

Despre bonificațiile fiscale acordate ”pe sarite” și ghinionul de a fi ales un alt tip de an fiscal decât cele avute în vedere de către o legislație fiscală incompletă și discriminatorie



**Timpul continua sa treaca nu doar implicabil, ci se pare ca și destul de repede, chiar și în perioada de pandemie pe care o traversam, apropiindu-ne, astfel, de urmatoarea scadența trimestrială de plata a impozitelor și taxelor, ceea ce aduce în discuție din nou problema bonificațiilor fiscale aplicabile în privința impozitului pe profit.**

Trebuie sa reamintim ca pentru atenuarea impactului acestei crize lipsite de termeni de comparație în istoria noastră recentă, au fost adoptate din primele zile ale stării de urgență o serie de masuri legislative de sprijinire a mediului de afaceri, inclusiv unele de natura fiscală. Printre acestea se afla și bonificațiile la impozitul pe profit menite în același timp sa stimuleze conformarea voluntară și sa asigure venituri la buget, asigurând un just echilibru între interesele în prezență.

Astfel, contribuabilii care se afla printre cei care au ca termen de plata al impozitului trimestrial pe profit la data de 25 iulie 2020 își fac zilele acestea tot felul de planuri și de calcule dacă și, mai ales, cum sa le achite pentru a beneficia de bonificațiile fiscale prevăzute de lege. Urmeaza sa vedem, desigur, dacă vor gasi sau nu un raspuns pozitiv la aceasta provocare în vremurile dificile și complicate pe care le traversam, în masura în care ANAF va decide sa comunice public (macar pentru rațiuni de ordin statistic) ce sume au fost astfel colectate cu acest titlu și, mai ales, câți contribuabili au putut sa exploateze aceasta facilitate.

Prezentul material nu îi vizeaza, însa pe acești (sa spunem norocoși, iar nu neaparat fericiți) contribuabili, ci pe unii care, deși ar fi putut și poate și-ar fi dorit sa achite, la termen, sumele datorate trimestrial cu titlu de impozit pe profit din cursul pandemiei, nu au avut ocazia sa beneficieze de asemenea bonificații fiscale. Aceeași soarta o vor avea, cel mai probabil (dacă legislația va ramâne neschimbata), și alți contribuabili în privința urmatoarelor termene de plata trimestrială a impozitului pe profit, după cum vom explica mai jos. Și unii și alții dintre aceștia s-ar parea ca sunt pur și simplu ghinionști. Aceasta întrucât deși sunt chemați de lege sa plateasca impozitul pe profit (având, desigur, și opțiunea de a nu face, fara riscul de a suporta obligații fiscale accesorii), și sa genereze importante resurse pentru Stat în asemenea vremuri dificile, în mod inexplicabil aceștia nu vor putea sa se bucure de vreo facilitate, fiind practic discriminați față de toți ceilalți contribuabili aflați într-o poziție absolut identică, după cum vom arata în cele ce urmeaza.

**Și, totuși, de ce unii contribuabili nu sunt doar simpli ghinionști, ci sunt chiar ghinionști cu repetiție?**

Fara a intra în prea multe detalii și aspecte de ordin tehnic (care ar complica extrem discuția din prezentul material - merit doar a semnala problema mai sus-menționată), trebuie sa readucem aminte întâi ca Ordonanța de urgență a Guvernului nr.33/2020 ("OUG nr.33/2020") a introdus bonificații de 5-10% la impozitul pe profit datorat pentru

sumele scadente la 25 aprilie 2020. A fost astfel prevazuta aplicarea acestora pentru contribuabilii care au un an fiscal care corespunde celui calendaristic (pentru ei practic fiind scadent la acea data trimestrul I), dar și pentru cei care au exercitat opțiunea prevazuta de legea fiscala de a începe anul fiscal la o alta data decât 1 ianuarie.

