

Gabriel Biriş

□

Despre fiscalitate și competitivitate

Principii • Probleme • Soluții

EDIȚIA a II-a

- Revizuită și simplificată -

CUPRINS

CUVÂNT ÎNAINTE	
La cea de-a doua ediție.....	4
Un avocat în arena fiscalității	
<i>Mugur Isărescu</i>	6
Gabriel Biriș și schimbarea regulilor jocului în societatea românească	
<i>Florin Pogonaru</i>	10
CUVÂNT-ÎNAINTE	
La prima ediție	11
TITLUL I - Despre Codul fiscal.....	16
CAPITOLUL 1	
Comentarii introductive	16
CAPITOLUL 2	
Despre principiile fiscalității	20
CAPITOLUL 3	
Despre holdinguri.....	25
CAPITOLUL 4	
Despre provizioanele pentru clienți rău platnici.....	31
CAPITOLUL 5	
Despre impozitul pe profitul reinvestit	35

CAPITOLUL 6	
Despre cheltuieli	38
CAPITOLUL 7	
Despre impozitul pe dividende	40
CAPITOLUL 8	
Despre impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii	45
CAPITOLUL 9	
Despre piața imobiliară.....	70
CAPITOLUL 10	
Despre TVA	90
CAPITOLUL 11	
Despre impozitarea autoturismelor	99
CAPITOLUL 12	
Despre impozitarea veniturilor nedeclarate	109
TITLUL II – Despre Codul de procedură fiscală	115
CAPITOLUL 1	
Comentarii introductive	115
CAPITOLUL 2	
Despre rolul activ al organelor fiscale	116
CAPITOLUL 3	
Despre inspecția fiscală.....	120

CAPITOLUL 4	
Despre termene, dobânzi și penalități de întârziere	127
TITLUL III - Despre Legea privind evaziunea fiscală	133

CUVÂNT ÎNAINTE

La cea de-a doua ediție

Dragi cititori,

Aceasta este cea de-a doua ediție a lucrării lansate în ianuarie 2012. Față de prima ediție, am eliminat doar câteva capitole de importanță relativ restrânsă și am păstrat acele capitole pe care le-am considerat de interes general. Cea de-a doua ediție va fi distribuită numai gratuit, atât în format electronic, pe site-ul (www.birisgoran.ro), cât și tipărit, mulțumită susținerii Asociației pentru Cultură Democratică.

În plus față de prima ediție, am reformulat capitolul referitor la impozitul pe venit și contribuții sociale pentru a include propunerea făcută recent împreună cu colegii din Forța Civică (Dan Cristian Popescu și Florin Bolchiș) cu privire la introducerea contribuției unice la asigurările sociale.

Cred în continuare că România poate fi pusă pe drumul cel bun. Fiscalitatea este doar unul din instrumentele de care avem nevoie, dar este un instrument care poate fi extrem de eficient. Acesta este și motivul pentru care am decis să intru în politică și să candidez pentru un loc în Camera Deputaților, camera decizională în materie fiscală.

Dublul titlu al cărții lui Gabriel Biriș - „Despre fiscalitate și competitivitate” și „Despre fiscalitate și bun simț” - este fără îndoială incitant. Dincolo de titlu, cartea merită atenție având în vedere faptul că autorul este un tânăr avocat specializat în fiscalitate, care în dezbaterile publice se remarcă prin competență și bun simț.

De ce semnez eu prefața acestei cărți? Fiscalitatea nu se numără printre prerogativele Băncii Naționale. Am totuși trei motive să o fac. Primul motiv: fiscalitatea poate contribui la întărirea stabilității financiare, domeniu în care Banca Națională are mari răspunderi. Al doilea motiv: sănătatea economiei depinde în mod fundamental de un mix de politici (politica monetară, politica fiscală, politica salarială, politica de restructurare) care sunt complementare. Al treilea motiv: autorul însuși, pe care îl apreciez pentru judecățile lui în materie de fiscalitate.

În mai 2010, la Forumul Financiar organizat la București, am fost invitat să vorbesc în deschidere. Îmi amintesc că, în acel context, m-am referit și la nevoia de îmbunătățire rapidă a disciplinei fiscale. Am salutat atunci prezența în sală a unui specialist în fiscalitate care vorbea deja, despre aceleași subiecte, de câțiva ani buni.

Și iată că specialistul s-a decis să își adune ideile pe care le-a susținut de-a lungul timpului într-o lucrare în care fiscalitatea este pusă în relație cu competitivitatea. O carte a cărei apariție trebuie salută în primul rând pentru curajul autorului de a prezenta simplu, concis și sincer multe din problemele fiscalității românești, dar și pentru modul în care a

înțeles să o facă: propunând soluții legislative pentru fiecare dintre problemele identificate și descrise de el în cele mai importante trei legi fiscale: Codul fiscal, Codul de procedură fiscală și Legea privind combaterea evaziunii.

Modul în care este scrisă lucrarea, ca de altfel și articolele selectate de Gabriel Biriș în „Despre fiscalitate și bun simț”, arată o preocupare oarecum ciudată pentru un avocat, știut fiind că avocații pot câștiga din specularea neclarităților sau excepțiilor din legislația fiscală. Logica autorului pare a fi însă alta. El își dorește o legislație fiscală competitivă, realizând că o astfel de legislație poate crea bunăstare prin creștere economică solidă în sectoare cu valoare adăugată mare. Își dorește ca legislația fiscală să fie clară, ușor de înțeles și de aplicat atât de către contribuabil, cât și de către autorități. Și își dorește cât mai puține excepții pentru a se asigura lărgirea bazei impozabile iar prin aceasta stabilitatea veniturilor bugetare și inclusiv a legislației fiscale, dar și instrumente prin care să atragă investiții străine sau să scoată la lumină economia subterană, nefiscalizată.

Foarte multă lume vorbește despre aceste deziderate, Gabriel Biriș a făcut însă un pas în plus: oferă soluții practice, ușor de implementat. Autorul o face într-un mod în care responsabilitatea și moralitatea se îmbină interesant. Și chiar dacă, firească, nu suntem toți de acord cu soluțiile propuse, faptul că ele sunt supuse dezbaterii publice îi conferă cu atât mai mult valoare acestei cărți.

Această lucrare merită deci o lectură atentă. Inclusiv a contribuabililor, pentru că explică, într-un limbaj relaxat, multe din cauzele problemelor de care ei s-au lovit în ultimii ani.

Mugur Isărescu
Governatorul Băncii Naționale a României

GABRIEL BIRIȘ ȘI SCHIMBAREA REGULILOR JOCULUI ÎN SOCIETATEA ROMÂNEASCĂ

Societatea românească are nevoie de „game changers”, de aducători ai schimbării nu numai în gândire, dar și în acțiune.

Gabriel Biriș a dovedit că este unul din ei.

De numele său este legată introducerea cotei unice - singurul moment de ieșire din mediocritate și schimbare în bine a regulilor jocului în domeniul fiscalității -, dar și numeroase alte schimbări legislative menite să corecteze „abuzul de drept” în cele mai diverse forme în care este practicat în legislația fiscală românească.

Întreaga activitate a lui Gabriel Biriș se remarcă prin profesionalism, onestitate, independență și bun simț în gândire. Nu poți fi un factor de schimbare dacă te adaptezi la compromisuri de conjunctură (vezi spre exemplu „cota mioritică”, parafraza celebră a lui Biriș la o cotă unică „ajustată”) sau dacă accepți ca prin fiscalitate să crezi dezechilibre în favoarea unei categorii sau unui grup social (vezi, spre exemplu, reacția lui Biriș la abuzul de drept creat prin legislația privind microîntreprinderile). Interesul pe care l-a apărât întotdeauna a fost cel al punerii fiscalității în slujba creșterii economice. Acțiunea de „game changer” a lui Gabriel Biriș a mers întotdeauna dincolo de interesele de grup ale unui partid sau doctrinele politice de conjunctură, ea a fost

transformatoare vizând evoluția spre progres a societății românești.

Nu întâmplător, Chambers Europe îl califica pe Gabriel Biriș drept „liderul de necontestat al fiscalității, apreciat de cei din branșă drept cel mai mare expert fiscal din România” și „singur responsabil pentru întreaga documentație standard din domeniu”.

În cartea „Despre fiscalitate și competitivitate” și „Despre fiscalitate și bun simț”, autorul rezumă drumul și confruntările pe care un schimbator de reguli ale jocului le-a avut atunci când a încercat să plaseze fiscalitatea în relație cu competitivitatea economiei românești.

Autorul este un foarte bun comunicator. În consecință, limbajul prezentării este concis, la obiect și plin de umor. Însuși modul în care este organizată cartea este unic în literatura economică românească.

Narativul, descrierea confruntărilor pe care autorul le are, istoria și motivațiile actului legislativ preced propunerea legislativă. Textul legislativ pe care îl propune autorul devine de fiecare dată o consecință logică a necesităților mediului de afaceri și a societății în general. Cititorul devine parte în identificarea soluțiilor necesare și începe să gândească alături de autor necesitatea schimbărilor.

Este prima dată când am fost în situația de a citi propuneri profesioniste de legislație fiscală (Codul fiscal, Codul de procedură fiscală și Legea privind combaterea evaziunii) cu pasiunea pe care ți-o stârnește un roman polițist.

În criza prin care trece, societatea românească are nevoie de lideri care să o ajute să se redefinească. Cred că mesajul model al cărții este să ne punem noi înșine capetele la treabă și să ne asumăm schimbarea regulilor jocului și în societatea românească.

Printr-un astfel de mesaj, Gabriel Biriş își asumă obligația de a acționa dincolo de domeniile profesiei care l-a consacrat.

Cred în succesul său viitor!

Florin Pogonaru

CUVÂNT-ÎNAINTE

La prima ediție

Am început să lucrez în consultanță fiscală în martie 1995 printr-o întâmplare fericită, când încă eram student la Facultatea de Electronică și Telecomunicații și mă întrebam ce o să fac cu viața mea după ce termin facultatea. Un prieten a venit la mine în cămin și m-a întrebat dacă nu vreau să lucrez o perioadă pentru Coopers&Lybrand, întrucât aveau nevoie de un junior care să facă vama pentru unul din clienții lor. În mod evident, am acceptat. Pentru că nu mi-a plăcut niciodată statutul de roboțel, nu m-am limitat la a face vama pentru clientul respectiv, ci am început să învăț legislație vamală pentru a înțelege ce fac, dar și pentru a evita situațiile în care vameșii inventau probleme și mă întârziu. Mi-am făcut treaba bine, iar contractul meu de colaborare s-a transformat în contract de muncă și am rămas definitiv în consultanță fiscală.

A fost o perioadă în care am învățat foarte mult, în cel mai bun mod cu putință: făcând. Procesul de învățare continuă și astăzi.

Odată ce am acumulat cunoștințele teoretice și practice, am început să înțeleg de ce lucrurile la noi sunt mai puțin bune decât în alte țări. Nu fac parte dintre cei care cred că lucrurile nu pot fi schimbate, dimpotrivă. Poate că din acest motiv am început să critic modul în care anumite legi erau scrise. Am încercat să critic însă constructiv, arătând de fiecare dată care sunt motivele pentru care critic și care consider că sunt opțiunile.

Primul succes a venit destul de repede, ceea ce m-a încurajat: la sfârșitul anului 1998 am observat că practica vămii în ceea ce privește perfecționarea activă era greșită. Am sesizat acest lucru și m-am adresat, în numele unui client de la acea vreme, Direcției Generale a Vămilelor pentru clarificarea problemei. Începând cu luna martie 1999 problema a fost rezolvată: companiile care cumpărau materia primă și exportau produsul finit nu mai erau obligate să plătească taxele vamale, puteau doar să garanteze plata acestora, ceea ce într-o vreme în care inflația era 200% era un avantaj extrem de important.

Al doilea succes a venit și el repede. La sfârșitul lui 2001, se vorbea de noi legi privind TVA și impozitul pe profit. Cum la acea vreme rambursările de TVA erau principala problemă pentru investitorii străini, Consiliul Investitorilor Străini (FIC) a constituit un grup de lucru care să elaboreze și să propună în noua legislație prevederi care să eficientizeze rambursarea TVA. Ca membru al aceluși grup, am propus să insistăm pe rambursare fără control anticipat, dar propunerea mea a părut atât de radicală încât era cât pe ce să nu fie susținută chiar de colegii din FIC. Până la urmă am reușit să îi conving că este singura soluție care poate funcționa și merită susținută. Spre surpriza tuturor, propunerea a fost acceptată și și-a găsit locul în Legea nr. 345/2002. A mai durat până a fost și operațională, dar pasul fusese făcut...

De-a lungul timpului lista s-a lungit semnificativ, ceea ce m-a încurajat să continui eforturile îndreptate în direcția îmbunătățirii legislației fiscale din țara mea.

Apogeul îndrăznelii l-am atins probabil în 2004, când împreună cu un grup de prieteni din Junior Chamber International (Tiberiu Vespan, Alexandru Popa, Andreea Roșca, Matei Păun, Radu Limpede, Sorin Istrate, Ruxandra Bândilă), am prezentat într-o conferință de presă ținută pe 17 mai la Hilton viziunea noastră cu privire la o posibilă reformă fiscală în România. Lista propunerilor includea, printre altele: o cotă unică “la un nivel rezonabil, între 14% și 18%”, plafonarea bazei de calcul la contribuțiile sociale la maxim 2 salarii medii, impozitarea tranzacțiilor imobiliare, reformarea modului de calcul al impozitului pe terenuri și clădiri, legislație privind holdingurile, amnistie fiscală etc. Acele propuneri au fost prezentate de mine președintelui de atunci al PNL, căruia i-am oferit ajutor teoretic și tehnic la redactarea programului de guvernare al Alianței DA. Oferta mea a fost acceptată. La scurt timp, cota de 16% a fost anunțată, iar ulterior a și fost implementată.

Din păcate, a trebuit să redevin critic al politicilor fiscale imediat după introducerea cotei de 16%, pe care în mod intenționat nu o să o numesc “cotă unică”, pentru că nu este. Am participat direct atât la redactarea părții fiscale a programului de guvernare al Alianței D.A., cât și la redactarea Ordonanței de urgență a Guvernului (OUG) nr. 32/2004 prin care s-a introdus cota de 16%. Atunci am descoperit ceea ce nu vroiam să cred: că, din păcate, prea mulți oameni politici, în special dintre cei tineri, sunt conduși de interese pe termen scurt, că nu au viziune pe termen mediu și lung. Unul dintre acești tineri politicieni și-a adus aminte că are investiții pe bursă, deci impozitul de 1% trebuie să rămână, altul că vinde și cumpără terenuri, deci nici acolo nu trebuie impozitate câștigurile, alții că își obțin câștigurile “pe micro”, și uite așa ceea ce putea fi un mare succes a devenit un parțial insucces...

Am revenit în peisajul politic în 2008, când am participat la redactarea programului Partidului Democrat Liberal (PDL), partid în care mi-am și anunțat intenția de a intra, lucru care însă nu s-a mai întâmplat. O bună parte din măsurile de reformă fiscală pe care o să le găsiți propuse în această lucrare datează din acea perioadă, când practic pregătisem textul unei OUG care ar fi urmat să implementeze în legislație măsurile agreate în program. Din păcate, cele mai multe dintre ele nu se regăsesc nici astăzi în legislație. În schimb, criza a generat tot felul de monștri legislativi care se cer degrabă eliminați pentru că nu fac decât să îngreuneze bunul mers al afacerilor, să crească birocrăția, fără a aduce însă mai mulți bani la bugetul de stat.

Atunci mi-a venit și ideea de a scrie această carte. Ideea inițială a fost să rescriu pur și simplu Codul fiscal, cu modificările pentru care fac lobby de ani de zile, marcate în *track changes*, modificări pe care urma să le explic prin note de subsol. Din dorința de a face lectura plăcută chiar și pentru nespecialiști în ale fiscalității, am ales să includ și o parte narativă, iar modificările textului de lege să le scriu separat.

Poate cea mai dificilă decizie în legătură cu această carte a fost găsirea titlului. La propunerea unui bun prieten i-am dat acest titlu pentru că în fapt reflectă cel mai bine scopul pentru care am scris-o: acela de a oferi un set de propuneri pentru modernizarea fiscalității în scopul creșterii competitivității țării noastre, așezând-o pe principii aplicate în interes național și nu pentru protejarea unor interese de grup. Subtitlul a fost mult mai ușor de ales: lucrarea mea vorbește despre principii, arată care consider eu că sunt problemele

fiscalității în România, dar în același timp oferă și soluții pentru rezolvarea lor.

Sper să aveți o lectură plăcută. Voi fi de asemenea extrem de bucuros și onorat dacă îmi veți trimite opiniile dumneavoastră cu privire la ideile exprimate în cele ce urmează. Adresa mea de email este *gabriel@biris.ro*.

Autorul

Titlul I - Despre Codul fiscal

CAPITOLUL 1

Comentarii introductive

Codul fiscal, aprobat prin lege în 2003 și intrat în vigoare în 2004, a reprezentat un uriaș pas înainte în domeniul legislației fiscale. A fost pentru prima dată după 1990, când România a avut o lege care reglementa într-un mod unitar principalele impozite și taxe din țara noastră.

Codul fiscal actual este, din păcate, unul plin de hibe, mai mult sau mai puțin ascunse. Pe unele dintre ele le-am identificat, expus și propus a fi eliminate în cele ce urmează. Sunt convins că sunt încă destul de multe probleme care nu au fost tratate în această lucrare și care pot fi identificate și remediate într-un proces de consultare serios. De asemenea, sunt convins că inclusiv propunerile de modificare a Codului fiscal pe care o să le vedeți expuse în continuare pot fi criticate și sper ca acest lucru să fie făcut în mod constructiv, încât să sfârșim prin a avea o legislație fiscală cu adevărat eficientă.

Această lucrare nu include propuneri în ceea ce privește legislația secundară sau terțiară (norme de aplicare,

instrucțiuni, decizii ale Comisiei Fiscale Centrale, formularistică), în primul rând pentru că mi-am dorit o lucrare “suplă”, ușor de înțeles și fără foarte multe tehnicalități.

Vreau să avertizez asupra unui aspect pe care îl consider extrem de important, mai ales că unele din propunerile prezentate în capitolele următoare sunt în dezbatere și este posibil a fi implementate: **multe din propuneri sunt corelate, nu pot funcționa bine decât împreună, iar efectul implementării unora, fără a le implementa și pe celelalte, poate fi unul contrar scopului în care au fost prezentate.** Mă refer în special la propunerile privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale, dar acesta nu este singurul caz.

Nu vreau să închei această primă secțiune înainte de a pune în discuție un subiect mai puțin discutat: **de ce trebuie să plătim impozite? Pentru ce plătim și ce primim în schimb? Am putea avea un stat funcțional fără să plătim impozite?**

Deși răspunsul pare evident, cred că merită să ne aplecăm puțin asupra lui. Plătim impozite pentru ca Guvernul, investit de către Parlamentul format în urma votului popular, să poată plăti pentru funcționarea unor servicii publice esențiale bunei funcționări a oricărei societăți: ordinea publică (poliția, jandarmeria, alte organe de control), siguranța națională (armata, servicii secrete), justiție și politică externă. Acestea sunt atribute ale statului care nu pot fi delegate sectorului privat. Plătim, de asemenea, și pentru ca statul să finanțeze sectoare care în mod normal ar putea să fie deservite de sectorul privat, precum învățământ, sănătate, infrastructura rutieră sau feroviară, dar și pentru asistența

socială acordată persoanelor care nu își pot asigura singure un trai decent.

Nivelul impozitării ar trebui să depindă de nivelul serviciilor pe care statul le oferă cetățenilor plătitori de taxe. Din păcate nu este tocmai așa, pentru că nivelul impozitării depinde în principal de numărul și frecvența serviciilor pe care statul le oferă și celor care nu plătesc niciun fel de taxe, dimpotrivă: își duc viața beneficiind de diverse scheme de ajutor social sau subvenții.

De asemenea, nivelul impozitării depinde și de existența sau nu a altor surse de finanțare pentru stat, cum ar fi redevențele pentru exploatarea solului sau subsolului, taxele obținute de stat pentru concesionarea unor bunuri sau servicii publice sau dividendelor obținute de la companii la care statul este acționar. Sunt state care nu numai că nu colectează impozite de la cetățeni, dar le și asigură un venit constant numai pentru faptul că au avut privilegiul de a se naște într-o țară bogată. Este cazul unora din statele bogate în petrol din Orientul Mijlociu, dar, din păcate, nu acesta este cazul României.

Noi trebuie însă să plătim impozite. Nu va plăti nimeni impozite de plăcere, ci doar pentru că suntem obligați de lege. Statul trebuie să se asigure însă că legea este respectată, iar atunci când acest lucru nu se întâmplă, să intervină.

Nivelul impozitelor depinde de mulți factori. În această lucrare m-am concentrat exclusiv asupra unuia singur: **calitatea legislației fiscale**. În opinia mea, o legislație fiscală de calitate trebuie să îndeplinească câteva cerințe de bază:

- să asigure o bază de impozitare cât mai largă. Pentru ca baza să fie largă, ea nu trebuie subminată de excepții. Excepțiile creează categorii privilegiate de contribuabili, ceea

ce contravine unuia din principiile de bază ale democrației: egalitatea în fața legii;

- să fie ușor de înțeles atât de către contribuabil, cât și de administrație;

- să implice costuri administrative cât mai mici, atât pentru contribuabil, cât și pentru stat;

- să nu ofere instrumente de abuz nici contribuabililor și nici autorităților;

- să prevadă sancțiuni severe pentru cei care nu o respectă.

Nu am discutat în această lucrare despre niciunul din ceilalți factori importanți de care depinde nivelul taxării:

- nivelul veniturilor nefiscale (redevențe, taxe de concesiune, dividende);

- calitatea administrării fiscale (de care depinde direct nivelul evaziunii fiscale);

- nivelul corupției, care afectează atât nivelul veniturilor fiscale (a se vedea scandalurile din ultima perioadă), al veniturilor nefiscale (a se vedea unele situații de redevențe prea mici, pierderile din companiile de stat), dar și al cheltuielilor (a se vedea sistemul de achiziții publice);

- nivelul de populism indus de factorul politic, adică sistemul de pomeni organizat de către acesta pentru cetățenii care nu vor, deși pot, să muncească în schimbul susținerii electorale (corupția inversă).

Faptul că nu am scris nimic despre aceste aspecte nu înseamnă că nu sunt în sfera mea de interes. Dimpotrivă!

CAPITOLUL 2

Despre principiile fiscalității

□ *Secțiunea 2.1 - Comentarii*

În acest moment, articolul 3 din Codul fiscal prevede 4 principii: neutralitatea, certitudinea impunerii, echitatea fiscală și eficiența impunerii.

O primă problemă apare chiar din modul în care este definit primul principiu. Nu cred că **neutralitatea măsurilor fiscale** trebuie privită doar în raport cu diferitele categorii de „investitori și capitaluri”, ci și în legătură cu persoanele fizice și diferitele tipuri de venituri pe care acestea le pot obține.

Consider că sarcina fiscală trebuie distribuită în funcție de mărimea venitului și nu în funcție de cum este acesta obținut, așa cum este cazul în acest moment în România (și nu numai, această dependență de natura venitului fiind o caracteristică a sistemelor cu impozitare progresivă). Neutralitatea măsurilor fiscale trebuie de asemenea înțeleasă în sensul în care măsurile fiscale nu trebuie să determine modelarea comportamentului contribuabilului pentru a se încadra în condiții specifice care

să permită stabilirea unei sarcini fiscale mai mici sau chiar zero. Din acest motiv, consider că în legislația fiscală numărul excepțiilor de la regula impunerii ar trebui redus la maxim.

A doua problemă apare în legătură cu cel de al doilea principiu, **certitudinea impunerii**, care conform textului actual ar trebui să fie realizat prin „elaborarea de norme juridice clare”.

Care este însă sancțiunea dacă acest deziderat nu este atins, dacă legiuitorul a scris prevederi care pot da naștere la diverse interpretări? În acest moment, singurul care poate fi sancționat este contribuabilul, care dacă nu a înțeles corect prevederile legii, va fi obligat să plătească atât impozitul/diferența de impozit cât și dobânzi și penalități de întârziere.

Din nefericire, Codul fiscal abundă de prevederi neclare, iar acest lucru generează multiple abuzuri din partea autorităților. Drept este să spunem că și noi, contribuabilii, abuzăm de lege ori de câte ori găsim o breșă, dar acest lucru este de înțeles, deoarece nimeni nu are o plăcere în a plăti impozite și taxe.

Este însă responsabilitatea legiuitorului ca obligațiile contribuabilului să fie clar stabilite, iar când acest lucru nu se întâmplă se cere ca cel mai slab să fie protejat: prevederile neclare trebuie întotdeauna interpretate în favoarea contribuabilului și în contra fiscului („*in dubio contra fiscum*”). De fapt acest principiu nu ar fi decât o traducere în fiscalitate a unui principiu de drept civil vechi de pe vremea romanilor: „*in dubio pro reo*” – prevederile neclare profită celui care se obligă, adică a celui mai slab în relația contractuală. De altfel, eu consider că acest principiu ar trebui oricum aplicat atât de

inspecția fiscală, cât și de instanțe în virtutea faptului că legislația fiscală nu conține nicio derogare de la principiul exprimat de legea generală (în acest caz, Codul civil).

În plus, impozitele pot fi ușor privite ca o restrângere a libertăților cetățenești (practic, o parte din venituri ne este "rechiziționată" de stat pentru cheltuieli publice), iar conform Convenției privind Drepturile Omului, întinderea unor astfel de restrângeri de drepturi trebuie să fie foarte clar delimitată.

