

CONSULTANT FISCAL

anul IX-nr. 53 • noiembrie-decembrie 2016 • preț: 12.5 lei • Revistă editată de CCF



FOCUS

Abuzul de drept
în domeniul taxei
pe valoarea adăugată

LEGISLAȚIE

Drepturile la
stockoptions
plan

FOCUS

Scutirea de impozit pe
profitul reinvestit și
impactul fiscal al acesteia

CAMERA CONSULTANȚILOR FISCALI
membră a
Confederației Fiscale Europene
Uniunii Profesiilor Liberale din România

CONSILIUL SUPERIOR

Dan MANOLESCU
Președinte

Florentina ȘUȘNEA
Primvicepreședinte

Mihaela Cristina MITROI
Vicepreședinte

Ionelia VIȘAN
Vicepreședinte

Ionuț ȘTEFAN
Vicepreședinte

Oana Elena IACOB
Vicepreședinte

Ion-Toni TEAU
Vicepreședinte

Niculae DONE
Membru

Andrei Ioan HAAS
Membru

Alice Valeria GHEORGHIU
Membru

Florin PREDA
Membru

Daniela TĂNASE
Membru

Camera Consultanților Fiscali

Strada Alecu Russo, nr. 13-19, Sector 2, București
Secretariat

Telefon: 021.310.60.93; 021.310.60.94 Fax: 0372.87.06.67 e-mail: office@ccfiscali.ro

Direcția de servicii pentru membri

Telefon: 021.340.40.60; 021.335.20.95 Fax: 021.311.09.66

Direcția de învățământ

Telefon: 0372.73.49.58 Fax: 0372.87.06.67 e-mail: curs@ccfiscali.ro

Consiliul superior al Camerei Consultanților Fiscali
vă urează

*Un an prosper, bogat în aspirații și împliniri,
plin de succese personale și profesionale!*

2017

SUMAR:

LEGISLAȚIE

5-12

5-8 Unele aspecte referitoare la raportările contabile întocmite de operatorii economici la 31.12.2016
Dr. ec. Alexandra Lazăr

8-10 Drepturile la stockoptions plan
Irina NISTOR, Senior Tax Manager, People & Organisation, PricewaterhouseCoopers Tax Advisors & Accountants S.R.L.
Cristina CRISTEA, Senior Tax Consultant, People & Organisation, PricewaterhouseCoopers Tax Advisors & Accountants S.R.L.

10-12 Marile dezavantaje ale obligativității întocmirii anuale a dosarului prețurilor de transfer
Cristina SĂULESCU, Transfer Pricing Manager, PKF Finconta

FOCUS

13-28

13-14 Abuzul de drept în domeniul taxei pe valoarea adăugată
Cristina Săulescu, Transfer Pricing Manager, PKF Finconta

15-19 Suntem pregătiți să atragem migrarea către România a holding-urilor străine înființate de români?
Gabriela Ecobici, KPMG, Tax Senior Assistant
Vlad Crăciun, KPMG, Tax Senior Manager

20-23 Reorganizarea întreprinderii prin divizare parțială și implicațiile fiscale ale acesteia. STUDIU
Magdalena Negruțiu, Prof. univ. dr. asociat Facultatea de Finanțe, Bănci, Contabilitate și Adminstrarea afacerilor din cadrul Universității Titu Maiorescu, București

24-28 Scutirea de impozit a profitului reinvestit și impactul fiscal al acesteia. STUDIU
Traian-Ovidiu CALOTĂ, Conf. univ. dr. - Facultatea de Finanțe, Bănci, Contabilitate și Adminstrarea afacerilor din cadrul Universității Titu Maiorescu, București

INTERNĂȚIONAL

28-31

ENGLISH SECTION

32-34



Senior editor
Toni TEAU
(legislație, focus)

Senior editor
Ionuț ȘTEFAN
(internațional)

Tipografie
Tipopressva

Publisher
SC FULL MEDIA
SERVICES SRL

Adresa redacției
Strada Alecu Russo,
nr. 13-19, Sector 2,
București
Telefon:
021.310.60.93;
021.310.60.94
Fax: 0372.87.06.67
Site
www.ccfiscali.ro
email
office@ccfiscali.ro

Responsabilitatea asupra
conținutului textelor publicate
în această revistă aparține în
exclusivitate autorilor

© Drepturile de autor pentru
imaginile publicate aparțin
revistei sau surselor acreditate

ISSN 1844 - 3591

Unele aspecte referitoare la raportările contabile întocmite de operatorii economici la 31.12.2016

Dr. ec. Alexandra Lazăr

Abstract: Fiecare început de an aduce pentru operatorii economici lucrări de închiderea exercitiului financiar precedent, finalizate cu întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale, respectiv a raportărilor contabile anuale.

Potrivit legii contabilității, situațiile financiare anuale, întocmite potrivit reglementărilor contabile aplicabile, reprezintă documentele oficiale de prezentare a activității economico-financiare a persoanelor prevăzute de lege.

Nu ne vom referi în cuprinsul prezentului articol și la obligația societăților-mamă de a întocmi situații financiare anuale consolidate, potrivit reglementărilor contabile aplicabile. În acest caz, răspunderea societății-mamă referitoare la întocmirea și publicarea situațiilor financiare anuale, însoțite de documentele prevăzute de lege, se referă nu numai la raportările individuale, dar și la cele consolidate. În mod corespunzător, eventualele contravenții prevăzute de legea contabilității, în legătură cu raportările contabile, se analizează distinct pentru situațiile financiare anuale individuale și pentru cele consolidate, având în vedere și termenul diferit pentru depunerea la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice a celor două categorii de raportări.

Cuvinte cheie: raportări contabile, operatori economici, informații comparative, exercițiu financiar, situații financiare.

OBLIGAȚII DE RAPORTARE CONTABILĂ

Pentru 31 decembrie 2016 obligațiile de raportare decurg, în primul rând, din prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Raportările întocmite de operatorii economici și depuse de aceștia la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice au la bază reglementările contabile aplicabile, respectiv *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, sau *Reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară*, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016.

Subliniem că atât legea contabilității, cât și ordinul emis anual pentru reglementarea principalelor aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale operatorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, se referă numai la raportările contabile depuse de operatorii economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice. Ca urmare, nu se reglementează aspecte aplicabile entităților reglementate și supravegheate de Banca Națională a României, respectiv de Autoritatea de Supraveghere Financiară. În plus, pot exista societăți ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată și care fac publice informații potrivit legislației privind piața de capital. Este adevărat că prin „precizările de închidere a exercitiului financiar” apro-

bate anual prin ordin al ministrului finanțelor publice sunt reglementate, în principal, aspecte legate de întocmirea de către operatorii economici a situațiilor financiare anuale, respectiv a raportărilor contabile anuale, în funcție de reglementările contabile aplicabile. Totuși, nu de puține ori, prin aceleași acte normative se reglementează și anumite tratamente contabile. Ca urmare, nu este suficient să se urmărească programele de asistență folosite pentru depunerea raportărilor contabile, în scopul selectării programului aplicabil entității (în funcție de reglementările contabile aplicabile, respectiv criteriile de mărime prevăzute de acestea). Este importantă parcurgerea în totalitate a actului normativ, cu atât mai mult, cu cât uneori trebuie corelate prevederi regăsite în ordinul propriu-zis cu aspecte cuprinse în anexele la ordin.

RAPORTĂRI CONTABILE ANUALE

Structura situațiilor financiare anuale întocmite de operatorii economici este cea prevăzută de reglementările contabile aplicabile, potrivit legii contabilității, în timp ce conținutul raportării contabile anuale se stabilește prin ordin al ministrului finanțelor publice.

Dacă majoritatea operatorilor economici urmează să depună situații financiare anuale, raportări contabile anuale depun următoarele categorii de entități:

- entitățile care, potrivit legii contabilității, au optat pentru un exercitiu financiar diferit de anul calendaristic. Acestea întocmesc raportări contabile anuale la 31 decembrie distinct de situațiile financiare anuale încheiate la data aleasă pentru întocmirea respectivelor situații financiare anuale;

- persoanele juridice aflate în lichidare, potrivit legii;

- subunitățile deschise în România de societăți rezidente în state aparținând Spațiului Economic European.

De menționat că, deși fac obiectul cerințelor legii contabilității, subunitățile deschise în România de societăți rezidente în state aparținând Spațiului Economic European nu depun situații financiare anuale. Ca o paranteză, potrivit *Legii nr. 26/1990 privind registrul comerțului, republicată, cu modificările și completările ulterioare*, în situația în care comerciantul din străinătate care deschide o sucursală în România nu este guvernat de legea unui stat membru al Uniunii Europene sau a Spațiului Economic European, la registrul comerțului de la sediul sucursalei se depun situațiile financiare ale operatorului economic din străinătate, așa cum sunt acestea întocmite, auditate și publicate în conformitate cu legea din România, cu excepția cazului în care legea care guvernează persoana juridică din străinătate prevede reguli contabile echivalente celor aflate în vigoare în Uniunea Europeană, în cazul în care persoana juridică din străinătate care deschide o sucursală în România nu este guvernată de legea unui stat membru al Uniunii Europene sau a Spațiului Economic European (art. 24 alin. (3) lit. f) din lege, reformulat potrivit *Legii nr. 152/2015 pentru modificarea și completarea unor acte normative în domeniul înregistrării în registrul comerțului*);

- societățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, distinct de situațiile finan-

ciare anuale întocmite pe baza datelor din balanța de verificare cuprinzând elemente determinate potrivit prevederilor Standardelor Internaționale de Raportare Financiară.

Potrivit reglementărilor aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016, dacă modificarea politicilor contabile sau corectarea erorilor contabile impune retratarea informațiilor comparative, informații comparative retratate se prezintă nu doar prin situațiile financiare anuale, ci și în cadrul raportărilor contabile anuale. În acest caz, informațiile comparative referitoare la elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, respectiv a veniturilor și cheltuielilor, sunt cele determinate în urma aplicării noilor politici contabile, respectiv a corectării erorilor contabile.

De precizat că o asemenea abordare care impune asigurarea comparabilității informațiilor financiare nu este valabilă în cazul entităților care aplică Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare. Potrivit acestor reglementări, dacă valorile nu sunt comparabile, acest lucru se prezintă în notele la situațiile financiare, însoțit de explicații.

UNELE ELEMENTE CARE PREZINTĂ IMPORTANȚĂ ÎN CONTEXTELUL ÎNCHEIERII EXERCITIULUI FINANCIAR

Dintre aspectele practice, alături de efectuarea corespunzătoare a lucrărilor de inventariere, două elemente merită subliniate, dată fiind importanța lor:

- cursul de schimb valutar folosit la întocmirea situațiilor financiare anuale, care este diferit de cel utilizat pentru contabilizarea operațiunilor în valută. Astfel, la fiecare dată a bilanțului, elementele monetare exprimate în valută (disponibilități și alte elemente asimilate, cum sunt acreditivele și depozitele bancare, creanțe și datorii în valută) trebuie evaluate și prezentate în situațiile financiare anuale utilizând cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României și valabil la data încheierii exercitiului financiar. În acest scop, pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice se publică anual cursul de schimb valutar folosit la întocmirea situațiilor financiare anuale.

Spre deosebire de acest curs valutar, operațiunile privind încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii respective.

În vederea asigurării unui tratament contabil unitar, prin cursul de schimb de la data efectuării operațiunii se înțelege cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României, din ultima zi bancară anterioară operațiunii, disponibil ca informație la momentul efectuării operațiunii (încasare, plată, emiter de documente);

- estimările efectuate în ceea ce privește diverse elemente reflectate în situațiile financiare anuale, respectiv provizioane sau ajustări pentru depreciere. Cuantificarea unor asemenea elemente nu trebuie corelată nici cu tratamentul fiscal al veniturilor și cheltuielilor corespunzătoare, nici cu predeterminarea unui prag sau a unei limite valorice care să corespundă impactului acestor elemente asupra rezultatului contabil. Raționamentul profesional care intervine cu această ocazie trebuie să aibă în vedere situația efectivă, reală, și nu o interpretare subiectivă a evenimentelor. Nimeni nu pretinde o prudență excesivă – administratori, acționari sau auditori statutari – dar nu poate fi acceptată nici nerecunoașterea unor pierderi constatate, pentru că orice amânare a acestei recunoașteri are impact asupra viabilității viitoare a entității. Situațiile financiare trebuie elaborate pe baza politicilor contabile construite prin raportare la principiile cuprinse în reglementările contabile aplicabile. Dovada că legea contabilității face referire la furnizarea, prin situațiile financiare anuale, a unei imagini fidele a poziției financiare, performanței financiare și a altor informații, în condițiile legii, referitoare la activitatea desfășurată de entitate. Aceeași referință la imaginea fidelă este cuprinsă, de asemenea, în declarația care însoțește situațiile financiare anuale, această imagine fidelă fiind consecința aplicării unor politici contabile elaborate pe baza principiilor cuprinse în reglementările contabile aplicabile. În toate cazurile, răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității revine administratorului sau altei persoane care are obligația gestionării entității respective. În acest context trebuie amintită și obligativitatea elaborării de politici contabile, aspect regăsit atât în legea



contabilității, cât și în *Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare*.

ENTITĂȚI ÎN ARIA REGLEMENTĂRIILOR CONTABILE APROBATE PRIN ORDINUL MINISTRULUI FINANTELOR PUBLICE NR. 2.844/2016

Societățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată aplică Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). Societățile respective organizează și conduc contabilitatea în baza *Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară*, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016¹, începând cu exercitiul financiar următor celui în care valorile lor mobiliare devin admise la tranzacționare. Un aspect care se evidențiază aici este

momentul trecerii la aplicarea efectivă a IFRS. Astfel, societățile cotate retratează o singură dată informațiile contabile, în condițiile în care prevederile se referă la valori mobiliare admise la tranzacționare la data bilanțului. Ele urmează să aplice efectiv IFRS începând cu exercitiul financiar următor celui în care valorile lor mobiliare devin admise la tranzacționare.

În afara acestor societăți, pentru o altă categorie de entități, respectiv cele cuprinse în Anexa la *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 666/2015 privind aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară de către unele entități cu capital de stat*, aplicarea efectivă a IFRS se va efectua după doi ani de retratare a informațiilor din contabilitatea organizată în baza Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale

individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, potrivit ordinului menționat, pentru exercitiile financiare ale anilor 2016 și 2017, entitățile respective întocmesc, în scop informativ, un set de situații financiare anuale individuale în baza reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Pentru cele două exerciții financiare, situațiile financiare anuale prevăzute de Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sunt cele întocmite potrivit Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.

1. prin ordinul respectiv a fost abrogat Ordinul viceprim-ministrului, ministrul finanțelor publice, nr. 1.286/2012 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, cu modificările și completările ulterioare.

1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste entități organizează și conduc contabilitatea potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare financiară începând cu exercițiul financiar al anului 2018.

Din momentul aplicării efective a IFRS, pentru toți operatorii economici, situațiile financiare anuale prevăzute de Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sunt cele întocmite potrivit Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016. Nu menționăm nimic despre entitățile care, în baza Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016 ar putea opta pentru aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Ordinul respectiv introduce doar o asemenea posibilitate, fără a fi reglementate până la această dată condițiile în care anumite entități pot opta pentru aplicarea IFRS. Întrucât condițiile respective urmează a fi stabilite prin prevederi legale, rezultă că la această dată, situații financiare oficiale în baza IFRS pot întocmi doar societățile cotate și, începând cu exercițiul financiar al anului 2018, entitățile cuprinse în Anexa la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 666/2015.

În finalul acestui articol mai amintim că, potrivit legii contabilității, se interzice depunerea la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice a mai multor seturi de situații financiare anuale pentru același exercițiu financiar. Erorile constatate după depunerea situațiilor financiare anuale se corectează la data constatării lor, potrivit reglementărilor contabile emise de instituțiile cu atribuții de reglementare contabilă.

Procedura de corectare a erorilor cuprinse în situațiile financiare anuale și raportările contabile anuale depuse de operatorii economici și persoanele juridice fără scop patrimonial, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 450/2016, menționează expres că erorile contabile, așa cum sunt definite de reglementările contabile aplicabile, se corectează potrivit reglementărilor respective. Ca urmare, în cazul corectării acestora nu poate fi depus un alt set de situații financiare anuale/ raportări contabile anuale corectate.

