

Din nou despre bonificațiile fiscale la impozitul pe profit: unele considerații despre contribuabilii discriminați doar pentru ca au ales un alt tip de an fiscal decât cel avut în vedere de către o lege fiscală incompletă



Bonificațiile fiscale acordate pe perioada dificilă de pandemie pe care o traversăm au mai făcut recent [obiectul unei analize a noastre](#), când am prezentat unele comentarii critice asupra versiunii inițiale a legislației fiscale prin care acestea au fost introduse în România, evidențiind aspectele de neconstituționalitate pe care aceasta le ridică în privința unora dintre contribuabili ce se regăsesc într-o situație de discriminare față de alții. Modificarile legislative subsecvente au adus unele suplimentări ale acestor bonificații, unele dintre ele clarificând unele dintre pozițiile exprimate în materialul la care faceam referire anterior. Din păcate, însă, unele dintre probleme nu au fost corectate, motiv pentru care credem că este necesar să revenim cu unele comentarii suplimentare asupra acestei categorii de bonificații.

În prealabil, reamintim că prin art. 1 din Ordonanța de Urgență nr. 33/2020 din 26 martie 2020 privind unele măsuri fiscale și modificarea unor acte normative ("OUG 33/2020") a fost introdusă facilitatea fiscală constând în acordarea unei bonificații de 5%, respectiv, 10% (în funcție de categoria de contribuabili) calculată asupra impozitului pe profit datorat pentru trimestrul I al anului 2020, respectiv pentru plata anticipată aferentă aceluiași trimestru, dacă aceasta se efectuează până la termenul scadent de 25 aprilie 2020, inclusiv. Aceste prevederi au fost aplicate și pentru contribuabilii cu an fiscal modificat și care beneficiau de bonificația menționată dacă plătesc impozitul datorat pentru trimestrul/plata anticipată trimestrială până la termenul scadent cuprins în perioada 25 aprilie - 25 iunie 2020. Deci, bonificația nu se aplică pentru acei contribuabili al căror an a început la 1 aprilie 2020 și care nu se încadrau în textul legal fără nicio explicație sau rațiune.

Ulterior, la aprobarea în Parlament a acestei ordonanțe prin Legea nr. 54/2020, pentru contribuabilii cu un an fiscal identic cu cel calendaristic, această facilitate fiscală a fost extinsă și pentru plățile scadente la 25 iulie 2020 și 25 octombrie 2020. Totodată, însă, nici de această dată legea nu prevedea nicio dispoziție similară în privința contribuabililor cu an fiscal modificat, conform prevederilor art. 16 alin. (5) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare.

Abia prin Ordonanța de urgență nr. 99/2020 din 25 iunie 2020 privind unele măsuri fiscale, modificarea unor acte normative și prorogarea unor termene ("OUG nr. 99/2020"), Guvernul României a remediat aceasta scapare a legiuitorului și a extins, pe calea art. III, facilitatea fiscală acordată prin Legea nr. 54/2020 și în privința contribuabililor care au anul fiscal modificat. Aceștia din urmă beneficiază, astfel, de bonificația de 10% dacă achită impozitul datorat trimestrial/plata anticipată trimestrială până la termenul scadent cuprins în perioada 25 aprilie - 25 iunie 2020, inclusiv, în perioada 26 iunie - 25 septembrie 2020 inclusiv și, respectiv, în perioada 26 septembrie - 25 decembrie 2020 inclusiv.

În Nota de fundamentare a OUG nr. 99/2020 se menționează ca această completare a OUG nr. 33/2020 a fost necesară întrucât "Un alt aspect ramas nereglementat este cel referitor la contribuabilii platitori de impozit pe profit care aplică anul fiscal modificat (...). Prevederea actuală are în vedere platitorii de impozit pe profit la modul general, vizându-i pe toți contribuabilii platitori de impozit pe profit, însă, în cazul celor care au optat pentru anul fiscal modificat (...)."

Deși, desigur ca, față de varianta inițială a Legii nr. 54/2020, această modificare introdusă de legiuitor este binevenită și repară (cel puțin în parte) discriminarea dintre contribuabilii care au un an fiscal calendaristic și cei care au anul fiscal modificat. În plus, rezultă totodată și ca interpretarea propusă în materialul nostru de mai sus cu privire la acordarea bonificației din OUG nr.33/2020 pentru contribuabilii cu an fiscal diferențiat față de cel calendaristic, luând în considerare scadențele ce se încadrează pentru ei în perioada reglementată de lege, iar nu numărul pe care îl avea trimestrul pentru care plata e făcută (i.e. doar trimestrul I). Reglementarea legală rămâne, însă, incompletă, din păcate, întrucât există, în continuare contribuabili care au anul fiscal modificat și care nu se încadrează în prevederile OUG nr. 99/2020 și nu pot beneficia de bonificația prevăzută de lege, deși efectuează plățile impozitului pe profit potrivit scadențelor prevăzute de lege iar asupra acestor aspecte vrem să ne concentrăm atenția în cele ce urmează.