Pentru cine știe însă cum se întâmplă lucrurile în realitate, o astfel de abordare este încă la stadiul de utopie. Inspecția fiscală ia tot timpul în calcul interpretarea cea mai nefavorabilă contribuabilului (altfel inspectorii riscă să aibă probleme personale cu Curtea de conturi), pe când instanțele dau dreptate contribuabilului numai atunci când legea este extrem de clar încălcată de Fisc. În marea majoritate a cazurilor în care legea este neclară, contribuabilul pierde.

O prevedere clar stipulată în Codul fiscal este deci necesară, atât pentru a da mult mai multă încredere investitorilor, dar și pentru a responsabiliza atât legiuitorul cât și inspecția fiscală. În plus, ar elibera și inspectorii fiscali de stresul de a fi trași la răspundere de controlul exercitat în special de Curtea de Conturi.

Cel de al treilea principiu pare a nu mai avea rost. **Principiul echității**, care se referă la impunerea diferită a veniturilor persoanelor fizice a fost introdus în Codul fiscal pentru a da o justificare, la nivel de principiu, cotelor progresive existente la momentul introducerii Codului fiscal, în 2004. Consider însă că echitatea trebuie să existe, dar nu prin impunere "diferită", ci proporțională. Acest principiu trebuie înlocuit cu principiul cotei unice, principiu care va sta

la baza întregii construcții fiscale pe care o propun încă din 2004 și pe care o să o detaliez în această lucrare.

Cel de al patrulea principiu, eficiența impunerii, cred că ar trebui să aibă cu totul alt înțeles decât cel dat în prezent. Consider că atunci când vorbim de eficiență trebuie să ne referim mai întâi la raportul cost/beneficiu, la ușurința calculării, declarării și plății impozitelor și nu la a nu crea "efecte retroactive defavorabile" pentru contribuabili. Oricum, conform Constituției, legea fiscală poate prevedea doar pentru viitor, nu poate retroactiva, deci o astfel de prevedere este inutilă.

Un principiu care nu există însă în Codul fiscal, pe care o să-l numesc „principiul subsidiarității”, este acela conform căruia impozitele se datorează doar pentru venituri obținute și nu pentru venituri nerealizate. Nu mă refer la plata TVA sau a impozitului pe profit numai după încasarea facturii, ci la acele situații în care Codul fiscal prevede impozite pentru venituri care nu există sau nu sunt certe. Cel mai clar exemplu este cel al tratamentului diferențelor de curs pentru creditele în derulare: dacă leul se depreciază față de moneda împrumutului – contribuabilul înregistrează o cheltuială deductibilă cu diferența de curs, dacă însă se apreciază, apare un venit impozabil. Consider normal ca venitul sau cheltuiala să fie înregistrate doar atunci când creditul este achitat, total sau parțial.

De asemenea, având în vedere introducerea în Codul fiscal a contribuțiilor sociale obligatorii, consider că trebuie introduse și principiile care stau la baza acestora: **principiul contributivității și cel al solidarității sociale.**

□ *Secțiunea 2.2 – Text propus*

1. *Art. 3 se modifică și va avea următorul conținut:*

”Art. 3 - Impozitele și taxele reglementate de prezentul cod se bazează pe următoarele principii:

a) neutralitatea măsurilor fiscale în raport cu diferitele categorii de persoane fizice sau juridice care obțin venituri din activități economice, indiferent de tipul de activitate economică, de modul de organizare sau de forma de proprietate, asigurând condiții egale investitorilor, capitalului român și străin;

b) certitudinea impunerii, prin elaborarea de norme juridice clare, care să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea și sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor. Orice prevedere neclară va fi interpretată în favoarea contribuabilului;

c) proporționalitatea impunerii, prin impozitarea cu o singură cotă de impozitare a tuturor veniturilor impozabile obținute de persoane fizice sau juridice;

d) eficiența impunerii prin asigurarea unui cadru legislativ care să permită reducerea la minimum a obligațiilor declarative, a numărului de plăți la diversele bugete publice, dar și un control fiscal eficient;

e) principiul subsidiarității, conform căruia sunt venituri impozabile doar veniturile realizate sau a căror realizare este certă;

f) principiul contributivității, conform căruia fondurile de asigurări sociale se constituie pe baza contribuțiilor datorate de persoanele fizice și juridice participante la sistemele publice de asigurări sociale obligatorii, drepturile de asigurări sociale cuvenindu-se în temeiul contribuțiilor de asigurări sociale plătite;

g) principiul solidarității sociale, conform căruia participanții la sistemele publice de asigurări sociale obligatorii își asumă reciproc obligații și beneficiază de drepturi pentru prevenirea, limitarea sau înlăturarea riscurilor asigurate prevăzute de lege.

CAPITOLUL 3

Despre holdinguri

□ *Secțiunea 3.1 – Comentarii*

În peisajul fiscal internațional există câteva jurisdicții respectabile care oferă investitorilor avantaje pentru a amplasa companii de tip holding. Ce sunt astfel de companii? În general, prin companii de tip holding înțelegem companii care au ca principal rol deținerea de participații în alte companii din grup, scopul principal fiind optimizarea fluxurilor de capital în interiorul grupului, dar și anumite optimizări fiscale.

○ **Ce anume face ca o anumită jurisdicție să fie considerată o bună locație pentru amplasarea de holdinguri?**

Sunt câteva cerințe:

- în primul rând, câștigurile de capital și veniturile din dividende să nu fie supuse impozitului pe profit, eventual în anumite condiții;
- în al doilea rând, statul respectiv să aibă o cotă de impozit pe profit rezonabilă pentru profiturile operaționale (pentru a putea amplasa și societatea de management a grupului în aceeași jurisdicție);
- în al treilea rând, statul respectiv să aibă încheiate convenții privind evitarea dublei impuneri cu un număr cât mai mare de state;
- în al patrulea rând, statul respectiv să permită consolidarea fiscală la nivelul holdingului între diverse companii din grup

(compensarea pierderii unor companii din grup cu profitul unor alte companii din grup);

- în al cincilea rând, o cotă redusă sau chiar zero pentru dividendele distribuite de holding către acționari;

- nu în ultimul rând, o legislație nerestrictivă în ceea ce privește societățile comerciale.

Dintre toate condițiile de mai sus, prima, a treia și ultima sunt imperative. Restul sunt opționale.

România are în acest moment încheiate acorduri privind evitarea dublei impuneri cu un număr impresionant de state: peste 90, ceea ce ne situează pe unul din primele locuri în lume, deci cea de a treia condiție este deja îndeplinită. Avem și o cotă de impozit pe profit rezonabilă. Avem, cu mici excepții, și o lege a societăților comerciale modernă, iar situația s-a îmbunătățit după intrarea în vigoare a noului Cod civil.

Excepțiile la care mă refer sunt în principal două:

- prevederea din legea societăților comerciale care menționează că o persoană poate fi asociat unic într-o singură companie, iar compania care are asociat unic (inclusiv cu sediul în străinătate) nu poate fi asociat unic într-o companie românească. Această prevedere este greu de înțeles, pentru că nu văd care este interesul social pe care o astfel de interdicție îl apără. De altfel, interdicția este și foarte ușor de ocolit, pentru că interdicția se oprește la primul „etaj”, nu face referire la dețineri „directe sau indirecte”. Este deci suficient ca investitorul să dețină 100% o companie împreună cu care va deține după aceea participațiile în restul, schema fiind legală și des folosită;

- prevederea introdusă în legea societăților comerciale prin OUG 54/2010 privind combaterea evaziunii fiscale conform căroră părțile sociale ale societăților cu răspundere limitată nu pot fi transmise către persoane care nu sunt asociați decât după expirarea unei perioade de opoziție de 30 de zile. Prevederea a bulversat complet puținele vânzări de companii care erau în derulare la mijlocul lui 2010 și continuă să ridice probleme. Din păcate, astfel de probleme sunt create doar persoanelor oneste, în niciun caz și evazioniștilor, aceștia putând foarte ușor să evite opoziția: fie cooptează „fantoma” prin majorare de capital după care îi cesionează restul părților sociale, fie pur și simplu transformă societatea comercială din SRL în SA după care transferă nestingherit acțiunile...

Odată eliminate aceste două bariere, rămâne doar ca prima condiție să fie îndeplinită, chiar și cu anumite condiționări (procent de deținere minim, perioadă de deținere minimă), și, eventual, ulterior să fie analizată oportunitatea introducerii consolidării fiscale. Oricum, ținând cont de discuțiile aflate în derulare în ceea ce privește implementarea CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base) la nivel European, este posibil ca România, ca țară membră a Uniunii Europene să fie obligată să implementeze acest sistem de impozitare care va avea implicații inclusiv în ceea ce privește consolidarea.

O să vedeți pe parcursul acestei lucrări că nu îmi plac excepțiile și nu le susțin, aceasta fiind una din foarte puținele excepții pe care le consider utile, din motive ce țin de creșterea competitivității României.

○ **Ce am câștiga?**

De ce susțin introducerea în România a legislației care să stimuleze amplasarea holdingurilor? Ce avem de câștigat și

ce avem de pierdut? Care sunt avantajele pe care astfel de companii le aduc țării în care sunt amplasate?

O privire rapidă la câteva din statele cunoscute în acest domeniu ne arată că toate, dar absolut toate, au câteva sectoare cu valoare adăugată mare foarte bine dezvoltate: piața financiară și piața serviciilor profesionale (avocați, contabili, auditori, consultanți în management etc.). De asemenea, toate au dezvoltat foarte bine turismul de business, au trafic intens pe aeroporturi. În plus, sectorul imobiliar (în special cel de birouri, dar și cel rezidențial) este dezvoltat iar nivelul general de trai este unul ridicat, semnificativ peste media regiunii în care se află.

Cu alte cuvinte, legislația și bunăstarea care să permită atragerea holdingurilor aduce creștere economică sustenabilă. Câteva exemple de state care au avut înțelepciunea să introducă legislații care să le facă atractive pentru holdinguri sunt: Olanda, Austria, Luxemburg, Cipru.

○ **Ce am pierde?**

Răspunsul este evident: impozitul pe câștigurile de capital colectat de statul român. Cât este însă acest impozit? Nu am această informație, dar experiența mă face să susțin că este neglijabil, deoarece românii au învățat că pot să își structureze investițiile folosind holdinguri amplasate în jurisdicții de genul celor menționate mai sus, care le permit nu numai să evite în mod legal plata impozitului pe câștigul din vânzarea acțiunilor (16%), dar și să își organizeze mai bine fluxurile financiare în interiorul grupului. În plus, investitorii români care nu au avut inspirația să își organizeze de la început eficient grupul au posibilitatea să își restructureze

participațiile prin transferuri neimpozabile, deci și ei pot beneficia de serviciile unor astfel de companii. Investitorii străini nici măcar nu intră în discuție, imensa majoritate a investițiilor directe în România fiind făcute de grupuri care au deja implementate structuri de tip holding eficiente.

Concluzia este că pierderile ar fi derizorii în comparație cu câștigurile aduse în special de creșterea economică adusă de creșterea cererii de servicii financiare și profesionale, creșterea cererii pe piața serviciilor hoteliere și de restaurante, dar și din dezvoltările de imobile de birouri sau rezidențiale. În plus, legislația de tip holding ar ajuta la păstrarea capitalului românesc în țară și atragerea de capital străin și ar ajuta România să își fructifice mult mai bine poziția în regiune.

□ *Secțiunea 3.2 - Text propus*

i) În ceea ce privește Codul fiscal:

2. După pct. 6 al art. 7 alin. (1) se introduce un alineat nou, cu următorul conținut:

„6¹. câștiguri de capital – câștigurile obținute din vânzarea de titluri de participare sau titluri de valoare, precum și câștigul obținut din lichidarea unei persoane juridice române sau străine. Câștigul se calculează ca diferența dintre prețul de vânzare, respectiv valoarea distribuțiilor în bani sau în natură ca urmare a lichidării persoanei juridice și valoarea fiscală a titlurilor de participare vândute sau anulate ca urmare a lichidării, diminuate cu comisioane, taxe sau orice alte cheltuieli în legătură cu vânzarea titlurilor sau lichidarea persoanei juridice.”

3. La articolul 20, litera (a) se modifică după cum urmează:

„a) dividendele primite de la o persoană juridică română sau străină;”

4. La articolul 20, după litera a) se introduc două noi paragrafe, a¹) și a²), cu următorul conținut:

„a¹) câștigurile de capital, dacă contribuabilul deține cel puțin 10% din titlurile de participare sau titluri de participare obținute în urma unui aport de minim 1.000.000 LEI sau echivalent în orice valută, pentru o perioadă neîntreruptă de cel puțin 1 an ;

a²) câștigurile obținute din vânzarea de titluri de participare sau titluri de valoare tranzacționate pe piețe reglementate.”

5. Art. 20¹ se abrogă.

6. Lit. (q) a art. 115 alin. (1) se abrogă.

7. Lit. (b) a art. 115 alin. (2) se modifică după cum urmează:

„b) veniturile unei persoane juridice străine obținute din proprietăți imobiliare situate în România sau din câștiguri de capital, așa cum sunt definite la art. 7 alin. (1) pct. 6¹ , deținute într-o persoană juridică română;”

ii) În ceea ce privește Legea 31/1990 privind societățile comerciale

8. Art. 14 se abrogă.

9. Alineatele (2¹) - (2⁴) ale art. 202 se abrogă.

CAPITOLUL 4

Despre provizioanele pentru clienți rău platnici

□ *Secțiunea 4.1 Comentarii*

Acesta a fost întotdeauna un subiect delicat, contribuabilii soli-citând mereu ca provizioanele constituite pentru clienți rău platnici să fie deductibile iar oficialii din Ministerul Finanțelor Publice refuzând sub motivul că în felul acesta s-ar „pierde” venituri la buget.

Consider că acordarea deductibilității integrale pentru provizioanele constituite pentru clienți rău platnici este o măsură de normalitate, mai ales într-o țară în care drepturile debitorilor sunt excesiv de mari. În plus, consider că este benefic din punct de vedere al dezvoltării economice a țării să fie creat un cadru fiscal corect, în care contribuabilii să nu fie sancționați prin impozitarea unor profituri care există doar pe hârtie.

În plus, pentru a echilibra balanța, consider că se impune nu numai acordarea deductibilității acestor provizioane, dar și refuzarea deductibilității cheltuielilor pentru debitorul care nu și-a achitat factura pentru bunurile și serviciile achiziționate. Pe lângă efectul bugetar, măsura ar elimina și avantajul necuvenit creat de legislația actuală cumpărătorului care nu își achită datoriile: astăzi acesta nu numai că își prejudiciază furnizorul, dar își mai reduce și

obligațiile de plată la buget, atât în ceea ce privește impozitul pe profit, cât și în ceea ce privește TVA.

De altfel, problema ajustării TVA nici măcar nu s-ar mai pune dacă măsurile de simplificare propuse la Capitolul 15 ar fi implementate.

În plus față de modificările fiscale propuse aici în legătură cu acest subiect, consider că avem nevoie de măsuri de întărire a drepturilor procesuale ale creditorilor. Faptul că din ce în ce mai mulți clienți nu își achită facturile trebuie să fie motiv de îngrijorare. Blocajul financiar este în creștere, firme dau faliment, locuri de muncă sunt pierdute, în mare parte datorită neîncasării prețului pentru bunurile livrate sau serviciile prestate. Această situație trebuie să înceteze, iar acest lucru poate fi obținut doar dacă cei care nu plătesc vor avea de înfruntat consecințe negative serioase, inclusiv la nivel personal.

□ *Secțiunea 4.2 - Propuneri legislative*

10. La art. 22, lit. (c) a alin. (1) se modifică și va avea următorul conținut:

„c) provizioanele constituite pentru creanțe asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 30 de zile de la data scadenței;

2. sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului;

3. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului.

În această situație, contribuabilii care înregistrează provizioane pentru clienți neîncasați sunt obligați să comunice în scris acestora înregistrarea provizionului, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare, după caz”.

11. La art. 21, lit. (o) a alin. (4) se abrogă.

12. Lit. d) a art. 138 se modifică și va avea următorul conținut:

„(Baza de impozitare se ajustează în următoarele situații): d) în cazul în care pentru contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate s-a constituit provizion în conformitate cu prevederile art. 22 alin. (1) lit. (c). Ajustarea va fi făcută în mod corespunzător și de cumpărătorul notificat de vânzător cu privire la înregistrarea provizionului.”

□ Secțiunea 4.3 - Text actual

Art. 22. - (1) Contribuabilul are dreptul la deducerea rezervelor și provizioanelor, numai în conformitate cu prezentul articol, astfel:

c) provizioanele constituite în limita unui procent de 20% începând cu data de 1 ianuarie 2004, 25% începând cu data de 1 ianuarie 2005, 30% începând cu data de 1 ianuarie 2006, din valoarea creanțelor asupra clienților, înregistrate de către contribuabili, altele decât cele prevăzute la lit. d), f), g) și i), care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

1. sunt înregistrate după data de 1 ianuarie 2004;
2. sunt neîncasate într-o perioadă ce depășește 270 de zile de la data scadenței;
3. nu sunt garantate de altă persoană;
4. sunt datorate de o persoană care nu este persoana afiliată contribuabilului;

5. au fost incluse în veniturile impozabile ale contribuabilului;

Art. 21. - (4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

o) pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, pentru partea neacoperită de provizion, potrivit art. 22, precum și pierderile înregistrate la scoaterea din evidență a creanțelor incerte sau în litigiu, neîncasate, în alte situații decât cele prevăzute la art. 21 alin. (2) lit. n). În această situație, contribuabilii care scot din evidență clienții neîncasați sunt obligați să comunice în scris acestora scoaterea din evidență a creanțelor respective, în vederea recalculării profitului impozabil la persoana debitoare, după caz;

Art. 138. - Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă.

Despre impozitul pe profitul reinvestit

□ *Secțiunea 5.1 Comentarii*

Codul fiscal a conținut până în 2011 prevederi cu privire la scutirea de impozit pe profitul reinvestit, prevederi care au fost însă redactate cel puțin ciudat. Astfel, companiile care începând cu trimestrul IV din 2009 au avut profit și au investit în echipamente tehnologice puteau să scadă contravaloarea acestora din profitul impozabil. Numai că legiuitorul, în „înțelepciunea” care l-a caracterizat în ultimii doi ani, s-a gândit că nu este bine să acorde facilitatea prin intermediul înregistrării unei cheltuieli deductibile integral, ci prin intermediul unei rezerve deductibile. Rezultatul imediat este același, numai că rezerva va rămâne „atârnată” de companie până când compania va fi lichidată sau rezerva anulată din diverse motive – iar atunci rezerva (deductibilă) va deveni venit (impozabil). Dacă mai punem la socoteală și faptul că pentru bunurile pentru care s-a folosit „facilitatea” nu se mai calculează amortizare fiscală, tragem concluzia că facilitatea este un fel de dar otrăvit, pentru că cel care apelează la ea poate fi pus în situația de a nu deduce deloc investiția făcută, ceea ce nu este deloc în regulă.

Facilitatea, cu care am fost de acord și pe care însă am susținut-o în 2008 când a fost inclusă în programul de

guvernare al PDL, trebuie acordată prin înregistrarea de cheltuială deductibilă, și nu prin rezerve.

De fapt, pentru a simplifica lucrurile, nici nu cred că este nevoie de un articol separat, cred că este suficient să se prevadă posibilitatea amortizării integrale la data achiziției, din punct de vedere fiscal, a costului echipamentelor respective. În felul acesta eliminăm și discuția cu privire la amortizarea fiscală a mijlocului fix, după înregistrarea facilității.

De altfel, acordarea facilității fără a permite dublarea acesteia prin amortizare fiscală (pentru a nu crea distorsiuni concurențiale și de asemenea pentru a nu avea implicații în ceea ce privește legislația cu privire la ajutor de stat) a fost propusă și susținută de mine încă de la primele discuții în legătură cu reintroducerea acestei facilități. Nu m-am gândit însă la rezerve...

□ *Secțiunea 5.2 - Propuneri legislative*

13. Art. 19² se abrogă.

14. La alin. (6) al art. 24, după lit. c) se introduce lit. d) cu următorul cuprins:

„d) în cazul echipamentelor tehnologice prevăzute în subgrupa 2.1 din Catalogul mijloacelor fixe, contribuabilul poate amortiza integral mijlocul fix la data achiziției, dacă contribuabilul înregistrează profit impozabil la nivelul anului fiscal cel puțin egal cu valoarea mijlocului fix. Dacă profitul impozabil, exclusiv cheltuiala cu amortizarea mijlocului fix respectiv, nu este cel puțin egal cu valoarea mijlocului fix, diferența dintre valoarea mijlocului

fix neamortizată integral la data achiziției va fi amortizată folosind metoda liniară sau degresivă.”

CAPITOLUL 6

Despre cheltuieli

□ *Secțiunea 6.1 - Comentarii*

În acest moment art. 21 alin. (1) din Codul fiscal conține o prevedere care stabilește ca sunt cheltuieli deductibile cheltuielile făcute în scopul obținerii de venituri impozabile. În plus, la art. 21 alin. (2) sunt enumerate și o serie de cheltuieli care aparent nu sunt în scopul obținerii de venituri impozabile, dar a căror deductibilitate era evident necesară, fiind cheltuieli în scopul afacerii (cheltuieli de reclamă) sau cheltuieli impuse contribuabilului prin legislație (cheltuieli privind asigurări profesionale, protecția muncii) sau altele asemenea.

Este însă inevitabil ca atunci când introduci limitări după care dai derogări de la limitări, să nu poți enumera toate cazurile în care cheltuielile ar fi normal să fie deductibile. Un exemplu foarte la îndemână este acela al cheltuielilor pentru a evita sau limita o pierdere, cheltuieli care pot fi considerate de inspectorii fiscali ca fiind nedeductibile, oricât de absurd ar părea acest lucru.

Consider că această problemă poate fi eliminată într-un mod foarte „natural”: trebuie să fie deductibile cheltuielile în scopul afacerii și nu numai în scopul obținerii de venituri impozabile. În felul acesta și necesitatea celui de al doilea alineat dispare.

□ *Secțiunea 6.2 – Propuneri legislative*

1. Alin. (1) al art. 21 se modifică și va avea următorul cuprins:

„(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul afacerii, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.”

2. Alin. (2) al art. 21 se abrogă.

Despre impozitul pe dividende

□ *Secțiunea 7.1 - Comentarii*

Impozitul pe dividende este un impozit aplicat în special în statele în care impozitul pe venit este progresiv și semnificativ mai mare decât impozitul pe profit și are rolul de a egaliza sarcina fiscală totală pe care individul o suportă. Este ușor de observat că, în cele mai multe cazuri, impozitul pe profit plus impozitul pe dividende este aproximativ egal cu cota maximă de impozit pe venit.

În acest context, atunci când avem impozit pe profit egal cu impozit pe venit, impozitul pe dividende apare oarecum anacronic. Menținerea lui este justificată de o abordare pe care eu unul o consider eronată, abordare conform căreia impozitul pe profit este datorat de companie, iar impozitul pe dividende este datorat de acționar. Susținătorii acestei teorii pierd însă din vedere că profitul este unul singur, rezultat al unei singure activități economice pe care contribuabilul are libertatea să o organizeze în diverse moduri, impozitul plătit trebuind a fi deci unul singur. Aceasta este de fapt și esența „cotei unice”.

De altfel, ceea ce avem noi acum nu poate fi în niciun caz numit „cotă unică”, nu este nici cotă progresivă și nici

degresivă. Încă o dată, am adaptat un sistem care ar fi trebuit să fie eficient, să ducă la simplificare administrativă și la creșterea gradului de conformare și l-am transformat în ceva departe de ce ar trebui să fie. Acesta este de altfel motivul pentru care, într-un articol scris în 2005, i-am dat sistemului nostru de impunere numele de „Cotă Mioritică” ...

Menținerea impozitului pe dividende după introducerea impozitului de 16% a dus la supraimpozitarea profitului distribuit asociațiilor, cota efectivă de impunere fiind chiar mai mare decât cea anterioară, când impozitul pe profit era de 25%, iar impozitul pe dividende de 5% (29,44% din 2005 față de 28,44% până în 2004). Acest lucru a produs câteva efecte secundare cu impact greu de calculat:

- a redus șansele de creștere a gradului de conformare voluntară, contribuabilii (în special în cazul întreprinderilor mici și mijlocii) mascând sub tot felul de cheltuieli, deductibile sau nu, dividendele retrase de asociați;
- a stimulat comercianții să găsească și să implementeze scheme de transfer de profit prin preț (în cazul comerțului internațional), dar și prin tot felul de plăți pentru servicii de consultanță, management etc., plătite de societăți românești către firme nerezidente;
- a stimulat crearea de holdinguri în străinătate, astfel încât transferurile de dividende să fie făcute fără plata impozitului cu reținere la sursă;
- a stimulat (în special în cazul contribuabililor mici) dezvoltarea afacerii ca persoană fizică autorizată sau întreprindere individuală, caz în care se plătește doar impozitul pe venit de 16% și contribuția obligatorie la asigurările de sănătate de 5,5%, rezultând o sarcină

fiscală totală de doar 20,62% (cu aproape 30% mai mică decât în cazul venitului din dividende).

Personal, atunci când mă refer la „cotă unică”, mă refer la sistemul fiscal propus de Milton Friedmann în una din capodoperele sale, lucrarea „Capitalism și Libertate”, publicată în 1962. Pentru Friedmann cota unică înseamnă un impozit calculat prin aplicarea unei singure cote de impozitare tuturor veniturilor ce depășesc o sumă fixă neimpozabilă. Friedmann propunea ca impozitul pe profit să dispară, iar companiile să devină transparente din punct de vedere fiscal, profitul companiei devenind astfel venit impozabil pentru asociat.