Drepturile la stockoptions plan

Abstract: Până nu demult, planurile de tipul stockoptions erau preponderent întâlnite la companiile multinaționale care ofereau oportunitatea înrolării în planurile respective și angajaților din filialele românești, cu scopul principal de stimulare și/sau fidelizare a acestora. De câțiva ani încoace, tot mai multe companii naționale și-au arătat interesul în a le implementa, fiind atrase de tratamentul fiscal favorabil. Dacă până anul trecut facilitatea era oferită doar companiilor listate, pe fondul ultimelor modificări fiscale, vom putea asista la proliferarea interesului companiilor, listate sau nelistate, în a implementa astfel de planuri pentru angajații lor.

Cuvinte cheie: stockoptions, recompensare, preț preferențial, titluri de participare, investiții.

Irina NISTOR,

Senior Tax Manager, People & Organisation,
PricewaterhouseCoopers Tax Advisors &
Accountants S.R.L.

Cristina CRISTEA,

Senior Tax Consultant, People & Organisation,
PricewaterhouseCoopers Tax Advisors &
Accountants S.R.L.

De mai bine de 14 ani, legiuitorul a dăruit avantajelor sub forma dreptului la stockoptions plan un tratament fiscal favorabil. Mai exact, aceste avantaje nu au fost considerate venituri impozabile, în sensul impozitului pe venit. În plus, începând din anul 2011, a fost clarificată și neincluzarea acestora în baza de calcul a contribuțiilor sociale obligatorii. Cât a fost, însă, în vigoare, Vechiul Cod Fiscal¹ nu a avut o definiție a stockoptions plan. Definiția mult așteptată a fost introdusă în Noul Cod Fiscal² la 1 ianuarie 2016. Definiția în forma sa inițială nu a rezistat niciun an, fiind modificată,

în mod surprinzător, prin OUG 84/2016³ în noiembrie 2016. Atât definiția inițială din Noul Cod Fiscal, cât și modificarea sa ulterioară încurajează companiile la implementarea unor astfel de planuri de pe urma cărora beneficiarii (în cea mai mare parte angajați) pot dobândi dreptul la valorile mobiliare ale companiei fără costurile fiscale salariale obișnuite. Până la intrarea în vigoare a Noului Cod Fiscal, în legislația românească, singura definiție a stockoptions plan era cea dată de Ordinul 3483/2008⁴, preluată din Instrucțiunea 12/2005⁵. Potrivit acesteia, stockoption plan reprezintă un *program inițiat în cadrul unei societăți comerciale*

1. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

2. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

3. Ordonanța de Urgență nr. 84/2016 pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul financiar-fiscal;

4. Ordinul ministrului economiei și finanțelor și al președintelui Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare nr. 3483/144/2008 pentru aprobarea Normelor privind determinarea, reținerea și virarea impozitului pe câștigul de capital rezultat din transferul titlurilor de valoare, obținut de persoanele fizice;

5. Instrucțiunea Comisiei Naționale a Valorilor Mobiliare nr. 12/2005 privind determinarea, reținerea și virarea impozitului pe câștigul de capital rezultat din transferul titlurilor de valoare, obținut de persoanele fizice;



ale cărei valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată sau tranzacționate în cadrul unui sistem alternativ de tranzacționare, prin care se acordă angajaților acestei societăți comerciale dreptul de a achiziționa un număr determinat de acțiuni emise de societatea respectivă la un preț preferențial. Alte prevederi în legătură cu regulile de acordare a acestor drepturi în cadrul unui astfel de plan nu au existat în legislație.

Noul Cod Fiscal a preluat o parte din definiția oferită de Ordinul 3483/2008, în sensul că planul trebuia să fie inițiat de către o persoană juridică *ale cărei valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată sau tranzacționate în cadrul unui sistem alternativ de tranzacționare.* Însă noua definiție se dovedește a fi mult mai permisivă dând dreptul *atât angajaților, administratorilor și/sau directorilor acestei persoane juridice, cât și celor ai persoanelor juridice afiliate ei de a achiziționa la un preț preferențial sau de a primi cu titlu gratuit un număr determinat de valori mobiliare emise de entitatea respectivă.* Singura condiție mai restrictivă este aceea referitoare la *perioada minimă de*

un an între momentul acordării dreptului și momentul exercitării acestuia (achiziționării titlurilor de participare) pe care programul respectiv trebuie să o cuprindă.

După cum am menționat mai sus, această definiție suferă o modificare într-un interval de 11 luni în urma căreia prevederea preluată din Ordinul 3483/2008 este înlăturată, nemaexistând condiția ca entitatea care inițiază planul să aibă valorile mobiliare admise la tranzacționare.

Astfel, începând cu 1 ianuarie 2017, stockoptions plan este definit de Noul Cod Fiscal drept *un program inițiat în cadrul unei persoane juridice prin care se acordă angajaților, administratorilor și/sau directorilor acesteia sau ai persoanelor juridice afiliate ei, prevăzute la pct. 26 lit. c) și d)⁶, dreptul de a achiziționa la un preț preferențial sau de a primi cu titlu gratuit un număr determinat de titluri de participare, definite potrivit pct. 40⁷, emise de entitatea respectivă.* Suplimentar, se păstrează condiția de un an între cele două momente, cel al *acordării dreptului și cel al exercitării acestuia (achiziționării titlurilor de participare).* Pe scurt, dacă se dorește un tratament

fiscal favorabil, un stockoptions plan ar trebui să ofere următoarele răspunsuri:

- Cine sunt beneficiarii? Angajații, administratorii, directorii persoanei juridice sau cei ai afiliatei lor;
- Ce se acordă? Dreptul de a achiziționa la un preț preferențial sau de a primi cu titlu gratuit titluri de participare emise de persoana juridică;
- Câte titluri? Un număr determinat.
- Când se poate exercita dreptul?

La cel puțin un an de la momentul acordării sale.

Neîndeplinirea oricăreia dintre aceste condiții, poate conduce la încadrarea acestor drepturi în categoria veniturilor salariale impozabile, subiect de impozit pe venit și contribuții sociale obligatorii. Implementarea unui stockoptions plan are însă și un cost fiscal pentru entitatea care înregistrează cheltuiala aferentă vânzării titlurilor la un preț preferențial sau al acordării lor cu titlu gratuit. Potrivit art. 25, alin. (4), lit. q⁸ din Noul Codul Fiscal aceasta este văzută drept o cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit. Suplimentar, entitatea trebuie să țină cont de implicațiile

6. 26. persoane afiliate - o persoană este afiliată dacă relația ei cu altă persoană este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin aceasta deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerea persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică;

d) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă o persoană deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerea persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv acea persoană juridică.

contabile care pot fi variate în funcție de condițiile planului.

Dacă pentru angajatul înrolat în plan, nu au existat implicații fiscale la momentul acordării sau la cel al exercitării dreptului, acestea ar putea să apară ulterior. Calitatea de investitor îi poate atrage obligații fiscale dacă acțiunile dobândite îi generează dividende sau dacă le vinde, obținând astfel venituri din transferul titlurilor. Regulile fiscale de impunere ale celor două categorii de venituri din investiții (dividende și venituri din transferul titlurilor) pot depinde de rezidența fiscală a emitentului titlurilor. Luându-le pe rând, dividendele se impun în prezent cu o cotă de 5%. Dacă emitentul titlurilor și implicit plătitorul dividendelor este rezident român, obligația calculării și reținerii impozitului pe aceste venituri îi revine acestuia odată cu plata dividendelor și impozitul este final. Dacă însă emitentul/plătitorul este străin, se consideră că persoana fizică a obținut venituri realizate în străinătate. Pentru aceste venituri, presupunând că la data primirii venitului este rezident român, angajatul investitor va avea obligația de a le declara până pe 25 mai a anului următor celui de realizare a venitului, prin depunerea *Declarației 201 privind veniturile realizate din străinătate*.

Obligația personală de declarare apare și în situația în care angajatul investitor va vinde titlurile respective și va realiza un câștig net anual/pierdere netă anuală. Pierderea netă anuală se declară, se raportează și se poate recupera din câștigurile nete anuale obținute în următorii 7 ani consecutivi, din aceeași sursă. Rezidența fiscală a emitentului determină sursa venitului: din România sau din străinătate și implicit tipul formularului care trebuie completat și depus (Declarația 200 sau Declarația 201). Modul în care angajatul a dobândit titlurile influențează modul de determinare a rezultatului vânzării acestora: dacă acesta a plătit un preț de cumpărare, acesta se va scădea din prețul de vânzare rezultând un câștig sau o pierdere; dacă titlurile au fost dobândite cu titlu gratuit, valoarea venitului obținut va fi dată de valoarea de vânzare a titlurilor.

În urma depunerii declarației de venit realizat, organul fiscal stabilește impozitul datorat prin emiterea unei decizii de impunere, iar plata impozitului trebuie făcută în termen de 60 de zile de la comunicarea deciziei.

În concluzie, putem afirma că, în teorie, legiuitorul s-a arătat generos cu entitățile care au deja implementat sau doresc să implementeze un stockoptions plan. În prezent, orice persoană juridică, indiferent de forma de organizare, poate, din punct de vedere fiscal, să inițieze un stockoptions plan. Rămâne de văzut în ce măsură un astfel de plan poate fi funcțional din perspectivă juridică.

În practică, situațiile pot fi multiple. Cum va reuși o societate cu răspundere limitată să implementeze un stockoptions plan potrivit definiției fiscale, să ofere angajaților săi dreptul de primi cu titlu gratuit un număr determinat de părți sociale, respectând totodată prevederile Legii 31/1990⁹, este greu de spus. De asemenea, pot exista planuri care deși sunt numite stockoptions, nu îndeplinesc condițiile cerute de legislația fiscală (spre exemplu perioada între cele două momente este mai mică de un an). În același timp, pot fi întâlnite planuri, care deși nu sunt numite stockoptions, în substanță, îndeplinesc cerințele legii fiscale pentru a se califica ca atare. Parafrazând bine cunoscuta expresie „detaliile fac diferența”, companiile trebuie să acorde o atenție sporită regulilor fiecărui plan și să analizeze în mod conștient și conștiincios condițiile acestuia pentru a determina în ce măsură tratamentul favorabil oferit de actuala legislație fiscală poate fi aplicat și susținut.

Așadar, condițiile impuse de legislația fiscală pot ridica o multitudine de întrebări privind funcționarea efectivă a unui stockoptions plan. Dar acesta este subiectul unei alte discuții.

Sumarizând: la acest moment, orice persoană juridică, atrasă fiind de costurile fiscale reduse pe care le implică un stockoptions plan, se poate bucura, cel puțin la nivel teoretic, de privilegiul de a avea acces la acest instrument de recompensare a angajaților săi.

7. Titlu de participare - orice acțiune sau altă parte socială într-o societate în nume colectiv, societate în comandită simplă, societate pe acțiuni, societate în comandită pe acțiuni, societate cu răspundere limitată sau într-o altă persoană juridică ori la un fond deschis de investiții;

8. Cheltuielile cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri de decontare în acțiuni.

9. Legea societăților.

Marile deza vantaje ale obligativității întocmirii anuale a dosarului prețurilor de transfer

Abstract: Articolul abordează aspecte referitoare la problemele întâlnite în practica întocmirii anuale a dosarului prețurilor de transfer.

Cuvinte cheie: dosar de prețuri de transfer, întocmire anuală, analiză multianuală.

Cristina SĂULESCU,
Transfer Pricing Manager, PKF Finconta

Cu toții am așteptat modificarea legislației naționale referitoare la dosarul prețurilor de transfer. În mod special deoarece în practică, se simțea nevoia de stabilire a unor praguri de semnificație, dar și datorită faptului că legislația anterioară nu era destul de explicită în acest domeniu. Începutul anului 2016 a venit cu mult așteptată prevedere legislativă, respectiv Ordinul nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/ estimare a prețurilor de transfer.

Conform noilor prevederi legislative, din punct de vedere al prețurilor de transfer, contribuabilii se împart în trei mari categorii, astfel:

- Contribuabili care au obligația întocmirii anuale a dosarului prețurilor de transfer;
- Contribuabili care au obligația întocmirii dosarului prețurilor de transfer la solicitarea organelor de inspecție fiscală;
- Contribuabili care nu au obligativitatea întocmirii dosarului prețurilor de transfer.

În acest articol, mi-am propus să abordez problemele cu care se confruntă sau se vor confrunta în practică companiile din prima categorie, respectiv



acei contribuabili care au obligativitatea întocmirii anuale a dosarului prețurilor de transfer. Din practică pot spune că supravegherea continuă a modalității de derulare a tranzacțiilor cu afiliații precum și verificarea periodică a respectării principiului prețului de piață constituie un avantaj pentru orice contribuabil. Cu toate acestea, obligativitatea întocmirii anuale a documentației prețurilor de transfer prezintă multe inconveniente, dintre care considerăm că cele mai importante ar fi:

- Afectarea serioasă a bugetului de cheltuieli al societății;
- Timpul redus pe care acești contribu-

abili îl au la dispoziție pentru întocmirea dosarului;

- Perioada super aglomerată în care trebuie pregătită toată documentația;
- Relevanța redusă, în cele mai multe cazuri, a studiilor de piață efectuate pentru stabilirea conformității cu principiul prețului de piață.

În ceea ce privește afectarea bugetului de cheltuieli al contribuabililor care au obligativitatea întocmirii anuale a dosarului prețurilor de transfer, este de menționat faptul că efectuarea studiilor de comparabilitate este costisitoare, dat fiind că acestea se realizează, în cele mai

multe cazuri, cu ajutorul unor baze de date accesibile contra cost. Faptul că este nevoie ca anual să se realizeze studiile de piață, poate genera la nivelul entităților costuri destul de ridicate.

Referitor la timpul avut la dispoziție precum și perioada în care trebuie întocmit dosarul, dacă e să menționăm că termenul este același cu cel pentru depunerea declarației privind impozitul pe profit, nu mai rămân prea multe de spus. Cu toții știm că închiderea unui exercițiu financiar reprezintă poate cea mai aglomerată perioadă din anul contabililor. Trebuie verificate soldurile, efectuate reglările, depuse declarațiile, pregătit

auditul statutar, etc. Începând din anul 2017, pe lângă toate sarcinile anterioare, a mai apărut și aceasta, a pregătirii tuturor documentelor și informațiilor necesare în vederea întocmirii dosarului preturilor de transfer.

Atâta timp cât există obligativitatea întocmirii dosarului preturilor de transfer până la același termen la care societatea depune declarația de impozit pe profit, contribuabilul se regăsește în imposibilitatea de a mai rectifica ceva în ceea ce privește tranzacțiile cu afiliații. Un termen mai lejer, eventual până la depunerea situațiilor financiare anuale, ar acorda contribuabililor posibilitatea efectuării unor reglări, atât de natură comercială, dar mai ales fiscală, astfel încât să se asigure că tranzacțiile derulate în relație cu afiliații respectă principiile pretului de piață.

Dacă declarația privind impozitul pe profit suportă depunerea uneia sau chiar a mai multor rectificative, atunci când vine vorba de dosarul preturilor de transfer, nu avem încă norme legale în acest sens.

În ceea ce privește relevanța studiilor de comparabilitate, trebuie avute în vedere prevederile legale în materie, care indică faptul că vor fi folosite cele mai recente date financiare disponibile. Dat fiind termenul de întocmire, cele mai recente date financiare disponibile pentru comparabilitate vor fi întotdeauna cele ale exercițiilor financiare anterioare. Trebuie avut în vedere faptul că situațiile financiare anuale au un termen de întocmire și depunere ulterior, iar cei care realizează bazele de date mai au nevoie la rândul lor de câteva luni pentru compilarea tuturor informațiilor. Astfel, informațiile financiare aferente exercițiului financiar 2016 vor fi disponibile în bazele de date începând cu luna septembrie 2017, în timp ce există entități care trebuie să întocmească dosarul pentru tranzacțiile derulate cu afiliații în 2016 până la data de 25 martie 2017. Ce presupune aceasta? Că se vor compara marje obținute în 2016 cu marje obținute în perioade anterioare de timp, cele mai recente date disponibile fiind acum cele aferente exercițiului financiar 2015. Dar cât de relevantă poate fi o astfel de comparație? Să comparăm un an cu un alt an nu este niciodată relevant. Poți eventual să comparăm un an cu o perioadă, pentru a se putea stabili o tendință. În legislația română este prevăzut faptul că dacă efectuezi o analiză multianuală,

trebuie să justifici de ce ai făcut-o. Date fiind toate cele prezentate anterior, o entitate care are obligativitatea întocmirii anuale a dosarului preturilor de transfer nu va putea niciodată să efectueze o analiză altfel decât multianuală.

