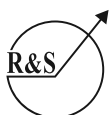


# Consilierul Verde al Contabilului

Consilier

- ✓ **Contabilitatea activelor și pasivelor**
- ✓ **Contabilitatea cheltuielilor și veniturilor**
- ✓ **Contabilitatea creanțelor și datoriilor**
- ✓ **Contabilitatea taxelor și impozitelor**
- ✓ **Studii de caz pe domenii de activitate**
- ✓ **Situații financiare anuale**
- ✓ **Contabilitatea operațiunilor în afara bilanțului**



## Noutăți legislative din domeniul contabil și fiscal – luna octombrie 2020

1. Potrivit O.M.F.P. nr. 2.753, publicat în Monitorul Oficial nr. 907/06.10.2020, pentru semestrul II al anului 2020, valoarea sumei care se acordă lunar, respectiv ocazional, sub formă de **tichete culturale este de maximum 160 lei/lună, respectiv de maximum 320 lei/eveniment.**

Aceste valori se aplică și pentru primele două luni ale semestrului I al anului 2021, respectiv februarie 2021 și martie 2021.

Până acum, limitele maxime erau stabilite la 150 lei/lună, respectiv 300 lei/eveniment.

2. Prin O.M.M.P.S. nr. 1.468, publicat în Monitorul Oficial nr. 933/12.10.2020, au fost aprobate noile modele ale documentelor pentru solicitarea indemnizației de șomaj tehnic.

Este vorba de modificarea anexei 1 la O.M.M.P.S. nr. 741/2020, prin adăugarea în documentație (cerere + declarație pe propria răspundere specială) a situației în care **activitățile sunt restricționate sau închise ca urmare a hotărârii Comitetului județean/al municipiului București pentru situații de urgență.**

Anexa 2, cuprinzând documentația pentru solicitarea indemnizației de șomaj tehnic ca urmare a suspendării activității de către D.S.P, având la bază anchete epidemiologice, a rămas nemodificată.

3. Au fost aprobate modelele documentelor folosite de inspectorii fiscali în activitatea de **verificare documentară** prevăzută de Codul de procedură fiscală.

Este vorba de verificarea efectuată pentru stabilirea corectă a situației fiscale a contribuabilului și care constă într-o analiză a documentelor existente la dosarul fiscal, precum și a informațiilor și documentelor transmise de terți, care au relevanță pentru determinarea situației fiscale.

Documentele utilizate în activitatea de verificare documentară (invitație pentru audiere, cerere solicitare informații, dispoziție de măsuri, decizie de impunere) sunt aprobate prin Ordinul ANAF nr. 3.666, publicat în Monitorul Oficial nr. 938/13.10.2020.

4. Au fost modificate Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, prin Hotărârea Guvernului nr. 864/2020 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 956 din 16 octombrie 2020.

**Principalele modificări vizează taxa pe valoarea adăugată:**

- modificări în ceea ce privește obligatia de înregistrare în scopuri de TVA a unei persoane fizice care desfășoară activități economice, constând în vânzări de bunuri imobile.

Modificările față de situația anterioară constau în faptul că, **indiferent dacă a doua livrare este taxabilă sau scutită** (vânzare clădire veche sau teren care nu este construit în sensul art. 292 alin. (2) lit. f) din Codul fiscal), **persoana fizică va deveni persoană impozabilă în sens TVA după cea de-a doua tranzacție;**

- **nu se va colecta TVA** (nu constituie livrare de bunuri), la acordarea în mod gratuit de bunuri pentru scopuri **legate de desfășurarea activității economice** a persoanei impo-

## **Definirea inspecției fiscale, modul de desfășurare și riscul de control**

### **Inspecția fiscală – procedura de control și aspecte contabile**

*Firma pe care o administrez face din nou obiectul unei inspecții fiscale... Controale și iar controale, m-am săturat!*

De câte ori auzim astfel de replici și nu înțelegem de ce anumite firme se află permanent sub lupa inspectorilor fiscali, iar altele nu sunt verificate niciodată?!

E momentul să aflați ce înseamnă de fapt inspecția fiscală, cum se desfășoară practic, de ce unele firme sunt verificate mai mult decât altele, astfel încât, identificând cauzele acestor controale repetate la firma dumneavoastră, aparent anormale, să puteți acționa în consecință.