Oricât de eficient ar putea părea un astfel de sistem, nu cred că poate fi aplicat ca atare de un stat relativ mic, cum este România, în contextul în care toate celelalte state (din Uniunea Europeană sau state din afara Uniunii Europene cu care România are încheiate convenții privind evitarea dublei impunerii) aplică impozit pe profiturile companiilor. Consider însă că modelul poate fi aplicat cu unele mici ajustări, ajustări care să țină seama și de propunerea anterioară cu privire la exceptarea câștigurilor de capital de la impozitul pe profit.

În primul rând, impozitul pe dividende nu se justifică atunci când dividendul este plătit de o companie către o altă companie. O astfel de prevedere este necesară și pentru a ajuta la eficientizarea regimului fiscal al holdingurilor.

În al doilea rând, pentru a nu ajunge în situația în care venitul din dividend obținut de acționar persoană fizică să nu fie impozitat, propun un sistem de credit fiscal în care impozitul pe profit să fie dedus din impozitul pe dividende în

așa fel încât suma dintre impozitul pe profit și cel pe dividende să fie întotdeauna egală cu cota unică de impozitare de 16% (sau cât o fi ea în viitor). Formula propusă mai jos este o soluție simplificată, care ține cont de distribuția pe doar un nivel a dividendelor. Putem imagina formule mai complicate, care să țină cont și de impozitul pe profit plătit în aval de companiile care plătesc dividende (venituri neimpozabile) către compania care plătește dividendul beneficiarului final.

O altă propunere pe care o consider importantă în ceea ce privește dividendele este posibilitatea ca acestea să poată fi plătite trimestrial, în funcție de profitul net obținut la fiecare trimestru, atunci când un astfel de profit net există. Nu văd niciun motiv pentru care o astfel de distribuție nu ar fi permisă. În plus, acest lucru se întâmplă și acum, în special în companiile mici și mijlocii, unde acționarii iau avansuri spre decontare (mai ales după ce plafonul de casă a dispărut) pe care le compensează ulterior cu dividend.

Măsura ar ajuta și la o îmbunătățire a activității companiilor de tip holding, dar ar avea efecte benefice și pe bursă, unde investitorii ar putea fi interesați în plasamente care să le aducă venituri constante, trimestrial, așa cum de altfel se întâmplă în SUA.

□ *Secțiunea 7.2 - Propuneri legislative*

15. Articolul 36 se abrogă.
16. Alin. (1) al articolului 67 se modifică și va avea următorul conținut:

„Art. 67 (1) Veniturile sub formă de dividende, inclusiv sumele primite ca urmare a deținerii de titluri de participare la fondurile închise de investiții, se impun după următoarea formulă:

$$I = 16\% \cdot p \cdot VN$$

Unde:

- I reprezintă impozitul pe dividend;*
- 16% reprezintă cota unică de impozitare;*
- p reprezintă raportul dintre suma distribuită ca dividend și profitul brut total al plătitorului de dividend, exprimat în procente;*
- VN reprezintă suma veniturilor neimpozabile ale plătitorului de dividende.*

Obligația calculării și reținerii impozitului pe veniturile sub formă de dividende revine persoanelor juridice, odată cu plata dividendelor către acționari sau asociați. Termenul de virare a impozitului este până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata. În cazul dividendelor distribuite, dar care nu au fost plătite acționarilor sau asociaților până la sfârșitul anului în care s-au aprobat situațiile financiare anuale, impozitul pe dividende se plătește până la data de 25 ianuarie inclusiv a anului următor.

17. La art. 67 din Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, după alin. (6) se introduce un alineat nou cu următorul conținut:

„(7) Prin excepție de la prevederile alin. (2), dividendele pot fi plătite și trimestrial. Adunarea generală a acționarilor stabilește termenul de plată și cota din profitul net contabil ce se distribuie ca dividend trimestrial, fără ca această cotă să poată depăși 75%.“

Despre impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii

□ *Secțiunea 8.1 - Comentarii*

Putem spune fără teamă de a greși că reglementările în materia impozitului pe venit, dar mai ales în cea a contribuțiilor sociale obligatorii, sunt în acest moment o mare varză. Suntem în situația ridicolă și deloc productivă ca impozitul pe venit și contribuțiile sociale să nu fie calculate în funcție de cât venit obține contribuabilul, ci mai ales de cum este obținut venitul.

Problema este generată de faptul că venitul cu cea mai mare sarcină fiscală totală este, și a fost din totdeauna, venitul obținut în baza unui contract individual de muncă. Dacă luăm în considerare costul total al angajatorului și venitul net al angajatului, sarcina fiscală efectivă este de 49,85%, adică aproape jumătate din costul fondului de salarii.

De-a lungul timpului, politicienii s-au gândit cum să creeze însă și „convenții civile de prestări servicii”, iar mai apoi „supape”, astfel încât „cazanul” să nu explodeze. Astfel de supape s-au numit mai întâi „microîntreprinderi”. Microîntreprinderile au fost folosite extensiv între 2001 și 2007 pentru plata managementului, dar și pentru diverse afaceri speculative sau transfer de profit între companii românești (într-o vreme în care regulile cu privire la prețuri de transfer

nu le erau aplicabile iar o microîntreprindere își pierdea statutul fiscal în cursul anului dacă realiza venituri ce depășeau plafonul de 100.000 Euro). Microîntreprinderile au fost, încet, încet înlocuite de persoane fizice autorizate sau profesii libere, convenții civile de prestări servicii sau drepturi de autor (acestea din urmă fiind folosite intens și în paralel cu microîntreprinderile).

De altfel, România nu a avut niciodată un sistem cât de cât coerent de impozitare, nici în ceea ce privește impozitul pe venit, nici în ceea ce privește contribuțiile sociale.

S-a susținut că înainte de 2005 România avea cote progresive, dar astfel de cote progresive au existat exclusiv pentru veniturile din muncă (salarii și activități independente). Cotele progresive nu au fost însă aplicate niciodată și pentru câștigurile de capital, acestea fiind impozitate cu:

- 0% în cazul câștigurilor din tranzacții imobiliare;
- 1% pentru câștigurile din vânzarea de titluri de participare;
- 5% în cazul câștigurilor din dividende.

Interesant este că această abordare a fost susținută în special de guvernele de stânga, care au avut o strategie fiscală mai degrabă de dreapta (impozite mari pentru venituri medii și peste medie din salarii sau profesii libere, impozite neglijabile pentru venituri mari din câștiguri de capital), abordare care a favorizat în special pe cei cu câștiguri mari și foarte mari.

Abordarea a fost păstrată pentru început și în 2005, „cota unică” referindu-se de fapt strict la faptul că venitul din salarii sau din profesii libere nu mai era supus impozitului

progresiv. De fapt, impozitul pe venitul din salarii a rămas unul progresiv deoarece contribuabilul beneficiază de o deducere degresivă, care scade liniar de la maximum permis (între 250 și 650 lei, în funcție de situația personală a contribuabilului) pentru venituri de până în 1.000 lei, până la zero pentru venituri de peste 3.000 lei.

Suștin că abordarea nu s-a schimbat deoarece cotele reduse pentru câștigurile de capital au fost pentru moment păstrate, ulterior apărând și cârpele din mers (s-a introdus impozit pe câștigul din vânzarea de imobile, au apărut două cote de impozit pentru câștigurile de capital – 1% și 16%, s-a majorat impozitul pe dividende de la 5% la 10% și apoi la 16%).

Au fost păstrate însă suficiente supape de ocolire a impozitelor și mai ales a contribuțiilor sociale obligatorii, astfel încât putem spune fără teama de a greși că acțiunile sau inacțiunile Guvernului în domeniul fiscal din perioada 2004-2008 au creat condițiile pentru a fi complet descoperiți în fața crizei care ne-a lovit începând cu mijlocul lui 2008, mai ales că lipsa de responsabilitate în domeniul reglementării fiscale a fost dublată și de măsuri populiste precum creșteri de salarii sau mărimi de pensii.

Odată cu criza au crescut însă și presiunile bugetare, astfel că în 2010 am văzut primele eforturi în sensul lărgirii bazei de impozitare, eforturi concretizate într-o ordonanță (OUG 58/2010) care a creat însă un imens scandal prin faptul că a fost atât de defectuos redactată încât pur și simplu nu a putut fi aplicată. Acea ordonanță conținea unele elemente din propunerea de modificare a Codului fiscal pe care am făcut-o mai întâi în 2004 și apoi la sfârșitul lui 2008, dar, din păcate, acele propuneri (dacă cumva au fost avute în vedere) au fost

atât de trunchiate încât nu aveau cum să funcționeze. Ulterior, prin alte două ordonanțe (OUG 82/2010 și OUG 117/2010) problemele au fost parțial rezolvate, din păcate doar într-o mică măsură.

○ *Cum văd eu rezolvarea situației:*

- în primul rând, trebuie ținut cont de faptul că contribuțiile sociale obligatorii nu sunt impozite. Ele sunt niște plăți care implică o contraprestație din partea asiguratorului. Atât timp cât prestația asiguratorului nu este direct proporțională cu plata asigurării, este normal și firesc ca baza de calcul a contribuțiilor sociale să fie plafonată, la fel ca și beneficiile: solidaritatea socială poate funcționa doar dacă cerințele sunt rezonabile, nu după sistemul care reprezintă visul comunismului („*de la fiecare după posibilități, la fiecare după nevoi*”);
- plafonul trebuie stabilit în mod rezonabil. În 2009 am calculat că un plafon calculat la 3 salarii medii este perfect sustenabil, în condițiile lărgirii bazei de contribuabili. Acest plafon trebuie coborât gradual în viitor până la un salariu mediu;
- prestațiile asiguratorului public trebuie să asigure un nivel de bază al serviciilor (fie că vorbim de pensii, ajutor de șomaj, asistență medicală). Asigurările private trebuie să preia rolul de a asigura riscuri peste nivelul de bază;
- excepțiile existente în Codul fiscal sau în legile speciale trebuie eliminate. Nimic nu face mai rău mediului de afaceri decât excepțiile de la regulă, excepții care, pe de o parte, erodează veniturile bugetare, iar pe de altă parte, creează presiune pe acele categorii de contribuabili care nu au privilegiul de a face suficient lobby pentru impunerea unor excepții care să le favorizeze;

- sarcina fiscală să fie aceeași, indiferent dacă veniturile sunt din contracte de muncă, venituri din activități independente sau câștiguri de capital;
- sistemul public de pensii sau de asigurări de sănătate trebuie să fie unul singur, nu trebuie să fie permise case de asigurări publice alternative. Sunt anumite categorii profesionale, în general cu câștiguri semnificativ peste medie, pentru care principiul solidarității este doar o poveste care se aplică altora. Aceasta este o modalitate de a se crea caste privilegiate printre cetățeni, iar acest lucru cred că încalcă spiritul, dacă nu cumva și litera Constituției.

Plafonarea bazei de calcul a contribuțiilor sociale și reducerea graduală a plafonului este necesară și din alt motiv, ceva mai îndepărtat dar deloc neglijabil. Dacă ne uităm la structura populației din punctul de vedere al distribuției vârstelor, vedem că astăzi ea arată ca o amforă, cu „burta” în dreptul generației „decreștelor”, persoane în vârstă de 40-45 de ani născuți imediat după interzicerea avorturilor, (1967). Aceasta este de departe cea mai consistentă grupă de vârstă, grupă care, de altfel, susține sistemul de pensii în acest moment.

Peste 20 de ani, distribuția populației nu va mai arăta ca o amforă, ci ca un culturist cu umeri foarte dezvoltati. Să ne închipuim însă ce se va întâmpla când „umerii” se vor pensiona: va apărea un deficit uriaș al sistemului de pensii, deficit care foarte probabil va atrage colapsul acestuia, cu toate implicațiile sociale ale unui astfel de colaps. Plafonarea contribuțiilor, deci și a beneficiilor, dacă va fi corelată și cu alte măsuri, va ajuta la atenuarea șocului.

Sistemele actuale de asigurări sociale au mai generat o problemă, mult mai nocivă pentru bunul mers al societății decât orice criză financiară sau economică: au potențat criza demografică. Să ne uităm cu atenție și să observăm că mai toate țările care au sisteme de protecție sociale „atotcuprinzătoare” au probleme demografice: natalitatea este foarte scăzută, iar populația foarte îmbătrânită. Una din explicații, menționată de mulți cercetători, este că „celula de bază” a societății, adică familia, și-a pierdut rolul de protecție socială, acesta fiind preluat de către statul „protector”. Să nu uităm că, până acum două generații (bunicii noștri), familiile cu cel puțin 3 copii erau regula, iar cele cu mai mult de 5 copii nu reprezentau o excepție. Numărul mare de copii era necesar și pentru ca părinții să se asigure că la bătrânețe sarcina îngrijirii lor va fi preluată de unul din ei, iar ceilalți vor ajuta. Așa a funcționat protecția socială în România, până nu demult (iar în acele vremuri bătrânii nu plângeau de foame), așa funcționează și astăzi în Asia, inclusiv China.

Cred că statul, prin sistemele publice de asigurări pensii sau chiar de sănătate ar trebui, în mod controlat, să își reducă rolul la a asigura doar minimumul necesar de protecție socială.

De altfel, Guvernul era cât pe ce să facă lucrurile cum trebuie la sfârșitul verii lui 2010. Un proiect de ordonanță de urgență care răspundea la cele mai multe din cerințele de mai sus a fost postat pe site-ul Guvernului, dar, din păcate, nu a avut și susținerea până la capăt a primului ministru, care l-a și retras. Păcat, pentru ca în opinia mea acel proiect era cea mai coerentă inițiativă de modificare a Codului fiscal de la introducerea acestuia în 2004...

Singura hibă a proiectului era plafonul, care la 5 salarii medii era mult prea mare pentru a fi eficient. Acel proiect oferea inclusiv răspuns la problema bazei de calcul diferite în cazul contribuțiilor plătite sau reținute și virate de angajator față de baza de calcul a contribuțiilor în cazul persoanelor care obțin venituri din activități independente.

Pentru a explica problema luăm exemplul contribuției la asigurările sociale (pensii). În cazul activităților dependente, angajatul datorează 10,5%, iar angajatorul datorează 20,8%, în total 31,3%, din salariul brut. Luând în calcul un salariu brut de 100 um și presupunând că aceste contribuții ar fi singurele datorii pe care angajatorul și angajatul le-ar avea la buget, ar rezulta un venit net al angajatului de 89,5 um la un cost total pentru angajator de 120,8 um. Persoana care obține venituri din activități independente datorează tot 31,3%, baza de calcul fiind însă diferită, fiind practic egală cu venitul impozabil (venituri - cheltuieli). Ca să obținem același rezultat economic, ar trebui să comparăm venitul impozabil cu costul total al muncii, și nu cu salariul brut, ceea ce ar rezulta într-o contribuție efectiv mai mare a contribuabilului care obține venituri din activități independente ($120,8 \cdot 31,3\% = 37,81$ um) față de contribuabilul care obține venituri din activități dependente (31,3 um).

Această discrepanță putea fi eliminată în două moduri:

- renunțarea la împărțirea contribuției între angajat și angajator și plata contribuției exclusiv de către angajat, caz în care trebuiau ajustate salariile brute printr-o măsură administrativă, obligatorie;
- ajustarea contribuției datorate de persoana fizică independentă în așa fel încât să se obțină aceeași sumă de plată ca și în cazul activităților dependente.

S-a optat pentru cea de a doua variantă, evident mai ușor de implementat. Astfel, pentru contribuabilii care obțineau venituri din activități independente, contribuția la asigurări sociale a fost ajustată de la 31,3% la 25,91% ($=31,3/120,8*100$). Aceeași logică a fost folosită și în cazul contribuției la asigurările de sănătate și a celor de la șomaj.

Față de prima ediție, în care nu am făcut niciun fel de propunere în ceea ce privește reducerea numărului contribuțiilor sau a cotelor, de această dată includ propunerea prezentată deja împreună cu colegii din Forța Civică (Dan Cristian Popescu și Florin Bolchiș). Această propunere constă în:

- (1) Introducerea unei contribuții unice de asigurări sociale, care să le includă pe toate;
- (2) Cota de contribuție stabilită la 30% (10% angajat, 20% angajator) pentru venitul din salariu ca funcție de bază, și 25% pentru alte venituri;
- (3) Baza de calcul a contribuției egală cu minimumul dintre SB - DP și P; unde SB - salariu brut, DP - deducere personală, P - plafonul, egal pentru început cu 4 salarii medii pe economie.

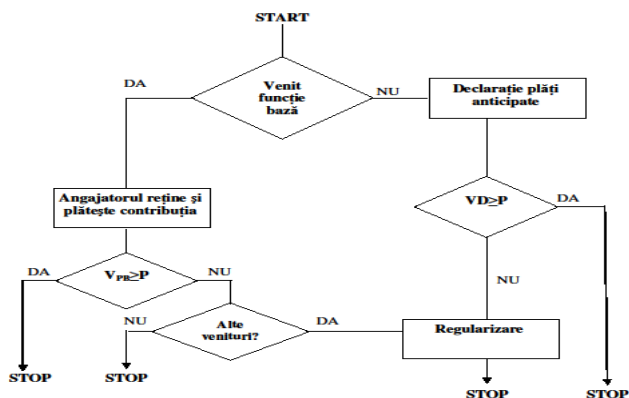
Pentru ca plafonarea bazei de calcul a contribuțiilor sociale să fie efectivă, trebuie avută în vedere și situația în care contribuabilul obține venituri din mai multe surse. Consider că o abordare eficientă a problemei ar putea fi obținută prin implementarea următoarelor reguli:

- în toate cazurile în care contribuabilul obține venituri din salarii, calculul, reținerea și plata contribuțiilor sociale va fi făcută de angajatorul de la funcția de bază;

- dacă baza de calcul a contribuțiilor sociale la funcția de bază este egală sau mai mare decât plafonul, contribuabilul nu va mai avea obligația de a declara și plăti contribuții sociale pentru celelalte venituri. Pentru celelalte venituri se va plăti doar impozitul pe venit, impozit care pentru ușurarea administrării ar trebui reținut și virat la buget de către plătitorul de venit, ori de câte ori acest lucru este fezabil;

- dacă baza de calcul a contribuțiilor sociale la funcția de bază este mai mică decât plafonul, iar contribuabilul obține venituri și din alte surse (indiferent care), contribuabilul va depune o declarație de asigurări sociale, odată cu declarația anuală de venit (Declarația 200, depusă până la data de 15 iunie) și va plăti contribuțiile sociale calculate pentru diferența până la plafon. De altfel, Declarația 200 poate fi ușor adaptată pentru a include și asigurările sociale obligatorii, rezultând astfel o declarație unică;

- dacă contribuabilul obține venituri din activități independente, din investiții sau din cedarea folosinței bunurilor, acesta va plăti contribuțiile sociale în baza declarației privind venitul estimat. În cazul în care venitul estimat este mai mare decât plafonul, nu va mai fi depusă declarație anuală de asigurări, iar dacă este mai mic sau dacă contribuabilul obține efectiv un venit mai mic decât cel estimat, se va face regularizarea prin declarația anuală.



Schema logică de funcționare a propunerii este una simplă, care face practic imposibilă eschiva. Principalul avantaj al soluției prezentate aici este că face sistemul mult mai rezonabil, inclusiv pentru cei cu salarii mici și poate duce la reducerea semnificativă a evaziunii prin munca la negru. De altfel, costul evaziunii prin munca la negru este uriaș: 30,8 miliarde lei în 2011, conform Consiliului Fiscal, de aproape 6 ori mai mult decât „pierderea” pe care implementarea soluției o poate avea. Dacă însă ținem cont de experiențele anterioare (reducerea masivă din 2005 a impozitului pe profit a dus la

creșterea veniturilor la buget cu 30%, ca pondere în PIB!), am putea avea chiar un câștig semnificativ.

Dacă propunerile de mai sus ar fi implementate, fără excepții sau șmecherii atât de familiare nouă, este de așteptat ca numărul de contribuabili care obțin venituri din „activități independente” să scadă abrupt. Motivul: dispare motivația organizării ca și profesie independentă (atât impozitele, cât și contribuțiile vor fi la fel ca în cazul salariilor), iar ținerea contabilității – chiar și în partidă simplă, implică costuri suplimentare care nu se vor mai justifica, bineînțeles afară de cazul în care contribuabilul chiar desfășoară o activitate independentă.

Reducerea numărului de persoane care desfășoară activități independente va duce și la scăderea costurilor de administrare: vor fi mai puține declarații de administrat, mai puțini contribuabili de controlat.

În plus, ar fi eliminată o injustețe care a existat încă de la introducerea primei plafonări a bazei de calcul a contribuțiilor sociale, prin Legea 19/2000. Mă refer la obligarea angajatorilor de a face plăți pentru care nu există contraprestație, adică angajații nu primesc puncte de pensie. Această situație era și este în continuare generată de faptul că baza de calcul pentru contribuția angajatorului este plafonată la 5 salarii medii*numărul mediu de salariați.

Să luăm un exemplu simplu. O companie are 2 angajați: primul câștigă 9 salarii medii, cel de al doilea 1 salariu mediu. Pentru primul, contribuția de 10,5% se aplică la 5 salarii medii și angajatul primește 5 puncte de pensie. Pentru cel de al doilea nu intervine plafonarea, deci baza de calcul este salariul și primește un punct de pensie. Total: 6 puncte.

Angajatorul plătește însă contribuția de 20,8% la întreg fondul de salarii (10 salarii medii), deoarece nu intervine plafonarea (fond salarii = 10 salarii medii = 5 salarii medii*2 angajați). Rezultă deci că pentru o bună parte din contribuția angajatorului (20,8%*4 salarii medii) nu există contraprestație, încălcându-se clar principiul contributivității.

□ *Secțiunea 8.2 - Propuneri legislative*

În ceea ce privește Codul fiscal:

18. Alin. (2) al art. 2 se modifică și va avea următorul conținut:

„(2) Prezentul cod reglementează și contribuția unică de asigurări sociale obligatorii”

19. Pct. 2 al alin. (1) al art. 7 se modifică și va avea următorul conținut:

„2. activitate dependentă - orice activitate care îndeplinește cel puțin unul din următoarele criterii:

a) beneficiarul de venit se află într-o relație de subordonare față de plătitorul de venit, respectiv organele de conducere ale plătitorului de venit, și respectă condițiile de muncă impuse de acesta, cum ar fi: atribuțiile ce îi revin și modul de îndeplinire a acestora, locul desfășurării activității, programul de lucru;

b) în prestarea activității, beneficiarul de venit folosește exclusiv baza materială a plătitorului de venit, respectiv spații cu înzestrare corespunzătoare, echipament special de lucru sau de protecție, unelte de muncă sau altele asemenea și contribuie cu

prestafia fizică sau cu capacitatea intelectuală, nu și cu capitalul propriu;

c) plătitorul de venit suportă în interesul desfășurării activității cheltuielile de deplasare ale beneficiarului de venit, cum ar fi indemnizația de delegare-detașare în țară și în străinătate, precum și alte cheltuieli de această natură;

d) plătitorul de venit suportă indemnizația de concediu de odihnă și indemnizația pentru incapacitate temporară de muncă, în contul beneficiarului de venit”.

20. Pct. 2.1 și 2.2 al alin. (1) al art. 7 se abrogă.

21. După art. 43 se introduce un articol nou, 43¹, cu următorul conținut:

„Art. 43¹. Deducere personală

(1) Persoanele fizice prevăzute la art. 40 alin. (1) lit. a) și b) au dreptul la deducerea din venitul net a unei sume sub formă de deducere personală, acordată pentru fiecare lună a perioadei impozabile.

(2) Deducerea personală se acordă pentru persoanele fizice care au un venit lunar brut de până la 1000 lei inclusiv, astfel:

- pentru contribuabilii care nu au persoane în întreținere – 250 lei;*
- pentru contribuabilii care au o persoană în întreținere - 350 lei;*
- pentru contribuabilii care au două persoane în întreținere - 450 lei;*
- pentru contribuabilii care au trei persoane în întreținere - 550 lei;*
- pentru contribuabilii care au patru sau mai multe persoane în întreținere – 650 lei;*
- pentru contribuabilii cu handicap grav sau accentuat, în plus față de deducerea calculată în funcție de numărul de persoane aflate în întreținere – 600 lei.*

Pentru contribuabilii care realizează venituri brute lunare din salarii cuprinse între 1.000 lei și 3.000 lei, inclusiv, deducerile

personale sunt degresive față de cele de mai sus și se stabilesc prin ordin al ministrului finanțelor publice.

Pentru contribuabilii care realizează venituri brute lunare din salarii de peste 3.000 lei nu se acordă deducerea personală.

Toate sumele menționate anterior se indexează anual, prin ordin al ministrului finanțelor publice în funcție de rata inflației comunicată.

(3) Persoana în întreținere poate fi soția/soțul, copiii sau alți membri de familie, rudele contribuabilului sau ale soțului/soției acestuia până la gradul al doilea inclusiv, ale cărei venituri, impozabile și neimpozabile, nu depășesc 250 lei lunar.

(4) În cazul în care o persoană este întreținută de mai mulți contribuabili, suma reprezentând deducerea personală se atribuie unui singur contribuabil, conform înțelegerii între părți.

(5) Copiii minori, în vârstă de până la 18 ani împliniți, ai contribuabilului sunt considerați întreținuți.

(6) Suma reprezentând deducerea personală se acordă pentru persoanele aflate în întreținerea contribuabilului, pentru acea perioadă impozabilă din anul fiscal în care acestea au fost întreținute. Perioada se rotunjește la luni întregi în favoarea contribuabilului.

