

Studiu

Modificările Noului Cod Fiscal: Inventar și impact (2015 - 2023)



Cuprins

1. Introducere	2
2. Considerații introductive	3
3. Considerații cantitative	5
3.1. Acte normative de modificare	5
3.2. Modificări	5
4. Considerații calitative	6
4.1. Top 8 cele mai bune măsuri	8
4.2. Top 10 cele mai proaste măsuri	9
5. Analiza evoluției veniturilor bugetare	11
5.1. Analiza evoluției impozitului pe venit, CAS, CASS	17
5.1.1. Impozitul pe venit, CAS și CASS pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor	17
5.1.2. Impozitul pe venit, CAS, CASS pentru restul veniturilor	19
5.2. Analiza evoluției veniturilor din TVA	22
5.3. Analiza evoluției veniturilor din accize	24
5.4. Analiza evoluției veniturilor cumulate	26
6. Notă metodologică. Limitările studiului	27

1. Introducere

Acest studiu a fost realizat în perioada martie - iunie 2023 de o echipă formată din fondatorii Tax Institute - Gabriel Biriș (avocat), Ruxandra Jianu (consultant fiscal), Ana Bobircă (conferențiar univ. dr., ASE), împreună cu Roxana Voicu-Dorobanțu (conferențiar univ. dr., ASE), Paul Chichernea (avocat, consultant fiscal), Filip Cucu (consultant fiscal).

Autorii țin să mulțumească lui Valentin Lazea (economist-șef, Banca Națională a României), Delia Cataramă (conferențiar univ. dr., ASE, consultant fiscal și Tax Partner - Viboal), Dan Manolescu (Președinte, Camera Consultanților Fiscali), Gabriel Sincu (Managing Partner, TMF Group) și lui Niculai Sichin (Head of Tax, OMV Petrom) pentru amabilitatea de a revizui acest studiu și pentru calitatea comentariilor trimise.

2. Considerații introductive

Codul fiscal actual, aprobat prin Legea nr. 227/2015, a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2016, înlocuind primul Cod fiscal al României, cel aprobat prin Legea nr. 571/2003.

În acest studiu realizăm un inventar al modificărilor aduse legislației fiscale în perioada cuprinsă între data publicării Noului Cod fiscal, respectiv 10.09.2015, și 31.03.2023, precum și o analiză a impactului pe care acestea le-au avut asupra încasărilor bugetare în perioada cuprinsă între 1 ianuarie 2016 și 31 martie 2023, pentru impozitele reglementate în Noul Cod fiscal, mai puțin impozitele și taxele locale (care vor face obiectul unei analize separate) și impozitul pe reprezentanțe (din cauza ponderii nesemnificative a acestuia în bugetul de stat), respectiv:

- Prevederi generale (Titlul I);
- Impozitul pe profit (Titlul II);
- Impozitul pe venitul microîntreprinderilor (Titlul III);
- Impozitul specific (Legea nr. 170/2016);
- Impozitul pe venit (Titlul IV);
- Contribuții sociale obligatorii (Titlul V);
- Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți (Titlul VI);
- TVA (Titlul VII);
- Accize (Titlul VIII).

Baza de plecare pentru inventarul modificărilor, conform listei de mai sus - o reprezintă forma abrogată la 31 decembrie 2015 a vechiului Cod fiscal.

Menționăm faptul că a fost analizat și impozitul specific, impozit reglementat în afara NCF, decizie posibilă deoarece din NCF a dispărut o prevedere existentă în VCF conform căreia, dacă o prevedere a unei alte legi contravine prevederilor Codului fiscal, prevederile acestuia din urmă prevalează. Din păcate, această situație nu este singulară.

Pe lângă inventarul modificărilor, vom analiza și impactul bugetar al acestora, scopul fiind - evident, acela de a determina efectele pe care foarte multele modificări aduse legislației fiscale în perioada analizată le-au avut asupra veniturilor bugetare.

Vom analiza atât efectele modificărilor asupra fiecărui venit bugetar în parte, cât și interacțiunea între diverse tipuri de venituri bugetare. Am considerat acest lucru necesar și important pentru a înțelege lucrurile în evoluția lor, care se bazează în mare parte pe un principiu des întâlnit în natură: principiul vaselor comunicante.

Inventarul conține descrierea pe scurt a modificării, enumerând articolele din Noul Cod fiscal care au fost amendate pentru a implementa modificarea analizată. Cu puține excepții, fiecare modificare inventariată conține comentariul autorilor cu privire la impactul modificării, precum și o apreciere calitativă.

Abrevieri

ANAF	Agenția Națională de Administrare Fiscală
BASSS	Bugetul Asigurărilor Sociale de Stat
FNUASS	Bugetul Fondului Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate
BC	Bugetul consolidat
BS	Bugetul de stat
CAAMBP	Contribuția de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale
CAM	Contribuția asiguratorie pentru muncă
CAS	Contribuția de asigurări sociale
CASS	Contribuția de asigurări sociale de sănătate
CCMIASS	Contribuția pentru concedii medicale și indemnizații de asigurări sociale de sănătate
CFGCS	Contribuția la Fondul de garantare a creanțelor salariale
HG	Hotărâre de Guvern
MFP	Ministerul Finanțelor Publice
NCF	Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 227/2015
ONRC	Oficiul Național al Registrului Comerțului
OG	Ordonanța de Guvern
OUG	Ordonanța de Urgență a Guvernului
ROI	Registrul Operatorilor Intracomunitari
TVA	Taxa pe valoarea adăugată
VCF	Codul fiscal, aprobat prin Legea nr. 571/2003 și abrogat prin Legea nr. 227/2015

3. Considerații cantitative

3.1. Acte normative de modificare

În perioada analizată, NCF a fost modificat prin 107 legi, ordonanțe de guvern și ordonanțe de urgență, ceea ce înseamnă o medie de 14,4 acte normative de modificare pentru fiecare an de aplicare a NCF. Nu au fost analizate normele de aplicare a NCF, ale căror prevederi nu au fost actualizate în funcție de toate aceste modificări, existând din păcate și contradicții cu prevederile NCF, ceea ce face aplicarea acestuia încă și mai dificilă.

Lista completă a actelor normative prin care NCF a fost modificat este prezentată în **Anexa 1**.

3.2. Modificări

Numărul modificărilor operate asupra NCF este, evident, semnificativ mai mare decât cel al actelor normative prin care acesta a fost modificat.

Am inventariat, în **Anexa 2**, un număr de 554 de modificări, unele dintre ele implicând modificarea mai multor articole din NCF. Raportat la intervalul de șapte ani și jumătate analizat, rezultă o medie de 74 de modificări pe an, fără a lua în calcul modificările aduse Titlului IX – „Impozite și taxe locale”. Spre comparație, în primii 10 ani de aplicare (2004 – 2013), VCF suferise un număr de 255 de modificări, incluzând modificările la Titlu IX, ceea ce înseamnă că frecvența modificărilor NCF a fost de cel puțin 3,2 ori mai mare (+320%), estimând că numărul modificărilor Titlului IX a fost de minim 50 de modificări în perioada analizată.

Așa cum se vede din **Anexa 3**, o mare parte a prevederilor incluse în NCF la publicarea sa, pe 10 septembrie 2015, a fost modificată.

NCF conținea la publicare un număr de 2.382 de alineate, dintre care 580 alineate au fost modificate, iar 336 alineate abrogate prin modificările operate. În plus, au fost adăugate un număr de 739 de alineate noi, astfel încât NCF a ajuns să conțină (la 31.03.2023) un număr de 2.785 alineate. Am identificat și un număr de 42 de alineate nou introduse, care au fost ulterior abrogate, ceea ce pune în discuție modul în care modificările sunt adoptate, fără o analiză prealabilă solidă, fără studii de impact. Există și un număr semnificativ de alineate modificate de mai multe ori de-a lungul perioadei analizate.

Fig. 1

	Nemodificate	1466
	Modificate	580
	Abrogate	336
	Alineate noi	739
	Adăugate și apoi abrogate	42

(Sursa: realizat de autori)

Fig. 2

Total alineate 2016	2382
Total alineate 2023	2785

Practic, după șapte ani și jumătate, s-a ajuns ca doar 47,6 % din alineatele NCF să rămână în forma inițială. Să remarcăm și că cele mai importante modificări au fost aduse în perioada 2017 – 2019, de chiar autorii NCF, ceea ce este cel puțin nepotrivit și arată o anume superficialitate în redactarea NCF.

4. Considerații calitative

Inventarul conține descrierea pe scurt a modificării, enumerând articolele din NCF care au fost amendate pentru a implementa modificarea analizată. Cu puține excepții, fiecare modificare inventariată conține comentariul autorilor cu privire la impactul modificării, precum și o apreciere calitativă.

Aprecierile calitative reflectă opinia autorilor cu privire la impactul și calitatea modificării și au fost acordate după cum urmează:

- „foarte proastă”, pentru măsurile cu impact negativ major asupra contribuabililor sau asupra BC;
- „proastă”, pentru măsurile cu impact negativ limitat asupra BC sau asupra contribuabililor, precum și pentru cele a căror calitate slabă a necesitat modificări ulterioare;
- „neutră”, acordată în special modificărilor de formă, fără un impact real asupra contribuabililor sau BC;
- „bună”, pentru măsurile cu impact pozitiv, dar limitat, atât asupra contribuabililor, cât și asupra BC;
- „foarte bună”, pentru măsurile cu impact pozitiv semnificativ asupra contribuabililor sau asupra BC.

Observație: suntem conștienți că aceste aprecieri pot genera comentarii de genul că o măsură nu poate avea impact pozitiv/negativ și asupra contribuabililor și asupra bugetului, interesele fiind oarecum divergente, de aceea am simțit că sunt necesare câteva explicații suplimentare:

- Am apreciat cu „proaste” sau „foarte proaste” scutirile sau tratamentele preferențiale acordate unor anumite sectoare economice, chiar dacă impactul asupra sectorului respectiv poate fi considerat a fi unul pozitiv, motivul fiind că astfel de măsuri au impact negativ atât asupra BC cât și a sectoarelor economice care nu beneficiază de astfel de scutiri, sectoare ce au de suferit o concurență neloială cu cele ce beneficiază de scutiri;
- Am apreciat cu „bune” sau „foarte bune” măsuri ce aparent au impact negativ (cel puțin pe termen scurt) asupra BC, dar care stimulează investițiile, crearea de locuri de munca și deci și creșterea pe termen mediu și lung a veniturilor la BC. O astfel de măsură este scutirea de impozit pe profitul reinvestit (în fapt, nici nu este scutire, ci doar amânare) sau taxarea inversă la TVA (care afectează doar cash-flow, dar elimină posibilitatea de fraudă și reduce costurile de administrare a rambursărilor de TVA);
- Trebuie ținut cont că aprecierile reflectă opinia mai degrabă subiectivă a autorilor, o opinie obiectivă fiind imposibil de formulat în condițiile în care nu există studii de impact al măsurilor adoptate de-a lungul timpului, fie ele „bune” sau „foarte bune” (precum scutirea de impozit pe profitul reinvestit), „proaste” sau „foarte proaste” (precum scutirile sau reducerile de impozite).

În **Tabelul 1**, am centralizat numărul modificărilor pe fiecare impozit analizat, inclusiv prevederile generale incluse în Titlul I al NCF, incluzând și aprecierile calitative acordate fiecărei modificări.

