

EXIGENȚE PRIVIND INFORMAREA DE NATURĂ FISCALĂ A CONTRIBUABILILOR

Ec. dr. Vasilica VÎLCU – Șef serviciu
Soluționare Contestații – D.G.F.P. județul Brăila

Într-o lume a competiției, în care cererea și oferta sunt diversificate continuu, alegerea unor parteneri adecvați necesită, credem, nu numai o atentă documentare legislativă, dar și un interes anume pentru identificarea celor care prin situația fiscală proprie generează la nivelul celuilalt consecințe în planul obligațiilor fiscale datorate bugetului de stat și nu numai.

În contextul enunțat, se poate afirma că o problemă extrem de importantă la nivelul contribuabililor o constituie necesitatea cunoașterii prevederilor speciale pentru aplicarea Codului fiscal¹, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit acestora, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul Codului fiscal, 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 acesteia.

Cu referire la contribuabilii declarați inactivi conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003² privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, trebuie reținut că, în situația în care aceștia desfășoară activități economice în perioada de inactivitate sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor și taxelor prevăzute de lege, dar nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă.

La rândul lor, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabili după înscrierea ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.

În conexiune cu aspectele amintite anterior, vom prezenta maniera în care legiuitorul a înțeles să reglementeze problematica care se referă la Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, prin dispozițiile articolului sus-menționat din actul normativ invocat. În lumina acestora, se declară inactivi contribuabilii persoane juridice sau orice entități fără personalitate juridică dacă se încadrează în una dintre următoarele situații:

✓ nu își îndeplinesc, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;

✓ se sustrag de la efectuarea inspecției fiscale prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

✓ organele fiscale au constatat că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat, potrivit procedurii stabilite prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Important de reținut este faptul că atât declararea contribuabililor inactivi, cât și reactivarea lor sunt operațiuni realizate exclusiv de către organul fiscal, prin decizie, emisă conform competențelor conferite prin lege, care se comunică celor în cauză.

Privind reactivarea contribuabililor este esențial să reținem că intervine numai dacă aceștia respectă, cumulativ, următoarele condiții:

- își îndeplinesc toate obligațiile declarative prevăzute de lege;
- își achită toate obligațiile de plată;
- organele fiscale au constatat că funcționează la domiciliul fiscal declarat.

¹ *Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal* (M.O. nr. 927/23.12.2003), cu modificările și completările ulterioare, art. 11

² *Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală*, republicată (M.O. nr. 513/31.07.2007), cu modificările și completările ulterioare

Prin excepție, contribuabilii pentru care s-a deschis procedura insolvenței în formă simplificată sau care au intrat în faliment ori pe seama cărora s-a adoptat o hotărâre de dizolvare se reactivează de organul fiscal, la cererea acestora, după îndeplinirea numai a primei condiții învederate anterior.

În aceeași ordine de idei, trebuie să amintim că ori de câte ori se constată că un contribuabil a fost declarat inactiv din eroare, organul fiscal emitent anulează decizia de declarare a acestuia ca inactiv, cu efecte atât pentru viitor, cât și pentru trecut.

Pe de altă parte, se impune a fi precizat faptul că, Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează evidența contribuabililor inactivi/reactivați în cadrul Registrului contribuabililor inactivi/reactivați, care conține informații privind: datele de identificare a contribuabilului; data declarării ca inactiv; data reactivării; denumirea organului fiscal care a emis decizia de declarare în inactivitate/reactivare; alte mențiuni. În plus, cei interesați trebuie să cunoască și faptul că, Registrul contribuabililor inactivi/reactivați este public și se afișează pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, iar înscrierea informațiilor în cadrul acestuia se realizează de către organul fiscal emitent, în termen de cel mult trei zile de la data comunicării celor în drept a deciziei de declarare în inactivitate/reactivare. Notabil este și faptul că, de la data înscrierii informațiilor în cauză, decizia la care ne referim produce efecte față de terți.