(7) Nu sunt considerate persoane aflate în întreținere:

(a) persoanele fizice care dețin terenuri agricole și silvice în suprafață de peste 10.000 mp în zonele colinare și de șes și de peste 20.000 m² în zonele montane;

(b) persoanele fizice care obțin venituri din cultivarea și din valorificarea florilor, legumelor și zarzavaturilor în sere, în solarii special destinate acestor scopuri și/sau în sistem irigat, din cultivarea și din valorificarea arbuștilor, plantelor decorative și ciupercilor, precum și din exploatarea pepinierelor viticole și pomicole, indiferent de suprafață.

(8) Deducerea personală determinată potrivit prezentului articol nu se acordă personalului trimis în misiune permanentă în străinătate, potrivit legii.

22. Lit. b) a art. 41 se modifică și va avea următorul conținut:

„b) Venituri din activități dependente, conform art. 55;”

23. Lit. (a) a alin. (1) al art. 52 se abrogă.

24. Titlul Capitolului III al Titlului III se modifică în *„Venituri din activități dependente”*;

25. Subtitlul art. 55 se modifică în *„Definirea veniturilor din activități dependente”*;

26. Alin (1) și (2) al art. 55 se modifică după cum urmează:

“Art. 55. - (1) Sunt considerate venituri din activități dependente toate veniturile în bani și/sau în natură obținute de o persoană fizică ce desfășoară o activitate care este considerată a fi activitate dependentă, în conformitate cu prevederile art. 7(1)2 din prezentul Cod.

(2) Sunt venituri din activități dependente:

a⁰) veniturile din salarii. Sunt venituri din salarii veniturile realizate în baza unui contract individual de muncă sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă, inclusiv indemnizațiile pentru incapacitate temporară de muncă;

a) indemnizațiile din activități desfășurate ca urmare a unei funcții de demnitate publică, stabilite potrivit legii;

b) indemnizațiile din activități desfășurate ca urmare a unei funcții alese în cadrul persoanelor juridice fără scop lucrativ;

c) drepturile de soldă lunară, indemnizațiile, primele, premiile, sporurile și alte drepturi ale personalului militar, acordate potrivit legii;

d) indemnizația lunară brută, precum și suma din profitul net, cuvenite administratorilor la companii/societăți naționale, societăți comerciale la care statul sau o autoritate a administrației publice locale este acționar majoritar, precum și la regiile autonome;

e) sumele primite de membrii fondatori ai societăților comerciale constituite prin subscripție publică;

f) sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor, în consiliul de administrație, în comitetul de direcție și în comisia de cenzori;

g) sumele primite de reprezentanții în organisme tripartite, potrivit legii;

i) indemnizația lunară a asociatului unic, la nivelul valorii înscrise în declarația de asigurări sociale;

j) sumele acordate de organizații nonprofit și de alte entități neplătitoare de impozit pe profit, peste limita de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizația primită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, pentru salariații din instituțiile publice;

k) indemnizația administratorilor, precum și suma din profitul net cuvenite administratorilor societăților comerciale potrivit actului constitutiv sau stabilite de adunarea generală a acționarilor;

l) remunerațiile primite pentru drepturi de proprietate intelectuală rezultate în urma prestării unei munci dependente;

m) sumele plătite în baza unor convenții civile de prestări servicii;

orice alte sume sau avantaje primite pentru munca dependentă, indiferent de tipul contractului încheiat.”

27. Lit. (h) a alin. (3) al art. 55 se modifică după cum urmează:

“h) tichetele-cadou, tichetele de vacanță și tichetele de masă acordate potrivit legii.”

28. Lit. b), k), și l) ale alin. (4) al art. 55 se abrogă.

29. Art. 56 se abrogă.

30. Art. 57 se modifică și va avea următorul conținut:

„Art. 57. Determinarea impozitului pe venitul din activități dependente (1) Beneficiarii de venituri din activități dependente datorează un impozit lunar, care se calculează și se reține la sursă de către plătitorii de venituri.

(2) Impozitul lunar prevăzut la alin. (1) se determină astfel:

a) la locul unde se află funcția de bază, prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferență între venitul net din salarii, calculat prin deducerea din venitul brut a contribuțiilor obligatorii aferente unei luni, și următoarele:

- deducerea personală acordată pentru luna respectivă;
- cotizația sindicală plătită în luna respectivă;
- contribuțiile la fondurile de pensii facultative, astfel încât la nivelul anului să nu se depășească echivalentul în lei a 400 euro;

b) pentru veniturile obținute în celelalte cazuri, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului brut pe fiecare loc de realizare a acestora.

(2¹) În cazul veniturilor din activități dependente și/sau al diferențelor de venituri din activități dependente stabilite pentru perioade anterioare, conform legii, impozitul se calculează și se reține la data efectuării plății, în conformitate cu reglementările legale în vigoare privind veniturile realizate în afara funcției de bază la data plății, și se virează până la data de 25 a lunii următoare celei în care s-au plătit.

(3) Plătitorul este obligat să determine valoarea totală a impozitului anual pe veniturile din activități dependente, pentru fiecare contribuabil.

(4) Contribuabilii pot dispune asupra destinației unei sume reprezentând până la 2% din impozitul stabilit la alin. (3), pentru

susținerea entităților nonprofit care se înființează și funcționează în condițiile legii, unităților de cult, precum și pentru acordarea de burse private, conform legii.

(5) Obligația calculării, reținerii și virării acestei sume prevăzute la alin. (4) revine organului fiscal competent.

(6) Procedura de aplicare a prevederilor alin. (4) și (5) se stabilește prin ordin al ministrului finanțelor publice.”

31. Art. 58 se modifică și va avea următorul conținut:

„Art. 58. Plătitorii de venituri din activități dependente au obligația de a calcula și de a reține impozitul aferent veniturilor fiecărei luni, respectiv impozitul și contribuțiile sociale obligatorii în cazul veniturilor în cadrul funcției de bază, la data efectuării plății acestor venituri, precum și de a-l vira la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri.”

32. Art. 59 se modifică și va avea următorul conținut:

”Art. 59 - (1) Informațiile referitoare la calculul impozitului și a contribuțiilor sociale obligatorii pe veniturile din activități dependente se cuprind în fișele fiscale.

(2) Plătitorul de venituri are obligația să completeze formularele prevăzute la alin. (1), pe întreaga durată de efectuare a plății veniturilor din activități dependente. Plătitorul este obligat să păstreze fișele fiscale pe întreaga durată a angajării și să transmită organului fiscal competent și persoanei care a obținut venitul o copie, pentru fiecare an, până în ultima zi a lunii februarie a anului curent, pentru anul fiscal expirat. Modelul și conținutul formularelor se aprobă prin ordin al ministrului finanțelor publice.”

33. Titlul IX ¹ se modifică și va avea următorul conținut:

„CONTRIBUȚIA SOCIALĂ OBLIGATORIE

SECȚIUNEA I - Prevederi generale

Art. 296 ¹ - Contribuabilii sistemelor de asigurări sociale sunt, după caz:

- a) persoanele fizice rezidente care obțin venituri din activități dependente, atât pe perioada cât desfășoară activitate, cât și pe perioada cât beneficiază de concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;
- b) persoanele fizice nerezidente, care desfășoară activitățile prevăzute la lit. a) sau pe perioada cât beneficiază de concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte;
- c) persoanele fizice, juridice, precum și entitățile asimilate angajatorului, care au calitatea de plătitori de venituri din activități dependente, atât pe perioada cât persoanele prevăzute la lit. a) și b) desfășoară activitate, cât și pe perioada cât acestea beneficiază de concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate;
- d) orice instituții care în conformitate cu prevederile legii au obligația de plată a contribuțiilor sociale;
- e) persoanele care obțin venituri, altele decât cele din activități dependente, definite conform Art. 296 ⁷.

Art. 296² - Baza lunară de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii stabilită conform art. 296³ și art. 296⁴(1) nu poate depăși 4 salarii medii brute pe economie, respectiv baza anuală de calcul a contribuțiilor sociale nu poate depăși 36 de salarii medii brute pe economie. Salariul mediu brut pe economie este cel utilizat la

fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat și aprobat prin legea bugetului asigurărilor sociale de stat.

SECȚIUNEA II – Contribuții sociale pentru veniturile din activități dependente la funcția de bază

Art. 296³ - Baza de calcul - Baza de calcul a contribuțiilor sociale pentru persoanele prevăzute la art. 296² lit. a) și b) o constituie venitul brut din activități dependente, la funcția de bază în bani și/sau contravaloarea bunurilor și/sau avantajelor în natură, realizate în țară și în străinătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, din care se scade deducerea personală, conform art. 43¹.

Art. 296⁴ – Calculul, reținerea și plata – (1) Obligația de calcul, reținere și plată a contribuției sociale obligatorii o au plătitorii din venituri din activități dependente, la funcția de bază.

(2) Contribuabilii care obțin venituri din activități dependente de la mai mulți plătitori au obligația să aleagă și să comunice acestora dacă venitul respectiv este sau nu de la funcția de bază. Contribuabilii pot opta ca baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii reținute de angajator la funcția de bază să fie egală cu 4 salarii medii brute pe economie.

(3) Calculul contribuției sociale individuale se realizează prin aplicarea cotelor prevăzute la alin. (5) asupra bazei lunare de calcul prevăzute la art. 296³.

(4) Calculul contribuției sociale datorate de angajator și de persoanele asimilate angajatorului se realizează prin aplicarea cotelor prevăzute la alin. (4) asupra bazei de calcul prevăzute la art. 296³.

(5) Cotele de contribuții sociale sunt:

a) contribuția individuală de asigurări sociale obligatorii: 10%;

b) contribuția datorată de angajator pentru asigurări sociale obligatorii:

- pentru condiții normale: 20%;
- pentru condiții deosebite: 25%;
- pentru condiții speciale: 30%;

Contribuția socială individuală se reține și se virează la bugetul asigurărilor sociale obligatorii până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se datorează, împreună cu contribuția angajatorului sau persoanelor asimilate angajatorului.

Art. 296⁵ – Declararea contribuției sociale obligatorii - (1) Persoanele fizice și juridice prevăzute la art. 296² lit. c), la care își desfășoară activitatea sau se află în concediu medical persoanele prevăzute la art. 296² lit. a) și b) sunt obligate să depună lunar, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare, pentru care se datorează veniturile din activități dependente sau asimilate acestora, declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale și evidența nominală a persoanelor asigurate.

(2) Declarația lunară privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale și evidența nominală a persoanelor asigurate prevăzută la alin. (1) se va depune la autoritatea fiscală teritorială competentă.

(3) Modelul și conținutul declarației prevăzute la alin. (1), precum și modalitatea de depunere și de gestionare a acesteia se aprobă prin hotărâre de Guvern.

(4) Evidența obligațiilor de plată a contribuțiilor sociale se ține pe baza codului de identificare fiscală și/sau număr de identificare fiscală, după caz.

(5) Declarația prevăzută la alin. (1) va cuprinde în mod obligatoriu următoarele date cu caracter personal:

- a) codul numeric personal;
- b) numele și prenumele;
- c) date privind calitatea de asigurat;
- d) date referitoare la raporturile de muncă și activitatea desfășurată;

- e) *date privind condițiile de muncă;*
- f) *date privind venituri/indemnizații/prestații;*
- g) *date privind starea de sănătate.*

(6) *Datele cu caracter personal cuprinse în declarația prevăzută la alin.(1) sunt prelucrate în condițiile Legii nr.677/2001 pentru protecția persoanelor cu privire la prelucrarea datelor cu caracter personal și libera circulație a acestor date, cu modificările și completările ulterioare .*

SECȚIUNEA III - Contribuții sociale pentru venituri, altele decât cele din activități dependente la funcția de bază

Art. 296⁶ - Venituri, altele decât cele din activități dependente la funcția de bază, sunt:

- a) *veniturile din activități independente, definite conform art. 46 alin.(1);*
- b) *veniturile din cedarea folosinței bunurilor, definite conform art. 61 alin. (1);*
- c) *veniturile din investiții, definite conform art. 65 alin. (1);*
- d) *veniturile din activități agricole, definite conform art. 71 alin. (1);*
- e) *veniturile impozabile din premii și din jocuri de noroc, definite conform art. 75 alin. (1) și (2);*
- f) *veniturile din alte surse, definite conform art. 78 alin. (1) și (2);*
- g) *venituri din activități dependente, în afara funcției de bază.*

Art. 296⁷ - Baza de calcul - (1) Pentru persoanele care obțin unul sau mai multe din veniturile prevăzute la art. 296⁷ baza lunară de calcul a contribuției individuale de asigurări sociale

obligatorii o reprezintă venitul net determinat conform regulilor de determinare a venitului net specifice fiecărui tip de venit.

(2) Baza anuală de calcul a contribuțiilor sociale individuale obligatorii nu poate fi mai mică decât salariul minim pe economie și nu poate fi mai mare decât plafonul precizat la art. 296³. În cazul în care contribuabilul începe sau încheie activitatea în cursul unui an, baza de calcul se ajustează proporțional cu numărul de luni întregi lucrate.

Art. 296⁸ – Calculul contribuțiilor sociale obligatorii – (1) Obligația de calcul și plată a contribuțiilor sociale obligatorii aparține contribuabililor care obțin veniturile prevăzute la art. 296⁶.

(2) Calculul contribuțiilor sociale obligatorii se realizează prin aplicarea cotei prevăzute la alin. (4) asupra bazei lunare de calcul prevăzute la art. 296⁷.

(3) Cota de contribuție socială obligatorie este de 25%.

Art. 296⁹ – Declararea și plata contribuțiilor sociale obligatorii – (1) Persoanele fizice și juridice care obțin unul sau mai multe din veniturile prevăzute la art. 296⁶ și nu obțin venituri din activități dependente au obligația să declare venitul estimat pentru anul în curs până cel mai târziu la data de 15 martie a anului în curs și să efectueze plăți anticipate în contul contribuțiilor sociale obligatorii anuale.

(2) Plățile anticipate se calculează prin aplicarea cotei stabilite la alin (3) al art. 296⁸ asupra venitului estimat, dar nu mai puțin de 12 salarii minime pe economie și nici mai mult decât 48 de salarii minime pe economie și se efectuează în patru rate egale, nu mai târziu de data de 15 martie, 15 iunie, 15 septembrie, respectiv 15 decembrie a anului în curs.

(3) Plățile anticipate privind contribuțiile sociale obligatorii sunt deductibile la calculul plăților anticipate privind impozitul pe venit.

(4) Declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale se va depune la autoritatea fiscală teritorială competentă.

(5) Modelul și conținutul declarației prevăzute la alin. (4), precum și modalitatea de depunere și de gestionare a acesteia se aprobă prin hotărâre de Guvern și va fi comună cu declarația impozitului pe venit.

(6) Evidența obligațiilor de plată a contribuțiilor sociale se ține pe codul numeric personal.

SECȚIUNEA VI - Regularizarea anuală a plății contribuțiilor sociale

Art. 296¹⁰- Regularizarea anuală a plății contribuțiilor sociale obligatorii se face prin declarația anuală privind veniturile impozabile, ce trebuie depusă de persoanele fizice care obțin venituri din activități dependente în afara funcției de bază precum și venituri din activități, altele decât cele dependente și care nu se regăsesc în una din situațiile prevăzute la art. 296¹¹.

SECȚIUNEA V - Prevederi speciale

Art. 296¹¹- Persoanele care beneficiază de drepturi de pensie pentru limită de vârstă și stagiul complet, care obțin venituri din activități dependente sau din activități, altele decât cele dependente la funcția de bază, datorează o contribuție de asigurări obligatorii redusă cu 75%.

SECȚIUNEA VI - Abrogări

Art. 296¹² - Pe data intrării în vigoare a prezentei se abrogă:

- a) Art. III din Ordonanța de urgență nr. 58/2010 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale;

- b) *Art. 6, art. 11 și art. 36 din Legea nr. 263/2010 privind sistemul unitar de pensii publice;*
- c) *Art. 257-258¹ din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății;*
- d) *Art. 4 din O.U.G. nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate.*

Despre piața imobiliară

□ Secțiunea 9.1 - Comentarii

Considerăm că legislația fiscală în domeniul imobiliar, fie că vorbim de impozit pe venit, TVA sau impozite și taxe locale este deficitară în acest moment. În cele ce urmează o să explic de ce susțin acest lucru și ce consider că trebuie făcut pentru ca acest segment extrem de important al economiei să fie mai bine reglementat din punct de vedere fiscal.

➤ 9.1.1. *Impozitul pe venit*

Până în iunie 2005 era unanim acceptat că veniturile din vânzările de bunuri imobile de către persoane fizice nu erau supuse niciunui impozit, fiind considerate vânzări de „bunuri din patrimoniul personal”, deci neimpozabile conform art. 42(g) din Codul fiscal. Despre TVA la astfel de tranzacții, nici măcar nu se vorbea... Astfel de discuții au apărut de abia în 2009, când au început și controalele în materie, materie care de altfel a primit prima reglementare de abia începând cu 1 ianuarie 2010.

În discuțiile pe care le-am avut în cursul anului 2004 în echipa care a redactat partea fiscală a programului de guvernare al Alianței D.A. (cel care propunea cota „unică” de

16%), am atras atenția că succesul reformei nu putea fi asigurat decât dacă erau aduse în sfera impozabilă toate câștigurile și mai ales cele pe care persoanele fizice deja începuseră să le obțină din tranzacții imobiliare – fie că vorbeam de celebrele deja speculații cu terenuri sau de persoanele care construiau pentru a vinde ansambluri rezidențiale sau clădiri de birouri.

În mod evident, la acea vreme nu am fost ascultat, dovada fiind OUG 34/2004 privind modificarea Codului fiscal (prin care s-a introdus „cota unică”) care nu conținea nicio prevedere în acest sens. Explicația pentru această „scăpare” este una foarte simplă: câțiva politicieni influenți aveau interese în zona imobiliară și nu au vrut să plătească impozit.

La scurt timp după reducerea abruptă a impozitelor directe a devenit însă clar că veniturile bugetare au scăzut abrupt și au apărut probleme bugetare, motiv pentru care calendarul de majorare al accizelor a fost devansat și au apărut primele discuții în legătură cu majorarea TVA (cu 3%, ca să se suplimenteze veniturile la buget cu 1% din PIB). Începuse deja compromiterea cotei unice...

Pe fondul acestor discuții, politicienii vremii au realizat probabil că este mult prea scandalos să continue discuțiile despre mărirea TVA și să păstreze în continuare neimpozitată profitabila piață imobiliară, așa că au introdus începând cu 1 iunie 2005 (Legea nr. 163/2005) un simulacru de impozit pe câștigul din astfel de tranzacții. Spun „simulacru” pentru că aceiași politicieni care au decis introducerea impozitului au avut grijă să prevadă în lege și metodele prin care impozitul (10% în 2005, 16% în 2006) să nu

fie plătit. Practic, numai cine a vrut a plătit acest impozit, existând variate metode de evitare a plății lui:

- impozitul nu se datora pentru câștigul din vânzarea imobilelor deținute cel puțin 3 ani (indiferent de numărul imobilelor vândute);
- impozitul nu se datora dacă bunul vândut fusese dobândit prin donație de la o rudă de grad cel mult III;
- impozitul nu se datora dacă bunul imobil vândut a fost obținut prin schimb;
- aporturile în natură nu erau impozabile – ceea ce este normal, numai că aportul fiind făcut la valoarea de piață, câștigul impozabil obținut din vânzarea părților sociale (preț de vânzare minus valoare nominală) era zero, deci și impozitul era zero.

În momentul în care aceiași politicieni au realizat că situația devenise mult prea ridicolă pentru a fi menținută (în 2005 s-au colectat în 7 luni sub 20 milioane de euro, iar în 2006 în jur de 70 milioane de euro din acest impozit), impozitul pe câștig a fost înlocuit cu un impozit pe venit, degresiv, între 3% și 1% din prețul vânzării bunurilor imobile din patrimoniul personal, eliminându-se însă simultan și taxa de timbru... Practic, modificările introduse de la începutul lui 2007 erau echivalentul unei cote unice de 16% aplicate unei marje fixe de câștig de aproximativ de 10%, iar acest lucru se întâmplă într-o perioadă în care prețurile se dublau de la lună la lună, iar câștigurile erau în medie de 200%. Statul a renunțat la venituri anuale de peste 1 miliard de Euro (aproximativ 1% din PIB) numai în perioada 2005-2008!

Situația nu a fost reglementată nici în prezent, la data la care scriam aceste rânduri (august 2011) o altă bombă cu ceas așteptând a fi detonată în fiscalitatea românească. Mă

refer la persoanele fizice, înregistrate ca plătitori de TVA care, conform normelor la art. 127(2.1) – introdus la 1 ianuarie 2010 prin OUG 2009, plătesc impozitul pe venit conform art. 77¹ din Codul fiscal, deși acest articol se referă la bunurile imobile din patrimoniul personal, nicidecum la cele din patrimoniul de afecțiune al afacerii.

Opinia noastră (aceeași cu cea exprimată informal și de departamentul legislație din Ministerul Finanțelor) este că TVA și art. 77¹ sunt incompatibile, persoanele înregistrate ca plătitori de TVA obținând venituri din activități independente (altfel de ce ar plăti TVA?), pentru care regimul fiscal este cel normal, impozitul fiind datorat asupra câștigului (16%) și nu venitului (3% - 1%). În plus, inevitabil se pune și problema contribuției la asigurările de sănătate datorate de persoanele care obțin venituri din activități independente.

Astfel de neclarități nu fac decât să genereze insecuritate pentru investitori și să elimine orice urmă de încredere în buna credință a autorităților, autorități care în ultima perioadă dau senzația că lasă problemele să se acumuleze în mod intenționat, pentru a se folosi ulterior de ele pentru sancționarea persoanelor incomode.

Cum vedeam lucrurile în 2004? Atunci când am ajutat la redactarea OUG 138/2004, am propus impozitarea câștigurilor din tranzacții imobiliare la fel ca orice alte câștiguri, cu 16%. Singura excepție pe care am considerat-o rezonabilă a fost cu privire la câștigul obținut din vânzarea unui imobil cu destinația de locuință și numai o singură dată pe parcursul a 3 ani de zile, pentru a nu impozita persoanele care își vând locuința ca să se mute în alta, mai mică sau mai mare, după caz.

Cum le văd acum? La fel, cu singura mențiune că trebuie făcută o distincție între câștigurile obținute din vânzarea bunurilor din patrimoniul personal, pentru care consider că se justifică excepția de mai sus, și cele din patrimoniul de afecțiune al afacerii, pentru care nu se justifică nicio excepție și pentru care trebuie aplicate în mod corespunzător și regulile cu privire la înregistrarea și plata TVA. Prin bunuri imobile din patrimoniul personal înțeleg acele bunuri imobile care sunt folosite de contribuabil și familia sa pentru traiul zilnic (locuința de domiciliu, reședința secundară, reședințe de vacanță).

➤ *Taxa pe valoarea adăugată*

Nu sunt prea multe de spus în ceea ce privește TVA. Piața este în acest moment mutilată de criză, iar puținele tranzacții în domeniul rezidențial sunt fie cu imobile vechi, fie cu apartamente pentru care cota de TVA este de 5%. Cota standard de TVA de 24% este pur și simplu un „no go” în imensa majoritate a cazurilor, mai ales în condițiile în care încrederea cumpărătorilor în economie este la un nivel extrem de scăzut, iar finanțarea este dificilă și scumpă.

Cred că ar fi mult mai eficient dacă actuala cotă de TVA de 5% ar fi extinsă la toate vânzările de imobile noi cu destinație de locuință, indiferent de mărimea și prețul acestora sau de numărul de locuințe deținute. În fond, un imobil cu destinația de locuință acoperă aceeași nevoie de bază a oamenilor, indiferent dacă apartamentul este locuit de proprietar sau este închiriat. Cota imensă de TVA nu face decât să blocheze vânzările de apartamente noi deja existente în stoc și să oprească orice inițiativă de investiție nouă în dezvoltarea de unități rezidențiale. În plus, impunerea unui

prag destul de scăzut al valorii pentru care cota de 5% poate fi aplicată are și un efect pervers: pentru a se încadra în barem, calitatea unităților locative nu va avea cum să fie una ridicată.

O altă măsură care consider că ar trebui reintrodusă este aceea cu privire la aplicarea măsurilor de simplificare pentru vânzările de imobile. O astfel de măsură a existat în 2006 și 2007 și a fost eliminată, din motive greu de înțeles, în 2008. De altfel, avantajele măsurilor de simplificare – pe care eu le doresc aplicate în toate tranzacțiile B2B (*business to business*), vor fi explicate în detaliu în Capitolul 15. Din păcate însă, aplicarea *erga omnes* a măsurilor de simplificare nu este (încă) permisă de Directiva 112/2006/CE privind TVA, dar măsurile de simplificare în domeniul imobiliar (atât pentru livrări de imobile, cât și pentru lucrări de construcții) pot fi aplicate fără a fi măcar nevoie de obținerea derogării Consiliului (așa cum a fost nevoie, de exemplu, în cazul cerealelor).

Trebuie să precizez însă că, în condițiile în care măsurile de simplificare nu sunt aplicate *erga omnes*, sunt de părere ca acestea nu ar trebui aplicate și lucrărilor de construcții și montaj, datorită dificultăților pe care acestea le creează firmelor de construcții. Măsurile de simplificare în cazul lucrărilor de construcții și montaj au fost aplicate în România în 2007 și, pe lângă problemele severe de cash flow cauzate companiilor de construcții, au creat și probleme practice, datorită dificultății definirii stricte a „lucrărilor de construcții și montaj”.

➤ *Impozitul pe clădiri*

În acest moment impozitul pe clădiri este calculat în două moduri complet diferite, în funcție de cine este proprietar.

Pe scurt, fără a intra în detalii, atunci când proprietarul clădirii este persoană fizică, impozitul este de 0,1% aplicat asupra unei valori impozabile fixe (în funcție de tipul construcției) și ajustat cu câțiva coeficienți în funcție de amplasare (rang localitate, zona în localitate), vechime, numărul de proprietăți deținute, în timp ce atunci când proprietarul clădirii este persoană juridică, impozitul este între 0,25% și 1,8% (cel mai frecvent 1,5%) din valoarea contabilă a clădirii, sau între 5% și 10% dacă imobilul nu a fost reevaluat în ultimii 3 ani.

Un calcul simplu ne arată că persoana fizică va plăti, pentru aceeași clădire, situată în centrul Bucureștiului, de cel puțin 10 ori mai puțin impozit decât persoana juridică. Factorul este de numai 10 doar dacă aplicăm coeficienții maximi de corecție pentru zonă (2,6) și număr de clădiri deținute (3) și dacă în cazul persoanei juridice valoarea contabilă este la preț de construcție și nu calculată în funcție de veniturile generate de clădire. În caz contrar, impozitul plătit de persoana fizică poate fi și de 100 de ori mai mic decât cel plătit pentru aceeași clădire de persoana juridică.

Poate că unora un impozit de 1,5% li se va părea mic. Procentul este mic, baza de aplicare a acestuia este însă una foarte mare. Chiar și luând în considerare un randament al investiției de 9% (în 2006 coborâse sub 6%), impozitul de 1,5% este echivalent cu 2 luni de chirie, ceea ce înseamnă un

impozit de 16,6% pe venit, nu pe profit. Sunt foarte multe investiții în imobiliare care nici măcar nu generează o marjă de profit de 16,6%, ceea ce înseamnă că impozitul de 1,5% este în realitate unul uriaș!

Care sunt implicațiile acestui sistem arhaic, anticompetitiv, care afectează în mod serios dezvoltarea sănătoasă a unei piețe atât de importante?

Să enumerăm doar câteva:

- în primul rând, creează o distorsiune concurențială evidentă între persoanele fizice și cele juridice pe piața închirierilor. Impozitul plătit de companie va echivala cu cel puțin chiria pe 2 luni, sau chiar 4 luni în unele cazuri, pe când cel plătit de persoanele fizice va fi unul derizoriu (de cel puțin 10 ori mai mic, posibil însă și de 100 de ori);
- în subsidiar, această distorsiune stimulează dezvoltări imobiliare de către persoane fizice, zonă în care evaziunea, inclusiv munca la negru, este omniprezentă;
- în al doilea rând, descurajează companiile să investească în clădiri eficiente energetic! Acestea costă mai mult, deci și impozitul este mai mare. Prin urmare, clădirea devine mai puțin competitivă. Iar acest lucru se întâmplă în condițiile în care aceleași autorități locale beneficiare cheltuiesc sume importante (din impozitele noastre) pentru reabilitarea termică a blocurilor de locuințe;

- în al treilea rând, descurajează companiile să investească în clădiri frumoase, mai scumpe decât cuburile care ne înconjoară;
- în al patrulea rând, a împiedicat apariția investitorilor care să dezvolte spații rezidențiale pentru închiriat. Costul suplimentar ce ar trebui să fie transferat chiriașului ar fi uriaș, imposibil de plătit de piață. De altfel, anunțurile pe care le vedem în ultima perioadă pentru închirieri de apartamente sunt, în marea lor majoritate, închirieri forțate de lipsa cumpărătorilor pentru apartamentele nou construite, iar dezvoltatorii nu fac acest lucru pentru profit, ci doar pentru a reduce pierderile;
- creează o problemă severă privind organizarea planului de afaceri, deoarece impozitul va fi recalculat la cel puțin fiecare 3 ani, reevaluările depinzând de evoluția pieței (impredictibilă);
- a generat o modificare a comportamentului investitorilor, în sensul că majoritatea clădirilor valoroase nu au fost vândute direct, ci prin companiile care le dețineau, ceea ce în multe cazuri a complicat structura de finanțare, dar a dat și un imbold "parcării" profitului prin Cipru, Luxemburg sau prin alte țări mai deștepțe decât noi...
- creează probleme inclusiv autorităților locale, pentru că și veniturile lor din impozit depind de fluctuațiile pieței sau de iscusința proprietarului în a reduce valoarea contabilă a clădirii.

Cam multe probleme pentru un singur impozit... Cum ar putea ele să fie rezolvate fără să perturbe veniturile la bugetele locale?

Pentru început, ar trebui să ne punem o întrebare de bun-simț: de ce impozitul pe clădiri trebuie să fie mic pentru persoanele fizice și mare pentru companii? Răspunsul ar putea ține de capacitatea de plată a populației și de faptul că statul dorește să mențină impozitele pentru locuințele populației la un nivel redus, în așa fel încât impozitul pentru locuință (aceasta satisfăcând una din nevoile de bază ale cetățeanului) să poată fi plătit de toată lumea, inclusiv de cetățenii cu venituri foarte mici.

Apar însă câteva probleme: aceeași nevoie de bază a omului este satisfăcută și de o locuință construită sau achiziționată de o companie pentru a fi închiriată. De ce ar trebui ca impozitul să fie de câteva zeci de ori mai mare decât cel plătit de persoana fizică pentru acea locuință? Și mai apare o problemă: foarte multe imobile cu destinație comercială (magazine, birouri, hoteluri, depozite) sunt deținute de persoane fizice, nu de companii. Ce justifică un impozit de câteva zeci de ori mai mic pentru acestea decât cel plătit de companii pentru aceleași imobile?

Personal, consider că o diferențiere a impozitului trebuie făcută, dar nu în funcție de proprietar, ci în funcție de destinația/folosința imobilului. Impozitul mic, similar cu ceea ce există în acest moment în cazul persoanelor fizice, ar trebui să se aplice tuturor imobilelor cu destinație de locuințe și care sunt folosite în acest sens, iar un alt impozit, mai mare, ar trebui să fie aplicat pentru toate spațiile cu altă destinație decât cea de locuințe sau în cazul spațiilor cu destinație de

locuințe, dar care sunt folosite ca locuri de desfășurare a activității de către comercianți sau prestatori de servicii.

În plus, consider că pentru ambele categorii de clădiri, baza impozabilă trebuie să fie aceeași, respectiv o valoare impozabilă fixă (similară cu valorile care se aplică acum pentru persoane fizice), în funcție de tipul clădirii, valoare ce poate fi corelată cu un cost mediu de construcție pentru respectivul tip de clădire. Diferențierea impozitului ar trebui făcută doar prin cote diferite de impozitare pentru cele două categorii de imobile.

Nu în cele din urmă, consider că actuala practică de a supra-impozita persoanele ce dețin mai mult de un imobil în proprietate trebuie să înceteze. O astfel de măsură nu face decât să sancționeze investițiile în bunuri imobile, investiții care nu fac decât să susțină dezvoltarea pieței imobiliare. În plus, investițiile în bunuri imobile au fost dintotdeauna o formă de economisire (pe lângă achizițiile de aur, bijuterii sau opere de artă), de creare a unui "fond de pensii privat". Nu trebuie să pierdem din vedere și impactul pozitiv pe care un stoc important de locuințe de închiriat (fie că sunt deținute de persoane fizice sau juridice) îl poate avea asupra mobilității forței de muncă.

□ *Secțiunea 9.2 - Propuneri legislative*

➤ *9.2.1. - În ceea ce privește impozitul pe venit*

34. La art. 7, alin. (1) se introduc trei puncte noi, 6¹, 6², 13² cu următorul conținut:

„6¹ - bunuri din patrimoniul personal – bunurile folosite de persoana fizică, singura sau împreună cu familia, pentru traiul zilnic;

6² - bunuri din patrimoniul de afecțaiune - bunurile folosite de persoana fizică pentru desfășurarea unei activități economice, indiferent de forma de organizare a activității economice;

13² - fapte de comerț – orice activități desfășurate cu regularitate sau în mod repetat în scopul obținerii de venituri, altele decât veniturile din profesii libere.”

35. Articolul 77¹ se modifică și va avea următorul cuprins:

“Art. 77¹ - Stabilirea venitului impozabil - (1) Sunt supuse impozitării veniturile realizate din transferul dreptului de proprietate asupra construcțiilor de orice fel și terenul aferent acestora, precum și veniturile realizate din transferul dreptului de proprietate asupra terenurilor de orice fel, fără construcții, aflate în patrimoniul personal al contribuabilului.

(2) Venitul impozabil din transferul proprietăților imobiliare, cu excepțiile prevăzute la alin. (3), reprezintă diferența dintre valoarea de înstrăinare a proprietăților imobiliare, terenuri și/sau construcții și valoarea fiscală a acestora, precum și cu comisioanele, taxele plătite de vânzător, la care se adaugă costul lucrărilor și serviciilor de natură să crească valoarea imobilului, la data efectuării acestora, dovedite cu documente justificative.

(3) Sunt exceptate de la prevederile alin. (1):

a) veniturile obținute din vânzarea bunurilor imobile obținute prin reconstituirea dreptului de proprietate;

b) venitul obținut din vânzarea unui singur bun imobil din patrimoniul personal, în orice perioadă de 3 ani, calculată de la ultima vânzare a unui astfel de bun;

c) aportul în natură la capitalul social al unei societăți. Părțile sociale sau acțiunile dobândite ca urmare a aportului în

natură au valoarea fiscală egală cu valoarea fiscală a bunului imobil aportat;

d) transferul către moștenitori al titlului de proprietate asupra bunurilor imobile din patrimoniul personal al persoanei decedate. Valoarea fiscală a bunurilor imobile dobândite prin moștenire este egală cu valoarea fiscală pe care bunul imobil o avea înaintea transferului titlului de proprietate către moștenitori;

e) donațiile de bunuri imobile din patrimoniul personal. Valoarea fiscală a bunurilor imobile dobândite prin donație este egală cu valoarea fiscală pe care bunul imobil o avea înaintea transferului titlului de proprietate de la donator către donatar.

f) prețul de achiziție pentru bunurile dobândite în condițiile prevăzute la lit. a) sau valoarea menționată pentru bunurile dobândite în condițiile prevăzute la lit. b), la care se adaugă costul lucrărilor și serviciilor de natură să crească valoarea imobilului, la data efectuării acestora, dovedite prin raport de expertiză întocmit de un expert autorizat, în condițiile legii.

(4) Pierderea din transferul proprietății imobiliare din patrimoniul personal reprezintă pierdere definitivă a contribuabilului.”

36. Articolul 77² se modifică și va avea următorul cuprins:

“Art. 77² - Calculul și plata impozitului pe venit - (1) Impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului impozabil determinat potrivit art. 77¹.

(2) Venitul impozabil din transferul dreptului de proprietate a bunurilor imobile din patrimoniul personal se calculează de către vânzător și se declară de către acesta notarului care autentifică actul translativ de proprietate.

(3) Notarii publici care autentifică actele între vii translativ ale dreptului de proprietate au obligația de a încasa și de a vira

impozitul la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost autentificat actul.

(4) În cazul în care transferul dreptului de proprietate asupra construcțiilor sau terenurilor se face prin altă procedură decât cea notarială, contribuabilul are obligația de a declara venitul obținut, în maximum 5 zile de la data înstrăinării bunului, la organul fiscal în a cărui rază teritorială își are domiciliul fiscal. Contribuabilii care nu au domiciliul fiscal în România declară venitul obținut la organul fiscal în a cărui rază teritorială este situat imobilul înstrăinat.”

37. Articolul 77³ se modifică și va avea următorul cuprins:

“Art. 77³ – *Obligațiile declarative ale notarilor publici cu privire la transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal - (1) Notarii publici au obligația să depună semestrial la organul fiscal teritorial o declarație informativă privind transferurile de proprietăți imobiliare, cuprinzând următoarele elemente pentru fiecare tranzacție:*

- a) părțile contractante;
- b) valoarea înscrisă în documentul de transfer;
- c) impozitul pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal.

(2) *La declarația informativă se vor anexa declarațiile vânzătorilor prevăzute la alin.(2) al art. 77².*

(3) *Procedurile de declarare, de calcul și de plată a impozitului menționate la alin (2) al art. 77² și alin. (1) se stabilesc prin ordin al ministrului finanțelor publice, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.”*

➤ 9.2.2 – În ceea ce privește TVA

38. Alin. 2¹ al art. 140 se modifică și va avea următorul cuprins:

“(2¹) Cota redusă de 5% se aplică asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Terenul pe care este construită locuința include și amprenta la sol a locuinței. În sensul prezentului titlu, prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege:

a) livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept cămine de bătrâni și de pensionari;

b) livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept case de copii și centre de recuperare și reabilitare pentru minori cu handicap;

c) livrarea de locuințe, precum și a anexelor gospodărești ale acestora. Anexele gospodărești sunt cele definite prin Legea nr. 50/1991 privind autorizarea executării lucrărilor de construcții, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Cota redusă se aplică numai în cazul locuințelor care în momentul vânzării pot fi locuite ca atare;

d) livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, către primării în vederea atribuirii de către acestea cu chirie subvenționată unor persoane sau familii a căror situație economică nu le permite accesul la o locuință în proprietate sau închirierea unei locuințe în condițiile pieței.”

39. La alin. (2) al art. 160, după lit. c) se introduce o nouă literă d), cu următorul conținut:

„Operațiunile pentru care se aplică taxarea inversă sunt:

(...)

d) clădirile, părțile de clădire și terenurile de orice fel, inclusiv platforme betonate, drumuri de acces au altele asemenea, pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare;”

➤ 9.2.3. – În ceea ce privește impozitul pe clădiri

40. Articolul 251 se modifică și va avea următorul conținut:

“Art. 251 - Calculul valorii impozabile a clădirii. (1) Valoarea impozabilă a clădirii, exprimată în lei, se determină prin înmulțirea suprafeței construite desfășurate a acesteia, exprimate în metri pătrați, cu valoarea impozabilă corespunzătoare, exprimată în lei/m², din tabelul*) următor:

Tipul clădirii	Valoarea impozabilă lei/m ²	
	Cu instalații de apă, canalizare, electrice și încălzire (condiții cumulative)	Fără instalații de apă, canalizare, electrice și încălzire
A. Clădire cu cadre din beton armat sau cu pereți exteriori din cărămidă arsă sau orice alte materiale similare	1200	600
B. Clădire cu cadre din oțel sau cu pereți exteriori din metal, lemn, materiale plastice sau orice materiale similare	1000	500
C. Clădire cu pereții exteriori	400	200

<i>din lemn, din piatră naturală, din cărămidă nearsă, din vâlătuci sau din orice alte materiale nesupuse unui tratament termic și/sau chimic</i>		
<i>D. Clădire-anexă cu cadre din beton armat sau cu pereți exteriori din cărămidă arsă sau orice alte materiale similare</i>	<i>800</i>	<i>400</i>
<i>E. Clădire-anexă cu cadre din oțel sau cu pereți exteriori din metal, lemn, materiale plastice sau orice materiale similare</i>	<i>75% din suma care s-ar aplica clădirii</i>	<i>75% din suma care s-ar aplica clădirii</i>
<i>F. Clădire-anexă cu pereții exteriori din lemn, din piatră</i>	<i>50% din suma care s-ar aplica clădirii</i>	<i>50% din suma care s-ar aplica clădirii</i>

naturală, din cărămidă nearsă, din văltuci sau din orice alte materiale nesupuse unui tratament termic și/sau chimic		
--	--	--

***) VALORILE IMPOZABILE**

pe metru pătrat de suprafață construită desfășurată la clădiri (art. 251 și art. 253)

(2) În cazul unei clădiri care are pereții exteriori din materiale diferite, pentru stabilirea valorii impozabile a clădirii se identifică în tabelul prevăzut la alin. (3) valoarea impozabilă cea mai mare corespunzătoare tipului clădirii respective.

(3) Suprafața construită desfășurată a unei clădiri se determină prin însumarea suprafețelor secțiunilor tuturor nivelurilor clădirii, inclusiv ale balcoanelor, logiilor sau ale celor situate la subsol, exceptând suprafețele podurilor care nu sunt utilizate ca locuință și suprafețele scărilor și teraselor neacoperite.

(4) Valoarea impozabilă a clădirii se ajustează în funcție de rangul localității și zona în care este amplasată clădirea, prin înmulțirea valorii determinate conform alin. (3) cu coeficientul de corecție corespunzător, prevăzut în tabelul*) următor:

Zona în cadrul localității	Rangul localității					
	0	I	II	III	IV	V
A	2,60	2,50	2,40	2,30	1,10	1,05
B	2,50	2,40	2,30	2,20	1,05	1,00
C	2,40	2,30	2,20	2,10	1,00	0,95

D	2,30	2,20	2,10	2,00	0,95	0,90
---	------	------	------	------	------	------

(5) Valoarea impozabilă a clădirii, determinată în urma aplicării prevederilor alin. (1)-(6), se reduce în funcție de anul terminării acesteia, după cum urmează:

cu 20%, pentru clădirea care are o vechime de peste 50 de ani la data de 1 ianuarie a anului fiscal de referință;

cu 10%, pentru clădirea care are o vechime cuprinsă între 30 de ani și 50 de ani inclusiv, la data de 1 ianuarie a anului fiscal de referință.

(6) În cazul clădirii la care au fost executate lucrări de reconstruire, consolidare, modernizare, modificare sau extindere, din punct de vedere fiscal, anul terminării se actualizează, astfel că acesta se consideră ca fiind cel în care au fost terminate aceste ultime lucrări.

(7) Dacă dimensiunile exterioare ale unei clădiri nu pot fi efectiv măsurate pe conturul exterior, atunci suprafața construită desfășurată a clădirii se determină prin înmulțirea suprafeței utile a clădirii cu un coeficient de transformare de 1,20.

41. Articolul 252 se modifică și va avea următorul conținut:

“Art. 252. – Calculul impozitului datorat pentru clădirile utilizate ca locuințe – (1) În cazul imobilelor folosite ca locuință, impozitul pe clădiri se calculează prin aplicarea cotei de impozitare de 0,1% la valoarea impozabilă a clădirii.

(2) În cazul clădirii utilizate ca locuință, a cărei suprafață construită depășește 150 de metri pătrați, valoarea impozabilă a acesteia se majorează cu câte 5% pentru fiecare 50 metri pătrați sau fracțiune din aceștia.”

42. Art. 253 se modifică și va avea următorul cuprins:

“ Art. 253. – Cota de impozit datorat pentru clădirile utilizate cu destinație comercială – (1) Sunt imobile utilizate cu destinație comercială imobilele care nu sunt folosite ca locuință de persoane fizice. De exemplu, clădiri utilizate cu destinație comercială sunt clădirile pentru birouri, hoteluri, baruri, restaurante, spații de depozitare și altele asemenea.

(2) Cota de impozit se stabilește prin hotărâre a consiliului local și poate fi cuprinsă între 0,25% și 1,50% inclusiv.”

43. După art. 253 se introduc două articole noi, 253¹ și 253² cu următorul conținut:

Art. 253¹. – Cota de impozit pentru clădirile cu folosire mixtă

-

(1) Sunt clădiri cu folosire mixtă clădirile care sunt folosite parțial pentru locuit iar restul utilizat cu destinație comercială;

(2) Cotele de impozit aplicabile sunt cele stabilite conform art. 252 pentru partea de clădire folosită pentru locuit și prin aplicarea cotei stabilite conform art. 252 (2) pentru partea de clădire folosită cu destinație comercială.

(3) Alocarea cotelor părți se face de către contribuabil, prin declarație pe proprie răspundere care trebuie să corespundă realității fizice.

Art. 253² - Clădiri care fac obiectul unui contract de leasing financiar - În cazul unei clădiri care face obiectul unui contract de leasing financiar, pe întreaga durată a acestuia se aplică următoarele reguli:

a) impozitul pe clădiri se datorează de locatar;

b) în cazul în care contractul de leasing încetează altfel decât prin ajungerea la scadență, impozitul pe clădiri este datorat de locator.

Despre TVA

□ *Secțiunea 10.1 – Comentarii*

➤ *10.1.1. Măsuri de simplificare*

○ **Să răspundem mai întâi la o întrebare simplă: ce sunt măsurile de simplificare?**

Simplu spus, măsurile de simplificare (numite și “taxare inversă”) sunt un set de reguli care se aplică atunci când atât vânzătorul, cât și cumpărătorul sunt plătitori de TVA și care permit ca TVA aferentă unei vânzări să nu mai circule efectiv între cumpărător și vânzător. Practic, înregistrarea TVA se face doar contabil, făcându-se o compensare între TVA colectat și deductibil. Măsurile de simplificare nu se aplică în cazul în care cumpărătorul nu este înregistrat ca plătitor de TVA, deci este consumator final, în astfel de cazuri cumpărătorul plătind efectiv TVA.

Astfel de măsuri de simplificare se aplică deja la toate achizițiile intracomunitare, dar și la majoritatea prestărilor de servicii intracomunitare, măsurile de simplificare devenind în ultima perioadă regula și nu excepția în astfel de operațiuni (intracomunitare). Măsurile de simplificare nu sunt însă permise la tranzacțiile în interiorul statelor membre (decât cu mici excepții), ceea ce mie unuia mi se pare a fi oarecum

împotriva a două din fundamentele Uniunii Europene: libera circulație a mărfurilor și nediscriminarea.

Să explic și de ce consider că aplicarea măsurilor de simplificare doar la tranzacțiile intracomunitare introduce o distorsiune concurențială. Să presupunem că avem un investitor în Arad care vrea să cumpere un utilaj. Are două opțiuni: îl cumpără de la un comerciant din Timișoara cu 10,000 euro plus TVA sau, același utilaj și la același preț, de la un comerciant din Szeged. Dacă cumpără de la Timișoara, trebuie însă să scoată din buzunar 12,400 euro, pe când dacă ia utilajul de la Szeged va plăti doar 10.000 euro. De unde va cumpăra investitorul nostru utilajul, mai ales dacă este o investiție nouă iar TVA-ul trebuie finanțat câteva luni, până la rambursare? Răspunsul este evident, cu cât investiția va fi mai mare, cu atât motivația investitorului de a achiziționa din afara României va fi mai mare. Este drept că acest exemplu este valabil și în sens invers, dar acest lucru nu face decât să întărească susținerea mea cu privire la discriminare.

Discriminarea este însă cea mai mică dintre problemele pe care actualul sistem de TVA le are. Cu toții știm cât de mare este evaziunea fiscală, iar "mobilul" cel mai important este chiar furtul TVA. Cu cât TVA crește, cu atât evaziunea devine mai bănoasă. Iar din păcate metodele prin care poate fi furat TVA în tranzacțiile B2B sunt extrem de variate.

Intermediari care cumpără din Uniunea Europeană fără TVA (datorită măsurilor de simplificare), dar care vând la intern cu TVA pe care îl colectează, dar nu îl virează la buget, exporturi fictive urmate de cereri de rambursare sunt doar două exemple prin care bugetul statului român este fraudat în fiecare an cu miliarde de euro. Iar situația de la noi nu este singulară, bugetele statelor membre UE fiind fraudate cu zeci

de miliarde de euro anual. Acest lucru se întâmplă pentru că, din păcate, mecanismul actual al TVA în UE reprezintă o invitație la fraudă.

În plus, sistemul creează perdantii și câștigători.

○ **Cine sunt perdantii?**

Vanzătorii care emit facturi, iar acestea nu sunt plătite – pentru că ei oricum trebuie să plătească TVA, cumpărătorii care nu își primesc TVA-ul de la buget, bugetul (deci noi, contribuabilii) care este furat și prin rambursări ilegale, dar și prin fraude de tip carusel sau altele asemenea.

○ **Cine sunt câștigătorii?**

Cumpărătorii care nu își plătesc datoriile, corupții din sistem, evaziioniștii.

După cum se vede, nu este deloc ca în filmele americane unde băieții buni câștigă mereu. În filmul european al TVA-ului băieții buni nu câștigă niciodată! Poate nu întâmplător americanii nu vor nici în ruptul capului să introducă sistemul nostru și continuă să mențină “arhaicul” lor “sales tax” (un fel de TVA care se colectează doar de către comerciant de la consumatorul final)...

○ **Ce se poate face?**

Toate, dar absolut toate fraudele de TVA în cazurile B2B au un leac extrem de simplu: măsurile de simplificare. Cu alte cuvinte, banii nu mai circulă de la cumpărător la

vanzător, de la vânzător la buget iar de la buget înapoi la cumpărător. Iar dacă banii nu circulă, nici nu pot fi furaji! Ce simplu – nu umbli cu portofelul doldora, ții banii în bancă și umbli cu cardul!

Măsurile de simplificare nu sunt însă permise de legislația europeană decât în condiții limitative. Pentru anumite operațiuni (importul de bunuri, vânzările de bunuri imobile și lucrări de construcții – montaj) aplicarea măsurilor de simplificare este lăsată la latitudinea statelor membre, pentru altele (livrarea de cereale, deșeuri, masă lemnoasă, animale vii) aplicarea măsurilor de simplificare este permisă doar după obținerea unei derogări din partea Consiliului Europei. Pentru cele mai multe bunuri și servicii aplicarea măsurilor de simplificare nu este deloc permisă.

România aplică în acest moment măsurile de simplificare doar pentru deșeuri, masă lemnoasă și cereale. În trecut au existat măsuri de simplificare și la livrarea de imobile, animale vii, dar și la firmele aflate în insolvență.

Problema principală a măsurilor de simplificare aplicate sectorial este că duc automat la creșterea numărului de cereri de rambursare, deci implicit la creșterea costurilor administrative. În plus, măsurile de simplificare aplicate sectorial duc și la creșterea costurilor financiare pentru companiile care livrează B2B bunuri și servicii pentru care se aplică măsuri de simplificare, deoarece acestea cumpără la rândul lor bunuri și servicii pentru care măsurile de simplificare nu sunt aplicabile și deci nu pot compensa TVA de plată cu TVA colectat, deci trebuie să aștepte rambursarea.

Să facem însă un exercițiu de gândire și să ne închipuim ce s-ar întâmpla dacă măsurile de simplificare ar fi

regula și în tranzacțiile B2B interne, nu numai în cele intracomunitare. Cine ar avea de câștigat și cine de pierdut?

În primul rând, ar dispărea frauda de TVA la achizițiile intracomunitare (intermediarul cumpără din UE fără TVA, vinde clientului român cu TVA, nu plătește TVA la buget și dispare), din simplul motiv că intermediarul nu mai are ce fura. Statul câștigă, evazionistul pierde.

În al doilea rând, ar dispărea rambursările ilegale de TVA (fie prin exporturi fictive, achiziții la prețuri supraevaluate și export etc.) din simplul motiv că ar dispărea aproape complet rambursările (dreptul de deducere s-ar exercita prin compensare direct în decont). Statul câștigă, evazionistul pierde.

În al treilea rând, dacă ar dispărea rambursările de TVA, s-ar reduce foarte mult birocrația asociată rambursărilor de TVA, deci s-ar reduce costurile de administrare, dar și corupția. Birocratul corupt pierde, câștigă statul, câștigă agentul economic. În plus, forța de control astfel eliberată ar putea fi folosită pentru controale în scopul reducerii evaziunii sau pentru stabilirea corectă a bazei de impozitare. Din nou evazioniștii pierd, statul câștigă.

În al patrulea rând, s-ar reduce foarte mult arieratele, atât cele ale statului către agenții economici (câștigă agentul economic, pierde puțin bugetul), cât și cele dintre agenții economici (câștigă vânzătorul, pierde cumpărătorul rău platnic).

Nu în ultimul rând, s-ar elimina complet distorsiunile concurențiale între companii din state diferite ale UE, pentru

că măsurile de simplificare ar fi aplicabile *erga omnes*, deci investitorul nostru de mai sus ar trebui să plătească tot 10.000 de euro pe utilajul de care are nevoie, chiar dacă îl cumpără din Timișoara.

Cine ar mai colecta și plăti la buget TVA? Cei care vând la consumatorii finali (B2C), dar și la agenții economici sau instituțiile fără drept de deducere (bănci, societăți de asigurare, unități de învățământ sau medicale etc.). Este adevărat că riscul fiscal al colectării va fi mult mai concentrat, dar acest lucru va permite și o administrare mult mai eficientă a acestuia. În plus, riscul ar fi mutat în special în zona de retail, or se știe că retail nu prea se poate face din apartamente de bloc cu firme fantomă. Pentru retail trebuie ieșit în stradă, ceea ce implică vizibilitate, deci și control mai ușor. Coroborate și cu câteva măsuri de întărire a legislației privind combaterea evaziunii fiscale în retail, măsurile de simplificare ar putea pur și simplu să stârpească acest flagel – fraudă de TVA, și implicit să ducă la reducerea drastică a pierderilor datorate evaziunii fiscale.

Avantajele, enumerate mai sus doar în parte, ar fi uriașe în special pentru “băieții buni”. Se pare însă că, pentru moment, “băieții răi” sunt încă suficient de puternici în UE pentru a nu lăsa ca acest lucru să se întâmple...

Foarte interesant este că și Consiliul European recunoaște deschis problema, dar, din păcate, refuză încă să accepte soluția. Recent, în data de 31 iulie 2012, Consiliul a emis o propunere de modificare a Directivei TVA în sensul introducerii unui mecanism de reacție rapidă (QRM – Quick Reaction Mechanism) pentru a se putea asigura un răspuns mai eficient la cererile statelor membre pentru obținerea de

derogare de la regula generală, în scopul aplicării măsurilor de taxare inversă.

Această propunere merită citită cu atenție și tradusă mai pe înțelesul tuturor. Ce ne spune ea? Câteva lucruri simple: (1) Consiliul știe că avem o problemă cu fraudă, problemă generată de chiar modul de funcționare al TVA; (2) știm și cât ne costă: 110,8 miliarde EURO!; (3) se știe și soluția: taxarea inversă; (4) dar cu toate acestea, aplicarea soluției trebuie în continuare condiționată!; (5) se știe și cât ar costa aplicarea soluției: zero! Eu personal nu cred că o astfel de atitudine poate fi considerată o mostră de eficiență...

➤ *10.1.2 Registrul operatorilor intracomunitari*

Anul negru al fiscalității românești, 2010, a mai introdus o invenție în Codul fiscal: registrul operatorilor intracomunitari (ROI), cu scopul de a reduce ceea ce explicăm în secțiunea anterioară că poate fi complet eliminat doar prin măsuri de simplificare. Practic, ca urmare a acestei reglementări, zeci de mii de companii care derulau operațiuni intracomunitare s-au trezit că nu mai sunt bune codurile lor de TVA și trebuie să se înregistreze din nou, într-un alt registru de TVA, numit ROI. Înregistrarea a însemnat depunerea unui dosar, care conținea în special dovada că acționarii și administratorii nu aveau fapte de evaziune înscrise în cazierul judiciar. Obținerea acestor dovezi a costat contribuabilii timp și bani, iar rezultatul a fost unul mai mult decât îndoielnic. Dovada cea mai bună că ROI nu și-a atins scopul a fost OMF 1984/2011 privind înregistrarea ca plătitor de TVA, ordin care stabilește o procedură destul de complicată și costisitoare pentru înregistrarea ca plătitor de TVA a companiilor nou înființate. Ambele măsuri sunt atât de

ușor de ocolit de evazionişti încât introducerea lor nu se justifică deoarece crește costurile de administrare atât pentru contribuabilul corect, cât și pentru stat.

Cum pot fi înscrise în ROI companii fantomă? Simplu: evazionistul înmatriculează o firmă nouă într-o jurisdicție off-shore, iar firma respectivă înființează compania românească. Acționarul, în mod evident nu are cazier judiciar (fiind o companie nou înființată), deci firma românească va fi înregistrată în ROI fără probleme. Măsura face parte din aceeași categorie de inutilități ca și introducerea perioadei de opoziție de 30 de zile la transferul părților sociale.

O măsură care poate avea mai mult sens în lipsa măsurilor de simplificare este procedura stabilită de OMF 1984/2011, cu condiția ca ea să fie aplicată și la firmele existente, precum și atunci când condițiile în care firma a primit codul de TVA (acționari, administratori, sediu) se schimbă. Așa cum a fost însă introdusă și cum funcționează astăzi, procedura este complet ineficientă: evazionistul va putea înființa firme care îndeplinesc condițiile cerute de lege, după care imediat schimbă administratorii, asociații și sediul și se apucă de furat.

□ *Secțiunea 10.2 – Propuneri legislative*

➤ *10.2.1. Măsuri de simplificare*

44. Art. 160 se modifică și va avea următorul cuprins:

“Art. 160 - (1) Prin excepție de la prevederile art. 150 alin. (1), atunci când atât furnizorul, cât și beneficiarul sunt înregistrați în scopuri de TVA conform art. 153, persoana obligată la plata taxei pentru operațiuni taxabile este beneficiarul.

(2) *Pe facturile emise pentru livrări de bunuri/prestări de servicii în condițiile alin. (1) furnizorii/prestatorii nu vor înscrie taxa colectată aferentă. Beneficiarii vor determina taxa aferentă, care se va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei în limitele și în condițiile stabilite la art. 145-147¹.*

(3) *De aplicarea prevederilor prezentului articol sunt responsabili atât furnizorii, cât și beneficiarii. Prin norme se stabilesc responsabilitățile părților implicate în situația în care nu s-a aplicat taxare inversă.*

(4) *Prevederile prezentului articol se aplică numai pentru livrările de bunuri/prestările de servicii în interiorul țării.”*

➤ **10.2.2 Registrul operatorilor intracomunitari**

45. Art. 158² se abrogă.

Despre impozitarea autoturismelor

□ *Secțiunea 11.1 - Comentarii*

În acest moment, Codul fiscal și OUG 50/2008 privind taxa de poluare conțin câteva prevederi pe care le consider a fi cel puțin contraproductive în ceea ce privește impozitele datorate de cei care dețin autoturisme. O să le detaliez mai jos.

➤ *11.1.1 - Impozitul pe profit și TVA*

După cum se știe, una din măsurile luate de Guvern după venirea crizei a fost eliminarea dreptului de a deduce TVA la achiziția de autoturisme, cu anumite excepții. Măsura, pe care eu unul o consider a fi una barbară, a fost introdusă în cel mai pur stil dâmbovițean: pe de o parte, s-a prevăzut nedeductibilitatea, iar, pe cealaltă parte, s-a permis în continuare deducerea TVA în cazul în care autoturismul era achiziționat prin intermediul unui contract de leasing... Cu alte cuvinte, dacă cumperi un Logan nu deduci cheltuielile, dar dacă iei în leasing un Rolls le deduci!

Din aceeași categorie face parte și prevederea cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor cu combustibilii, fiind, în opinia mea, o prevedere antieconomică.

○ Cum văd eu lucrurile?

În mod evident, nu mi se pare normal ca într-o țară precum România să fie permisă deductibilitatea integrală a unor cheltuieli “voluptorii”, cu mașini de lux (chiar dacă și eu conduc o astfel de mașină luată evident în leasing). La sfârșitul lui 2008, în propunerea de modificare a Codului fiscal care a stat la baza acestei lucrări, am propus limitarea cheltuielilor deductibile la o anumită valoare a autoturismului. Atunci am propus echivalentul a 150.000 lei (preț fără TVA), acum cred că acest plafon ar trebui să fie chiar mai mic – 100.000 lei.

Consider de asemenea că, în multe cazuri, întocmirea și tinerea la zi a foilor de parcurs reprezintă un efort administrativ nejustificat de mare iar lipsa acestor documente sancționată excesiv (cu nedeductibilitatea integrală sau impozitare ca avantaj de natură salarială). Cred că trebuie acceptat că mașina de serviciu poate fi folosită și în interes personal, dar în nici un caz numai în interes personal, chiar dacă foaia de parcurs lipsește. Din acest motiv consider că regula ar trebui să fie ca, în lipsa foii de parcurs, jumătate din costul mașinii precum și jumătate din costurile cu combustibilul sau costurile de întreținere/reparație să fie avantaj impozabil. În cazul în care contribuabilul consideră că 50% este prea mult, va trebui să justifice cota reală cu foaie de parcurs.

➤ 11.1.2 - “Taxa de poluare”

Am folosit ghilimele în titlu dintr-un motiv cât se poate de simplu: așa-zisa „taxă de poluare” introdusă prin OUG 50/2008 este de fapt o taxă de primă înmatriculare, fapt arătat

și de Curtea Europeană de Justiție (CEJ) care a confirmat ceea ce eu am susținut încă din 2008: “taxa de poluare” este în fapt o taxă de primă înmatriculare ce încalcă Tratatul de aderare, deci este nelegală. Această decizie dată de CEJ în cazul Tatu împotriva statului român, obligă statul român și la returnarea unor sume uriașe celor care au importat mașini second hand în această perioadă. Nepriceperea Guvernului costă! Cine plătește? Evident, noi, doar nu o să fie miniștrii care au aprobat OUG 50/2008 sau urmașii lor, care nu au făcut nimic pentru a îndrepta eroarea obligați să plătească ei sutele de milioane de euro ce trebuie rambursați contribuabililor.

Situația este cu atât mai ridicolă cu cât taxa a fost introdusă pentru a proteja piața de mașini noi, iar ea este nelegală doar pentru mașinile vechi...

În plus, chiar și pentru mașinile noi, criteriile de calcul ale taxei nu țin strict de cantitatea de noxe emise, ci și de cilindre și norma de poluare. Pentru autoturismele care îndeplinesc norma Euro 6, precum și pentru cele hibride taxa este însă zero, ceea ce creează o situație interesantă: există motoare foarte puternice care îndeplinesc norma Euro 6 sau hibride care datorită capacității mari emit peste 300 grame CO₂/km. În același timp, există foarte multe mașini de clasă mică și compactă, cu motoare mici și economice, dar care îndeplinesc doar norma Euro 5 și emit în jur de 100 grame CO₂/km, pentru care taxa este totuși de câteva sute de euro, chiar dacă efectiv poluează de trei ori mai puțin decât cele scutite de taxă... Poluatorul plătește?

Acum, la fel ca în 2007 când taxa de prima înmatriculare a fost introdusă, cred că o astfel de taxă, pe lângă faptul că nu este conformă cu acquis-ul comunitar, nu răspunde la ceea ce consider eu că este interesul național în acest domeniu, adică

să avem un parc auto cât mai nou și mai puțin poluant, dar și mai sigur. Nu trebuie să uităm de trista statistică a accidentelor de pe șoselele patriei din care o mare parte sunt datorate stării tehnice necorespunzătoare a rablelor care încă mai circulă pe drumurile publice. În plus, nu există o statistică a gravității accidentelor, a zilelor de spitalizare, a costurilor suplimentare de multiple feluri (nu numai medicale, dar și cu asistența socială a persoanelor rămase cu handicap) amplificate în cazul accidentelor în care sunt implicate mașini vechi și fără sisteme de securitate active sau pasive, așa cum au mașinile moderne.

În plus, taxa de primă înmatriculare coroborată cu anumite lipsuri din legislație a făcut ca numeroase rable să fie înmatriculate în Bulgaria de cetățeni români, rable care sunt folosite nestingerit în România, fără ca pentru acestea să se plătească vreo taxă (nici măcar impozitul local). În plus, conducătorii unor astfel de mașini sunt și dificil de sancționat pentru contravenții, nefiind posibilă identificarea lor decât dacă sunt opriți efectiv de către agenții de circulație.

○ **Ce cred eu că trebuie făcut?**

Cred că cea mai bună soluție este eliminarea taxei de primă înmatriculare (care oricum nu va mai putea fi păstrată decât dacă va fi aplicată și la revânzarea mașinilor deja înmatriculate) și înlocuirea acesteia cu o taxă anuală, taxă care să înglobeze și actualul impozit pe mijloacele de transport.

➤ **11.1.3 - Impozitul anual pe mijloacele de transport în comun**

În acest moment impozitul pentru autoturisme este calculat strict în funcție de capacitatea cilindrică a motorului, prin înmulțirea valorii impozabile corespunzătoare capacității cilindrice cu numărul de grupe de 200 cmc pe care le are motorul. Valorile impozabile cresc însă în trepte, diferențele fiind suficient de mari chiar pentru a introduce distorsiuni concurențiale. În plus, în unele cazuri se poate ajunge la valori ale impozitului anual comparabile cu valoarea de piață a mașinii (a se vedea autoturisme ARO cu motoare diesel, încă folosite destul de mult în zona rurală, săracă, a României), ceea ce consider a fi ridicol.

Câteva exemple:

- pentru cea mai populară mașină din clasa medie, impozitul poate varia între 48 lei (pentru motorul de 1200 cmc turbo) și 4640 lei (pentru motorul de 3200 cmc aspirat), adică cu nu mai puțin de 9666% mai mult!
- pentru doi concurenți direcți în clasa medie, impozitul este de 180 lei pentru primul (motor 1998 cmc) și de 792 lei pentru cel de al doilea (2140 cmc), adică cu 440% mai mult!

Consider că astfel de diferențe de impozit nu au absolut niciun fel de logică, alta decât unele rațiuni populiste de genul celor exprimate de un fost ministru ("*o să îi cocoșăm pe cei cu Q7*"!!!).

Așa cum am spus și mai sus, cred că impozitul anual ce trebuie plătit pentru autoturisme ar trebui să țină cont nu numai de capacitatea cilindrică a motorului, ci și de norma de

poluare, de vechimea mașinii și de prezența sau nu a unor elemente de siguranță importante. În plus, consider că impozitul ar trebui calculat și în funcție de lungimea mașinii, pentru a reflecta astfel în impozit faptul că o mașină lungă ocupă mai mult loc pe domeniul public.

Un astfel de impozit nu numai că ar asigura veniturile necesare autorităților locale, dar ar și încuraja înnoirea parcului auto prin descurajarea păstrării mașinilor vechi sau chiar a epavelor parcate pe spațiul public. Aproape că nu mai există stradă în localități fără cel puțin o epavă, fie că vorbim de mașini prea vechi ca să mai circule, fie de cele care au fost avariate în accidente, iar costul reparației este prea mare și nu poate fi plătit de proprietar.

Consider că un impozit astfel construit, chiar dacă poate fi nepopular pentru unii, reprezintă mult mai bine interesul național decât actualul program “Rabla”, program care răspunde mai degrabă interesului unui segment mic de populație (cei care au în proprietate “rabla” pe care statul le cumpără la suprapreț cu bani din impozite plătite de cei care își cumpără mașini noi, precum și ai intermediarilor de cupoane) și poate, într-o măsură mai mică, producătorilor și dealerilor de mașini noi. Pierd însă exact cei care trebuie încurajați, adică majoritatea cumpărătorilor de mașini noi.

Consider de asemenea că folosirea de către cetățenii români de autoturisme înmatriculate în străinătate trebuie descurajată prin obligarea acestora să înregistreze aceste autoturisme la DITL (Direcția Impozite și Taxe Locale) pentru plata impozitelor locale datorate în termen de maxim 30 de zile de la introducerea în țară și sancționarea severă a celor care nu o fac.

□ **Secțiunea 11.2 – Propuneri legislative**

46. La alin. (3) al art. 21, după lit. n) se introduce un nou paragraf, lit. m), care va avea următorul conținut:

“m) cheltuielile cu amortizarea autoturismelor sunt deductibile în limita unei valori de achiziție de 100.000 lei, fără TVA.”

47. Lit. t) a alin. 4 al art. 21 se abrogă;

48. Lit. l¹) a alin 7 al art. 48 se abrogă;

49. Lit. a) a alin. 3 al art. 55 se modifică după cum urmează:

“a) utilizarea oricărui bun, inclusiv a unui vehicul de orice tip, din patrimoniul afacerii, în scop personal, cu excepția deplasării pe distanță dus-întors de la domiciliu la locul de muncă. În cazul vehiculelor pentru care nu se întocmește foaie de parcurs, avantajul în natura va fi calculat lunar ca fiind egal cu 1% din valoarea de achiziție a autovehiculului, inclusiv TVA, la care se adaugă 50% din costurile cu combustibilul și reparațiile, inclusiv TVA;”

50. Alin. (1) al art. 261 se modifică și va avea următorul cuprins:

“(1) Orice persoană care are în proprietate un mijloc de transport care trebuie înmatriculat în România sau care folosește mijloace de transport înmatriculate în străinătate datorează o taxă anuală pentru mijlocul de transport, cu excepția cazurilor în care în prezentul capitol se prevede altfel.”

51. Alin. (2) al art. 263 se modifică și va avea următorul cuprins:

a) Pentru motorete, scutere, motociclete, autoturisme, inclusiv autoturisme de teren, autobuze, autocare sau microbuze, precum și pentru tractoare rutiere impozitul pe mijlocul de transport se calculează după următoarea formulă:

$$I = (A + B) \cdot s \cdot p \cdot l \cdot v$$

Unde:

I – impozitul anual datorat

A - impozitul în funcție de capacitatea cilindrică, calculat conform tabelului de la lit. b)

B - impozitul în funcție de emisiile de CO₂, calculat conform lit. c)

s - coeficient de ajustare pentru siguranța la frânare, calculat conform lit. d)

p - coeficient de ajustare pentru siguranța pasivă, în funcție de numărul, tipul centurilor de siguranță și numărul de airbaguri, calculat conform lit. e)

l - coeficient de ajustare în funcție de lungimea autoturismului, calculat conform lit. f);

v - coeficient de ajustare în funcție de vechime, calculat conform lit. g)

b) impozitul în funcție de capacitatea cilindrică a motorului - *A*, prin înmulțirea fiecărei grupe de 200 cm³ sau fracțiune din aceasta cu suma corespunzătoare din tabelul următor:

c) impozitul în funcție de emisiile de CO₂- *B*, se calculează după următoarea formulă

$$B = g \cdot v,$$

unde :

g = valoarea exprimată în lei/grame CO₂/km

v = coeficient de multiplicare în funcție de emisiile de CO₂, conform tabelului de mai jos:

Nr. crt.	Mijloace de transport cu tracțiune mecanică	lei/200 cm ³ sau fracțiune din aceasta
	Motorete, scutere, motociclete și autoturisme cu capacitatea cilindrică de până la 2.000 cm ³ inclusiv	8
	Autoturisme cu capacitatea cilindrică între 2.001 cm ³ și 3.000 cm ³ inclusiv, pentru ceea ce depășește 2000 cm ³	20
	Autoturisme cu capacitatea cilindrică de peste 3.001 cm ³ , pentru ceea ce depășește 3000 cm ³	40
	Autobuze, autocare, microbuze	24
	Alte vehicule cu tracțiune mecanică cu masa totală maximă autorizată de până la 12 tone inclusiv	30
	Tractoare înmatriculate	18

d) Valoarea coeficientului de ajustare pentru siguranța la frânare – f , este următoarea:

- pentru autovehiculele care au instalate sistem anti-blocaj (ABS sau echivalent) și control al stabilității (ESP sau echivalent): $f = 1$;
- pentru auto care au instalat doar sistem anti-blocaj (ABS sau echivalent): $f = 1,25$;
- pentru autoturismele care nu au sistem anti-blocaj: $f = 1,5$;

e) Valoarea coeficientului de ajustare pentru siguranță pasivă – p , este următoarea:

- pentru autoturisme fără centuri de siguranță pretensionate și fără airbaguri: $p = 2$;
- pentru autoturisme cu centuri de siguranță pretensionate și fără airbaguri: $p = 1,5$;
- pentru autoturisme cu unul sau două airbaguri: $p = 1$;
- pentru autoturisme cu mai mult de două airbaguri: $p = 0,8$.

f) Valoarea coeficientului de ajustare pentru lungime - l , este următoarea:

- pentru autoturisme cu lungime de până la 4 m, precum și pentru celelalte categorii de vehicule menționate la lit. a): $l = 1$;
- pentru autoturisme cu lungime mai mare de 4 m, $l = L/4$, unde L este lungimea autoturismului, exprimat în m.

Emisii CO ₂ - gram/km	v
$< = 150$	1
151 - 300	1,5
$> = 301$	2

g) Valoarea coeficientului de ajustare pentru vechime - v , este următoarea:

- pentru autoturisme cu vechimea de cel mult 5 ani, $v = 1$;
- pentru autoturisme cu vechimea între 5 și 10 ani, v se majorează cu 0,1,
- pentru fiecare an, începând cu cel de-al șaselea an;
- pentru autoturisme cu vechimea mai mare de 10 ani, v se majorează cu 0,2,
- pentru fiecare an, începând cu cel de-al unsprezecelea an.

52. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 50 privind taxa de poluare se abrogă.

Despre impozitarea veniturilor nedeclarate

□ *Secțiunea 12.1 - Comentarii*

În ultima perioadă asistăm la discuții foarte aprinse cu privire la metodele indirecte de control, la impozitarea averilor ce nu pot fi justificate prin venituri impozitate, sau chiar la confiscarea unor astfel de averi.

Am salutat apariția metodelor indirecte de control, ca un pas firesc spre normalitate. Astfel de metode permit inspectorilor fiscali să compare cheltuielile unui contribuabil (averea afișată) cu veniturile declarate, iar dacă constată discrepanțe emit decizie de impunere pentru diferență. Am criticat însă vehement faptul că aceste reglementări au fost emise fără a reglementa însă și cel mai important instrument pentru aplicarea lor: declarația inițială de patrimoniu. Fără o astfel de declarație nu va exista referință, iar persoana controlată va putea ușor susține că are banii de dinaintea intrării în vigoare a măsurilor indirecte de control.

Mai există însă o problemă, care poate foarte ușor sabota orice efort de "albire" a economiei. Astfel de metode, aplicate după decenii de debandadă fiscală, vor crea în primul rând frică în rândul celor care se știu "cu păcate pe suflet". Capitalul este însă precum un animal sperios, nu stă să lupte, fuge pur și simplu. Unde? Către țări neutre sau prin paradisuri fiscale...

Nu cred că România are nevoie de așa ceva.

Cred că avem nevoie, acum poate mai mult decât niciodată, de ceea ce eu am insistat să numesc “momentul zero”. Prin această sintagmă înțeleg o perioadă limitată în timp în care persoanele care știu că dețin active de orice fel (bani cash sau în bancă, bunuri mobile sau imobile în țară sau străinătate) pentru care nu pot justifica fiscal proveniența, să le poată declara, iar impozitul aplicat să fie unul suficient de mic pentru a nu merita eschivarea.

Trebuie însă și sancțiuni pentru cei care nu vor folosi în mod voluntar oportunitatea astfel creată. Soluția este una simplă: diferențele constatate prin aplicarea măsurilor de control indirect, după încheierea perioadei de declarare voluntară, vor fi impozitate cu o cotă dublă față de cea standard, adică cu o cotă de 32%. În plus, un instrument care poate fi extrem de eficient este declarația de patrimoniu, la care o să găsiți referiri.

Știu că unii numesc această operațiune “amnistie fiscală”, am făcut-o și noi în setul de măsuri propus în mai 2004. Am constatat însă că acest termen naște prea multe energii negative, deci consider că trebuie evitat. Prefer “momentul zero”, termen care constat cu bucurie că începe să fie folosit din ce în ce mai des...