Din start au fost astfel "sariți" de lege de la acordarea bonificațiilor contribuabilii al caror an a început la 1 aprilie 2020 și care s-a dovedit ca au într-adevar un "curat" ghinion, ca sa nu zicem altfel, data fiind semnificația atribuita în popor acestei date din calendar. Nu aveau sa fie singurii aflați în aceasta situație, întrucât actele normative viitoare aveau sa adauge și alți contribuabili "ghinionisti" în categoria celor carora nu li se aplica bonificațiile, chiar daca ar face eforturi sa gaseasca sumele de bani necesare alimentarii cu resursele atât de necesare azi Statului. Chiar daca aceasta nu îi încalzește cu nimic pe cei sariți deja OUG nr.33/2020, evoluția ulterioara a actelor normative din domeniu avea sa demonstreze ca data de începere a anului fiscal poate purta într-adevar ghinion, chiar fara sa fie neaparat vorba despre data de 1 aprilie. Astfel, la aprobarea în Parlament a acestei ordonanțe prin Legea nr. 54/2020, pentru contribuabilii cu un an fiscal identic cu cel calendaristic, bonificația fiscala la impozitul pe profit a fost extinsa și pentru plățile scadente la 25 iulie 2020 și 25 octombrie 2020. Din nou "ghinion" pentru contribuabilii cu an fiscal diferențiat; doar ca de aceasta data, reglementarea legala i-a "lovit" pe toți contribuabilii cu an fiscal modificat care, din motive imposibil de înțeles, au fost privați de dreptul de a beneficia de bonificații pentru plata impozitului pe profit la termen pentru urmatoarele doua trimestre, fiind cu toții discriminați acum față de cei cu anul fiscal normal, doar pentru simplul motiv ca au optat pentru un alt regim fiscal prevazut de lege, deci, cu nimic inferior celui normal.

Puțin mai târziu, prin Ordonanța de urgența a Guvernului nr.99/2020 ("OUG nr.99/2020"), s-a prevazut în fine, ca o masura de corecție, aplicarea bonificației la impozitul pe profit și pentru contribuabilii cu an fiscal diferențiat. Bonificația fiscala se aplica în aceste cazuri pentru impozitul aferent scadențelor din perioadele 26 iulie -25 septembrie 2020 și, respectiv, 26 septembrie - 25 decembrie 2020, corespunzatoare scadențelor din Legea nr.54/2020 aplicabile contribuabililor cu an fiscal calendaristic. Aceasta binevenita modificare confirma, deci, ca și în privința primei bonificații acordate de Guvern, în cazul contribuabililor cu an fiscal modificat, esențial era ca ei sa achite impozitul aferent trimestrului la scadența din perioada 25 aprilie-25 iunie, oricare ar fi fost numarul acestuia, iar nu doar daca se nimerea sa fie și în cazul lor trimestrul I. Ghinionul, însa, a continuat, din pacate, sa îi însoțeasca pe contribuabilii cu an fiscal modificat, astfel încât, nu doar ca nu a fost corectata în niciun fel imposibilitatea acordarii bonificației pentru trimestrul I pentru cei cu anul fiscal începând la 1 aprilie, ci a fost largita categoria de contribuabili care nu pot beneficia de bonificații pentru plata impozitului aferent celorlalte doua trimestre consecutive din perioadele prevazute de lege, prin raportare la data la care începe anul lor fiscal.

Astfel, este vorba întâi despre bonificațiile fiscale aplicabile pentru plata impozitului pe profit pentru contribuabilii al caror an începe la 1 iulie 2019. Deși aceștia aveau chiar doua scadențe ale impozitului pe profit incidente în aceeași perioada vizata de OUG nr.33/2020 (i.e. 25 aprilie și 25 iunie 2020), nu au putea beneficia în temeiul acesteia decât de prima bonificație, atât timp cât se face referire doar la o singura bonificație incidenta. În schimb, deși OUG nr.99/2020 vorbește despre doua bonificații pentru urmatoarele doua trimestre consecutive vizate de lege, una pentru scadențele începând cu data de 26 iunie și, respectiv, cu cea de 25 septembrie, acești contribuabili se încadreaza doar pentru aceasta din urma. În schimb, scadența primului trimestru ar fi în data de 25 iunie, deci în afara OUG nr.99/2020. Ca sa recapitulam, deși din efectul cumulat al celor trei reglementari rezulta ca bonificațiile se acorda pentru plata la scadența a 3 trimestre în perioade consecutive (1 trimestru în prima reglementare + 2 trimestre în a doua), în realitate, acești contribuabili nu beneficiaza de toate cele 3 bonificații, chiar daca au platit la scadența fiecare dintre sumele datorate, întrucât au ghinionul ca scadențele lor sa fie exact pe invers față de ceea ce aceste reglementari prevad.

Într-o situație similara, dar pentru o alta explicație, se afla și contribuabilii al caror an fiscal a început la 1 octombrie 2019. Aceștia, au fost într-adevar suficient de norocoși sa beneficieze de bonificația de la scadența din 25 aprilie din OUG nr.33/2020 și la fel de prima dintre cele din OUG nr.99/2020 (i.e. cea de la 25 iulie 2020, pentru care își fac probabil acum calculele despre care vorbeam mai sus). Nu vor mai fi în situația sa o faca, însa,

și în privința celei de-a doua bonificație consecutivă prevăzută de OUG 99/2020, întrucât scadența celui de-al treilea trimestru se va împlini la data de 25 septembrie (iar nu în perioada începând cu 26 septembrie) și, deci, nu se va califica pentru acordarea bonificației.