Totodată, este justificat să fie considerată și operațiunea efectuată de organele fiscale competente privind anularea înregistrării în scopuri de TVA a acestor contribuabili, de la data declarării ca inactivi, potrivit prevederilor art. 153 alin. (9) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Dacă ar fi să considerăm numai informațiile din precedent, atunci documentarea obținută ar fi una incompletă. Prin urmare, am decis să prezentăm și efectele altor aspecte legate de anularea înregistrării în scopuri de taxă pe valoarea adăugată.

Pentru început, trebuie reținut că, urmare a anulării înregistrării în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b)-e) din Codul fiscal, contribuabilii nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă, dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectată, în conformitate cu prevederile incidente din Codul fiscal, aferentă operațiunilor impozabile desfășurate în același interval de timp.

În schimb, beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b)-e) din Codul fiscal și au fost înscriși în Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA potrivit art. 153 s-a anulat nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită.

Se impune, de asemenea, sublinierea că organele fiscale competente anulează înregistrarea unei persoane în scopuri de TVA, în temeiul art. 153 alin. (9) lit. b)-e) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în următoarele situații:

- dacă a intrat în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii, de la data consemnării mențiunii privind inactivitatea temporară în registrul comerțului;
- atunci când asociații/administratorii persoanei impozabile sau aceasta însăși au înscris în cazierul fiscal infracțiuni și/sau faptele prevăzute la art. 2 alin. (2) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr. 75/2001³ privind organizarea și funcționarea cazierului fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- nu a depus pe parcursul unui semestru calendaristic niciun decont de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal (unde se prevede că persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA trebuie să depună la organul fiscal competent, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă), dar nu este încadrat ca fiind contribuabil inactiv sau în inactivitate temporară, înscri-

³ Ordonanța Guvernului nr. 75/30.08.2001 privind organizarea și funcționarea cazierului fiscal, republicată (M.O. nr. 664/23.07.2004), cu modificările și completările ulterioare

să în registrul comerțului, din prima zi a celei de-a doua luni următoare respectivului semestru calendaristic. Demn de menționat este faptul că, aceste prevederi se aplică numai persoanelor pentru care perioada fiscală reprezintă luna sau trimestrul;

- în cazurile în care persoanele impozabile, în deconturile de taxă depuse pentru șase luni consecutive în cursul unui semestru calendaristic (dacă perioada fiscală este luna calendaristică) sau pentru două perioade fiscale consecutive în același interval de timp (când perioada fiscală o reprezintă trimestrul calendaristic) nu au fost evidențiate achiziții de bunuri/servicii și nici livrări de bunuri/prestări de servicii, realizate în cursul acestor perioade de raportare, din prima zi a celei de-a doua luni următoare respectivului semestru calendaristic.

Fără a intra în amănunte, menționăm că Agenția Națională de Administrare Fiscală organizează Registrul persoanelor impozabile înregistrate în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și Registrul persoanelor impozabile a căror înregistrare în scopuri de TVA în temeiul aceluiași articol a fost anulată, cu amendamentul că acestea sunt publice și se afișează pe site-ul agenției. Totuși, în contextul scopului urmărit reținem că anularea înregistrării în scopuri de TVA se înscrie în registrul sus-invocat de organul fiscal competent, în termen de cel mult trei zile de la data comunicării către contribuabil a deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA.

Un alt aspect, la fel de important, este cel legat de tranzacțiile între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, în cazul cărora autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre acestea, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. În acest context, prezintă interes și cunoașterea faptului că, la stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se utilizează cea mai adecvată dintre următoarele metode:

- ◆ **Metoda comparării prețurilor**, conform căreia prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care valorifică bunuri sau servicii comparabile către persoane independente.

- ◆ **Metoda cost-plus**, potrivit căreia prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare.

- ◆ **Metoda prețului de revânzare**, în temeiul căreia prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala aferentă vânzării, precum și cu alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit.