Vom prezenta modul în care decurge o inspecție fiscală, ce drepturi aveți pe parcursul derulării controlului, inclusiv dreptul de a solicita amânarea acestuia, precum și posibilitățile de a contesta actul administrativ fiscal rezultat în urma inspecției.

De asemenea, vom prezenta monografia contabilă privind operațiunile rezultate în urma inspecției fiscale, cum ar fi stabilirea de obligații fiscale suplimentare principale (debite) și accesorii (dobânzi și penalități de nedeclarare/declarare eronată).

Încă de la începutul acestei lucrări vreau să vă avertizez că multe necazuri cauzate de controalele la care sunteți expuși se datorează unor erori în contabilitate sau în declararea obligațiilor fiscale, societățile fiind încadrate astfel într-un grad de risc fiscal, de multe ori, nemeritat.

### **Ce reprezintă inspecția fiscală?**

Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea:

- legalității și conformității declarațiilor fiscale;
- corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor;
- respectării prevederilor legislației fiscale și contabile.

Obiectivul final este verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, precum și stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

### **Ce entități pot fi supuse inspecției fiscale?**

Pot fi supuse inspecției fiscale atât persoanele juridice, cât și persoanele fizice, asociații, fundații și alte entități fără personalitate juridică, deci orice persoane și entități, indiferent de forma lor de organizare.

Organul de inspecție fiscală decide asupra efectuării unei inspecții fiscale generale sau parțiale, pe baza analizei de risc.

#### Metodele de control

- a) inspecția prin sondaj, care constă în activitatea de verificare selectivă a perioadelor impozabile, a documentelor și operațiunilor semnificative, care stau la baza modului de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale;
- b) inspecția exhaustivă, care constă în activitatea de verificare a tuturor perioadelor impozabile, precum și a documentelor și operațiunilor semnificative, care stau la baza modului de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale;
- c) inspecția electronică, care constă în activitatea de verificare a contabilității și a surselor acesteia, prelucrate în mediul electronic, utilizând metode de analiză, evaluare și testare asistate de instrumente informatice specializate.

#### Perioada supusă inspecției fiscale

Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale.

Selectarea perioadelor care vor fi supuse inspecției fiscale se efectuează de organul fiscal în funcție de riscul fiscal identificat.

#### Reguli privind inspecția fiscală

- Activitatea de inspecție fiscală se organizează și se desfășoară în baza unor programe anuale, trimestriale și lunare.
- Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare tip de creanță fiscală și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.
- La începerea inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală trebuie să prezinte contribuabilului legitimația de inspecție și ordinul de serviciu semnat de conducătorul organului de inspecție fiscală.
- Începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia.
- Inspecția fiscală are în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă.
- Inspecția fiscală trebuie să se efectuează în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a contribuabilului și să utilizeze eficient timpul stabilit pentru efectuarea inspecției fiscale.
- La finalizarea inspecției fiscale, contribuabilul este obligat să dea o declarație scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție toate

### Suspendarea inspecției fiscale

Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în oricare din următoarele situații și numai dacă apariția acestei situații împiedică finalizarea inspecției fiscale:

- a) pentru desfășurarea unuia sau mai multor controale încrucișate în legătură cu actele și operațiunile efectuate de contribuabilul supus inspecției fiscale;
- b) pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse de organul de inspecție fiscală, inclusiv în situația în care acestea privesc elaborarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer;
- c) pentru emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale;
- d) pentru efectuarea unei expertize,
- e) pentru efectuarea de cercetări specifice în vederea identificării unor persoane sau stabilirii realității unor tranzacții;
- f) pentru solicitarea de informații sau documente de la autorități, instituții ori terți, inclusiv de la autorități fiscale din alte state, în legătură cu obiectul inspecției fiscale;
- g) pentru finalizarea unor acțiuni de control fiscal efectuate în condițiile legii la același contribuabil/plătitor care pot influența rezultatele inspecției fiscale;
- h) pentru efectuarea verificărilor la ceilalți membri ai grupului fiscal unic, definit potrivit Codului fiscal;
- i) atunci când, în scopul valorificării informațiilor rezultate din alte acțiuni de inspecție fiscală sau obținute de la alte autorități ori de la terți, se impune începerea de îndată a unei inspecții fiscale la un alt contribuabil/plătitor;
- j) în alte cazuri temeinic justificate.

Inspecția fiscală este suspendată până la data la care încetează motivul suspendării, dar nu mai mult de 6 luni de la data suspendării.

Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale la cererea justificată a contribuabilului/plătitorului; în acest caz, suspendarea nu poate fi mai mare de 3 luni.

Conducătorul inspecției fiscale competent poate decide suspendarea unei inspecții fiscale în situația în care soluționarea contestației formulate împotriva unui act administrativ fiscal emis anterior sau a unei acțiuni în contencios-administrativ, pentru același contribuabil/plătitor, poate influența rezultatele inspecției fiscale în curs.

În acest caz, inspecția fiscală se reia după emiterea deciziei de soluționare a contestației sau după data rămânerii definitive a hotărârii judecătorești.

## Monografie contabilă privind rezultatul unei inspecții fiscale

Conturi utilizate pentru înregistrarea obligațiilor fiscale suplimentare:

- 441 „Impozit pe profit” pentru diferențe reprezentând impozit pe profit
- 4423 „TVA de plată” pentru TVA suplimentară de plată
- 4xx pentru alte impozite și contribuții
- 4481 „Alte datorii în legătură cu bugetul statului” pentru diferențe suplimentare reprezentând accesorii de plată (dobânzi și penalități de nedeclarare/declarare eronată).

### Monografie contabilă înregistrare obligații fiscale suplimentare constatate în urma inspecției fiscale

Cadrul legal: pct. 67 din Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P nr. 1.802/2014:

*„(1) Corectarea erorilor aferente exercițiului financiar curent se efectuează pe seama contului de profit și pierdere.*

*(2) Corectarea erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se efectuează pe seama rezultatului reportat (contul 1174 «Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile»).*

*(3) Erorile ne semnificative aferente exercițiilor financiare precedente se corectează, de asemenea, pe seama rezultatului reportat. Totuși, potrivit politicilor contabile aprobate, erorile ne semnificative pot fi corectate pe seama contului de profit și pierdere.*

*(4) Erorile ne semnificative sunt cele de natură să nu influențeze informațiile financiar-contabile. Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale. Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în context, având în vedere natură sau valoarea individuală ori cumulată a elementelor”.*

1. În cazul erorilor/sumelor **ne semnificative** stabilite suplimentar, chiar dacă sunt aferente exercițiilor financiare precedente se vor înregistra contabil pe seama conturilor de cheltuieli corespondente:

a) pentru diferențele de impozit pe profit:

691	=	441	
„Cheltuieli cu impozitul pe profit”		„Impozit pe profit”	

b) pentru TVA suplimentară de plată:

635	=	4423	
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„TVA de plată”	

c) pentru alte impozite și contribuții stabilite suplimentar:

635	=	4xx
„Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Alte impozite și contribuții”

d) pentru obligații accesorii stabilite suplimentar

6581	=	4481
„Despăgubiri, amenzi și penalități”		„Alte datorii față de bugetul statului”

2. În cazul erorilor/sumelor **semnificative** stabilite suplimentar, aferente exercițiilor financiare precedente se vor înregistra contabil pe seama rezultatului reportat (cont 1174 „Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P)”):

a) pentru diferențele de impozit pe profit:

1174	=	441
„Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”		„Impozit pe profit”

b) pentru TVA suplimentară de plată:

1174	=	4423
„Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”		„TVA de plată”

c) pentru alte impozite și contribuții stabilite suplimentar:

1174	=	4xx
„Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”		„Alte impozite și contribuții”

d) pentru obligații accesorii stabilite suplimentar:

1174	=	4481
„Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile”		„Alte datorii față de bugetul statului”

### Completarea declarației 101 cu sume rezultate în urma inspecției fiscale

Cadrul legal: Ordinul nr. 3.386/2016 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 „Declarație privind impozitul pe profit” și 120 „Decont privind accizele”.

Rândul 47 – se înscrie suma reprezentând diferența de impozit pe profit stabilită de organele de inspecție fiscală pentru anul fiscal de raportare și care se regăsește în indicatorii din formular.

## Instrumente care vă pot ajuta în contestarea deciziilor de impunere

### a. Importanța punctului de vedere al contribuabilului referitor la constatările din proiectul raportului de inspecție fiscală

Articolul 9 din Codul de procedură fiscală reglementează dreptul contribuabilului de a fi ascultat, respectiv dreptul acestuia de a-și exprima punctul de vedere înainte de luarea deciziei de către organul fiscal.

Pentru ca dreptul de a fi ascultat să nu fie golit de conținut, organele fiscale au obligația de a analiza în mod obiectiv argumentele conținute în punctul de vedere formulat de contribuabil.

