

UN NOU SISTEM DE IMPOZITARE ÎN INDUSTRIA TURISMULUI DIN ROMÂNIA?

Traian-Ovidiu CALOTĂ¹

Rezumat

În prezent, societățile comerciale din domeniul turismului aplică două sisteme de impunere: (i) fie sistemul de impunere a veniturilor în cota de 3% aplicată asupra veniturilor impozabile, în cazul acelor entități care obțin venituri de până la 65.000 euro; (ii) fie sistemul de impunere a profitului în cota de 16% din profitul fiscal, pentru ceilalți contribuabili. Din considerente economice și fiscale se intenționează introducerea celui de al treilea sistem de impunere și anume, impozitul specific anumitor activități. Am ales analizarea acestuia întrucât orice societate comercială plătitoare de impozit pe profit/impozit pe venit trebuie să analizeze la finele exercițiului financiar anterior intrării în vigoare a noii reglementări condițiile impuse de legiuitor și să decidă care este sistemul de impunere pentru exercițiul viitor, deoarece pentru activitățile din codul CAEN menționate expres, cum ar fi cele legate de hotelărie, restaurante, baruri etc., impozitul nu se mai determină în funcție de venituri sau profit, ci în funcție de numărul de locuri de cazare sau suprafața ocupată de restaurant.

Cuvinte-cheie: sistem de impunere, impozit specific, operator turistic, impozit pe profit/venit, politică fiscală, presiune fiscală.

Clasificarea JEL: H 25; H26; H32; L20; L 83; Q28

¹ Lect.univ.dr, Facultatea de Finante Bănci, Contabilitate și Administrarea Afacerilor, Universitatea Titu Maiorescu, București, traiancalota@yahoo.com

1. Introducere

Discuțiile referitoare la introducerea acestui nou impozit sunt avansate, proiectul de lege fiind deja dezbătut în Parlamentul României. Scopul introducerii unui asemenea impozit este creșterea veniturilor bugetare, întrucât s-a constatat că mare parte dintre contribuabilii vizați de acest nou impozit au o contribuție scăzută la plata impozitului pe profit sau impozitului pe veniturile microîntreprinderii, după caz.

În cele ce urmează vom aborda aspectele esențiale cu privire la (i) condițiile cumulative pe care persoanele juridice române trebuie să le îndeplinească pentru a deveni contribuabili, din perspectiva impozitului specific; (ii) baza de impozitare și relația de calcul, diferite în funcție de activitatea desfășurată; (iii) obligațiile de intrare și de ieșire din sistem; (iv) termenele de declarare și plată a impozitului specific, toate eacestea din perspectiva legiuitorului și, respectiv, a statului ca beneficiar al veniturilor astfel colectate. De asemenea, realizăm o analiză și din perspectiva investitorilor în industria turismului.

2. Elementele metodologice și procedurale ale noului impozit

Obligațiile fiscale sunt venituri ale bugetului de stat, potrivit art. 112 indice 17 alin. (3) din proiectul de lege. De asemenea, pentru a preveni eventuale confuzii, vom accepta ipoteza că noua reglementare intră în vigoare la 01.01.2015.

2.1. Cine este contribuabil?

Răspunsul este oferit de art. 112¹² din proiectul de lege, din care rezultă că subiect al impunerii este **persoana juridică română** care la 31 decembrie an precedent îndeplinește cumulativ condițiile:

- (i) are ca obiect de activitate principală sau secundară una dintre activitățile corespunzătoare codurilor CAEN enumerate în proiect, cum ar fi 5510 “Hoteluri și alte facilități de cazare similare”, 5610 “Restaurante”, 5630 “Baruri și alte activități de servire a băuturilor” etc.
- (ii) a realizat o cifră de afaceri de până la 50 milioane de euro sau deține active totale de maxim 43 milioane de euro, calculate pe baza datelor din situațiile financiare anuale, la cursul BNR valabil la finele anului precedent;
- (iii) ponderea veniturilor din activitatea corespunzătoare codurilor CAEN enumerate anterior să fie de **peste 70%** din total venituri;
- (iv) numărul mediu anual de salariați să fie **mai mic de 250**;
- (v) nu se află în dizolvare, potrivit legii.

