

Modificări ale Codului Fiscal și Codului de Procedură Fiscală

La finalul anului 2020, au fost publicate în Monitorul Oficial o serie de acte normative prin care s-au adus modificări Codului fiscal și Codului de procedură fiscală și au fost introduse diverse măsuri fiscale, informează divizia de consultanță fiscală a Tuca Zbârcea și Asociații (Tuca Zbârcea & Asociații Tax S.R.L., denumită în continuare TZA Consultanță Fiscală).

Modificări aduse Codului fiscal

În Monitorul Oficial nr. 1269/21.12.2020 a fost publicată Legea nr. 296/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal („Legea nr. 296/2020”), prin care au fost făcute modificări îndelung discutate și așteptate de mediul de afaceri din România. Toate modificările au intrat în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2021, dacă nu se menționează explicit altfel.

Potrivit Buletinului Fiscal realizat de specialiștii TZA Consultanță Fiscală, principalele modificări vizează:

▪ Reglementări generale

Conceptul de „**loc al conducerii efective**” este dezvoltat pentru a clarifica situațiile în care persoanele juridice străine sunt considerate a avea locul de conducere efectivă în România. Acest concept este relevant din perspectiva stabilirii unei potențiale rezidențe fiscale în România a respectivelor persoane juridice, care, în această situație, se va realiza prin depunerea unui chestionar către autoritățile fiscale din România. Se clarifică **definiția părților afiliate** pentru cazurile în care o a treia persoană deține direct sau indirect participații în cele două persoane în cauză (modificare aplicabilă din 24 decembrie 2020).

▪ Impozit pe profit

Se introduce sistemul de **consolidare fiscală** în domeniul impozitului pe profit și se reglementează impozitarea grupului fiscal. Așadar, profiturile sau pierderile societăților care formează grupul fiscal se vor cumula și compensa, dacă este cazul, rezultând o poziție netă a întregului grup. În acest sens, se obține un avantaj semnificativ prin deducerea pierderilor din profiturile altor membri ai grupului, îmbunătățind considerabil poziția de cash-flow a membrilor grupului. Legea nr. 296/2020 menționează de asemenea condițiile care trebuie îndeplinite în vederea constituirii grupului fiscal, modalitatea de funcționare, perioada de timp pentru care se aplică consolidarea, regulile privind reportarea pierderilor precum și prevederi anti-abuz.

Începând cu 1 ianuarie 2022, intrarea în vigoare fiind amânată cu un an, se prevede **deductibilitatea integrală a provizioanelor pentru deprecierea creanțelor**, eliminându-se pragul actual de 30%. Așadar, începând cu 1 ianuarie 2022, se acordă deductibilitate integrală pentru provizioanele /ajustările pentru deprecierea creanțelor luând în considerare condițiile deja existente (creanțe neîncasate de mai mult de 270 de zile, negarantate și nedatorate de o persoană afiliată), măsură benefică din perspectiva susținerii fluxurilor financiare ale societăților.

Se aduc clarificări privind modalitatea de aplicare a scutirii privind **profitul reinvestit**. Mai exact, se clarifică că, în cazul contribuabililor care aplică sistemul trimestrial de declarare și plată a impozitului pe profit, scutirea se acordă la nivelul impozitului pe profit calculat cumulativ de la începutul anului până în trimestrul punerii în funcțiune a activelor. În cazul contribuabililor care aplică sistemul anual de declarare și plată a impozitului pe profit, scutirea se acordă în limita impozitului pe profit calculat cumulativ de la începutul anului punerii în funcțiune a activelor până la sfârșitul anului respectiv.

Se reglementează modalitatea de **preluare a pierderilor fiscale** în cadrul unor operațiuni de reorganizare implicând microîntreprinderi, aceste prevederi reglementând situații neacoperite de legislație până în prezent care atrăgeau consecințe fiscale negative în cadrul unor astfel de operațiuni (modificare aplicabilă din 24 decembrie 2020).