În practica sa, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat că ignorarea oricărui argument provenit din partea contribuabilului face ca dreptul de a fi ascultat să nu fie exercitat în mod util, ceea ce atrage sancțiunea anulării actului administrativ fiscal (Decizia civilă nr. 2615/2009).

### b. Principiul rolului activ al organului fiscal, statuat de art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

Astfel, o societate care a făcut obiectul unor inspecții și nu a fost sancționată sau măcar avertizată că încalcă anumite prevederi din legislația fiscal-contabilă, iar ulterior este sancționată, în condițiile în care utilizează același tratament al operațiunilor economice înregistrate, poate invoca în instanță încălcarea de către organul fiscal a acestui principiu fundamental de procedură fiscală, care ignoră practic propria opinie fiscală emisă cu ocazia controalelor anterioare.

### c. Regulile interpretării reglementărilor fiscale, statuate în art. 13 din Codul de procedură fiscală, potrivit cărora interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată de lege.

Instanțele de judecată au arătat că principiul legalității actelor administrative presupune ca autoritățile să nu eludeze dispozițiile legale, cât și ca toate deciziile lor să se bazeze pe lege. Principiul legalității impune în egală măsură ca respectarea acestor exigențe de către autorități să fie în mod efectiv asigurată (Decizia nr. 1631 a Înaltei Curți de Casație și Justiție – Secția de contencios administrativ și fiscal).

### d. Principiul în dubio contra fiscum

Dacă, în aplicarea regulilor de interpretare, prevederile legislației fiscale rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului (în dubio contra fiscum).

## Termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit

Înalta Curte de Casație și Justiție a tranșat definitiv termenul de prescripție pentru obligații fiscale reprezentând impozitul pe profit.

Poate cea mai arzătoare problemă fiscală a ultimilor ani, cea privind prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit (potrivit vechiului Cod de procedură fiscală), care a generat nenumărate conflicte între contribuabili și inspectorii fiscali, conducând la contestații și chiar la acțiuni judecătorești, a fost rezolvată, în sfârșit, de către ICCJ în data de 14 septembrie 2020.

Controversa iscată între contribuabili și echipele de inspecție fiscală era legată de data de la care trebuie calculat termenul de prescripție pentru impozitul pe profit, adică 1 ianuarie a anului următor anului în care s-a constituit baza de impunere – așa cum susțineau contribuabilii, respectiv data de 1 ianuarie a anului următor anului în care s-a depus declarația de impunere (Declarația 101) – conform susținerilor inspectorilor fiscali.

În cele mai multe cazuri, instanțele de judecată au dat câștig de cauză inspectorilor ANAF, însă au fost și dosare în care s-au poziționat de partea contribuabililor.

Un exemplu în acest sens este Decizia nr. 2.103/2017 având ca obiect – contestație act administrativ-fiscal, publicată în [www.scj.ro](http://www.scj.ro) din 06 iunie 2017.

Prin această decizie s-a stabilit că termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a constituit baza de impunere care a generat creanța fiscală.

*„Este evident că nu se poate declara un impozit în absența bazei sale de impunere, deci a profitului, de unde rezultă faptul că, la data declarării și plății impozitului pe profit, în cursul anului fiscal aferent, profitul a fost deja generat.*

*Drept urmare, interpretarea sistematică a prevederilor legale conduce la concluzia că profitul, deci baza de impunere a obligației reprezentate de plata impozitului pe profit, se constituie constant în chiar cursul anului fiscal în cauză, fiind doar calculat cu titlu final și declarat cu titlu recapitulativ prin declarația 101 depusă în cursul anului următor celui în cauză.*

*Or, în vederea stabilirii momentului de la care începe să curgă prescripția fiscală, legea nu se referă la calcularea finală sau declararea recapitulativă a bazei de impunere (în speță, a profitului), ci la momentul constituirii acesteia, care este distinct și, în mod necesar și logic, anterior calculului final.*

*Mai mult, «baza de impunere» pentru veniturile care generează obligații fiscale (impozite, taxe, contribuții etc.) o constituie «veniturile impozabile».*

*«Momentul» în care se naște un venit impozabil este dat de momentul în care acest venit este înregistrat în contabilitate și constituie momentul constituirii bazei de impunere”.*

**Exemplu:**

Pentru o creanță născută în anul 2006, prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale reprezentând impozit pe profit a început să curgă la data de 01.01.2007 și s-a împlinit la data de 01.01.2012, aceasta putând face obiectul unei inspecții fiscale doar în situația în care inspekția fiscală s-ar fi derulat până la data de 01.01.2012, cu excepția cazului în care ar fi intervenit o cauză de suspendare sau întrerupere a prescripției.

