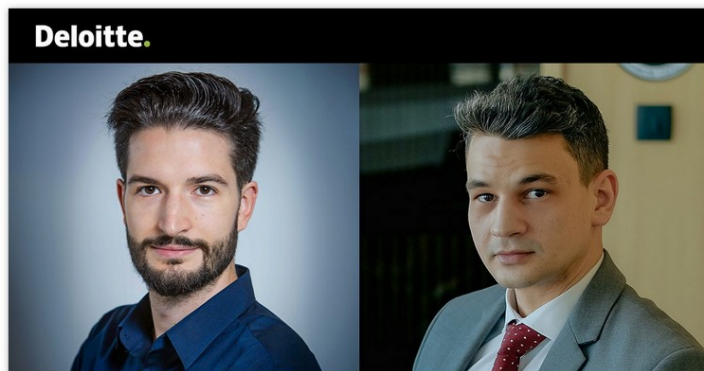


Indicator de avertizare în inspecția fiscală – pe ce venituri ar putea plăti persoanele fizice impozit de 70%, venituri nedeclarate sau venituri din surse neidentificate?



Prevederile reglementării care introduce impozitarea cu 70% asupra veniturilor nedeclarate, obținute de persoanele fizice din surse neidentificate, lasă loc unei serii de interpretări, dintre care o importanță deosebită o are determinarea semnificației sintagmei „venituri a caror sursă nu a fost identificată”. Deși aceasta sintagma era utilizată și în reglementarea anterioară, în cadrul textului articolului 117 din Codul Fiscal, majorarea la 70% a impozitului pentru veniturile din surse neidentificate creează o miză suplimentară, atât pentru contribuabili, cât și pentru autoritățile fiscale, de a determina categoria exactă a veniturilor vizate de cota majorată.

În plus, această discuție dobândește o importanță crescută în contextul anumitor incertitudini privind aplicarea în timp a cotei majorate de impozit și al presiunii pe care aceste prevederi o pun asupra contribuabililor în vederea declarării veniturilor realizate și securizării cotei de 10% (cota generală pentru impozitarea veniturilor realizate de persoanele fizice potrivit Codului Fiscal). Mai exact, se pune problema dacă o încercare de conformare voluntară a contribuabililor (prin declararea unor venituri în vederea impozitării) înainte de intrarea în vigoare a noilor prevederi, la 1 iulie 2024, garantează aplicarea cotei de 10% sau dacă autoritățile ar putea contesta sursa veniturilor în cadrul unor verificări desfășurate ulterior declarării în vederea aplicării cotei majorate de 70%.

Aspectul descris mai sus este scos în evidență de posibilitatea persoanelor fizice de a declara voluntar anumite venituri la categoria generală prevăzută de Codul Fiscal de „venituri din alte surse” (definite la articolul 114 din Codul Fiscal). În această categorie sunt incluse toate veniturile care nu au fost definite în cadrul altor secțiuni din Codul Fiscal, dar nu există o listă exhaustivă a acestora. Astfel, în cazul în care autoritățile fiscale constată, în cadrul verificării situației fiscale personale, că nu poate fi identificată proveniența certă a acestor venituri, deși ele au fost declarate în cadrul categoriei de venituri din alte surse, această constatare poate atrage aplicarea cotei de 70%?

Un răspuns la această întrebare trebuie să țină cont și de alte mențiuni specifice ale articolului 117 din Codul Fiscal, modificat de legea 296/2023 și prin care a fost introdusă noua cotă de impozitare. Articolul menționat prevede că „orice venituri **constatate** de organele fiscale, în condițiile Codului de procedură fiscală, a caror sursă nu a fost identificată, se impun cu o cotă de 70% aplicată asupra **bazei impozabile ajustate**. Prin decizia de impunere organele fiscale vor stabili cuantumul impozitului și al accesoriilor”. Aceste coordonate suplimentare stabilite prin textul articolului 117 oferă contextul necesar aplicării unor interpretări care să ofere o posibilă soluție.

Posibile interpretări

Un răspuns la întrebarea menționată ar putea fi „da”, sub interpretarea că identificarea sau „**constatarea**” finală a sursei veniturilor este efectuată în cadrul verificării efectuate de organele fiscale și nu este determinată decât sub aspect relativ de o declarație precedentă din partea contribuabilului (sursa putând fi recalificată de organele fiscale în cadrul unui control). O astfel de perspectivă pleacă de la interpretarea literală a textului articolului 117 (care menționează sursa neidentificată, și nu lipsa declarării) și de la premisa că identificarea sursei are o dimensiune materială (i.e., determinare exactă a provenienței veniturilor), care nu este îndeplinită prin simplul proces formal de declarare la categoria veniturilor din alte surse.