Se prevede în mod specific faptul că sunt deductibile la calculul rezultatului fiscal **cheltuielile înregistrate de angajatori aferente activității de telemuncă** (modificare aplicabilă din 24 decembrie 2020). Luând în considerare creșterea exponențială a cazurilor în care salariații își desfășoară activitatea în regim de telemuncă, specialiștii TZA Consultanță Fiscală consideră benefică clarificarea faptului că aceste tipuri de cheltuieli pot fi deduse de angajatori.

Urmărind obiectivul de descurajare a practicilor fiscale abuzive la nivel internațional, se introduc prevederi potrivit cărora sunt cheltuieli nedeductibile la calculul rezultatului fiscal orice fel de cheltuieli aferente **tranzacțiilor desfășurate cu persoane situate în state considerate a fi jurisdicții necooperante**.

Se reglementează tratamentul fiscal al **cheltuielilor cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri cu decontare în acțiuni** în sensul considerării lor ca fiind cheltuieli deductibile la calculul rezultatului fiscal la momentul acordării efective a beneficiilor, indiferent de tratamentul fiscal al acestora la nivelul angajaților (până acum, acest tratament fiind condiționat de impozitarea acestor beneficii la nivelul salariaților). Modificarea este aplicabilă din 24 decembrie 2020.

Se reglementează din punct de vedere fiscal **tratamentul contractelor de leasing** pentru contribuabilii care aplica IFRS (modificări aplicabile din 24 decembrie 2020).

▪ **Impozit pe veniturile obținute de microîntreprinderi**

Veniturile din dividende sunt excluse din baza de impozitare. Se prevăd așadar reguli similare privind neimpozitarea veniturilor din dividende, indiferent dacă sunt primite de către o persoană juridică română plătitoare de impozit pe profit sau persoane juridice române plătitoare de impozit pe veniturile microîntreprinderilor (modificări aplicabile din 24 decembrie 2020).

▪ **Impozit pe veniturile obținute din România de nerezidenți**

Se modifică termenul de depunere al declarației informative privind impozitul reținut la sursă pentru venituri obținute de persoane nerezidente din România și termenul pentru depunerea declarației informative privind câștigul/pierderea din tranzacțiile efectuate de persoane fizice nerezidente cu titluri de valoare emise de rezidenți români, de la 31 ianuarie la ultima zi a lunii februarie (modificare aplicabilă din 24 decembrie 2020).

▪ **Impozit pe venit și contribuții sociale**

Se clarifică faptul că **tichetele cadou** acordate persoanelor care nu sunt salariații proprii pentru marketing, studiul pieței, protocol, reclamă, promovare, pe baza evidenței nominale a beneficiarilor persoane fizice sunt considerate venituri din alte surse (delimitându-se astfel această categorie de beneficiari de persoanele care primesc astfel de drepturi încadrate în categoria veniturilor din salarii), fiind așadar subiect de impozit în cotă de 10%.

Se prevede faptul că sumele acordate salariaților care își desfășoară activitatea în regim de **telemuncă** pentru acoperirea unor cheltuieli aferente nu sunt impozabile și nici subiect de contribuții sociale în limita sumei de 400 de lei lunar.

De asemenea, costurile cu **testarea epidemiologică** sau cu vaccinarea angajaților nu sunt impozabile și nici subiect de contribuții sociale.

În cazul persoanelor fizice nerezidente care devin rezidente în România, se prevede faptul că acestea sunt supuse impozitului pe venit pentru veniturile obținute din orice sursă, atât din România cât și din afara României începând cu prima zi în care se declară că **centrul intereselor vitale** se află în România (comparativ cu prevederea anterioară conform căreia impozitarea în România intervenea începând cu data de la care acestea devin rezidente în România).

Începând cu obligațiile aferente anului 2020, termenul pentru depunerea declarației unice privind impozitul pe venit și contribuții sociale datorate de persoane fizice, precum și termenul de plată, se modifică din 15 martie în 25 mai.

