

pe
gaura
cheii

MINISTERUL DE FINANȚE

an 2 / nr. 11 / aprilie 2016



Editorial

O ciudățenie a sistemului de impozitare din S.U.A.

Ați făcut ceva bani din comerțul cu droguri? Ați spart o bancă? Sau pur și simplu ați luat mită? Atunci veniturile astfel obținute trebuie declarate la Fisc și taxate ca orice alte venituri.



Mihai Bălescu
redactor-șef

Pare o bazaconie, dar obligația aceasta chiar este în vigoare în S.U.A., fiind stipulată limpede în instrucțiunile Fiscului american (IRS), capitolul 17: „Veniturile din activități ilegale, cum ar fi cele obținute din comerțul cu droguri, trebuie menționate în Declarația 1040, poziția 21”.

Și, pentru ca treaba să fie completă, aceleași instrucțiuni IRS specifică foarte clar că nicio cheltuială făcută în scopul desfășurării respectivei activități ilegale **nu este deductibilă (!)**.

În mod surprinzător însă, există persoane care chiar declară aceste venituri obținute în mod ilegal. Este vorba despre infractori care simt că urmează să fie arestați foarte curând de autorități și care nu vor să fie acuzați de două ori: o dată pentru infracțiunea inițială și a doua oară pentru evaziune fiscală. (Până la urmă, Al Capone a fost închis nu pentru crimele săvârșite, ci pentru că nu și-a plătit taxele.)

Și-acum, partea cu adevărat frumoasă: persoana care își declară veniturile ilegale, în vederea taxării, **nu este denunțată automat de IRS** către Poliție sau Procuratură. IRS-ul are propriile sale politici de confidențialitate și asta înseamnă că o altă instituție, dacă vrea să aibă acces la declarația de impunere a unui contribuabil, trebuie să obțină un ordin judecătoresc în acest sens.

Mai mult chiar, persoana în cauză poate să completeze declarația de impunere a veniturilor ilegale **fără să declare exact de unde provin acele venituri** (este vorba aici despre celebrul Amendament 5 din Constituția S.U.A. care spune că o persoană are dreptul să nu se autoincrimineze).

Așa că, una peste alta, obligația de declarare a veniturilor ilegale nu este o sperietoare chiar atât de mare pentru infractori. Și, dacă ne gândim bine, ea are chiar o logică, pentru că ar fi absurd să le ceri cetățenilor onești să își declare toate veniturile, în vederea taxării, iar hoților – nu.

CUPRINS

- Comunicarea actelor administrative – o procedură generatoare de probleme pentru contribuabili și în noul Cod de procedură fiscală 2
- Impunerea veniturilor obținute de administratori în anul 2016 3
- Modificarea neașteptată a declarației informative cod 394 5
- Închiderea exercițiului financiar pentru anul 2015 7
- Modificarea momentului de la care se calculează termenul de prescripție a creanțelor fiscale din 2016 9
- Cum tratăm fiscal achizițiile de la persoane fizice 11

«Venituri ilegale»

Această lucrare poate fi vizualizată și online

RENTROP & STRATON PRO

www.rspro.ro



⚡ Din Minister adunate și înapoi la lume date

Comunicarea actelor administrative – o procedură generatoare de probleme pentru contribuabili și în noul Cod de procedură fiscală

O componentă importantă a dreptului la informare a fiecărui contribuabil este reprezentată de **comunicarea actelor administrativ-fiscale**. În lipsa acesteia, contribuabilul nu poate fi în mod real protejat în fața administrației fiscale neavând cunoștință de operațiunile acesteia, operațiuni care pot necesita exercitarea unor căi de atac, ori care pot determina o anumită acțiune a acestuia.

