

PLENARY SESSIONS/ LUCRĂRI ÎN PLEN

CONSECINȚE ALE PREVALENȚEI FONDULUI ASUPRA FORMEI ÎN CAZUL
REGULILOR ȘI PRACTICILOR CONTABILE ȘI FISCALE DIN ROMÂNIA

CONSEQUENCES OF THE SUBSTANCE OVER FORM RULE ON THE ACCOUNTING
AND TAXATION STANDARDS AND PRACTICES, IN ROMANIA

CZU: 657.446(498)

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2024.01>

Costel ISTRATE

Universitatea Alexandru Ioan Cuza din Iași

Email: istrate@uaic.ro

ORCID: 0000-0002-0365-9412

Rezumat: Accounting and taxation are based on general and particular rules, more or less strictly enforced. Sometimes, in applying these rules, professional judgement is required in situations where the issues to be resolved are not always very clear. The substance over form rule obliges us to consider the economic substance of the transaction rather than its legal form when dealing with specific cases. The accounting rules provide us with some examples of such situations (leasing contracts, the spreading over time of certain income/expenditure, etc.). In turn, the tax rules can be interpreted as meaning that substance prevails over form in situations such as: transactions involving inactive taxpayers, transactions with affiliated persons or the separation between dependent and independent activities. In the latter case, the justification for the substance over form tax rule is the temptation for some firms to benefit from the services of individuals without having an employment contract with them (i.e. without classifying them as dependent activities) by using the services of authorised individuals. The interest of the tax authorities in treating some of these transactions as dependent activities is clearly demonstrated by a simulation proposed in this article, from which it is very clear that the tax burden on an authorised individual person is significantly lower than in the case of an employment contract.

Keywords: substance over form, accounting principles, tax principles, fiscal optimization, tax instability, dependent/independent activities

Clasificare JEL: H 26, K 34, M40

1. Introducere

Cunoașterea normelor contabile și fiscale este obligatorie atunci când contribuabilii calculează, declară și plătesc impozite. Chiar dacă unele norme la care facem referire sînt complicate și greu de înțeles și de aplicat, necunoașterea lor nu poate fi un argument pentru neconformarea fiscală. Unul din punctele dificile din raportarea financiară și din fiscalitate în reprezintă aplicarea principiului/regulii/doctrinei prevalenței fondului asupra formei. Kau (2023) ne avertizează că un contribuabil care nu stăpînește cerințele – chiar cele mai simple – ale acestui principiu nu va putea invoca acest lucru în instanță. Prevalența la care facem trimitere poate, din punct de vedere contabil să aibă efecte asupra veniturilor și a cheltuielilor, ceea ce influențează rezultatul contabil și, foarte probabil, rezultatul fiscal ori baza de clacul pentru alte impozite; apar astfel implicații fiscale ale prevalenței contabile ale fondului asupra formei. Pe de altă parte, normele fiscale naționale, regionale sau internaționale cuprind și ele reguli în virtutea cărora unele situații de fapt pot fi retratate. reîncadrate din punct de vedere fiscal. În aceste condiții, putem aborda prevalența fondului asupra formei (PFF) atît din punct de vedere al contabilității, cît și din perspectiva impactului fiscal.

Din punct de vedere contabil, PFF reprezintă, pentru contabilitățile anglo-saxone, un principiu vechi, chiar tradițional, despre care Fischer et al. (2021) spun că își are rădăcinile în filosofia clasică¹. Este clar că PFF trebuie avut în vedere și poate avea interpretări diferite, chiar dacă complementare, în ținerea contabilității curente, în raportarea financiară, în auditul financiar și nu are doar partizani; există autori care se opun PFF, cel puțin în unele aspecte ale aplicării ei. Bineînțeles că găsim, în literatură, exemplificări ale avantajelor/dezavantajelor aplicării PFF la o scară mai largă sau mai restrânsă. Nu trebuie să credem că aplicarea PFF s-a făcut și se face de o manieră unitară în ceea ce numim contabilitățile anglo-saxone. Ne putem imagina că într-un sistem de contabilitate bazat pe reguli (cum se spune despre cel aplicabil în USA), aplicarea PFF poate fi mai limitată decât într-un sistem bazat pe principii (cum este desemnat cel specific IFRS)². Fischer et al. (2021) consideră că este paradoxal ca, o dată cu perfecționarea și completarea unui standard de contabilitate și/sau raportare financiară, faptul că acesta devine mai riguros și mai sofisticat să mai fie total compatibil cu PFF. Pe de altă parte, faptul că PFF duce la îndepărtarea de regula scrisă sau de documentul justificativ generează dificultăți majore pentru practicieni și nu numai; Garvey et al. (2021) identifică, după o serie de interviuri, că 80% din respondenți sînt de părere că firmele n-ar trebui să fie penalizate dacă au aplicat litera standardelor relevante, chiar dacă obiectivul final de imagine fidelă nu este atins. În acest context, este de remarcat faptul că aplicarea PFF depinde de raționamentul profesional al celor chemați să producă și să verifice informația contabilă și financiară.

Este normal ca practicienii să aibă dificultăți în aplicarea PFF în contabilitate, raportare financiară și audit: Williams (2023) consideră că însăși contabilitatea este o formă a substanței economice și identifică situații în care prevalența fondului asupra formei poate părea simplă, dar nu este așa – avînd în vedere efectele în termeni de venituri și de cheltuieli pe care le pot avea raționamentele contabile. Normele contabile și fiscale aduc precizări în sensul de a propune exemple practice în care trebuie aplicată PFF, adică exemple în care ceea ce este înscris în document sau în contract nu corespunde imaginii pe care ar trebui să o ofere contabilitatea sau nu corespunde modului de calcul al impozitelor cerute de norme. Chiar dacă reglementările fiscale relevante românești sînt destul de recente (după 1990), ele au evoluat spectaculos atît înainte, cît și după aderarea la UE.

