

IMPOZITUL MINIM ȘI IMPACTUL ACESTUIA ASUPRA ECONOMIEI NAȚIONALE

ANCA GEOROCEANU*

Abstract

This article is focused on the analysis regarding the minimum tax – much debated and controversial - introduced with effect from May 1st 2009, according to which all taxpayers – except those expressly mentioned – whose tax on profits (determined by applying the 16% quotation taxable profit) is smaller than the sum of the minimum tax of total income, are obliged to pay the tax according to that sum. We especially criticised the way of establishing the matter subject to taxation and then that of dividing into corresponding instalments. A great fault of this system of minimum taxation is that the sums owed to the state budget are incorrectly or even abusively determined by the legislator, being inequitably devolved upon the taxpayers. As such, there can be observed a major discrepancy between the fiscal obligations of companies which actually are in similar situations. In this context, *de lege ferenda*, we suggest the full amendment of the scale of determining the minimum tax either by establishing a percentage (perhaps even a progressive percentage quota) to be applied on gross income, or by establishing a much larger number of income instalments so that companies that have an income in similar quantum can pay an equal tax, while maintaining the first instalment which somehow plays a double role, both stimulating and of sanction.

Keywords: income tax, minimum tax, companies

Prin derogare de la dispozițiile art. 17 C. fiscal, art. 18 instituie un impozit pe profit minimal, completat prin prevederile OUG nr. 34/2009¹

* Lect. univ. dr., Facultatea de Drept din Cluj-Napoca, Universitatea Creștină „Dimitrie Cantemir” București; avocat, membru al Baroului Cluj.

¹ OUG 34/2009 cu privire la rectificarea bugetara pe anul 2009 si reglementarea unor masuri financiar-fiscale publicată în M. Of. nr. 249 din 14 aprilie 2009.

care au modificat intempestiv Codul fiscal. Astfel, contribuabilii care desfășoară activități specifice barurilor și cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive (inclusiv persoanele juridice care realizează astfel de venituri în baza unor contracte de asociere), la care – prin ipoteză – impozitul pe profit datorat pentru activitățile menționate ar fi mai mic de 5% din veniturile respective datorează un impozit de 5 % din veniturile realizate.

Soluția este întâlnită și în legislațiile altor state. De pildă, în Austria, independent de profitul pe care îl realizează, societățile pe acțiuni supuse impozitului pe profit trebuie să plătească un impozit minimal determinat în funcție de forma sub care este constituită societatea și care reprezintă aproximativ 5% din capitalul social minimal pentru constituirea respectivei societăți².

În România a fost introdus cu aplicare de la 1 mai 2009, impozitul minim – mult discutat și controversat –, conform căruia toți contribuabilii – cu excepția celor menționați expres – în cazul cărora impozitul pe profit (determinat prin aplicarea cotei de 16% asupra profitului impozabil) este mai mic decât suma impozitului minim aferentă veniturilor totale, sunt obligați la plata impozitului la nivelul sumei care reprezintă impozitul minim.

Mai precis, contribuabilii care realizând un profit mic sau negativ ar fi obligați la plata unei sume mici sau zero la bugetul de stat cu titlu de impozit pe profit, vor fi obligați să plătească o sumă fixă, cu titlu de impozit minim anual, stabilită în funcție de veniturile totale înregistrate pe parcursul anului precedent³.

Acest sistem de impozitare minimă a existat și anterior în România însă se referea doar la contribuabilii care desfășoară activități specifice barurilor și cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, acolo unde legiuitorul a stabilit o cotă procentuală proporțională mai mică ce se aplică asupra veniturilor brute alternativă cu cota

² Pentru societățile cu răspundere limitată (*Gesellschaft mit beschränkter Haftung - GmbH*) impozitul minimal este de 1090 € pentru primul exercițiu fiscal și de 1750 € pentru următoarele. Pentru societățile pe acțiuni (*Aktiengesellschaft - AG*), impozitul minimal este de 1090 € pentru primul exercițiu fiscal și de 3500 € pentru următoarele, iar pentru bănci și societăți de asigurare, de 5452 € (M. Șt. MINEA, C. F. COSTAȘ, *Fiscalitatea în Europa, la începutul mileniului III*, Editura Rosetti, 2006, p. 83).