**Consecințele adoptării Deciziei ICCJ nr. 21/2020**

Decizia ICCJ este obligatorie atât pentru organele fiscale, cât și pentru instanțele de judecată.

În contestațiile depuse pe cale administrativă și în acțiunile judecătorești în derulare, având ca obiect tocmai prescripția dreptului de a stabili obligații fiscale cu titlu de impozit pe profit, pot invoca soluția ICCJ din data de 14 septembrie 2020.

**Ce prevede noul Cod de procedură fiscală**

*Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a creanțelor fiscale. Dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.*

*Termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 iulie a anului următor celui pentru care se datorează obligația fiscală, dacă legea nu dispune altfel.*

*Dreptul de a stabili creanțe fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.*

## Cum atenuăm efectele penalității de nedeclarare/declarare eronată

ANAF aplică penalități colosale pentru nedeclararea sau declararea eronată a obligațiilor fiscale, cota de penalitate fiind foarte mare (0,08%/zi).

Dacă plățiți în termen obligația principală stabilită prin decizia de impunere, puteți beneficia de reducerea cu 75% a penalităților de nedeclarare/declarare eronată.

### Studiu de caz:

Societatea ABCD SRL a declarat la data de 25.10.2019, prin declarația 100, impozit pe profit de plată în sumă de 150.000 lei. Cu ocazia inspecției fiscale efectuate în luna martie 2020 s-a stabilit că suma reală care trebuia declarată este 270.000 lei.

Echipele de inspecție fiscală a întocmit decizie de impunere privind obligații fiscale suplimentare în sumă de 120.000 lei, comunicată în data de 14.03.2020, cu termen scadent data de 05.04.2020, sumă la care s-au calculat dobânzi.

În data de 03.04.2020, contribuabilul a plătit suma de 120.000 lei reprezentând obligația fiscală principală înscrisă în decizia de impunere.

Pentru declararea eronată a impozitului pe profit au fost calculate penalități de nedeclarare/declarare eronată în sumă de 15.360 lei pentru care s-a întocmit decizia de impunere nr. 100/10.04.2020, comunicată agentului economic în data de 13.04.2020, cu scadență data de 05.05.2020.

Cadrul legal: Art. 181 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală: *„Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere”.*

Datorită faptului că societatea a plătit până la scadență obligația fiscală principală înscrisă în decizia de impunere, aceasta beneficiază de reducerea cu 75% a cuantumului penalităților de declarare eronată, conform Codului de procedură fiscală. Pentru a beneficia de scutire, contribuabilul a depus cerere la organul fiscal competent, anexând copia ordinului de plată.

Avem în vedere prevederile art. 181 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, potrivit căroră: *„Penalitatea de nedeclarare se reduce, la cererea contribuabilului/plătitorului, cu 75%, dacă obligațiile fiscale principale stabilite prin decizie:*

- a) se sting prin plată sau compensare până la termenul prevăzut la art. 156 alin. (1);
- b) sunt eşalonate la plată, în condițiile legii. În acest caz, reducerea se acordă la finalizarea eşalonării la plată.

## Cum deosebim inspectorul antifraudă de inspectorul fiscal?

### Noua operațiune a Antifraudei – „Mercur”

În ultima parte a capitolului referitor la inspecția fiscală m-am gândit să vă prezint activitatea inspectorilor din cadrul Direcției Generale Antifraudă Fiscală, direcție ce activează în cadrul structurii ANAF de mai bine de 7 ani.

Numeroase confuzii s-au creat în această perioadă referitor la atribuțiile inspectorilor antifraudă, existând suspiciunea că se cam suprapun cu unele din sarcinile inspectorilor fiscali.

Vom analiza împreună care este rolul acestei direcții în cadrul ANAF, care sunt pârghiile de care dispune împotriva combaterii evaziunii, ce verifică efectiv inspectorii antifraudă, iar în ultima parte voi prezenta cea mai amplă acțiune de verificare a comerțului online nefiscalizat pe care au declanșat-o – operațiunea „Mercur”.