La stabilirea ponderii nu trebuie să fie luate în calcul anumite venituri precizate expres la art. 112¹² alin. (2) din proiectul de lege, precum veniturile din subvenții (741, 7584 etc.), din provizioane și ajustări (7814, 7813, 7863, 7864 etc), din despăgubiri de la societățile de asigurări/reasigurări, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii, venituri aferente reducerilor comerciale acordate (cont 709) etc.

Ponderea de peste 70% se calculează la finele exercițiului financiar precedent (spre exemplu la finele exercițiului financiar 2014 pentru stabilirea impozitului specific anual din 2015).

2.2. Obligațiile de înregistrare

Pentru *contribuabilii deja înființați* sunt aplicabile prevederile art. 112 indice 19 alin. (1) din proiectul de lege, în sensul că au obligația:

- să verifice dacă îndeplinesc condițiile pentru aplicarea noului impozit specific;
- să depună Formularul 010 până la data de 31 martie a anului pentru care datorează acest impozit specific, dacă îndeplinesc toate condițiile legale, vector fiscal în care vor înscrie:
 - o ieșirea din sistemul de impozitare pe profit sau pe veniturile microîntreprinderii;
 - o aplicarea, începând cu 1 ianuarie, a impozitului specific.

Pentru *contribuabilii care se înființează în cursul anului*, plata impozitului se face începând cu anul următor înființării, așa cum rezultă din cuprinsul art. 112 indice 13 alin. (1) din proiectul de lege.

2.3. Modul de calcul al impozitului specific

Din proiectul de lege rezultă că impozitul specific se calculează diferit în funcție de:

- (i) activitățile desfășurate în baza codurilor CAEN menționate expres pentru contribuabilii care îndeplinesc condițiile cumulative de aplicare a impozitului specific;
- (ii) alte activități decât cele de mai sus.

Spre exemplu, dacă o societate comercială obține venituri atât din activitatea desfășurată în baza codului CAEN 5510 "Hoteluri și alte facilități de cazare similare", cât și venituri din intermediere (cod CAEN distinct de cel prevăzut în proiectul de lege), atunci impozitul specific datorat se compune din:

- impozit specific aferent activității de hotelărie, calculat în funcție de numărul spațiilor de cazare, localitatea în care este situat hotelul, categoria hotelului etc.;

- impozit specific aferent activității de intermediere, calculat în cotă procentuală de 3% aplicată la diferența dintre veniturile realizate din activitățile de intermediere și veniturile prevăzute la art. 112 indice 12 alin. (2) din proiect (adică cele exceptate, cum ar fi veniturile din subvenții, despăgubiri, din ajustări și provizioane etc).

2.3.1. Regulele de calcul pentru impozitul specific

În cele ce urmează vom prezenta câteva exemple de determinare a impozitului specific pentru cei care desfășoară activități în baza codurilor CAEN specificate expres în proiectul de lege. Regulele pentru calculul impozitului specific sunt prezentate în cuprinsul art. 112 indice 15 din proiectul de lege, iar regulile generale de determinare a impozitului specific unor activități sunt precizate la art. 112 indice 16 din același proiect.

Astfel, în cazul desfășurării activităților corespunzătoare codurilor CAEN specificate expres la art. 112 indice 12 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, impozitul specific se calculează pe fiecare unitate conform unor formule de calcul distinct prezentate în caseta de mai jos.

a)	<p>Pentru contribuabilii care au înscrisă ca activitate principală sau secundară activitatea cu codul CAEN 5610 “Restaurante”, 5621 “Activități de alimentație (catering) pentru evenimente”, 5629 “Alte servicii de alimentație”</p> <p>Impozitul specific anual/unitate = $k * (x + y * q) * z$, unde:</p> <ul style="list-style-type: none"> - $k = 1.400$ lei (valoarea impozitului standard); - $x =$ variabilă în funcție de rangul localității și zonă (cu valori între 10 și 16) ; - $y =$ variabilă în funcție de suprafața utilă a locației (cu valori între 2 și 25); - $z =$ coeficient de sezonalitate (cu valori între 0,15 și 0,45); - $q = 0,8$ (coeficient de ajustare pentru spațiu tehnic). <p>Spre exemplu, pentru o societate comercială care deține un singur restaurant în București (nesituat într-un complex hotelier), zona A, cu o suprafață de 200 mp, impozitul anual specific este de 18.144 lei, calculat astfel:</p> $I_a = 1.400 \text{ lei} * (16 + 16 * 0,8) * 0,45 = \mathbf{18.144 \text{ lei}}$ <p>Pentru o societate comercială care deține doar un restaurant în Constanța, zona A, cu o</p>
----	--

