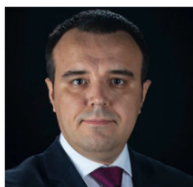


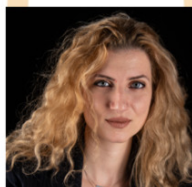
Jurnalul unui pachet legislativ controversat – o privire de ansamblu asupra unora dintre măsurile radicale adoptate pentru depășirea crizei bugetar-fiscale

**Dan Dascălu**

Partener

**Mihail Boian**

Partener

**Cătălina Nacev**

Avocat senior coordonator



(II) Modificarile aduse eşalonării obligaţiilor fiscale: ce se schimba, cine mai poate beneficia, cum şi, mai ales, cu ce preţ ?

S-a scris deja mult despre pachetele legislative ale toamnei, iar în aşteptarea deciziei Curţii Constituţionale, ecourile par a se mai fi atenuat. Totuşi, cum detaliile conteaza – mai ales în fiscalitate, unde nuanţele pot schimba complet efectele unei reglementări -, ni se pare necesar şi util să folosim acest rastimp pentru o analiză sintetică a noii reglementări preconizate, după ce lucrurile s-au mai aşezat puţin.

În „Jurnalul unui pachet fiscal controversat” încercăm să analizăm cele mai problematice dispoziţii legislative din reglementările incluse în Pachetul 2 de reformă fiscal-bugetară, dintr-o perspectivă exclusiv tehnică, fără a intra în niciun fel de controverse politice, ideologice sau sociale.

După ce în primul episod v-am propus un stop-cadru asupra principalelor controverse pe care le ridică **limitarea deductibilităţii fiscale a serviciilor intra-grup prestate de nerezidenţi¹**, în acest al doilea episod va propunem să trecem rapid în revista **principalele modificări aduse în privinţa eşalonării la plată a obligaţiilor fiscale**, prezentând: (1) modificările aduse celei mai uzuale şi facile forme de eşalonare pentru contribuabili (i.e. cea simplificată); (2) îngreunarea condiţiilor de accesare a eşalonării în cazul tuturor formelor de eşalonare prin obligaţia de încheiere a unui contract de fidejusiune; (3) câteva concluzii pe care ar trebui să le aibă în vedere contribuabilii.

1. Eşalonarea simplificată: un deziderat cvasi-imposibil de atins pentru cei mai mulţi dintre contribuabilii persoane juridice

Pachetul II de măsuri propus de Guvernul României aduce cu sine şi o serie de modificări a legislaţiei procedurale fiscale, unele dintre care vizează schimbări semnificative în ceea ce priveşte procedura eşalonării la plată a obligaţiilor fiscale. Modificarile propuse vizează toate cele trei forme de eşalonare reglementate de Codul

aceasta înlesnire la plata.

Este afectata semnificativ și practic scoasa din joc procedura eşalonarii în forma simplificata - utilizata pe scara larga de contribuabili care nu se aflau în faliment sau dizolvare - pentru obligațiile fiscale principale și accesorii care nu erau mai vechi de 12 luni și care puteau fi platite în rate pentru o perioada de cel mult un an. Aceasta întrucât, modificarea **stabilește plafoane maxime în privința obligațiilor fiscale care se califica pentru acest tip de eşalonare: 100.000 lei pentru persoane fizice si asocieri fara personalitate juridica, respectiv 400.000 lei pentru persoane juridice.** Sunt exceptați (doar) debitorii ale caror datorii depășesc aceste praguri, însa au de încasat sume certe și lichide de la autorități sau instituții publice, în limita acestor sume.

Practic, acest instrument devine de plano ca și inaccesibil pentru marii contribuabili care din varii motive (e.g. criza economica sau dificultățile de finanțare) pot întâmpina temporar dificultăți financiare în plata obligațiilor fiscale declarate de ei sau impuse de organele fiscale. În plus, dincolo de marii contribuabil pentru care plafonul maximal este ușor de atins, alte persoane juridice – mai ales în urma unor inspecții cu surpriza - ajung ușor pe lista celor excluși de la aceasta forma de eşalonare.

2. Contractul de fideiusiune în forma autentică obligatoriu pentru toate formele de eşalonare și alte formalități legate de beneficiarul real, o sarcina prea oneroasa și uneori imposibil de adus la îndeplinire

Vor fi în egala masura afectate și celelalte categorii de înlesniri la plata, precum **eşalonarea în forma uzuala și cea pentru debitorii cu risc fiscal mic** (i.e. fara datorii mai vechi de un, fara fapte înscrise în cazierul fiscal și fara pierderi în ultimul exercițiu financiar închis).

Aceasta întrucât, modificarile vizeaza atât condițiile și regulile de acordare, cât și pe cele de modificare sau de menținere a valabilității acestor tipuri de eşalonare, cea mai importanta fiind **existența unui contract de fideiusiune încheiat în forma autentică** atât pentru acordarea eşalonarii, cât și pentru modificarea și menținerea valabilității acesteia, în termenele prevazute în acest sens .

Mai mult, în cazul persoanelor juridice, acest fideiutor trebuie sa fie beneficiarul/beneficiarii reali ai debitorului, în sensul art. 4 din Legea nr. 129/2019. Fideiutorul garanteaza atât plata obligațiilor fiscale principale și accesorii care nu fac obiectul eşalonarii, dar de care depinde acordarea eşalonarii, cât și a celor care fac obiectul eşalonarii, inclusiv a dobânzilor datorate pe perioada eşalonarii.