³ Pentru încadrarea în tranșa de venituri totale, se iau în calcul veniturile totale, obținute din orice sursă, înregistrate la data de 31 decembrie a anului precedent.

procentuală proporțională mai mare care se aplică asupra profitului impozabil. Însă impozitul minim nou introdus se referă la o categorie mult mai largă de contribuabili și anume, conform art. 18 alin. 2 Cod fiscal, toți contribuabilii care înregistrează un impozit pe profit mai mic decât suma impozitului minim pentru tranșa de venituri totale corespunzătoare prevăzute de Codul fiscal, sunt obligați la plata impozitului minim la nivelul acestei sume.

Prin excepție sunt scutiți de la plata impozitului minim:

- contribuabilii care desfășoară activități de natura barurilor de noapte, cluburilor de noapte, discotecilor, cazinourilor sau pariurilor sportive, inclusiv persoanele juridice care realizează aceste venituri în baza unui contract de asociere (cărora li se aplică dispozițiile care le-am prezentat anterior);

- contribuabilii scutiți de la plata impozitului pe profit, inclusiv organizațiile nonprofit, organizațiile sindicale și organizațiile patronale;

- persoanele juridice străine și persoanele fizice nerezidente care desfășoară activitate în România într-o asociere fără personalitate juridică;

- persoanele juridice străine care realizează venituri din / sau în legătură cu proprietăți imobiliare situate în România sau din vânzarea / cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română;

- persoanele fizice rezidente asociate cu persoane juridice române, pentru veniturile realizate atât în România cât și în străinătate din asocieri fără personalitate juridică; în acest caz, impozitul datorat de persoana fizică se calculează, se reține și se varsă de către persoana juridică română;

- contribuabilii care beneficiază de scutiri speciale (cum ar fi cei ce investesc în zone defavorizate, cei ce funcționează în zone libere, unitățile protejate destinate persoanelor cu handicap etc.);

- contribuabilii înființați în cursul anului;

- contribuabilii declarați inactivi.

Această nouă formă de impozitare este cunoscută în rândurile contribuabililor și sub denumirea de impozit forfetar și constă într-o plată obligatorie stabilită în sumă fixă prin luarea în calcul a veniturilor totale

realizate în anul anterior celui de impunere. Remarcăm că această denumire de impozit forfetar (utilizată chiar și de unii specialiști) este total greșită deoarece nu avem de a face cu o așezare a materiei impozabile pe baze forfetare⁴ ci cu un impozit minim care va fi încasat la bugetul statului indiferent de profitabilitatea activităților economice ale societăților comerciale.

Deși a cunoscut o serie de critici încă din faza de proiect, reglementarea privind impozitul minim a fost adoptată deoarece promitea încasarea de resurse financiare (noi și multe) la bugetul statului care se afla în situația critică de deficit bugetar⁵. Acest sistem de impunere, din nefericire, a afectat într-un mod negativ micii contribuabili și noii întreprinzători care, în încercarea de a a-și face profitabilă afacerea, au o treaptă în plus de trecut, de această dată cu eforturi financiare uneori chiar imposibile. Din acest motiv, în cursul anului 2009 și începutul anului 2010, un număr foarte mare de societăți comerciale au hotărât suspendarea activității pe o perioadă determinată de timp declarând această stare de fapt și de drept Oficiilor Registrului Comerțului din raza teritorială a sediului lor⁶. În concret, statul a înregistrat o creștere a veniturilor pe de o parte de la societățile care au plătit sumele minime de impozit sau de la cele care au devenit astfel inactive.