Reglementată de art. 47 din Codul de procedură fiscală, procedura de comunicare se realizează direct la domiciliul fiscal dacă se asigură primirea sub semnătură a actului administrativ-fiscal, sau prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire. Actul administrativ-fiscal care nu este pe suport hârtie, ci în formă electronică, se comunică prin mijloace electronice de transmitere la distanță ori de câte ori contribuabilul/plătitorul a optat pentru această modalitate de emitere și de comunicare.

Probleme deosebite ce trebuie urmărite de către fiecare contribuabil se înregistrează în cazul în care comunicarea se realizează prin publicitate. Procedura de comunicare, în special la nivelul persoanelor fizice, a creat dificultăți administrației în contextul în care un contribuabil refuză în mod deliberat să îi fie comunicat un act administrativ. Este cunoscut exemplul referitor la posibilitatea de a amâna plata diferențelor de impozit pe venit prin evitarea primirii scrisorii recomandate prin care era comunicată decizia de impunere prin poștă. Din acest motiv a fost reglementată procedura comunicării prin publicitate.

Ceea ce este important de subliniat este că această modalitate se utilizează numai dacă celelalte mijloace nu au putut fi utilizate. Evident că, din cauza costurilor de transmitere a actelor pe suport hârtie, dar și a deselor probleme generate de agentul poștal, administrația este tentată să utilizeze cu precădere procedura publicității.

Inițial, procedura a fost gândită ca un sprijin pentru administrația fiscală în raport cu acei contribuabili care, speculând prevederile legale, evită împlinirea procedurii de comunicare a actelor administrativ-fiscale, amânând pe o perioadă îndelungată data plății diferențelor de obligații fiscale din deciziile de impunere. Ulterior, ea a ajuns să reprezinte o modalitate de reducere a cheltui-

ielilor administrației care, însă riscă să încalce unul dintre cele mai importante drepturi ale contribuabililor și anume dreptul de a fi informat.

Concret, comunicarea prin publicitate se efectuează prin afișarea unui anunț în care se menționează că a fost emis actul administrativ-fiscal pe numele contribuabilului. Afișarea anunțului se face, concomitent, la sediul organului fiscal emitent și pe pagina de internet a ANAF sau a autorității administrației publice locale respective. Problemele ar putea apărea doar în situația în care această autoritate nu are o pagină de internet în condițiile în care, în Codul de procedură fiscală aplicabil până la 31 decembrie 2015, era prevăzută o soluție în acest sens constând în publicarea anunțului pe pagina ANAF. În succesiunea procedurii, anunțul se menține afișat cel puțin 60 de zile de la data publicării, actul administrativ-fiscal considerându-se comunicat în termen de 15 zile de la data afișării anunțului.

Așadar, într-o manieră criticabilă se prezumă că termenul de 60 de zile este suficient pentru contribuabil să ia la cunoștință de existența unui act emis pe numele său, în condițiile în care, după această dată, administrația nu mai are obligația de a-l menține vizibil. Această ficțiune a comunicării prin publicitate a generat și va continua să producă numeroase dispute între administrația fiscală și contribuabili.

Nerămânerea în evidențe pe site a anunțului pentru o perioadă mult mai mare, face loc abuzului administrației fiscale, radicalizând ficțiunea luării la cunoștință despre act a contribuabilului. Aceasta deoarece, exceptând contribuabilii care în mod voit încearcă amânarea comunicării actului, aceia care nu sunt prezenți la adresa la care se comunică mai întâi o decizie de impunere sau un alt act administrativ nu au niciun indiciu despre inițierea vreunei proceduri alternative de comunicare a acestora. Într-o atare situație, administrația fiscală mai are la îndemână soluția chemării tuturor contribuabililor la sediul său.

Nici controlul asupra datei la care administrația fiscală emite deciziile de impunere nu există cu adevărat pentru a crea contribuabililor (în special persoanelor fizice) un orizont de timp în care să se deplaseze la sediul organului fiscal, pentru a intra în posesia deciziei de impunere. An de an, administrația fiscală întârzie comunicarea deci-

ziilor de impunere și, în special, a celor care generează obligația acesteia de a restitui sume de bani contribuabililor, chiar dacă există termene autoimpuse prin ordin al ministrului finanțelor. Brusc, însă, riscul nemiterii la termen se mută pe umărul contribuabilului care trebuie să urmărească modul în care administrația fiscală își îndeplinește obligația de comunicare a deciziilor de impunere.