În foarte multe domenii de activitate, piața înregistrează o evoluție fluctuantă care face irelevantă o comparabilitate a marjelor sau preturilor obținute sau practicate într-un an cu cele din anii anteriori. Un exemplu elocvent în acest sens ar fi agricultura, unde există influențe majore ai unor factori externi necontrolabili, cum ar fi clima. Într-o astfel de situație, considerăm ca fiind irelevantă efectuarea unei comparabilități a marjelor obținute într-un an cu cele obținute în anul precedent sau chiar în anii precedenți.

În ceea ce privește necesitatea justificării efectuării unei analize multianuale, considerăm că Liniile directoare OCDE oferă suficiente motive, prin următoarele prevederi: „*în vederea obținerii unei înțelegeri complete asupra factorilor și circumstanțelor aferente tranzacției controlate, în general este utilă examinarea datelor atât din cadrul anului analizat, precum și a celor din anii anteriori. Analizarea unor astfel de informații ar putea prezenta factori care ar fi putut influența (sau ar fi trebuit să influențeze) determinarea pretului de transfer. O asemenea analiză poate fi necesară în mod particular în cazurile aplicării unei metode tranzacționale de preturi de transfer.*”

Așa cum se poate remarca, chiar și OCDE vorbește de analiza datelor din cadrul anului analizat, dar prin obligativitatea întocmirii anuale într-un termen atât de scurt a dosarului, ne aflăm în imposibilitatea de a realiza acest lucru.

În practică lucrurile sunt chiar mai complicate. Ce se întâmplă dacă la un dosar care documentează perioada 2011 – 2015 și care este realizat la finalul anului 2016 este utilizată metoda analizei multianuale, iar până la 25 martie 2017 trebuie întocmit și dosarul aferent anului 2016? Pentru perioada 2011-2015, prin folosirea analizei multianuale, au fost comparați indicatorii obținuți de entitatea analizată în 2011-2015 cu cei obținuți de comparabile în aceeași perioadă. La întocmirea dosarului pentru 2016, ce analiză economică poate fi utilizată, ce perioadă de comparare? Se compară 2016 cu 2015? Sau se efectuează o analiză multianuală? Dar ce presupune multianual? Din practică,

putem spune că multianual înseamnă de cele mai multe ori 3 ani. Dacă am efectua o astfel de analiză, ar însemna că pentru 2016 am lua ca bază de comparabilitate 2013-2015. O astfel de abordare presupune efectuarea unui nou studiu de comparabilitate, deși situațiile din bazele de date nu au suferit modificări. Trebuie avut în vedere faptul că în efectuarea unor studii de comparabilitate, societățile sunt sortate prin utilizarea unor filtre așa zis cantitative. Liniile directoare OCDE recomandă folosirea ca bază de comparabilitate doar a entităților care nu au înregistrat pierderi pe perioade nedeterminate de timp. Dar nu există o definiție a termenului „nedefinită”. Stabilirea acesteia este lăsată la latitudinea celui care întocmește dosarul. Tot din practică, putem spune că, de regulă, dacă analiza este pentru o perioadă de 3 ani, se vor păstra în eșantion doar acele entități i care nu au înregistrat pierdere în mai mult de un an, sau care au înregistrat profit ca medie ponderată în toată perioada. Dacă, perioada analizată este de 5 ani, se vor alege doar acele entități care au înregistrat profit în 3 din 5 ani sau ca medie ponderată pe toată perioada. Astfel de filtre ne aduc în situația de a cataloga aceeași entitate fie ca fiind comparabilă, fie ca fiind neeligibilă, în funcție de perioada pentru care se realizează analiza.

Mai mult decât atât și având în vedere toate cele de mai sus, ne putem afla în situația în care pentru același exercițiu financiar, de exemplu 2015, să avem două intervale de comparabilitate sensibil diferite. În cazul acesta, care interval va fi considerat cel la care este corect să ne raportăm? Cel din dosarul întocmit cu o analiză multianuală pe 5 ani sau cel întocmit ulterior cu o analiză pe doar 3 ani? Să sperăm că diferențele nu vor fi notabile.

Deocamdată nu ne rămâne decât să ne apucăm serios de treabă, deoarece termenul de întocmire anuală a dosarului se apropie pentru multe entități și să sperăm că de la anul, respectiv odată cu întocmirea dosarelor pentru 2017 lucrurile să intre cât de cât pe un făgaș normal, dacă se poate numi așa, prin utilizarea ca bază de comparabilitate, întotdeauna, a perioadei anterioare. Separat, recomandarea mea este să pregătiți orice justificări de care dispuneți pentru a putea demonstra că o astfel de analiză poate sau nu să fie relevantă, în funcție de situația concretă în care vă regăsiți.

Abuzul de drept în domeniul taxei pe valoarea adăugată

Alin Negrescu,
Director, KPMG Romania SRL
Dan Verescu,
Consultant, KPMG Romania SRL

Abstract: Conform legislației fiscale în vigoare din România, tranzacțiile în cazul cărora se constată un abuz de drept pot fi redefinite din punct de vedere fiscal în cazul în care se poate demonstra în mod obiectiv faptul că efectuarea operațiunilor respective are ca scop principal obținerea unor avantaje fiscale care ar contraveni scopului unor dispoziții legale. Cu toate acestea, nici Codul Fiscal și nici alte acte normative nu prevăd criteriile sau condițiile clare în funcție de care poate fi efectuată o evaluare a cazurilor de abuz de lege, această problemă extrem de complexă fiind lăsată la interpretarea autorităților fiscale.

Cuvinte cheie: abuz de drept, practici abuzive, drept de deducere al TVA, reconsiderare.

CADRUL LEGISLATIV DIN ROMÂNIA

Din punct de vedere al TVA, art. 11, alin. (12) din Codul Fiscal prevede două condiții care trebuie îndeplinite cumulativ pentru ca autoritățile fiscale să fie îndreptățite să invoce abuzul de lege și să reconsidere tratamentul aplicat în legătură cu tranzacțiile respective: „*a) tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, au drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care ar contraveni scopului acelor dispoziții legale;* *b) trebuie dovedit, în mod obiectiv, faptul că scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a se obține un avantaj fiscal.*”

Astfel, în cazul în care autoritățile fiscale pot proba faptul că se îndeplinesc cumulativ cele două condiții, acestea pot redefini din punct de vedere fiscal operațiunile efectuate, pentru a reflecta „*situația care ar fi prevalat în lipsa tranzacțiilor ce au constituit abuzul*”. Concret, organele de inspecție fiscală pot dispune respingerea dreptului de deducere al TVA sau impune sume de TVA colectată suplimentare ca urmare a efectuării unor operațiuni astfel încât să reflecte implicațiile fiscale la nivelul contribuabilului în cazul în care aceste operațiuni nu ar fi fost efectuate (sau ar fi fost efectuate alte operațiuni în mod normal) de către contribuabil.

Așadar, legea oferă un cadru absolut general, conturat de aceste două condiții cumulative, în care trebuie analizat un caz de abuz de lege, fără a furniza detalii suplimentare. În cazul impozitelor directe, legiuitorul a promis, totuși, odată cu aprobarea noului Cod Fiscal, să pună la dispoziția inspectorilor fiscali și contribuabililor o procedură de aplicare a prevederilor generale anti-abuz, ce ar urma să fie aprobată printr-un Ordin ANAF. Procedura prevăzută de alin (13) al art.11 din Codul fiscal se lasă așteptată de aproape un an, dar atunci când va apărea este posibil să aducă clarificările necesare în ceea ce privește aplicarea reglementărilor anti-abuz de lege în materia impozitelor directe. Procedura va viza aplicarea alin (1)-(4) ale art.11 din Codul fiscal, despre care alin (5) al acestui articol ne spune că s-ar aplica doar în „scopul stabilirii impozitelor directe”. În ceea ce privește impozitele indirecte, cum este TVA, nici contribuabilii și nici inspectorii nu vor beneficia de clarificări, deși identificarea cazurilor reprezentând abuz de lege reprezintă o chestiune foarte complexă și complicată care necesită o analiză amănunțită a foarte multor aspecte de natură comercială, economică și juridică.

În consecință, putem conclud că legislația din România nu oferă și nu va oferi prea curând criterii clare și suficiente pentru ca autoritățile fiscale sau chiar contribuabilii să poată avea o interpreta-

re unitară pe tema abuzului de drept în materia TVA, care s-ar fi impus cu necesitate dacă avem în vedere complexitatea unei astfel de analize, care este dezbătută inclusiv la nivelul Curții de Justiție a Uniunii Europene (numită în continuare „CJUE”).

În lipsa unor clarificări cu privire la conceptul de abuz de drept în materie fiscală, cât și ținând seama de contextul actual în care există o presiune din ce în ce mai mare cu privire la colectarea impozitelor și taxelor la bugetul de stat, este inevitabil să nu apară cazuri de interpretare diferită a ceea ce reprezintă practici abuzive din punct de vedere fiscal din partea autorităților fiscale și din partea contribuabililor, cât și interpretări agresive ale organelor de inspecție fiscală ale prevederilor alin. (12) al art. 11 cu privire la conceptul de abuz de drept în materia deducerii TVA.

În fapt, în practică, de cele mai multe ori, structurarea anumitor tranzacții astfel încât să se obțină o optimizare fiscală, inclusiv în ceea ce privește TVA, este asimilată în mod automat cu abuzul de lege, cu toate că CJUE, de a cărei jurisprudență în materia TVA și accizelor, autoritățile fiscale au obligația să țină cont, potrivit alin (11) al art.11 din Noul Cod Fiscal, a subliniat faptul că este dreptul fiecărei societăți în parte de a-și organiza desfășurarea activității economice astfel încât să își maximizeze beneficiile economice, inclusiv prin

optimizarea sarcinilor fiscale, atât timp cât acest lucru se face în cadrul legal oferit de legislația comunitară. De asemenea, autoritățile fiscale române trebuie să aibă în vedere și respectarea principiului liberei circulații a capitalului în cadrul spațiului comunitar, conform căruia acesta trebuie să circule în mod liber și fără restricții din partea statelor membre. Cu alte cuvinte, de exemplu, atunci când o societate decide să-și stabilească locul de desfășurare a tranzacțiilor într-un anumit stat membru, din motive care țin în principal sau strict de dimensiunea sarcinii fiscale (TVA) suportate, nu înseamnă în mod automat că avem de-a face cu un abuz de lege.

LINIILE DIRECTOARE TRASATE DE CĂTRE JURISPRUDENȚA EUROPEANĂ

În absența unor clarificări suficiente din partea legislației fiscale din România și, având în vedere și alin. (11) al art. 11 din Codul Fiscal, introdus începând cu 1 ianuarie 2016, care obligă autoritățile fiscale să țină cont de jurisprudența CJUE în domeniul TVA, ne îndreptăm atenția către jurisprudența CJUE pentru clarificări referitoare la acest subiect. Hotărârea de referință a CJUE cu privire la abuzul de drept în domeniul TVA este cea emisă în cauza C-255/02 Halifax plc. Aceasta a stabilit anumite principii importante în ceea ce privește conceptul de practică abuzivă, cum ar fi așa-zisul „test Halifax”, implementat în legislația locală prin cele două condiții menționate la art. (11), alin. (12) din Codul fiscal. În această decizie, CJUE a subliniat un lucru foarte important și anume faptul că, în cazul în care o persoană impozabilă are posibilitatea de a alege dintre două tranzacții, Directiva europeană privind TVA nu îl constrânge să aleagă varianta care implică plata sumei celei mai mari de TVA. Astfel, așa cum a menționat și Avocatul General în opinia sa în acest caz, o persoană impozabilă are dreptul să aleagă structura activității sale astfel încât să își limiteze datoria fiscală, desigur respectând cadrul legal aplicabil. Este foarte important de menționat și faptul că, atât timp cât nu se poate vorbi despre un prejudiciu adus bugetului de stat prin efectuarea anumitor operațiuni care ar putea intra în sfera de aplicare a principiului abuzului de drept, operațiunile respective nu mai pot fi considerate drept practici abuzive din punct de vedere fiscal. În acest sens a fost pronunțată Hotărârea emisă de către CJUE în cazul



Weald Leasing, în care CJUE a considerat că pur și simplu alegerea efectuării anumitor operațiuni în detrimentul altora în vederea obținerii unui flux de numerar mai avantajos din punct de vedere al TVA (leasing în detrimentul achiziției bunului respectiv) nu poate constitui un caz de abuz de drept.

În ceea ce privește stabilirea faptului dacă o persoană impozabilă efectuează totuși operațiuni care reprezintă practici abuzive, în baza celor două condiții menționate mai sus, CJUE a lăsat responsabilitatea în sarcina instanțelor naționale care au competența să verifice dacă o acțiune constituie sau nu o practică abuzivă, cu condiția să nu se aducă atingere eficacității dreptului comunitar. Cu toate acestea, legislația din România nu oferă niciun set de reguli și criterii clare în vederea stabilirii dacă (1) anumite tranzacții, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, au drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care ar contraveni scopului acelor dispoziții legale și dacă (2) scopul esențial al operațiunilor în cauză este de a se obține un avantaj fiscal.

Mai mult, nici Codul Fiscal, nici Directiva europeană privind TVA nu conțin nicio prevedere care să interzică în mod specific, contribuabililor să-și structureze relațiile comerciale astfel încât impactul generat de obligațiile fiscale să fie cât mai mic, atât timp cât acestea se desfășoară în cadrul legal oferit de către legislația din România și cea comunitară. La nivelul unora dintre statele membre ale UE, mult mai avansate în ceea ce privește aplicarea și interpretarea principiilor care stau la baza sistemului de TVA comunitar, dar și la nivelul jurispruden-

ței CJUE, există criterii mai clare și exemple privind încadrarea anumitor tranzacții în categoria abuzurilor de lege, lucru care este benefic atât societăților, care pot face astfel o analiză întemeiată privind tranzacțiile desfășurate, dar și autorităților fiscale care sunt puse în situația de a identifica abuzurile de lege.

Astfel, dacă ne orientăm atenția asupra legislației Marii Britanii, vom observa că autoritățile fiscale din cadrul HMRC au emis un regulament în vederea identificării situațiilor care pot constitui practici abuzive, numit GAAR - General Anti-Abuse Rule, care prevede reguli și criterii mult mai detaliate și specifice pentru identificarea situațiilor de abuz de drept în materie de fiscală. Spre exemplu, unul dintre criteriile implică o comparație a cuantumului avantajului fiscal obținut cu profitul obținut de contribuabil dintr-o anumită tranzacție. Astfel, dacă avantajul fiscal obținut constă într-o sumă mai mare decât profitul realizat de către contribuabil din respectiva operațiune, acesta poate constitui un indiciu pentru o situație de abuz de drept.

Concluzionând, este clar faptul că atât legislația fiscală din România, cât și cea Europeană trebuie completate de norme clare și specifice în domeniul practicilor abuzive în materie de TVA pentru a nu lăsa loc de interpretări și abuzuri care pot veni atât din partea autorităților fiscale, cât și din partea contribuabililor. Până când o astfel de legislație va intra în vigoare totuși, aplicarea prevederilor art. 11 din Codul Fiscal rămâne în mare parte imprevizibilă și, foarte posibil, subiect a numeroase dispute dintre autoritățile fiscale și contribuabili.

Suntem pregătiți să atragem migrarea către România a holding-urilor străine înființate de români?

Gabriela **ECOBICI**,
KPMG, Tax Senior Assistant
Vlad **CRACIUN**,
KPMG, Tax Senior Manager

Abstract: Cât de bine este pregătită, legislativ și procedural, administrația fiscală actuală din România pentru a stabili dacă o companie străină poate fi caracterizată ca având rezidența fiscală în România pe baza principiului exercitării conducerii efective? Vom încerca să analizăm acest lucru în cele ce urmează.

Cuvinte cheie: locul conducerii efective, rezidență fiscală, holding, măsurile BEPS, legislație fiscală.