În mod evident, se poate pune și problema hazardului moral pe care o astfel de măsură o poate genera. Sunt de acord că această problemă există, dar cred că beneficiile pentru societate ale unei astfel de măsuri ar fi mult mai mari decât beneficiile pe care o eventuală cruciadă împotriva

averilor mari (și care nu pot fi justificate fiscal) le poate aduce. De altfel, sunt convins că beneficiile aplicării metodelor de control indirect așa cum au fost ele redactate vor fi doar marginale. În plus, în lipsa “momentului zero” ele introduc un alt gen de hazard, cel cu privire la vendete politice și corupție. Trebuie să fim pragmatici!

Un moment zero construit în modul cel mai pragmatic cu puțință (a se vedea modelul belgian implementat în 2004), coroborat cu introducerea legislației privind holdingurile, cu clarificarea legislației fiscale, rezonabilizarea sistemului de calcul și plată al contribuțiilor sociale, cu întărirea capacității de administrare a fiscalului, dar și cu o înăsprire a sancțiunilor pentru evaziune fiscală nu poate duce decât la o descătușare fără precedent de energii pozitive în țara noastră! Acum suntem precum un atlet care aleargă cu bolovani legați de picioare...

□ *Secțiunea 12.2 - Propuneri legislative*

53. La Titlul III, după Capitolul XIV se introduce un capitol nou, Capitolul XIV¹, cu următorul conținut:

„Capitolul XIV¹ - Impozitul pe venitul nedecarat

Art. 102¹ - Sfera de cuprindere a impozitului - (1) Contribuabilii prevăzuți la art. 39 lit. a) care la data intrării în vigoare a prezentei legi dețin în patrimoniu sume sau bunuri de natura celor prevăzute la alin. (2), cu excepția sumelor provenite din activitățile prevăzute la alin. (3), care nu au fost declarate și pentru care nu au fost plătite impozitele datorate conform legislației fiscale în vigoare la data obținerii bunurilor sau sumelor respective, datorează impozit conform prezentului articol.

(2) Sumele sau bunurile pentru care se datorează impozit conform prezentului articol sunt:

a) sumele aflate în conturi din străinătate ale contribuabilului sau ai unor prepuși ai contribuabilului care sunt transferate în conturi ale contribuabilului deschise la bănci sucursale ale băncilor străine din România;

b) contravaloarea titlurilor de valoare deținute de contribuabil sau prepuși ai contribuabilului în țară și străinătate;

c) sumele în numerar care sunt depuse de contribuabil în conturi ale contribuabilului deschise la bănci sucursale ale băncilor străine din România;

d) contravaloarea bunurilor mobile sau imobile deținute de contribuabili sau prepușii acestora în țară sau străinătate.

(3) Contravaloarea titlurilor de valoare, precum și a bunurilor mobile sau imobile prevăzute la lit. b) și d) este egală cu prețul de achiziție al acestora.

(4) Sumele sau bunurile provenite din operațiuni de spălare de bani, trafic de droguri, trafic de persoane, trafic de arme sau prin furt nu fac obiectul prezentului capitol.

(5) Prin prepus al contribuabilului se înțelege persoana care, în calitate de proprietar aparent, deține în numele contribuabilului sume de bani, precum și bunuri mobile sau imobile.

102² - Cotele de impozit – (1) Pentru sumele declarate voluntar în cel mult 3 luni de la data intrării în vigoare a prezentei legi, cota de impozit este de 5%, impozitul fiind final.

(2) Pentru sumele declarate voluntar într-o perioadă mai mare de 3 luni dar mai mică de 6 luni de la data intrării în vigoare a prezentei legi, cota de impozit este de 10%.

(3) Pentru sumele care nu au fost declarate voluntar și care sunt stabilite suplimentar la plată de către inspecția fiscală, inclusiv prin metode de control indirect, indiferent că astfel de sume sunt obținute înainte sau după intrarea în vigoare cota de impozit este cota stabilită la art. 43, la care se aplică o majorare de 100%.

102³ - Declararea, reținerea și plata impozitului – (1) Sumele impozitate conform prezentului capitol vor fi declarate de către contribuabil la banca aleasa de către contribuabil pentru a efectua plata impozitului datorat conform prezentului capitol. Banca nu va avea obligația de a transmite declarația contribuabilului organelor fiscale. Banca va emite contribuabilului o dovadă scrisă cu privire la depunerea declarației, la conținutul declarației, precum și la valoarea impozitului reținut și virat conform alin. (3), dovada ce va putea fi folosită de contribuabil pentru justificarea veniturilor în cazul în care contribuabilul va face obiectul controlului fiscal. Modelul declarației depuse de contribuabil, precum și a dovezii eliberate de către bancă va fi aprobat prin ordin al ministrului finanțelor.

(2) Impozitul datorat, calculat prin aplicarea cotei stabilite conform art. 102.2, va fi reținut de către bancă și virat la bugetul statului până cel mai târziu pe 25 ale lunii următoare reținerii, fără a indica identitatea contribuabililor de la care impozitul a fost reținut.

102⁴ - Declarația de patrimoniu – (1) În termen de 6 luni de la intrarea în vigoare a legii, contribuabilii prevăzuți la art. 39 lit. a) au obligația să depună o declarație de patrimoniu care să includă:

- a) valoarea disponibilităților bănești aflate în conturi la bănci românești sau străine, precum și în numerar;
- b) valoarea creanțelor asupra terților, precum și a datoriilor către terți;
- c) valoarea de piață a titlurilor de valoare tranzacționate pe o piață reglementată, la data declarării, indiferent dacă astfel de titluri au fost emise de un emitent român sau străin sau de locul unde astfel de valori se tranzacționează;
- d) valoarea de achiziție a titlurilor de valoare care nu sunt tranzacționate pe o piață reglementată, indiferent dacă astfel de titluri de valoare au fost emise de o persoană română sau străină;

e) valoarea de achiziție a bunurilor imobile sau mobile deținute. Fac obiectul declarării doar bunurile mobile cu o valoare de achiziție de minim 20.000 lei. Pentru bunurile imobile sau mobile dobândite prin moștenire, donație sau altă formă de dobândire cu titlu gratuit valoarea de achiziție menționată în declarația de patrimoniu va fi zero.

(2) Prevederile de la alin. (1) sunt aplicabile inclusiv în legătura cu sumele, titlurile de valoare sau bunurile mobile sau imobile deținute de contribuabil prin intermediul unor terțe persoane.

(3) Declarația prevăzută la alin. (1) se depune doar de contribuabilii pentru care valoarea cumulată a activelor menționate la alin. (1), exclusiv locuința de domiciliu, depășește 500.000 lei.

Titlul II -Despre Codul de procedură fiscală

CAPITOLUL 1

Comentarii introductive

Codul de procedură fiscală, implementat în legislația noastră împreună cu Codul fiscal în 2004, conține câteva prevederi care dezechilibrează în mod exagerat balanța de forță în favoarea autorităților fiscale, dând din păcate naștere la multe abuzuri din partea organelor de control.

Astfel de reglementări nu fac decât să crească neîncrederea investitorilor în România și, de asemenea, să crească nivelul de corupție din sistem. Majoritatea propunerilor din acest titlu sunt îndreptate în special înspre echilibrarea balanței de forță între contribuabilii de bunăcredință și organele fiscale.

Trebuie spus și că introducerea declarației inițiale de patrimoniu ar eficientiza semnificativ metodele de control incorect, metode de control care, așa cum au fost introduse în 2010, nu prea au cum să fie folosite în mod eficient.

În plus, o să mă refer și la cesionarea creanțelor fiscale, instrument care ar trebui să ajute la reducerea arieratelor, dar care datorită unor neclarități din lege și mai ales din practică, este foarte puțin folosit.

CAPITOLUL 2

Despre rolul activ al organelor fiscale

□ *Secțiunea 2.1 - Comentarii*

Codul de procedură fiscală conține și astăzi prevederi cu privire la rolul activ al organelor fiscale, prevederi care se referă mai degrabă la rolul activ al fiscoșului în timpul controlului fiscal, în identificarea stărilor de fapt, a felului și a modului în care se face examinarea contribuabilului.

Consider însă că rolul activ ar trebui să includă și acțiuni sau măsuri pe care organele fiscale să le întreprindă pentru a întâmpina sau stopa anumite greșeli de comportament fiscal ale contribuabililor astfel încât să nu lase problemele să se acumuleze. De altfel, avem recent trei cazuri mai mult decât scandaloase, în care organele fiscale nu au făcut nimic ani de zile, deși știau sau ar fi trebuit să știe că există un anumit comportament fiscal din partea contribuabililor, comportament pe care astăzi îl contestă.

Mă refer în primul rând la cavalcada de controale începute în toamna lui 2009 împotriva persoanelor care au efectuat tranzacții imobiliare în scopul de a li se colecta TVA plus penalități pentru toate vânzările din interiorul perioadei de prescripție.

Ciudat, oare unde erau aceleași autorități fiscale când piața imobiliară duduia, iar presa abunda de anunțuri de vânzări imobile noi construite de persoane fizice? Dacă, așa cum susțin acum autoritățile, legea a fost clară și TVA-ul trebuia plătit, de ce nu este nimeni acuzat de neglijență în serviciu cu impact deosebit de grav? În mod particular, în acest caz legea nu a fost deloc clară, dar totuși, cum poate fi justificată o asemenea pasivitate? Să nu uităm că fiscalul a avut întotdeauna o situație clară a tuturor vânzărilor, acestea fiind raportate lunar de către notari, iar volumul vânzărilor, numai în perioada 2006-2008, a depășit 25 miliarde de euro, adică 8% din PIB!!!

Iarăși, cum poate fi justificată pasivitatea fiscalului în cazul TVA la drepturile de autor, unde legislația a fost într-adevăr clară de la bun început? Controalele au început în primăvara lui 2011, pe baza informațiilor puse la dispoziția fiscalului chiar de către contribuabilii aflați în eroare. Aceștia au depus disciplinați declarația anuală privind impozitul pe venit (Declarația 200), din care se vedea clar depășirea plafonului de scutire la TVA. Cu toate acestea fiscalul nu a făcut nimic ani mulți, unii ani fiind deja prescriși.

Un al treilea exemplu, este cel al contribuțiilor la asigurările de sănătate, contribuții datorate de majoritatea celor care obțin venituri din activități independente. Nici cei de la fisc, nici cei de la Casa Națională privind Asigurările de Sănătate nu au făcut nimic ani de zile, chiar dacă era evident că există discrepanțe uriașe între veniturile impozabile declarate de contribuabili și plățile la CNAS. În schimb, în toată această perioadă, toți directorii CNAS, miniștrii sănătății sau alți politicieni se plâneau că nu sunt bani... Acum însă au început să trimită decizii de impunere, inclusiv dobânzile

sau penalitățile de-a dreptul cămătărești cerute de stat pentru plăți cu întârziere.

În mod evident, necunoașterea legii nu te poate absolvi de la aplicarea ei, mai ales atunci când legea este clară – cum este cazul în ultimele două exemple. Cred însă că nu trebuie încurajată pasivitatea organelor statului, ele trebuie responsabilizate prin obligarea prin lege a acestora de a-și asuma un rol activ în administrarea fiscală. Iar atunci când nu poate fi vorba de evaziune, de rea-credință (în toate exemplele de mai sus contribuabilii au declarat venitul, dar nu au aplicat tratamentul fiscal corect până la capăt, ci doar parțial), atunci când organul fiscal avea toate elementele pentru a stabili plata unor impozite și nu a făcut-o, vina trebuie împărțită, iar sancțiunea aplicată contribuabilului trebuie redusă.

În caz contrar, se generează hazard atât administrativ, cât și moral, deci implicit corupție. Ca să nu mai vorbim de pagubele cauzate bugetului de stat, dar și de imensul stres generat contribuabililor care descoperă după ani de zile că s-au aflat în eroare și că au de plătit sume pe care pur și simplu nu și le mai pot permite...

□ *Secțiunea 2.2 – Propuneri legislative*

54. La art. 7 se introduc 2 noi aliniate, (6) și (7) cu următorul conținut:

“(6) Organul fiscal are obligația de a analiza declarațiile fiscale ale contribuabilului și de a determina dacă contribuabilul și-a îndeplinit obligațiile fiscale în mod corespunzător. În cazul în care organul fiscal constată că contribuabilul nu și-a îndeplinit în mod corespunzător obligațiile fiscale, organul fiscal va emite decizie de

impunere sau va proceda la înregistrarea din oficiu ca plătitor de taxe, după caz.

(7) Atunci când organul fiscal constată că prevederi cu caracter fiscal sunt încălcate în mod frecvent de către contribuabili, organul fiscal are obligația să comunice contribuabililor, atât prin mijloace specifice de comunicare publică (presă, televiziuni, publicații on-line), cât și prin intermediul site-ului ANAF modul corect de aplicare al legii.”

55. La art. 120, după alin. (7) se introduce un nou alineat (8), cu următorul conținut”

“(8) nivelul dobânzii se reduce cu 50% pentru sumele stabilite suplimentar de către organul fiscal sau declarate cu întârziere de către contribuabil, dacă astfel de diferențe sunt calculate ca urmare a încălcării de către organele fiscale a obligației prevăzute la alin. (6) și (7) ale art. 7.”

Despre inspecția fiscală

□ *Secțiunea 3.1 - Comentarii*

➤ *3.1.1 Durata inspecției fiscale*

Consider că durata permisă în acest moment de cod pentru controalele fiscale este una excesivă: 3 sau chiar 6 luni. Este adevărat că în cele mai multe cazuri durata controlului este una rezonabilă, semnificativ mai mică decât cea maximă permisă, dar există și excepții notabile, când durata controalelor depășește cu mult aceste termene.

Astfel de prelungiri sunt datorate în primul rând modului permisiv în care este redactată legislația care permite prelungiri *sine die* pentru a efectua controale încrucișate sau pentru a cere lămuriri cu privire la anumite reglementări fiscale. În lipsa unor termene clare pentru astfel de controale sau furnizare de informații este evident că suspendarea poate dura luni sau chiar ani. În tot acest timp, statul nu trebuie să plătească dobânzi de întârziere (dacă nu restituie la timp sumele cerute de contribuabil), dar poate solicita dobânzi de întârziere la finalizarea controlului (dacă prin decizia de impunere emisă se constată diferențe în plus de achitat)...

Consider că astfel de lucruri trebuie să înceteze, contribuabilul de bună-credință, cel care ține în spate de altfel

bugetul și implicit organul fiscal, nu mai trebuie agresat cu tot felul de prevederi injuste, prevederi care până la urmă se întorc împotriva bunului mers al economiei. Legea trebuie să dea instrumente puternice în mâna organelor de control pentru a lupta împotriva celor care o încalcă, pentru combaterea evaziunii, nu pentru a păgubi contribuabilii corecți.

Cum văd eu rezolvată, în mod rezonabil, problema:

- în primul rând, durata maximă a controalelor trebuie înjumătățită;
- controalele încrucișate sau cererile de informații către alte instituții, inclusiv cele pentru care este nevoie de o decizie a Comisiei fiscale centrale nu trebuie să constituie motive de suspendare, ci doar de prelungire, pentru o durată limitată, a duratei inspecției;
- cazurile în care se poate decide suspendarea controlului să fie limitate strict la cele care nu țin de autoritățile fiscale sau de alte organe ale administrației publice, centrale sau locale, din România;
- în cazul în care controlul este prelungit în mod nejustificat, statul va trebui să plătească dobânzi de întârziere, în situația în care controlul este efectuat în vederea rambursării unor sume sau, pentru perioada de depășire a duratei maxime admise, statul să nu poată percepe contribuabilului dobânzi de întârziere pentru perioada de întârziere, dacă în urma controlului se stabilesc sume suplimentare la plată.

➤ 3.1.2 *Discuția finală cu contribuabilul*

O altă problemă a controlului fiscal este discuția finală cu contribuabilul. Din păcate, de cele mai multe ori, aceasta are un rol pur formal, practic contribuabilul fiind invitat la o discuție în care i se prezintă raportul finalizat și

semnat de organul fiscal, rolul principal al întâlnirii fiind în fapt nu discuția, ci predarea raportului. Consider însă că nu acesta este de fapt scopul discuției finale, ci acela de a da posibilitatea contribuabilului să își susțină poziția, pentru a reduce sumele aflate în litigiu după emiterea deciziei de impunere. Pentru ca și contribuabilul să poată face comentarii utile la această discuție, trebuie în primul rând să aibă la dispoziție proiectul final al raportului, cu un timp rezonabil înainte de discuție, altfel rolul discuției finale (așa cum îl vedem noi) dispare.

➤ **3.1.3 Suspendarea soluționării contestației ca urmare a sesizării organelor de urmărire penală**

În ultima perioadă am constatat o practică îngrijorătoare a organelor de control: acestea sesizează organele de urmărire penală pentru fapte minore sau care chiar nu pot fi considerate a fi fapte de evaziune. Dau și un exemplu: sesizare penală împotriva unei persoane fizice care a vândut bunuri imobile, pentru neînregistrarea și neplata TVA. Cum poate fi evazionist o persoană care a declarat autorităților fiscale vânzările, care a plătit și un impozit pe venitul obținut din aceste vânzări (declarația, reținerea și plata impozitului fiind făcută de notarul public)?

Problema nu este însă sesizarea, în fond inspectorul are dreptul să facă propriile aprecieri și nu cred că trebuie să fie sancționat pentru ele (cu excepția relei-credițe). Problema constă în faptul că, urmare a sesizării penale, organele de soluționare a contestației suspendă soluționarea acesteia, conform principiului “penalul ține în loc civilul”. Consider însă că acest principiu nu poate fi aplicat în astfel de cazuri, ci dimpotrivă: ar trebui mai întâi soluționată contestația de către

instanțe competente și numai după aceea, dacă prin decizia rămasă definitivă și irevocabilă se stabilesc prejudicii bugetului de stat, sesizate organele de urmărire penală, dacă este cazul.

Dacă admitem că soluționarea contestației poate fi ținută în loc de cazul penal, putem ajunge la situația ridicolă ca aspecte fiscale să fie judecate de către persoane (procurori, judecători) care au cu totul alte competențe, ceea ce este absurd.

În concluzie, consider că penalul nu trebuie să țină în loc fiscalul, ci mai degrabă invers.

În susținerea acestei opinii vine și un argument practic:

- organul de control fiscal stabilește dacă impozitele și taxele datorate de contribuabil au fost calculate în conformitate cu legea fiscală, iar dacă nu, stabilește diferențe și accesorii pe care le pune în executare;
- organul de urmărire penală stabilește dacă contribuabilul a încălcat sau nu legea penală și cere instanței competente stabilirea unei pedepse, în general privative de libertate, precum și a unor pedepse accesorii.

Observăm din paragrafele anterioare că cele două "organe" au atribuții complet diferite, deci nu există motiv pentru ca penalul să țină în loc fiscalul. De altfel, și textul actual (art. 214 alin. (1) lit. a) vorbește despre o "*infracțiune a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează a fi dată*", dar eu unul nu văd nicio astfel de situație practică. În plus, practica organelor fiscale este că întotdeauna când fac sesizarea organelor de urmărire penală să și suspende soluționarea, ceea ce ridică și o problemă de bun

simț: organul fiscal nu se “împiedică” de o posibilă infracțiune atunci când emite decizia, dar se împiedică de propria lui sesizare atunci când trebuie să o soluționeze...

Organul fiscal ar trebui cel mult să suspende controlul și să sesizeze organul de urmărire penală anterior emiterii deciziei, atunci când de existența faptei penale depinde stabilirea impozitului (ca de exemplu în cazul fraudei carusel, atunci când există dubii cu privire la inocența uneia din părțile implicate, atunci când diferențele sunt rezultatul unor infracțiuni precum falsul, uzul de fals sau altele similare) sau pentru a extinde controlul cu mai mult de 5 ani de zile în urmă. Într-un astfel de caz, dacă organul de urmărire penală ar dispune începerea urmăririi penale, fiscalul ar urma să se constituie parte civilă pentru diferența de impozit plus accesorii, iar dacă dispune neînceperea urmăririi penale, suspendarea controlului fiscal ar fi întreruptă și controlul fiscal reluat.

Argumente de acest tip mă fac să consider că suspendarea soluționării contestației pentru acest motiv trebuie pur și simplu exclusă, sau cel puțin ar trebui permisă contribuabilului acțiunea direct în instanță, în baza legii contenciosului administrativ (acțiune care, în lipsa unei soluții administrative la contestație, nu este admisă). Prefer însă prima soluție.

□ *Secțiunea 3.2 - Propuneri legislative*

➤ *3.2.1 Durata inspecției fiscale*

56. Articolul 104 se modifică și va avea următorul conținut:

“Art. 104. - Durata efectuării inspecției fiscale - (1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organele de inspecție fiscală sau, după caz, de compartimentele de specialitate ale autorităților administrației publice locale, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de 45 de zile.

(2) În cazul marilor contribuabili sau al celor care au sedii secundare, durata inspecției nu poate fi mai mare de 90 de zile.

(3) Duratele prevăzute la alin. (1) și (2) pentru durata efectuării inspecției fiscale se pot dubla în cazul în care conducătorul inspecției fiscale decide că sunt necesare controale încrucișate sau dacă sunt solicitate informații și/sau lămuriri de alte instituții sau de la organe de specialitate ale ministerului de finanțe.

(4) Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale pentru motive bine justificate, altele decât cele prevăzute la alin. (3), precum și la cererea motivată a contribuabilului. Decizia privind suspendarea se emite în scris, motivat și poate fi contestată conform art. 205;

(5) Perioadele în care derularea inspecției fiscale este suspendată nu sunt incluse în calculul duratei acesteia, conform prevederilor alin. (1) și (2).

(6) Condițiile și modalitățile de suspendare a unei inspecții fiscale se vor stabili prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, respectiv prin ordin comun al ministrului economiei și finanțelor și al ministrului internelor și reformei administrative, în cazul inspecțiilor fiscale efectuate de organele fiscale prevăzute la art. 35, care se publică în Monitorul Oficial al României, Partea I.”

➤ **3.2.2 Discuția finală cu contribuabilul**

57. Alin. (3) al art. 107 se modifică și va avea următorul conținut:

“(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor, precum și proiectul deciziei de impunere și al raportului de inspecție fiscală vor fi comunicate contribuabilului cu cel puțin 3 zile înainte.”

➤ **3.2.3 Suspendarea soluționării contestației ca urmare a sesizării organelor de urmărire penală**

58. Lit. a) a alin. (1) și alin (4) al art. 214 se abrogă.

Despre termene, dobânzi și penalități de întârziere

□ *Secțiunea 4.1 - Comentarii*

➤ *4.1.1 Despre termene*

Este știut faptul că nerespectarea de către contribuabil a termenelor stabilite de lege pentru depunerea declarațiilor sau plata impozitelor este întotdeauna sancționată, fie prin amenzi, fie prin dobânzi sau penalități de întârziere destul de punitive.

Ce se întâmplă însă când organul fiscal nu își respectă termenele stabilite prin lege? În general nimic, contribuabilul neavând nici măcar căi eficiente de a-și rezolva problema. Avem chiar situații care frizează ridicolul: fiscalul a întârziat cu mai mult de un an răspunsul la o contestație, am solicitat instanței să îi oblige să emită răspuns - lucru care s-a și întâmplat; organul fiscal a făcut însă recurs, doar ca să tergiverseze. În plus, în tot acest timp organul fiscal făcea demersuri pentru executarea silită a contribuabilului, pentru ca, în final, contestația să fie admisă și decizia de impunere anulată... Vă asigur că acesta este un caz concret, nu este poveste, nici măcar nu este unul singular.

Într-un alt caz, contribuabilul a solicitat compensarea impozitului pe profit cu o parte din TVA de recuperat, iar

pentru restul a cerut rambursare. Organul fiscal a efectuat controlul (cu întârziere) și a refuzat deductibilitatea întregii sume de TVA. Drept urmare, fiscalul s-a grăbit să-l execute pentru impozitul pe profit, evident plus dobânzi de întârziere. Contribuabilul a făcut contestație, decizia de impunere a fost anulată, s-a refăcut controlul și întreaga sumă solicitată la rambursare a fost rambursată, confirmându-se astfel că organul fiscal a greșit în prima fază. Fiscalul a refuzat însă plata dobânzilor pentru întârzierea cu aproape doi ani a rambursării, motivând că nu a fost rambursare cu întârziere, ci doar au greșit la primul control... Adică au invocat culpa proprie! Ce este însă și mai scandalos este că au refuzat și să restituie dobânzile de întârziere încasate necuvenit pentru necompensarea impozitului pe profit ca urmare a greșelilor făcute de prima inspecție!!! Cazul încă se judecă.

Acestea sunt doar câteva exemple, este drept dintre cele mai scandaloase, dar din păcate sunt reale, nu povești despre situații teoretice ce pot rezulta din actuala redactare a legii.

Nu trebuie omis un alt exemplu posibil datorită lipsei unor reglementări clare: în cazul în care organul fiscal stabilește impozite și accesorii suplimentare ca urmare a controlului fiscal, contestarea deciziei de impunere nu suspendă executarea. Contribuabilul are la dispoziție o acțiune pentru suspendarea executării deciziei de impunere, dar de cele mai multe ori astfel de cereri sunt fie respinse de instanțe, fie nu pot fi judecate suficient de repede pentru a preveni executarea silită a contului bancar. Ce se întâmplă însă dacă contribuabilul câștigă contestația, așa cum s-a întâmplat în primul caz menționat? Conform legislației actuale, organul fiscal trebuie să ramburseze sumele încasate necuvenit, fără dobândă, iar contribuabilul nu are nici măcar

șansa de a cere în instanță dobânzile de întârziere, decât eventual prejudicii pe calea unei acțiuni civile (supuse timbrării).

