă beneficiile directivei pot fi refuzate. În acest scop, autoritățile naționale competente trebuie sa efectueze o examinare si evaluare generală a fiecarui caz în parte. Orice astfel de examinare trebuie supusă procesului de revizuire/control judiciar. Este de competența fiecarui stat membru să stabilească procedurile necesare in acest scop, dar acestea nu trebuie să încalce principiul proportionalitatii, i.e. să nu impună mai mult decât este necesar pentru îndeplinirea obiectivului propus, principiu statuat de Tratatul CE.

TITLUL II

Deductibilitate cheltuieli de constituire

În ceea ce privește tratamentul fiscal al amortizării aferente cheltuielilor de constituire imobilizate, începând cu 1 ianuarie 2010, potrivit art. 24 alin. (10) din Codul fiscal, cheltuielile aferente achiziționării de brevete, drepturi de autor, licențe, mărci de comerț sau fabrică și alte imobilizări necorporale recunoscute din punct de vedere contabil, cu excepția cheltuielilor de constituire și a fondului comercial, precum și cheltuielile de dezvoltare care din punct de vedere contabil reprezintă imobilizări necorporale se recuperează prin intermediul deducerilor de amortizare liniară pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz.

Referitor la formularea menționată mai sus („cu excepția cheltuielilor de constituire”), menționăm că nu ne este clar dacă intenția legiutorului a fost de a nominaliza cheltuielile de constituire ca fiind nedeductibile sau de a le excepta de la tratamentul fiscal prevăzut pentru celelalte imobilizări necorporale (brevete, drepturi de autor, etc.). Neclaritatea apare și din faptul că, în cazul în care legiutorul ar fi dorit ca tratamentul fiscal al cheltuielilor de constituire să fie similar celui aplicat fondului comercial, cheltuielile de constituire ar fi trebuit incluse în categoria activelor neamortizabile prevăzute la art. 24 alin. (4) din Codul fiscal.

TITLUL III

Venituri ale persoanelor fizice nerezidente din activități dependente

Articolul 88 din Codul Fiscal

„Persoanele fizice nerezidente, care desfășoară activități dependente în România, sunt impozitate, potrivit prevederilor cap. III din prezentul titlu.”

Opinie

Prin proiectul de act normativ supus dezbaterii, se reformuleaza articolul 88 din Codul Fiscal, în sensul eliminării condițiilor pe care o persoană fizică nerezidentă trebuie să le îndeplinească pentru a fi impozitate în România, și anume:

- (a) Persoana nerezidentă este prezentă în România timp de una sau mai multe perioade de timp care, în total, depășesc 183 zile din orice perioadă de 12 luni consecutive, care se încheie în anul calendaristic în cauză
- (b) Veniturile salariale sunt plătite de către sau în numele unui angajator care este rezident
- (c) Veniturile salariale reprezintă cheltuială deductibilă a unui sediu permanent în România.

Prin eliminarea condițiilor prevăzute în varianta actuală de Cod Fiscal, orice persoană nerezidentă care va desfășura activitate dependentă în România (de exemplu pentru o singură zi), va deveni impozabilă în România pentru veniturile aferente acelei activități desfășurate în România.

În condițiile în care persoana este rezidentă a unui stat cu care România a încheiat o convenție pentru evitarea dublei impunerii, în principiu acelei persoane i se vor aplica prevederile respectivei convenții, însă va fi necesară prezentarea unui certificat de rezidență fiscală emis de autoritățile fiscale din acel stat.

Prin lărgirea sferei contribuabililor nerezidenți impozabili în România, aceste persoane vor avea de îndeplinit o serie de proceduri administrative, fie de obținere și depunere a certificatului de rezidență fiscală la autoritățile fiscale din România, fiind însă neclar organul fiscal competent în cazul în care persoana nerezidentă nu are domiciliu fiscal în România, sau, desemnarea unui reprezentant/împuternicit care să îndeplinească formalitățile necesare în numele contribuabilului nerezident.