2. Context și literatură relevantă

În România, oficial, principiul contabil al prevalenței fondului asupra formei este introdus prin OMF 403/1999, sub denumirea de prevalența economicului asupra juridicului. Nu putem invoca un astfel de principiu înainte de OMF 403/1999, avînd în vedere două explicații:

- mai întîi, contabilitatea dinainte de căderea lui Ceaușescu era pe linie cu contabilitatea din Uniunea Sovietică și din țările aflate sub influența sovietică, puternic influențată inițial, la rîndul ei, de sistemele contabile din Europa continentală ; Golubova (2023) caracterizează mediul fostelor țări sovietice drept unul al tradiției *code law* și care funcționa pe baza principiului prevalenței formei asupra fondului;

¹ Mergînd mai departe, Fischer et al. (2021) invocă un text antic – Talmudul – pentru a arăta vechimea unei astfel de reguli de prevalență a realului asupra formalului. La rîndul lui, Albertinazzi (2002), citat în De Luca & Di Bernardino (2017) pleacă de la ideea că cele două concepte – substanța/fondul și forma sînt reprezentate în filosofie și în științele juridice.

² Fischer et al. (2021) analizează situația din USA și identifică comportamente diferite din partea unor organisme de reglementare sau de control diferite, în ceea ce privește prioritatea fondului asupra formei: astfel, normalizatorul contabil american (FASB) lansează mesaje mixte (în unele cazuri propun aplicarea principiului, în alte cazuri nu-l recomandă), la fel reacționează și controlorul auditului financiar (PCAOB); organismul de reglementare a piețelor financiare pare să promoveze forma în detrimentul fondului, în timp ce instanțele americane reacționează invers, adică promovează fondul asupra formei. DeFond et al. (2018) vin cu cîteva exemple relevante și de impact financiar și mediatic, în care instanțele americane s-au pronunțat fără echivoc în favoarea PFF.

- prim etapă a reformei contabile din România a avut ca model principal directivele contabile europene (mai ales directiva a patra), adoptate pe filieră francofonă; în adaptarea inițială a acestor norme contabile nu s-a prevăzut niciun fel de prevalență a economicului asupra juridicului. Avînd în vedere scopul OMF 403/1999, de stabilire a unor reguli contabile și de raportare financiară armonizate atît cu directivele europene, cît și cu standardele internaționale de contabilitate, putem înțelege că apariția acestui principiu este rezultatul începerii orientării contabilității românești către normele internaționale. Într-adevăr, normele de origine anglo-saxonă au consacrat un astfel de principiu³. Faptul că OMF 403/1999 nu s-a aplicat niciodată nu înseamnă că prevalența economicului asupra juridicului a fost ignorată; OMFP 94/2001 reia și dezvoltă norma, astfel încît putem spune că aplicarea explicită pentru prima dată a acestui principiu contabil s-a făcut (teoretic) în întocmirea situațiilor financiare pentru exercițiul 2000, de către o serie de firme românești: cele cotate la Bursa de Valori București, precum și alte firme nominalizate explicit în ordin. Maniera în care au fost aplicate inițial aceste norme nu pare să fi fost una care să asigure conformitatea completă cu referențialul internațional (Istrate, 2006), dar introducerea principiului a avut efecte asupra comportamentelor contabililor și asupra modului în care normalizatorul a asigurat evoluția normelor contabile românești (vezi și Calu et al., 2004). Analiza evoluției reglementării, a practicilor și a comportamentelor din domeniul contabilității și auditului – inclusiv în ceea ce privește PFF și abordare economică, în general – reprezintă, pentru țările ex-comuniste, o temă importantă de cercetări (Krivogorski, et al., 2023). În prezent, după o perioadă cît principiul a fost rezervat doar unor categorii de firme, adaptarea directivei europene 34 – concretizată în apariția OMFP 1802/2014 – a dus la generalizarea aplicării *de jure* a acestui principiu, cu schimbarea denumirii⁴. Probabil că juriștii nu au fost de acord cu formularea *prevalența economicului asupra juridicului* și vechea definiție a devenit *denumire contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținînd seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză*⁵. O scurtă descriere a modului în care s-a înțeles aplicarea contabilă a acestui principiu și consecințele sale fiscale găsim în Istrate (2011). În perioada care a urmat acestei descrieri, evoluțiile reglementare au fost spectaculoase și implicațiile fiscale ale acestui principiu se pot interpreta diferit. În prezent, respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punînd în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni. În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. În cazuri rare, atunci cînd există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora. OMFP 1802/2014 oferă și o listă de situații de aplicare a principiul prevalenței economicului asupra juridicului:

- încadrarea, de către utilizatori, a contractelor de leasing în leasing operațional sau financiar;
- recunoașterea veniturilor din chirii, respectiv a cheltuielilor din chirii în funcție de fondul economic al contractului și de eventualele gratuități (stimulente) aferente;
- încadrarea operațiunilor la vînzare în nume propriu sau comision, respectiv consignatie;
- recunoașterea veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contul de profit și pierdere sau ca venituri în avans, respectiv cheltuieli în avans;

³ O descriere a modului în care acest principiu este abordat și a consecințelor sale, la începuturile normalizării raportării financiare americane, găsim în Meyer (1976). De asemenea, Fischer et al. (2021) ne arată că, în 1973, AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) stabilește că ” substance, not form, governs”.

⁴ Nu trebuie să uităm că există jurisdicții în care reglementarea contabilă a preluat acest principiu mai tîrziu chiar decît la noi: în Italia a fost introdus în 2003, cu generalizare tot în 2015 (De Luca & Di Berardino, 2017). În Franța, contabilitatea individuală a firmelor (cu excepția celor obligate să aplice IFRS) nu are încă a respecta PFF.

⁵ Fără să încercăm o paralelă improbabilă între reglementarea românească și cea americană, observăm că, în 2010, FASB a renunțat la enunțarea explicită a principiului *substance over form*, considerînd că acesta reprezintă o componentă a calității de *faithful representation*. Cam aceeași evoluție găsim și în cadrul conceptual al IASB.

- recunoașterea participațiilor deținute ca fiind de natura acțiunilor deținute la entități afiliate, a intereselor de participare sau sub forma altor imobilizări financiare;

- încadrarea reducerilor acordate, respectiv primite, la reduceri comerciale sau financiare.

Chiar dacă normele sînt făcute pentru a fi aplicate/respectate, putem presupune că în practica de contabilitate a firmelor mici din România nu se regăsesc mereu consecințele acestui principiu, avînd în vedere dorința de simplificare a evidențelor contabile (și fiscale) din partea contabililor care lucrează pentru aceste firme. Nu sîntem singurii în această situație: De Luca & Di Berardino (2017) constată că introducerea PFF în practica firmelor italiene nu s-a realizat la nivelul la care s-ar fi așteptat normalizatorul, mai ales din motive legate de concilierea dificilă între cerințele acestui principiu și persistența comportamentelor înrădăcinate de zeci de ani în practica de contabilitate a firmelor care nu au obligația de a aplica IFRS.