Scopul primordial al impozitului minim - invocat de legiuitorul român – este acela de combatere a evaziunii fiscale practică la scară largă în țara noastră. Într-adevăr, având în vedere un număr excesiv de mare de societăți comerciale care nu erau obligate la plata impozitului pe profit deoarece nu realizau profit anual impozabil, depunând situațiile financiare cu zero, ne putem gândi la o eventuală formă de evaziune fiscală realizată efectiv prin nedeclararea tuturor încasărilor sau prin introducerea în contabilitate de cheltuieli fictive ori proprii asociațiilor sau

⁴ Care ar presupune o negociere între reprezentantul unei categorii de contribuabili și stat și stabilirea unei materii impozabile în urma acestei negocieri.

⁵ Este evident că bugetul statului nu a fost salvat de aplicarea impozitului minim; credem aceasta deoarece exact la un an de la instituirea acestuia se anunță o altă măsură de echilibrare bugetară care constă într-o eventuală majorare a cotei unice de impunere cu aproximativ 4 procente.

⁶ Pentru declararea inactivității societățile comerciale sunt obligate la plata unor taxe ce se vor face venit la bugetul general consolidat, astfel că într-un fel sau altul scopul financiar al acestui sistem de impunere este atins.

administratorilor⁷. Astfel, în momentul de față, acele persoane care încercau fraudarea bugetului de stat nu mai au motivație, plătind oricum un impozit pe profit, deoarece noutatea adusă de impozitul în speță este tocmai că și acele societăți care nu înregistrează venituri, respectiv profit, vor plăti o sumă minimă cu titlu de impozit astfel cum rezultă din tabelul cuprins în Codul fiscal.

Un mare neajuns al acestui sistem de impunere minimă este acela că sumele care se datorează la bugetul statului sunt stabilite incorect sau chiar abuziv de către legiuitor, fiind inechitabil stabilite în sarcina contribuabililor. Astfel, se observă o discrepantă majoră între obligațiile fiscale ale unor societăți comerciale care se află în situații foarte apropiate. De exemplu o societate comercială care a încasat la sfârșitul anului 2009, 52.000 lei va plăti în anul 2010, 2.200 lei, iar altă societate care a încasat cu doar 1 leu mai mult va plăti 4.300 lei cu titlu de impozit. O altă observație ce se desprinde din analiza tabelului prin care sunt stabilite tranșele de venituri și impozitul aferent este aceea că se creează o mare discrepantă între veniturile realizate și impozitul minim datorat mai ales începând cu tranșa a IV, fără justificare din punct de vedere economic și financiar, reieșind că societățile comerciale cu cât au avut încasări mai mari în anul anterior, cu atât sunt mai avantajate, fapt care contravine principiului fiscalității acela de echitate fiscală⁸.

Considerăm că este inoportun un impozit care facilitează sarcina fiscală a marilor contribuabili și totodată lovește în cei mici încetinindu-le activitatea economică oricum greu de realizat. Din analiza grilei de impozitare rezultă că la trecerea dintr-o tranșă în alta procentul asupra veniturilor (daca am calcula procentual) care s-ar aplica este tot mai mic, ajungând chiar la 0,033% din venituri deși în cadrul primei tranșe pornește de la peste 4%. În acest context, de lege ferenda, propunem modificarea în totalitate a grilei de stabilire a impozitului minim ori prin instituirea unui procent (eventual chiar o cotă procentuală progresivă) care să se aplice asupra veniturilor brute, ori prin stabilirea unui număr

⁷ A se vedea M. Antonescu, *Impozitul forfetar – soluție de creștere a veniturilor bugetare*, în „Curierul fiscal”, nr. 5 / 2009, p. 6 și urm.