Procedura urmează să fie detaliată și printr-un ordin al ANAF ce va fi aprobat ulterior. Desigur că, până la acea dată, ca urmare a normelor tranzitorii stabilite de art. 346 din noul Cod de procedură fiscală potrivit cărora reglementările emise în temeiul actelor normative abrogate de această reglementare se mențin în vigoare în măsura în care nu contravin noilor reglementări, vor fi aplicabile prevederile OPANAF nr. 94/2006 privind aprobarea modelului și conținutului formularelor și a instrucțiunilor de completare a acestora în vederea îndeplinirii procedurii de comunicare a actelor administrativ-fiscale prin publicitate. Potrivit pct. 2 din Instrucțiunile de completare cuprinse în Anexa 2 a Ordinului președintelui ANAF nr. 94/2006, se prevede, contrar dispozițiilor cuprinse în textul Codului de procedură fiscală, faptul că anunțul se păstrează numai

pe o perioadă de 15 zile, în condițiile în care termenul minim este de 60 de zile conform art. 47 alin. (6) din Codul de procedură fiscală.

În aceeași sferă a problemelor legate de comunicare a actelor administrative trebuie semnalată prevederea pozitivă inclusă cu titlu de noutate în Codul de procedură fiscală, intrat în vigoare la 1 ianuarie 2016, referitoare la obligația expresă a organului fiscal de a iniția acțiunile pentru comunicarea actului administrativ-fiscal în termen de cel mult 10 zile lucrătoare de la data emiterii. Deși, fără o sancțiune palpabilă în cazul nerespectării, administrația fiscală se obligă să inițieze procedurile prompt, fără să mai amâne comunicarea unui act administrativ care poate presupune acumularea de dobânzi și penalități în sarcina contribuabilului.

Iată, așadar, încă un exemplu în care prevederile cuprinse în noul Cod de procedură fiscală trebuie supuse unui nou proces de corectare, fapt care demonstrează încă o dată că rescrierea codurilor nu a fost suficient de meticolos realizată, sau că nu au fost urmărite interesele contribuabililor.

■ Justinian Cucu

Specialist în drept și fiscalitate internațională



Sfaturi practice din Minister

Impunerea veniturilor obținute de administratori în anul 2016

În mod normal, administratorii societăților își desfășoară activitatea în temeiul unui contract de mandat. Doar în cazul societăților cu răspundere limitată administratorul poate avea calitatea de salariat în baza unui contract individual de muncă. Dacă activitatea se desfășoară în baza unui contract individual de muncă se vor calcula, reține și plăti toate contribuțiile obligatorii și impozitul pe salarii pe care le datorează oricare alt salariat.

În cele ce urmează vom vedea ce impozite și contribuții se datorează asupra veniturilor obținute de administratorii care **desfășoară activitatea în temeiul unui contract de mandat**.

Impozitul pe venit

În temeiul art. 76 alin. (2) lit. o) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 227/2015, regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și remunerației administratorilor societăților.

Remunerația administratorilor este impozabilă în mod similar veniturilor de natură salarială, iar entitatea care le plătește are obligația reținerii și plății impozitului pe salarii în cota de 16%.

Remunerația administratorului constituie venituri în afara funcției de bază, fapt pentru care impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 16% asupra bazei de calcul determinate ca diferența între venitul brut și contribuțiile sociale obligatorii aferente unei luni, datorate potrivit legii, cu respectarea prevederilor Uniunii Europene sau ale convențiilor/acordurilor privind coordonarea sistemelor de securitate socială în care România este parte, pe fiecare loc de realizare a acestora, fără posibilitatea deducerii vreunui alt venit cum ar fi, spre exemplu, pensia facultativă.