➤ 4.1.2 Despre dobânzi și penalități de întârziere

Până la 1 iulie 2010, pentru neplata la termen a taxelor și impozitelor contribuabilul trebuia să plătească o dobândă de întârziere extrem de punitivă (în special în contextul scăderii abrupte a dobânzilor bancare la lei), de 0,1%/zi (36,5%/an). Aceeași dobândă ar fi trebuit plătită și de stat (numai la cererea contribuabilului) în cazul în care existau întârzieri la rambursarea de taxe și impozite, ceea ce crea senzația unui echilibru...

Începând cu 1 iulie 2010, Guvernul a făcut un act de "generozitate", reducând într-o primă fază dobânzile la jumătate (0,05%/zi), după care, începând cu 1 octombrie a mai operat o reducere, la 0,04%/zi. Precum celebrele glume de la Radio Erevan, am descoperit însă imediat că „motocicleta era bicicletă și nu ne-au dat-o, ci ne-au luat-o”, pentru că, pe lângă reducerea dobânzii a fost introdusă și o penalitate: 5% pentru întârzieri mai mari de 30 de zile și 15% pentru întârzieri mai mari de 90 de zile. Adică reducerea operează efectiv doar dacă întârzierea este mai mică de 30 de zile sau mai mare de un an.

În plus, pentru că tot se prevede în cod că relațiile între contribuabil și organele fiscale trebuie să se bazeze pe bunăcredință (art. 12), penalitatea trebuie plătită doar de contribuabil, nu și de stat dacă acesta nu își îndeplinește obligațiile stabilite în sarcina lui de către lege...

Consider că se impun următoarele măsuri:

- în primul rând, penalitățile de întârziere trebuie să dispară, ele nu pot fi justificate în niciun fel rațional;
- în al doilea rând, dobânda de întârziere trebuie să reflecte atât costul banilor (dobânda pieței), cât și o componentă sancționatorie, componentă care să fie suficient de severă pentru a nu încuraja întârzierile la plată;
- în al treilea rând, așa cum organul fiscal calculează din oficiu dobânzile de întârziere datorate de contribuabil, tot din oficiu trebuie să calculeze și să plătească dobânzile de întârziere datorate de stat contribuabilului, odată cu principalul, nu să fie nevoie de cerere depusă de contribuabil pentru a-și recupera ce i se cuvine (cerere care de cele mai multe ori nici nu este depusă datorită presiunilor la care sunt supuși contribuabilii sau pur și simplu a temerii că vor fi supuși unor alte abuzuri de către organul fiscal);
- în al patrulea rând, atunci când organul fiscal emite o decizie de impunere prin care a obligat contribuabilul la plata de impozite suplimentare și accesorii, iar o astfel de decizie este contestată cu succes de contribuabil, statul va trebui să plătească dobânzi de întârziere. Poate așa organul fiscal va fi mai receptiv la cererile contribuabilului de suspendare a executării deciziei de impunere contestate...

Înainte de a încheia această secțiune, să spun și că, în opinia mea, majorările de întârziere pentru sumele datorate de contribuabili bugetelor locale sau de bugetele locale contribuabililor ar trebui supuse acelorași reguli ca în cazul sumelor datorate bugetului de stat, calculate pe zi, nu pe lună sau fracții de lună așa cum prevede în prezent Codul de procedură fiscală.

□ *Secțiunea 4.2 – Propuneri legislative*

59. Alin. (7) al art. 120 se modifică și va avea următorul cuprins:

“(7) Nivelul dobânzii este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

60. Art. 120¹ se abrogă.

61. Articolul 124 se modifică după cum urmează:

“Art. 124 - Dobânzi în cazul sumelor de restituit sau de rambursat de la buget - (1) Pentru sumele de restituit sau de rambursat de la buget statul datorează dobândă din ziua următoare expirării termenului prevăzut la art. 117 alin. (2) sau la art. 70, după caz.

(2) În plus față de dobânzile datorate conform alin. (1), statul datorează de asemenea dobândă pentru:

a) sumele stabilite suplimentar la plată prin decizii de impunere, inclusiv accesorii, plătite de către contribuabil în cazul în care decizia de impunere este desființată fie ca urmare a soluționării contestației, fie ca urmare a admiterii în tot sau în parte a acțiunii în contencios administrativ prin care contribuabilul a solicitat desființarea deciziei de impunere;

b) sumele solicitate la rambursare pentru care organul fiscal refuză neîntemeiat rambursarea. Refuz neîntemeiat este considerat atunci când contestația împotriva deciziei privind refuzul admiterii rambursării depusă de contribuabil conform art. 205 sau conform Legii privind contenciosul administrativ sunt admise.

(3) Acordarea dobânzilor se face de către organul fiscal din oficiu, acesta având obligația de a calcula și plăti dobânzile o dată cu suma de restituit sau de rambursat.

(4) Nivelul dobânzii este cel prevăzut la art. 120 alin. (7) și se suportă din același buget din care se restituie ori se rambursează, după caz, sumele solicitate de plătitori.”

62. Art. 124¹ se abrogă.

Titlul III - Despre legea privind evaziunea fiscală

□ *Secțiunea 1.1 - Comentarii*

În titlul anterior am tratat dezechilibrele create prin lege în favoarea organelor fiscale, organe care nu trebuie să primească instrumente cu care ar putea comite abuzuri asupra contribuabililor corecți.

În acest titlu o să abordez problema din sens opus: al întăririi instrumentelor pe care organul fiscal le are pentru combaterea evaziunii fiscale, fenomen care, așa cum am atras atenția Președintelui în octombrie 2009 la o întâlnire cu oameni de afaceri, afectează inclusiv siguranța națională. Ulterior, evaziunea fiscală a fost introdusă în Strategia națională de apărare a țării ca unul dintre factorii de amenințare a acesteia. Fiind însă introdusă la pachet cu presa, a căzut oarecum în derizoriu...

Combaterea evaziunii necesită în primul rând determinare din partea autorităților (organe fiscale, politie, procuratură), dar mai ales din partea clasei politice, care trebuie să susțină combaterea acestui flagel, nu să împiedice autoritățile sus-menționate să își facă treaba, așa cum s-a văzut din păcate în unele cazuri.

În ultima perioadă vedem ceva eforturi în această direcție, unele cu rezultate spectaculoase. Au fost arestări în vămi, în portul Constanța, au fost controale de amploare prin centrele comerciale unde se știe că evaziunea este regula, și nu excepția. Chiar dacă unele din aceste acțiuni au fost subminate din interior, rezultatele au fost notabile, în special

în ceea ce privește reducerea semnificativă a cotei de piață a țigărilor de contrabandă precum și a produselor petroliere neaccizate. Interesant este să observăm că, sub același guvern, mai întâi evaziunea a crescut în prima parte a anului 2010 până la un nivel ce a atins probabil un maxim istoric, după care, probabil și datorită faptului că guvernul a fost forțat de criză să semneze acordul cu FMI și UE, disciplina a început să fie întărită, iar evaziunea să scadă abrupt.

Această evoluție îmi întărește convingerea că, dacă fenomenul nu ar fi fost scăpat din mână în 2009 și în prima parte a lui 2010, România nu ar fi avut nevoie să mărească TVA în 2010, iar datoria publică ar fi fost semnificativ mai mică.

În opinia mea evaziunea poate fi împărțită în două mari categorii: marea evaziune și mica evaziune. Pe amândouă le consider la fel de periculoase.

➤ *1.1.1 Marea evaziune*

Prin “marea evaziune” înțeleg traficul cu produse accizabile în cantități mari, fraudă de TVA la achiziții intracomunitare, precum și marile “tunuri” date în domeniul rambursărilor de TVA, folosind variate metode.

Cea mai mare parte din aceste fraude au ca mobil furtul TVA și al accizelor, și mai puțin a impozitului pe profit sau venit. Acest tip de fraude nu pot fi combătute decât prin determinare instituțională și susținere politică și financiară din partea instituțiilor cu responsabilități în domeniu. Introducerea măsurilor de simplificare, așa cum am explicat în Capitolul 15 al Titlului 1, ar putea fi un ajutor imens în

combaterea mării evaziuni și o lovitură pe măsură dată infractorilor.

O altă măsură care cred că se impune este unificarea legislației în ceea ce privește evaziunea fiscală și definirea ei în sens larg. În acest moment prevederile referitoare la evaziune sunt împrăștiate în trei legi diferite (Codul fiscal, Codul vamal și Legea privind evaziunea fiscală), ceea ce creează oarecare dificultate în stabilirea infracțiunilor, existând fie suprapunere de responsabilități, fie zone în care nimeni nu mai este responsabil cu constatarea infracțiunii. În opinia mea, orice faptă prin care se eludează plata impozitelor, trebuie tratată într-un singur fel: ca evaziune, indiferent dacă fapta este săvârșită la granița sau în interiorul țării.

De altfel, consider că folosirea termenului de “contrabandă” strict în legătură cu trecerea bunurilor peste frontieră și numai în zona de frontieră este o eroare, iar sancționarea diferită a evaziunii în funcție de locul unde este descoperită fapta este improprie.

În plus, mijloacele folosite la comiterea infracțiunilor privind evaziunea trebuie confiscate. Această măsură trebuie aplicată inclusiv când astfel de mijloace (fie că este vorba de mijloace de transport sau de depozitare) nu sunt în proprietatea persoanei care comite fapta, ci sunt închiriate, dacă proprietarul a știut sau ar fi trebuit să știe de folosirea acestora pentru comiterea de fapte de evaziune. În felul acesta, pe de o parte se descurajează folosirea de mijloace închiriate, iar, pe de altă parte, se responsabilizează proprietarii unor astfel de mijloace.

Consider de asemenea că, în cazul persoanelor care sunt condamnate pentru fapte de evaziune, trebuie aplicate măsuri

de confiscare extinse. Mă refer la acea parte din patrimoniu care nu poate fi justificată prin venituri impozabile. Ținând cont de faptul că evaziunea este o infracțiune comisă cu intenție, sancțiunile trebuie să fie pe măsură.

➤ 1.1.2 Mica evaziune

Prin “mica evaziune” înțeleg acea evaziune pe care o vedem la fiecare pas: de fiecare dată când cumpărăm ceva sau plătim un serviciu și primim bonul fiscal, probabilitatea ca acea plată să nu fie fiscalizată este semnificativă. Fie că vorbim de restaurant, coafor, instalator, profesor, micul trafic de frontieră – situația este aceeași. În mod evident, mica evaziune se poate ușor transforma în mare evaziune în locuri precum complexe en-gros, unde pentru sute de comercianți regula este neemiterea facturii sau bonului fiscal, iar pagubele cauzate bugetului sunt de ordinul milioanelei de lei/zi/loc.

Sunt convins că duritatea propunerilor mele poate șoca, dar trebuie ținut cont că evaziunea fiscală este o infracțiune cu grad ridicat de pericol social, iar comiterea acesteia nu poate fi făcută decât cu intenție.

Paguba creată de astfel de centre de evaziune poate fi însă chiar mult mai mare decât în prezent dacă măsurile de simplificare propuse de mine ar fi implementate fără ca, în paralel, să se implementeze măsuri extrem de dure de combatere a fenomenului în retail.

Măsura la care mă gândesc este una simplă, aplicată și în alte țări: interzicerea pur și simplu a încasării oricărei sume fără emiterea în prealabil de document fiscal (bon fiscal sau factură fiscală), iar încălcarea acestei interdicții sancționată ca

infrafracțiune, cu închisoare sau amendă penală și confiscarea tuturor bunurilor folosite la comiterea infracțiunii. Sunt convins că o astfel de prevedere ar duce conformarea voluntară aproape de 100%, mai ales dacă organul fiscal ar aplica demonstrativ legea în câteva locuri vizibile, folosind inclusiv media pentru popularizarea sancțiunilor... Niciun patron sănătos la cap nu va risca confiscarea magazinului, a restaurantului sau hotelului! În plus, având în vedere că oricum "solicitarea bonului fiscal și păstrarea lui până la ieșirea din unitate" este de mai mulți ani obligatorie, ar trebui adăugată în legislație și posibilitatea cumpărătorului de a nu plăti dacă nu primește bonul fiscal.

Cred inclusiv că Guvernul ar trebui să creeze o forță de reacție rapidă, de genul 112, care să poată interveni la sesizarea unor fapte de evaziune sau atunci când cumpărătorul cere și nu primește documentul fiscal.

De altfel, această propunere am făcut-o și în 2009 ca alternativă la impozitul minim. Atunci când au început discuțiile cu privire la impozitul forfetar (ulterior transformat în impozit minim) am încercat să arăt că există soluții mai bune, că de fapt problema principală era nedeclararea venitului și mai puțin "umflarea" cheltuielilor. Am încercat de asemenea să arăt că impozitul minim nu rezolvă în niciun fel problema TVA-ului, ci doar "ciupea" ceva mărunțiș la buget în contul impozitului pe profit. De altfel, la acea vreme m-am referit la impozitul minim ca fiind o „declarație de impotență” a Guvernului. Până la urmă s-a dovedit însă că realitatea era atât de rea, încât ceea ce credeam eu că vor fi venituri derizorii au fost de ordinul sutelor de milioane de euro! Cu alte cuvinte, majoritatea companiilor românești erau (și probabil că încă mai sunt) pe pierdere.

O altă direcție în care se manifestă din plin evaziunea fiscală este practica înregistrării în contabilitate a cheltuielilor personale de tot felul, cheltuieli care nu au în niciun fel de-a face cu afacerea. Astfel de practici au fost stimulate de impozitul pe dividende mare, de faptul că dividendele nu pot fi distribuite trimestrial, ci doar anual, precum și de slaba capacitate administrativă a statului. Cum zicea un prieten bătrân: “unii trăiesc din venituri, alții din cheltuieli”... În special ținând cont de propunerile din primul titlu, pentru a descuraja păstrarea *status quo-ului* existent, consider că și astfel de practici trebuie descurajate.

➤ 1.1.3 Educație fiscală

Cred că România are nevoie de un program coerent de educație fiscală, atât în școli, cât și în media sau prin distribuirea de materiale educaționale, astfel încât toți contribuabilii să înțeleagă că de fiecare dată când plătesc ceva și nu primesc bonul fiscal, este foarte probabil ca aproape un sfert din prețul plătit să fie furat de vânzător.

Cred de asemenea că se impune crearea unor facultăți de fiscalitate care să pregătească atât consultanții fiscali, cât și viitorii conducători ai organelor fiscale și judecători specializați în soluționarea litigiilor fiscale.

➤ 1.1.4 Personalul care răspunde de impunerea legii fiscale

Fie că vorbim de inspectori fiscali, vameși sau comisari ai Gărzii financiare, aceștia trebuie să facă parte dintr-un corp profesional de elită, care pe lângă o bună cunoaștere a legilor fiscale și îndatoririlor de serviciu trebuie să aibă și un bun

profil moral. Pentru a avea un astfel de corp profesional este nevoie însă ca procesul de selecție, de pregătire profesională continuă și de promovare profesională să fie revizuit din temelii.

Din păcate însă, clasa noastră politică nu a avut nicicând o astfel de abordare. Dimpotrivă, de multe ori am avut impresia că strategia a fost complet inversă, de deprofesionalizare a “organelor”, de folosire a lor pentru a strânge fonduri pentru partidul de la putere. Nu trebuie să uităm de scăparea unui “șef” de la Gorj care s-a lăsat filmat într-o ședință când întreba dacă cei de la Gardă au adus banii!!! Nu trebuie, de asemenea, să uităm nici de afirmația șoc a ministrului finanțelor în primăvara lui 2010, care a spus nici mai mult nici mai puțin că “organele” sunt în “conivență” cu contrabandiștii!

Vă dau un exemplu. La începutul carierei mele, prin 1995, am făcut parte dintr-o echipă de consultanți formată din specialiști de la HMC (Her Majesty Customs - vama britanică) și colegi de la C&L Londra, care urma să analizeze sistemul nostru vamal și să propună metode de a îmbunătăți colectarea taxelor vamale și accizelor. Rolul meu a fost să le explic și să le arăt cum funcționa atunci sistemul vamal românesc. După câteva zile de lucru, concluzia colegilor mei a fost că avem nevoie de un sistem informatic prin care să se urmărească tranzitul mai eficient (lucru care s-a și întâmplat, sistemul ASICUDA fiind introdus nu mult după aceea). La sfârșit i-am întrebat însă cum va rezolva sistemul informatic următoarea situație: intră în vamă camionul cu țigări, dar în documente scrie că transportă hârtie igienică; vameșul ia plicul cu bani, stampilează actele și camionul intră în țară. Au fost cu toții șocați când le-am atras atenția că vameșii pe care îi văzuseră la graniță au salarii de 70 USD/lună, iar dintr-un asemenea salariu nu se putea cumpăra nici mâncare, chiar și atunci. Cu

toate acestea, atunci când un post de vameș era scos la concurs, erau cel puțin 10 candidați pe loc... De ce oare? În mod evident, pentru că salariul nu era sursa de venit a vameșului, ci șpaga pe care o lua de la fiecare camion care trecea prin vamă: câțiva dolari dacă totul era în regulă cu actele (ca să nu aștepte), sau câteva mii de dolari ca să vadă "hârtia igienică"... Morala: sistemul a fost creat pentru a permite la cât mai puțini oameni corecți să supraviețuiască în el, astfel încât sistemul piramidal de care toată lumea vorbește și pe care nimeni nu l-a identificat să poată funcționa, nestingherit de vreun onest rătăcit în sistem!

E drept că lucrurile au evoluat destul de mult în ultimii ani, în special pentru aderarea la UE și mai apoi ca efect al aderării la UE. Dar nu suficient, iar acest lucru se vede cu ochiul liber.

Pentru ultimele două teme nu o să propun modificări legislative. Ele pot face ușor subiectul unei lucrări separate.

□ *Secțiunea 1.2 - Propuneri legislative*

➤ *1.2.1 Marea evaziune*

63. După art. 9 se introduc 5 articole noi, un articol nou, art. 9¹ - 9⁵ cu următorul conținut:

"Art. 9¹ - (1) Introducerea în sau scoaterea din țară, prin orice mijloace, a bunurilor sau mărfurilor, prin alte locuri decât cele stabilite pentru control vamal, constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 2 la 7 ani și interzicerea unor drepturi.

(2) Constituie, de asemenea, infracțiune și se pedepsește potrivit alin. (1):

a) introducerea în sau scoaterea din țară prin locurile stabilite pentru controlul vamal, prin sustragere de la controlul vamal, a bunurilor sau a mărfurilor care trebuie plasate sub un regim vamal. Dacă valoarea în vamă a bunurilor sau a mărfurilor sustrase este mai mică de 20.000 lei în cazul produselor supuse accizelor și mai mare de 40.000 lei în cazul celorlalte bunuri sau mărfuri, infracțiunea se pedepsește cu amendă penală egală cu dublul valorii taxei vamale, plus accizele, plus TVA datorate;

b) înstrăinarea sub orice formă a mărfurilor aflate în tranzit vamal.

c) colectarea, deținerea, producerea, transportul, preluarea, depozitarea, predarea, desfacerea și vânzarea bunurilor sau a mărfurilor care trebuie plasate sub un regim vamal, dacă s-a cunoscut sau ar fi trebuit să se cunoască că acestea au fost sustrate de la controlul vamal sau sunt produse în vederea sustragerii de la control vamal sau plata accizelor sau TVA datorate pentru comercializarea lor. Dacă valoarea bunurilor sau a mărfurilor este mai mică de 20.000 lei în cazul produselor supuse accizelor și mai mică de 40.000 lei în cazul celorlalte bunuri sau mărfuri, infracțiunea se pedepsește cu amendă penală egală cu dublul valorii taxei vamale, plus accizele, plus TVA datorate pentru bunul sau marfa deținută;

Art. 9² - Introducerea în sau scoaterea din țară, fără drept, de arme, muniții, materiale explozibile, droguri, precursori, materiale nucleare sau alte substanțe radioactive, substanțe toxice, deșeuri, reziduuri ori materiale chimice periculoase constituie infracțiunea de contrabandă calificată și se pedepsește cu închisoare de la 3 la 12 ani și interzicerea unor drepturi, dacă legea penală nu prevede o pedeapsă mai mare.

Art. 9³ – Folosirea documentelor vamale de transport sau comerciale care se referă la alte mărfuri sau bunuri ori la alte cantități de mărfuri sau bunuri decât cele prezentate în vamă

constituie infracțiunea de folosire de acte nerezale și se pedepsește cu închisoare de la 2 la 7 ani și interzicerea unor drepturi.

Art. 9⁴ - Folosirea documentelor vamale de transport sau comerciale falsificate constituie infracțiunea de folosire de acte falsificate și se pedepsește cu închisoare de la 3 la 10 ani și interzicerea unor drepturi.

Art. 9⁵ - Faptele prevăzute la art. 9¹ – 9⁴, săvârșite de una sau mai multe persoane înarmate ori de două sau mai multe persoane împreună, se pedepsesc cu închisoare de la 5 la 15 ani și interzicerea unor drepturi.

64. Articolele 270 – 278 din Legea nr. 86/2006 privind Codul vamal al României se abrogă.

65. După art. 9⁵ se introduc 6 articole noi, art. 9⁶ – art. 9¹¹ cu următorul conținut:

Art. 9⁶ (1) Producerea de produse accizabile ce intră sub incidența regimului de antrepozitare prevăzut la titlul VII, în afara unui antrepozit fiscal autorizat de către autoritatea competentă constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 2 la 7 ani.

(2) Achiziționarea de alcool etilic și de distilate în vrac de la alți furnizori decât antrepozitarii autorizați pentru producție sau expeditorii înregistrați de astfel de produse, potrivit titlului VII constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 1 la 4 ani.

(3) Livrarea produselor energetice prevăzute la art. 206¹⁶ alin. (3) lit. a)-e) din antrepozitele fiscale către cumpărători, persoane juridice, fără deținerea de către antrepozitul fiscal expeditor a documentului de plată care să ateste virarea la bugetul de stat a valorii accizelor aferente cantității ce urmează a fi facturată constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 2 la 7 ani.

(4) Marcarea cu marcaje false a produselor accizabile supuse marcării ori deținerea în antrepozitul fiscal a produselor marcate în acest fel constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 2 la 7 ani.

(5) Refuzul sub orice formă al accesului autorităților competente cu atribuții de control pentru efectuarea de verificări inopinate în antrepozitele fiscale constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 1 la 4 ani.

(6) Livrarea reziduurilor de produse energetice pentru prelucrare în vederea obținerii de produse accizabile, altfel decât se prevede la titlul VII constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 6 luni la 2 ani.;

(7) Achiziționarea reziduurilor de produse energetice pentru prelucrare în vederea obținerii de produse accizabile, altfel decât se prevede la titlul VII constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 6 luni la 2 ani.

(8) Deținerea de către orice persoană în afara antrepozitului fiscal sau comercializarea pe teritoriul României a produselor accizabile supuse marcării, potrivit titlului VII, fără a fi marcate sau marcate necorespunzător ori cu marcaje false peste limita a 10.000 țigarete, 400 țigări de foi de 3 grame, 200 țigări de foi mai mari de 3 grame, peste 1 kg tutun de fumat, băuturi spirtoase peste 200 litri, produse intermediare de alcool peste 300 litri constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 2 la 7 ani.;

(9) Folosirea conductelor mobile, a furtunurilor elastice sau a altor conducte de acest fel, utilizarea rezervoarelor necalibrate, precum și amplasarea înaintea contoarelor a unor canele sau robinete prin care se pot extrage cantități de alcool sau distilate necontorizate, constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 2 la 7 ani.

Art. 97 - După constatarea faptelor prevăzute la art. Art. 96, organul de control competent dispune oprirea activității, sigilarea instalației în conformitate cu procedurile tehnologice de închidere a instalației și înaintează actul de control autorității fiscale care a emis

autorizația, cu propunerea de suspendare a autorizației de antrepozit fiscal.

Art. 9⁸ - Dacă faptele prevăzute la art. art. 9¹ - 9⁶ sunt săvârșite de angajați sau reprezentanți ai unor persoane juridice care au ca obiect de activitate operațiuni de import-export ori în folosul acestor persoane juridice, se poate aplica și interzicerea unor drepturi, potrivit art. 64 lit. c) din Codul penal.

Art. 9⁹ - Mărfurile sau bunurile care au făcut obiectul infracțiunii, precum și bunurile folosite la comiterea infracțiunilor sau sumele obținute din comiterea infracțiunilor prevăzute de prezenta lege se confiscă. Când mărfurile sau alte bunuri care au făcut obiectul infracțiunii nu se găsesc, infractorul este obligat la plata echivalentului lor în lei.

Art. 9¹⁰ - Atunci când există indicii că infracțiunile prevăzute în prezenta lege au fost efectuate în formă continuată, se va aplica și măsura confiscării părții din averea infractorului care nu poate fi justificată prin veniturile impozabile declarate de către acesta.

Art. 9¹¹ - Dispozițiile prezentului capitol se completează cu prevederile Codului penal al României, precum și cu dispozițiile penale prevăzute în alte legi speciale.”

66. Titlul IX¹ - “Infracțiuni” din Codul fiscal se abrogă.

➤ 1.2.2 Mica evaziune

67. După articolul 6 se introduce un articol nou, art. 6¹ cu următorul conținut:

“Art. 6¹ - Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la șase luni la 2 ani sau cu amendă înregistrarea ca și cheltuieli

deductibile la calculul impozitului pe profit a acelor cheltuieli care sunt făcute în interesul personal al acționarilor/asociaților și care nu au legătura cu afacerea.”

68. După articolul 8 se introduce un articol nou, art. 8¹, cu următorul conținut:

“Art. 8¹ – Constituie infracțiune și se sancționează cu amendă penală și confiscarea bunurilor folosite la comiterea infracțiunii încasarea oricărei sume pentru un bun sau serviciu, altfel decât prin card sau transfer bancar, fără emiterea în prealabil a bonului sau facturii fiscale.”