Și din punct de vedere fiscal apar situații de prevalență a fondului asupra formei juridice. Plecînd de la premisa că multe companii consideră impozitele ca un cost care trebuie minimizat și că urmărirea realizării acestui obiectiv se face adeseori doar în termeni monetari, fără prea multă considerație pentru aspecte de natură etică ori pentru aspecte de imagine publică (Canellos, 2001), ne putem aștepta la punerea în practică a unor montaje juridice care să ducă la diminuarea impozitelor, dar a căror justificare economică să fie dificilă. Conform normei fiscale românești, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție fără scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia⁶.

Prevalența situației de fapt asupra aparenței contractuale a unor tranzacții reprezintă o temă de discuție destul de veche și destul de prezentă în literatura fiscală. Donaldson (1964) constată că doctrina prevalenței fiscale a fondului asupra formei este acceptată de toată lumea în USA, fiind consacrată printr-o decizie a Curții Supreme din 1924, prin care se stabilește că problemele fiscale trebuie rezolvate prin a determina ceea ce s-a făcut efectiv, mai degrabă decît ceea ce s-a declarat; Brown (1992) consideră că cea mai importantă decizie a Curții Supreme americane, în sensul consacării PFF, a fost luată în 1935. Smith (1990) și Baillif (1995) arată că un principiu fundamental al impozitării veniturilor este că aceasta trebuie să se bazeze pe fondul tranzacției, și nu pe forma acesteia. Această prevalență este necesară pentru ca sistemul fiscal să poată funcționa corect, atît în folosul autorităților fiscale, cît și în folosul contribuabililor (Donaldson, 1964). Totuși, prin aplicarea acestui principiu nu se poate contesta dreptul contribuabililor de a-și organiza și conduce afacerile astfel încît să suporte un impozit cît mai mic. Pe de altă parte, prevalența fondului asupra formei nu este simplu de aplicat: Beskin et al. (1986) identifică decizii ale instanțelor americane în favoarea contribuabililor ori în favoarea autorității fiscale, prin care scot în evidență dificultăți ale interpretărilor și legătura cu maniera de recunoaștere contabilă în unele spețe. În orice caz, dificultățile aferente acestei doctrine a prevalenței fondului asupra formei pot crea confuzii, din perspectiva contribuabililor, a autorităților fiscale ori a instanțelor (Baillif, 1995). De asemenea, Brown (1992) constată că decizia de a ignora total sau parțial forma tranzacției este dificilă, dar că abordarea realistă este cea bazată pe substanța tranzacției și nu pe forma ei, în stabilirea consecințelor fiscale.

În aplicarea doctrinei substance over form, Donaldson (1964) stabilește că punctul de plecare îl reprezintă recunoașterea contabilă a tranzacției, care se poate îndepărta de fondul acesteia. Pe de altă parte, prevalența de care discutăm este de verificat mai ales de către autorități, deoarece contribuabilul este cel care alege forma juridică a tranzacțiilor, ținînd sau nu cont de eventualele implicații fiscale,

⁶ Autoritatea fiscală este obligată să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta. În acest sens, Codul fiscal stabilește că, prin **tranzacție fără scop economic** se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă.

în timp ce autoritatea fiscală este cea care poate reîncadra recunoașterea tranzacției, astfel încât să corespundă fondului economic al acesteia (Edmonson, 2021); în acest fel, de o manieră plastică, Edmonson (2021) citează o decizie a unei instanțe prin care se apreciază că, în domeniul fiscal, prevalența fondului asupra formei este o cale cu două sensuri, doar că autoritățile par să meargă pe sensul ușor, la vale, în timp ce contribuabilul are de suportat dificultățile urcatului la deal.

Și în Italia legea fiscală a evoluat în sensul diminuării posibilităților de evaziune fiscală prin introducerea de reguli care să permită identificarea fondului economic al tranzacțiilor, diferit uneori de forma juridică a acestora (De Luca & Di Berardino, 2017), pe linia unei doctrine italiene vechi (*economia aziendale*).

În România, Tofan (2017) ne asigură că instanțele locale, în spețe privind TVA, au stabilit că fondul prevalează asupra formei, atunci când este vorba despre deducerea TVA, tocmai avînd în vedere jurisprudența CJUE.

3. Cîteva situații explicite în care forma prevalează asupra formei, în contextul normelor fiscale românești

Din Codul fiscal și din Codul de procedură fiscală aplicabile în România, putem identifica cel puțin cîteva situații în care intervine PFF: regimul contribuabililor inactivi; separarea activități dependente/activități independente; stabilirea bazei de impozitare și a altor elemente fiscale în cazul tranzacțiilor dintre persoane afiliate.

3.1. Contribuabili inactivi

Conform Codului de procedură fiscală, un contribuabilul este declarat inactiv dacă se află în una dintre următoarele situații:

a) nu își îndeplinește, pe parcursul unui semestru calendaristic, nicio obligație declarativă prevăzută de lege;

b) se sustrage controalelor efectuate de organul fiscal central prin declararea unor date de identificare a domiciliului fiscal care nu permit organului fiscal identificarea acestuia;

c) organul fiscal constată că nu funcționează la domiciliul fiscal declarat;

d) inactivitate temporară înscrisă la registrul comerțului;

e) durata de funcționare a societății este expirată;

f) societatea nu mai are organe statutare;

g) durata deținerii spațiului cu destinația de sediu social este expirată.

Codul fiscal stabilește că, dacă desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, contribuabilii declarați inactivi sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale obligatorii, dar, în perioada respectivă, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate. Beneficiarii care achiziționează bunuri și/sau servicii de la persoane impozabile stabilite în România, după înscrierea acestora ca inactivi în Registrul contribuabililor inactivi/reactivați, nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului.