Astfel, poate apărea o situație în care, deși contribuabilul a efectuat declararea veniturilor, autoritățile fiscale nu pot identifica cu precizie proveniența acestora în baza documentelor și clarificarilor care le sunt puse la dispoziție. În aceasta interpretare a textului de lege, se poate ajunge la concluzia ca imposibilitatea stabilirii provenienței veniturilor și schimbarea încadrării sursei acestora de către organele fiscale (din cea indicată de către contribuabil în propria declarație, în neidentificată) îndeplinește condițiile prevăzute de lege pentru impozitarea acestor venituri cu 70%.

Prin contrast, un alt răspuns ar putea fi „nu”, plecând de la premisa ca declararea veniturilor reprezintă elementul cheie în vederea identificării sursei, iar un astfel de demers este suficient pentru garantarea aplicării cotei generale de impozitare, de 10%. În acest scenariu, orice constatare a organelor de control, ulterioara declarării, cu privire la lipsa unei indicații clare asupra provenienței veniturilor, nu ar genera aplicarea cotei majorate de impozitare de 70% (aceasta problema a provenienței putând face obiectul unor alte investigații privind legalitatea veniturilor).

O astfel de interpretare are suport în textul articolului 117, întrucât cota majorată de impozitare de 70% poate fi aplicată (potrivit acestor prevederi) numai cu condiția **ajustării bazei de impozitare**. Declararea veniturilor la categoria prevăzută de Codul Fiscal de „venituri din alte surse” atrage aplicarea cotei generale de 10% pentru aceste venituri. Lipsa certitudinii asupra provenienței veniturilor și posibilitatea ca acestea să fie încadrate într-o altă categorie prevăzută de Codul Fiscal nu ar atrage impozitarea sub o altă cota (i.e., mai mare decât cea 10%) sau prin raportare la o bază mai mare (întrucât impozitarea veniturilor din alte surse se efectuează în general la o bază egală cu venitul brut, nefiind posibile deduceri decât pentru subcategoriile specifice de venituri din alte surse).

În acest context, o ajustare a bazei de impunere s-ar putea efectua numai în condițiile identificării unor venituri suplimentare (fiind necesar ca în cadrul controlului să rezulte o diferență între veniturile declarate și cele constatate de inspectori). Prin urmare, raportat la modalitatea de redactare a textului de lege, se poate argumenta ca impozitul de 70% se **aplica doar asupra veniturilor nedecarate**, deoarece numai în acest caz se ajustează baza impozabilă.

Acest aspect este confirmat de o altă prevedere a Codului Fiscal, care susține ca „organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta **stabilește sau modifică baza de impozitare**”. Așadar, dacă nu se schimbă baza de impozitare (veniturile impozabile rămân cele declarate de contribuabil), nu se emite decizie de impunere și astfel nu există posibilitatea să se aplice impozitul majorat de 70%, întrucât acesta nu are o bază de aplicare.

Dincolo de aceste interpretări (momentan anticipative și teoretice), este important de menționat ca, potrivit legii, fiecare contribuabil are obligația să își declare în mod corect, complet și la timp toate veniturile. Aceasta conformare voluntară din partea contribuabililor prin declararea veniturilor (care pare a fi inclusiv un obiectiv urmărit prin ultimele modificări fiscale) are potențialul de a garanta aplicarea cotei de impozitare generale (de 10%) prevăzută de Codul Fiscal, așa cum a fost indicat anterior în cadrul celei de-a doua interpretări.

În plus, o astfel de acțiune reduce riscul aplicării unor dobânzi și penalități suplimentare generate de lipsa declarării și plății la timp a obligațiilor fiscale și are inclusiv potențialul de a reduce riscul fiscal în baza căruia se selectează contribuabilii asupra cărora este declanșată verificarea. Contribuabilul vizat poate opta pentru conformarea voluntară inclusiv în timpul verificării, având în vedere ca prevederile Codului de Procedură Fiscală nu conțin o interdicție în acest caz.

În concluzie, până la momentul intrării în vigoare a noii cote de impozitare, respectiv 1 iulie 2024, recomandăm persoanelor fizice vizate sau care considera că ar putea fi vizate [sa își analizeze cu atenție situația fiscală](#) și să ia în calcul scenariile prezentate mai sus.