	<p>suprafață de 250 mp, impozitul anual specific este de 18.900 lei, calculat astfel:</p> $I_a = 1.400 \text{ lei} * (14 + 20 * 0,8) * 0,45 = \mathbf{18.900 \text{ lei}}$
b)	<p>Pentru contribuabilii care au înscrisă ca activitate principală sau secundară activitatea cu codul CAEN 5630 “Baruri și alte activități de servire a băuturilor”</p> <p>Impozitul specific anual/unitate = $k * (x + y * q) * z$, unde:</p> <ul style="list-style-type: none"> - $k = 900$ lei (valoarea impozitului standard); - $x =$ variabilă în funcție de rangul localității și zonă (cu valori între 0,4 și 14,5) ; - $y =$ variabilă în funcție de suprafața utilă a locației (cu valori între 2 și 25); - $z =$ coeficient de sezonabilitate (cu valori între 0,15 și 0,45); - $q = 0,9$ (coeficient de ajustare pentru spațiu tehnic). <p>Spre exemplu, pentru o societate comercială care deține un singur bar în Bucuresti și care nu este situat într-un complex hotelier, zona A, cu o suprafață de 100 mp, impozitul anual specific este de 9.517,50 lei, calculat astfel:</p> $I_a = 900 \text{ lei} * (14,5 + 10 * 0,9) * 0,45 = \mathbf{9.518 \text{ lei}}$ <p>Pentru o societate comercială situată într-o stațiune montană și care deține numai un bar, cu o suprafață de 100 mp, impozitul anual specific este de 3.465 lei, calculat astfel:</p> $I_a = 900 \text{ lei} * (2 + 10 * 0,9) * 0,35 = \mathbf{3.465 \text{ lei.}}$
c)	<p>Pentru contribuabilii care au înscrisă ca activitate principală sau secundară activitatea cu codul CAEN 5510 “Hoteluri și alte facilități de cazare”, 5520 “Facilități de cazare pentru vacanțe și perioade de scurta durată”, 5530 “Parcuri pentru rulote, campinguri și tabere, 5590 “Alte servicii de cazare”</p> <p>Impozitul specific anual/unitate = $k * \text{număr locuri de cazare}$, unde:</p> <ul style="list-style-type: none"> - k reprezintă impozitul specific standard diferențiat în funcție de: <ul style="list-style-type: none"> (i) categoria și/sau tipul de primire turistică menționate în certificatul de

	<p>clasificare;</p> <p>(ii) rangul localității (București, municipii, orașe, zone rurale, Delta Dunării);</p> <p>(iii) tipul stațiunii și zonă (stațiuni de interes național, stațiuni montane, balneare etc).</p> <p>Spre exemplu, o societate comercială deține un hotel de 5 stele în zona A din București, un hotel de 4 stele în Constanța (zona A) și o pensiune de 5 margarete în Delta Dunării.</p> <p>Având în vedere că fiecare unitate deține câte 100 de locuri de cazare, impozitul anual total este de 143.400 lei, defalcat pe fiecare unitate astfel:</p> <p style="text-align: center;">Ia București = 891 lei/loc cazare * 100 locuri de cazare = 89.100 lei</p> <p style="text-align: center;">Ia Constanța = 406 lei/loc cazare * 100 locuri de cazare = 40.600 lei</p> <p style="text-align: center;">Ia Delta = 137 lei/loc cazare * 100 locuri de cazare = 13.700 lei.</p>
--	---

Regula generală de determinare a impozitului specific anual este aceea că impozitul specific se determină prin însumarea impozitului stabilit pentru fiecare activitate desfășurată.