Se observa, astfel, ca în funcție de modul în care a început anul fiscal, unii dintre contribuabilii cu an fiscal diferit de cel calendaristic nu pot beneficia integral de bonificațiile prevăzute de lege. Și aceasta nu pentru ca s-ar fi urmărit vreun scop sau ar exista vreă explicație obiectivă sau macar rezonabilă care să justifice un asemenea tratament discriminatoriu, ci, cel mai probabil această situație a rezultat din neacordarea unei suficiente atenții tuturor detaliilor relevante, astfel încât să fie acoperite toate ipotezele posibile să apară în practică. Astfel, în privința anului fiscal care începe la 1 iulie sau la 1 octombrie, cauza acestei necorelări este legată de faptul că, la momentul stabilirii perioadelor prin raportare la care se acordă bonificațiile fiscale, nu s-au luat în considerare regulile specifice calculului scadențelor ultimului trimestru a unui an fiscal modificat pentru care se scadența se stabilește în data de 25 a ultimei luni a trimestrului, iar nu cea a lunii următoare ultimului trimestru. În schimb, pentru cei al căror an fiscal începe la 1 aprilie, în schimb, nu am găsit, din păcate, o nicio explicație bazată pe legislația fiscală pentru omisiunea includerii acestora în sfera contribuabililor care ar trebui să beneficieze de bonificații, decât purul ghinion de alegere a datei de 1 aprilie ca data de începere a anului fiscal modificat.

### **Necesitatea unei modificări legislative sau declararea ca neconstituțională a dispozițiilor legii**

Cauzele apariției unor inadvertențe legislative de tipul celor mai sus-analizate pot fi dintre cele mai variate și, desigur, în mare măsură explicabile și chiar scuizabile, nu doar din cauze inerente care caracterizează procesul legislativ, ci mai ales prin raportare la condițiile de presiune și grabă în care toată lumea a lucrat în această perioadă. Desigur, însă, ca este destul de puțin probabil ca unora sau altora dintre acești contribuabili să le pese ca nu sunt singurii care se află într-o asemenea situație, atât timp cât nu există nicio justificare care să poată conduce la o asemenea tratament discriminatoriu între aceste două categorii de contribuabili și restul contribuabililor, care, dacă achită sumele prevăzute de lege ca tranșe trimestriale în contul impozitului pe profit beneficiază de bonificații. Este practic doar simplul ghinion care a făcut ca ei să își fi ales o data de începere și, respectiv, încheiere a anului fiscal care să genereze alte scadențe trimestriale de plată a impozitului pe profit altele decât cele avute în vedere de diferitele acte normative adoptate în perioada pandemiei, fără a fi corectate între timp, în mod corespunzător, pentru a înlătura asemenea anomalii funcționale, ce nu pot să fie urmărit vreun obiectiv anume, ci, nu trebuie să fie altceva decât simple scapări.

Rămâne, însă, nu doar șansa, ci și misiunea celor implicați în procesul legislativ să identifice asemenea anomalii funcționale și, desigur, să le și remedieze imediat, prin adoptarea unor acte normative corespunzătoare. Aceasta întrucât perioada pe care o traversăm a lăsat și la noi urme deja urme foarte serioase la nivelul întregii societăți, iar viitorul produce pentru fiecare dintre noi incertitudine și suficient semne de întrebare, față de lipsa în istoria recentă a unor termeni de comparație pentru această criză. Bugetul de stat are și va și mai multă nevoie de bani, în special, pentru a sprijini măsurile sanitare, administrative și sociale absolut necesare pentru funcționarea întregii societăți, iar cei care pot să îi achite în această perioadă în care multe dintre activitățile economice sunt reduse, iar perspectivele se pot dovedi și mai nefavorabile trebuie să fie apreciați de legiuitor în mod egal.

Și, desigur, în situația nefericită în care nici în al doispzezecelea ceas legiuitorul nu va corecta inechitățile cauzate, o ultima redută rămâne declararea neconstituțională a acestor reglementări în cadrul unor litigii fiscale inițiate de contribuabilii vătămați de acest tratament nediscriminatoriu și pe deplin îndreptățiți să solicite protecția Curții Constituționale, în speranța că va fi avută în vedere și această dimensiune fiscală ocazionată de legislația adoptată în actuala criză COVID-19.