

EXPUNERE DE MOTIVE

Secțiunea 1

Titlul proiectului de act normativ

Lege privind anularea unor obligații fiscale

Secțiunea a 2-a

Motivul emiterii actului normativ

Promovarea acestui act normativ este determinată de:

- înlăturarea inechităților apărute în aplicarea practică a prevederilor Codului fiscal în ce privește recalificarea unor activități independente ca activități dependente;
- necesitatea îndreptării situațiilor apărute în practică din cauza interpretărilor diferite ale legislației actuale referitoare la acordarea drepturilor de care pot beneficia salariații în desfășurarea activității de transport pe parcurs extern, în speță indemnizația de delegare/detașare și interpretării naturii indemnizației de delegare detașare plătite de agenții de muncă temporară, interpretare care presupune corelarea prevederilor Codului Fiscal și cele ale legislației muncii;
- inechitatea rezultată de aplicarea prevederilor legale urmare cărora persoanele fizice sunt obligate la plata unei contribuții de asigurări sociale de sănătate calculată la nivelul salariului minim brut pe țară cu toate că veniturile realizate se situează sub acest nivel.

1.Descrierea situației actuale

1. Organele fiscale au reconsiderat/reîncadrat veniturile realizate din desfășurarea ca activitate independentă a unor profesii libere, ca fiind venituri din activități dependente. Această reconsiderare/reîncadrare a avut în vedere prevederile art. 7 sau art. 11, după caz, din Codul fiscal.

Precizăm că art. 7 din Codul fiscal conține criteriile speciale în funcție de care organul fiscal reconsideră o activitate ca fiind dependentă iar art. 11 din Codul fiscal instituie în materie fiscală o regulă generală antiabuz, în sensul că pentru stabilirea impozitelor este relevant conținutul economic al unei tranzacții, al unor operațiuni și, mai mult, dă dreptul autorității fiscale ca, în situațiile în care constată că forma în care este prezentată o tranzacție nu reflectă conținutul economic al acesteia, autoritatea o poate reîncadra din punct de vedere al impozitării tocmai pentru a reprezenta conținutul economic real al acesteia.

Categoriile de activități independente care potrivit

dispozițiilor Codului fiscal pot fi reconsiderate/reîncadrate exemplificăm:

- activitățile desfășurate de persoanele fizice autorizate în diverse domenii;
- activitățile desfășurate de liber profesioniști (farmaciști, medici, arhitecți, experți contabili, consultanți fiscali, evaluatori, executori judecătorești, avocați, etc.);
- activitățile desfășurate de persoanele fizice în domeniul drepturilor de autor.

Din datele comunicate de ANAF reiese că au fost efectuate reconsiderări/reîncadrări la persoanele care desfășoară activitatea de farmacist și la persoanele care desfășoară activități în domeniul dreptului de autor.

Organele fiscale au reconsiderat veniturile realizate din desfășurarea ca activitate independentă a profesiei libere de farmacist obținute în perioada 2011 – 2014 de farmaciștii colaboratori ai societății verificate, ca fiind venituri din activități dependente.

S-a constatat că, pe parcursul anilor 2010 și 2011, a fost schimbată calitatea salariaților, scoțându-i din ReviSal și încheind contracte de prestări servicii cu Persoane Fizice Independente pe numele foștilor salariați. Menționăm că în contractul de prestări servicii este specificat că locul desfășurării activității este pus la dispoziție de către societate împreună cu toate echipamentele, mărfurile pentru buna desfășurare a prestării de servicii, cu respectarea programului de funcționare impus de angajator (8 ore pe zi iar orele efectuate suplimentar remunerate separat).

Astfel, se poate reține faptul că farmaciștii nu întrunesc nici unul din criteriile care să configureze caracterul independent al activității.

Având în vedere numărul contribuabililor care sunt înregistrați ca prestând activități independente (cca 600.000 medici, juriști, consultanți, brokeri, informaticieni etc.) precum și quantumul foarte mare al diferențelor de stabilit prin aplicarea art.7 din Codul Fiscal se poate aprecia un impact negativ major în acest domeniu.

Din informațiile prezentate de ANAF reiese că în anul 2015 dintr-un total de 749 de verificări pentru 7 cazuri au fost reconsiderate activitățile ca activități dependente iar sumele stabilite suplimentar pentru acești din urmă contribuabili sunt de circa 10 milioane lei.