Totuși, excepția de la regulă se aplică pentru contribuabilii care desfășoară activități prin intermediul unui complex hotelier, reprezentând structura de primire turistică amenajată în clădiri sau în corpuri de clădiri, care pune la dispoziția turiștilor spații de cazare și servicii suplimentare specifice de tip frizerie-coafură, spa, tratamente balneo, curățătorie haine, dispun de un hol de primire/recepție și de spații de alimentație publică de tip restaurant, bar, club, spații verzi zone de agrement, terenuri ambientale și alte dotări exterioare specifice, toate aceste servicii specifice fiind activități ale aceleiași societăți comerciale, care desfășoară activitatea de cazare, nefăcând obiectul închirierii sau asocierii către/cu alte societăți comerciale. În acest caz, se determină impozitul specific potrivit formulei de calcul prevăzute pentru hoteluri. Spre exemplu, o societate comercială deține:

- un restaurant de sine stătător în Brașov;
- un bar de noapte, la Cluj;
- un hotel de patru stele în zona A din București (care include un bar de 80 mp și un restaurant de 400 mp).

Întrucât atât barul situat în Cluj, cât și restaurantul din Brașov nu fac parte dintr-un complex hotelier ci sunt unități de sine stătătoare, societatea comercială va determina impozitul specific pentru activitatea desfășurată de restaurantul din Brașov, separat de impozitul specific pentru activitatea desfășurată de barul de noapte din Cluj. Pentru hotelul de patru stele din București, va determina impozitul specific activității de hotelărie, fără să

mai calculeze impozit pentru activitatea barului și a restaurantului existente în același hotel, deoarece acele activități nu sunt de sine stătătoare ci se regăsesc în componența unui complex hotelier.

2.3.2. Regulile de calcul pentru cazurile în care contribuabilul desfășoară și alte activități decât cele enumerate anterior

Așa cum precizam și anterior, contribuabilii datorează un impozit specific de **3%** aplicat asupra *veniturilor din alte activități*, dacă în cursul anului desfășoară și alte activități decât cele corespunzătoare codurilor CAEN prevăzute la art. 112 indice 12 alin. (1) lit. a) din proiectul de lege (cum ar fi hotelurile, restaurantele, barurile etc.).

Spre exemplu, în cazul desfășurării activității de intermediere care reprezintă altă activitate față de cea corespunzătoare codului CAEN 5510 “Hoteluri și alte facilități de cazare similare”, impozitul specific se calculează în **cota de 3% asupra bazei de impozitare** prevăzută la art. 112¹⁸ alin. (1) din proiectul de lege.

Baza de impozitare este egală cu totalul veniturilor obținute din intermediere din care se scad veniturile precizate expres la art. 112¹² alin. (2) din proiectul de lege, precum veniturile aferente reducerilor comerciale acordate, venituri din subvenții, venituri din ajustări și provizioane etc.

2.4. Studiu de caz

Să presupunem că la finele exercițiului financiar 2014, o societate comercială a obținut venituri exclusiv din activitatea desfășurată în complexul hotelier de patru stele situat în București, zona B.

Complexul deține 200 de locuri de cazare, un restaurant de 150 mp și un bar de 80 mp.

Din balanța de verificare aferentă exercițiului financiar 2014 rezultă că totalul veniturilor este de 8.500.000 lei, fiind compus din:

- cifra de afaceri (grupa 70).....8.000.000 lei;
- venituri din provizioane/ajustări..... 300.000 lei;
- venituri financiare (grupa 76).....200.000 lei.

Ponderele veniturilor obținute din desfășurarea activităților corespunzătoare codului CAEN 5510 “Hoteluri și alte facilități de cazare similare” este de 100%, întrucât:

- totalul veniturilor luate în calculul impozitului a fost de 8.200.000 lei (cifra de afaceri plus veniturile financiare);
- veniturile obținute din desfășurarea activității de hotelărie au fost tot de 8.200.000 lei.

Pentru exercițiul financiar 2014, hotelul a aplicat impozitul pe profit trimestrial în sistem real.

Întrucât sunt îndeplinite toate condițiile impuse de legiuitor, în măsura în care noul impozit specific se va aplica de la 1 ianuarie 2015, atunci **impozitul anual specific pentru 2015 va fi de 111.400 lei** pentru activitatea de hotelărie (557 lei/loc cazare * 200 locuri de cazare). Se observă că nu s-a determinat impozit distinct pentru activitatea de restaurant și bar, întrucât acestea fac parte din același complex hotelier și sunt folosite de același contribuabil.

În această ipoteză de lucru, contribuabilul trebuie să declare prin Formularul 010 - până la 31 martie 2015 - ieșirea din sistemul de impozitare pe profit și intrarea în sistemul de impunere specific pe activitate.

În cursul exercițiului financiar 2015 presupunem că societatea:

- și-a deschis un punct de lucru în Brașov, prin care comercializează bunuri en-gros;
- nu și-a modificat suprafața desfășurată în complexul hotelier din București.

Din bilanța de verificare rezultă ca s-au obținut venituri totale de 10.000.000 lei, din care:

- venituri din activitatea de hotelărie.....8.000.000 lei;
- venituri din comerțul en-gros.....1.500.000 lei (cont contabil 707);
- venituri din provizioane/ajustări..... 600.000 lei, din care pentru activitatea de comerț 200.000 lei;
- venituri din despăgubiri100.000 lei, pentru recuperarea de la asigurator a unor pagube produse la hotel;
- venituri din reduceri comerciale acordate.....200.000 lei, din care pentru activitatea de comerț 120.000 lei.

Impozit specific 2₂₀₁₅ = 3% * 1.180.000 lei = 35.400 lei

Impozit specific total = Impozit anual specific 1₂₀₁₅ + Impozit specific 2₂₀₁₅

= 111.400 lei + 35.400 lei = 146.800 lei

Observație: Baza de impozitare s-a determinat astfel:

• Total venituri din comerțul en-gros	1.500.000 lei
(-) venituri din provizioane/ajustări aferent comerț	200.000 lei
(-) venituri din reduceri comerciale acordate clienților din comerț	120.000 lei
= Baza de calcul	1.180.000 lei

Deși legiuitorul nu face distincție în proiectul de lege, credem că prin norme trebuie să se precizeze expres că se va ține cont numai de veniturile care au legătură strictă cu activitatea de comerț.

După cum se înțelege din proiectul de lege, ponderea se determină ținând cont de două categorii de venituri (veniturile din hotelărie, cod CAEN 5510, la numărător) și total venituri (la numitor). În plus, art. 112¹² alin. (2) din proiectul de lege precizează că la stabilirea veniturilor prevăzute la art. 112¹² alin. (1) lit. c), în funcție de care se determină ponderea de 70%, nu se iau în calcul anumite venituri.

Pentru exercițiul financiar 2015, ponderea veniturilor din codul CAEN 5510 în total venituri este de 81,54%, fiind determinată astfel:

•	Total venituri 2015	10.000.000 lei
(-)	venituri din provizioane/ajustări	600.000 lei
(-)	venituri din reduceri comerciale acordate	200.000 lei
(-)	venituri din despăgubiri asigurare hotelărie	100.000 lei
=	<i>(A) Total Venit luat în calcul la numitor</i>	<i>9.100.00 lei</i>
•	<i>Venituri hotelărie 2015</i>	<i>8.000.000 lei</i>
(-)	venituri din provizioane/ajustări hotelărie	400.000 lei
(-)	venituri din reduceri comerciale acordate	80.000 lei
(-)	venituri din despăgubiri asigurare hotelărie	100.000 lei
=	<i>(B) Total Venit din hotelărie luat în calcul la numărător</i>	<i>7.420.000 lei</i>
=	(C) Pondere 2015 (B/A) * 100	81,54%

În opinia noastră, chiar dacă legiuitorul nu distinge, atât la numărător, cât și la numitor am scăzut partea de venituri “neimpozabile” aferente respectivei categorii de venituri.

Recomandare: Având în vedere riscurile posibile legate de interpretarea textului legislativ, este recomandabilă clarificarea modului de calcul al ponderii veniturilor (precizată în cuprinsul art. 112¹² alin. (1) lit. c) și alin. (2) din proiectul de lege), dar și al bazei de calcul al impozitului specific de 3% (reglementată la art. 112¹⁸ alin. (1) din proiectul de lege).

2.5. Termenul de declarare și plată a impozitului specific

Plecând de la exemplul nostru concret, am observat că impozitul specific total datorat de contribuabil (146.800 lei) este format din impozitul aferent activității de hotelărie (activitatea de bază), dar și din impozitul aferent activității de comerț en-gros (activitatea secundară).

Vom vedea în cele ce urmează care este termenul de declarare și plată, defalcat pe cele două categorii de activități.

2.5.1. Termenul în cazul impozitului specific aferent activităților din codul CAEN

Pentru **impozitul specific anual** aferent activităților din codul CAEN 5510 “Hoteluri și alte facilități de cazare similare”, în exemplul nostru impozitul specific 1, în sumă de 111.400 lei, declararea și plata trebuie efectuate **trimestrial**, la nivelul unei pătrimi din impozitul anual, potrivit art. 112¹⁷ alin. (1) din proiectul de lege.

În exemplul nostru concret, impozitul trimestrial de declarat și plătit este de 27.850 lei/trimestru (111.400 lei/4 trimestre), întrucât activitățile avute în vedere nu au suferit modificări în cursul anului respectiv.

În situația în care, în cursul unui an, au apărut modificări cu privire la îndeplinirea condițiilor care au stat la baza eliberării certificatului de clasificare sau la numărul locurilor de cazare, contribuabilii calculează impozitul specific, în mod corespunzător, începând cu trimestrul următor acestor modificări (a se vedea art. 112 indice 15 alin. (6) din proiectul de lege).

Pentru contribuabilii care încetează să existe în cursul anului, impozitul se recalculează corespunzător, ținându-se cont de perioada în care acesta a existat. De aceea, plata și declararea impozitului specific se fac până la data încheierii perioadei impozabile în care aceștia au existat, luându-se în calcul și impozitul specific declarat și plătit în trimestrele anterioare (a se vedea art. 112 indice 16 alin. (1) coroborat cu art. 112 indice 17 alin. (2) din proiectul de lege).

2.5.2. Termenul în cazul impozitului specific aferent altor activități

Pentru impozitul specific aferent veniturilor obținute din alte activități (spre exemplu, comerț en-gros), atunci **impozitul specific de 3%** în cuantum de 35.400 lei se declară și se achită până la 25 martie 2016, inclusiv (25 martie din anul următor celui pentru care se datorează impozitul, a se vedea art. 112 indice 18 alin. (4) din proiectul de lege). Totuși, există două excepții de la această regulă a declarării și plății impozitului specific aferent altor activități, pentru contribuabilii care au realizat și alte venituri (cum a fost în exemplul nostru, venitul din comerțul en-gros):

- fie trebuie declarat și plătit *până la data încheierii perioadei impozabile, adică* până la data la care contribuabilul a existat, în situația în care contribuabilul încetează să mai existe în cursul unui an fiscal;

- fie trebuie declarat și plătit *până la data de 25 martie a lunii următoare trimestrului pentru care se datorează impozitul specific*, în situația în care contribuabilul intră în inactivitate temporară înscrisă în Registrul Comerțului sau în registrul ținut de instanțele judecătorești competente (a se vedea art. 112 indice 18 alin. (5) lit. b) coroborat cu art. 112 indice 13 alin. (2) din proiectul de lege).

2.6. Obligația întocmirii registrului de evidență fiscală

Potrivit art. 112²⁰ alin. (3) din proiectul de lege, în acest registru trebuie înscrise elementele impozitului specific, plecând de la activitățile desfășurate, numărul de unități existente, natura lor, coeficienții și variabilele utilizate pentru fiecare activitate, până la relația de calcul.

De asemenea, trebuie înscrisă și amortizarea fiscală calculată potrivit prevederilor art. 24 din Codul fiscal.

2.7. Obligațiile de înregistrare a ieșirii din sistem

Regula este prezentată în art. 112 indice 13 alin. (3) din proiectul de lege, în sensul că persoanele juridice române nu mai aplică acest sistem de impunere începând cu anul următor anului în care nu mai îndeplinesc una dintre condițiile menționate expres la art. 112 indice 12 alin. (1) din proiectul de lege. În acest sens, contribuabilii comunică ieșirea din sistem până la 31 martie inclusiv a anului următor (a se vedea art.112 indice 19 alin. (2) din proiectul de lege).