- ◆ **Metoda marjei nete**, presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate.

- ◆ **Metoda împărțirii profitului**, necesită estimarea profitului obținut de persoanele afiliate în urma uneia sau mai multor tranzacții și împărțirea acestor profituri între acestea proporțional cu profitul care ar fi fost obținut de către persoane independente.

Legat de ultimele două metode prezentate se justifică precizarea că sunt recunoscute în liniile directoare privind prețurile de transfer, emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

Pentru o aplicare adecvată, prin normele metodologice⁴ privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, incidente metodelor reținute se prevede că, în operațiunea de comparare a tranzacțiilor dintre persoanele afiliate și cele independente se au în vedere următoarele:

- diferențele determinate de particularitățile bunurilor materiale, nemateriale sau ale serviciilor ce fac obiectul tranzacțiilor comparabile, în măsura în care acestea influențează prețul de piață al obiectului respectivei tranzacții;

- funcțiile îndeplinite de persoane în tranzacțiile respective, în analiza cărora se rețin: importanța economică a funcțiilor îndeplinite de fiecare participant; împărțirea riscurilor și a responsabilităților între părțile ce participă la tranzacție; volumul resurselor angajate, al utilajelor și echipamentelor, precum și valoarea activelor necorporale folosite.

⁴ Hotărârea Guvernului nr. 44/22.01.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (M.O. nr. 112/06.02.2004), cu modificările și completările ulterioare

O imagine completă asupra problematicii presupune să aducem în atenție un alt aspect de interes, și anume selectarea metodei din perspectiva adecvării, motiv pentru care trebuie avute în vedere următoarele elemente⁵:

- ☆ metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;
- ☆ metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;
- ☆ gradul de precizie corespunzător ajustării în vederea obținerii comparabilității;
- ☆ circumstanțele cazului individual;
- ☆ activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;
- ☆ metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;
- ☆ documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

Într-un asemenea context, apreciem că devine necesară și o succintă prezentare a dispozițiilor incidente din Codul fiscal privind semnificația expresiei de persoane afiliate și a termenului de nerezident. Legiuitorul definește **o persoană ca fiind afiliată cu o altă persoană** dacă relația dintre ele se circumscrie în unul din următoarele cazuri:

❖ o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv. Între persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;

❖ o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;

❖ o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

- prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;

- a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

- o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.

Prin **nerezident** se înțelege orice persoană juridică sau fizică străină, precum și alte entități străine, inclusiv organisme de plasament colectiv în valori mobiliare, fără personalitate juridică, care nu sunt înregistrate în România, potrivit legii.

La acest punct al considerațiilor se impune aprofundarea problematicii luând în discuție și alte informații de ordin legislativ adiacente. Ne referim, firește, la **impozitul pe profit** și la **taxa pe valoarea adăugată**.

Cât privește **impozitul pe profit** trebuie să reținem că, în temeiul dispozițiilor art. 21 alin. (4) lit. r) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu sunt deductibile fiscal cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil inactiv al cărui certificat de înregistrare fiscală a fost suspendat în baza ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

Cu referire la **taxa pe valoarea adăugată** menționăm că, în conformitate cu prevederile art. 145 alin. (4)¹ din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în condițiile stabilite prin norme se acordă dreptul de deducere a taxei pentru achizițiile efectuate în cadrul procedurii de executare silită de către o persoană impozabilă de la un contribuabil declarat inactiv, conform art.

⁵ Ibidem, pct. 32

11, sau de la o persoană impozabilă în inactivitate temporară, înscrisă în registrul comerțului, potrivit legii. La rândul lor, prin normele de aplicare a Codului fiscal la punctul 45 alin. (4) cu trimitere la articolul sus-amintit se prevede că se acordă dreptul de deducere a taxei, în limitele și în condițiile legii, în cazurile invocate anterior, dacă livrarea bunurilor ar fi fost taxabilă, prin efectul legii ori prin opțiune, în situația în care persoana impozabilă în cauză nu ar fi fost inactivă.