Cadrul legal în care funcționează Direcția Generală Antifraudă Fiscală este asigurat de Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 74/2013 privind unele măsuri pentru îmbunătățirea și reorganizarea activității Agenției Naționale de Administrare Fiscală, precum și pentru modificarea și completarea unor acte normative.

În cadrul ANAF a fost înființată în anul 2013 Direcția generală antifraudă fiscală, structură fără personalitate juridică, cu atribuții de prevenire și combatere a actelor și faptelor de evaziune fiscală și fraudă fiscală și vamală.

Personalul Agenției care ocupă funcții publice în cadrul Direcției generale antifraudă fiscală poartă, în timpul serviciului, uniformă, însemne distinctive, ecusoane și, după caz, armament și alte mijloace tehnice utilizate ca mijloc individual de apărare, protecție și comunicare, care se atribuie gratuit.

În anumite situații, în realizarea atribuțiilor de serviciu, personalul menționat poate îmbrăca ținuta civilă.

Personalul este în permanență la dispoziția serviciului.

Dotarea cu armament se face în conformitate cu dispozițiile Legii nr. 295/2004 privind regimul armelor și al munițiilor, republicate, cu modificările ulterioare.

### Care sunt principalele atribuții ale inspectorilor antifraudă

- a) să efectueze controale în toate spațiile în care se produc, se depozitează sau se comercializează bunuri și servicii ori se desfășoară activități care cad sub incidența actelor normative naționale, inclusiv transpuse din legislația comunitară în vigoare cu privire la prevenirea, descoperirea și combaterea oricăror acte și fapte care sunt interzise de acestea;
- b) să verifice, în condițiile legii, respectarea reglementărilor legale privind circulația mărfurilor pe drumurile publice, pe căi ferate și fluviale, în porturi, gări, autogări,

- m) să utilizeze mijloacele auto purtând însemne și dispozitive de avertizare sonore și luminoase specifice, în condițiile legii;
- n) să constituie și să utilizeze baze de date, inclusiv ale altor instituții publice, necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale, infracțiunilor economico-financiare și a altor fapte ilicite în domeniul fiscal și vamal;
- o) să efectueze verificări necesare prevenirii și descoperirii faptelor de fraudă și evaziune fiscală și vamală;
- p) să efectueze operațiuni de control tematic.

La acțiunile de control cu grad sporit de periculozitate, echipele de control pot fi însoțite de membri ai subunităților specializate de intervenție rapidă aflate în subordinea Ministerului Afacerilor Interne, în condițiile stabilite prin protocol încheiat între acesta și Agenție.

La constatarea unor împrejurări privind săvârșirea unor fapte prevăzute de legea penală în domeniul financiar-fiscal sau vamal se întocmesc procese-verbale și acte de control în baza cărora sesizează organele de urmărire penală cu privire la faptele constatate.

### Operațiunea „Mercur”

Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția Generală Antifraudă Fiscală, a declanșat operațiunea „Mercur”, cea mai amplă acțiune de verificare a veniturilor nedeclarate obținute din comerțul electronic nefiscalizat, urmare a extinderii acestui tip de acte de comerț și a numărului foarte mare de sesizări primite, în special pentru nereguli privind imposibilitatea de a beneficia de garanție în lipsa documentelor fiscale.

Din analizele preliminare s-a observat că, odată cu creșterea exponențială a vânzărilor online prin platforme cu reputație și standarde ridicate, s-a intensificat și comerțul cu mărfuri contrafăcute sau operate de firme-fantomă, în special prin intermediul unor persoane fizice sau site-uri-paravan, care operează pe perioade scurte.

În prima etapă, inspectorii antifraudă au analizat peste două milioane de vânzări online de bunuri livrate prin curier și a început verificarea a peste 500 dintre clienții firmelor de curierat rapid cu cel mai mare volum de livrări cu plata „ramburs” sau în conturi bancare.

Monitorizarea și analiza comerțului din marile centre angro, achizițiile din U.E. și importurile extracomunitare cu vânzările online și a livrărilor cu încasare „ramburs” sau plată online realizate de firmele de curierat rapid au evidențiat tipologii de acțiune, în principal de către persoane fizice care cumpără produse la prețuri subevaluate, pe care le vând en-detail online și încasează de la cumpărători contravaloarea, fără plata obligațiilor fiscale.

Furnizorii acestor persoane fizice achiziționează intracomunitar sau importă bunurile prin firme proprii sau intermediare, care sunt apoi „lichidate” după finalizarea formalităților de vămire.