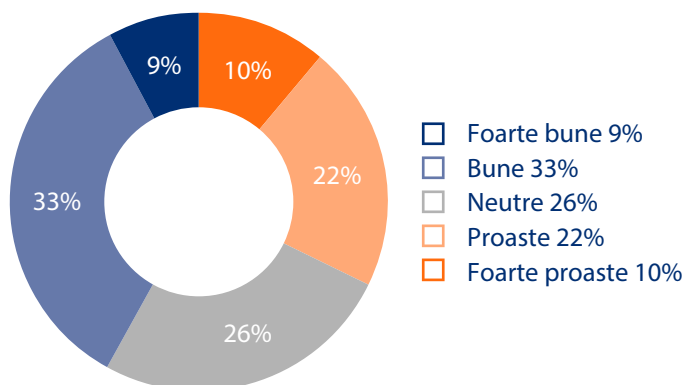
Tabel 1

Impozit	Nr. Total	Foarte proaste	Proaste	Neutre	Bune	Foarte bune
Prevederi generale	9	0	3	2	4	0
Impozit pe profit	47	9	5	7	18	8
Impozit microîntreprinderi	31	3	3	11	12	2
Impozit specific	6	1	4	0	1	0
Impozit pe venit	118	12	17	43	44	2
CAS	62	10	22	12	16	2
CASS	78	14	28	23	9	4
Contribuții șomaj	4	0	0	0	3	1
CCMIASS	3	0	0	0	2	1
CAAMBP	3	0	0	1	1	1
CFGCS	2	0	0	0	1	1
CAM	13	2	5	1	4	1
Impozite nerezenți	22	2	3	3	13	1
TVA	60	3	9	5	22	21
Accize	96	1	21	35	35	4
Total	554	57	120	143	185	49

Din acest tabel observăm că, din cele 554 de modificări:

- 177 (31,9%) au fost considerate proaste și foarte proaste;
- 143 (25,8%) au fost considerate neutre, adică în general au fost făcute degeaba;
- 234 (42,2%) au fost considerate bune și foarte bune. Din păcate însă, o bună parte din măsurile considerate bune sau foarte bune nu au făcut altceva decât să corecteze măsuri proaste sau foarte proaste adoptate anterior.

Modificări NCF



Am întocmit și un top al celor mai bune modificări, precum și un top al celor mai proaste modificări aduse NCF în această perioadă. Menționăm că identificarea acestora a fost în mod egal dificilă: ne-a fost imposibil să găsim 10 măsuri foarte bune care să intre în acest top – de aceea ne-am oprit la 8, la fel cum ne-a fost greu să selectăm doar 10 din multitudinea de măsuri foarte proaste. Din acest motiv, am ales ca unele dintre aceste măsuri să fie grupate în cadrul uneia singure.

4.1. Top 8 cele mai bune măsuri

1. „Revoluția fiscală” (OUG nr. 79/2017)

Mutarea contribuțiilor de la angajat la angajator a dus la simplificarea administrării fiscale, prin reducerea semnificativă a numărului de declarații depuse de angajator, precum și a numărului de plăți la buget. În plus, introducerea Declarației unice a simplificat și ea semnificativ administrarea fiscală, eliminând nevoia de emitere a sute de mii de decizii de impunere (decizii emise de multe ori cu mare întârziere, sau pur și simplu emise după scurgerea perioadei de prescripție, precum în cazul CASS). Cele două măsuri sunt esențiale pentru a se putea realiza în viitor reforma cu adevărat a impozitării muncii, prin plafonarea bazei de calcul al CAS, CASS pe suma tuturor veniturilor, indiferent de natura lor, măsură fără de care distorsiunile actuale din impozitarea muncii nu vor putea fi eliminate. Din păcate, modul în care a fost implementată ne face să includem această măsură și în topul măsurilor foarte proaste.

2. Noua definiție a cheltuielilor deductibile (NCF)

Trecerea de la conceptul de „cheltuieli efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile” la „cheltuieli în scopul desfășurării activității economice” a ajutat foarte mult companiile românești, de multe ori supuse unor interpretări exagerate din partea ANAF în legătura cu deductibilitatea cheltuielilor.

3. Regimul opțional pentru impozitul pe venitul microîntreprinderilor (OG nr. 16/2022)

Aplicarea obligatorie a acestui regim fiscal a creat probleme în special pentru investițiile greenfield noi, care chiar au fost blocate prin modificările din 2017. Revenirea la sistemul opțional a constituit o revenire la normalitate.

4. Consolidarea fiscală la impozitul pe profit (Legea nr. 296/ 2020)

Introducerea posibilității de a calcula impozitul pe profit consolidat la nivelul grupului (în anumite condiții), putând compensa pierderea dintr-o companie cu profitul din altă companie din grup constituie un real avantaj în ceea ce privește grupurile de companii românești. În plus, măsura consolidează poziția din ce în ce mai bună a României ca jurisdicție pentru companii de tip holding, chiar dacă mai sunt necesare unele clarificări în ceea ce privește aplicarea.

5. Introducerea taxării inverse pentru livrări de imobile (NCF), telefoane mobile și computere (Legea nr. 358/2015), pentru energie (OUG 168/2022)

Taxarea inversă este cea mai eficientă metodă de combatere a fraudei mari de TVA, iar revenirea la taxarea inversă pentru imobile (terenuri construibile, clădiri), pe lângă efectul pozitiv în reducerea evaziunii, a dus la reducerea costurilor pentru investitori (care nu au mai fost nevoiți să pre-finanțeze TVA până la rambursare), dar și pentru ANAF, prin reducerea numărului de cereri de rambursare.

6. Introducerea regimului special pentru agricultorii la TVA (OUG nr. 87/2016)

Măsura a fost de un real folos, în special pentru agricultorii și crescătorii de animale tradiționali, simplificând foarte mult obligațiile de raportare ale acestora, compensându-i în același timp pentru TVA plătit de aceștia la achiziția de bunuri și servicii.

7. Eliminarea Registrului operatorilor intracomunitari - „ROI” (OUG nr. 87/2016)

Eliminarea acestei măsuri introduse în 2010, care practic dubla obligațiile de înregistrare în scop de TVA pentru companiile românești și crea riscuri inutile pentru acestea, fără să aibă niciun impact în ceea ce privește reducerea evaziunii la TVA, a fost de un real folos companiilor românești.

8. Introducerea criteriilor de risc pentru înregistrarea în scop de TVA (Legea nr. 177/2017)

Urmare a acestei modificări, a fost eliminat și infamul formular D088, introdus cu scopul declarat de a combate evaziunea, în realitate fiind însă folosit pentru a scoate efectiv din business mii de companii românești, prin anularea codului de TVA.

Am încercat să întocmim un Top 10, dar, din păcate, nu am putut identifica 10 modificări care să merite a fi incluse în acest top, rămânând relevante doar 8 amendamente.

4.2. Top 10 cele mai proaste măsuri

1. „Revoluția fiscală” (OUG nr. 79/2017)

Deschidem lista celor mai proaste măsuri cu aceeași cu care am deschis și lista celor mai bune măsuri, motivul fiind modul în care a fost implementată. În loc să fie folosită pentru așezarea sarcinii fiscale în funcție de mărimea și nu de tipul venitului, măsura a fost folosită pentru a accentua discrepanțele existente. În plus, prin majorarea cotelor de CASS și CAS (în mod special) și reducerea, în compensație, a impozitului pe venit de la 16% la 10%, a fost transferată o sumă de aproximativ 12 miliarde de lei din BS în BASS, sumă ce ulterior a fost folosită pentru a justifica creșterile complet nesustenabile de pensii și dezechilibrarea gravă a BC. În plus, OUG 79/2017 nu a fost încă aprobată de către Parlament, ceea dă senzația că subiectul nu este închis, motiv de incertitudine pentru întreg mediul de afaceri.

2. Spulberarea bazei de calcul al impozitului pe profit (Legea nr. 270/2016, OUG nr. 3/2017, OUG nr. 79/2017)

Am reunit aici trei măsuri diferite, care – în plină luptă globală împotriva erodării bazei fiscale (Planul ANTI-BEPS al OECD, Directiva ATAD) – au făcut ca, mai puțin de 10% din numărul total de companii active în România, să mai datoreze impozit pe profit. Includem aici:

- eliminarea impozitului pe profit pentru companiile mari din HoReCa și înlocuirea lui cu un derizoriu impozit specific;
- creșterea plafonului de venit până la care se poate aplica regimul fiscal al microîntreprinderilor de la 100.000 euro/an la 500.000 euro/an (OUG 3/2017) și mai apoi la 1.000.000 euro/an (OUG 79/2017);
- eliminarea limitării aplicabilității regimului fiscal al companiilor care obțin venituri din consultanță și management, erodând – în lipsa unei capacități de control adecvate a ANAF, și baza de calcul al impozitului pe venit și, mai ales, al contribuțiilor sociale.

3. Eliminarea plafonării bazei de calcul al CAS, CASS individuale pentru veniturile din salarii (OUG nr. 3/2017)

Această măsură a crescut semnificativ sarcina fiscală totală pentru salariile mai mari de 5 salarii medii. Plafonarea bazei de calcul al CASS intrase în vigoare la 1 ianuarie 2017 și a fost eliminată începând din februarie, dar plafonarea bazei de calcul al CAS individuale era în vigoare încă din 2001 și venea la pachet cu plafonarea numărului de puncte de pensie, plafonare eliminată. Practic, din acest moment, pe lângă sumele încasate suplimentar la BASS, a început să crească și datoria BASS față de asigurați.

În mod ironic, creșterea sarcinii fiscale pentru salariile mari a venit la pachet cu creșterea plafonului la microîntreprinderi și cu eliminarea restricției cu privire la consultanță și management, măsuri ce au fost practic o invitație la înlocuirea contractelor de muncă cu contracte de prestări servicii încheiate cu microîntreprinderea angajatului.

4. Scutirea de impozit pe salariu a angajaților din cercetare/dezvoltare (OUG 32/2016), a angajaților sezonieri din HoReCa (OUG 3/2017) și păstrarea scutirii de impozit pe salarii a angajaților din IT (introdusă în anul 2000)

Opinia autorilor este că scutirile erodează baza de calcul al impozitului, creează distorsiuni concurențiale și discriminări între diverse categorii profesionale. Nu există studii de impact al acestor scutiri care să contrazică această opinie. Mențiune: scutirea de impozit pe salariile obținute din activități de cercetare-dezvoltare nu a putut fi aplicată din cauza lipsei și mai apoi a neclarității normelor de aplicare.

5. Scutirea de impozit pe salarii și de la plata CASS pentru angajații din construcții (OUG nr. 114/2018) și agricultură (Legea nr. 135/2022)

Aceste măsuri nu numai că au adus o scădere semnificativă a încasărilor la BC, dar au creat distorsiuni majore în piața muncii. În plus, a fost creat un risc semnificativ pentru toate companiile din domeniile menționate, scutirile fiind susceptibile a fi ajutor de stat.

6. „Split” TVA (OG nr. 23/2017)

Măsura, din fericire, modificată semnificativ înainte de a intra în vigoare, ar fi blocat pur și simplu activitatea majorității companiilor românești, în special a celor cu capital românesc pentru care accesul la finanțare este mai dificil. Am inclus-o în lista celor mai proaste măsuri pentru a sublinia răul imens ce poate fi făcut de decidentul nepriceput și de consilierii săi (posibil pricepuți) care nu sunt capabili să atragă atenția asupra greșelii, de teamă ca nu cumva să își supere șefii sau funcționarii publici.

7. Introducerea cotei super reduse de TVA de 5% în HoReCa (OUG nr. 89/2018)

Cum poți justifica aplicarea cotei reduse de TVA de 9% pentru alimentele cumpărate din magazin și a celei de 5% pentru aceleași alimente cumpărate de la restaurant?

8. Suspendarea aplicării creditului fiscal pentru creșe și grădinițe (OUG nr. 168/2022)

Creditul fiscal pentru creșe și grădinițe, introdus prin Legea nr. 239/2020 și Legea nr. 296/2020, cu potențial excelent pentru refacerea sistemului de educație timpurie, fără de care ne va fi imposibil să sperăm la reducerea analfabetismului funcțional uriaș, a fost suspendat (sine die?!), la doar 4 luni de la intrarea în vigoare, motivul fiind lipsa resurselor bugetare. Prin aceeași OUG, a fost suspendată însă plata impozitului specific în HoReCa, fiind evidente prioritățile guvernului de atunci.

9. Modificarea regulilor cu privire la aplicarea cotei de 5% la achiziția de apartamente (OG nr.16/2022)

Măsura a bulversat o întreagă industrie, într-o perioadă extrem de dificilă (caracterizată prin creșterea accelerată a dobânzilor, a prețului la materialele de construcții), în plus afectând sever capacitatea cetățenilor de a achiziționa locuințe noi.

10. Suspendarea plății impozitelor și taxelor pe perioada stării de urgență (OUG nr. 29/2020)

Aplicarea acestei măsuri tuturor companiilor și nu numai a celor ce activau în sectoarele afectate de măsurile anti - Covid a fost o măsură extrem de hazardată care a dus la explozia nevoii de finanțare a deficitului bugetar. În plus, recuperarea ulterioară a sumelor amânate a fost destul de dificilă, fiind nevoie de reguli noi cu privire la eșalonarea debitelor restante.

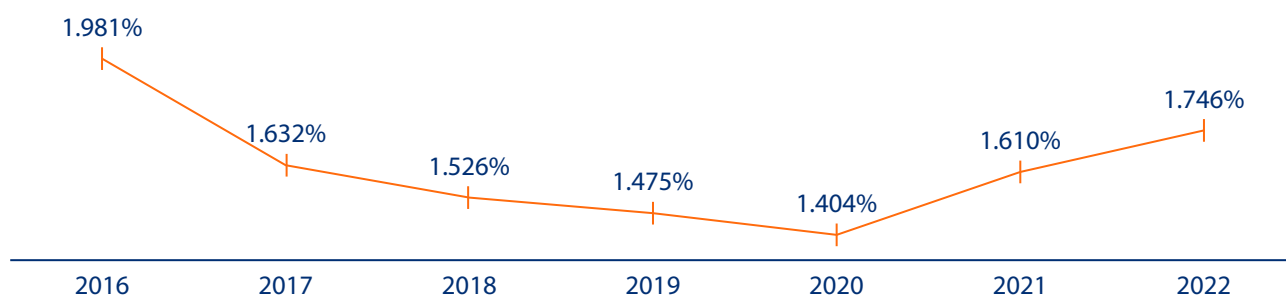
5. Analiza evoluției veniturilor bugetare

În **Anexa 4** este prezentată o analiză exhaustivă a evoluției veniturilor bugetare în perioada analizată, atât pentru fiecare impozit individual, cât și - acolo unde am considerat util - evoluția pe mai multe tipuri de impozite, cumulat. Am făcut acest lucru pentru a corela evoluțiile individuale și a analiza modul în care unele modificări au determinat migrarea bazei de impunere de la un impozit mai mare spre altul mai mic.

În această secțiune, facem referire doar la unele din tabelele incluse în **Anexa 4**, păstrând numărul acestora din anexă.

Evoluția anuală a impozitului pe profit, în perioada analizată, în serie anuală, este prezentată în **Graficul nr. 4 (Anexa 4)**:

**Graficul nr. 4 (Anexa 4) - Impozitul pe profit de la agenții economici - anual
- în % PIB - 2016 - 2022¹**



Observăm că, într-o perioadă cu creșteri economice solide (cu excepția anului 2020) când, în mod normal, profitabilitatea companiilor crește și, deci, și impozitul pe profit crește, avem o scădere abruptă a ponderii impozitului pe profit (%PIB), scădere care este contraintuitivă în condiții normale.

Cea mai mare scădere apare în anul 2017 (1,632% din PIB față de 1,981%, adică -0,349% PIB), când sumele colectate au scăzut cu 16,44%. Scăderea continuă până în 2020 (anul pandemiei), după care începe o creștere ușoară, fără a ajunge la nivelul anului 2016 (1,746% din PIB în 2022, -13,46% din PIB față de 2016), deși anul 2022 a fost unul cu profituri istorice, atât pentru sectorul energetic cât și pentru cel bancar.

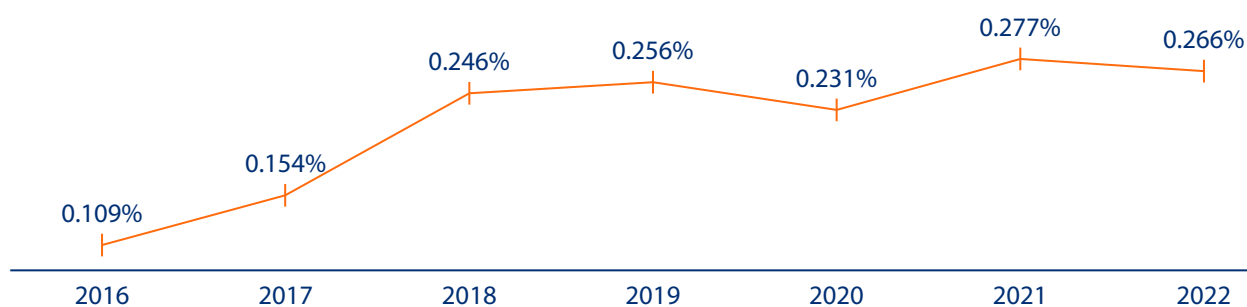
Singura explicație pe care o putem aduce acestei scăderi constă în măsurile de spulberare a bazei de impunere pentru impozitul pe profit implementate în 2017, și anume eliminarea impozitului pe profit în HoReCa mare (Legea nr. 270/2016 privind impozitul specific, intrată în vigoare la 1 ianuarie 2017) și majorarea plafonului pentru microîntreprinderi de la 100.000 euro/an la 500.000 euro/an (OG nr. 3/2017, intrată în vigoare la 1 februarie 2017). Prin „HoReCa mare” înțelegem companiile din sector care nu plăteau impozit pe venitul microîntreprinderilor, adică cele cu cifra de afaceri mai mare de 500.000 euro/an (2017), respectiv 1.000.000 euro/an din 2018, companiile cu cifra de afaceri sub aceste plafoane fiind obligate la plata impozitului pe venitul microîntreprinderilor.

¹ Sursa datelor: Rapoartele de execuție bugetară COFOG3, agregat la nivel de ordonator principal de credite – Bugetul de stat (administrație centrală), Ministerul Finanțelor

Tot o măsură legislativă considerăm a fi responsabilă și de scăderea semnificativă a veniturilor din impozitul pe profit în 2018, când impozitul pe profit a adus venituri de 1,526% PIB, suma veniturilor din impozit pe profit fiind cu 6,95% mai mică decât în 2017. Ne referim la creșterea încă o dată a plafonului de venit la microîntreprinderi, de la 500.000 euro/an la 1.000.000 euro/an, prin OUG nr. 79/2017, intrată în vigoare la 1 ianuarie 2018. Suplimentar, prin OUG nr. 79/2017, a fost eliminată și restricția cu privire la aplicarea regimului microîntreprinderilor pentru consultanță și management, ceea ce a facilitat utilizarea intensivă a acestui regim foarte favorabil, inclusiv pentru transferul de profit prin contracte de consultanță către microîntreprinderi.

În perioada analizată evoluția veniturilor aduse de cele două impozite, impozitul pe venitul microîntreprinderilor și cel specific a fost:

Graficul nr. 8. (Anexa 4) - Impozitul pe venitul microîntreprinderilor - anual - în % PIB - 2016 - 2022²

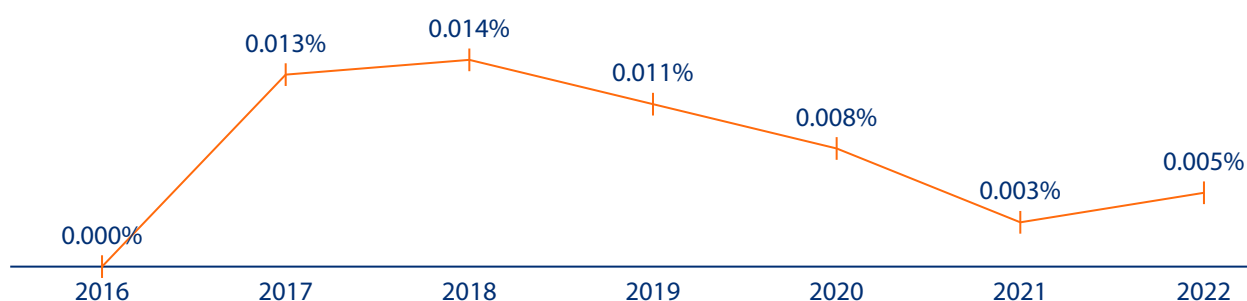


Așa cum ne așteptam, observăm o creștere abruptă a ponderii impozitului pe venitul microîntreprinderilor, în special în prima parte a perioadei analizate:

- + 41,3% în 2017 față de 2016;
- + 59,7% în 2018 față de 2017;
- + 225,7% în 2018 față de 2016.

Tot conform așteptărilor, ponderea impozitului pe venitul microîntreprinderilor a rămas relativ constantă (cu trend ușor crescător) în perioada 2018-2022, perioadă în care nu au mai fost modificări semnificative nici la regimul microîntreprinderilor și nici la cel al impozitului pe profit.

Graficul nr. 12. (Anexa 4) - Impozitul specific - anual - în % PIB - 2016 - 2022³



² Sursa datelor: Rapoartele de execuție bugetară COFOG3, agregat la nivel de ordonator principal de credite – Bugetul de stat (administrație centrală), Ministerul Finanțelor

³ Sursa datelor: Rapoartele de execuție bugetară COFOG3, agregat la nivel de ordonator principal de credite – Bugetul de stat (administrație centrală), Ministerul Finanțelor

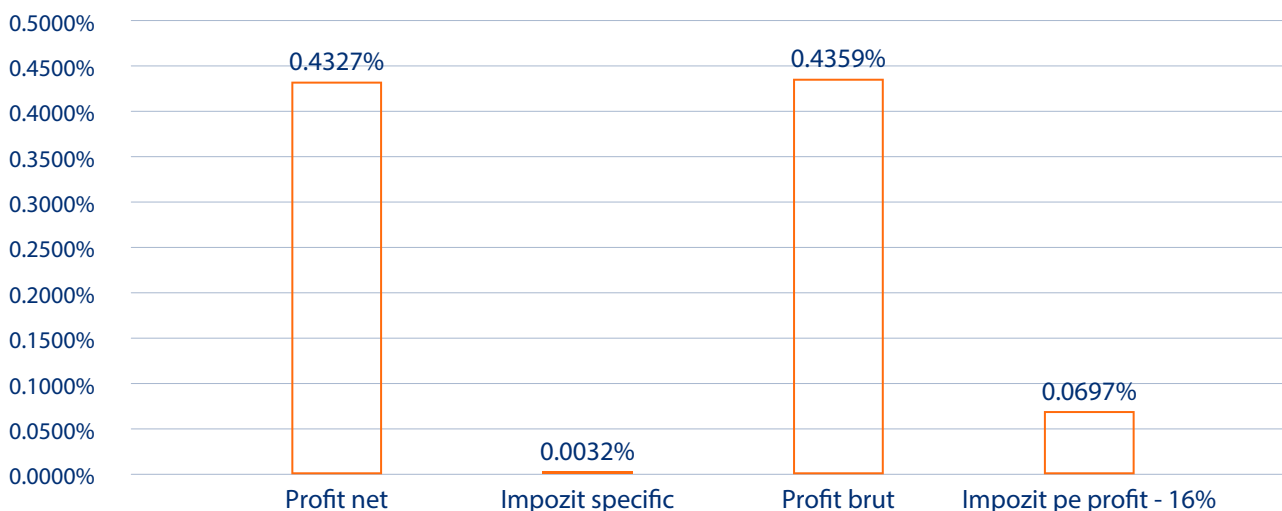
Maximele acestui impozit (al cărui aport este, după cum se vede, nesemnificativ) au fost atinse în primii 2 ani de aplicare (2017, 2018). Scăderea din 2019 poate fi ușor pusă pe seama reducerii numărului de plătitori ai impozitului specific, ca urmare a creșterii plafonului pentru microîntreprinderi din 2018 (doar companiile cu cifra de afaceri mai mare de 1.000.000 euro aplică regimul impozitului specific), iar scăderile abrupte din perioada 2020 - 2022, pe seama măsurilor luate în pandemie, de suspendare a plății impozitului specific.

Din analiza cifrelor la 2021, observăm că din impozitul specific colectat de la cele 37.392 de societăți plătitoare ale acestui impozit, s-a colectat impozit specific de doar 37,8 milioane lei, în timp ce dacă ar fi achitat impozit pe profit s-ar fi colectat 824,3 milioane lei, adică s-a colectat efectiv doar 4,59% din impozitul pe profit ce ar fi trebuit colectat (de 22 de ori mai puțin).

Graficul nr. 14. (Anexa 4) - Impozit specific versus Impozit pe profit calculat - ca % PIB - 2021⁴

	RON - 2021	% PIB - 2021
Profit net	5.114.118.773,00	0,4327%
Impozit specific	37.813.198,50	0,0032%
Profit brut	5.151.931.971,50	0,4359%
Impozit pe profit - 16%	824.309.115,44	0,0697%

% PIB - 2021

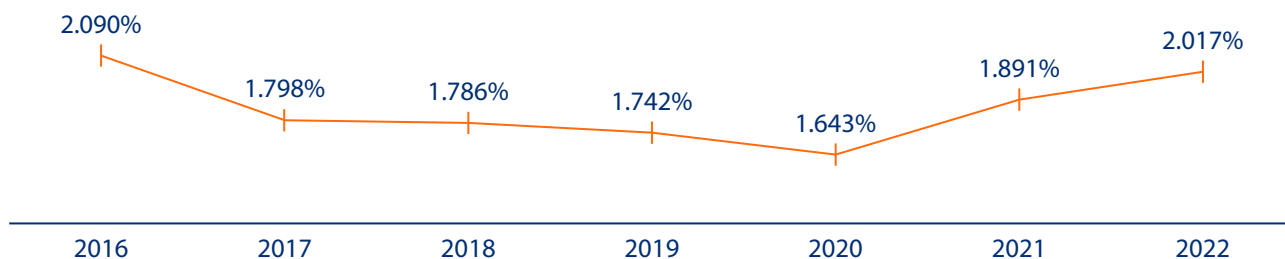


Practic, ținând cont de sumele derizorii colectate din impozitul specific, putem considera că operatorii economici din sectorul HoReCa mare au fost scutiți de impozit în perioada analizată. Această cvasi-scutire creează și o problemă cu privire la un posibil ajutor de stat.

Observăm și că scăderea ponderii impozitului pe profit nu este compensată de creșterile de la impozitul pe venitul microîntreprinderilor și de la impozitul specific.

⁴ Sursa datelor: Cifra de afaceri netă și numărul firmelor pe cod CAEN - <https://www.coduricaen.ro/top/coduri-caen>, Impozitul specific – din Rapoartele de execuție bugetară COFOG3, agregat la nivel de ordonator principal de credite – Bugetul de stat (administrație centrală), Ministerul Finanțelor

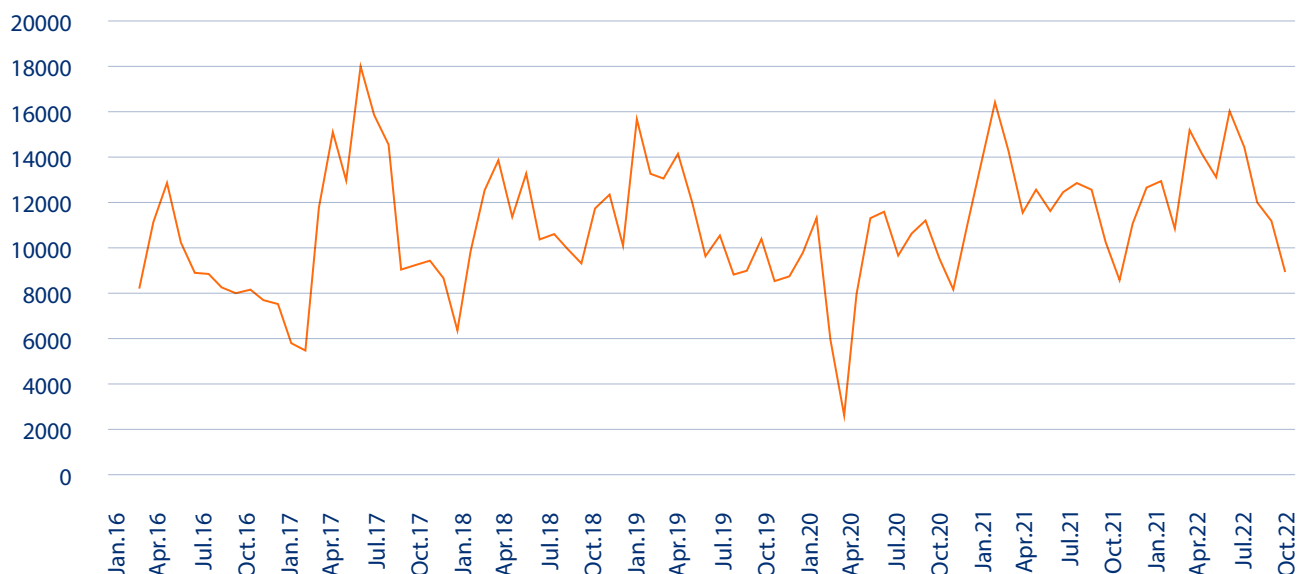
Graficul nr. 19. (Anexa 4) - Impozitul pe profit de la agenții economici, impozitul pe venitul microîntreprinderilor și impozitul specific - CUMULAT - anual - în % PIB - 2016 - 2022⁵



Trendul este descrescător din 2016 până în 2020, urmat de o creștere în perioada 2021 - 2022, fără a recupera integral ecartul față de 2016. Considerăm însă că relevantă pentru analiză este perioada 2016 - 2019, măsurile luate în 2020 pentru combaterea efectelor pandemiei (inclusiv amânarea la plată a impozitelor) distorsionând și cifrele pe 2021 și 2022, ca urmare a eșalonărilor la plata impozitelor sau a scutirii de la plata dobânzilor și penalităților pentru plata impozitelor restante.

Am considerat că este util să analizăm și impactul pe care modificările aduse regimului microîntreprinderilor l-a avut asupra „apetitului antreprenorial” al contribuabililor.

Graficul nr. 1. (Anexa 5) - Număr înmatriculări ONRC - lunar - ianuarie 2016 - decembrie 2022⁶



Deloc surprinzător, observăm un spike, o creștere masivă a numărului de înmatriculări la începutul lui 2017 (OG nr. 3/2017, 100.000 euro -> 500.000 euro/an la microîntreprinderi) și cu o revenire la începutul lui 2018 (OUG nr. 79/2017, 500.000 euro -> 1.000.00 euro/an), urmată de menținerea nivelului (cu excepția anului 2020, când numărul de companii nou-înregistrare în pandemie s-a prăbușit) în perioada următoare.

⁵ Sursa datelor: Rapoartele de execuție bugetară COFOG3, agregat la nivel de ordonator principal de credite – Bugetul de stat (administrație centrală), Ministerul Finanțelor

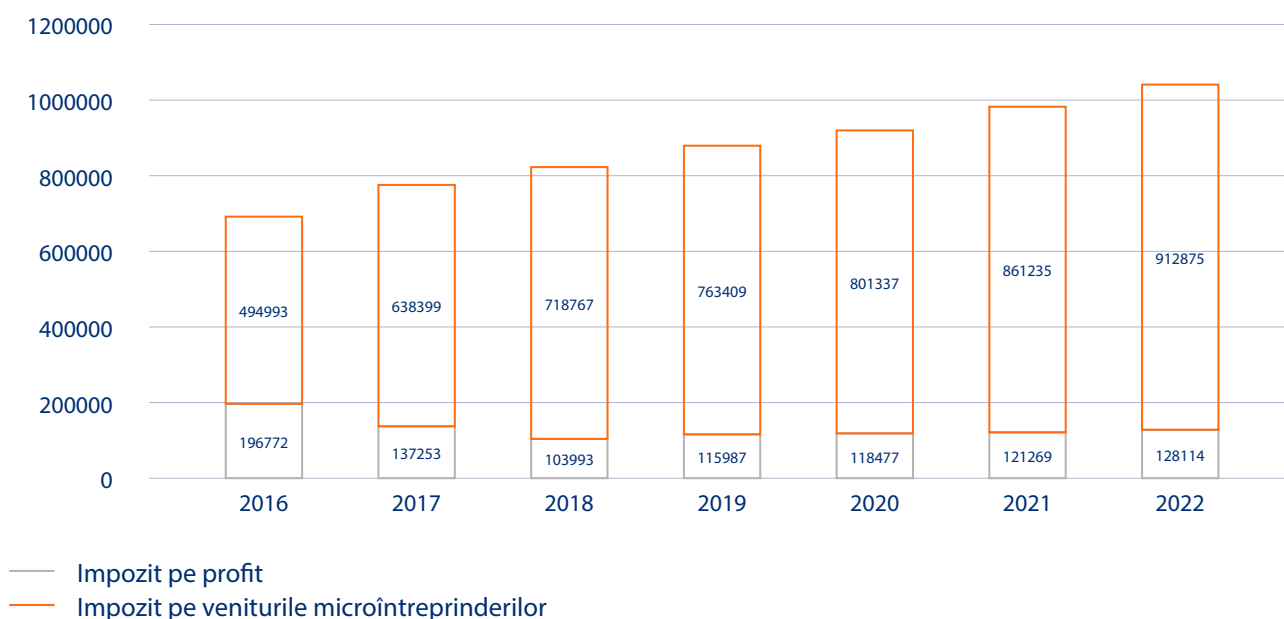
⁶ Sursa datelor: ONRC, Statistici - <https://www.onrc.ro/index.php/ro/statistici>

Aceste cifre confirmă influența modificărilor fiscale asupra comportamentului contribuabililor, care se modelează pe modificările fiscale astfel încât să beneficieze de sarcina fiscală cea mai favorabilă.

Observație: nu putem exclude existența altor factori care să fi contribuit la această creștere, însă analiza statistic descriptivă indică o corelație între momentul ridicării plafonului la microîntreprinderi și creșterea numărului de întreprinderi, ceea ce indică o influență a modificărilor fiscale asupra comportamentului contribuabilului.

Analizăm și evoluția numărului total de companii înregistrate, prezentate în **Graficul nr. 4. (Anexa 5)**:

Graficul nr. 4. (Anexa 5) - Evoluția categoriilor de plătitori conform vectorului fiscal - total contribuabili activi: 2016 - 2022⁷



Din analiza evoluției numărului de companii plătitoare de impozit pe profit și a celor plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor, observăm următoarele:

- Deloc surprinzător, numărul companiilor plătitoare de impozit pe profit scade semnificativ, atât în 2017 (de la 196.772 la 137.253, cu 30,25%), cât și în 2018 (de la 137.253 la 103.993, cu 24,67%), urmare a introducerii impozitului specific și a creșterii plafonului la microîntreprinderi. În 2018 rămăseseră doar puțin peste jumătate din companiile plătitoare de impozit pe profit din 2016 (52,8%). Din 2019 numărul acestora crește ușor până în 2022;
- În 2016, 28,44% dintre companii erau plătitoare de impozit pe profit, 71,56% plăteau impozitul pe venitul microîntreprinderilor, raportul fiind de 2,23/1 (număr microîntreprinderi/număr companii plătitoare de impozit pe profit);
- În anii următori, acest raport crește semnificativ în favoarea companiilor care plătesc impozit pe venitul microîntreprinderilor: 4,65/1 în 2017, 6,91/1 în 2018, pentru ca, în 2022 să ajungă la 7,17/1;
- Numărul total de companii înregistrate la ONRC a crescut de la 691.765 în 2016, la 1.040.989 în 2022 (+50,5%). Avem însă o scădere a numărului de companii plătitoare de impozit pe profit de 68.658 (-34,9%), dar vedem o adevărată explozie a numărului de microîntreprinderi, acesta crescând cu 417.882 (+84,4%).

⁷ Sursa datelor: ANAF, Buletinul statistic fiscal 2016-2022

Concluzie

Măsurile implementate în 2017 și 2018 au generat scăderea destul de semnificativă (0,348% din PIB) a veniturilor aduse la buget de cele 3 impozite, cumulată (2019 față de 2016).

Observație: deși considerăm că principala cauză pentru scăderea ponderii impozitului pe profit o constituie ridicarea semnificativă a plafonului cu privire la cifra de afaceri pentru microîntreprinderi, au fost și alte măsuri care au contribuit la acest lucru, precum creditul fiscal pentru achiziționarea de case de marcat (măsură de înțeles în 2019, dar greu de explicat menținerea ei în 2023), reducerea de impozit pe profit implementată prin OUG 153/2020, în funcție de nivelul capitalurilor proprii, precum și lărgirea sferei de aplicare a scutirii de impozit pe profitul reinvestit (aplicabilă doar la anumite industrii).

În plus, aceste măsuri au pus România, în mod evident, pe contrasens cu măsurile adoptate la nivel european (Directiva ATAD) și global (Planul Anti-BEPS al OECD), erodând semnificativ baza de calcul pentru impozitul pe profit, atât prin reducerea numărului de companii active supuse impozitului pe profit (unele foarte mari, cu cifre de afaceri de ordinul zecilor de milioane de euro anual, în HoReCa), cât și prin crearea oportunității de a transfera profit către microîntreprinderile înființate în acest scop de acționarii/managementul companiilor medii și mari, ce nu puteau evita impozitul pe profit. Creșterea constantă a numărului de microîntreprinderi ulterior anului 2018 poate fi justificată atât prin crearea acestora cu scopul de a transfera profitul din companii plătitoare de impozit pe profit, cât și pentru a remunera activități dependente.

Principiul vaselor comunicante se aplică fără de greșală și în fiscalitate, nu numai în teoria fluidelor: în lipsa unei presiuni egale în vase, lichidul (masa impozabilă) va „țâșni” prin vasul cu presiune (sarcina fiscală) mai mică. Chiar dacă legislația încearcă oprirea “țâșnirii” către vasele cu presiune fiscală mai mică prin măsuri de reîncadrare fiscală, administrația nu are capacitatea de a opri acest flux natural, creat de însăși legislația care impune presiuni fiscale inegale. Și nu poate fi acuzat fluidul că va căuta mereu calea mai simplă.

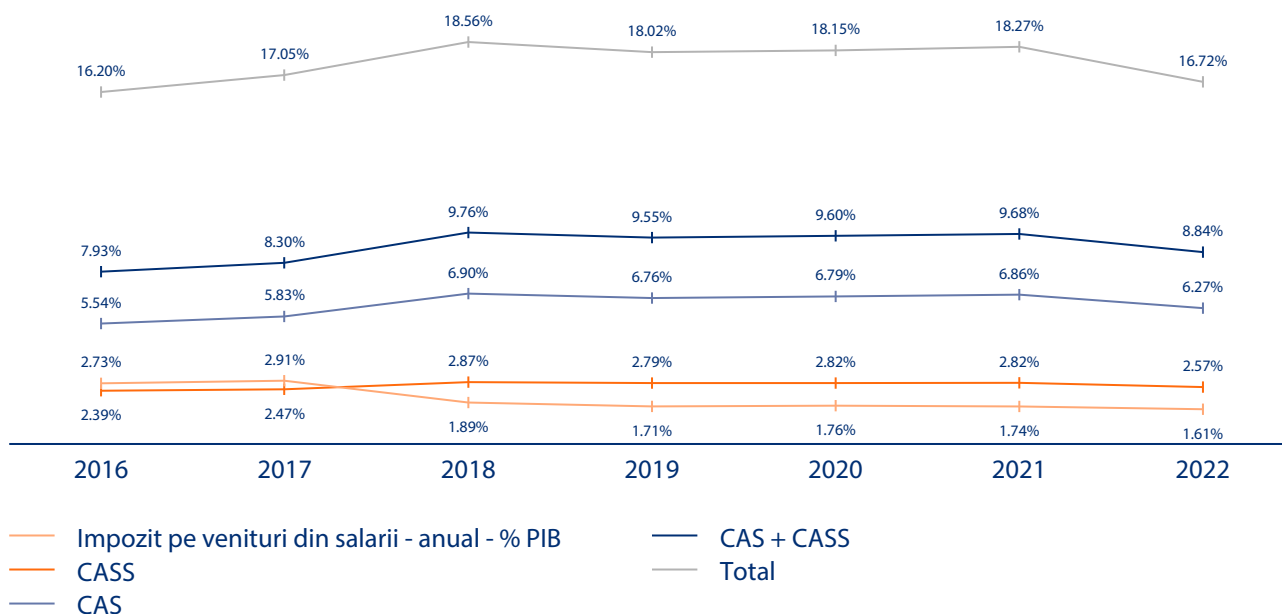
5.1. Analiza evoluției impozitului pe venit, CAS, CASS

5.1.1. Impozitul pe venit, CAS și CASS pentru veniturile din salarii și asimilate salariilor

Având în vedere că impozitarea veniturilor din salarii generează cea mai mare pondere atât la impozitul pe venit (% din total), cât și la CAS (% din total) și la CASS (% din total), am considerat util să analizăm separat de restul veniturilor evoluția acestora.

Impozitul pe venit, CAS și CASS în cazul veniturilor din salarii fiind în strânsă corelație (au ca bază de calcul salariu brut), analizăm evoluția acestora împreună.

Graficul nr. 47. (Anexa 4) - Impozitele pe venituri din salarii și Contribuțiile la bugetul asigurarilor sociale și bugetul Fondului de sănătate - anual - în % PIB - 2016 - 2022



Pentru 2016 și 2017, veniturile din CAS și CASS sunt prezentate cumulat, contribuții angajat + contribuții angajator, pentru a avea o abordare unitară cu perioada 2018 - 2022, post - „revoluția fiscală” - măsură care a eliminat CASS angajat și a redus semnificativ ponderea contribuției angajatorilor la CAS, aceștia urmând a plăti doar CAS pentru condiții speciale sau deosebite de muncă. Oricum, și în această perioadă încasările sunt prezentate cumulat (contribuții angajat + angajator).

Din analiza acestui grafic observăm următoarele:

a) În 2017, crește atât impozitul pe salarii (de la 2,73% la 2,91% PIB, +6,6%), cât și CAS (de la 5,54% la 5,83% PIB, +4,8%) și CASS (de la 2,39% la 2,47% PIB, + 3,3%).

Creșterile pot fi puse parțial pe seama creșterii salariului minim de la 1.200 lei (2016) la 1.450 lei (2017), parțial pe seama creșterii generale a salariilor, în contextul agravării crizei forței de muncă. Nu poate fi însă explicată diferența de creștere dintre CAS și CASS, baza de calcul al ambelor contribuții fiind salariul brut, nici dacă ținem cont de faptul că în ianuarie 2017 baza de calcul al contribuțiilor individuale datorate de angajați a fost plafonată la 5 salarii medii pe economie.

b) În 2018, urmare a „revoluției fiscale”:

- impozitul pe salarii scade semnificativ, de la 2,91% PIB în 2017, la 1,89% PIB în 2018 (-1,02% PIB, adică -36,08%). Această scădere este explicată integral de reducerea cotei de impozit pe salarii de la 16% la 10% (-37,5%) și de creșterea salariului minim de la 1.450 lei la 1.900 lei;
- CASS crește destul de semnificativ, de la 2,47% din PIB în 2017, la 2,87% PIB în 2018 (+0,4% PIB, adică +18,35%). Această creștere este explicată și ea de faptul că, pentru ca transferul contribuțiilor de la angajator la angajat să fi fost neutru, cota de CASS ar fi trebuit stabilită la 8,8%, în schimb ea a fost majorată la 10% (+13,6%). Nu este însă clar unde a fost pierdut efectul majorării salariului minim.
- CAS crește și ea semnificativ, de la 5,83% PIB în 2017, la 6,9% PIB în 2018 (+1,07% PIB, adică +15,48%). Această creștere este explicată și ea de modul în care a fost făcut transferul contribuțiilor. Ca să fi fost neutru, cota de CAS ar fi trebuit să fie 21%, ea fiind însă majorată la 25% (+19%). Nu este însă clar de ce creșterea veniturilor din CAS (+15,48%) nu este cel puțin egală cu creșterea cotei de CAS (+18,35%), baza de calcul fiind aceeași.

Aceste inadvertențe pot fi totuși explicate prin eliminarea restricției cu privire la folosirea microîntreprinderilor pentru consultanță și management, măsură ce este foarte probabil că a determinat migrarea unor remunerații mari dinspre salarii înspre contracte de prestări servicii de consultanță/management încheiate cu microîntreprinderi înființate de angajați în acest scop. O altă explicație ar putea fi calitatea datelor disponibile.

c) În 2019, când angajații din construcții, producția de materiale de construcții și servicii au fost scutiți de la plata impozitului pe venit și CASS, plus reducerea CAS la 21,25% (scutiți de contribuția de 3,75% la Pilonul II, fără posibilitatea de a opta pentru plata acesteia), evoluția este cel puțin ciudată:

- impozitul pe salarii scade (de la 1,89% la 1,71% PIB, adică doar -9,52%), scăderea fiind aproximativ în linie cu așteptarea noastră (-10%, ținând cont că aproximativ 500.000 de angajați, adică 9% din numărul total au fost scutiți de impozit prin OUG 114/2018), diferența putând fi explicată de trendul general de creștere a salariilor, de creșterea salariului minim de la 1.900 lei la 2.080 lei și de creșterea cu aproximativ 100.000 a numărului de contracte de muncă active;
- CAS scade ușor (de la 6,90% la 6,76% PIB, cu aproximativ 2%), evoluție explicabilă prin creșterea salariului minim în construcții (3.000 lei față de 2.080 lei), de scăderea relativ mică a CAS în construcții, de creșterea salariului minim în economie;
- CASS scade inexplicabil de puțin (de la 2,87% PIB la 2,79% PIB, adică cu 2,7%), deși ne-am fi așteptat ca evoluția să fie similară cu cea a impozitului pe venit (scădere de aprox. 7,5%), angajații din construcții fiind scutiți atât de la plata impozitului pe salariu, cât și al CASS. Nu am găsit o explicație pentru această evoluție.

d) În 2020 și 2021, avem din nou o evoluție greu de explicat, atât impozitul pe salarii, cât și CAS și CASS rămânând relativ constant (cu trend foarte ușor descrescător), deși piața muncii a fost puternic afectată de măsurile de lock-down luate de Guvern pentru limitarea efectelor pandemiei și sute de mii de angajați au fost trimiși în șomaj tehnic, cu plata a 75% din salariul brut, suportată de la buget sau din fonduri UE.

e) În 2022 evoluția este conform așteptărilor, adică în scădere față de 2021:

- a impozitului pe salariu la 1,61% față de 1,74% PIB, adică -7,47%;
- a CAS la 6,27% față de 6,86% PIB, adică -8%;
- a CASS la 2,57% față de 2,82% PIB, adică -8%.

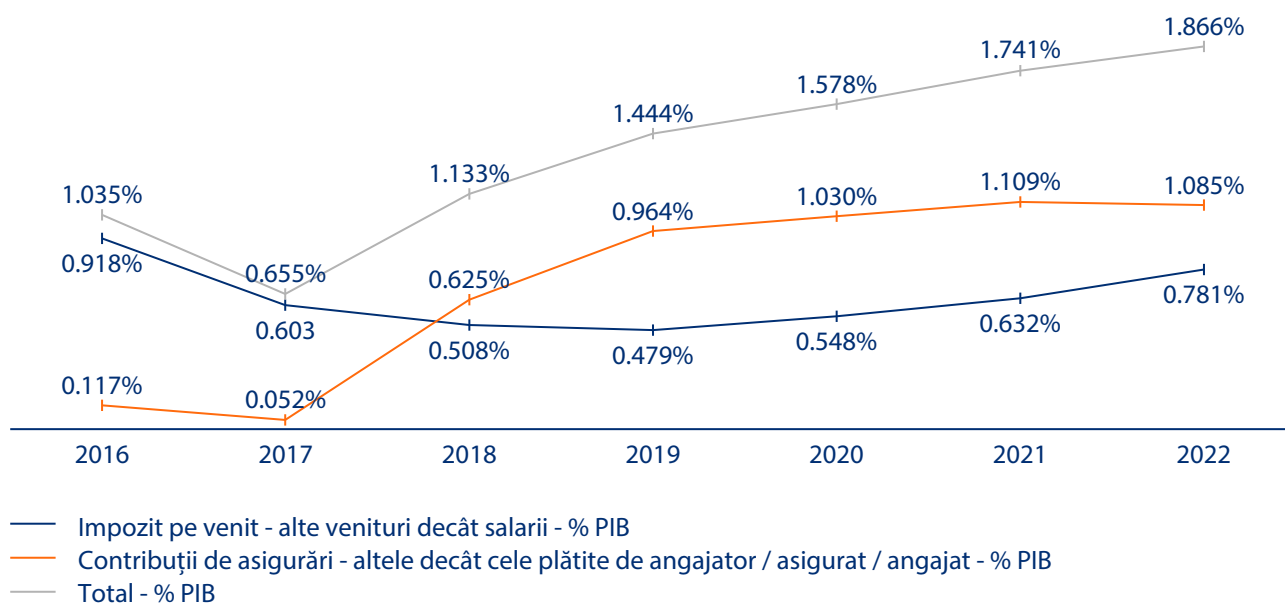
În total, contribuția celor 3 la BC a scăzut de la 18,56% la 16,72% PIB (-1,84% PIB, adică -9%).

Aceste scăderi sunt datorate evident scutirii de impozit pe salarii și CASS și ale angajaților din agricultură și industria alimentară (aproximativ 300.000), dar sunt mai mari decât ne-am fi așteptat ținând cont că scutirea a operat doar 7 luni din 2022 și, în plus, începând cu 1 august a fost redus și plafonul până la care se aplică scutirile, de la 30.000 lei/luna la 10.000 lei/luna, atât pentru angajații din construcții cât și pentru cei din agricultură. Suplimentar, a fost crescut și salariul minim în aceste domenii de la 3.000 lei la 4.000 lei/lună, iar salariul minim pentru restul angajaților a crescut de la 2.300 lei la 2,450 lei.

5.1.2. Impozitul pe venit, CAS, CASS pentru restul veniturilor

În perioada analizată (2016 - 2022) au existat mai multe tipuri de reglementări, de aceea am considerat util - pentru a putea determina trendul evoluției veniturilor - să le prezentăm cumulat.

Graficul nr. 49. (Anexa 4) - Impozitele pe venituri, altele decât salarii și Contribuțiile la bugetul asigurărilor sociale și bugetul Fondului de sănătate, Impozitele pe salarii și venit și Contribuțiile la asigurări - anual - în % PIB - 2016 - 2022⁸



În primul rând, observăm trendul impozitului pe venit:

- Scăderea semnificativă a impozitului pe venit, în 2017 (de la 0,918% PIB în 2016, la 0,603% PIB în 2017, adică -34,3%). Această scădere poate fi explicată prin reducerea de la 16% la 5% a impozitului pe dividende și de eliminarea impozitului pe transferul bunurilor imobile din patrimoniul personal cu valori mai mici de 450.000 lei;
- Încă o scădere în 2018, relativ mai mică decât cea precedentă, de la 0,603% în PIB la 0,508% PIB (-15,8%). Această scădere ar fi trebuit să fie, în mod normal, mai mare, cota de impozit pe venit scăzând de la 16% la 10%, diferența putând fi explicată prin faptul că o parte dintre salariile mari au migrat spre PFA, nu numai spre microîntreprinderi;

⁸ Sursa datelor: Rapoartele de execuție bugetară COFOG3, agregat la nivel de ordonator principal de credite – Bugetul de stat (administrație centrală), Ministerul Finanțelor

- Aceste scăderi sunt urmate de o stabilizare în 2019, apoi de o creștere relativ constantă în perioada 2019 - 2022, până la 0,781% PIB în 2022. De remarcat și creșterea abruptă a impozitului pe dividende în 2022 (+0,11% PIB, adică +50% față de 2021), justificată de creșterea impozitului pe dividende (de la 5% la 8% în 2023, Graficul nr. 34 din Anexa 4), măsură ce a accelerat retragerea de dividende la sfârșitul lui 2022.

În al doilea rând, observăm evoluția veniturilor din contribuții sociale (CAS, CASS):

- Nivelul acestora este practic neglijabil în 2016 (0,117% PIB) și mai ales în 2017 (0,052%). Singura explicație pe care o putem găsi este un grad de conformare extrem de redus în perioada de până la introducerea declarației unice, foarte mulți contribuabili neplătind pur și simplu aceste contribuții, situație generată însă în principal de faptul că ANAF nu a emis deciziile de impunere. De altfel, până în 2012 administrarea colectării acestora nu era la ANAF, aceasta fiind preluată în 2012, ANAF începând emiterea de decizii de abia din 2017;
- Nivelul încasărilor la BC din CAS, CASS crește abrupt în 2018, de la 0,052% PIB în 2017, la 0,625% PIB în 2019 (+0,573% PIB, adică +1.202%), creștere extrem de dificil de explicat altfel decât prin impactul începerii acțiunilor de colectare de către ANAF. Suplimentar, odată cu „revoluția fiscală” modul de calcul și plată al CAS, CASS a fost reglementat clar, chiar dacă la un nivel scăzut, baza de calcul al acestora fiind stabilită la un salariu minim pe economie (12 salarii minime/an) pentru contribuabilii care au obținut venituri din activități independente, din închiriere, din dividende, din câștiguri de capital sau din alte venituri care, cumulativ, depășeau 12 salarii minime/an, indiferent de nivelul acestora;
- Nivelul crește, în continuare, și în 2019, de la 0,625% PIB în 2018 la 0,964% PIB în 2019 (+0,339% PIB, adică +54%), explicația fiind, în principal, introducerea declarației unice, fapt ce a forțat creșterea conformării;
- Trendul de creștere, semnificativ mai mic, se păstrează și în perioada 2020 - 2022.

În al treilea rând, observăm că ponderile acestor venituri sunt semnificativ mai mici decât cele generate de impozitul și contribuțiile plătite la BC de către salariați:

- Impozitul pe venit (altul decât salarii) a generat doar 0,781% din PIB în 2022, cu aproximativ 48,5% mai puțin decât impozitul pe veniturile din salarii, care a generat 1,61% PIB (ponderile fiind aproximativ constante în perioada analizată), în condițiile în care aici sunt incluse foarte multe tipuri de venituri: veniturile din activități independente (PFA + profesii liberale), din drepturi de autor, din contracte sportive (toți sportivii profesioniști, marea majoritate având remunerații semnificativ peste salariul mediu pe economie), din cedarea folosinței bunurilor (sute de mii de contracte de închiriere), din agricultură și arendă, din dividende, din câștiguri din vânzarea părților sociale/acțiunilor, inclusiv pe Bursă, etc.

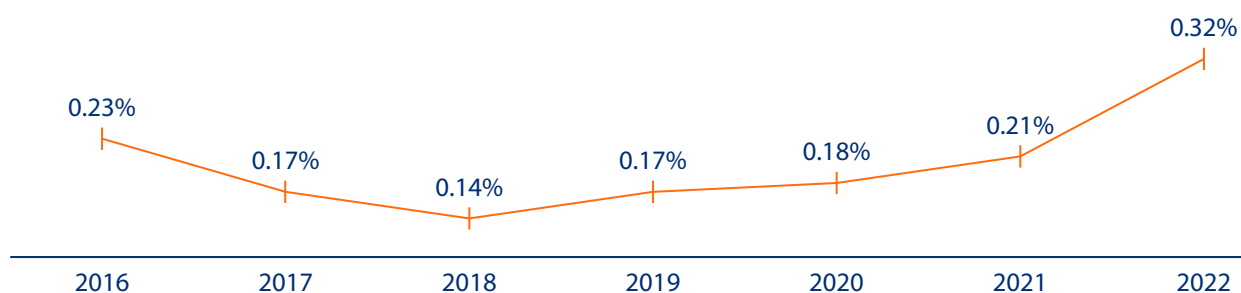
Acest nivel redus are mai multe explicații:

a) impozitarea pe norme de venit a unui număr important (estimarea noastră, nu am găsit date publice) din PFA și II. Practic, cu excepția veniturilor obținute din practicarea unei profesii liberale, toți contribuabilii care obțin venituri din activități independente mai mici de 100.000 euro/an datorează impozit la norma de venit (3.800 lei/lună, în 2020, în majoritatea cazurilor, inclusiv în IT), și nu la venitul net calculat în baza datelor din contabilitatea în partidă simplă (încasări - cheltuieli deductibile);

b) înregistrarea în contabilitate de cheltuieli personale, care nu au de-a face cu desfășurarea activității independente. Chiar dacă numărul contribuabililor ce obțin venituri din activități independente este de aproximativ 10% din numărul persoanelor ce obțin venituri din salarii, trebuie să ținem cont că, în rândul primei categorii, sunt incluse veniturile obținute de avocați, notari, medici, arhitecți, consultanți fiscali, contabili, auditori, farmaciști, etc., persoane ce obțin

venituri mult peste medie și de faptul că, în cea de-a doua categorie (salarii) avem peste 1,5 milioane de angajați ce primesc salariul minim pe economie. Relevantă în susținerea acestui argument (deducere de cheltuieli personale) considerăm că este evoluția impozitului pe dividende (Graficul nr. 35), care rămâne relativ constant în toată perioada 2017 - 2021, interval în care numărul de microîntreprinderi a explodat. Din nou, acest lucru poate fi explicat exclusiv prin evitarea plății de dividende prin înregistrarea de cheltuieli personale. Această situație este evidentă în cazul microîntreprinderilor, dar lipsa datelor care să permită o analiză similară în cazul persoanelor care obțin venituri din activități independente unde venitul net se calculează pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă (venit net calculat în sistem real) face ca afirmația să fie bazată exclusiv pe presupunerea unui comportament similar al acestor contribuabili.

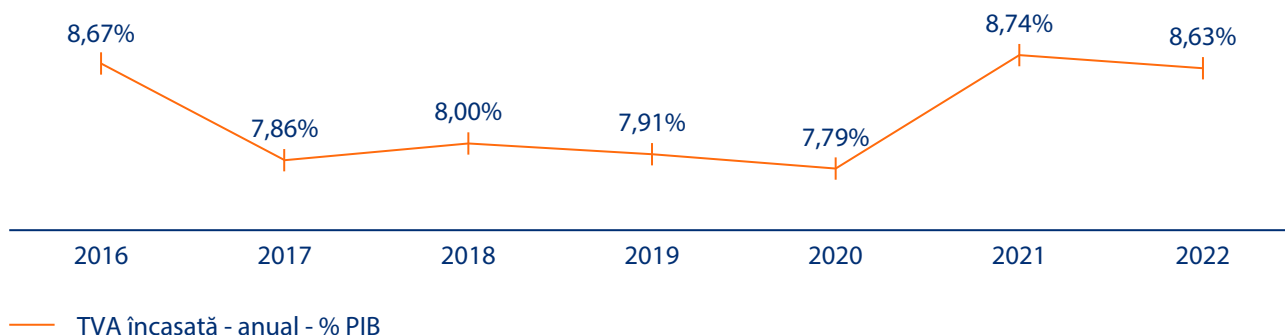
**Graficul nr. 35. (Anexa 4) - Impozitul pe venituri din dividende - anual
- în % PIB - 2016 - 2022**



5.2. Analiza evoluției veniturilor din TVA

Observăm evoluția veniturilor din TVA, ca pondere în PIB, în **Graficul nr. 57 (Anexa 4)**.

Graficul nr. 57. (Anexa 4) - TVA - anual - în % PIB - 2016 - 2022⁹



Evoluția este una descrescătoare în perioada 2016 - 2020, urmată de o creștere în 2021 și 2022.

Un prim comentariu: trendul descrescător din perioada 2016 - 2019 poate fi explicat prin reducerile de cote operate, pe care le vom detalia în cele de urmează. În toată această perioadă România a înregistrat însă creșteri solide ale PIB, în special bazate pe creșterea consumului intern, ceea ce în mod normal ar fi trebuit să ducă la o creștere a ponderii veniturilor din TVA ca pondere în PIB, chiar și în contextul reducerilor de cote, nu la o scădere. În toată această perioadă GAP-ul de TVA (TVA necolectat din TVA teoretic colectabil) a avut un trend ușor descrescător, iar sumele de TVA rambursate au fost relativ constante de la an la an, deci de aici nu vin influențe negative.

Explicația trebuie căutată în alte zone decât reducerile de cote, iar una poate fi scăderea conformării, în special corelată cu creșterea numărului de microîntreprinderi unde este foarte probabil ca, pentru a reduce TVA de plată și pentru a evita impozitul pe dividende, să fie înregistrate cheltuieli personale semnificative. Același lucru se poate întâmpla și în cazul persoanelor care obțin venituri din activități independente înregistrate ca plătitoare de TVA, cu scopul de a reduce TVA de plată. Nu am găsit analize de risc publicate de ANAF cu privire la aceste aspecte, deși este de notorietate faptul că, la multe magazine ești întrebat dacă vrei factură pentru achiziții făcute în mod evident în scop personal.

a) În 2017, încasările din TVA scad masiv, de la 8,67% la 7,86% PIB (-0,81% PIB, adică -10,3%), creșterea PIB fiind însă una uriașă, de 6,9%, creștere obținută preponderent din creșterea consumului intern.

Această scădere poate fi parțial explicată prin reducerea cotei standard de TVA, de la 20% în 2016, la 19% de la 1 ianuarie 2017, adică o scădere de 5,2%. Ținând însă cont că, pentru alimente, băuturi nealcoolice, bere la draft, serviciile de restaurante și hoteluri, livrări de apartamente noi (în anumite condiții) se aplicau deja cota redusă de 9% sau cea super-redușă de 5%, impactul reducerii cotei standard a fost semnificativ mai mic de 5,2%, ceea ce face dificil de explicat diferența de pierdere de venituri, altfel decât prin schimbarea comportamentului cumpărătorilor (deducerea TVA prin firme/ PFA).

⁹ Sursa datelor: Rapoartele de execuție bugetară COFOG3, agregat la nivel de ordonator principal de credite – Bugetul de stat (administrația centrală) și Bugetul General Consolidat, Ministerul Finanțelor

b) În 2018, încasările din TVA cresc ușor, de la 7,86% PIB în 2017, la 8% PIB în 2019 (+0,14% PIB, adică +1,7%), în contextul unei creșteri economice solide de 4,1%, bazată de asemenea pe creșterea consumului intern.

Această creștere ușoară poate fi explicată prin faptul că efectul creșterii consumului intern a fost redus de scăderea TVA în HoReCa, de la 9% la 5%. În plus, cota redusă de TVA de 9% a fost extinsă și pentru serviciile de canalizare (anterior cota redusă se aplica doar la serviciile de alimentare cu apă), dar considerăm că aportul acestei reduceri este neglijabil.

c) În 2019, încasările din TVA scad ușor, de la 8% PIB în 2018, la 7,91% PIB (-0,09% PIB, adică -1,13%), contextul creșterii economice fiind același, +4% PIB, datorat de asemenea, în principal, creșterii consumului intern.

Această evoluție poate fi justificată doar parțial de extinderea aplicării cotei de 5% în cazul livrărilor de locuințe noi (în anumite condiții) și de introducerea unei cote super-reduce de 5% pentru alimentele bio, creșterea economică bazată în special pe creșterea consumului intern trebuind totuși să conducă la creșterea veniturilor din TVA.

d) În 2020, încasările din TVA scad din nou, de la 7,91% PIB în 2019, la 7,79% din PIB în 2020 (-0,13% PIB, adică -1,67%), în condițiile unei scăderi a PIB de 3,7%.

Această scădere este perfect justificată de măsurile de lock-down luate în pandemie, măsuri ce au generat evident o scădere a consumului intern, dar și de creșterea ușoară a GAP-ului de TVA (România fiind una din puținele țări care a înregistrat creșterea GAP (+0,2%, la 35,7%, de departe cel mai mare din UE, cea de-a doua cea mai slabă performanță fiind înregistrată de Ungaria -24,1%). La nivelul UE, GAP-ul a scăzut în medie cu 2% până la 9,1% GAP. Pentru comparație, Bulgaria a înregistrat un GAP de 6,3%, în scădere cu 3,4% față de 2019. Ținând cont că în 2020 România a luat și măsura hazardată de a suspenda de jure plata impozitelor și taxelor pe perioada stării de urgență pentru toate companiile, scăderea de 0,13% PIB apare ca fiind surprinzător de mică.

e) În 2021, încasările din TVA cresc semnificativ, de la 7,79% PIB în 2020, la 8,74% PIB în 2021 (+0,95% PIB, adică +12,2%).

Această creștere poate fi explicată prin revenirea consumului, începutul creșterii prețurilor la energie (chiar dacă scade la 5% cota de TVA pentru energia termică și livrările de lemn de foc destinate populației), dar și de faptul că în 2021 au fost încasări și din TVA amânat la plată în 2020.

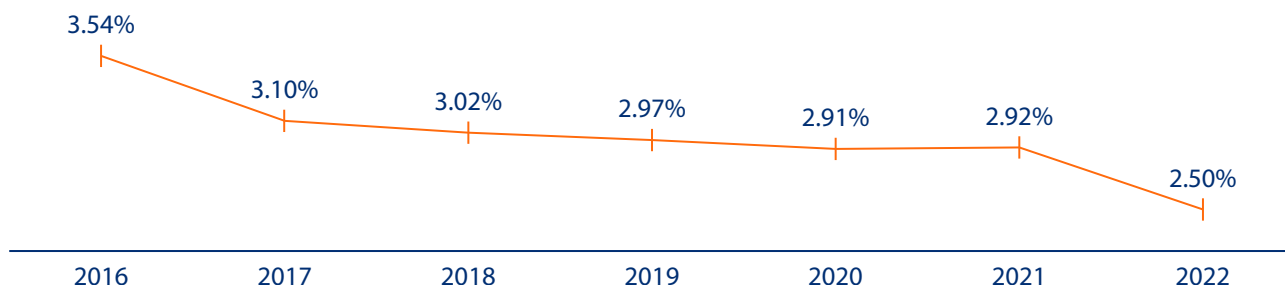
f) În 2022, încasările din TVA intră din nou pe trend descrescător, scăzând de la 8,74% PIB în 2021, la 8,63% PIB în 2022 (-0,11% PIB, adică -1,27%).

Această scădere, chiar dacă relativ mică, nu poate fi explicată în contextul în care prețurile la energie au explodat pur și simplu, iar inflația a fost la maxim istoric (16%). Nu avem încă date cu privire la GAP-ul de TVA, dar ne așteptăm la o creștere a acestuia.

5.3. Analiza evoluției veniturilor din accize

Analizăm, mai întâi, evoluția veniturilor din accize în perioada 2016 - 2022, evoluție prezentată în **Graficul nr. 61 (Anexa 4)**.

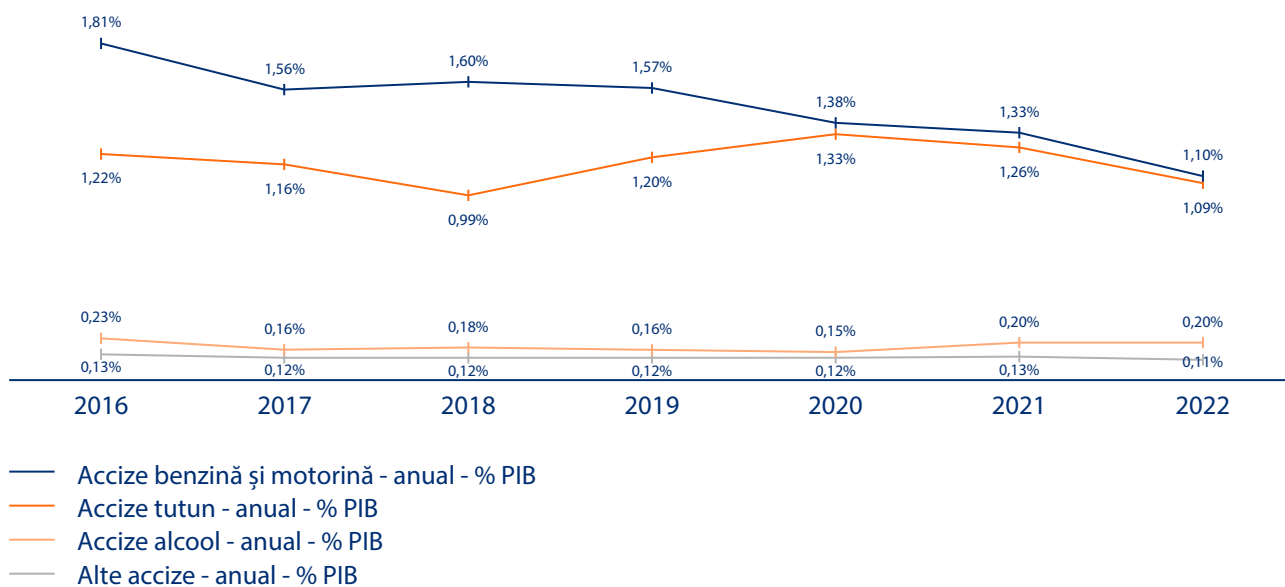
Graficul nr. 61. (Anexa 4) - Accize - anual - în % PIB - 2016 - 2022¹⁰



Observăm un trend puternic descrescător, veniturile din accize scăzând de la 3,54% PIB în 2016, la 2,50% PIB în 2022, o scădere semnificativă, de 1,04% PIB, adică minus 41,6% în perioada analizată, cea mai abruptă scădere fiind în 2017 și 2022.

Structura veniturilor din accize (benzină și motorină, tutun, alcool și alte accize) este prezentată în **Graficul nr. 63 (Anexa 4)**.

Graficul nr. 63. (Anexa 4) - Accize - anual - în % PIB - 2016 - 2022¹¹



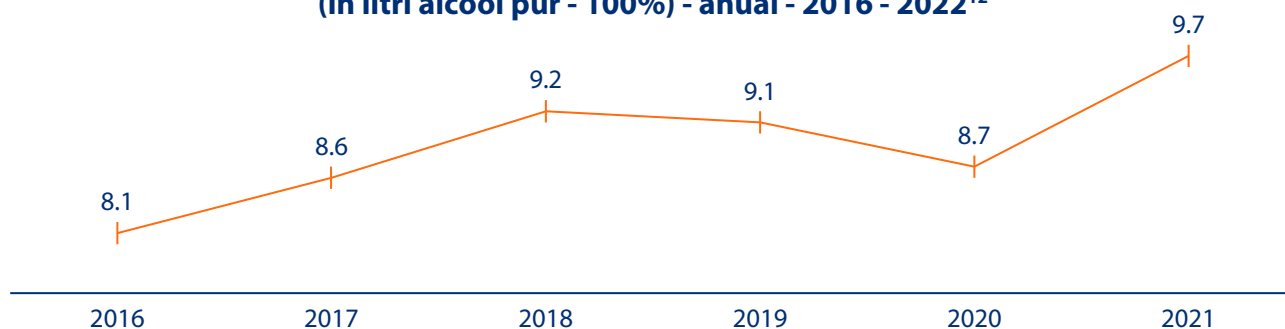
Observăm că scăderea din 2017 este generată, în principal, de scăderea ponderii accizelor din benzină și motorină, explicabilă prin eliminarea, începând cu 1 ianuarie 2017, a supraacizei de 6c/l, introdusă în 2013.

¹⁰ Sursa datelor: Rapoartele de execuție bugetară COFOG3, agregat la nivel de ordonator principal de credite – Bugetul de stat (administrație centrală) și Bugetul General Consolidat, Ministerul Finanțelor

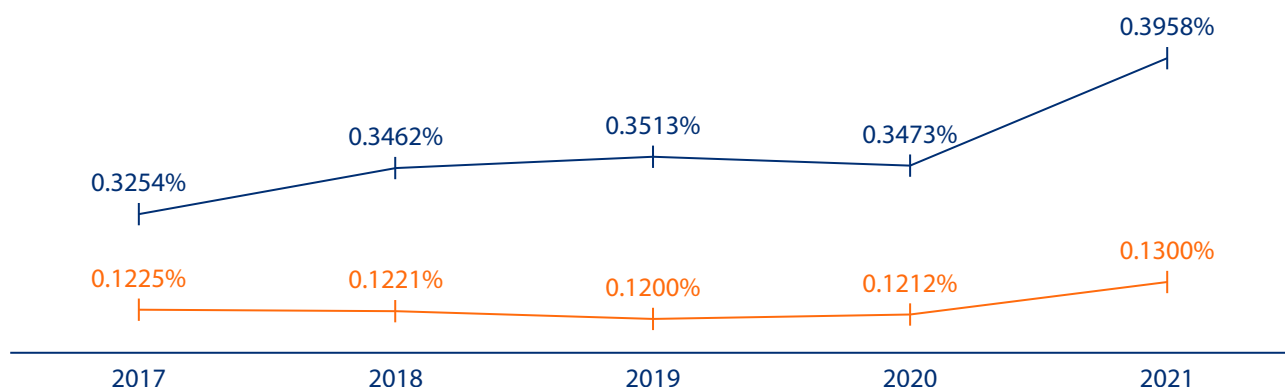
¹¹ Sursa datelor: Rapoartele de execuție bugetară COFOG3, agregat la nivel de ordonator principal de credite – Bugetul de stat (administrație centrală)

Trendul general de scădere a veniturilor (ca pondere în PIB) este datorat faptului că accizele sunt stabilite în cuantum fix, ușor indexat în perioada analizată, veniturile fiind însă erodate de inflație, fenomen observat mai ales în 2022, inflația în 2021 fiind de 16%, pe fondul exploziei prețurilor la energie. În plus, creșterea semnificativă a PIB în perioada analizată a contribuit și ea la erodarea ponderii în PIB a veniturilor din accize. În plus, creșterea masivă a prețurilor, inclusiv la benzină și motorină, în 2021, nu a fost însă reflectată și în creșterea veniturilor din accize, acestea fiind stabilite în cuantum fix. Observăm o scădere semnificativă și în 2020, explicabilă prin scăderea consumului de combustibil, ca urmare a măsurilor de lock-down luate pentru a combate efectele pandemiei.

**Graficul nr. 64. (Anexa 4) - Consum mediu de alcool pe cap de locuitor
(în litri alcool pur - 100%) - anual - 2016 - 2022¹²**



**Graficul nr. 65. (Anexa 4) - Încasări efective versus calculate la acciza pe alcool pur
- anual - 2016 - 2022¹³**



— Încasări calculate
— Încasări acciza alcool conform raportărilor în execuția bugetară (% PIB)

Interesant este însă să observăm și evoluția veniturilor din acciza la alcool, venituri de aproximativ 6 ori mai mici decât cele din acciza la tutun, la rândul lor ușor mai mici decât veniturile generate la BS din acciza la benzină și motorină. Comparația veniturilor din acciza la alcool cu veniturile teoretic de încasat, luând în calcul consumul de alcool, arată un nivel extrem de redus, de sub 35% în toată perioada pentru care am avut date de la INS (2017 - 2021). Chiar și luând în calcul că o parte din acest consum provine din bere (unde acciza e mai mică decât la „tării”, dar și de grade plato este semnificativ mai mic) și din vin (unde acciza e zero), diferența nu poate fi justificată decât de un grad de colectare/ evaziune extrem de redus/ ridicat. Nu avem analize cu privire la GAP-ul de colectare a accizelor, dar este de așteptat ca acesta să fie semnificativ mai mare decât cel de la TVA, și acesta fiind unul uriaș.

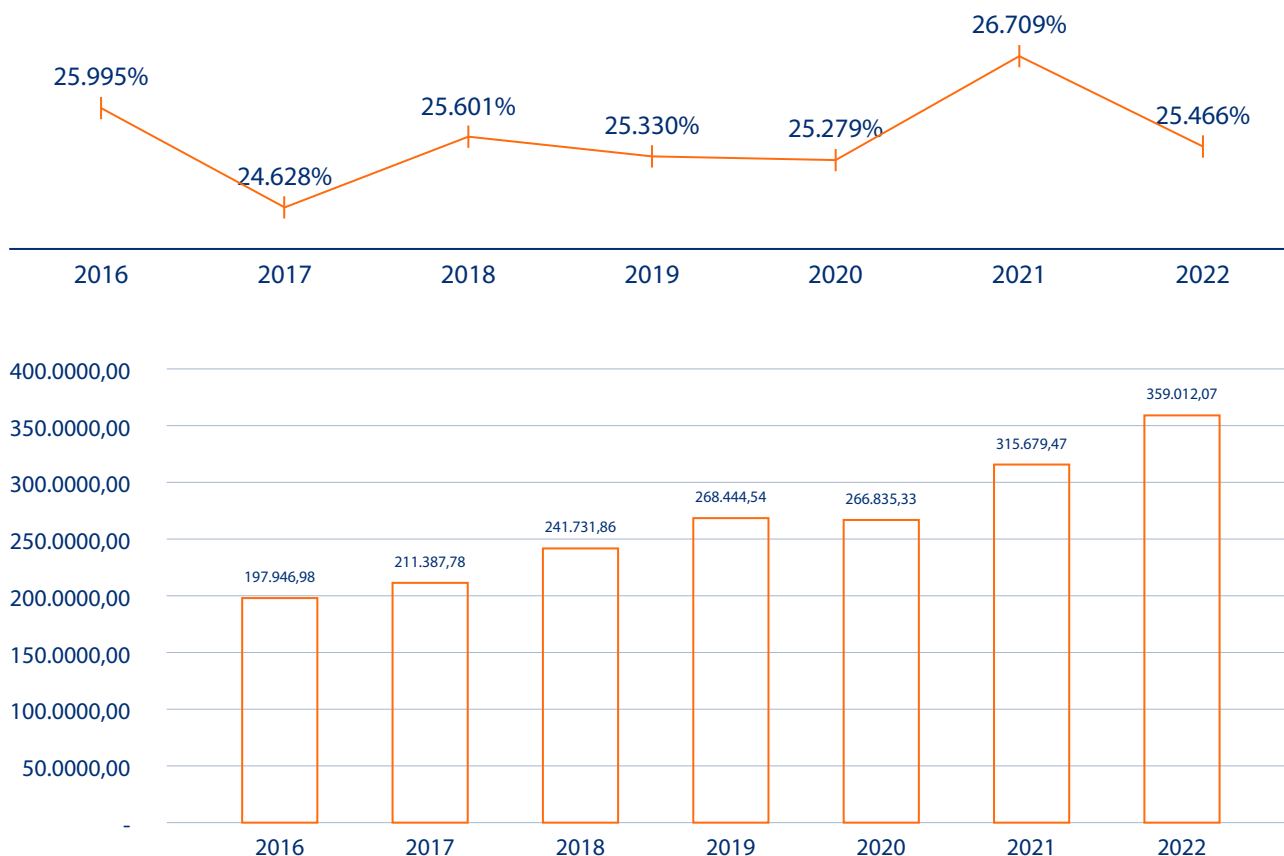
¹² Sursa datelor: INSSE, TDO3101 - Tinta 10 - Social - Consumul mediu de alcool pe locuitor

¹³ Sursa datelor: INSSE, TDO3101 - Tinta 10 - Social - Consumul mediu de alcool pe locuitor

5.4. Analiza evoluției veniturilor cumulate

Am considerat util să prezentăm separat evoluția tuturor veniturilor cumulate în perioada analizată.

Graficul nr. 69. (Anexa 4) - Total cumulat - Impozit pe profit de la agenții economici + Impozit pe venitul microîntreprinderilor + Impozitul specific + Impozit pe venituri din salarii + Impozit pe venit - alte venituri decât salarii + CAS + CASS - angajat + angajator + asigurat + Contribuții de asigurări - altele decât cele plătite de angajator / asigurat / angajat + TVA încasată + Accize - în % PIB și valori absolute (mil lei) - anual - 2016 - 2022¹⁴



Concluzie

Rezultatul celor 107 legi, OG-uri, OUG-uri de amendare a NCF, a celor 554 de modificări (fără modificările la impozitele locale) este o scădere a veniturilor bugetare de 0,53% PIB în 2022, față de 2016. În toată această perioadă (cu excepția anului pandemiei, 2020) am avut creșteri economice solide, bazate în principal pe creșterea consumului intern, creșteri care însă nu au dus și la creșterea veniturilor BC, ca pondere în PIB.

¹⁴ Sursa datelor: Rapoartele de execuție bugetară COFOG3, agregat la nivel de ordonator principal de credite – Bugetul de stat (administrație centrală) și Bugetul General Consolidat, Ministerul Finanțelor

6. Nota metodologică. Limitările studiului

Analiza de față utilizează datele disponibile în mod public la Ministerul Finanțelor, prin mecanismul de transparență bugetară - pornind de la execuțiile bugetare lunare (agregate la nivel de ordonator principal - Bugetul de Stat, Bugetul Asigurărilor Sociale de Stat și Bugetul Fondului de Sănătate), la Oficiul Național al Registrului Comerțului, la Agenția Națională de Administrare fiscală. Astfel, nu se consideră datele cu privire la Bugetele locale sau statisticile cu privire la profesiile liberale care nu au obligația de a fi înregistrate la ONRC.

Deși transparența bugetară este asigurată la Ministerul Finanțelor prin publicarea în varii formate editabile ale seriilor de date, acest lucru nu este valabil pentru toate instituțiile menționate anterior. Integrarea datelor multi-instituționale pentru o analiză multianuală devine astfel o sarcină care nu poate fi automatizată, astfel încât să sprijine luarea deciziilor pornind de la date și analize facili de realizat.

La primul nivel de analiză, s-a verificat dacă valorile unei anumite categorii, incluse în seriile de date din surse diferite, corespund. De cele mai multe ori, acest lucru nu s-a demonstrat. Astfel, există valori lunare care nu corespund cu suma lor din valoarea trimestrială, și nu există note metodologice care să explice anumite valori sau asemenea diferențe. De exemplu - categoria Regularizări (o constantă a execuțiilor bugetare) nu este însoțită de o explicație a ei, care să precizeze cauza regularizării. S-au analizat datele ca atare (datele trimestriale pentru analizele trimestriale și datele anuale pentru analizele anuale), considerându-se în interpretare notele metodologice, acolo unde ele există.

Pentru uniformitatea analizei, s-au utilizat valorile PIB anual prezentate în „Raport privind Execuția Bugetară Finală” pe anul respectiv (adică pentru 2016 s-a folosit raportul din 2016, nu valoarea pentru 2016 prezentată în raportul pe 2017, ș.a.m.d.), respectiv valorile PIB trimestrial din execuțiile bugetare trimestriale.

Nu s-au considerat ajustările la inflație, datele fiind utilizate ca atare.