▪ **TVA**

În situația în care facturile emise către persoane fizice nu au fost încasate în termen de 12 luni de la termenul de plată, în pofida măsurilor comerciale/judiciare întreprinse, emitentul are **posibilitatea să regularizeze TVA colectată** la bugetul statului, în termen de 5 ani de la 1 ianuarie a anului următor termenului de plată sau a emiterii facturii. Regularizarea poate fi efectuată chiar dacă facturile neîncasate au fost emise într-o perioadă supusă inspecției fiscale, însă ajustarea deschide posibilitatea de reverificare a perioadei fiscale respective de către ANAF.

Se prevede posibilitatea deducerii TVA de către beneficiari în baza unei **facturi de corecție** întocmită de furnizor, în cel mult un an de la data primirii facturii de corecție, chiar dacă pentru beneficiar termenul de prescripție s-a împlinit (modificare aplicabilă din 24 decembrie 2020).

Se rescriu condițiile necesare aplicării măsurilor de simplificare pentru **livrările de energie**. Astfel, inclusiv producătorii de energie electrică (iar nu numai traderii) pot beneficia de taxarea inversă pentru facturile de energie electrică primite. În plus, se introduce taxarea inversă în domeniul **livrărilor de gaze naturale**. Aceste modificări sunt aplicabile din 24 decembrie 2020.

Nu se face plata TVA în vamă pentru importurile efectuate de posesorii de **certificat de amânare la plată**, acesta fiind emis dacă s-au realizat importuri de cel puțin 50 de milioane lei în ultimele 6 luni (anterior, plafonul era de 100 de milioane lei în ultimele 12 luni). Procedura de obținere a certificatului este reglementată printr-un nou Ordin al ministrului de finanțe (nr. 3225/31.12.2020).

De asemenea, **nu se face plata TVA** în vamă pentru importurile de anumite bunuri pentru care se aplică taxarea inversă la livrările locale (e.g. materiale lemnoase, cereale, telefoane mobile, dispozitive cu circuite integrate, console de jocuri, tablete PC și laptopuri). Au fost eliminate, prin OUG 226/2020, din sfera acestei facilități, deșeurile și reziduurile.

Sistemul **TVA la încasare** va putea fi aplicat, în mod opțional, de către persoanele impozabile care au avut în anul anterior cifră de afaceri de sub 1 mil. euro (anterior, plafonul era de 500.000 euro).

În cazul unui **transfer de business**, se clarifică faptul că primitorul activelor este considerat succesorul cedentului pentru toate drepturile și obligațiile referitoare la TVA, nu numai cu privire la ajustarea dreptului de deducere (modificare aplicabilă din 24 decembrie 2020).

Se prevede în mod explicit posibilitatea deducerii TVA pentru **băuturile alcoolice și produse din tutun**, atunci când acestea sunt oferite în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice (modificare aplicabilă din 24 decembrie 2020).

De la 1 aprilie 2021, persoanele nestabilite și neînregistrate în scopuri de TVA în România pot evita înregistrarea în scopuri de TVA în România prin desemnarea un **reprezentant fiscal** care să îndeplinească obligațiile din perspectiva TVA în cazul unui import de bunuri în România urmat de o livrare scutită.

De la 1 ianuarie 2022 (în urma amânării cu un an), se reglementează **cursul de schimb** care va fi utilizat pentru transformarea în lei a plafonului pentru aplicarea cotei reduse de TVA de 5% pentru vânzarea de locuințe către persoane fizice până la nivelul de 140.000 euro. Acesta este cursul de schimb comunicat de BNR valabil la data de 1 ianuarie a fiecărui an.

▪ **Taxe locale**

Se consideră clădiri, în scopul determinării impozitelor și taxelor locale, atât turnurile de susținere a turbinelor eoliene, cât și fundațiile acestora (modificare aplicabilă din 24 decembrie 2020).