Începând cu data de 01 ianuarie 2016, administratorii pot beneficia de diurnă neimpozabilă și fără a intra în baza de calcul al contribuțiilor sociale în cuantum de 2,5 ori nivelul stabilit pentru instituțiile publice. De aseme-

nea, cheltuielile efectuate de societate pentru pregătirea profesională și perfecționarea administratorului legată de activitatea desfășurată pentru societate, **astfel cum este prevăzut în contractul de mandat/administrare**, nu intră în baza de calcul al impozitului pe venit și al contribuțiilor sociale.

În acest sens, art. 76 alin. (4) lit. j) din Codul fiscal prevede că nu reprezintă venit impozabil, indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite pe perioada deplasării, în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul desfășurării activității, astfel cum este prevăzut în raportul juridic, de către administratorii stabiliți potrivit actului constitutiv, contractului de administrare/mandat, de către directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat potrivit legii, de către membrii directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, potrivit legii, și de către manageri, în baza contractului de management prevăzut de lege, în limita plafonului neimpozabil stabilit la alin. (2) lit. m), precum și cele primite pentru acoperirea cheltuielilor de transport și cazare.

Plafonul este următorul:

- 1) în țară, de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru indemnizație, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul autorităților și instituțiilor publice;
- 2) în străinătate, de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru diurnă, prin hotărâre a Guvernului pentru personalul român trimis în străinătate pentru îndeplinirea unor misiuni cu caracter temporar.

Plafonul zilnic neimpozabil se acordă numai dacă durata deplasării este mai mare de 12 ore, considerându-se fiecare 24 de ore câte o zi de deplasare în interesul desfășurării activității.

Atât în cazul diurnei, cât și în cazul cheltuielilor pentru pregătirea profesională, este necesar ca acestea să fie prevăzute în contractul de mandat/administrare. În caz contrar, acestea nu sunt excluse din sfera veniturilor impozabile.

Contribuții sociale

Societatea plătitoare a remunerației administratorului, în calitate de entitate asimilată angajatorului, are obligația de a calcula, de a reține și de a vira contribuțiile sociale obligatorii, respectiv:

- Contribuția la sistemul asigurărilor sociale de stat;
- Contribuția la sistemul asigurărilor sociale de sănătate;
- Contribuția pentru concedii și indemnizații.

Baza lunară de calcul al **contribuției individuale la sistemul asigurărilor sociale de stat** o reprezintă remunerația brută acordată administratorului.

În perioada în care administratorul beneficiază de indemnizații de asigurări sociale de sănătate potrivit O.U.G. nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, baza de calcul al contribuțiilor la sistemul asigurărilor sociale de stat o reprezintă suma de 35% din câștigul salarial mediu brut corespunzător numărului zilelor lucrătoare din concediul medical.

În anul 2016, câștigul salarial mediu brut este în valoare de 2.681 lei.

Baza = $2.681 \times 35\% = 938$ lei, unde 2.298 lei este câștigul salarial mediu utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat pe anul 2016.

Baza lunară de calcul al **contribuției individuale la sistemul asigurărilor sociale de sănătate** o reprezintă remunerația brută acordată administratorului.

Remunerația administratorului intră în baza lunară de calcul al **contribuției pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate** datorată de societatea care le plătește.

În continuare vom exemplifica un **calcul al impozitului și contribuțiilor**, pornind de la ipoteza unei remunerații a administratorului stabilite în cuantum de 8.000 de lei brut/lună.