Deoarece o asemenea prevedere este de natură să complice procedura administrativă pentru contribuabilii nerezidenți persoane fizice, fără a aduce neapărat venituri suplimentare semnificative bugetului de stat, considerăm utilă stabilirea unei perioade minime de timp (de exemplu de 90 zile), după care persoanele fizice nerezidente care desfășoară activități dependente în România să fie impozabile în România. Perioada de 90 zile poate fi coroborată și cu prevederile OUG 194/2005 privind regimul străinilor în România și cele ale OUG 102/2005 privind libera circulație pe teritoriul României a cetățenilor statelor membre ale Uniunii Europene și Spațiului Economic European. Conform prevederilor acestor acte normative, cetățenii statelor terțe care obțin viză de lungă ședere și care intenționează să petreacă mai mult de 90 zile în România, au obligația prelungirii dreptului de ședere în România prin obținerea unui permis de ședere temporară, respectiv cetățenii statelor membre ale UE/SEE pot avea drept de rezidență în România pentru perioade ce depășesc 3 luni cu îndeplinirea anumitor condiții, având obligația de a fi luați în evidențele formațiunilor teritoriale din cadrul Oficiului Român pentru Imigrări și de a li se elibera certificate de înregistrare.

Considerăm că o asemenea prevedere ar simplifica procedurile administrative aplicabile contribuabililor nerezidenți, fiind în beneficiul contribuabililor cât și al autorităților fiscale.

TITLUL IX

Impozit pe clădiri. Înregistrare pe rol fiscal și plata impozit de chiriaș în cazul clădirilor proprietate publică, indiferent de perioada închirierii

Articolul 249 din Codul Fiscal

„(3) Pentru clădirile proprietate publică sau privată a statului ori a unităților administrativ-teritoriale, concesionate, închiriate, date în administrare ori în folosință, după caz, persoanelor juridice, se stabilește taxa pe clădiri, care reprezintă sarcina fiscală a concesionarilor, locatarilor, titularilor dreptului de administrare sau de folosință, după caz, în condiții similare impozitului pe clădiri”

Punctul 17 din Norme

(2) În cazul clădirilor proprietate publică sau privată a statului ori a unităților administrativ-teritoriale, concesionate, închiriate, date în administrare ori în folosință, după caz, se stabilește taxa pe clădiri, care reprezintă sarcina fiscală doar pentru persoanele juridice, concesionari, locatari, titulari ai dreptului de administrare sau de folosință, după caz, în condiții similare impozitului pe clădiri.

(3) Contribuabilii prevăzuți la alin. (2) vor anexa la declarația fiscală, în fotocopie semnată pentru conformitate cu originalul, actul privind concesionarea, închirierea, darea în administrare sau în folosință a clădirii respective. În situația în care în acest act nu sunt înscrise valoarea de inventar a clădirii înregistrată în contabilitatea persoanei juridice care a hotărât concesionarea, închirierea, darea în administrare sau în folosință a clădirii, precum și data înregistrării în contabilitate a clădirii respective, iar în cazul efectuării unor reevaluări, data ultimei reevaluări, la act se anexează, în mod obligatoriu, un certificat emis de către proprietari, prin care se confirmă realitatea mențiunilor respective.”

Opinie

Având în vedere faptul că în cazul clădirilor închiriate, nu se precizează în mod expres un interval de timp de închiriere a clădirii după care plata impozitului cade în sarcina chiriașului, se poate ajunge la situații aberante. De exemplu, o clădire proprietate publică închiriată în aceeași zi pentru 2 evenimente la ore diferite, atrage obligația de înregistrare pe rol, plată impozit, și de înregistrare pentru fiecare chiriaș în parte.

Necesitatea reevaluării contabile pentru taxe locale / imposibilitatea păstrării cotei mici pentru clădiri aflate în active circulante.

Articolul 253 din Codul Fiscal

„(1) În cazul persoanelor juridice, impozitul pe clădiri se calculează prin aplicarea unei cote de impozitare asupra valorii de inventar a clădirii.

(2) Cota de impozit se stabilește prin hotărâre a consiliului local și poate fi cuprinsă între 0,25% și 1,50% inclusiv. La nivelul municipiului București, această atribuție revine Consiliului General al Municipiului București.

(3) Valoarea de inventar a clădirii este valoarea de intrare a clădirii în patrimoniu, înregistrată în contabilitatea proprietarului clădirii, conform prevederilor legale în vigoare. (...)”