## Venituri din drepturi de proprietate intelectuală

Veniturile din drepturi de proprietate intelectuală sunt tratate ca venituri distincte de veniturile din activități independente, odată cu intrarea în vigoare a O.U.G. nr. 18/2018 și O.U.G. nr. 25/5018.

### Definiție

Veniturile din valorificarea sub orice formă a drepturilor de proprietate intelectuală provin din drepturi de autor și drepturi conexe dreptului de autor, inclusiv din crearea unor lucrări de artă monumentală, brevete de invenție, desene și modele, mărci și indicații geografice, topografii pentru produse semiconductoare și altele asemenea.



Veniturile din drepturi de proprietate intelectuală sunt considerate ca fiind obținute din România, numai dacă sunt primite de la un plătitor de venit din România sau de la un nerezident prin intermediul unui sediu permanent al acestuia stabilit în România.

Potrivit Codului fiscal, se identifică două categorii de venituri din proprietate intelectuală:

1. *Veniturile din drepturi de proprietate intelectuală plătite de persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă.*

Pentru această categorie, potrivit art. 72 din Codul fiscal modificat, impozitul se calculează prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului net și se reține la sursă, de către plătitorii de venituri.

Venitul net din drepturile de proprietate intelectuală, inclusiv din crearea unor lucrări de artă monumentală, se determină de către plătitorii venitului, persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă, prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor determinate prin aplicarea cotei forfetare de 40% asupra venitului brut.

Astfel, dacă plătitorul veniturilor este persoană juridică sau altă entitate care are obligația de a conduce evidență contabilă, impozitul se reține la sursă de către plătitorul de venit, este final și se calculează astfel:

$$\text{Impozit} = 10\% \times \text{venit net} \quad (\text{Venit net} = \text{Venit brut} - \text{cheltuieli forfetare} (40\% \times \text{venit brut})).$$

### Declarare și plată

Impozitul reținut la sursă de către plătitorul veniturilor la momentul plății veniturilor se declară în formularul 112 și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.

Contribuabilii care optează pentru impozitarea în sistem real potrivit art. 73 din Codul fiscal țin evidență fiscală și determină venitul net prin scăderea din venitul brut a cheltuielilor deductibile.

### **De reținut!**

Contractele privind cesiunea drepturilor de autor oferă o mare flexibilitate în ceea ce privește modul de impozitare a veniturilor, putând fi aplicate, în funcție de caz, una dintre următoarele variante:



- impozitare pe baza cotelor forfetare de cheltuieli:
  - ✓ prin reținere la sursă de către plătitorul de venit, în situația în care veniturile sunt obținute de la persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă;
  - ✓ prin declarația unică, în situația în care veniturile sunt primite de la alți plătitori decât persoane juridice sau alte entități care au obligația de a conduce evidență contabilă;
- determinarea venitulului net în sistem real, prin Declarația unică, pe baza datelor din evidența contabilă.

### **Contribuția la CAS**

Potrivit art. 148 din Codul fiscal, persoanele fizice care realizează venituri din proprietate intelectuală datorează contribuția de asigurări sociale dacă estimează pentru anul curent venituri nete a căror valoare cumulată este cel puțin egală cu 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la art. 120, Declarația unică.

### **Excepții de la plata CAS:**

Potrivit art. 150 din Codul fiscal, nu se datorează CAS pentru veniturile din proprietate intelectuală dacă:

1. persoanele fizice sunt asigurate în sisteme proprii de asigurări sociale;
2. persoanele fizice au calitatea de pensionari;
3. persoanele fizice realizează venituri din salarii și asimilate salariilor.

### **Opțiune asigurare CAS**

Prin depunerea Declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice se poate opta pentru plata CAS chiar dacă veniturile estimate sunt sub plafon.

Baza anuală de calcul al contribuției de asigurări sociale, în cazul persoanelor care realizează venituri din proprietate intelectuală, o reprezintă venitul ales de contribuabil, care nu poate fi mai mic decât nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației unice.

Potrivit art. 151 din Codul fiscal, pentru persoanele fizice din prima categorie, plătitorii de venituri din drepturi de proprietate intelectuală (persoane juridice sau alte enti-

În ceea ce privește CASS, aceasta se reține de către plătitorul veniturilor de la care contribuibilul estimează că va obține venituri peste plafon. În situația în care se obțin venituri de la mai mulți plătitori de la care estimează că obține venituri peste plafon, desemnează unul dintre ei pentru reținerea și plata CASS, conform art. 174 alin. (6) din Codul fiscal.