Ce se întâmplă în momentul de față la nivel global? Am putea spune o revoluție fiscală. Așa cum știm, în viziunea internațională, inițiativele luate în ultima perioadă în ceea ce privește fiscalitatea sunt unele de o mare amploare, menite să aducă o evoluție semnificativă asupra sistemelor fiscale prin redefinirea principiilor, care stau la baza taxării veniturilor obținute de către companii. Spunem acest lucru, în special, în contextul discuțiilor privind măsurile referitoare la abordarea fenomenului de erodare a bazei impozabile și transferului profiturilor (la care ne vom referi în continuare „BEPS”), sens în care Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (la care ne vom referi în continuare „OCDE”) a publicat Planul de acțiuni în ideea de a aduce schimbări fundamentale privind claritatea și transparența măsurilor de taxare din perspectiva impozitelor directe la nivel internațional. Ce se întâmplă în România? Ne aflăm în proces de mobilizare. Nici nu s-ar putea altfel, ținând seamă de ritmul alert, în care legislația internațională evoluează și la care trebuie să ne adaptăm. Măsurile, care vor fi implementate prin Planul de acțiuni BEPS, vor conduce probabil

la restructurări în cadrul companiilor multinaționale care au avut în vedere în trecut diverse modalități de structurare a afacerii în vederea optimizărilor fiscale. Nu este un lucru nou faptul că țările, care oferă posibilitatea obținerii unor facilități fiscale, constituie o țintă pentru companiile de tip holding, ce doresc să recurgă la o astfel de eficientizare fiscală prin domicilierea în jurisdicțiile respective. În acest context, este interesant de clarificat conceptul de „loc de exercitare al conducerii efective”, care are drept scop identificarea locului unde se generează afacerea și unde ar trebui, prin urmare, impozitate veniturile.

Dintr-o perspectivă clasică, structurarea unui grup multinațional presupune includerea unei companii de tip holding, opțiune care, din anumite rațiuni, este o alegere luată în considerare din ce în ce mai mult. Rațiunile privesc asigurarea controlului și a unității asupra celorlalte companii din grup, asigurarea protecției activelor deținute ori planificări fiscale avantajoase. O asemenea structură poate furniza multe beneficii și opțiuni financiare flexibile.

Astfel, o companie de tip holding poate aduce avantaje prin ideea de a per-

mite o consolidare a grupului spre a beneficia de o distribuție de dividende cât mai eficientă ori de a sprijini companiile filiale, de a crea o structură de optimizare fiscală, cu scopul final de a ajuta societățile din grup să-și atingă obiectivele financiare și să își maximizeze profiturile, scopul final fiind beneficiul acționarilor. Alegerea jurisdicției în care holding-ul va fi situat reprezintă un aspect foarte important, întrucât aceasta poate aduce beneficii fiscale suplimentare, precum diverse facilități pentru anumite industrii ori arii de activitate.

Ce caută companiile și care sunt criteriile de selecție a unei anumite jurisdicții? În primul rând, trebuie menționat drept criteriu de selecție reducerea poverii fiscale atât la nivel de societate, cât și la nivel de angajați. Putem menționa mai departe și flexibilitatea legislației, care să permită obținerea unor avantaje, costuri mici în ceea ce privește constituirea și funcționarea societății. Acestea putem spune că sunt principalele aspecte de care se ține seamă în procesul de determinare al jurisdicției potrivite, în funcție de caracteristicile afacerii și activității întreprinse.

Asa cum am putut observa, în special în ultimii ani, antreprenorii români se

numără și ei printre cei care se orientează către locații internaționale și mai puțin către România în procesul de structurare, extindere a afacerilor ori de construire a uneia. Aceștia se îndreaptă către state care oferă condiții satisfăcătoare, printre care putem enumera accesul la finanțare, predictibilitatea și stabilitatea mediului fiscal ori reglementările fiscale simplificate. Nu sunt puține exemple de jurisdicții ce oferă rate de impozitare favorabile împreună cu regimuri fiscale simple și care sunt considerate oportune pentru incorporarea unei companii de tip holding, unele dintre acestea fiind, de asemenea, și foarte populare, precum Cipru, Olanda, Irlanda, Letonia, Luxemburg. Este esențial să analizăm ce se întâmplă în acele jurisdicții spre deosebire de România, pentru a reuși să creăm și să aducem un plus de încredere în mediul fiscal din țara noastră în ideea atragerii antreprenorilor locali sau investitorilor străini către România ca locație de companii holding.

CARE ESTE CONTEXTUL GLOBAL?

Comisia Europeană conduce o campanie pentru a reuși coordonarea Statelor Membre ale Uniunii Europene în abordarea unei atitudini anti-evitare a impozitelor, urmând standardele stabilite de OCDE cu scopul final de a stimula poziția colectivă împotriva acestei probleme, a restabili o taxare corectă și a asigura stabilitatea pentru întreprinderi și investitori din Uniunea Europeană și nu numai. Astfel, agenda este una ambițioasă, conținând o serie de inițiative pentru o poziție mai fermă a Uniunii Europene împotriva abuzului, anume de a ajuta Statele Membre să protejeze baza impozabilă a celor care au dreptul de a stabili impozite și de a crea un mediu stabil pentru dezvoltarea afacerilor. În această privință, Comisia Europeană a publicat pachetul privind combaterea evaziunii fiscale, ce cuprinde propuneri referitoare la o directivă pentru stabilirea normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale, modificări a Directivei 2011/16/UE privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal - introducerea schimbului automat al rapoartelor pentru fiecare țară în parte (cunoscute sub numele

de „Country-by-Country Reporting”), introducerea unei clauze anti-abuz în tratatele de evitare a dublei impunerii și o comunicare privind strategia externă a Uniunii Europene în legătură cu eficiența impozitării. Tendința generată de adoptarea măsurilor BEPS este de a evita obținerea de avantaje fiscale de către societăți prin mutarea profiturilor în locații unde activitatea reală nu este în fapt desfășurată sau are loc într-o măsură mai mică. Mai exact, se dorește consolidarea și aplicarea în mod unitar a principiului prevalenței economicului asupra juridicului, în speță crearea unei legături solide între taxare și jurisdicția unde profiturile au fost de fapt generate, cu accent pe îndeplinirea condițiilor de conținut economic. Ideea de bază este „redefinirea arhitecturii taxării internaționale, a normelor, a tratatelor privind evitarea dublei impunerii, a liniilor directoare, a recomandărilor și a deciziilor luate în cadrul OCDE”.¹

Așadar, cele mai importante dispoziții ale Directivei se referă la:

- limitarea deductibilității cheltuielilor cu dobânzile la un nivel recomandat de OCDE, cu scopul de a elimina practica grupurilor multinaționale de a-și finanța cu capital împrumutat companiile din jurisdicțiile cu un nivel mai ridicat de impozitare;
- în momentul transferului unor active sau modificării rezidenței fiscale dintr-un stat, acesta impozitează câștigurile de capital create pe teritoriul său;
- în ceea ce privește dubla impunere, înlocuirea metodei scutirii cu metoda creditului;
- instituirea normelor privind societățile străine controlate, care pot recurge la practici de planificare fiscală abuzive și a unui cadru pentru combaterea tratamentului neuniform al elementelor hibride.

Un punct foarte important este și cel care privește recomandarea de include în tratatele privind evitarea dublei impunerii încheiate de Statele Membre a unei clauze generale anti-abuz, care vine în ideea de a evita aplicarea de către contribuabili a condițiilor mai favorabile din convenții, dacă tranzacțiile au avut ca scop principal dobândi-

rea de beneficii fiscale și nu o motivație economică.

În acest sens, legislația fiscală din România este deja aliniată acestor prevederi. Așa cum știm, celebrul articol 11 din Codul Fiscal vine să atragă atenția asupra riscului că „autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.” Așadar, în baza anumitor practici ale companiilor identificate de autorități ca fiind de natură abuzivă și în situații în care un scop economic nu este regăsit, există posibilitatea ca anumite operațiuni să fie recalificate din punct de vedere fiscal. Împreună cu aceste dispoziții, începând cu 1 ianuarie 2016, prevederile adăugate articolului 24 din Codul Fiscal în ceea ce privește regimul fiscal al dividendelor primite din Statele Membre completează ideea substanței economice menționate anterior, și anume faptul că sunt excluse de la aplicarea prevederilor acestui articol cazurile „întreprinse cu scopul principal sau cu unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului prezentului articol, nu sunt oneste, având în vedere toate faptele și circumstanțele relevante.”

În determinarea rezidenței fiscale, atât Convenția Model dezvoltată de OCDE, cât și cea elaborată de Națiunile Unite, stabilesc faptul că o persoană, care este rezidentă în două state, va fi considerată rezidentă numai în statul în care este situat locul conducerii sale efective. Aici, comentariile la Convenția Model OCDE vin să aducă clarificări asupra a ceea ce înseamnă, de fapt, locul conducerii efective, punând accent pe faptul că este important a fi luat în seamă toate circumstanțele și factorii în analiza acestui aspect, subliniind ideea că „o companie poate avea mai multe locuri de conducere, în schimb poate deține un singur loc al conducerii efective în același timp.”² Este de așteptat ca în determinarea rezidenței unei persoane juridice, autoritățile fiscale competente să ia în considerare mai mulți factori, precum: locul unde se desfășoară întâlnirile consiliului de



administrație, locul unde directorul executiv și alți directori de rang superior își desfășoară activitățile, locul unde managementul respectivei companii este desfășurat, statul în care se află sediul central al societății, după legislația cărui stat este condusă acea companie, unde sunt păstrate evidențele contabile ale societății.

În lumina discuțiilor recente privind acțiunile BEPS, una dintre propuneri a fost regândirea condiției de departajare privind locul conducerii efective în stabilirea rezidenței fiscale a unei companii, atunci când, în baza legislațiilor locale, aceasta ar putea fi considerată rezidentă în două state. Astfel, rezidența nu va mai fi determinată automat în baza acestei condiții stabilită prin prevederile Convenției Model, ci va fi

înlocuită printr-o nouă regulă, și anume că stabilirea rezidenței fiscale va depinde în totalitate de înțelegerile dintre autoritățile fiscale competente din cele două state, care vor hotărî cărei țară compania respectivă îi este rezident fiscal, luând în considerare locul conducerii sale efective, locul unde a fost înființată sau alți factori relevanți în acest sens. În cazul, în care o astfel de înțelegere nu are loc, o persoană juridică nu va putea beneficia de vreun avantaj fiscal ori scutire de la plata impozitului oferit de Convenție decât în măsura, în care acest lucru este agreat de autoritățile fiscale competente din cele două state contractante. Deși mecanismul de evitare a dublei impozitări asupra veniturilor a condus la adoptarea convențiilor de evitare a dublei impunerii încheiate între diferite

state la nivel global, acest lucru a avut uneori consecințe negative. Mai precis, în anumite cazuri s-a concretizat într-o lipsă a impozitării (contrar scopului convențiilor, care țintesc eliminarea dublei impozitării, nu neimpozitarea), fiind create structuri complexe de natură artificială, fără substanță reală, menite să facă posibilă aplicarea anumitor prevederi pentru obținerea de beneficii fiscale într-o manieră nepotrivită și, mai mult decât atât, excesivă. Tocmai din această perspectivă, OCDE a luat inițiativa de a elimina rezultatele negative și neintenționate de lege ale acestor aranjamente cu scop de evitare a taxelor printr-un set de recomandări pentru modificarea legislațiilor locale. La nivelul Uniunii Europene abordarea Statelor Membre este una similară.

1. Pascal Saint-Amans, Director al Centrului pentru Politici Fiscale și Administrație din cadrul OCDE, Daily Tax Report, 13 februarie 2013
2. Comentarii la art. 4, partea a II-a, alin. 3, pct. 24, Model Tax Convention on Income and on Capital, 15 iulie 2014

POATE FI ROMÂNIA O JURISDICȚIE ATRACTIVĂ?

Așa cum s-a dovedit în ultimii ani la nivel internațional prin toate restructurările de companii și grupuri multinaționale care au avut loc, antreprenorii sunt de părere că o fiscalizare redusă reprezintă un aspect vital în creșterea atractivității unui mediu de afaceri. România a încercat să identifice soluții eficiente pentru a intra în rândul statelor cu o legislație fiscală flexibilă în ceea ce privește organizarea și operarea companiilor de tip holding. Așadar, putem să fim optimiști și să spunem că ne îndreptăm spre momentul când România se va situa pe aceeași linie cu jurisdicțiile cunoscute acum ca preferate pentru grupurile sub formă de holding. De ce ar lua companiile în considerare o țară precum România pentru a-și plasa societatea holding aici?

În primul rând, trebuie să vorbim despre o măsură importantă întreprinsă de legiuitorii români în legătură cu neimpozitarea câștigului de capital și a dividendelor la momentul vânzării unei filiale sau distribuirii dividendelor. Începând cu 1 ianuarie 2014, în legislația românească a fost introdusă această facilități fiscală cunoscută în legislația internațională ca „participation exemption”, prin care veniturile din dividende și câștigurile de capital sunt scutite de la plata impozitului pe profit, dacă contribuabilul beneficiar al dividendelor, respectiv al câștigurilor de capital detine, la data acestor plăți, minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice plătitoare, pe o perioadă de un an împlinit până la data plății acestor sume.

În plus, în susținerea acestei măsuri de promovare a României ca locație pentru dezvoltarea unor companii de tip holding vin și alte inițiative, precum introducerea cotei de 5% aplicată veniturilor din dividende odată cu adoptarea noului Cod Fiscal, aplicabil începând cu ianuarie 2016.

În contextul legislativ actual, care trece prin schimbări relativ majore, se simte nevoia unor modificări și noi regulamente de natură fiscală în ceea ce privește înregistrarea rezidenței fiscale a unor societăți care nu sunt înregistrate în România.

Conceptul de loc al exercitării conducerii efective nu este unul nou la nivel internațional, după cum menționăm și anterior. Cu toate acestea, legislația națională a clarificat începând cu 1 ianuarie 2016 faptul că o societate care are locul conducerii efective în România este considerată contribuabil, din perspectiva impozitului pe profit (deși aceeași interpretare ar fi putut fi făcută, într-o anumită măsură, și în baza legislației anterioare). Astfel, la începutul acestui an, prin adoptarea Noului Cod Fiscal, în categoria contribuabililor obligați la plata impozitului pe profit au fost încadrate în mod explicit și persoanele juridice străine cu locul conducerii efective în România. Întrebarea care se pune acum este dacă acest lucru ar trebui văzut ca un lucru benefic sau pozitiv.

Unul dintre punctele importante, prin care putem atrage în țara noastră companii de tip holding este oferirea posibilității de relocare a unor societăți străine în România pe baza principiului de loc al exercitării conducerii efective.

Din punct de vedere fiscal și economic, ideea de a migra în România companiile de tip holding înființate în străinătate în anii anteriori este cât se poate de rezonabilă. Să luăm, spre exemplu, o persoană fizică română care este acționarul final al unui grup multinațional de companii românești cu o societate de tip holding înființată în Olanda. Pentru câștigurile de capital (venituri din vânzarea sau lichidarea participațiilor în filiale) sau din dividende primite, la nivel de companie, actualmente și România oferă aceeași scutire ca și Olanda. În ceea ce privește regimul fiscal al distribuirii de dividende către acționarul persoană fizică, Olanda oferă însă condiții mai puțin favorabile. Aceste venituri obținute de acționarul român vor fi impozitate prin reținere la sursă în Olanda cu 15%, cotă aplicată asupra veniturilor brute. În condițiile actuale din România, migrarea fiscală a holding-ului olandez în România pare o alegere foarte bună, ținând cont că diferența dintre costul distribuirii de dividende din Olanda de 15% și cel al distribuirii din România de 5% ar fi economisită la nivelul persoanei fizice rezidente fiscal în România. Raționalul se aplică identic și pentru un

holding luxemburghez.

Acesta este contextul în care ne punem întrebarea dacă unele companii (holding-uri) pot fi migrate fiscal (deregistrate din punct de vedere fiscal în țara de înființare și înregistrate fiscal în altă jurisdicție) în România mai ușor pentru a beneficia de facilitățile fiscale menționate mai devreme și, astfel, ce presupune conceptul de „loc al conducerii efective”? În ce măsură ne lămurște legislația fiscală actuală? Codul Fiscal vine să definească locul conducerii efective ca fiind „locul în care se iau deciziile economice strategice necesare pentru conducerea activității persoanei juridice străine în ansamblul său și/sau locul unde își desfășoară activitatea directorul executiv și alți directori care asigură gestionarea și controlul activității acestei persoane juridice”.³ Mai departe, problema care se pune este legată de lipsa criteriilor și condițiilor, prin care se dovedește că o societate are locul conducerii efective în România și nu în străinătate, unde are declarat, spre exemplu, sediul social. Pentru a lămurii aceste aspecte, legislația fiscală din România ar trebui îmbunătățită în această arie, întrucât în momentul de față nu detaliază modul/ condițiile, prin care o companie poate susține că domiciliul său fiscal este, într-adevăr, în România. Mai precis, simplul fapt că directorii unei societăți sunt în România și iau decizii importante aici este suficient pentru a considera că locul conducerii efective este în România?

