

Tichetele cadou la rascrucea de drumuri a modificarilor legislative recente și a vechilor practici supuse acum inspecțiilor fiscale: încotro, deci?



Controalele fiscale cu privire la tichetele cadou acordate de companii partenerilor de afaceri nu mai reprezinta cu siguranță demult o noutate și nici o surpriza pentru contribuabili.

Cu toate acestea, acordarea tichetelor cadou este un subiect departe de a fi fost clarificat, iar modificarile legislative survenite în decembrie 2020, nu doar ca lasa în continuare mari semne de întrebare, ci, dimpotriva, îngreuneaza și mai mult situația contribuabililor aflați astazi la rascrucea de drumuri dintre practicile trecute și necesitatea de structurare pe viitor a modelului lor de business, asupra ambelor aspecte urmând a ne apleca atenția și a prezenta sumare comentarii, întâi separat, iar apoi corelat.

● *Cum și de ce s-a ajuns la generalizarea inspecțiilor fiscale referitoare la acordarea directa de tichete cadou catre salariații partenerilor de afaceri, dupa controalele antifrauda din perioada anterioara?*

La finalul unui an 2020 extrem de tulbure, în care nu puteau lipsi nici incertitudinile generate de neclaritățile actelor normative (cum ar fi, de exemplu, cele adoptate pentru a reglementa varii masuri și facilități fiscale menite a veni în sprijinul mediului de afaceri afectat de pandemie), inspecția fiscală nu putea, totuși, sa nu își revendice un loc aparte în acest peisaj, prin controversa asupra tichetelor cadou acordate de catre companii angajaților partenerilor lor comerciali.

Reamintim ca mobilizarea autoritaților fiscale a început încă din anul 2019, când profitând de o neclaritate a legii, Direcția Generala Antifrauda din cadrul ANAF a demarat o campanie tematica de controale la nivel național privind tratamentul fiscal aplicat de catre contribuabili pentru tichetele cadou achiziționate și acordate mai departe angajaților partenerilor comerciali. Iar daca la început motivarea în susținerea acțiunii de control parea destul de oscilanta, odata cu trecerea timpului, avea sa se contureze și abordarea preferata a organelor fiscale, zicala "one size does not fit all" parând daca nu necunoscuta, cel puțin ignorata, prin concluzia generalizata din cadrul controalelor antifrauda derulate.

Astfel, inevitabil și independent de explicațiile și de documentația depusa de catre Companiile, aceste controale s-au finalizat prin emiterea unor procese-verbale prin care inspectorii DGAF au reținut ca veniturile aferente tichetelor cadou acordate de contribuabili angajaților partenerilor sai comerciali, în cadrul unor campanii de promovare/marketing a produselor și / sau serviciilor proprii, ar fi constituit venituri de natura salariala pentru care platitorii de venituri ar fi fost ținuti sa rețina și sa plateasca impozit pe venituri din salarii și contribuții sociale obligatorii.

Concluzia inspectorilor DGAF nu ar fi trebuit, de altfel, sa fie poate una deloc surprinzatoare pentru contribuabili în condițiile în care președintele ANAF, dna Mirela Calugareanu, a atras atenția companiilor vizate încă din februarie 2020 ca ar trebui sa inventarieze tratamentul fiscal aplicat tichetelor cadou acordate angajaților partenerilor de afaceri și sa plateasca la bugetul de stat nu doar impozit pe venit, ci și contribuții sociale obligatorii aferente. În plus dna Mirela Calugareanu a susținut faptul ca contribuabilii care au acordat tichete cadou angajaților partenerilor de afaceri, calificând aceste venituri altfel decât ca venituri de natura salariala, pot accesa diferite facilități fiscale, respectiv sa beneficieze de anularea obligațiilor fiscale accesorii în condițiile prevazute de OUG nr. 69/2020, iar mai apoi de restructurarea obligațiilor fiscale prevazuta de OUG nr.181/2020.

În fine, nu a trecut mult până când au început sa curga și avizele de inspecție fiscală prin intermediul carora inspectorii ANAF au informat companiile ca vor fi controlate impozitul pe venituri din alte surse, impozitul pe venituri din salarii și contribuții sociale obligatorii, perioada controlata fiind de regula 01 ianuarie 2015 – 31 decembrie 2019, similara celei analizate de catre inspectorii DGAF.

● *Abordarea organelor fiscale din procedura de îndrumare și asistență a contribuabililor cu privire la tratamentul fiscal aplicabil tichetelor cadou acordate angajaților partenerilor de afaceri, o șansa ratată de prevenire și/sau stopare a răspândirii unei practici care sa necesite ulterior inspecția fiscală*

Tichetele cadou acordate salariaților partenerilor de afaceri a reprezentat un subiect ridicat constant de catre marile companii, acestea solicitând în repetate rânduri Ministerului Finanțelor Publice un punct de vedere cu privire la tratamentul fiscal ce trebuie aplicat, prin raportare la prevederile legale ambigue și la limitările formularelor electronice de declarare a obligațiilor fiscale (Formularul D112) cel puțin până la nivelul lunii noiembrie 2019. Totuși, în mod paradoxal, deși problema tichetelor cadou reprezinta o problema veche, ce a ajuns pe masa autorităților fiscale în repetate rânduri, fara a primi însă și un raspuns și a fi clarificat tratamentul fiscal ce trebuie adoptat de catre contribuabili, în prezent ANAF a demarat controale prin transmiterea unor avize de inspecție fiscală. Acest lucru pare cu atât mai intrigant cu cât multa vreme, la nivelul Ministerului Finanțelor Publice și al ANAF nu exista conturata o opinie clara asupra tratamentul fiscal ce trebuie aplicat în cazul tichetelor cadou acordate angajaților partenerilor de afaceri.

Este, din pacate, iata pentru a câta oara când istoria se repeta: apare în practica mediului de afaceri o anumita interpretare în legatura cu o norma juridica din materie fiscală, iar organele fiscale nu doar ca lasa contribuabilii pe cont propriu, neacordându-le sprijinul necesar în clarificarea interpretării legislației fiscale, ci nici nu intervin cât mai rapid legislativ pentru a remedia aceste neclarități. Mai apoi, dupa o lunga perioada în care au ignorat aspectele semnalate, la limita împlinirii termenului de prescripție, autoritățile fiscale inițiază o activitate de control pentru a corecta ceea ce ei considera a fi deficiențe în aplicarea legii. Ne putem aminti, desigur, de TVA la imobiliare sau de saga profesiilor liberale, exemple din istoria noastră recentă, unde macar legislația a fost până la urma într-un fel sau altul clarificata, spre deosebire de aici unde, dupa cum vom vedea, nu.

Or, chiar trecând, desigur peste situațiile de neignorare pe care asemenea abordari le pot genera, uneori de-a dreptul nefericite prin efectele juridice, economice și sociale produse asupra mediului de afaceri, o chinuitoare întrebare simplă ramâne fara raspuns: de ce sa fie oare necesara angrenarea de resurse, energie și timp din partea tuturor celor implicați în acțiuni de inspecție fiscală la nivelul unei întregi economii naționale în loc sa se previna sau stopeze eventualele deficiențe cât mai rapid?

● *Și totuși, asupra discuției de substanță dintre venituri din alte surse și venituri de natura salariala va plana mereu incertitudinea cu privire la tratamentul fiscal aplicabil?*

Cel mai probabil este ca aspectele referitoare la tratamentul fiscal aplicat tichetelor cadou acordate angajaților partenerilor comerciali sa nu fie clarificate prea curând, contribuabililor neramânându-le pentru trecut decât șansa de a aștepta ca instanțele judecătorești naționale sa tranșeze corect aceste probleme de interpretare a legii, prin

raportare la situația de fapt data, așa cum rezulta din probele administrate.

Totuși, un punct de plecare în analiza particulară a fiecărui contribuabil ar trebui să îl constituie tipul relației care există între platitorii acestor venituri și beneficiarii lor. Astfel:

- ✓ în cazul în care venitul este acordat în baza unui contract de muncă pe care platitorul îl are cu beneficiarul tichetelor cadou (angajatul), venitul capătă natură salarială, fiind astfel supus impozitului pe venit și contribuțiilor sociale obligatorii prevăzute de Codul fiscal (în această ipoteză beneficiarul tichetelor cadou este salariatul platitorului de venit);
- ✓ în cazul tichetelor cadou acordate unor persoane fizice care nu se afla într-un raport de muncă, adică, activitatea desfășurată nu conduce potrivit Codului muncii la încheierea unui contract individual de muncă, acestea îmbracă forma veniturilor din alte surse pentru care platitorul are obligația de a calcula, declara și reține la sursa impozit pe venit (în această ipoteză beneficiarul tichetelor cadou NU este salariatul platitorului de venit, iar faptul că beneficiarul are calitatea de angajat al unei terțe părți nu influențează natura veniturilor aferente tichetelor cadou acordate – relevanța este relația dintre platitor și beneficiar – salariat sau nu).

Această interpretare este susținută și de prevederile Codului fiscal care pun în sarcina ANGAJATORULUI obligația de calcul, declarare și plată a contribuțiilor sociale obligatorii aferente oricărui avantaj în natură acordate salariaților, iar și nu a celui care le acordă, dacă acesta nu întrunește și calitatea mai sus-menționată prin raportare la exigențele dreptului muncii. Desigur că această linie de argumentație trebuie analizată de fiecare companie și susținută de o documentație solidă, de cele mai multe ori existentă la nivelul contribuabilului în cadrul departamentelor specializate implicate – marketing, vânzări și financiar contabil.

● *În timp ce distanța dintre așteptările contribuabililor de rezolvare a controverselor fiscale aferente trecutului și mobilizarea din teren a inspectorilor fiscali din cadrul ANAF se dovedește una exact pe măsura implicațiilor financiare, noua legislație fiscală lasă în continuare semne de întrebare majore în loc să aducă clarificările atât de mult așteptate*

În contextul economico-social actual, care a șubrezit economia națională, și al caracterului ambiguu al legislației fiscale sub aspectul tratamentului fiscal aplicat tichetelor cadou acordate angajaților partenerilor de afaceri, multe companii se așteptau sau macar își doreau să fie adoptată o "amnistie" în privința obligațiilor fiscale principale, similară celei din anul 2015, care a vizat printre altele obligații fiscale provenite din reîncadrarea activității independente în activitate dependentă sau din stabilirea de contribuții de sănătate pentru venituri mici. Se pare, însă, că așteptările mediului de afaceri s-au dovedit - cel puțin până acum - dacă nu nerealiste, cel puțin prea optimiste, iar polemica fiscală a tichetelor cadou acordate angajaților firmelor colaboratoare cu scopul declarat de promovare a vânzărilor, participare la campanii de marketing și altele asemenea, s-a mutat cu pași rapizi, cu arme și bagaje, în cadrul ANAF.

În schimb, modificările aduse Codului fiscal prin Legea nr. 296/2020 adoptată la finalul lui decembrie 2020, în loc să contribuie la clarificarea macar pentru viitor a regimului fiscal aplicabil tichetelor cadou acordate salariaților partenerilor de afaceri, lasă în continuare semne majore de întrebare celor ce își propun sau sunt forțați de mersul pieței să le acorde în continuare. Astfel, în loc să se profite de ocazie pentru clarificarea tuturor textelor legale relevante, prin luarea în considerare a noțiunilor și conceptelor de drept fiscal ce trebuie să se aplice vieții sociale, așa cum ea se desprinde din ramurile de drept care o reglementează, modificările aduse atestă cu prisosință o singură intenție și anume dorința organelor fiscale de a impozita acordarea acestor tichete cadou inclusiv din perspectiva contribuțiilor sociale.

Această întrucât, cel puțin aparent (i.e. dacă exprimarea nu este doar una nefericită), fără a mai lua în considerare elementele esențiale ale tipului de raport juridic în discuție - i.e. unul de muncă - se tinde la impozitarea nefirească

a unor venituri salariale ignorând însăși esența dreptului muncii. Or, fiind bine știut ca indiferent de cel care plătește un salariu, angajator nu poate fi decât acela care îndeplinește rigorele dreptului muncii din aceasta perspectivă, a schimba abordarea doar pentru ca încercăm să afirmăm cu orice preț o impozitare într-un anumit sens, indiferent de miza financiară a discuției, înseamnă a nu ține cont de logica elementară a dreptului fiscal.

Pe de altă parte, abordarea disparată a modificărilor legislative, lasă pentru viitor alte posibile ”porțiuni legislative”, ceea ce nu doar că nu închide cutia Pandorei, dar pare că o deschide oarecum și mai larg, aspecte asupra cărora nu vom insista acum, pentru că suntem singuri că vom avea ocazia să revenim asupra lor.

● *Și totuși, încotro la răsrucea de drumuri dintre tratamentul fiscal aplicabil pentru viitor și pentru trecut?*

Desigur, știm că niciodată invocarea unei posibile nerespectări a legii fiscale de către alți contribuabili nu are nicio relevanță pentru soluționarea unei dispute fiscale și nici nu vom putea vreodată susține o anumită soluție în privința interpretării datei normei fiscale ce urmează să fie aplicată în viitor doar pentru că ea ar fi aplicată astfel în practică.

Totuși, observațiile extrase în timp cu privire la dinamica vieții economico-sociale ne obligă să nu ignorăm că anumite tendințe se pot generaliza în piață, chiar și atunci când nu sunt corecte, tocmai pentru că din varii motive unii agenți economici (e.g. neînțelegerea noțiunilor sau chiar apetit fiscal de risc mai mare, mizând poate și pe posibile dezvoltări favorabile ulterioare), pot fi sursa unui curent atât de puternic încât pot determina generalizarea unor asemenea practici, careia cu greu competitorii lor, chiar și cei mai prudenți și beneficiind de toate informațiile necesare, le pot face față din perspectiva financiar-economică.

Or, dacă unii actori din piață acordă tichete cadou, tratându-le într-un anumit fel, cei care le vor trata altfel, vor fi în mod inevitabil fie marginalizați de piață, fie din punct de vedere economic, nu vor mai fi competitivi. În plus trebuie avut în vedere și faptul că sunt numeroase cazuri în care aceeași companie se regăsește într-o dublă ipostază: și de platitor de tichete cadou și de primitor.

Singura modalitate în care asemenea tendințe, ce pot elimina într-o mod nepermis anumite companii din piață și afecta considerabil stabilitatea economică și concurența într-o piață liberă, pot fi stopate într-o manieră eficientă și echitabilă este adoptarea unei legislații clare, predictibile, dar și coerente, care să țină cont de interacțiunea inevitabilă și absolut necesară în practică dintre dreptul fiscal și alte ramuri de drept (în cazul analizat dreptul muncii). O astfel de intervenție a legiuitorului este cu atât mai necesară la momentul actual cu cât speranța anularii - macar a obligațiilor fiscale accesorii - încă pare un orizont destul de accesibil pentru companii.

Prinși între viitor și trecut, asemenea agenți economici au deci în lipsa unei asemenea legislații o misiune, dacă nu imposibilă, cel puțin una extrem de dificilă.