Pe de alta parte, contractul de fideiusiune constituie titlu executoriu, astfel încât în cazul în care debitorul nu-și îndeplinește obligațiile, organele fiscale pot executa silit de îndata fideiutorul.

Or, deși este cât se poate de clara intenția legiuitorului de a-și întari poziția în vederea recuperării obligațiilor fiscale, acest deziderat legitim ar trebui sa fie unul proporțional cu scopul urmarit și nu ar trebui sa conduca la impunerea de sarcini imposibil de

- pe de o parte, în linie cu regulile civile aplicabile fideiusiunii, beneficiarul final ar trebui să fie domiciliat în România și să aibă bunuri suficiente pe teritoriul României pentru a acoperi debitul fiscal al debitorului. Or, este evident că, în cazul companiilor afiliate deținute în România de grupuri multinaționale o asemenea condiție este imposibil de îndeplinit, în condițiile în care beneficiarii reali de cele mai multe ori nu sunt domiciliați în România și nici nu dețin bunuri pe teritoriul României. Impunerea unei asemenea obligații are, deci, ca efect, excluderea filialelor din sfera de aplicare a acestor înlesniri fiscale.

Această condiție ar putea afecta și companiile românești întrucât, nu este exclus ca beneficiarii reali să fie domiciliați în alte state sau să nu aibă bunuri pe teritoriul României, caz în care nu ar putea accesa această înlesnire la plată.

- pe de altă parte, raportarea la conceptul de beneficiar real definit prin Legea nr. 129/2019 determină multiple probleme de ordin practic.

Spre exemplu, în cazul societăților listate, reprezintă o practică uzuală ca reprezentantul legal să fie numit beneficiar real, existând multiple situații în care dinamica tranzacțiilor cu acțiunile societății nu permit aplicarea criteriului standard (25% deținere). Prin urmare, în acest caz chiar administratorii/directorii executivi ar fi cei care garantează plata obligațiilor fiscale ale societății în care ocupă acest rol.

Un alt caz este reprezentant de societăți în cadrul cărora ultima verigă de deținere este un trust (echivalentul anglo-saxon al fiduciei) sau o fundație. Pentru un trust/fiducie, ca regulă, beneficiarul real nu este o singură persoană, ci (i) constitutorul (ii) fiduciarul (iii) beneficiarul (iv) orice altă persoană ce exercită controlul asupra trustului/fiduciei, iar în cazul fundațiilor, beneficiarul real echivalează cu (i) fondatorii (ii) membrii consiliului director (iii) persoanele cu funcții executive (iv) categoria de persoane fizice în al căror interes principal fundația a fost constituită. Prin urmare, nu numai că există o problemă practică determinată de accesibilitatea la informație, dar încheierea propriu-zisă a actului de fideiusiune și numirea ca fideiusor a tuturor acestor persoane pare imposibil de implementat.

Mai mult, ar fi fost recomandabil ca forma autentică a actului de fideiusiune – generatoare de formalități generatoare de costuri de suplimentare - să fie evitată, putând fi utilizate alte mecanisme juridice cel puțin la fel de eficiente, prin punerea în valoare a prerogativelor uzual recunoscute de legislație autorităților fiscale.

Drept urmare, apreciem că se impune înlocuirea și adaptarea acestei obligații într-o manieră care să răspundă realităților și circumstanțelor economice care caracterizează economia României la acest moment, mai ales în contextul negocierilor de aderare la OCDE care presupune, în esență, instituirea unui echilibru legislativ și instituțional care să faciliteze accesul tuturor contribuabililor, în limite clare și obiective, la înlesnirile la plată recunoscute de legislația românească.

Totodată, au fost introduse alte modificări care scurtează semnificativ termenele de plată a obligațiilor fiscale ce nu fac obiectul eşalonării, însă de care depinde valabilitatea sa, crescând astfel presiunea asupra debitorilor, în special pentru cei cu dificultăți de lichiditate.

(3) Câteva concluzii pe

obligațiilor fiscale, obiective esențiale în contextul în care Statul Român sprijina contribuabilii aflați în dificultate financiară, oferindu-le diverse facilități la plată. Pentru atingerea acestor scopuri, legiuitorul dispunea de o gamă variată de instrumente legislative, precum ajustarea valorii garanțiilor sau dobânzilor, revizuirea condițiilor de menținere a eșalonării, sau reșezarea facilităților fiscale – măsuri menite să conserve esența instituției: asigurarea opțiunilor de plată etapizată pentru diverse categorii de contribuabili.

Cu toate acestea, soluțiile legislative adoptate recent ar putea produce efecte contrare intenției declarate. Prin impunerea unor condiții dificil de îndeplinit sau prin restrângerea accesului la facilitățile existente, exista riscul ca Statul Român să limiteze conformarea voluntară, făcând imposibilă achitarea la termen a obligațiilor fiscale restante. Această situație poate determina creșterea numărului de executări silite asupra contribuabililor cu dificultăți financiare temporare, amplificarea disputelor și, implicit, îngreunarea colectării veniturilor bugetare. Astfel de consecințe puteau fi evitate prin menținerea unui acces facil la aceste mecanisme, care, anterior actualei modificări legislative, permiteau plata eșalonată a obligațiilor fiscale, cu dobânda, adaptată capacității financiare a contribuabililor și în concordanță cu cerințele legale.

Citește și

[→ Jurnalul unui pachet legislativ controversat – o privire de ansamblu asupra unora dintre măsurile radicale adoptate pentru depășirea crizei bugetar-fiscale \(I\)](#)