De asemenea, sunt în curs de verificare un număr de 239 de contribuabili iar pentru 8 dintre aceștia se prefigurează

reconsiderarea activității desfășurate iar sumele ce pot fi stabilite suplimentar pentru acești din urmă contribuabili este de aproximativ 9 milioane lei.

2. Contribuabilii din domeniul transportului internațional desfășoară activitate de transport internațional prin intermediul salariaților șoferi în baza contractelor individuale de muncă, iar exercitarea atribuțiilor de serviciu, de către aceștia, nu se realizează într-un loc fix, respectiv la sediul social al angajatorului, fiind dificil de stabilit, în lipsa unor criterii expres prevăzute de lege dacă deplasarea acestora în străinătate poate sau nu poate fi definită ca o exercitare a atribuțiilor de serviciu în afara locului de muncă.

De asemenea, prin specificul ei, activitatea desfășurată de către angajații cu funcția de șofer este continuă și face parte integrantă din atribuțiile postului, reieșind faptul că deplasările externe nu pot fi încadrate ca activități temporare. Astfel, sumele acordate salariaților (șoferi) sub forma diurnei externe, au fost apreciate de organele de inspecție fiscală ca venituri de natură salarială, conform prevederilor art. 55, alin. (1), alin. (4), lit. g) alin. (2) lit. k) și art. 296¹⁵, lit. g) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile art. 1 și art. 17 din H.G. nr. 518/1995 și ale art. 43 din Legea nr. 53/2003 privind Codul muncii.

Totodată, a fost identificată o discrepanță între veniturile la care se stabilesc și plătesc obligații fiscale, de regulă salariul minim în România și totalitatea veniturilor plătite angajaților a celor considerate neimpozabile de agenții de muncă temporară, semnificativ mai mari decât cele impozabile. Astfel, în cadrul controalelor au fost retratate din punct de vedere fiscal sumele plătite cu titlu de diurna, respectiv diferența dintre salariul minim din România, la care s-au înregistrat obligațiile fiscale și salariul minim din statul membru al Uniunii Europene în care lucrătorul este pus la dispoziția unei întreprinderi utilizatoare, pe care agentul de muncă temporară are obligația să îl asigure conform legislației în vigoare.

Din informațiile prezentate de ANAF reiese că, în ceea ce privește sumele estimate a fi stabilite în cazul transportului internațional, urmare unei singure inspecții fiscale în care diurnele acordate unui număr de 30 de șoferi, au fost considerate integral ca venituri de natura salarială, pentru o perioadă de 3 ani, au fost stabilite diferențe suplimentare de impozit pe venit din salariu și contribuții sociale în sumă de 2.300.000 lei. De precizat că în acest domeniu își desfășoară activitatea un număr de peste 11.000 de agenți economici.

Cu privire la regimul de impozitare, din practică s-a constatat că șoferii sunt încadrați, în cele mai multe cazuri, cu salariul minim pe economie, și primesc sub formă de diurnă, sume neimpozabile în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit prin hotărâre a Guvernului pentru personalul din instituțiile publice, ajungându-se ca nivelul veniturilor neimpozabile (diurna) obținute de un șofer să fie de 5 – 6 ori mai mare decât venitul impozabil obținut (salariu).

Având în vedere împrejurările specifice în care agenții de muncă temporară își desfășoară activitatea a fost identificată discrepanța majoră dintre veniturile la care se stabilesc și plătesc obligații fiscale, de regulă salariul minim în România și totalitatea veniturilor plătite angajaților a celor considerate neimpozabile de agenții de muncă temporară, semnificativ mai mari decât cele impozabile, diurna medie plătită fiind de aproximativ 1500 de euro pe lună. Au fost constatate însă și cazuri extreme, în care veniturile asupra cărora s-au plătit impozit și contribuții sociale au fost la nivelul salariului de bază minim brut pe țară pentru un program de lucru parțial de 2 ore pe zi (reprezentând 322 lei în 2014), în timp ce diurna neimpozabilă a atins și 2000-2500 euro.

Astfel, din datele prezentate de ANAF reiese că au fost selectați pentru control un număr total de 278 contribuabili la care se estimează a fi stabilite diferențe de impozite și taxe reprezentând impozit pe venit și contribuții sociale de peste 1 miliard lei.

Totodată subliniem că pentru un număr de 71 de agenți de muncă temporară au fost înaintate organelor de urmărire penală 66 acte de sesizare pentru un prejudiciu total de 342.993.862 lei.

