



IFA ROMANIA

Asociația Internațională de Fiscalitate - România

Intr. Pielari nr. 1, sector 4, București, România

Web: www.ifaromania.ro, E-mail: ifaromania@ifaromania.ro, Tel: +40318241540

Nr. 654 din 21 mai 2009

Domnului Gheorghe Pogea, ministrul finanțelor publice

Ministerul Finanțelor Publice

Str. Apolodor 17, sector 5 București

Scrisoare de comentarii a Asociației Internaționale de Fiscalitate - România privind măsurile fiscale propuse prin OUG 34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale și HG 488/2009 pentru completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004

- 1 Asociația Internațională de Fiscalitate – România (IFA – România) a analizat OUG 34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale și HG 488/2009 pentru completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004
- 2 IFA – România este filială a Asociației Internaționale de Fiscalitate, singura organizație internațională non-guvernamentală care are ca obiect studiul problemelor fiscale.
- 3 Scopul IFA - România este de a promova îmbunătățirea legislației finanțelor publice, știința și practica în România prin metode de cercetare științifică și diseminarea cunoștințelor. Obiectivele Asociației sunt studiul și progresul legislației fiscale din România, precum și, în colaborare IFA, studiul și progresul legislației fiscale internaționale și al aspectelor economice ale fiscalității.
- 4 După analizarea regelemntărilor legislative de mai sus prezentăm mai jos comentariile noastre în speranța că ele vor contribui la îmbunătățirea mediului fiscal existent:



IFA ROMANIA

Asociația Internațională de Fiscalitate - România

Intr. Pielari nr. 1, sector 4, București, România

Web: www.ifaromania.ro, E-mail: ifaromania@ifaromania.ro, Tel: +40318241540

4.1. Referitor la introducerea impozitului minim (respectiv modificările art. 18 și 107 Cod fiscal):

i. *Problema identificată:* grila de impozitare propusă crează inechități fiscale între diferitele categorii contribuabili, în sensul că:

- Nivelul veniturilor luat în calcul este cel de la 31 decembrie a anului anterior, nivel ce poate să nu aibă nici o legătură cu veniturile înregistrate în anul curent, pentru care se face plata. De asemenea amintim că anul 2008 a fost un an de creștere economică, față de anul 2009 care se anunță a fi un an cu creștere economică negativă.
- contribuabilii cu un nivel mic al veniturilor suportă o presiune fiscală mult mai mare decât contribuabilii cu un nivel ridicat al veniturilor:

Venituri totale anuale (lei)	Presiunea fiscală a impozitului forfetar
0-52.000	Infinit – 4,23%
52.001-215.000	8,27% - 2%
215.001-430.000	3,02% - 1,51%
430.001-4.300.000	2% - 0,2%
4.300.001-21.500.000	0,26% - 0,05%
21.500.001-129.000.000	0,10% - 0,02%
Peste 129.000.001	0,03% - 0

- contribuabili ale căror venituri se situează exact la nivelul inferior al unei tranșe de venit sunt complet dezavantajați față de cei ale căror venituri se află la nivelul superior al tranșei de venit anterioare (de exemplu: contribuabilul cu un nivel de venituri de 52.000 lei suportă o presiune fiscală de 4,23%, în timp ce contribuabilul cu un nivel de venituri de 52.001 lei suportă o presiune fiscală de 8,27%



IFA ROMANIA

Asociația Internațională de Fiscalitate - România

Intr. Pielari nr. 1, sector 4, București, România

Web: www.ifaromania.ro, E-mail: ifaromania@ifaromania.ro, Tel: +40318241540

Recomandări:

- a) nivelul veniturilor luat în calcul pentru încadrarea în tranșa de venit să fie calculat astfel:

$$VTA = \frac{VCA}{NCA} * 12$$

Unde:

VTA = nivelul veniturilor luat în calcul la încadrarea în tranșă;

VCA = nivelul veniturilor înregistrate de la începutul anului și până la sfârșitul trimestrului pentru care se calculează impozitul

NCA = numărul de luni de la începutul anului și până la sfârșitul trimestrului pentru care se calculează impozitul

- b) grila de impozit să se determine astfel:

Venituri totale anuale (VTA) (lei)	Impozit minim (lei)
0-52.000	3%
52.001-215.000	1.560 lei + 2% pentru ceea ce depășește 52.000 lei
215.001-430.000	4.820 lei + 1% pentru ceea ce depășește 215.000 lei
430.001-4.300.000	6.970 lei + 0,5% pentru ceea ce depășește 430.000 lei
Peste 4.300.001	26.320 lei + 0,25% pentru ceea ce depășește 4.300.000 lei

Notă: în funcție de politica fiscală a Guvernului nivelul cotelor de impozitare poate să difere față de cele propuse de noi, însă considerăm că sistemul cotelor de impozitare regresive pe tranșe ar fi mai echitabil decât sume fixe pe tranșe.