În situația în care inactivitatea și reactivarea unui contribuabil sunt declarate în același an fiscal, cheltuielile contribuabilului reactivat vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal începînd cu trimestrul reactivării. Dacă inactivitatea, respectiv reactivarea sunt declarate în ani fiscali diferiți, cheltuielile contribuabilului reactivat, aferente perioadei de inactivitate din anul/anii precedent/precedenți celui în care se înregistrează sunt luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative, iar cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul reactivării vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal începînd cu trimestrul reactivării. În cazul

cumpărătorilor de la un contribuabil inactiv, la redevenirea acestuia ca activ din punct de vedere fiscal, beneficiarii vor lua în calcul cheltuielile respective la determinarea rezultatului fiscal începând cu trimestrul reactivării furnizorului, sau, dacă inactivitatea și reactivarea furnizorului sunt declarate în ani fiscali diferiți, beneficiarul va lua în calcul cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul/anii precedent/precedenți celui în care se declară reactivarea, pentru determinarea rezultatului fiscal, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei declarații rectificative, iar cheltuielile respective aferente perioadei de inactivitate din anul declarării reactivării vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal, începând cu trimestrul declarării reactivării.

Tot o formă de inactivitate fiscală apare și atunci când unui contribuabil i **se anulează codul de înregistrare în scopuri de TVA** (art. 316, al. 11 din Codul fiscal). Pe perioada anulării, firma respectivă nu poate deduce taxa aferentă achizițiilor efectuate, dar este supusă obligației de plată a TVA colectate. Pe de altă parte, cumpărătorii de bunuri și servicii de la un astfel de contribuabil cu codul de TVA anulat, nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor respective, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoanele impozabile aflate în procedura falimentului. Totuși, în cazul redobândirii codului de înregistrare în scopuri de TVA, persoana impozabilă respectivă își exercită dreptul de deducere pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care a avut codul anulat, prin înscrierea taxei în primul decont de taxă depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior. După reînregistrarea în scopuri de taxă, pentru livrările de bunuri/prestările de servicii efectuate în perioada în care au avut codul de înregistrare în scopuri de TVA anulat, contribuabilii emit facturi (retroactiv) în care înscriu distinct taxa colectată în perioada respectivă, neînregistrate în decontul de taxă. În ceea ce-l privește pe beneficiarul bunurilor și serviciilor cumpărate de la un contribuabil căruia i s-a anulat codul de înregistrare în scopuri de TVA, după reînregistrarea acestuia ca plătitor de TVA, beneficiarii își exercită dreptul de deducere a TVA pentru achizițiile respective din perioada de anulare, pe baza facturilor emise de furnizor/prestator retroactiv, prin înscrierea taxei în primul decont de taxă depus după înregistrarea furnizorului/prestatorului sau, după caz, într-un decont ulterior.

Această posibilitate de deducere ulterioară a taxei, atât în cazul contribuabililor inactivi, cât și în cel al anulării codului de TVA este justificată, probabil, de decizii ale Curții de Justiție a Uniunii Europene. Plecând de la principiul de bază că TVA trebuie să fie neutră (unul colectează și altul deduce), CJUE stabilește că dreptul de deducere este dobândit dacă cerințele substanțiale în ce-l privesc sînt îndeplinite și că statele membre nu pot impune condiții formale suplimentare (Lamench, 2017). Recunoaștem aici același principiu al prevalenței fondului asupra formei.

3.2. Activități dependente/independente

Autoritățile fiscale au constatat că unele persoane fizice evită (sau li se sugerează să evite) întocmirea de contracte de muncă în relația cu persoane juridice, apelînd la contracte de prestări de servicii, după ce s-au organizat ca persoane fizice autorizate. Pentru că sumele plătite în aceste situații pot fi importante, înseamnă că impozitul pe salarii și contribuțiile sociale se pot achita la niveluri inferioare celor la care s-ar fi ajuns în cazul recunoașterii ca salarii. Este motivul pentru care autoritatea fiscală a stabilit că aspectul formal (contractul) dintre părți nu este esențial pentru a califica o activitate ca fiind dependentă sau independentă⁷. În consecință, indiferent de forma și conținutul contractului dintre o persoană fizică și un client al acesteia, activitatea este recunoscută ca independentă (adică nu se supune imediat obligațiilor sociale și fiscale privind salariile) doar dacă se îndeplinesc 4 din următoarele 7 condiții:

⁷ Activitatea dependentă este cea specifică relației angajator-angajat și dă naștere unui salariu supus integral obligațiilor fiscale și sociale aferente. Dimpotrivă, activitatea independentă nu se asimilează salariilor, avînd un regim fiscal specific.

- persoana fizică dispune de libertatea de alegere a locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru;
- persoana fizică are libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți;
- riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea;
- activitatea se realizează prin utilizarea patrimoniului persoanei fizice;
- activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității;
- persoana fizică face parte dintr-un corp/ordin profesional cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective;
- persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu terțe persoane în condițiile legii;

Dacă nu se îndeplinesc 4 din aceste 7 condiții, activitatea este reîncadrată ca dependentă și prețul plătit este asimilat automat unui salariu, cu consecințele fiscale corespunzătoare.

Obligațiile PFA privind contribuțiile sociale au avut o evoluție destul de spectaculoasă începând cu 2016 (anul intrării în vigoare a noului Cod fiscal, o dată cu legea 227/2015). Trebuie remarcat faptul că nu se aplică regimuri fiscale unitare pentru CAS (contribuția la asigurările sociale) și pentru CASS (contribuția la asigurările sociale de sănătate). Pentru CAS, de exemplu, în prezent, realizarea unui venit net din activități independente de până-n 12 salarii minime pe economie ($12 \times 3.300 = 39.600$ lei, în prima parte a anului 2024), face ca achitarea CAS să fie, de regulă, opțională, în timp ce realizarea de venituri de peste limita de 12 salarii minime obligă la plata contribuțiilor la cel puțin nivelul limitei ($25\% \times 39.600 = 9.900$ lei), cu opțiunea de a se plăti la nivelul venitului net realizat. Dacă venitul net depășește 24 de salarii minime, atunci baza de calcul este de minimum 24 salarii minime, persoana respectivă având de plată $25\% \times 24 \times 3.300 = 19.800$ lei. În ce privește CASS, calculul se face după reguli diferite astfel: persoanele fizice care obțin venituri din activități independente, din una sau din mai multe surse, datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, la o bază anuală de calcul egală cu venitul net anual realizat, care nu poate fi mai mare decât nivelul a 60 de salarii minime brute pe țară. Practic, pentru PFA, CASS se datorează indiferent de nivelul venitului net, dar nu mai mult de $10\% \times 60 \times 3.300 = 10\% \times 198.000 = 19.800$ lei pe an.

În aceste condiții, reîncadrarea activității ca dependentă poate avea efecte importante în sensul măririi semnificative contribuțiilor datorate, în cazul veniturilor care depășesc plafoanele maxime.

Pentru a identifica impactul fiscal al încadrării fiscale a relației dintre angajator și un angajat al său, atunci când acesta din urmă devine persoană fizică autorizată, exemplificăm presupunând că salariul net pe care l-ar putea încasa lunar angajatul este, în medie, de 2.000 euro, la un curs mediu de 5 lei/euro.

a) În cazul **angajării cu contract de muncă**, un salariu net de 2.000 euro pe lună conduce la costuri totale ale angajatorului, calculate astfel:

- suma de 10.000 lei conduce sigur la un salariu brut care nu beneficiază de deducere personală, deci obligațiile fiscale sunt contribuția asiguratorie pentru muncă (CAM: 2,25%, în sarcina angajatorului), CAS (25%, în sarcina angajatului), CASS (10%, în sarcina angajatului); impozit pe salarii (10% din baza de calcul);

- salariul net = venitul brut (Vb) – CAS – CASS – impozit pe salarii = $Vb - 25\% \times Vb - 10\% \times Vb - 10\% \times (Vb - CAS - CASS) = Vb - 0,25 \times Vb - 0,10 \times Vb - 0,065 \times Vb = Vb - 0,415 \times Vb = 0,585 \times Vb$;

- salariul net = $0,585 \times Vb$, deci $Vb = 10.000/0,585 = 17.094$ lei, din care CAS 4.274 lei, CASS 1.709 lei și impozit pe venit 1.111 lei; în tabelul centralizator de mai jos, vom înmulți aceste sume cu 12 luni;

- dacă adăugăm și CAM, ajungem a un cost salarial lunar de $17.094 + 2,25\% \times 17.094 = 17.094 + 385 = 17.479$ lei/lună, adică 209.748 lei/an, echivalentul a 41.950 euro.

b) Dacă angajatorul îl convinge pe angajat să se înregistreze ca **persoană fizică autorizată (PFA)**, atunci, pentru un net de 2.000 euro pe lună în 2024 (pentru simplificare și pentru a asigura comparabilitatea, considerăm cheltuielile deductibile ca fiind zero), adică 24.000 euro pe an (120.000 lei), suma pe care ar trebui să o primească fostul angajat se poate stabili astfel (considerăm, de asemenea, că aceasta este singura sursă de venit impozabil realizată de persoana fizică în cauză.):

- impozitul pe veniturile din activități independente este de 10%, deci baza de calcul ar trebui să fie un venit net / $(1 - 0,10) = \text{venit net} / 0,90 = 120.000 / 0,90 = 133.333$ lei; de aici rezultă un impozit de $10\% \times 133.333 = 13.333$ lei;

- venitul net trebuie să țină cont și de contribuția la asigurările sociale (CAS) datorată de PFA; venitul net de 120.000 corespunde unui număr de $120.000/3.300 = 36,36$ salarii minime, ceea ce înseamnă că PFA trebuie să plătească CAS la cel puțin 24 salarii minime; considerăm că, în exemplul nostru, contribuabilul se limitează la contribuția obligatorie, adică la $25\% \times 24 \times 3.300 = 19.800$ lei;

- contribuția la asigurările sociale de sănătate (CASS) se calculează după reguli ușor diferite de cele aplicate, mai sus, la CAS; astfel, baza de calcul maximă este limitată la 60 de salarii minime, adică la $60 \times 3.300 = 198.000$ lei; venitul net din exemplul nostru este de 120.000 lei, sub limita maximă, adică se datorează CASS de $10\% \times 120.000 = 12.000$ lei;

- pe ansamblu, contribuțiile (cheltuieli deductibile) și impozitul (cheltuielă nedeductibilă) sînt de $19.800 + 12.000 + 13.333 = 45.133$ lei;

- suma anuală pe care trebuie să o factureze PFA pentru a rămîne cu 2.000 euro net pe lună este de $120.000 + 45.133 = 165.133$ lei, echivalentul a 33.027 euro.

c) Dacă înțelegerea dintre părți face ca potențialul angajat să opteze pentru a-și desfășura activitatea prin intermediul unei **societăți cu răspundere limitată**, atunci obligațiile fiscale vor consta în **impozit pe profit** (presupunem că nu are niciun salariat), impozit pe dividende și CASS datorate pentru veniturile din dividende:

- nu se datorează CAS pentru dividende, deci această contribuție nu afectează neapărat costul tranzacției;

- pentru veniturile din dividende se datorează CASS la o bază maximă de calcul de 24 de salarii minime; în cazul nostru venitul anual de 120.000 lei corespunde unui număr de 36,36 salarii minime, deci CASS minimă datorată este de $10\% \times 24 \times 3.300 = 7.920$ lei, pe care asociatul va trebui să o suporte din dividendele pe care le primește;

- asociatul SRL este persoană fizică deci datorează impozit pe dividende; la o sumă netă pe care ar trebui să o încaseze de $120.000 + 7.920 = 127.920$ lei, dividendul brut ar trebui să fie de $127.920 / (1 - 0,08) = 139.043$ lei, pentru care se datorează un impozit pe dividende egal cu $8\% \times 139.043 = 11.123$ lei;

- neavînd salariați, firma datorează impozit pe profit; dividendul brut este egal cu profitul net al firmei și, în ipoteza în care nu există diferențe între rezultatul contabil și cel fiscal, profitul brut necesar pentru a plăti aceste dividende este de $139.043 / (1 - 0,16) = 165.528$ lei, pentru care se suportă un impozit pe profit de $16\% \times 165.528 = 26.485$ lei;

- simplificînd, considerăm că firma nu are cheltuieli și, deci, ar trebui să factureze 165.528 lei, adică 33.110 euro, pentru ca asociatul să obțină un venit net lunar din dividende egal cu 2.000 euro.

d) În condițiile în care se optează pentru **SRL**, cu un salariat – asociatul se angajează la propria firmă, cu salariul minim pe economie – atunci firma poate plăti **impozit pe veniturile microîntreprinderilor**, iar calculele se pot prezenta astfel (în condițiile în care nu există alte cheltuieli decît salariul respectiv):

- calculăm mai întîi salariul net aferent unui minim de 3.300: $CAS = 25\% \times (3.300 - 200) = 775$ lei, $CASS = 10\% \times (3.300 - 200) = 310$ lei, $\text{impozit} = 10\% [3.300 - (775 + 310) - 200 - 20\% \times$

3.300] = 136 lei⁸; de aici, rezultă un net lunar de $3.300 - 775 - 310 - 136 = 2.079$ lei, adică 24.948 lei/an; avem și $CAM 2,25\% \times (3.300 - 200) = 70$ lei/lună;

- pentru ca venitul net anual să fie de 120.000 lei, asociatul angajat ar trebui să mai primească dividende nete de $120.000 - 24.948 = 95.052$ lei; această sumă depășește 24 de salarii minime, deci va genera CASS la dividende în sumă de $10\% \times 24 \times 3.300 = 7.920$ lei; deci, asociatul-angajat ar trebui să primească dividende egale cu $95.052 + 7.920 = 102.972$ lei;

- pentru un dividend net 102.972, este necesar un dividend brut de $102.972 / (1 - 0,08) = 111.926$ lei, adică profitul net al firmei trebuie să fie cel puțin egal cu această sumă; impozitul pe dividende este de $8\% \times 111.926 = 8.954$ lei;

- pentru profit net de 111.926 lei, firma are nevoie de venituri cel puțin egale cu această sumă, plus cheltuielile salariale, plus impozitul pe venit (presupunem că firma se califică pentru 1%): $(111.926 + (12 \times 3.300 + 12 \times 70)) / (1 - 0,01) = 153.905$ lei, echivalentul a 30.781 euro, pentru care se datorează impozit pe venit de 1.539 lei; dacă firma se califică pentru un impozit pe venit de 3%, atunci veniturile totale ar trebui să fie egale cu 157.075 lei (cu impozit pe venit aferent de 4.712 lei).

Rezumând și plecând de la premisa căutării unui cost fiscal minim, cele patru variante se pot compara astfel, pe o bază anuală (12 luni):

<i>Elementele, valabile în 2024</i>	<i>a) Salariat</i>	<i>b) PFA</i>	<i>c) SRL, cu impozit pe profit</i>	<i>c) SRL, cu impozit pe venit și un salariat</i>
Cost total al angajatorului-client (cheltuieli salariale sau cheltuieli cu serviciile facturate)	209.748	165.133	165.528	153.905
Obligații fiscale ale angajatorului-client	4.620	n.a.	n.a.	n.a.
CAS angajat/PFA/asociat	51.288	19.800	n.a.	9.300 + 0 = 9.300
CASS angajat/PFA/asociat	20.508	12.000	7.920	3.720 + 7.920 = 11.640
Alte contribuții	n.a.	n.a.	n.a.	840
Impozit pe venit/profit (salarii, venit net PFA, dividende)	13.332	13.333	11.123 + 26.485 = 37.608	1.539 + 1.632 + 8.954 = 12.125
Total cost fiscal cumulat	89.748	45.133	45.528	33.905
Venit net anual pentru angajat/PFA/asociat	120.000	120.000	120.000	120.000

În exemplul de mai sus, variabilele reținute sunt extrem de simpliste și nu iau în considerare eventualul interes al angajatului devenit prestator de a contribui mai mult – mai ales la CAS – în ideea de a beneficia, ulterior, de prestații sociale pe măsura contribuției. Nu trebuie să uităm că, la contribuții mici (minime), prestațiile sociale (pensii și alte indemnizații) vor fi, și ele, la nivel minim. De altfel, această prudență anticipată este, adeseori, respinsă de mulți contribuabili, pentru care optimizarea fiscală înseamnă să plătească cât mai puțin, cu orice preț. Pentru a ne apropia de o situație cât mai reală, s-ar mai putea lua în considerare unele variabile precum:

- domeniul de activitate este în IT, deci apar unele particularități privind facilitățile fiscale aferente salariilor, precum și, în cazul SRL, cota de 3% de impozit pe venit;

- pentru variantele b) și d), ar trebui luate în considerare niște cheltuieli deductibile care ar schimba puțin calculele; de exemplu, am putea considera astfel de cheltuieli la nivelul cotei forfetare de 20% admisă de Codul fiscal pentru veniturile din cedarea folosinței bunurilor.

Comparând situațiile a) și b), observăm că diferența mare de contribuții totale justifică, într-o anumită măsură, regulile impuse de legislator în recunoașterea unei activități ca fiind într-adevăr independente.

⁸ Am luat în considerare faptul că angajatul nu are pe nimeni în întreținere, deci deducerea personală este de $20\% \times 3.300 = 660$ lei și să, în 2024, pentru salariul minim, baza de calcul a impozitului și a contribuțiilor se diminuează cu 200 lei (art. LXXIII, al. 1 din OUG 115/2023).

3.3. *Tranzacții artificiale*

Codul fiscal nu recunoaște în mod implicit toate consecințele tranzacțiilor în care sunt implicate entități românești. Am amintit că, la stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție fără scop economic⁹, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității; această reîncadrare trebuie motivată de autoritatea fiscală, prin indicarea elementelor relevante care probează decizia fiscalului. Una din cele mai frecvente situații în care autoritatea fiscală poate invoca această regulă o reprezintă tranzacțiile cu persoane afiliate. Regulile fiscale românești iau în considerare aceste gen de tranzacții, începând cu aplicarea OG 70/1994; regulile ulterioare devin, progresiv, mai stricte și mai bine redactate, astfel încât să poată fi aplicate cu cât mai puține dificultăți. Aderarea României la UE și adaptarea directivelor și regulamentelor europene au reprezentat surse importante de modificări ale legislației fiscale, inclusiv în ceea ce privește tranzacțiile cu persoane afiliate, având în vedere intențiile și eforturile constante ale UE în sensul limitării erodării bazei impozabile și a transferului de profituri.

Același gen de raționament se aplică și tranzacțiilor transfrontaliere (fiecare în parte sau mai multe succesive) calificate ca fiind artificiale¹⁰ - ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impunerii.

Regulile fiscale naționale ori regionale, adaptate sau nu propunerilor OCDE, sînt adeseori greu de aplicat. Creativitatea celor care lucrează pentru firmele multinaționale – îndeosebi – produce mereu noi și noi tehnici de evitare a impunerii considerate excesive. În aceste condiții, s-au făcut propuneri de introducere a unor impozite globale sau regionale, precum și a unor criterii de împărțire a banilor din impozite între jurisdicțiile în care se derulează activitățile generatoare de profit. Țările dezvoltate relevante au ajuns la un acord de principiu, prin OSCE, referitor la un impozit global minim pe care să-l suporte multinaționalele (Hugger et al., 2024) și prin care să se reducă semnificativ înclinația spre transferul de profituri, să crească încasările statelor din impozitul pe profit, cu efecte potențiale asupra alocării globale a investițiilor și a activităților economice.

Aceste reguli se bazează pe raționamentul potrivit căruia tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului valorii de piață. În cadrul unei tranzacții sau al unui grup de tranzacții între persoane afiliate, organele fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricărora dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței, dacă principiul valorii de piață nu este respectat, sau pot estima aceste valori, atunci cînd contribuabilul nu-i pune la dispoziție datele necesare pentru a stabili dacă prețurile de transfer practicate în situația analizată respectă principiul valorii de piață. Se pleacă astfel de la premisa că existența unui scop comercial legitim al tranzacției joacă un rol important în analiza fiscală a acesteia (Brown, 1992). În cazul tranzacțiilor dintre persoane afiliate, importante sînt nu numai prețurile de transfer, ci și părțile implicate în transfer. Astfel, o persoană poate vinde către un utilizator final prin una sau mai multe afiliate, localizate optim, astfel încît impozitul să fie și el optimizat. Doctrina fiscală a PFF – regăsită în decizii ale instanțelor americane și britanice – poate impune tratarea unei astfel de succesiuni de tranzacții ca fiind una singură, cu consecințele fiscale aferente (Brown, 1992). Condiția principală pentru justificarea acestui tip de abordare o reprezintă demonstrarea intenției contribuabililor de a eluda impozitele prin astfel de tranzacții, fără să aibă justificări economice credibile.

⁹ Reamintim că prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. Pe de altă parte, este sarcina autorităților să demonstreze o astfel de intenție, avînd în vedere că trebuie să plecăm de la o premisă de bun simț, potrivit căreia nu i se poate cere contribuabilului să maximizeze impozitele plătite (Brown, 1992). În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.

¹⁰ Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.

Pentru stabilirea valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate se folosește metoda cea mai adecvată dintre următoarele:

- a) metoda comparării prețurilor;
- b) metoda cost plus;
- c) metoda prețului de revânzare;
- d) metoda marjei nete;
- e) metoda împărțirii profitului;
- f) orice altă metodă recunoscută în *Liniile directoare privind prețurile de transfer* emise de către OCDE pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale.

Concluzii

Informațiile contabile și financiare pe care le propun contabilitatea și sistemul de raportare financiară trebuie să beneficieze de credibilitate și de relevanță. În producerea de informații cu astfel de calități, contabilul ia în considerare și prevalența fondului economic al tranzacțiilor asupra formei lor juridice, Literatura în acest sens este destul de vastă și ne propune exemplificări numeroase, dar și interpretări, justificări, avantaje, dezavantaje ale acestui mod de lucru, prin care spiritul legii pare să fie mai important decât litera acesteia. Raționamente asemănătoare sînt valabile și în domeniul fiscal, acolo unde autoritățile fiscale își rezervă dreptul de a nu lua în considerare neapărat forma juridică a unor tranzacții, dacă efectele acestora sînt clar orientate spre diminuarea impozitelor datorate autorităților și condițiile de derulare a lor nu corespund neapărat celor obișnuite, de pe piața respectivă.

Pentru România, această prevalență – contabilă și/sau fiscală – este invocată, după 1990, odată cu evoluția firească a reglementărilor contabile și fiscale și cu adaptarea acestora la cerințele specifice piețelor dezvoltate. Principiul contabil al prevalenței fondului asupra formei a fost rezervat, mai întîi, unor categorii de firme (cele cotate, cele de dimensiuni mari sau expuse în alt mod). Începînd cu 2015, principiul a fost generalizat, consfințind astfel schimbarea semnificativă a orientării contabilității românești, în sensul preluării unor elemente relevante de contabilitate anglo-saxonă, în detrimentul unei abordări continental-europene clasice, în care norma juridică este preferată fondului economic. Este adevărat că și evoluția foarte rapidă a modelelor de afaceri a contribuit la introducerea unui astfel de principiu care permite – prin raționamente profesionale ceva mai îndrăznețe – rezolvarea unor probleme noi, netratate încă de norme. Evoluțiile românești nu sînt disjuncte de ceea ce se întîmplă în alte țări europene: directiva europeană 34/2013 stabilește că ”elementele din contul de profit și pierdere și din bilanț sînt contabilizate și prezentate ținînd seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză”, dar că ”statele membre pot scuti întreprinderile de această cerință”. Există și țări europene care au apelat la alternativa care prevede scutirea firmelor de a aplica prevalența fondului asupra formei.

Din punct de vedere fiscal, doctrina prevalenței fondului asupra formei este lansată acum în jur de 100 ani, în USA și pleacă de la premisa că eforturile de optimizare fiscală din partea firmelor le pot conduce pe acestea la a se implica în montaje juridice care, aparent, respectă litera legii, dar care nu țin cont de aspecte de etică ori de interes public; altfel spus, este necesar ca impozitele să se calculeze pe baza a ceea ce s-a derulat efectiv, mai degrabă decît pe baza a ceea ce s-a declarat. În aceste condiții, România a preluat în legislația proprie reguli de combatere a unor astfel de comportamente, prin autorizarea primită de agenții fiscali în sensul de a nu lua în considerare o tranzacție fără scop economic clar sau de a reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta fondul economic al acesteia. Din legislația fiscală românească, am extras trei situații în care fondul prevalează asupra formei: contribuabilii inactivi, persoanele afiliate și separarea dependent/independent în relația unei firme cu o persoană fizică. În acest din urmă caz, calculele propuse în articol arată că, în 2024 – la fel ca în anii precedenți, poate într-o mai mică măsură – rămîne valabilă posibilitatea optimizării fiscale prin transformarea unui contract de muncă în contract de prestări de servicii. Știm că presiunea fiscală pe muncă este percepută ca foarte apăsătoare – undeva peste 40% din veniturile brute – ceea ce sugerează

unora genul de schemă de care am amintit. Impozitele și contribuțiile suportate de o persoană fizică autorizată pentru un venit net echivalent cu cel pe care l-ar primi ca salariu net sînt semnificativ mai mici la PFA decît în cazul unui contract de muncă. În aceste condiții, pare legitimă intervenția autorităților care au stabilit că recunoașterea unei tranzacții ca prestare de servicii (printr-o activitate independentă) să fie condiționată de îndeplinirea unor condiții de fond (patru din șapte), în ciuda existenței condiției formale – contractul de prestări servicii. Dacă nu se îndeplinesc cele minim patru condiții din șapte, tranzacția este retrată în activitate dependentă și autoritatea fiscală recalculează impozitele și contribuțiile pe această bază. În fața unor astfel de limitări fiscale, contribuabilii curajoși pot apela la altă formă de optimizare, care să nu mai implice activități independente desfășurate de persoane fizice autorizate. Este disponibilă, astfel, crearea unei societăți cu răspundere limitată, pentru care impozitele și contribuțiile cumulate (ale firmei și ale fostului angajat, devenit asociat și administrator) sînt, de asemenea, semnificativ mai mici decît în cazul contractului de muncă. Se poate chiar merge mai departe, alegînd forma de societate care să suporte impozit pe veniturile microîntreprinderilor, cu costuri fiscale totale mai mici decît societatea plătitoare de impozit pe profit. Cercetarea noastră are limite prin aceea că nu am prezentat o evoluție transversală a opțiunilor pe care le-am analizat și nici nu am efectuat comparații cu ceea ce se întîmplă în alte state. De asemenea, caracterul mai degrabă descriptiv al textului nu permite prezentarea unor concluzii generalizabile. Aceste limite reprezintă tot atîtea direcții viitoare de cercetare.

Bibliografie

1. Baillif, M. E. (1995), The return consistency rule: a proposal for resolving the substance—form debate, *The Tax Lawyer*, vol. 48, no. 2, pp. 289-320
2. Beskin, J. R., Hanson, D. A., Nelson, J. A. (1986), Taxation: Substance v. Form and Other Esoterica, *Chicago-Kent Law Review*, vol. 62, no. 3, pp. 657-685
3. Brown, K. B. (1992), Applying Circular Reasoning to Linear Transactions: Substance over Form Theory in U.S. and U.K. Tax Law, *Hastings International and Comparative Law Review*, vol. 15, no. 2, pp. 169-226
4. Calu, D. A., Gușe, R. G., Olimid, L., Avram, V. (2004), Substance and form in Romanian accounting regulation, disponibil la adresa https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2862088, accesat pe 14 februarie 2024
5. Canellos, P. C. (2001), Tax Practitioner's Perspective on Substance, Form and Business Purpose in Structuring Business Transactions and in Tax Shelters, *SMU Law Review*, vol. 54, no. 1, pp. 47-72
6. DeFond, M. L., Lennox, C. S., Zhang, J. (2018), The Primacy of Fair Presentation: Evidence from PCAOB Standards, Federal Legislation, and the Courts, *Accounting Horizons*, vol. 32, no. 3, pp. 91-100
7. De Luca, F., Di Bernardino, D. (2017), Evolution of the substance over form principle in the Italian GAAP from a comparative and international perspective, *International Journal of Critical Accounting*, vol. 9, no. 4, pp. 312-328
8. Donaldson, J. B. (1964), When Substance-over-Form Argument is Available to the Taxpayer, *Marquette Law Review*, vol. 48, no. 1, pp. 41-52
9. Edmonson, S. G. (2021), Substance over Form: Friend of the Taxpayer?, disponibil la adresa <https://esapllc.com/complex-media-2021/> (accesată pe 12 februarie 2024)
10. Fischer, D., Ellman, O. Schochet, S. (2021), The Decline of Substance over Form in Accounting, *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, vol. 13, no. 3, pp. 1-18
11. Garvey, A. M., Parte, L., McNally, B., & Gonzalo-Angulo, J. A. (2021). True and fair override: Accounting expert opinions, explanations from behavioural theories, and discussions for sustainability accounting, *Sustainability*, vol. 13, no. 4, 1928
12. Golubeva, O. (2023), Accounting for transition: A literature review, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 51, 100548
13. Hugger, F., González Cabral, A. C., Bucci, M., Gesualdo, M., O'Reilly, P. (2024), The Global Minimum Tax and the taxation of MNE profit, *OECD Taxation Working Papers*, document disponibil la adresa

<https://www.oecd.org/publications/the-global-minimum-tax-and-the-taxation-of-mne-profit-9a815d6b-en.htm>, (accesat pe 13 februarie 2024)

14. Istrate, C. (2006), Quelques observations sur l'application des IAS/IFRS en Roumanie, *Journal of Accounting and Management Information Systems*, suppl. 2006, pp. 128-135
15. Istrate, C. (2011), Substance over form in a Romanian book-tax approach, *Analele Științifice ale Universității "Alexandru Ioan Cuza" Iași – secțiunea științe economice*, no. Special, pp. 29-39
16. Kau, M. A. (2023), True compliance: Substance and form, disponibil la adresa <https://www.bworldonline.com/economy/2023/07/26/536201/true-compliance-substance-and-form/> (accesată pe 13 februarie 2024)
17. Krivogorsky, V., Mintchik, N., Alon, A. (2023), Accounting research in former Soviet bloc countries: Past trends and current and future developments, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, vol. 50, 100529
18. Lamensch, M. (2017): The principle of 'substance over form' with respect to the exercise of the right to deduct input VAT – A critical analysis of the Barlis jurisprudence, *World Journal of VAT/GST Law*, vol. 1, no. 2, pp. 129-137
19. Meyer, P. E. (1976), A Framework for Understanding "Substance over Form" in Accounting, *The Accounting Review*, vol. 51, no. 1, pp. 80-89
20. Pouha, J. (2021), Priority of the economic substance of the transaction over the legal form in the financial reporting of Latvian companies, *Proceedings of FEB Zagreb 12th International Odyssey Conference on Economics and Business*, vol. 3, no. 1, pp. 122-132
21. Smith, R. T. (1990), Substance and form: a taxpayer's right to assert the priority of substance, *The Tax Lawyer*, vol. 44, no. 1, pp. 137-179
22. Tofan, M. (2017), The prevalence of substance over form in taxation case law, *Journal of Public Administration, Finance and Law*, vol. 11, special issue, pp. 121 – 131
23. Williams, P. F. (2023), The Decline of Substance over Form in Accounting: A Problematic Dichotomy, *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, vol. 13, no. 3, pp. 391-402