3. Din punct de vedere al legislației în domeniul TVA, cesiunea drepturilor de autor reprezintă o prestare de servicii, care se cuprinde în sfera de aplicare a taxei dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 126 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. O condiție esențială este aceea ca prestarea de servicii să fie realizată de o persoană impozabilă care acționează ca atare, respectiv de o manieră independentă.

Conform prevederilor art. 127 alin.(3) din Codul fiscal, „nu acționează de o manieră independentă angajații sau oricare alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale

angajatorului”.

Normele legale au creat probleme mai ales în ceea ce privește aplicarea TVA pentru cesiunea drepturilor de autor, această activitate fiind considerată întotdeauna independentă conform normelor de aplicare a art. 7 alin. (1) pct. 2.1. din Codul fiscal, ținând cont de jurisprudența națională și europeană pe această temă, s-a decis modificarea normei în cauză.

Potrivit legislației naționale (Codul fiscal) care transpune Directiva europeană în domeniul TVA toate categoriile de persoane care desfășoară activități economice de o manieră independentă sunt obligate să se înregistreze ca persoane impozabile din punct de vedere al TVA dacă ating plafonul prevăzut de lege. În acest sens exemplificăm:

- persoanele juridice;
- persoanele fizice autorizate (PFA)
- liber profesioniștii;
- persoanele fizice care desfășoară activități în domeniul dreptului de autor.

Din datele furnizate de ANAF, spre ex. în anul 2013, reiese că din totalul persoanelor care au realizat venituri din drepturi de proprietate intelectuală respectiv 55.248 un număr de 153 de persoane au atins plafonul prevăzut de lege.

4. Potrivit prevederilor Cap. II și III ale Titlului IX² „Contribuții sociale obligatorii” din Codul fiscal, baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară. Pe lângă aceste categorii de contribuabili, care obțin venituri brute lunare sub salariul de bază minim brut pe țară și care datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate la acest venit stabilit prin lege și nu la venitul efectiv realizat, există și categoria persoanelor fizice care nu obțin venituri și datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, la aceeași bază lunară de calcul (salariul de bază minim brut pe țară), potrivit art. 296³² din Codul fiscal. Astfel, de menționat faptul că, de regulă, pentru persoanele care au obligația plății contribuției de asigurări sociale de sănătate, baza lunară de calcul a contribuției este condiționată de un plafon minim, respectiv, de valoarea salariului minim brut pe țară stabilit prin hotărâre de Guvern, astfel încât dacă venitul lunar realizat este sub plafonul minim, contribuția se calculează asupra plafonului.

De precizat că ANAF a preluat spre administrare contribuțiile sociale începând cu 1 iulie 2012, în baza OUG nr. 125/2011.

Prin același act normativ contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice, preluate spre administrare de ANAF, au fost reglementate la Cap. 2 și 3 ale Titlului IX² din Codul fiscal.

Potrivit prevederilor Cap. 2 al Titlului IX² din Codul fiscal, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate contribuabilii au obligația de a efectua, în cursul anului, plăți anticipate (art. 296²⁴), iar după încheierea anului, organul fiscal are obligația de a stabili obligațiile anuale de plată și de a emite decizie de impunere (art. 296²⁵).

Potrivit Cap. 3 al Titlului IX² din Codul fiscal, contribuția de asigurări sociale de sănătate prevăzută la art. 296²⁷ alin. (1) se stabilește de organul fiscal competent, prin decizie de impunere anuală. Practic organul fiscal stabilește contribuția pentru întreg anul fiscal care începe de la 1 ianuarie și se sfârșește la 31 decembrie.

Pentru aceste considerente este necesar ca anularea să vizeze contribuția datorată începând cu 1 ianuarie 2012.

Având în vedere prevederile legale menționate, ANAF a efectuat o analiză a persoanelor fizice care, în anul 2012, au obținut venituri lunare sub 700 lei și datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită la salariul de bază minim brut pe țară.

Analiza a fost efectuată având în vedere informațiile privind contribuabilii arondați unui număr de 191 unități fiscale (din totalul de 209 unități fiscale), pentru un număr de 9.549.159 contribuabili.

Dintre acești contribuabili au obținut venituri lunare sub 700 de lei un număr de 3.594.213 contribuabili (37,64% din totalul pentru care s-a efectuat analiza) iar contribuția aferentă ar fi circa 1.7 miliarde lei la nivelul anului 2012.