IFA ROMANIA

Asociația Internațională de Fiscalitate - România

Intr. Pielari nr. 1, sector 4, București, România

Web: www.ifaromania.ro, E-mail: ifaromania@ifaromania.ro, Tel: +40318241540

- ii. *Problema identificată*: calculul pe trimestre generează dificultăți pentru contribuabilii cu activitate sezonieră.

Exemplu: pentru o societate comercială plătitoare de impozit pe profit care la 31 decembrie 2008 a înregistrat venituri încadrate în tranșa 0 – 52.000 lei, iar în 2009 înregistrează profit numai în trimestrul II, situația ar fi:

	u.m.	Trim I	Trim II	Trim III	Trim IV	TOTAL AN
Profit impozabil cumulat de la începutul anului până la sfârșitul trimestrului	Lei	0	10.000	10.000	10.000	10.000
Impozit pe profit cumulat	Lei	0	1.600	1.600	1.600	1.600
Impozit pe profit plătit până în trimestrul respectiv	Lei	0	0	1.600	2.150	2.700
Impozit de plată cu reguli vechi	Lei	0	1.600	0	0	0
Impozit minim	Lei	0	367	550	550	1.467
Impozit de plată aferent trimestrului/anului	Lei	0	1.600	550	550	
Impozit de recuperat	Lei	0	0	0	0	1.100

Astfel, în această situație, deși societatea comercială a plătit mult mai mult decât impozitul minim aferent întregului an chiar din trimestrul II va fi obligată la efectuarea unor plăți prin care practic creditează statul, imobilizându-și lichiditățile.

Recomandare: calculul impozitului minim să se facă avându-se în vedere valorile cumulate.



IFA ROMANIA

Asociația Internațională de Fiscalitate - România

Intr. Pielari nr. 1, sector 4, București, România

Web: www.ifaromania.ro, E-mail: ifaromania@ifaromania.ro, Tel: +40318241540

Exemplu: pentru o societate comercială plătitoare de impozit pe profit care la 31 decembrie 2008 a înregistrat venituri încadrate în tranșa 0 – 52.000 lei, iar în 2009 înregistrează profit numai în trimestrul II, situația ar fi în eventualitatea calculului pe valori cumulate:

	u.m.	Trim I	Trim II	Trim III	Trim IV	TOTAL AN
Profit impozabil cumulat de la începutul anului până la sfârșitul trimestrului	Lei	0	10.000	10.000	10.000	10.000
Impozit pe profit cumulat	Lei	0	1.600	1.600	1.600	1.600
Impozit minim cumulat	Lei	0	367	917	1.467	1.467
Impozit pe profit de plată cumulat de la începutul anului	Lei	0	1.600	1.600	1.600	1.600
Impozit pe profit plătit până în trimestrul respectiv	Lei	0	0	1.600	1.600	1.600
Impozit de plată aferent trimestrului/anului	Lei	0	1.600	0	0	0
Impozit de recuperat	Lei	0	0	0	0	0

În acest fel societatea comercială își și îndeplinește obligațiile de plată a impozitului minim și nici nu creditează gratis statul, putând folosi lichiditățile pentru crearea de locuri de muncă sau investiții.

iii. *Problema identificată:* Legea prevede că toți contribuabilii plătitori de impozit pe profit trebuie să plătească impozitul minim Normele metorologice vin cu anumite prevederi de scutire de la plata acestui impozit referitoare la societățile care intră în inactivitate temporară conform art. 237 din Legea



IFA ROMANIA

Asociația Internațională de Fiscalitate - România

Intr. Pielari nr. 1, sector 4, București, România

Web: www.ifaromania.ro, E-mail: ifaromania@ifaromania.ro, Tel: +40318241540

31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și cele referitoare la contribuabilii nou înființați. Normele nu pot conține prevederi contrare legii, astfel că se pune problema legalității prevederilor din norme.

Recomandare: să se includă în textul legii, în cadrul Titlului II Impozitul pe profit al Codului fiscal, prevederile de la pct. 11⁵ și 11⁶ ale normelor de aplicare a Titlului II Impozitul pe profit al Codului Fiscal, introduse de HG 488/2009.