#### Notă:

În cazul în care un plătitor reține la sursă CASS, pentru alte venituri obținute din activități independente, cedarea folosinței bunurilor, activități agricole, silvicultură, piscicultură, investiții, alte surse, contribuabilul nu are obligația depunerii declarației unice estimative, potrivit art. 174 alin. (9) din Codul fiscal, contribuția fiind deja achitată.

În situația în care contribuibilul estimează că nu va obține venituri peste plafon de la niciun plătitor, însă însumate veniturile vor depăși plafonul de 12 salarii minime, depune declarația unică estimativă pentru CAS și CASS (dacă veniturile din DPI însumate depășesc plafonul) sau doar pentru CASS (dacă veniturile din toate sursele depășesc plafonul), potrivit art. 151 alin. (7), art. 174 alin. (7) din Cod fiscal.

Dacă contribuibilul estimează că de la niciun plătitor nu va obține venituri peste plafon, iar însumate veniturile nu vor depăși plafonul, nu are obligația asigurării, însă poate opta pentru a se asigura în sistemul de pensii (CAS) și/sau de de sănătate (CASS) prin depunerea declarației unice estimative, conform art. 148 alin. (3) și art. 180 din Codul fiscal.

#### Exemplu:

Societatea DropConsult SRL încheie un contract de drepturi de proprietate intelectuală cu o persoană fizică din România. Venitul anual estimat a se realiza din drepturi de proprietate intelectuală este de 30.000 lei.



Persoana fizică nu este exceptată de la plata CAS pentru veniturile obținute din drepturi de proprietate intelectuală (nu este asigurată în sisteme proprii de asigurări sociale, nu este pensionar și nu obține venituri din salarii).

Stabilim care este tratamentul contabil și fiscal atât din punctul de vedere al societății, cât și la nivelul persoanei fizice, având în vedere că, pe lângă veniturile obținute din drepturi de proprietate intelectuală, persoana fizică obține și venituri din activități independente pentru care s-a estimat un venit anual în sumă de 55.000 lei.

În cazul în care o persoană fizică obține drepturi de proprietate intelectuală de la o persoană juridică, impozitul și contribuțiile sunt reținute la sursă de societate. Persoana fizică nu are obligații declarative (nu depune declarația unică) **pentru veniturile obținute din drepturi de proprietate intelectuală.**

Impozitul pe venit se calculează prin aplicarea cotei de 10% asupra venitului net (venit brut – 40% cota forfetară).

Persoana fizică nu datorează contribuție de asigurări sociale (pensie) dacă are calitatea de salariat sau este pensionar. În cazul de față, pentru că persoana fizică nu este asigurată în sisteme proprii de asigurări sociale, nu este pensionar și nu obține venituri din salarii, societatea reține și CAS.

Persoana fizică datorează contribuție de sănătate pentru că este depășit plafonul de 12 salarii minime brute. Contribuția de sănătate se reține de societate și se stabilește prin aplicarea cotei prevăzute la art. 156 (10%) asupra bazei de calcul menționate la art. 170 alin. (4) (echivalentul a 12 salarii minime brute pe țară).

#### Notă:

Trebuie să fie menționat în contract nivelul contribuției care se reține la fiecare plată în cazul contractelor cu plăți fracționate (de exemplu, pentru plăți lunare sau plăți în tranșe).

Plătitorul de venit declară prin formularul 112 „Declarație privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, impozitului pe venit și evidență nominală a persoanelor asigurate” impozitul pe venit și contribuțiile reținute.

- Cheltuieli cu drepturile de proprietate intelectuală datorate autorului se evidențiază în contabilitate societății DropConsult SRL astfel:

628	=	401	30.000 lei
„Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”		„Furnizori”	

401	=	%	valoare totală rețineri
„Furnizori”		4315	25% x venitul ales de contribuabil
		„Contribuția de asigurări sociale”	
		4316	25% x salariul minim
		„Contribuția de asigurări sociale de sănătate”	
		444	10% x (30.000 lei – 40% x 30.000 lei)
		„Impozitul pe venituri de natura salariilor”	

- Plata venitului net, după reținerea contribuțiilor, se înregistrează:

401	=	5121	venit brut –
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	contribuții reținute impozit reținut