⁸ O societate comercială care a încasat în anul 2009 suma de 430.000 lei va plăti în anul 2010 același impozit minim ca și o societate comercială care a încasat 4.300.000 lei (adică are cifra de afaceri de 10 ori mai mare).

mult mai mare de tranșe de venit⁹ pentru ca societățile comerciale care au venituri în cantumuri apropiate să plătească un impozit egal, cu menținerea primei tranșe care are oarecum un rol pe de o parte stimulat¹⁰, iar pe de altă parte sancționator¹¹.

Impozitul minim este datorat doar dacă impozitul pe profit trimestrial este mai mic decât cel stabilit ca minim. Astfel, dacă la nivelul unui trimestru societățile comerciale înregistrează o pierdere fiscală sau un impozit pe profit mai mic decât minimul prevăzut de lege, se va declara și plăti impozitul minim.

Dacă impozitul pe profit determinat după regulile stabilite de Codul fiscal este mai mare decât cel minim, atunci se declară și se plătește impozitul pe profit. După stabilirea nivelului maxim al impozitului datorat, impozitul minim devine impozit pe profit.

Un alt aspect de actualitate care se remarcă referitor la sistemul de impozit minim este faptul că textul de lege este în neconcordanță cu întreg capitolul dedicat impozitului pe profit în sensul că:

-prevede că veniturile ce se vor lua în calcul sunt veniturile totale înregistrate în anul precedent;

- din veniturile totale se scad unele venituri expres reglementate de alin. 4 art. 18 Cod Fiscal;

- se observă o diferență între veniturile exceptate menționate anterior și veniturile neimpozabile stabilite de legiuitor în vederea determinării profitului impozabil;

- în fine legiuitorul nu a ținut cont nici de obligativitatea reflectării dreptului comunitar în dreptul intern, privitor la regimul fiscal al dividendelor primite din statele membre ale Uniunii Europene (venituri care se presupune că vor fi luate în calcul la determinarea și încadrarea în

⁹ Poate dacă ar fi reglementate 100 de tranșe în loc de 7 ne-am apropia pe de o parte de esența principiului echității fiscale, iar pe de altă parte ar putea fi limitată evaziunea care se poate produce prin păstrarea cifrelor de afaceri la limita superioară a fiecărei tranșe de impozit, situație în care fiecare societate ar putea plăti – efectiv – impozitul minim prevăzut de lege pentru maximum de venit realizat în cadrul unei tranșe stabilite de lege.

¹⁰ Societatea comercială este motivată în realizarea de venituri și va face eforturi susținute să-și continue activitatea comercială, în caz contrar având opțiunea de a se declara inactivă.

¹¹ Sancțiunea se poate referi la societățile comerciale care depun situații financiare cu zero și în legătură cu care putem presupune săvârșirea unor forme de evaziune fiscală.

tranșele de venit).

În ceea ce privește acest ultim aspect ar fi interesat de comentat faptul că legiuitorul român a ignorat prevederile comunitare la care ne referim. Prin urmare, în materia impozitului pe profit, art. 18 din Codul fiscal modificat de O.U.G. nr. 34 din 11.04.2009 (se aplică din 1.05.2009) prin care s-a introdus impozitul minim pentru veniturile totale, în cazul în care impozitul pe profit stabilit prin aplicarea cotei de 16% ar fi mai mic decât impozitul minim stabilit pe tranșa de venituri totale corespunzătoare înregistrate la 31 decembrie a anului anterior. Problema identificată este următoarea: România a implementat Directiva 90/435/CEE privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre, amendată prin Directiva 2003/123/CE a Consiliului prin introducerea în Codul Fiscal al art 20¹ prin Legea 343/17.07.2006, articol care intra în vigoare odată cu aderarea României la Uniunea Europeană. Aplicarea acesteia impune – astfel cum, am mai arătat anterior - scutirea veniturilor din dividende pentru plătorii de impozit pe profit, ceea ce nu se respectă în condițiile impozitului pe profit minim, deoarece la calculul veniturilor totale se iau în considerare toate veniturile, din orice sursă, cu unele excepții. Trebuie menționat că veniturile prevăzute de art. 20¹ nu sunt expres prevăzute ca fiind excepții, ceea ce înseamnă că vor fi calculate și impozitate conform noului impozit minim.