Venit Brut: 8.000 lei

C.A.S. 10,5%: 840 lei

C.A.S.S. 10,5%: 440 lei

Pentru determinarea impozitului pe venit se procedează după cum urmează:

1. Din venitul brut se scad toate contribuțiile obligatorii datorate.

$$8.000 - 840 - 440 = 6.720 \text{ lei}$$

2. Nu se acordă deduceri personale.

3. Impozitul lunar se determină prin aplicarea cotei de 16% asupra acestei baze de calcul.

$$6.720 \times 16\% = 1.075 \text{ lei}$$

Contribuțiile entității – 1.748 lei

Contribuția entității la asigurările sociale 15,8% = 1.264 lei.

Contribuția entității la fondul de asigurări de sănătate 5,2% = 416 lei.

Contribuția entității pentru concedii de boală și indemnizații 0,85% = 68 lei.

Societatea plătitoare a remunerației administratorilor va declara remunerația în **Formularul 112** „Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate”.

Pentru remunerația administratorului, în declarația 112, în Anexa 1.2. – Anexa asigurat se completează astfel:

– În caseta „Asigurat/neasigurat pentru concedii și indemnizații de asigurări sociale de sănătate” se înscrie 1). – asigurat.

– În caseta „Asigurat în sistemul de asigurări pentru șomaj” se înscrie 2). – neasigurat.

– Tip asigurat – 6 – Administratorii societăților comerciale, companiilor/societăților naționale și regiilor autonome, desemnați/numiți în condițiile legii, precum și reprezentanții în adunarea generală a acționarilor și în consiliul de administrație.

– Bază Contribuție Individuală ASIGURĂRI SOCIALE neplafonată – venitul brut realizat.

– Bază Contribuție Individuală SĂNĂTATE – venitul brut realizat.

– Bază de calcul pentru plata fondului de garantare – zero.

■ Irina Dumitrescu
Consultant fiscal



De pe holurile Ministerului

Modificarea neașteptată a declarației informative cod 394

Prin adresa nr. A_RPC/400 /31.03.2016, Serviciul de Comunicare, Relații Publice și Mass-Media din cadrul Ministerului Finanțelor Publice a efectuat următoarele precizări privind **modificările aduse Declarației 394**:

- furnizarea codului numeric personal este opțională, fiind raportat numai dacă este colectat de către operatorul economic din documente;
- pentru livrări de bunuri/prestări servicii efectuate către persoane fizice, până la 31 decembrie 2016, se declară facturile cu o valoare individuală mai mare de 10.000 lei;
- s-a eliminat obligația furnizării informațiilor referitoare la livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național, care au fost raportate și prin declarația informativă cod D390;
- s-a amânat termenul de intrare în vigoare a Declarației 394 până la 1 iulie 2016, pentru facilitarea adaptării sistemelor informatice și contabile la noile cerințe;
- s-a eliminat obligația depunerii retroactive a noului formular de declarație 394.

Din același comunicat rezultă că modificările intervenite sunt rezultatul dialogului permanent care au avut loc încă de la începutul anului 2016, atât cu reprezen-

tanții mediului de afaceri și consultantă (Telekom, Petrom, PWC, E&Y, KPMG, Tax House ș.a.), cât și cu reprezentanții asociațiilor patronale (Patronatul Asociația Națională a Agențiilor de Turism din România, Consiliul Investitorilor Străini ș.a.).

De asemenea, din același comunicat rezultă că **motivele principale pentru care s-a modificat Declarația cod 394** au fost:

- combaterea evaziunii fiscale;
- reducerea termenelor de soluționare a deconturilor de TVA cu opțiune de rambursare;
- reducerea numărului de controale directe ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

A doua zi de la publicarea comunicatului din data de 31.03.2016, în M.Of. nr. 242 din 1 aprilie 2016 s-a publicat O.P.A.N.A.F. nr. 1.105 din 29 martie 2016 prin care s-a modificat O.P.A.N.A.F. nr. 3.769 din 23 decembrie 2015 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA și pentru aprobarea modelului și conținutului declarației informative privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA.

Conform notei de fundamentare prezentate, modificarea a fost impusă, printre altele, și de faptul că, inițial, nu s-a prevăzut: