

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



(I) Deductibilitatea fiscală limitată a cheltuielilor aferente serviciilor intra-grup prestate de nerezidenți: ce ar trebui înțeles din textele oficiale și la ce să se aștepte contribuabilii

S-a scris deja mult despre pachetele legislative ale toamnei, iar în așteptarea deciziei Curții Constituționale din 8 octombrie 2025 asupra celor pentru care nu a avut loc o pronunțare la 24 septembrie 2025, ecourile par a se mai fi atenuat. Totuși, cum detaliile contează - mai ales în fiscalitate, unde nuanțele pot schimba complet efectele unei reglementări -, ni se pare necesar și util să folosim acest rastimp pentru o analiză sintetică a noii reglementări preconizate, după ce lucrurile s-au mai așezat puțin.

Începem prin a reaminti că practica „bulgarelui de zapadă” în adoptarea normelor fiscale a devenit de mulți ani recurentă: soluții total discutabile sunt anunțate inițial pentru a obișnui publicul cu impactul negativ, apoi sunt înasprite în ultimul moment, când reacțiile contribuabililor nu mai pot influența nimic. Așa s-a întâmplat și cu asumarea răspunderii Guvernului pentru modificările fiscale și economice din proiectul PL-x nr. 246/2025. Astfel, deși impozitul minim pe cifra de afaceri (IMCA) pare să fie eliminat, pentru a fi înlocuit cu limitarea deductibilității cheltuielilor aferente serviciilor intragrup. În final, nu doar că nu s-a renunțat la niciuna, ci, dimpotrivă, ambele au fost pastrate și se vor aplica alternativ – i.e. IMCA pentru contribuabilii cu cifra de afaceri peste 50 milioane euro, iar limitarea deductibilității pentru cei sub acest prag, cu excepția celor din art. 15 Cod fiscal.

Corectarea proiectelor legislative în faza finală de dezbateră a lor se dovedește de mulți ani din ce în ce mai dificilă, mai ales în procedura asumării răspunderii Guvernului, unde sunt făcute modificări și direct în Parlament. Din perspectiva conceptuală, cu excepția unor ajustări punctuale (cum ar fi, în special, eliminarea retroactivității din forma inițială, pe care o vom analiza în partea a doua a jurnalului), multe dintre modificările de ultim moment au adus și mai multe probleme.

În „Jurnalul unui pachet fiscal controversat” încercăm să analizăm cele mai problematice dispoziții 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.

În acest prim episod vă propunem un stop-cadru asupra preconizatei limitări de deductibilitate a serviciilor intra-grup, trecând rapid în revistă (1) abordarea acestei teme în practică în cadrul controalelor fiscale și în discursul public (2) ce ar trebui înțeles din intențiile enunțate în privința acestei măsuri legislative; și (3) controversele pe care le generează această măsură; (4) încercând în final să anticipăm la ce ar trebui să se aștepte

contribuabilii.

1) Deductibilitatea serviciilor intra-grup – un etern subiect aflat pe agenda controalelor fiscale în practica, în detrimentul complicatelor analize de prețuri de transfer

Înainte de a analiza unele dintre justificările publice ale măsurii legislative (detaliată în pct.2 de mai jos), este credem interesant să prezentăm abordarea de până acum a organelor de control fiscal în acest domeniu. Tehnic vorbind, negarea deductibilității fiscale era posibilă fie prin efectul considerării ca neîndeplinite a cerințelor legale de deducere, fie prin cele ale prețurilor de transfer, ambele generând modificarea bazei de impozitare și, implicit, a impozitului pe profit. În practica, în schimb, în timp ce analizele de prețuri de transfer au fost (mai) rare în controalele fiscale din varii motive (e.g. lipsa de resurse specializate/baze de date specifice etc.), negarea propriu-zisă a deductibilității acestor cheltuieli a fost abordarea "standard" în controalele fiscale.

Astfel, companiile multinaționale care își organizează centre de servicii intragrup pentru rațiuni de eficiență economică – o practică recunoscută de OECD și UE – au fost tratate cel mai adesea cu suspiciune. În același timp, discursul public a menținut și perpetuat adesea ideea că aceste servicii sunt un mijloc de externalizare a profiturilor, ignorând până și faptul că prestatorii se află adesea în jurisdicții cu impozitare mai mare decât România. Aceasta percepție a alimentat, de-a lungul anilor, diverse inițiative legislative menite să limiteze sau chiar să suprimă deductibilitatea acestor cheltuieli – tendința în care se înscrie și pachetul fiscal analizat aici. Or, ceea ce nu se ia în considerare este faptul că, dacă în trecut astfel de practici erau asociate cu structuri opace din paradisuri fiscale, de peste un deceniu realitatea legislativă s-a schimbat radical, odată cu reformele internaționale coordonate de OECD.

2) Plafonarea deductibilității fiscale a cheltuielilor cu serviciile intragrup prestate de nerezidenți în corelație cu analiza prețurilor de transfer – ce ar trebui să înțelegem din declarațiile publice și textele de ordin legislativ

Analizând fără a intra în detalii tehnice limitarea deductibilității cheltuielilor cu serviciile intra-grup, așa cum sunt descrise în noul art. 251 din Codul fiscal, se observă clar că norma juridică impune un cadru prestabilit. Se plafonează astfel deductibilitatea fiscală fără legătura reală cu economia concretă, chiar dacă au fost prevăzute și unele excepții, ceea ce implică eforturi ale contribuabililor pentru a se ajusta la noile standarde egale, mai ales în condițiile în care planurile de afaceri ale acestora se fundamentau pe suportul tehnic al companiilor din grup.

Ar trebui să evidențiem totodată și confuzia care este foarte posibil să fi apărut în societate din unele declarațiile publice, potrivit cărora măsura legislativă mai sus-descriasă ar fi adoptată în legătura cu problematica prețurilor de transfer aferente serviciilor intra-grup. În realitate, plafonarea deductibilității la 1% din cheltuielile contribuabilului (conform mecanismului legal, în ale cărui detalii nu intrăm aici) nu are de-a face cu principiul valorii de piață. Dimpotrivă, acesta din urmă reprezintă un aspect distinct, ce trebuie stabilit prin raportare la regulile specifice de comparabilitate, prevăzute de reglementările internaționale adoptate și de România, neputând fi instituită prin metoda dirijismului etatist inclusă în noua normă fiscală.

În schimb, în esență, măsura chiar contrazice în mod flagrant principiile economice avute în vedere de OECD, care promovează analiza economică riguroasă, iar nu impunerea unor plafoane administrative de deductibilitate sau ajustări forțate ale activității contribuabililor pentru a beneficia de serviciile absolut necesare în derularea firească și uzuală a acestei activități. Se pune deci în mod firesc întrebarea cum anume se pot adopta asemenea reglementări legale, deși România face eforturi de aliniere la OECD, în condițiile în care aceasta reprezintă un obiectiv strategic proclamat de factorii de decizie de la noi.

Adevărata motivație a legiuitorului nostru ar trebui căutată în expunerea de motive a reglementării preconizate, ținând practic de problemele practice menționate a fi întâmpinate de Statul Român în verificarea corespunzătoare a

regulilor de deductibilitate și de prețuri de transfer. Și, la fel, desigur, din textul legal ce exceptează – absolut firesc, prin raportare la semnificația utilizării acestui mecanism – începând cu 2027 aplicarea acestui plafon de deductibilitate companiilor ce au obținut un acord de preț în avans (APA). Se observa ca se prefera astfel, o soluție mecanică, fara nicio legatura cu realitatea economica, mult mai ușor și eficient de aplicat de catre organele fiscale, fara a mai consuma timp și energii în vederea verificării sale în cadrul activităților uzuale, ignorându-se, în schimb, impactul extrem de negativ produs asupra contribuabililor.

3) Dirijism economic în serviciile intragrup și tratament diferențiat în funcție de locația afiliatului care le prestează – noua realitate din România?

Fara îndoiala ca Statul este îndreptățit sa stabileasca regulile fiscale și sa combata abuzurile contribuabililor (inclusiv când aceștia încalca prețurile de transfer sau chiar nu îndeplinesc de plano cerințele de deductibilitate fiscală), așa cum se afirma adesea în declarațiile publice ale oficialilor. În schimb, la fel de evident este și ca nu are nici misiunea și nici îndreptățirea de a impune modele de afaceri prin constrângeri fiscale. Libertatea economica, garantata de Constituție, presupune în mod indeniabil ca agenții economici pot alege liber modul în care își organizeaza activitatea, atâta timp cât respecta regulile jocului mai sus-menționate.

Cum la fel nu pare a fi deloc fireasca deducerea diferențiată a cheltuielilor din serviciile prestate de catre afiliați, în funcție de jurisdicția națională sau straină în care aceștia din urma sunt stabiliți, atât timp cât în analiza de referință a comparabilității tratamentului juridic esențială trebuie sa fie nevoia acoperita prin serviciile în discuție, iar nu locația din care are loc prestarea. Mai mult, aceasta limitare poate aduce în discuție și regulile europene referitoare, de exemplu, la libertate de prestare a serviciilor în spațiul unional.

4) Iar în final, o provocare: este oare limitarea deductibilității fiscale analizate mai sus cea mai rea perspectiva de avut în vedere în practica?

Sub pretextul întaririi sistemului fiscal, noul articol 25¹ din Codul fiscal fragilizeaza sistemul economic al României, prin aceasta masura de limitare administrativa a deductibilității fiscale a cheltuielilor aferente serviciilor intra-grup, contrara scopului pe care și-l propune a-l susține, respectarea prețurilor de transfer aplicabile în cadrul pieței libere.

Deși la nivel mondial și european sunt desigur recunoscute și promovate masurile legislative anti-abuz, fiind de dorit adoptarea lor și la noi, pentru asigurarea unui mediu economic concurențial și onest, aceasta dispoziție legală nu se încadrează în tiparul avut în vedere de aceste tendințe și norme straine sau internaționale la care s-a facut, de altfel, referire în declarațiile publice din perioada prezentării proiectului legislativ. Se impune deci reanalizarea modificării legislative, mai ales în contextul discuțiilor referitoare la exigențele OECD și standardele evitarii dublei impozitari promovate și susținute de aceasta organizație, inclusiv în contextul recentelor masuri legislative preconizate pentru promovarea procedurilor de acord mutual (MAP) consacrate de documentele internaționale adoptate.

Și, desigur ca cine își imagineaza ca macar în acest fel s-au terminat eternele diferende și dispute asupra deductibilității fiscale, astfel încât (macar) sa beneficieze de plafonul legislativ maxim de 1%, s-ar putea sa aiba mari surprize. Aceasta, întrucât este cel puțin greu de imaginat, daca nu chiar imposibil, cum o cale atât de bine batuta de catre organele fiscale sa fie abandonata în practica. Ramâne deci de vazut daca acești contribuabili nu vor renunța cu totul la acest tip de cheltuieli sau, dimpotriva, daca nu vor contesta noile norme legale în fața forurilor competente de ordin național, european sau internațional.