Trecând mai departe la transferul efectiv al unei rezidențe fiscale ale unei societăți străine în România, putem spune că avem de asemenea lacune în prevederile legislative, mai ales privind aspectele procedurale. Astfel, dacă în cazul înregistrării sediilor permanente avem formulare și prevederi dedicate, cum ar fi cele aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 877/2013, în cazul înregistrării unei persoane juridice străine ca având locul conducerii efective în România, nu există, momentan, o astfel de procedură pusă la punct. Înțelegem, însă, că s-a lucrat la un astfel de ordin, iar în momentul de față avem deja un proiect, care a fost recent publicat în Monitorul Oficial. Dorința autorităților este ca până la sfârșitul anului să fie rezolvată această situație,

care ar fi trebuit concluzionată odată cu modificarea Codului Fiscal, respectiv cu aproape un an în urmă, iar în acest sens ar trebuie avută în vedere situația de mai jos.

Acest proiect de ordin este referitor la aprobarea formularelor de înregistrare fiscală a contribuabililor nerezidenți și a tipurilor de obligații fiscale ale acestora în România. Astfel, este propus un formular special pentru înregistrarea fiscală a unei noi categorii de contribuabili, Formularul 016 „Declarație de înregistrare fiscală/ Declarație de mențiuni/ Declarație de radiere pentru persoanele juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România”, împreună cu instrucțiunile de completare ale acestuia. Conținutul său este similar formularului 013 „Declarație de înregistrare fiscală/ Declarație de mențiuni pentru contribuabilii nerezidenți care desfășoară activitate în România prin unul sau mai multe sedii permanente” sau formularului 010 „Declarație de înregistrare fiscală/ Declarație de mențiuni pentru persoanele juridice, asocieri și alte entități fără personalitate juridică”, pentru care se vor completa date privind identificarea contribuabilului, reprezentanți, categoria obligațiilor fiscale declarate sau starea contribuabilului.

Un alt aspect pe care am dori să punem accent, este cel referitor la scutirea de la plata impozitului pe veniturile obținute de nerezidenți din România. Așa cum prevede Codul Fiscal, veniturile din dividende obținute în străinătate de un rezident fiscal în România datorează un impozit în cotă de 5% aplicat asupra veniturilor brute, începând cu 1 ianuarie 2016.

Totodată, prevederile legislative stabilesc faptul că sunt scutite de la plata impozitului pe veniturile obținute de nerezidenți „dividendele plătite de o persoană juridică română sau persoană juridică cu sediul social în România, înființată potrivit legislației europene, unei persoane juridice rezidente într-un alt stat membru al Uniunii Europene ori unui sediu permanent al unei întreprinderi dintr-un stat membru al Uniunii Europene, situat într-un alt stat membru al Uniunii Europene, dacă persoana juridică străină beneficiară a dividendelor îndeplinește cumulativ următoarele condiții: (i) este

rezidentă într-un stat membru al Uniunii Europene și are una dintre formele de organizare prevăzute în anexa nr. 1 la titlul II; „(ii) este considerată a fi rezidentă a statului membru al Uniunii Europene [...]”; (iii) plătește, în conformitate cu legislația fiscală a unui stat membru, fără posibilitatea unei opțiuni sau exceptări, unul dintre impozitele prevăzute în anexa nr. 2 la titlul II sau un impozit similar impozitului pe profit reglementat la titlul II; (iv) **deține minimum 10% din capitalul social al întreprinderii persoană juridică română pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an**, care se încheie la data plății dividendului.”⁴ Întrebarea, care se ridică, este cum se determină perioada de deținere neîntreruptă de un an. Să luăm ca exemplu o societate A din Cipru („societatea-mamă”), care are ca formă de organizare **etaireies** sub incidența legislației cipriote prevăzută la anexa nr. 1 de la Titlul II din Codul Fiscal, fiind plătitoare de impozit pe profit. Aceasta detine în procent de 100% începând cu anul 2010 o companie B din Franța („societatea-fiică”). În anul 2016, societatea B își mută rezidența fiscală în România, în baza principiului locului conducerii efective (care este în România), devenind astfel plătitor de impozit pe profit în țara noastră, conform noilor prevederi ale noului Cod Fiscal, aplicabile începând cu 1 ianuarie 2016. Societatea B plătește la finalul anului 2016 dividende către societatea A, compania-mamă. Sunt aceste venituri din dividende scutite, potrivit Codul Fiscal, așa cum am menționat mai sus? În mod logic, aceste venituri ar fi scutite din perspectiva impozitului pe dividende, întrucât, în exemplul nostru, condițiile de scutire sunt îndeplinite în mod cumulativ: beneficiarul dividendelor este o societate rezidentă într-un stat membru al Uniunii Europene (în spetă, Cipru), este plătitor de impozit pe profit în țara de rezidență, detine mai mult de 10% din capitalul social al companiei B (în spetă, 100%) pe perioadă neîntreruptă de cel puțin un an (în spetă, 6 ani), deși și-a schimbat între timp rezidența fiscală. Legislația românească nu precizează dacă faptul că în cursul anului 2016 societatea B, inițial rezidentă în Franța, își mută domiciliul fiscal are un impact asupra

îndeplinirii condițiilor de scutire de la impozitul pe dividende. Dacă da, perioada de un an începe să curgă de la data, în care societatea B se înregistrează ca rezident în România? Să presupunem că toate aceste neclarități și incertitudini ar fi rezolvate. Decizia de migrare a rezidenței fiscale nu va fi luată, totuși, atâta vreme cât România este percepută ca o țară fără predictibilitate fiscală. Este importantă susținerea stabilității legislației din România, în special în ceea ce privește valorificarea facilităților fiscale introduse și apreciate atât de investitorii români, cât și cei din străinătate. Este important să se continue cu sporirea încrederii în țara noastră referitor la stabilitate, cu scopul atragerii societăților de tip holding, care caută să își optimizeze structurile din punct de vedere fiscal și de ce să nu fim noi una dintre opțiunile pe care aceștia să le ia în considerare?

Ultimele noutăți privind legislația fiscală vin să înlăture ușor obstacolele ce stăteau în calea antreprenorilor români pentru dezvoltarea business-ului în România, iar pentru țara noastră, acest lucru rezultă în atragerea de capital.

CONCLUZIE

Odată cu seria de modificări aduse la nivel internațional în ceea ce privește transparența și impozitarea directă, România încearcă să se alinieze trendului global. Cu toate acestea, încă există loc pentru definirea unor principii clare și solide, împreună cu un set de reguli legislative, care să vină în sprijinul atât al contribuabililor, cât și al administrației fiscale, cum ar fi, spre exemplu, din perspectiva determinării locului conducerii efective. Este un concept, pe care toate instrumentele fiscale internaționale se bazează cu scopul de a preveni dubla impunere în economia globală. Suntem pe drumul cel bun în atragerea companiilor și, indirect, de investiții. Astfel, este crucială alinierea legislației românești cu perspectiva internațională și principiile general acceptate de aceasta, în special în ideea că intenția de a introduce conceptul de loc al conducerii efective în România și de a implementa un cadru legal definit în acest sens ar deschide multe uși către relocarea entităților străine.

3. Titlul I, Capitolul III, art. 7, pct. 18, Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal

4. Titlul VI, Capitolul I, art. 229, alin. (1), lit. c), pct. 1, Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal

Reorganizarea întreprinderii prin divizare parțială și implicațiile fiscale ale acesteia

STUDIU

Magdalena NEGRUȚIU,
Prof. univ. dr. asociat
Facultatea de Finanțe, Bănci, Contabilitate
și Administrarea afacerilor din cadrul
Universității Titu Maiorescu, București

Abstract: Divizarea reprezintă o modalitate de reorganizare a întreprinderii. Aceasta poate interveni, fie în condiții normale, fie ca urmare a apariției, în viața societății, a unor evenimente speciale. Prin acest studiu s-a urmărit impactul măsurilor privind reorganizarea întreprinderii prin divizare. Pentru aplicarea corectă a prevederilor legale în vigoare trebuie să cunoaștem reglementările juridice, contabile și fiscale. Este necesar să ne asigurăm că prin reorganizare nu încălcăm legislația fiscală și, în consecință, nu efectuăm evaziune fiscală.

Cuvinte cheie: reorganizare, divizare totală, divizare parțială, valoare fiscală, transmiterea drepturilor și obligațiilor, ramură de activitate.

I. INTRODUCERE

Reorganizarea întreprinderii, în sensul larg al expresiei, reprezintă organizarea ei pe baze noi, restructurarea acesteia. În sens juridic, reprezintă: (i) o operațiune complexă de transmitere a drepturilor și obligațiilor de la o persoană juridică existentă la o persoană juridică succesoare aflată în funcțiune sau care ia naștere prin reorganizare; (ii) o operațiune de lichidare a activelor, datoriilor și capitalurilor proprii; (iii) o operațiune de transformare. Reorganizarea poate fi benevolă sau forțată. În România, din punct de vedere juridic, reorganizarea întreprinderii este reglementată de Legea 31/1990 actualizată la zi, privind societățile și de Legea 85/2014 actualizată la zi, privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență.

Reglementările fiscale cu privire la reorganizarea întreprinderii vizează cel puțin impozitul pe profit/ pe veniturile microîntreprinderii și Taxa pe valoare adăugată. Legea 227/2015 privind Codul fiscal definește fiecare formă de reorganizare și reglementează impozitele și taxele care pot interveni în aceste operațiuni complexe.

La toate aceste reglementări se adaugă cele contabile: Legea contabilității 82/91 actualizată la zi, Ordinul 897/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților, precum și de retragere sau excludere a unor asociați din cadrul societăților, OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate și OMFP 2861/2009 privind organizarea și efectuarea inventarierii activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.

Ca și în cazul fuziunii, Legea contabilității impune societăților care se divizează precum și celor beneficiare ale divizării, să întocmească situații financiare în conformitate cu prevederile acestei legi precum și în conformitate cu prevederile Legii societăților. Aceste situații financiare au scop special și anume divizarea. În vederea divizării, este necesar să se întocmească un **proiect al divizării**, potrivit art. 243³ din Legea societăților. Proiectul divizării se examinează, după

care se întocmește un **raport scris** al divizării, fie de către acționari/ asociați care au drept de vot, fie de către unul sau mai mulți experți desemnați de către judecătorul-delegat. Decizia, în acest sens, este luată de A.G.A cu caracter special.

Datele de la care divizarea produce efecte sunt prevăzute de art. 249 din Legea societăților și poate fi: (i) data ultimei Adunări generale a acționarilor/ asociaților (A.G.A.) care a hotărât operațiunea; (ii) o dată hotărâtă de A.G.A.; această dată nu poate fi ulterioară exercitiului financiar curent al societății supuse divizării sau societăților beneficiare, dar nici anterioară încheierii ultimului exercițiu financiar în care se transferă activele, datoriile și capitalurile proprii.

II. CONȚINUTURI ȘTIINȚIFICE

Procedura divizării impune inventarierea activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, atât de către societatea care se divizează, cât și de societatea/ societățile beneficiare, aflată(e) în funcțiune. Dacă în vederea reorganizării prin divizare se utilizează **metoda activului**



net contabil, inventarierea nu mai este urmată de evaluarea activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deoarece acestea vor fi preluate de societatea/ societățile beneficiară(e) la valoarea la care acestea au figurat în contabilitatea societății cedente.

Inventarierea este urmată de evaluarea efectuată în acest sens, dacă în vederea reorganizării prin divizare se utilizează **metoda evaluării globale**. Aceasta presupune ca evaluarea activelor, datoriilor și capitalurilor proprii să se facă de evaluatori autorizați, valorile stabilite de aceștia fiind inserate în raportul de divizare.

Rezultatele inventarierii și evaluării sunt înregistrate în contabilitate, în conformitate cu reglementările contabile. Se întocmește balanța de verificare și pe baza ei bilanțul contabil înainte de divizare.

Se determină rata de schimb a acțiunilor/ părților sociale între societatea divizată și societatea/ societățile beneficiară(e) prin raportarea valorii contabile a unei acțiuni/ părți sociale a societății care se divizează la valoarea contabilă a unei acțiuni/ părți sociale a societății beneficiare.

Se calculează numărul de acțiuni/ părți sociale de emis de societatea/ societățile beneficiare prin raportarea valorii activului net aporțat de societatea care se divizează la valoarea netă contabilă a unei acțiuni/ părți sociale a

societății beneficiare.

Se stabilește majorarea capitalului social la societatea beneficiară, înmulțind numărul de acțiuni/ părți sociale nou emise de societatea beneficiară cu valoarea nominală a unei acțiuni/ părți sociale la această societate.

Se calculează **prima de divizare**, prin scăderea din valoarea contabilă a acțiunilor/ părților sociale corespunzătoare procentului cedat prin divizare și valoarea nominală a acțiunilor/ părților sociale nou emise de societatea beneficiară.

Reflectarea în contabilitate a operațiunilor de divizare se face pe baza **protocolului** de predare-primire a activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, a balanței de verificare sintetice și analitice, a jurnalelor de înregistrare și registrelor.

a) În contabilitatea societății/ societăților beneficiară(e), dacă se folosește metoda activului net contabil, activele, datoriile și capitalurile proprii primite de la societatea divizată se efectuează la valoarea netă contabilă sau la valoarea contabilă brută, caz în care se înregistrează și ajustările de valoare. Dacă se utilizează metoda evaluării globale, diferențele din evaluare se recunosc vis-à-vis de elementele cărora le corespund. Pentru a înregistra aportul net de divizare pe structura capitalurilor proprii se va ține cont de proiectul de divizare.

În cazul divizării parțiale, informațiile din protocolul de predare-primire vor face referire la elementele transferate. În protocol se menționează rezultatul înregistrat de societatea care se divizează, în intervalul dintre data la care s-au întocmit situațiile financiare și data protocolului. La societatea/ societățile beneficiară(e), acest rezultat se reflectă cu ajutorul contului 117 „Rezultat reportat”, analitic „din divizare”.

b) În contabilitatea societății care se divizează, se înregistrează predarea activelor, datoriilor și capitalurilor proprii,

- la valoarea contabilă în cazul folosirii metodei activului net contabil;
- în cazul folosirii metodei globale, diferența se recunoaște ca venit, cu ajutorul contului 7583 „Venituri din cedarea activelor și alte operațiuni de capital”, respectiv ca și cheltuială cu ajutorul contului 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital”. Din aceste conturi, venitul sau cheltuiala se transferă în contul 121 „Profit și pierdere”.

DIVIZAREA TOTALĂ ȘI DIVIZAREA PARȚIALĂ.

Divizarea totală se face cu transferul tuturor activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății divizate către una sau mai multe societăți beneficiare, în schimbul de acțiuni/ părți sociale

acordate acționarilor/ asociațiilor societății divizate la societatea/ societățile beneficiare. În urma divizării, societatea divizată își încetează activitatea. **Divizarea parțială** presupune un transfer parțial (într-un procent hotărât de acționari/ asociații) al activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății divizate către una sau mai multe societăți beneficiare, în schimbul de acțiuni/ părți sociale acordate acționarilor/ asociațiilor societății divizate la societatea/ societățile beneficiare, corespunzător activelor, datoriilor și capitalurilor proprii transferate. În urma divizării, societatea divizată își continuă activitatea.

Un exemplu concludent îl reprezintă divizarea prin cedarea unei ramuri de activitate către societatea beneficiară. În vederea respectării prevederilor art. 32 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal, trebuie să se aibă în vedere următoarele:

- ramura de activitate care se cedează, este necesar să aibă un caracter independent. Acest lucru se verifică la societatea cedentă și presupune îndeplinirea cumulativă a următoarelor condiții:
 - structură organizatorică distinctă a ramurii cedate în cadrul societății cedente;
 - asigurarea condițiilor de funcționare a ramurii cedate ca un ansamblu independent. În acest sens se va asigura existența activelor proprii, a personalului propriu precum și a clienților proprii. Se pot asigura și servicii administrative proprii (de exemplu, serviciu/ birou de contabilitate);

- asigurarea condițiilor de exercitare efectivă a activității la data transferului, atât la societatea cedentă, cât și la cea beneficiară.
- ramura de activitate independentă nu trebuie să cuprindă:
 - active și datorii aferente altor ramuri de activitate ale cedentei;
 - active și datorii care vizează gestiunea patrimonială ale cedentei;
 - active și datorii reprezentând elemente izolate.