Prima excepție de la regulă o întâlnim în cadrul art. 112 indice 13 alin. (8) din proiectul de lege, potrivit căruia în cazul retragerii definitive de către autoritățile competente a autorizației tehnice/autorizației de funcționare pentru toate activitățile prevăzute la art. 112 indice 12 alin. (1) lit. a), aceștia devin plătitori de impozit pe profit începând cu trimestrul următor retragerii autorizației respective.

A doua excepție de la regulă este cea prevăzută de art. 112 indice 15 alin. (7) din proiectul de lege, conform căruia în cazul radierii de către autoritățile administrației publice centrale responsabile în domeniul turismului a certificatului de clasificare, precum și în situația în care contribuabilul nu desfășoară alte activități din codurile CAEN menționate expres la art. 112 indice 12 alin. (1) lit. a), acesta devine plătitor de impozit pe profit începând cu trimestrul următor radierii certificatului de clasificare.

Pentru aceste excepții, contribuabilii comunică organelor fiscale teritoriale ieșirea din sistemul de impunere specific, potrivit Codului de procedură fiscală.

3. Considerații privind implicațiile noului sistem de impozitare

Am observat că legiuitorul a proiectat noul sistem de impozitare într-o configurație clară, cu elemente ușor de identificat și cuantificat, astfel încât să se obțină o eficiență maximă prin aplicarea sa, în primul rând prin îndeplinirea obiectivului de creștere a veniturilor din turism la bugetul statului. Din acest punct de vedere, noua reglementare, ca parte a sistemului fiscal, “este expresia voinței politice” (Bistriceanu, 2008, p. 11), care urmărește nu doar obiectivul menționat anterior, ci și contracararea unor practici nocive prin care se pot denatura valorile elementelor de calcul ale impozitelor pentru unele activități specifice din turism, cum sunt hotelăria și alimentația publică.

Prin urmare, putem afirma că măsurile preconizate pot fi înscrise în rândul stimulentele fiscale care “în ultima perioadă [...] sunt tot mai folosite pentru a descuraja activitățile dăunătoare sau a încuraja activitățile apreciate ca fiind social-pozitive” (Toader, 2013, p. 101).

În cazul concret al noii reglementări pe care o realizăm, mai observăm și un alt aspect. Astfel, creșterea veniturilor la bugetul statului prin noul sistem de impozitare al activităților specifice din turism, poate constitui un element de creștere în același timp a presiunii fiscale asupra operatorilor din turism, dar nu poate fi neglijat faptul că se încurajează sistemul all-inclusiv prin neimpozitarea secțiilor de alimentație publică (restaurant, baruri etc.) aflate în același complex cu hotelul. Acest aspect este foarte important întrucât, în etapa actuală, frecvența cea mai mare a cererii este pentru all-inclusiv. De asemenea, pot fi estimate avantaje și din faptul că impozitarea spațiilor, respectiv a numărului de locuri, va determina optimizarea acestora, cu impact pozitiv asupra costurilor.

Nu în ultimul rând, un aspect deosebit de important îl constituie acela că prin elementele de calcul preconizate de noul sistem de impozitare (suprafețe, număr de locuri etc.), foarte vizibile și ușor cuantificabile, se elimină în bună măsură posibilitatea practicării evaziunii fiscale prin “scoaterea de sub incidența impozitelor a unor venituri, părți de venituri, componente ale averii ori a anumitor acte și fapte care, în condițiile respectării riguroase a cerințelor, principiilor generalității și echității impunerii, nu ar trebui să scape de la impozitare” (academician Văcărel, 2000, p. 475).

Din perspectiva operatorilor turistici, noua reglementare, ca de altfel orice schimbare, va fi percepută inițial ca un element perturbator și, evident, ca o creștere a presiunii fiscale. Totuși, în opinia noastră, operatorii vor observa rapid și partea bună a lucrurilor, determinată de avantajele enumerate anterior, inclusiv printr-o mai mare disciplină în derularea acestor tipuri de afaceri.

4. Concluzii

Analiza fiscală are scopul să clarifice aspectele fundamentale cu privire la obiectul și subiectul impunerii, baza impozabilă și modul de calcul, declarare și plată al impozitului specific, întrucât am considerat că în absența analizei periodice, riscurile fiscale de denaturare a obligațiilor fiscale sunt semnificative pentru operatorii turistici din România.