Punctul 52 din Norme:

*„(1) Prin sintagma valoarea de inventar a clădirii, în scopul determinării impozitului pe clădiri, se înțelege valoarea de intrare a clădirii în patrimoniu, înregistrată în contabilitatea proprietarului clădirii, și care, după caz, poate fi:
(...)*

b) costul de producție, pentru clădirile construite de persoana juridică;

(5) În cazul unei clădiri care a fost reevaluată, conform reglementărilor contabile, valoarea impozabilă a clădirii este valoarea contabilă rezultată în urma reevaluării, înregistrată ca atare în contabilitatea proprietarului -

persoană juridică.

(6) În cazul unei clădiri care nu a fost reevaluată în ultimii 3 ani anteriori anului fiscal de referință, cota impozitului pe clădiri se stabilește de consiliul local/Consiliul General al Municipiului București între 5% și 10% și se aplică la valoarea de inventar a clădirii înregistrată în contabilitatea persoanelor juridice, până la sfârșitul lunii în care s-a efectuat prima reevaluare. Fac excepție clădirile care au fost amortizate potrivit legii, în cazul cărora cota impozitului pe clădiri este cea prevăzută la alin. (2).”

Punctul 55 din Norme:

„Pentru executarea prevederilor art. 253 alin. (6) din Codul fiscal se au în vedere următoarele:

b) (...) Sunt considerate ca fiind reevaluate și clădirile la care s-au executat lucrări de reconstruire, consolidare, modernizare, modificare sau extindere, cu aprobarea Consiliului de Administrație.”

Opinie

O primă concluzie ce poate fi formulată este că taxa pe clădiri poate rămâne în intervalul 0,25% - 1,50% doar dacă respectiva clădire este reevaluată conform reglementărilor contabile, iar noua valoare este înregistrată ca atare în contabilitate, altfel taxa se va înscrie în intervalul 5%-10%.

Potrivit reglementărilor contabile, pot fi „reevaluate” numai active imobilizate. Activele circulante pot suferi cel mult ajustări de valoare, întotdeauna în minus, dar care nu sunt în fapt „reevaluări potrivit reglementărilor contabile”.

Reevaluarea activelor imobilizate la sfârșitul exercițiului financiar constituie un tratament alternativ, regula de bază fiind bazată pe costul istoric, constituind una din rarele derogări de la principiul contabil al prudenței. Odată adoptată această metodă de evaluare a imobilizărilor corporale, reevaluări trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data bilanțului.

Referitor la acceptabilitatea reevaluărilor efectuate de contribuabil, potrivit prevederilor OMFP nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene (cap. 7.2.5.1.):

- entitățile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârșitul exercițiului financiar, cu reflectarea în contabilitate a rezultatelor acesteia;
- reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanțului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de profesioniști calificați în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut național și internațional;
- elementele dintr-o grupă de imobilizări corporale se reevaluează simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă și raportarea în situațiile financiare anuale a unor valori care sunt o combinație de costuri și valori calculate la date diferite;

Dacă un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din grupa (ex.: terenuri, clădiri, mașini și echipamente) din care face parte trebuie reevaluate, cu excepția situației când nu există nici o piață activă pentru acel activ. În consecință, opinăm că **rezultatele unei reevaluări pot fi reflectate în contabilitate și fiscalitate numai dacă prevederile de mai sus sunt respectate**. Așadar, numai reevaluările de la sfârșit de an pot modifica valoarea istorică a bunurilor.

Consecința directă a aplicării celor 2 zone de legislație e că, pentru clădirile care figurează ca active circulante (cont 371), urmare a încadrării date de specificului businessului, nu pot fi efectuate reevaluări potrivit normelor contabile. Așadar, valoarea de inventar a clădirilor reflectate ca active circulante, relevantă pentru taxe locale, va fi întotdeauna costul de producție, fără posibilitatea unei corecții ulterioare.

Cum nicio altă prevedere din sfera impozitului pe clădiri nu prelungeste aplicarea intervalului normal de impunere, ne aflăm în situația absurdă ca pentru clădirile înregistrate ca active circulante și nevalorificate în timp de 3 ani de la execuție, să nu poată fi prelungită aplicarea intervalului normal de impunere.