Sub imperiul acestor prevederi se exercită dreptul de apreciere al organului fiscal⁶, care în limitele și competențele ce îi revin, atestă relevanța stărilor de fapt fiscale și adoptă soluția admisă de lege, pe bază de constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză. În context, poate fi evidențiat faptul că, în condițiile exercitării dreptului de apreciere, organul de inspecție fiscală la stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului supus verificării nu ia în considerare o tranzacție, care nu are un scop economic sau reîncadrează forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia. În definitiv, pe baza informațiilor selectate și reliefate anterior, în prealabil, contribuabilul este în măsură să le analizeze și astfel să determine “costul fiscal” generat de luarea în considerare a lor, prin ignorarea stărilor de fapt fiscale, pe care le atestă, în realitate. Legat de acest “cost fiscal”, trebuie să reținem că este dat atât de obligația fiscală principală, cât și de accesoriile datorate (dobânzi și penalități de întârziere), în cazul neachitării la scadență.

Dintr-o altă perspectivă, oricum am privi lucrurile, este evident că, în absența cunoașterii prevederilor speciale pentru aplicarea Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la care ne-am referit în precedent, atât furnizorii, cât și beneficiarii achizițiilor de bunuri și/sau servicii, obiect al unor tranzacții derulate între aceștia, vor suporta consecințele fiscale generate de nerespectarea lor.

Deosebirea importantă ce rezidă din analiza efectuată și care ne atrage atenția este dată de faptul că, în cazul beneficiarilor, achizițiile de bunuri și/sau servicii de la furnizori, care intră sub incidența prevederilor speciale pentru aplicarea Codului fiscal, duc teoretic la pierderi însemnate, pe considerentul că, partenerii lor de afaceri deși își cunosc situația fiscală continuă să funcționeze pe principiul normalității lucrurilor. Desigur, dacă în cazul furnizorilor informația privind situația fiscală la un anumit moment este disponibilă, sub toate aspectele, pentru beneficiari controlul unor asemenea stări de fapt necesită constituirea unor portofolii de parteneri de afaceri atent selecționați și evitarea, pe cât posibil, a efectuării de achiziții de bunuri și/sau servicii de la persoane juridice identificate întâmplător. În plus, se impune să amintim că este la fel de posibil să se evite în afaceri astfel de parteneri, dacă se manifestă disponibilitate în a se aloca un fond de timp suficient în vederea verificării furnizorilor de bunuri și/sau servicii, prin consultarea informațiilor disponibile pe portalul Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Nu în ultimul rând, este important de subliniat că, în analiza contextuală nu s-a urmărit a se pleda pro domo pentru beneficiarii achizițiilor de bunuri și/sau servicii, ci de a se surprinde aspectele de interes, în virtutea cărora nu putem ignora realitatea, potrivit căreia aceștia sunt, adesea, în eroare din cauza faptului că partenerii lor manifestă un comportament în afaceri inadecvat.

Această logică pare rezonabilă prin faptul că își găsește fundamentarea în imposibilitatea susținerii în fapt și în drept a unor eventuale contestații introduse în calea administrativă de atac, împotriva actelor administrative fiscale, emise de către organele de inspecție fiscală, urmare a verificărilor efectuate, prin care sunt stabilite în sarcina contribuabililor obligații fiscale, în temeiul prevederilor speciale pentru aplicarea Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și a celor la care se face trimitere prin textele de lege respective.

În sinteză, considerăm că, în ansamblul informațiilor oglindite, problema de fond vizează necesitatea cunoașterii, în timp optim, a prevederilor speciale pentru aplicarea Codului fiscal, la care ne-am referit în precedent, și de ce nu, și o preocupare continuă pe linia manifestării în afaceri a unui comportament adecvat cu beneficii atât în planul propriu, cât și la nivelul partenerului.

⁶ Idem 2, art. 6