Dacă nu se respectă aceste condiții, elementele cedate pot fi considerate ca fiind generatoare de venit și TVA colectată pentru cedentă.

III. STUDIU DE CAZ

Presupunem existența societăților „X” și „Y” aflate în funcțiune și considerăm că societatea „X” se divizează prin desprinderea unei ramuri de activitate și transmiterea a 30% din activele, datoriile și capitalurile proprii către societatea „Y” aflată în funcțiune. Ea își va menține funcționarea cu 70% din activele, datoriile și capitalurile proprii (vezi Tabel 1).

- 1) VN = 3.200.000: 3.200 = 1.000 lei/ acțiune
 1) VN = 1.000.000: 2.000 = 500 lei/ acțiune
 2) Valoare contabilă = 12.800.000: 3.200 = 4.000
 2) Valoare contabilă = 6.000.000: 2.000 = 3.000
- Determinarea cotei părți din activul net al societății „X” divizate, preluată de societatea beneficiară „Y”:**
 12.800.000 * 30% = 3.840.000 lei; 3.200 acțiuni * 30% = 960 acțiuni

Bilanțul Societății „X”, care se divizează, prezentat la data divizării, cuprinde:		Bilanțul Societății „Y”, beneficiară, prezentat la data divizării, cuprinde:	
Imobilizări corporale (ct. 2131)	13.600.000	Imobilizări corporale (ct. 2131)	4.000.000
Materii prime (ct. 301)	1.600.000	Materii prime (ct. 301)	1.320.000
Creanțe (ct. 4111, ct. 461)	400.000	Creanțe (ct. 4111, ct. 461)	2.560.000
Lichidități	3.400.000	Lichidități	80.000
TOTAL ACTIV	19.000.000	TOTAL ACTIV	7.960.000
Datorii (ct. 401)	6.200.000	Datorii (ct. 401, ct. 162)	1.960.000
ACTIV NET	12.800.000	ACTIV NET	6.000.000
Capital social (ct. 1012)	3.200.000	Capital social (ct. 1012)	1.000.000
Rezerve din reevaluare (ct.105)	5.600.000	Rezerve legale (ct. 1061)	200.000
Rezerve legale (ct. 1061)	400.000	Profit reportat	2.700.000
Profit al exercițiului (ct. 121)	3.600.000	Profit al exercițiului (ct. 121)	2.100.000
Capitaluri proprii	12.800.000	Capitaluri proprii	6.000.000
Capitalul social este format din 3.200 acțiuni	valoare nominală 1.000 lei/ acțiune	Capitalul social este format din 2.000 acțiuni	valoare nominală 500 lei/ acțiune

Valoare contabilă/ acțiune = 3.840.000: 960 = 4.000 lei

3) **Raport de schimb** = 4.000/3.000 = 4/3;

4) **Nr. de acțiuni de emis**

● valoarea activului net transmis de societatea „X” care se divizează este de 3.840.000 lei;

● valoarea contabilă a unei acțiuni la societatea beneficiară „Y” este de 3.000 lei

3.840.000 lei: 3.000 lei = 1.280 acțiuni sau 960 acțiuni * 4/3 = 1.280 acțiuni

5) **Majorarea capitalului social** = 1.280 acțiuni * 500 = 640.000 lei

6) **Prima de divizare** = 3.840.000 – 640.000 = 3.200.000 lei

Rezultă că acționarii societății „X”, care se divizează, vor primi 1.280 acțiuni „Y”, la valoarea nominală de 500 lei/ acțiune.

Evidențierea în contabilitate a operațiunilor specifice divizării:

Contabilitatea operațiunilor specifice divizării la societatea „X” care se divizează, operații în urma cărora, aceasta își continuă activitatea

● scăderea din evidență a elementelor de capitaluri proprii:

456	%	=	3.840.000 lei
„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”			
1012			
„Capital social vărsat”			960.000 lei
1061			
„Rezerve legale”			120.000 lei
121			
„Profit sau pierdere”			1.080.000 lei
105			
„Rezerve din reevaluare”			1.680.000 lei

● scăderea din evidență a activelor transferate:

892	%	=	5.700.000 lei
„Bilanț de închidere”			
2131			
„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”			4.080.000 lei
301			
„Materii prime”			480.000 lei
4111			
„Clienți”			120.000 lei
5121			
„Conturi la bănci în lei”			1.020.000 lei

● scăderea din evidență a datoriilor:

401	%	=	892
„Furnizori”			
456			
„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”			5.700.000 lei
1860			
„Furnizori”			1.860.000 lei
3840			
„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”			3.840.000 lei

Contabilitatea divizării la societatea beneficiară „Y”, care preia 30% din activele, datoriile și capitalurile proprii ale societății „X”, care se divizează:

● înregistrarea elementelor de capital propriu:

456	%	=	3.840.000 lei
„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”			
1012			
„Capital social vărsat”			640.000 lei
1042			
„Prime de divizare”			3.200.000 lei

Preluarea activelor:

891	%	=	5.700.000 lei
„Bilanț de deschidere”			
301			
„Materii prime”			480.000 lei
4111			
„Clienți”			120.000 lei
5121			
„Conturi la bănci în lei”			1.020.000 lei
2131			

Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”

4.080.000 lei

● preluarea datoriilor:

891	%	=	5.700.000 lei
„Bilanț de deschidere”			
401			
„Furnizori”			1.860.000 lei
456			
„Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul”			3.840.000 lei

BILANȚURILE ÎNTOCMITE ÎN URMA DIVIZĂRII

BILANȚUL SOCIETĂȚII „X”, căreia îi rămân 70% din active, datorii și capitaluri proprii și care își va continua activitatea (vezi Tabel 2).

BILANȚUL SOCIETĂȚII „Y” (la elementele proprii s-au adăugat cele preluate) (vezi Tabel 3).

La o dată ulterioară transferului de active, datorii și capitaluri proprii către societatea beneficiară, cu ocazia unui control la societatea cedentă, se constată că au fost cedate active și datorii izolate, care nu au legătură cu ramura cedată. Activele izolate au o valoare de 500.000 lei, iar datoriile de 420.000 lei. Referitor la active, se consideră că acestea reprezintă o vânzare și ca urmare generează un venit impozabil de 500.000 lei. Fiind vorba despre o vânzare se va colecta și TVA în cota standard prevăzută de Codul fiscal. Se mai consideră că cedentul prin transferul datoriei, a anulat o datorie, prin urmare a înregistrat un venit de 420.000 lei.

Analiza se poate adânci, deoarece este posibilă și ajustarea de TVA dacă datoria provine dintr-o cumpărare de bunuri. În cel mai bun caz, se va aplica cota de impozit pe profit de 16% sau pe venit de 1% asupra veniturilor de 920.000 lei și se va datora o taxă pe valoarea adăugată de plată, de 100.000 lei. La aceste datorii se vor calcula și accesorii în funcție de intervalul de timp dintre data controlului și data transferului.

IV. CONCLUZII

În cazul divizării totale, dacă transferul de active, datorii și capitaluri proprii se face către mai mulți beneficiari, precum și în cazul unei divizări parțiale, dacă se transmite o ramură de activitate, este necesar să existe o contabilitate analitică riguroasă, astfel încât să se poată demonstra că structura organizatorică transferată poate să funcționeze independent și că nu se transferă active și datorii aparținând unei alte ramuri. Totodată există riscul recalculării unor datorii fiscale (impozite și TVA) și accesorii la o dată ulterioară, aducând dificultăți financiare societății cedente.

Tabel 2	
Imobilizări corporale (ct. 2131)	9.520.000
Stocuri de materii prime (ct. 301)	1.120.000
Creanțe (ct. 4111, ct. 461)	280.000
Disponibilități (ct. 5121)	2.380.000
TOTAL ACTIV	13.300.000
Datorii (ct. 401)	4.340.000
ACTIV NET	8.960.000
Capital social (ct. 1012)	2.240.000
Rezerve din reevaluare (ct. 105)	3.920.000
Rezerve legale (ct. 1061)	280.000
Profit sau pierdere (ct. 121)	2.520.000
CAPITALURI PROPRII	8.960.000

BIBLIOGRAFIE

- [1] Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- [2] Legea 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, publicată în Monitorul Oficial Partea I nr. 466 din 25 iunie 2014;
- [3] Legea contabilității nr. 82/1991, publicată în Monitorul Oficial cu numărul 265 din 27 decembrie 1991, cu ultima republicare în Monitorul Oficial cu numărul 454 din 18 iunie 2008, cu modificările și completările ulterioare;
- [4] Ordinul MFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial cu numărul 963 din 30 decembrie 2014, cu modificările și completările ulterioare;
- [5] Ordinul nr. 897 din 3 august 2015 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților, precum și de retragere sau excludere a unor asociați din cadrul societăților, publicat în Monitorul Oficial nr. 711 din 22 septembrie 2015, Anexele au fost publicate în Monitorul Oficial 711 bis;
- [6] Ordinul nr. 2861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1174 din 13 decembrie 2004, cu modificările ulterioare;
- [7] Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, publicată în Monitorul Oficial cu numărul 688 din 10.09.2015.

Tabel 3	
Imobilizări corporale (ct. 2131)	8.080.000
Stocuri de materii prime (ct. 301)	1.800.000
Creanțe (ct. 4111, ct. 461)	2.680.000
Disponibilități (ct. 5121)	1.100.000
TOTAL ACTIV	13.660.000
Datorii (ct. 401; ct. 162)	3.820.000
ACTIV NET	9.840.000
Capital social (ct. 1012)	1.640.000
Prime de divizare (ct.1042)	3.200.000
Rezerve legale (ct. 1061)	200.000
Profit reportat (cont 1171)	2.700.000
Profit sau pierdere (ct. 121)	2.100.000
CAPITALURI PROPRII	9.840.000

Scutirea de impozit a profitului reinvestit și impactul fiscal al acesteia

STUDIU

Traian-Ovidiu CALOTĂ,

Conf. univ. dr.

Facultatea de Finanțe, Bănci, Contabilitate și Administrarea afacerilor din cadrul Universității Titu Maiorescu, București

Abstract: Prin acest studiu s-a urmărit impactul măsurilor privind scutirea impozitului pe profitul reinvestit pentru susținerea mediului de afaceri în scopul depășirii dificultăților financiare generate de situația economiei și relansării circuitului comercial. Prevederile legale consideră scutirea de impozit a profitului reinvestit o facilitate fiscală, care se aplică pentru investițiile în active imobilizate cu caracter tehnologic. Aplicarea facilității de către entitățile române este permisă numai dacă profitul investit în activele tehnologice este capitalizat definitiv sub forma unei rezerve, fără posibilitatea utilizării ulterioare a acesteia de către proprietarii respectivei entități.

Cuvinte cheie: profit reinvestit, impozit pe profit, scutire, amânare, impozit amânat, mediu de afaceri.

I. INTRODUCERE

În România nu este pentru prima dată când se aplică facilitățile, reprezentând scutirea de impozit a profitului reinvestit. Astfel, prima lege a impozitului pe profit Legea 12/1991, prevedea o serie de scutiri de impozit pe perioade limitate de timp – diferite în funcție de activitate, nelimitate – pentru anumite categorii de contribuabili, reduceri de impozit – condiționate de îndeplinirea anumitor condiții și facilități suplimentare – pentru investițiile efectuate în domenii de interes deosebit pentru economia națională sau pentru investițiile străine. La unitățile plătitoare de impozit, impozitul aferent profitului utilizat pentru lărgirea și modernizarea bazei tehnico-materiale, a tehnologiilor de fabricație sau extinderea activității în scopul obținerii de profituri suplimentare, precum și pentru investiții destinate protejării mediului înconjurător, se reduce cu 50%, urmând ca sumele echivalente reducerii să fie

folosite cu aceeași destinație.

A urmat Legea 70/1994, care a împărțit pentru prima dată contribuabilii în diferite categorii și a instituit reducerea cu 50% a impozitului, pentru micii contribuabili. Prin Legea 73/1996 au fost introduse unele excepții de la plata impozitului pe profit prevăzute în alte acte normative, efectuându-se și o sistematizare și completare a contribuabililor.

O altă reglementare privind scutirea de impozit a profitului investit a fost legea 329/2009. A urmat OUG 19/2014, care a instituit din nou scutirea de impozit a profitului investit, pe perioada 01.07.2014 – 31.12.2016. OUG 84/2016 a prelungit termenul de aplicare a scutirii, dar a introdus și câteva modificări.

II. CONȚINUTURI ȘTIINȚIFICE

În scopul depășirii dificultăților financiare și relansării circuitului comercial s-au luat măsuri care vizează completarea Titlului II – Impozit pe profit, Capitolul II

Calculul profitului impozabil din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal. În acest sens, s-a introdus art. 22, care precizează: (1) Profitul investit în producția și/sau achiziția de echipamente tehnologice (calculatoare electronice și echipamente periferice, mașini și aparate de casă, de control și de facturare), precum și în programe informatice, folosite în scopul activității economice, este scutit de impozit. Scutirea de impozit se aplică pentru imobilizările produse și/sau achiziționate și puse în funcțiune în perioada 01 ianuarie 2016 – 31 decembrie 2016 inclusiv. Activele corporale pentru care se aplică scutirea sunt prevăzute în Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, în clasa 2.2.9, subgrupa 2.1.

(2) Profitul investit potrivit alin. (2) reprezintă soldul contului de profit și pierdere, respectiv profitul contabil brut cumulat de la începutul anului, obținut până în trimestrul sau în anul punerii în funcțiune a activelor precizate mai sus. Scuti-

rea de impozit pe profit aferentă investițiilor realizate se acordă în limita impozitului pe profit datorat pentru perioada respectivă.

(3) Pentru contribuabilii care au obligația de a plăti impozit pe profit trimestrial, în situația în care se efectuează investiții în trimestrele anterioare, din profitul contabil cumulat de la începutul anului se scade suma profitului investit anterior pentru care s-a aplicat facilitățile.

(4) În cazul contribuabililor prevăzuți la art. 47 care devin plătitori de impozit pe profit în cursul exercițiului, pentru aplicarea facilității se ia în considerare profitul contabil brut cumulat de la începutul trimestrului respectiv investit în activele menționate la alin. (1), puse în funcțiune începând cu trimestrul în care aceștia au devenit plătitori de impozit pe profit.

(5) Scutirea se calculează trimestrial sau anual, după caz, iar suma profitului pentru care s-a beneficiat de scutirea de impozit pe profit va fi repartizată cu prioritate pentru constituirea rezervelor până la concurența profitului contabil înregistrat la sfârșitul exercițiului financiar. În cazul în care la sfârșitul exercițiului financiar se realizează pierdere contabilă nu se efectuează regularizarea profitului investit, iar contribuabilul nu este obligat să repartizeze suma profitului investit pentru constituirea rezervelor.

(6) Pentru activele prevăzute la alin. (1) care se realizează pe parcursul mai multor ani consecutivi, facilitățile se acordă pentru lucrările realizate efectiv, în baza unor situații parțiale de lucrări, pentru investițiile puse în funcțiune parțial în anul respectiv.

Tabel 1				
Factura 0258/05.12.2016				
Explicație	Cant.	Preț Unitar	Valoare	TVA
Program informatic	1	120.000	120.000	24.000
Total			120.000	24.000
Total de plată			144.000	

Tabel 2				
Planul de amortizare liniară a programului informatic				
Anul	Cost de achiziție	Amortizare contabilă anuală	Amortizare contabilă cumulată	Valoare rămasă contabilă
2017	120.000	24.000	24.000	96.000
2018	120.000	24.000	48.000	72.000
2019	120.000	24.000	72.000	48.000
2020	120.000	24.000	96.000	24.000
2021	120.000	24.000	120.000	0
Total	-	120.000	-	-

(7) Scutirea de impozit se aplică pentru activele considerate noi, în sensul că nu au fost anterior utilizate.

(8) Contribuabilii care beneficiază de această scutire AU OBLIGAȚIA DE A PĂSTRA în patrimoniul activele respective cel puțin o perioadă egală cu JUMĂTATE DIN DURATA LOR NORMALĂ DE FUNCȚIONARE, stabilită potrivit Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe. În cazul nerespectării acestei condiții, pentru sumele respective se recalculează impozitul pe profit și se stabilesc dobânzi de întârziere, de la data aplicării facilității, potrivit legii. Nu intră sub incidența acestor prevederi:

- activele transferate în cadrul operațiunilor de reorganizare în cazul în care societatea beneficiară preia rezerva aferentă profitului scutit, asumându-și astfel drepturile și obligațiile societății cedente, precum și activele înstrăinate în cadrul procedurii de lichidare/faliment, potrivit legii;

- activele distruse, pierdute, furate sau defecte și înlocuite, în condițiile justificării acestor situații cu documente legale.