Precizăm că, pentru anii fiscali 2013-2015 nu sunt încă date disponibile atât cu privire la numărul contribuabililor care realizează venituri lunare sub 700 lei și cuantumul contribuției datorate.

Se constată că, un număr de 3.242.989 (90% din totalul contribuabililor cu venituri sub 700 de lei) au obținut numai venituri din investiții.

Ca urmare, au fost analizate informațiile privind contribuabilii care au obținut venituri lunare mai mici de 700 de lei, fie numai din venituri din investiții, fie din mai multe surse, din care și venituri din investiții,

Numărul contribuabililor care au obținut venituri din investiții este de 3.250.189, din care:

- venituri din dobânzi – 489.323 (15,06%)
- venituri din dividende – 2.750.581 (84,63%)

	Analizând structura sursei dividendelor pentru această categorie de contribuabili, se constată că: - 2.232.532 contribuabili au dividende numai de la SIF-uri; - 193.166 contribuabili au dividende numai de la alți plătitori; - 324.868 contribuabili au dividende și de la SIF-uri și de la alți plătitori. Pe lângă aceste categorii de contribuabili, care obțin venituri brute lunare sub salariu de bază minim brut pe țară și care datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate la acest venit stabilit prin lege și nu la venitul efectiv realizat, există și categoria persoanelor fizice care nu obțin venituri și datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, la aceeași bază lunară de calcul (salariul de bază minim brut pe țară), potrivit art. 296³² din Codul fiscal. Despre această categorie, ANAF nu deține informații întrucât legea prevede numai obligația de plată a contribuției.
2. Schimbări preconizate	Se propun următoarele măsuri: 1. Anularea diferențelor de impozite și taxe, precum și a accesoriilor aferente acestora, stabilite ca urmare a reîncadrării/reconsiderării de către organul fiscal a unor operațiuni/activități/tranzacții, aferente perioadelor fiscale de până la 1 iunie 2015 și neachitate la data intrării în vigoare a actului normativ. De asemenea se propune ca, pentru aceeași perioadă, organul fiscal să nu reconsidere/reîncadreze activitatea desfășurată și să nu se mai emită decizie de impunere. 2. Anularea diferențelor de obligații fiscale principale și/sau obligațiile fiscale accesorii stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, ca urmare a recalificării sumelor reprezentând indemnizație primită pe perioada delegării și detașării de către angajații care efectuează transport internațional, precum și a celor plătite de către agenții de muncă temporară, aferente perioadelor fiscale de până la 1 iunie 2015. De asemenea, se propune ca pentru aceeași perioadă să nu se recalifice sumele de această natură iar organul fiscal să nu mai emită decizie de impunere.

3. Anularea diferențelor de taxă pe valoarea adăugată aferentă veniturilor realizate din drepturi de proprietate intelectuală, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora, stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului ca urmare a depășirii plafonului și neînregistrării ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi.

De asemenea, se propune ca pentru aceeași perioadă organul fiscal să nu mai emită decizie de impunere.

În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere, potrivit legii, în primul decont de taxă pe valoarea adăugată depus după emiterea deciziei de impunere organul fiscal nu anulează diferențele de taxă pe valoarea adăugată. În acest caz, organul fiscal anulează doar obligațiile fiscale accesorii aferente diferențelor de taxă pe valoarea adăugată.

4. Anularea contribuției de asigurări sociale de sănătate, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente, stabilite prin decizie de impunere emisă și comunicată contribuabilului, datorată de persoanele pentru care baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate este mai mică decât salariul de bază minim brut pe țară, aferentă perioadelor fiscale cuprinse între 1 ianuarie 2012 și sfârșitul lunii anterioare intrării în vigoare prezentei legi și neachitate până la data intrării în vigoare a prezentei legi.

De asemenea, se propune ca pentru aceeași perioadă organul fiscal să nu mai emită decizie de impunere.

Se propune aplicarea unui tratament similar persoanelor care nu au avut niciun venit dar au fost obligate la plata CASS pentru o bază minimă de impozitare.

Măsurile de anulare mai sus propuse asigură premisele menținerii în activitate a unor contribuabili pentru care au fost stabilite obligații fiscale de natura celor ce fac obiectul prezentei legi în cuantum mare și prin recuperarea cărora s-ar putea ajunge intrarea în insolvență/faliment a contribuabililor în cauză cu consecințe sociale și economice negative.