O recomandare demnă de luat în seamă ar fi să se includă în categoria veniturilor care nu se iau în calcul pentru determinarea tranșei de venit și veniturile din dividende, în condițiile prevăzute de Directiva Filialelor, reflectată de altfel și în dreptul nostru intern. În caz contrar va rămâne în sarcina instanțelor judecătorești să aplice legislația dreptului comunitar care se aplică cu precădere. În principiu statele membre ale UE au obligația – în baza Principiului loialității față de Comunitate și a Principiului efectivității dreptului – de a abroga legislația națională contrară dreptului comunitar. Totuși în situația prezentată este necesar să se țină cont de Principiul efectului direct a legislației comunitare și Principiul supremației dreptului comunitar față de dreptul intern – principii consacrate de Deciziile Costa vs. Enel și Simmenthal 2 – din care rezultă prioritatea de aplicare a dreptului comunitar atunci când intră în contradicție sau conflict cu vreo prevedere din dreptul național, fără ca acest lucru să semnifice inexistența dreptului intern, ci se va da doar efect principiului priorității de aplicare a dreptului european.

Dacă în cursul anului 2009 contribuabilii au avut timp să se obișnuiască cu acest impozit minim, la închiderea exercițiului financiar 2009, surprizele nu au încetat să apară. Acest lucru a fost posibil deoarece potrivit modelului Declarației 101, declarație de regularizare a impozitului pe profit pentru anul anterior, contribuabilii au constatat că pentru anul 2009 trebuie să plătească, la nivelul anului, un impozit mai mare decât impozitul minim anual prevăzut în Codul fiscal.

În ceea ce privește impozitul minim datorat trimestrial, ilustrăm modul de calcul al impozitului minim alternativ cu impozitul pe profit, printr-un studiu de caz practic:

Să presupunem că o societate comercială înregistrează la 31.03.2010 următoarele valori:

- venituri totale 100.000 lei
- Cheltuieli totale 70.000 lei
- venituri neimpozabile (dividende primite) 5000 lei
- cheltuieli nedeductibile (amenzi) 11.000 lei
- pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți 2000 lei

Se va calcula profitul impozabil astfel: Venituri totale – Cheltuieli totale – venituri neimpozabile + cheltuieli nedeductibile – pierdere fiscală adică 34.000 lei.

Impozitul pe profit = profit impozabil X 16% = 5.440 lei.

Să presupunem că la 31.12.2009 societatea a înregistrat venituri totale de 1.200.000 lei. Impozitul minim anual datorat e de 8.600 lei ceea ce înseamnă 2.150 lei /trimestru.

Se va compara impozitul pe profit reieșit din calcul (5.440 lei) cu impozitul minim trimestrial (2.150 lei). Întrucât impozitul pe profit este mai mare decât impozitul minim contribuabilul datorează la 25.04.2010 impozit pe profit în sumă de 5.440 lei.

Din cazul descris mai sus rezultă că societatea comercială este obligată să țină evidența contabilă și să determine profitul impozabil și prin urmare impozitul pe profit și totodată să stabilească impozitul minim prin încadrarea în tranșa de venit corespunzătoare, urmând să plătească bugetului de stat suma care este mai mare. Din analiza acestui caz practic se observă că prin plata impozitului minim societatea nu va mai reporta

pierderea fiscală, scăzând-o efectiv din suma de plată care reprezintă obligația fiscală, ci doar o va lua în calcul la calculul profitului impozabil. Această situație se întâlnește frecvent în practică de la intrarea în vigoare a impozitului minim prevăzut de art. 18 al. 2-4 C.Fisc. contribuabilii pierzând dreptul de reportare a pierderilor fiscale și totodată pierzând facilitatea de scutire de la impunere a profitului reinvestit.