Valoarea impozabilă a clădirilor deținute de persoane juridice se actualizează o dată la 5 ani pe baza unui raport de evaluare a clădirii întocmit de un evaluator autorizat (anterior termenul era de 3 ani). Modificarea este aplicabilă din 24 decembrie 2020.

▪ **Accize**

Pentru a se asigura conformitatea cu prevederile Directivei 2011/64/UE și pentru a evita astfel inițierea unei proceduri de infringement la adresa României, se majorează acciza totală la țigarete, menționată în Anexa nr. 1 la Codul Fiscal, de la 533,97 RON/1.000 țigarete la 546,21 RON/1.000 țigarete. Totodată, se introduce faptul că în perioada 1 ianuarie 2021 - 31 martie 2021, acciza specifică pentru țigarete este de 418,76 RON/1.000 țigarete.

Se introduce faptul că, pentru vânzarea la distanță de produse accizabile eliberate în consum în alt stat membru, plata accizelor aferente se realizează în prima zi lucrătoare următoare zilei în care s-au recepționat produsele (modificare aplicabilă din 24 decembrie 2020).

Se prevede faptul că analiza garanțiilor necesar a fi depuse de către antrepozitarii autorizați, destinatarii înregistrați, expeditorii înregistrați și importatorii autorizați, astfel încât respectiva garanție să reflecte orice schimbări în volumul afacerii sau ale nivelului accizelor se va realiza anual sau ori de câte ori este necesar. Totodată, se clarifică faptul că respectiva analiză se va realiza de către autoritatea competentă (modificare aplicabilă din 24 decembrie 2020).

Modificări aduse Codului de procedură fiscală

În Monitorul Oficial nr. 1266/21.12.2020 a fost publicată Legea nr. 295/2020 pentru modificarea Codului de procedură fiscală. Data intrării în vigoare a modificărilor de mai jos depinde de specificul fiecăreia și trebuie analizată de la caz la caz, se arată în documentul citat.

Potrivit TZA Consultanță Fiscală, **principalele modificări** vizează:

- Noi situații în care actul administrativ fiscal (ex. decizia de impunere) este nul:
- organul fiscal nu prezintă argumentele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă emisă în scris sau soluția adoptată de organul fiscal sau de instanța de judecată anterior pentru situații de fapt similare la același contribuabil, în cazul în care contribuabilul a prezentat organului fiscal, înainte de emiterea actului administrativ fiscal, respectiva opinie/soluție;
- organul fiscal nu respectă considerentele deciziei de soluționare a contestației în cazul în care, ulterior soluționării contestației, emite un nou act administrativ fiscal;
- se emite raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere de către organul de inspecție fiscală după încetarea inspecției fiscale prin împlinirea duratei maxime a acesteia, fără ca acestea să fie reluate, potrivit legii;
- organul fiscal emite raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere în situația în care se fac constatări în legătură cu săvârșirea unor fapte prevăzute de legea penală.
- Termenul de prescripție a dreptului de stabilire a creanțelor fiscale se suspendă pe perioada cuprinsă între data comunicării procesului-verbal de sesizare a organelor de urmărire penală sau a procesului-verbal întocmit ca urmare a solicitării organelor de urmărire penală adresată organelor fiscale de a efectua constatări cu privire la faptele care constituie încălcări ale dispozițiilor și obligațiilor a căror respectare o controlează și data rămânerii definitive a soluției de rezolvare a cauzei penale.
- Codul de identificare fiscală poate fi utilizat de contribuabili și pentru îndeplinirea obligațiilor fiscale anterioare datei de înregistrare fiscală.
- Noi motive pentru care poate fi dispusă suspendarea inspecției fiscale de către conducătorul acesteia:
- pentru a se efectua verificări asupra celorlalți membri ai grupului fiscal/grupului fiscal unic;
- în situația în care organul de inspecție fiscală este sesizat sau i se aduce la cunoștință că împotriva contribuabilului se află în desfășurare o procedură judiciară în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare care fac obiectul inspecției fiscale sau în situația în care documentele financiar-contabile ale contribuabilului au fost ridicate de organul de urmărire penală.
- Contribuabilul poate formula contestație fiscală împotriva deciziei de suspendare a inspecției fiscale.
- Conducătorul organului de inspecție fiscală poate decide revalidarea unor tipuri de obligații fiscale la propunerea organului de inspecție fiscală desemnat cu efectuarea inspecției sau la cererea contribuabilului, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții cumulative:
- după încheierea inspecției fiscale apar date suplimentare care nu erau cunoscute la data efectuării inspecției fiscale;
- datele suplimentare influențează rezultatele inspecției fiscale încheiate.
- Nu se datorează obligații fiscale accesorii pentru suma plătită în contul obligației fiscale principale dacă, anterior stabilirii obligațiilor fiscale, debitorul a efectuat o plată, iar suma plătită nu a stins alte obligații, stabilite prin:
- declarații de impunere depuse ulterior efectuării plății;
- declarații de impunere rectificative sau decizii de impunere. Același tratament fiscal este aplicabil și în situația stingerii obligațiilor fiscale principale prin alte modalități prevăzute de lege.
- Penalitatea de nedeclarare se reduce cu 75% din oficiu în situația stingerii obligației de plată în termenul legal, fără a fi necesară o cerere a contribuabilului în acest sens.
- Dreptul contribuabilului de a solicita dobânda aferentă sumelor de restituit sau de rambursat este supus unui termen de prescripție de 5 ani, care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care:
- au fost stinse sumele de restituit/de rambursat contribuabilului;
- anularea actului administrativ fiscal a devenit definitivă; o restituirea a fost admisă definitiv de organul de soluționare a contestațiilor sau de instanța judecătorească.
- Se schimbă competența de soluționare a contestațiilor de la ANAF la Ministerul Finanțelor Publice.
- Decizia emisă în soluționarea contestației poate fi reexaminată de către organul de soluționare competent, la cererea contribuabilului, în anumite situații printre care: neaplicarea unor dispoziții legale care ar fi schimbat fundamental soluția, emiterea unei decizii de către Comisia Fiscală Centrală, emiterea unui recurs în interesul legii sau a unei decizii de interpretare de către ÎCCJ, respectiv adoptarea unei hotărâri a CJUE relevante pentru situația în cauză.

Alte modificări

În Monitorul Oficial nr. 1332/31.12.2020 a fost publicată Ordonanța de urgență nr. 226/2020 privind unele măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene („OUG nr. 226/2020”). Toate modificările au intrat în vigoare începând cu data de 31 decembrie 2020 sau 1 ianuarie 2021.

Principalele modificări în domeniul fiscal vizează:

- În linie cu noile prevederi legislative UE, se introduc scutiri de TVA cu drept de deducere pentru kiturile de testare COVID-19, vaccinuri împotriva COVID-19, precum și pentru serviciile de vaccinare și testare aferente. De asemenea, sunt scutite de TVA achizițiile intracomunitare a medicamentului Remdesivir.
- Rambursarea de TVA cu control ulterior introdusă în primăvara anului trecut se prelungește până la 31 martie 2021.
- Se amână până la data de 31 decembrie 2021 termenul până la care operatorii de automate comerciale au obligația dotării cu aparate de marcat electronice fiscale.
- Se prelungește până la data de 31 martie 2021 posibilitatea de anulare a accesoriilor conform OUG 69/2020 privind unele măsuri fiscal-bugetare și pentru modificarea și completarea unor acte normative și prorogarea unor termene.
- Plătitorii de impozit specific din domeniul HoReCa nu datorează impozit specific în anul 2021 pe o perioadă de 90 de zile începând cu 1 ianuarie 2021.