(9) Contribuabilii care beneficiază de prevederile art (1) nu pot opta pentru regimul de amortizare accelerată pentru activele în cauză.

(10) Prevederile prevăzute anterior se aplică până la data de 31 decembrie 2016 inclusiv.

IIb) Studiu de caz aplicabil pentru exercițiul 2016

Entitatea „XYZ” SRL achiziționează, în data de 05.12.2016, un program informatic în valoare de 120.000 lei, TVA 20%.

II b1.) Înregistrarea tranzacțiilor legate de achiziția și punerea în funcțiune a mijlocului fix

a) înregistrarea facturii primite de la producătorul intern: (vezi Tabel 1).

%	=	404	144.000
208 „Alte imobilizări corporale”	=	„Furnizori de imob”	120.000
4426	=		24.000
„TVA deductibilă”			

c) înregistrarea plății prin virament a furnizorului:

404	=	5121	144.000 lei
„Furnizori de imobilizări”	=	„Conturi la bănci în lei”	

Durata de viață a programului informatic se stabilește pentru 5 ani.

Valoarea fiscală a programului informatic este de 120.000 lei. Acesta se poate amortiza linear sau degresiv, în conformitate cu art. 28 din Codul fiscal (vezi Tabel 2).

II b2.) Determinarea impozitului scutit aferent profitului investit

Pentru analiza complexă a textului legislativ propunem trei situații ipotetice a rezultatelor obținute de contribuabilul „XYZ” SRL, conform Tabel 3.

a) înregistrarea constituirii rezervei pentru profitul contabil pentru care s-a beneficiat de „facilitățile” fiscale

a1) varianta 1 din tabelul de mai sus:

129	=	1068	50.000 lei
„Repartizarea profitului”	=	„Alte rezerve”/ facilități CF	

a2) varianta 2 din tabelul de mai sus:

129	=	1068	36.875 lei
„Repartizarea profitului”	=	„Alte rezerve”/ facilități CF	

II b3.) Analiza reglementării inițiale din Codul fiscal

Să analizăm dacă actuala reglementare este mai avantajoasă decât cea precedentă, care a fost instituită în scopul depășirii dificultăților financiare și relansării circuitului comercial.

În acest sens s-a completat Titlul II – Impozit pe profit, Capitolul II Calculul profitului impozabil din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal. S-a introdus art. 19² prin legea 329/2009, care preciza, însă, că „valoarea fiscală a activului pentru care se aplică scutirea, respectiv valoarea de intrare a activelor prevăzute la alin. (1), se determină prin scăderea din valoarea de producție și/sau de achiziție a sumei

pentru care s-a aplicat facilitatea. Spre deosebire de actuala prevedere, cea anterioară a acordat scutirea pentru Profitul investit în producția și/sau achiziția de echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru), astfel cum sunt prevăzute în subgrupa 2.1 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, folosite în scopul obținerii de venituri impozabile.

Prevederea privind valoarea fiscală a activului pentru care s-a aplicat scutirea a determinat dezavantaje în plan economic, pe care le documentăm în continuare:

b) întocmirea planului de amortizare fiscală:

b1) ipoteza 1: Valoarea fiscală = Cost de achiziție minus profitul pentru care s-a aplicat facilitatea fiscală, adică valoarea fiscală este 70.000 lei (120.000 lei - 50.000 lei) (vezi Tabel 4).

Obs.: În exercițiul 2017, amortizarea fiscală care s-ar fi dedus în ipoteza la calculul impozitului pe profit anual în ipoteza 1 va fi de 14.000 lei, în timp ce amortizarea contabilă recunoscută pe seama cheltuielilor va fi în cuantum de 24.000 lei, nedeductibilă la calculul rezultatului fiscal.

Per total exercițiului, se observă că „scuti-

rea” de impozit pe profit de 8.000 lei, de care entitatea a beneficiat era contracarată de reducerea valorii fiscale a activului amortizabil, ceea ce înseamnă că entitatea nu beneficia în fapt de o scutire de impozit ci de o amânare a impozitului pe profit. Afirmatia noastră ține cont că pe durata de viață utilă a activului cheltuiala dedusă în plan fiscal era de numai 70.000 lei, în timp ce amortizarea nedeductibilă (cea din planul de amortizare contabilă), adică 120.000 lei (diferența de 50.000 lei, reprezentând profitul investit care a stat la baza impozitului „scutit” din 2016, determina pe toată durata de recuperare a in-

Tabel 3

Nr. crt.	Elemente avute în vedere în cadrul analizei	Varianta 1	Varianta 2	Varianta 3
1.	Venituri contabile totale 2016, din care:	2.000.000	2.000.000	2.000.000
1.1.	venituri trimestrul IV 2016	500.000	400.000	300.000
2.	Cheltuieli contabile totale 2016 (exclusiv cheltuiala cu impozitul pe profit), din care:	1.750.000	1.850.000	1.950.000
2.1.	cheltuieli trimestrul IV 2016	450.000	250.000	400.000
3.	Rezultat brut contabil anual (3= 1-2), din care:	250.000	150.000	50.000
3.1.	Rezultat contabil trim. IV 2016 (3.1 = 1.1 - 2.1)	50.000	150.000	(100.000)
4.	Cheltuieli nedeductibile exercițiul 2016	20.000	20.000	20.000
5.	Venituri neimpozabile și deduceri fiscale 2016	30.000	30.000	30.000
6.	Pierderi fiscale reportate din anii precedenți	-	50.000	10.000
7.	Rezultat impozabil 2016 (7 = 3 + 4 - 5 - 6)	240.000	90.000	40.000
8.	Impozit pe profit final	38.400	14.400	6.400
9.	Impozit profit înregistrat la 30.09.2016	25.600	8.500	26.400
10.	Impozit pe profit datorat în trimestrul IV 2016	12.800	5.900	20.000
11.	Investiție efectuată în trim. IV 2016	120.000	120.000	120.000
12.	Profit contabil investit, pentru care se aplică facilitatea în trim. IV 2016	50.000	120.000	-
13.	Impozit pe profit limitat la profitul investit (16% * 12)	8.000	19.200	-
14.	Scutire de impozit (13)	8.000	5.900	-
15.	Impozit pe profit datorat după aplicarea facilității (15 = 10 - 14)	4.800	0	0
16.	Impozit pe profit de declarat pentru trim. IV 2016 [16 = max. (14)]	4.800	0	0
17.	Profit contabil pentru care s-a beneficiat de facilitatea fiscală (17 = 14/16%), egal cu rezerva constituită	50.000	36.875	-
18.	Impozit pe profit total datorat în 2016 (18 = 8 - 14)	30.400	8.500	6.400
19.	Profit net contabil (19 = 3 - 18)	219.600	141.500	43.600
20.	Profit net contabil distribuibil (20 = 19 - 17)	169.600	104.625	43.600

Observație generală	Investiția realizată de companie în trimestrul IV 2016 este de 120.000 lei. Impozitul de declarat avut în vedere la rd. 15 din tabelul nostru are în vedere declararea acestuia în declarația 101 întocmită și depusă până la 15.02.2017 de către entitățile care finalizează calculul impozitului pe profitul anual până la 15.02.2017 și care nu-l înscriu în declarația 100 aferentă lunii decembrie 2016.
Observație varianta 1	Rezultatul contabil (înainte de impozitare) al trimestrului IV 2016 este reprezentat de profit 50.000 lei (rd. 3.1.), ceea ce înseamnă că deși investiția este de 120.000 lei, profitul investit (pentru care se aplică facilitatea) este de 50.000 lei. • Impozitul pe profit aferent trim. IV 2016 = 12.800 lei (rd. 10); (-) Impozitul pe profit aferent profitului investit ... = 8.000 lei (16% * 50.000 lei); = Impozitul pe profit datorat după aplicarea facilității = 4.800 lei (rd. 15) Rezerva constituită este de 50.000 lei (rd. 17), la nivelul profitului din trimestrul IV investit în activul amortizabil (rd. 12).
Observație varianta 2	Rezultatul contabil (înainte de impozitare) al trimestrului IV 2016 este sub forma de profit 150.000 lei (rd. 3.1.). Deoarece investiția este de 120.000 lei, profitul investit este limitat la 120.000 lei. • Impozitul pe profit aferent trim. IV 2016 = 5.900 lei; (-) Impozitul pe profit aferent profitului investit = 19.200 lei (16% * 120.000 lei); = Impozitul pe profit datorat după aplicarea facilității = 0 lei Profitul contabil pentru care s-a beneficiat de facilitatea fiscală (rd. 17) este de numai 36.875 lei, egal cu rezerva constituită. Se observă că profitul contabil pentru care s-a aplicat facilitatea este de 120.000 lei (rd. 12).
Observație varianta 3	Rezultatul contabil (înainte de impozitare) al trimestrului IV 2016 reprezintă o pierdere de 100.000 lei (rd. 3.1.), ceea ce înseamnă că pentru investiția realizată în trimestrul IV nu se aplică facilitatea fiscală.



vestiției plata unui impozit suplimentar de 8.000 lei, adică 16% * 50.000 lei, care va acoperi „scutirea” de 8.000 de lei.

b2) ipoteza 2: Valoarea fiscală 0 lei (120.000 lei - 120.000 lei) (vezi Tabel 5). Deși „scutirea” de impozit pe profit de 5.900 lei este la nivelul profitului investit pentru care s-a beneficiat efectiv de facilitatea fiscală (36.875 lei), valoarea fiscală a activului amortizabil se reducea cu mărirea profitului investit pentru care s-a aplicat facilitatea (120.000 lei - 120.000 lei = 0). Starea de fapt:

• Impozitarea investiției la nivelul valorii fiscale (16% * 120.000 lei) = 19.200 lei (-) Scutire de impozit în anul efectuării investiției, adică trim. IV. 2016 = 5.900 lei = Impozit suplimentar plătit și nerecuperabil..... = 13.300 lei
În acest caz, entitatea nu numai că nu beneficia în fapt de o scutire de impozit, dar, ar fi plătit suplimentar un impozit definitiv de 13.300 lei, întrucât valoarea fiscală care a stat la baza determinării amortizării fiscale ce se deduce la calculul profitului impozabil era egală cu

zero, în timp ce amortizarea contabilă nedeductibilă este de 120.000 lei per total durată de viață utilă.

De asemenea, remarcăm că rezerva constituită ar fi fost la nivelul profitului investit pentru care s-a beneficiat de facilitate, adică 36.875 lei (5.900 lei/16%).

b3) ipoteza 3 (vezi Tabel 6).

III. CONCLUZII

Din cercetarea noastră, observăm că legiuitorul a prevăzut ca pentru profitul scutit entitatea să constituie rezerve, astfel încât profitul net distribuibil se reduce cu mărirea acestui profit „scutit”. După opinia noastră, „scutirea” de impozit pe profitul reinvestit reglementată prin legea 329/2009, nu a reprezentat facilitate fiscală. În concluzie, aplicarea acestei reglementări a comportat riscuri fiscale, întrucât s-a remarcat că nu este vorba de o „scutire” ci de o amânare la plată a impozitului sau, în anumite situații, la plata suplimentară a unui impozit pe profit, cauzată de calculul valorii fiscale pentru activul în cauză. Cheia reglementării stă în modul de calcul al valorii fiscale și a limitării impozitului pe profit scutit la nivelul impozitului pe profit datorat în perioada de raportare. Actuala reglementare, conform art. 22 din Legea 227/2014 generează o scutire reală datorită modului de stabilire a valorii fiscale pentru activele în cauză.

Ambele reglementări pot conduce la riscuri fiscale, dacă avem în vedere că entitățile nu trebuie să înstrăineze activele pentru o anumită perioadă de timp. Mai mult, aplicarea măsurii prevăzute obligă contribuabilul la repartizarea profitului pentru care s-a calculat „scutirea” la rezerve, diminuând profiturile distribuibile.

Tabel 4: Planul de amortizare fiscală al programului informatic, în ipoteza 1

Anul	Valoare fiscală	Amortizare fiscală anuală	Amortizare fiscală cumulată	Valoare ramașă fiscală
1	70.000	14.000	14.000	56.000
2	70.000	14.000	28.000	42.000
3	70.000	14.000	42.000	28.000
4	70.000	14.000	56.000	14.000
5	70.000	14.000	70.000	0
Total	-	70.000	-	-

Tabel 5: Planul de amortizare fiscală a programului informatic în varianta 2

Anul	Valoare fiscală	Amortizare fiscală anuală	Amortizare fiscală cumulată	Valoare ramașă Fiscal
1	0	0	0	0
2	0	0	0	0
3	0	0	0	0
4	0	0	0	0
5	0	0	0	0
Total	-	-	-	-

Tabel 6: Planul de amortizare fiscală a programului informatic în varianta 3

Anul	Valoare fiscală	Amortizare fiscală anuală	Amortizare fiscală cumulată	Valoare ramașă fiscală
1	120.000	24.000	24.000	96.000
2	120.000	24.000	48.000	72.000
3	120.000	24.000	72.000	48.000
4	120.000	24.000	96.000	24.000
5	120.000	24.000	120.000	0
Total	-	120.000	-	-

Europa la raport

le. De aceea, în măsura în care se dorește o amânare a impozitării profitului și aceasta este legală, spre exemplu aplicarea în plan fiscal a unei amortizări degresive sau accelerate comparată cu amortizarea liniară din contabilitate, opinia noastră este că această soluție trebuie aplicată, întrucât este mai puțin riscantă și, uneori, chiar mai avantajoasă, decât "scutirea" analizată prin cercetarea noastră. Modificările care se vor aplica de la 01 ianuarie 2017 au ca scop susținerea procesului investițional. În forma precizată prin OUG 84/2016, este scutit de impozit profitul investit în programe informatice, echipamente tehnologice, calculatoare și echipamente periferice mașini și aparate de casă, de control și de facturare.

BIBLIOGRAFIE

- [1] www.infofisc.ro. Au fost utilizate diverse materiale din portalul de management al cunoștințelor fiscale și financiar-contabile *Infofisc.ro*;
 [2] Legea 329/2009, privind reorganizarea unor autorități și instituții publice, raționalizarea cheltuielilor publice, susținerea mediului de afaceri și respectarea acordurilor-cadru cu Comisia Europeană și Fondul Monetar Internațional;
 [3] Legea 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificări la zi;
 [4] Legea contabilității nr. 82/1991, publicată în Monitorul Oficial cu numărul 265 din 27 decembrie 1991, cu ultima republicare în Monitorul Oficial cu numărul 454 din 18 iunie 2008, cu modificările și completările ulterioare;
 [5] Ordinul MFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial cu numărul 963 din 30 decembrie 2014, cu modificările și completările ulterioare;
 [6] Ordinul nr. 2861 din 9 octombrie 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1174 din 13 decembrie 2004, cu modificările ulterioare;
 [7] Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, publicată în Monitorul Oficial cu numărul 927 din 23.12.2003;
 [8] Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, publicată în Monitorul Oficial cu numărul 688 din 10.09.2015.

Comisia Europeană propune modernizarea normelor TVA pentru a sprijini comerțul electronic și afacerile online în Uniunea Europeană

La 1 decembrie 2016, Comisia Europeană a publicat o serie de măsuri care vizează îmbunătățirea aplicării normelor TVA pentru afacerile online din UE. Se speră că noile norme vor simplifica Conformitatea TVA, în special pentru IMM-uri și vor încuraja și accelera creșterea economică pentru afacerile online. Noile propuneri iau în calcul, în esență, o extindere a așa-numitului „one stop shop”, care există deja pentru „vanzătorii online”. Acest lucru va permite companiilor care vând bunuri online să se ocupe de toate obligațiile care le revin la nivel de TVA în întreaga Uniune Europeană printr-un portal online găzduit de administrația fiscală din țara lor. În cadrul acestui sistem nou propus, pentru conformitate, afacerile online nu vor mai fi obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în fiecare Stat Membru în care își

vând mărfurile, ci, în schimb, vor face 1 trimestrial simplu pentru TVA-ul datorat în întreaga UE prin intermediul portalului online TVA One Stop Shop, găzduit de către administrația fiscală din țara lor.

Alte propuneri includ:

- Introducerea unui prag de 10.000 Euro pentru bunuri și de 100.000 Euro pentru servicii, sub care vânzările transfrontaliere pentru companiile online vor fi tratate ca bunuri casnice și vor fi supuse normelor interne aplicabile TVA-ului.
- Eliminarea scutirii actuale de la plata TVA-ului pentru importul de loturi mici din afara UE (mai puțin de 20 Euro). Se speră că această propunere va reduce concurența neloială și denaturarea pentru companiile din UE.
- Reducerea cotelor de TVA pentru publicațiile online, cum ar fi cărți și ziare online.