- iv. *Problema identificată:* La titlul IV Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor din Codul Fiscal nu se face nici o referire la societățile care intră în inactivitate temporară conform art. 237 din Legea 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și nici la contribuabilii nou înființați. Considerăm că dacă plătitorilor de impozit pe profit li se permite scutirea de impozitul minim în situația intrării în inactivitate temporară sau în situația înființării în cursul anului, aceeași facilitate ar trebui acordată și plătitorilor de impozit pe veniturile microîntreprinderilor.

Recomandare: să se includă în textul legii, în cadrul Titlului IV Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor al Codului fiscal, prevederile de la pct. 11⁵ și 11⁶ ale normelor de aplicare a Titlului II Impozitul pe profit al Codului Fiscal, introduse de HG 488/2009.

- v. *Problema identificată:* pe perioada în care se datorează impozitul pe profit minim nu se poate beneficia de posibilitatea de recuperare a pierderilor fiscale.

Recomandare: pentru recunoașterea reportării pierderilor fiscale înregistrate de contribuabilii plătitori de impozit pe profit recomandăm:

- recunoașterea pierderii fiscale înregistrate în perioada în care s-a datorat impozitul minim și



IFA ROMANIA

Asociația Internațională de Fiscalitate - România

Intr. Pielari nr. 1, sector 4, București, România

Web: www.ifaromania.ro, E-mail: ifaromania@ifaromania.ro, Tel: +40318241540

- pe perioada pe care se datorează impozitul forfetar să se suspende curgerea termenului de reportare a pierderilor fiscale, care nu mai pot fi recuperate în interiorul perioadei de reportare de 7 ani, datorită introducerii obligației de plată a impozitului minim.

vi. *Problema identificată:* România a implementat Directiva 90/435/CEE privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre, amendată prin Directiva 2003/123/CE a Consiliului. Aplicarea acesteia impune scutirea veniturilor din dividende pentru plătitorii de impozit pe profit, ceea ce nu se va respecta în condițiile impozitului pe profit minim.

Recomandare: să se includă în categoria veniturilor care nu se iau în calcul pentru determinarea tranșei de venit și veniturile din dividende, în condițiile prevăzute de Directiva 90/435/CEE privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre, amendată prin Directiva 2003/123/CE a Consiliului.

vii. *Problema identificată:* Conform punctului 11⁵ din Normele de aplicare în situația în care contribuabilii intră în inactivitate temporară în cursul anului, prevederile art. 18 alin. (2) se aplică pentru perioada cuprinsă între începutul anului și data când societatea înregistrează la oficiul registrului comerțului cererea de înscriere de mențiuni. Dacă perioada de inactivitate temporară încetează în cursul anului, contribuabilii aplică prevederile art. 18 alin. (2) de la data încetării inactivității temporare, corespunzător cu perioada din an rămasă până la 31 decembrie. Calculul impozitului minim aferent trimestrului (anului, pentru contribuabilii ce au obligația plății anuale a impozitului) în care își depun contribuabilii declarația de mențiuni pentru suspendarea activității sau reluarea activității se face luând în calcul numărul de zile din acel trimestrul, raportat la 365 (366 pentru zile pentru anii bisecți) sau se ia ca perioadă de referință luna, trimestrul, anul?



IFA ROMANIA

Asociația Internațională de Fiscalitate - România

Intr. Pielari nr. 1, sector 4, București, România

Web: www.ifaromania.ro, E-mail: ifaromania@ifaromania.ro, Tel: +40318241540

Recomandare: explicitarea în normele de aplicare a modului de calcul când se datorează impozit și pentru perioade mai mici de trimestru.

4.2. Referitor la tratamentul fiscal al autovehiculelor pentru transport persoane (respectiv modificările art. 21, 48 și 145¹ Cod Fiscal):

- i. *Problema identificată:* limitarea deducerii TVA numai pentru cumpărarea de autovehicule nu și pentru luarea în leasing a acestora crează o concurență neloială între societățile de leasing și companiile care vând autovehicule.