De asemenea sunt evitate multitudinea de litigii care pot fi costisitoare atât pentru contribuabilii contestatori cât și pentru organele fiscale.

Totodată, măsurile propuse sunt de natură a corecta unele inechități pentru trecut, însă pentru viitor, situațiile ce au

	generat astfel de inechități trebuie înlăturate prin clarificarea legislației (modificarea și completarea Codului fiscal, Codului muncii, Legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, etc.).
Alte informații	
Secțiunea a 3-a Impactul socio-economic al proiectului de act normativ	
1. Impactul macroeconomic	
1.1. Impactul asupra mediului concurențial și domeniului ajutoarelor de stat	
2. Impactul asupra mediului de afaceri	
3. Impactul social	
Secțiunea a 4-a Impactul financiar asupra bugetului general consolidat, atât pe termen scurt, pentru anul curent, cât și pe termen lung (pe 5 ani)	
Secțiunea a 5-a Efectele proiectului de act normativ asupra legislației în vigoare	
1. Măsurile normative necesare pentru aplicarea prevederilor proiectului de act normativ: a) acte normative în vigoare ce vor fi modificate sau abrogate ca	Actele normative ce urmează a fi modificate: • Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; • Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; • Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul

urmare a intrării în vigoare a proiectului de act normativ; b) acte normative ce urmează a fi elaborate în vederea implementării noilor dispoziții	sănătății, cu modificările și completările ulterioare; • Legea nr. 53/2003 Codul muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare; • HG nr. 104/2007 pentru reglementarea procedurii specifice privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale pe teritoriul României.
2. Compatibilitatea proiectului de act normativ cu legislația comunitară în materie	Nu este cazul.
3. Decizii ale Curții Europene de Justiție și alte documente	Nu este cazul.
4. Evaluarea conformității	Nu este cazul.
5. Alte acte normative și/sau documente internaționale din care decurg angajamente	Nu este cazul
6. Alte informații	Nu este cazul.

Secțiunea a 6-a
Consultările efectuate în vederea elaborării proiectului de act normativ

1. Informații privind procesul de consultare cu organizații neguvernamentale, institute de cercetare și alte organisme implicate	Nu este cazul
2. Fundamentarea alegerii organizațiilor cu care a avut loc consultarea, precum și a modului în care activitatea acestor organizații este legată de obiectul prezentului act normativ	Nu este cazul
3. Consultările organizate cu autoritățile administrației publice locale, în situația în care prezentul act normativ are ca obiect activități ale acestor autorități, în condițiile <i>Hotărârii Guvernului nr. 521/2005 privind procedura de consultare a structurilor asociative ale autorităților administrației publice locale la elaborarea proiectelor de acte normative</i>	Nu este cazul.
4. Consultările desfășurate în cadrul consiliilor	Nu este cazul.

interministeriale, în conformitate cu prevederile Hotărârii Guvernului nr. 750/2005 privind constituirea consiliilor interministeriale permanente	
5. Informații privind avizarea de către: a) Consiliul Legislativ b) Consiliul Suprem de Apărare a Țării c) Consiliul Economic și Social d) Consiliul Concurenței e) Curtea de Conturi	a) Prezentul proiect de act normativ a fost avizat favorabil de Consiliul Legislativ prin avizul nr. 490/2015. d) Adresa Consiliului Concurenței nr. RG/5130/2015.
Secțiunea a 7-a Activități de informare publică privind elaborarea și implementarea proiectului de act normativ	
1. Informarea societății civile cu privire la necesitatea elaborării actului normativ	Nu este cazul
2. Informarea societății civile cu privire la eventualul impact asupra mediului în urma implementării prezentului act normativ, precum și efectele asupra sănătății și securității cetățenilor sau diversității biologice.	Nu este cazul.
Secțiunea a 8-a Măsurile de implementare	
1. Măsurile de punere în aplicare a prezentului act normativ de către autoritățile administrației publice centrale și/sau locale – înființarea unor noi organisme sau extinderea competențelor instituțiilor existente	Nu este cazul

Față de cele prezentate, a fost elaborat proiectul de Lege alăturat, pe care îl supunem Parlamentului spre adoptare, cu procedura de urgență prevăzută de art. 76 alin. (3) din Constituția României, republicată.


PRIM-MINISTRU
VICTOR - VIOREL PONTA