Astfel, **în primul rând**, este vorba despre bonificațiile fiscale aplicabile pentru plata impozitului pe profit pentru contribuabilii al căror an începe la 1 iulie 2019. Deși aceștia aveau două scadențe ale impozitului pe profit incidente în aceeași perioadă vizată de OUG nr.33/2020 (i.e. 25 aprilie și 25 iunie 2020), nu au putut și nu ar putea beneficia decât de prima bonificație, întrucât acest act normativ face referire doar la o singură bonificație incidentă. În schimb, deși OUG nr.99/2020 vorbește despre două bonificații pentru următoarele două trimestre consecutive, una pentru scadențele începând cu data de 26 iunie și, respectiv, cea de 25 septembrie, acești contribuabili se încadrează doar pentru aceasta din urmă, întrucât scadența primului trimestru ar fi în data de 25 iunie, deci în afara OUG nr.99/2020.

Rezultă, deci, ca acești contribuabili au avut scadențe care s-au încadrat per ansamblu în cele două acte normative mai sus-menționate, trei în total, deci, din păcate, acestea s-au nimerit să fie în alta ordine decât cea prevăzută de acestea, adică, două scadențe în prima dintre ele în loc de una și, respectiv, o scadență în loc de două pentru cea din urmă. Și, deși ar plăti sumele datorate în această perioadă de criză,

depunând poate chiar eforturi deosebite ca sa o faca, asigurând statului veniturile de care are nevoie, totuși, nu vor beneficia de bonificațiile fiscale mai sus-menționate.

În al doilea rând, într-o situație similara, dar pentru o alta explicație, se afla și contribuabilii al caror an fiscal a început la 1 octombrie 2019. Aceștia beneficiaza de bonificația de la scadența din 25 aprilie din OUG nr.33/2020 și la fel de prima din OUG nr.99/2020 (i.e. cea de la 25 iulie 2020). Totuși, ei nu vor mai fi în situația sa își faca niciun fel de calcule în privința celei de-a doua bonificații consecutive prevazuta de OUG 99/2020, întrucât scadența celui de-al treilea trimestru se va împlini pentru aceștia la data de 25 septembrie (iar nu în perioada începând cu 26 septembrie) și, deci, nu se vor califica pentru acordarea bonificației. Deci, adunând, de data aceasta tot doua scadențe pentru care aceștia pot sa beneficieze de bonificații, în loc de trei.

Se observa, astfel, ca în funcție de modul în care a început anul fiscal, unii dintre contribuabilii cu an fiscal diferit de cel calendaristic pot, iar alții nu pot beneficia integral de bonificațiile prevazute de lege. Și aceasta nu pentru ca s-ar fi urmarit vreun scop sau ar exista vreo explicație obiectiva sau macar rezonabila care sa justifice un asemenea tratament discriminatoriu, ci, cel mai probabil aceasta situație a rezultat din neacordarea unei suficiente atenții tuturor detaliilor relevante, astfel încât sa fie acoperite toate ipotezele posibile în practica.

În privința anului fiscal care începe la 1 iulie sau la 1 octombrie, cauza acestei necorelari este legata de faptul ca, la momentul stabilirii perioadelor prin raportare la care se acorda bonificațiile fiscale, nu s-au luat în considerare regulile specifice calculului scadențelor ultimului trimestru al unui an fiscal modificat. Aceasta se stabilește, practic, în data de 25 a ultimei luni a trimestrului, iar nu cea a lunii urmatoare ultimului trimestru. Pentru cei al caror an fiscal începe la 1 aprilie, în schimb, nu am gasit, din pacate, nicio explicație bazata pe legislația fiscală pentru omisiunea includerii acestora în sfera contribuabililor care ar trebui sa beneficieze de bonificații, decât purul ghinion de alegere a datei de 1 aprilie ca data de începere a anului fiscal modificat.

În concluzie, rezulta ca, în ambele situații evidențiate mai sus, contribuabilii respectivi nu îndeplinesc, potrivit formei actuale a legislației, cerințele pentru a beneficia de bonificația de 10% pentru trimestrul IV, deși aceștia se afla în situații absolut similare cu contribuabilii care au anul fiscal calendaristic și chiar cu cei care au anul fiscal modificat, dar care nu se încadreaza în cele doua ipoteze mai sus descrise (adica, anul fiscal al acestora nu se încheie la 1 iulie sau 1 octombrie 2020).

Apreciem, astfel, ca o asemenea aplicare selectiva ce creeaza premisele unei discriminari evidente și absolut nejustificate între contribuabili aflați în exact aceeași situație reprezinta o simpla scapare a legiuitorului și care va fi remediata în viitorul cel mai apropiat prin legea de aprobare a OUG 99/2020

prin instituirea unei situații de excepție, derogatorii, pentru aceste doua categorii de contribuabili macar pentru viitor. Aceasta întrucât misiunea legiuitorului este de a asigura o reglementare fiscala care sa produca efecte uniforme și sa nu puna în poziții diferite contribuabili care sunt comparabili din perspectiva poziției lor în fața legii fiscale, fara niciun fel de justificare rezonabila și obiectiva care sa stea la baza acestui rezultat. Or, simpla întâmplare ca un contribuabil a ales în trecut o data de început a anului fiscal diferențiat sau alta nu poate, desigur, sa reprezinte un motiv justificat care sa conduca la un asemenea rezultat discriminatoriu.

Pentru trecut, însa, precum și în situația în care nici de lege ferenda aceasta situație nu va fi îndreptata și uniformizata de legiuitor, ca un ultim remediu aflat la îndemâna acestor contribuabili pentru a atrage aplicabilitatea bonificației de 10% pentru trimestrul IV ar trebui sa fie apararea acestor drepturi în fața Curții Constituționale față de tratamentul discriminator și arbitrar aplicat de lege în contra exigențelor egalității în drepturi dictat de art. 16 din Constituția României.