Recomandare: folosirea pârghiilor existente de impozitare a utilizării autoturismelor pentru uz personal (limitarea deductibilității numai pentru autoturismele folosite de personalul de conducere, tratarea lor ca beneficii în natura pentru impozitul pe venit, tratarea ca o livrare către sine pentru TVA) și renunțarea la prevederile propuse privind modificarea art. 21, 48 și 145¹. Dacă, totuși, nevoile bugetare nu permit renunțarea la aceste prevederi considerăm absolut necesar clarificarea tratamentului fiscal al deducerii TVA-ului pentru mașinile aflate sub contract de leasing, astfel:

- Excluderea de la limitarea dreptului de deducere a masinilor ce se vor cumpăra după 01 mai 2009 în cadrul contractelor de leasing financiar aflate în derulare la 01 mai 2009;
- Explicarea concretă în norme, prin exemple, a modului de tratament fiscal al TVA-ului aferent plăților în cadrul contractelor de leasing financiar, având în vedere prevederile art. 145¹ Cod fiscal corborate cu cele ale pct. 7 alin. 2 din Normele de aplicare a Codului Fiscal, Titlul VI TVA, referitoare la momentul cumpărării în situația contractelor de leasing financiar.

- ii. *Problema identificată:* în condițiile menținerii prevederilor actuale ale OUG nr. 34/2009 și ale HG nr. 488/2009 pentru încadrarea în categoria



IFA ROMANIA

Asociația Internațională de Fiscalitate - România

Intr. Pielari nr. 1, sector 4, București, România

Web: www.ifaromania.ro, E-mail: ifaromania@ifaromania.ro, Tel: +40318241540

vehiculelor utilizate pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității în vederea beneficiii de deducerile fiscale (pentru TVA și impozitul pe profit), condiția „atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport” crează dificultăți evidente de aplicare și în cazul unei inspecții fiscale apar dificultăți evidente în a dovedi că mijlocul de transport a fost folosit „atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport”.

Recomandare: fie eliminarea acestei condiții și menționarea expresă în legislația fiscală prin ce documente se va justifica transportul salariaților la și de la locul de desfășurare a activității SAU definirea sintagmei „dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport”

4.3. Referitor la tratamentul fiscal al rezervelor din reevaluare (respectiv modificările art. 22 Cod Fiscal):

- i. *Problema identificată:* Articolul in forma actuala afecteaza rezervele din reevaluare constituite in anii precedenti in conditiile aplicabilitatii unui tratament fiscal diferit in vigoare la aceea data. Nu se poate introduce un nou regim fiscal care sa aiba un efect retroactiv.

Recomandare: adăugarea la art. 22 alin. 5¹ a frazei "Prevederile prezentului articol se aplica doar rezervelor din reevaluarea mijloacelor fixe, inclusiv a terenurilor, constituite dupa data intrarii in vigoare a prezentei Ordonante de Urgenta" De asemenea, se recomanda sa se coreleze acest alineat cu alte prevederi din Codul Fiscal (inclusiv cu definiția de "valoare fiscală", schimbarea destinației rezervelor, amortizare etc).

4.4. Referitor la modificarea perioadei fiscale în cazul TVA (respectiv modificările propuse la art. 156¹ Cod Fiscal):

- i. *Problema identificată:* imposibilitatea de a reveni la perioada fiscală trimestrială nu este în concordanță cu prevederile articolului 156¹ alin (1) și



IFA ROMANIA

Asociația Internațională de Fiscalitate - România

Intr. Pielari nr. 1, sector 4, București, România

Web: www.ifaromania.ro, E-mail: ifaromania@ifaromania.ro, Tel: +40318241540

(2) conform căroră perioada fiscală se stabilește obligatoriu în funcție de plafonul cifrei de afaceri de 100.000 euro.

Recomandare: renunțarea la prevederea conform căreia nu există posibilitatea de a reveni la utilizarea trimestrului calendaristic ca perioadă fiscală.

4.5. Referitor la introducerea unor noi contravenții în cazul declarațiilor recapitulative TVA (respectiv modificările propuse la art. 219¹ Cod Procedură Fiscală):

- ii. *Problema identificată:* impunerea unei amenzi suplimentare de 2% pentru sumele declarate greșit împovărează suplimentar contribuabilul și îl penalizează pentru o faptă prin care nu a prejudiciat în nici un fel bugetul statului.

Recomandare: renunțarea la amenda de 2% pentru sumele declarate greși și păstrarea, eventual, a acestei amenzi numai pentru sumele nedeclareate deloc. Oricum considerăm că această penalitate ar trebui aplicată numai pentru nedeclararea livrărilor intracomunitare nu și a achizițiilor intracomunitare, având în vedere că una dintre măsurile de simplificare administrativă în prezent în analiză la nivelul Comisiei Europene este și renunțarea la declarația recapitulativă pentru achiziții intracomunitare.

Vom fi încântați să discutăm cu dvs. orice aspect al acestei scrisori pe care îl găsiți interesant.

Cu sinceritate,

Prof. Univ. Dr. Marin Toma
Președinte