Pentru contribuabilii care desfășoară activități precum cele de restaurant, baruri, activități de hotelărie în spații de cazare, anul 2015 poate aduce înlocuirea sistemului de impunere existent până la finele anului 2014 cu un nou impozit, denumit impozit specific.

Caracteristicile acestui impozit sunt legate de faptul ca toți contribuabilii persoane juridice române trebuie să calculeze la finele anului 2014 ponderea veniturilor impozabile obținute din asemenea activități în total venituri impozabile și să devină plătitori ai acestui nou impozit, dacă îndeplinesc condițiile cumulative prevăzute.

Intrarea în sistem se face prin depunerea unui formular de înregistrare în vectorul fiscal până la 25.03.2015.

Impozitul specific se calculează diferit în funcție de natura activității din codul CAEN desfășurată. De asemenea, pentru operatorii din turism care desfășoară activități prin intermediul unui complex hotelier, impozitul se calculează numai pentru activitatea de cazare nu și pentru cele de restaurant, bar etc.

Impozitul specific se calculează pentru fiecare unitate în parte deținută de contribuabil, el având două componente, una determinată pentru activitatea specifică și cealaltă pentru alte activități. Astfel, impozitul specific se calculează la finele anului precedent și se datorează trimestrial, la nivelul unei pătrimi din impozitul anual (dacă nu apar modificări în exercițiul financiar curent față de cel precedent), în timp ce pentru impozitul aferent altor activități declararea și plata se fac anual, până la 25 martie din anul următor celui pentru care s-a aplicat cota de 3% asupra veniturilor impozabile aferente altor activități.

Noul sistem de impozitare pornește de la nevoia de creștere a veniturilor la bugetul de stat din activități turistice prin înlăturarea modalităților ce fac posibile diminuarea artificială a elementelor supuse impozitării. Acest lucru devine posibil prin introducerea unor alte elemente de calcul mult mai ușor identificabile și cuantificabile.

Prin această măsură, se realizează în mod practic un dublu efect. Astfel, se pot majora veniturile la bugetul statului, dar și stimula activitățile turistice specifice hotelăriei și alimentației publice. De asemenea, această măsură va asigura mai multă disciplină (în sensul benefic) în derularea afacerilor din turism.

Toate aceste aspecte vor contribui în final la îmbunătățirea configurației și, respectiv, a efectelor politicii fiscale a statului român.

ACKNOWLEDGEMENT: Lucrarea a beneficiat de suport financiar prin proiectul cu titlul **“Studii doctorale și postdoctorale Orizont 2020: promovarea interesului național prin excelență, competitivitate și responsabilitate în cercetarea științifică fundamentală și aplicată românească”**, număr de identificare contract POSDRU/159/1.5/S/140106. Proiectul este cofinanțat din Fondul Social European prin Programul Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane 2007-2013. **Investește în Oameni!**

Bibliografie

- Bistriceanu, G., (2008). *Sistemul fiscal al României*. Editura Universitară, București.
- Calotă, T.O., (Februarie 2013). *Comparative fiscal analysis of taxation of income obtained by micro-enterprises in Romania*. Issue nr. 1, Vol. III, pag. 224 – 234, revistă indexată BDI: EBSCO, DOAJ, EconLit, RePEc, INDEXCOPERNICUS, URLICH, OPENJ – GATE ediția online ISSN: 2069-5934 and ISSN print 2247-7756: <http://www.scientificpapers.org/economics/comparative-fiscal-analysis-of-taxation-of-income-obtained-by-micro-enterprises-in-romania/>;
- Calotă, T.O., Tănase, A. E., (martie, aprilie și mai 2013). Studiu de caz privind calculul și declararea impozitului pe profitul curent la o societate comercială. *CECCAR Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*.
- Toader, L., (2013). *Politica financiară, fiscală și bugetară*. Editura Top Form, București.
- Văcărel, I., et. al, (2000). *Finanțe publice, ediția a II-a*. Editura Pedagogică, București.
- Proiectul de lege privind modificarea și completarea legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.