Imposibilitatea de a ajunge la un acord cu privire la modificările propuse pentru Directiva ATAD

La recenta reuniune ECOFIN, din 6 decembrie, nu s-a putut ajunge la un acord cu privire la modificările propuse pentru Directiva privind combaterea evitării obligațiilor fiscale (ATAD) pentru extinderea normelor de neadaptări hibrid în țările terțe și a anumitor scenarii speciale în cadrul

Statelor Membre ale Uniunii Europene. Se consideră că dezacordurile au rezultat din propunerile Regatului Unit cu privire la scutirile pentru sectorul serviciilor financiare, precum și o propunere din partea Olandei pentru prelungirea datei de intrare în vigoare a normelor.

OCDE emite alte orientări BEPS privind raportarea De la „Country-by-Country” și informații specifice fiecărei țări privind punerea în aplicare

Cadrul Inclusiv privind BEPS a lansat astăzi două noi documente pentru a sprijini punerea în aplicare la nivel mondial a raportării Country-by-Country (CbC) (Acțiunea BEPS 13). Detaliile cu privire la cadrele juridice ale jurisdicțiilor pentru raportarea CbC includ statutul legislației, primele perioade de raportare, disponibilitatea depunerii surogat și a depunerii voluntare și dacă depunerea la nivel local poate fi necesară. Acestea vor fi actualizate pe măsură ce membrii Cadrului Inclusiv continuă să își finalizeze cadrele juridice. Orientările suplimentare clarifică, de asemenea, faptul că jurisdicțiile au flexibilitate în ceea ce privește perioada de timp necesară în care o notificare către administrația fiscală ar putea fi

necesară pentru a identifica unitatea de raportare în cadrul unui Grup de Întreprinderi Multinaționale (astfel cum se prevede la Articolul 3 din Legislația Model din Raportul Acțiune 13). Acest lucru ar putea avea o importanță deosebită în cursul perioadei de tranziție, unde jurisdicțiile sunt curs de finalizare a punerii în aplicare a raportării CbC, deoarece Grupurile de Întreprinderi Multinaționale este posibil să nu dețină încă informațiile necesare pentru a-și trimite notificările. Orientările confirmă, de asemenea, faptul că jurisdicțiile ar putea dori să utilizeze alte măsuri de scutire temporară pentru Grupurile de Întreprinderi Multinaționale în ceea ce privește aceste notificări, ceea ce ar putea fi, de asemenea, în concordanță cu standardul minim.

Convenția multilaterală OCDE pentru modificarea a peste 2.000 de tratate fiscale

OCDE a anunțat că, la 24 noiembrie 2016, membrii grupului ad-hoc privind Instrumentul Multilateral de punere în aplicare a măsurilor BEPS a încheiat negocierile privind textul Convenției Multilaterale. Mai mult de 100 de jurisdicții au semnat instrumentul multilateral, inclusiv majoritatea țărilor europene, Statele Unite ale Americii, Australia, Canada, Brazilia, China, Rusia și India, pentru a numi doar câteva. Convenția Multilaterală pentru Punerea în aplicare a Măsurilor legate de Tratatul Fiscal pentru a preveni BEPS este menită să transpună rezultatele Proiectului OCDE/G20 BEPS în mai mult de 2.000 de tratate la nivel mondial. Aceasta va pune în aplicare standarde minime pentru a combate abuzul privind tratatul și pentru a îmbunătăți mecanismele de soluț

ionare a litigiilor, oferind în același timp flexibilitate pentru acceptarea elementelor specifice tratatului fiscal. Instrumentul va modifica tratatele existente privind evitarea dublei impunerii, posibil peste 2000, și oferă semnatarilor flexibilitate pentru a renunța la dispozițiile care nu reflectă standardul minim BEPS. Se preconizează că această convenție va intra în vigoare după ce va fi ratificată de cinci țări. Convenția va fi aplicabilă pentru un anumit tratat de evitare a dublei impunerii după ce părțile semnatare ale acelui tratat au ratificat instrumentul și după ce trece o anumită perioadă de timp a trecut, astfel încât să se asigure siguranța juridică. În conformitate cu programul OCDE, ceremonia de semnare este de așteptat să aibă loc în iunie 2017 la Paris.

Departamentul Juridic al Consiliului UE emite avizul juridic conform căruia raportarea publică de la țară la țară este o chestiune de impozitare

În luna noiembrie 2016, departamentul juridic al Consiliului Uniunii Europene a emis un aviz scris concluzionând că obiectivul dispozițiilor referitoare la raportarea publică Country-by-Country („CbCR”) sunt, în esență, dispozițiile fiscale și, prin urmare, punerea în aplicare necesită unanimitatea membrilor Consiliului UE pentru finalizarea adoptării măsurilor. Avizul juridic se bazează pe concluzia că obiectivul modificărilor propuse la „Directiva de contabilitate” (cunoscută și sub numele de CbCR publică) este acela de a descuraja evaziunea fiscală și de a proteja interesele administrațiilor publice în combaterea evaziunii fiscale. Prin urmare, scopul acestor propuneri este acela de a proteja funcționarea pieței interne. Prin urmare, temeiul juridic pentru propuneri nu este protecția acționarilor și a publicului în temeiul Articolului 50 din TFUE (Libertatea de stabilire). Pentru ca propunerile CbCR public să fie caracterizate ca „dosar fiscal” de către Comisia Europeană, Statele Membre trebuie să solicite, în unanimitate, ca acest lucru să fie realizat de către Comisie, prin urmare numai Avizul Juridic are consecințe practice limitate fără acțiuni ulterioare. În cazul în care propunerile nu sunt caracterizate ca „dosar fiscal”, iar punerea în aplicare integrală continuă, este probabil ca punerea în aplicare să fie contestată cu succes în fața instanțelor de Justiție ale UE în baza avizului scris al Departamentului Juridic al Consiliului. Până în prezent, statele membre încă evaluează situația.

Tratatul multilateral OCDE pentru

FOND

- La 24 noiembrie 2016, mai mult de 100 de jurisdicții au încheiat negocierile cu privire la un instrument multilateral care va modifica cererea a mai mult de 3000 de tratate fiscale bilaterale existente, în conformitate cu concluziile și principiile proiectului BEPS.
- IML va funcționa în mod diferit de la un protocol de modificare la un tratat; mai degrabă să modifice, în mod direct, textul unui „Tratat Fiscal Acoperit”, IML va fi aplicat împreună cu textul tratatului existent. IML nu este menit să fie citit în mod izolat, ci ar trebui să fie citit împreună cu textul unui tratat fiscal existent.
- Este la latitudinea autorităților fiscale individuale dacă să publice o versiune consolidată a diferitelor tratate fiscale.
- IML asigură o flexibilitate considerabilă pentru jurisdicții cu privire la amploarea și modul de implementare. În cadrul fiecărei dispoziții, există opțiuni și alternative. În plus, în cazul în care dispozițiile se referă la elemente BEPS care nu necesită un standard minim obligatoriu, IML include, de asemenea, clauzele privind refuzarea, precum și abaterea.
- În legătură cu clauzele care decurg dintr-un standard minim BEPS, renunțarea este încă posibilă atâta timp cât jurisdicția respectă deja standardul minim prin alte măsuri. În plus, în cazul în care un standard minim poate fi satisfăcut într-un număr de moduri diferite, IML nu va conferi o preferință pentru cel mai bun mijloc de punere în aplicare.
- IML conține, de asemenea, „clauze de compatibilitate”, care se aplică dispozițiilor tratatului existent care abordează

aspecte legate de BEPS. Aceste clauze urmăresc să clarifice circumstanțele în care o nouă dispoziție este destinată a fi adăugată la sau a înlocui o prevedere a prevederii tratatului existent.

- Toate opțiunile, renunțările și rezervele trebuie să fie notificate organismului OCDE, care va acționa ca un depozitar central pentru astfel de informații.

CRONOLOGIE

- Prima ceremonie de semnare este planificată pentru luna iunie 2017.
- IML va intra în vigoare atunci când va fi ratificată de cel puțin 5 țări.
- IML va deveni aplicabil în ceea ce privește un anumit tratat fiscal atunci când ambele părți semnatare ale tratatului au ratificat IML și după ce o anumită perioadă de timp a trecut, astfel încât să se asigure claritatea și siguranța juridică.
- Acum este de așteptat ca guvernele să identifice care tratate fiscale vor fi supuse IML și să ia în considerare opțiunile pentru selecție și rezervele care trebuie făcute.

PRINCIPALELE PREVEDERI

IML urmărește să abordeze următoarele aspecte:

Neadaptări hibrid

- Diverse măsuri opționale sunt incluse în IML, în temeiul cărora beneficiile tratatului fiscal vor fi refuzate, cu excepția cazurilor în care venitul este recunoscut în cel puțin o jurisdicție în conformitate cu tratatul fiscal acoperit în cauză.
- Dispozițiile privind entitățile cu rezidență duală se concentrează pe utilizarea procedurii PAR obligatorii pentru

stabilirea reședinței, iar în absența angajamentului, beneficiile tratatului PAR vor fi refuzate.

- De asemenea, împreună cu toate dispozițiile din IML, sunt incluse și o clauză de renunțare și alternative.
- Trei opțiuni sunt stabilite pentru abordarea eliminării dublei impunerii. Cele două părți la un tratat fiscal acoperit au dreptul de a alege diferite opțiuni cărora să le fie supuși rezidenții lor fiscali.

Prevenirea abuzului privind Tratatul

- IML introduce un „PPT” test cu scop principal, care poate fi completat printr-o clauză simplificată de limitare la beneficii.
- În timp ce dispozițiile speciale nu sunt obligatorii, în cazul în care nu este pus în aplicare, o dispoziție alternativă care respectă standardul minim BEPS trebuie să fie inclusă, de exemplu, o limitare detaliată a beneficiilor clauzei.
- De asemenea, sunt incluse câteva măsuri mai specifice care vizează anumite forme de abuz privind tratatul, de exemplu operațiunile de transfer de dividende și câștigurile de capital obținute din înstrăinarea acțiunilor, care generează valoare din proprietăți imobiliare.
- Prevenirea evitării artificiale a statutului de Sediul Permanent
- IML conține o clauză suplimentară opțională la articolul standard al acordului fiscal, care se referă la sediile permanente.
- Clauza opțională introduce, în esență, un prag inferior pentru stabilirea unui Sediul Permanent în cealaltă jurisdicție.

implementarea măsurilor BEPS

- În conformitate cu clauza facultativă, un Sediul Permanent va fi stabilit acolo unde o persoană acționează în numele întreprinderii și, în mod obișnuit, încheie contracte sau, în mod obișnuit, joacă rolul principal care conduce la încheierea de contracte care sunt, în mod obișnuit, încheiate fără modificare semnificativă de către întreprindere, iar acele contracte sunt:

- I. În numele întreprinderii; sau
- II. Pentru transferul de proprietate sau pentru acordarea dreptului de utilizare a proprietății deținute de întreprindere în cauză sau pe care întreprinderea respectivă are dreptul de a o utiliza; sau
- III. Pentru furnizarea de servicii de către acea întreprindere.

- Excepțiile privind stabilirea statutului unui Sediul Permanent, din articolul original al tratatului fiscal privind sediile permanente, se vor aplica în continuare. În plus, o excepție privind agentul independent va exista, de asemenea, alături de noua clauză.

- În plus față de această prevedere generală, IML conține, de asemenea, dispoziții specifice care vizează anumite forme de evitare abuzivă a statutului unui Sediul Permanent. Acestea includ:

- I. Aranjamente de comisionar
- II. Utilizarea uneia dintre scutirile din tratat privind activitățile specifice, cuprinse în articolul privind Sediile Permanente
- III. Fragmentarea artificială a activităților comerciale între părțile afiliate.

Soluționarea litigiilor

- De o importanță critică din punct de vedere al implementării practice, IML

conține, de asemenea, dispoziții privind un mecanism îmbunătățit de soluționare a litigiilor, care este un standard minim în conformitate cu Acțiunea 14 BEPS.

- IML urmărește să introducă o procedură de acord reciproc mai simplificată și mai eficientă („PAR”).

- O jurisdicție nu este obligată să pună în aplicare dispoziția IML în ceea ce privește PAR, dar trebuie să pună în aplicare dispozițiile tratatului care respectă standardul minim; adică un contribuabil care consideră că impunerea este sau va fi aplicată în contradicție cu prevederile tratatului fiscal trebuie să recurgă la o procedură PAR, indiferent de căile de atac interne disponibile.

Arbitraj executoriu opțional

- Această secțiune a IML diferă de celelalte măsuri BEPS în care negocierea privind clauzele de arbitraj executorii obligatorii se referea atât la dezvoltarea conținutului dispoziției, cât și la modalitățile de aplicare a acesteia în acordurile fiscale.

- Dacă este pusă în aplicare de o jurisdicție, aceasta va acționa ca un mecanism suplimentar pentru a asigura că litigiile legate de tratat sunt rezolvate într-o perioadă de timp eficientă și definită; este o garanție suplimentară pentru contribuabil.

- Ea va fi utilizată în cazul în care cele două jurisdicții nu reușesc să finalizeze PAR în intervalul prevăzut de 2 ani sau în cazul în care cele două jurisdicții nu reușesc să ajungă la un acord.

- În astfel de circumstanțe, contribuabilul poate solicita în scris ca orice probleme nerezolvate să fie tratate prin

intermediul arbitrajului în conformitate cu normele cuprinse în IML.

- Rezultatele arbitrajului vor fi definitive și puse în aplicare de către cele două jurisdicții contractante.

- Rezultatele arbitrajului vor fi executorii pentru ambele jurisdicții, cu excepția cazului în care:

- contribuabilul în cauză nu acceptă acordul reciproc care pune în aplicare decizia de arbitraj; sau
- instanța națională constată că arbitrajul este lipsit de valabilitate; sau
- Contribuabilul urmărește litigiul în fața instanțelor naționale cu privire la aspecte soluționate în acordul reciproc care pune în aplicare decizia de arbitraj în fața unei instanțe naționale

- IML stabilește, de asemenea, procedurile care trebuie urmate și perioadele de timp prestabilite. În IML este prevăzută o perioadă de doi ani pentru finalizare, însă aceasta poate fi prelungită până la trei ani, dacă acest lucru este ales de jurisdicție.

- IML prevede, de asemenea, norme referitoare la numirea instanței de arbitraj.
- IML stabilește procedurile care trebuie urmate în timpul arbitrajului, inclusiv forma și conținutul depunerilor care urmează să fie făcute.

- Având în vedere creșterea probabilă, în viitorul apropiat, a cererilor și litigiilor legate de PAR, aceasta este o caracteristică esențială a IML și reflectă dispoziții similare în recente propuneri la nivelul UE în ceea ce privește îmbunătățirea procedurilor de soluționare a litigiilor pentru acele litigii legate de tratat

CE deschide procedura de încălcare pentru nerespectarea Directivei privind Serviciile

Comisia Europeană a deschis procedura de încălcare împotriva unui număr de 9 state membre pentru menținerea normelor naționale care includ obstacole excesive și nejustificate în calea libertății de a presta servicii transfrontaliere pe piața internă a UE. Comisia a constatat că anumiți furnizori de servicii s-au confruntat cu restricții și cerințe nejustificate care au fost considerate a fi contrare Directivei privind Serviciile (Directiva 2006/123/CE). Pachetul de încălcare din noiembrie include un

aviz motivat împotriva Belgiei pentru introducerea unor restricții pentru contabili. În conformitate cu prevederile stipulate de Directiva privind Serviciile, statele membre nu pot introduce obstacole care împiedică libertatea de stabilire și prestarea transfrontalieră a serviciilor pe teritoriul UE. Potrivit declarațiilor făcute de Elzbieta Bienkowska, Comisarul European pentru Piața Internă: „Serviciile reprezintă mai mult de două treimi din activitatea economică și locurile de muncă de

pe Piața Unică a UE. Facilitând operațiunile în întreaga UE pentru prestatorii de servicii, vom genera noi oportunități de locuri de muncă, o alegere mai mare și prețuri mai mici pentru consumatori. Împreună cu Statele Membre, trebuie să eliminăm multe bariere nejustificate care împiedică încă profesioniștii și companiile să își presteze serviciile în diferite State Membre. De aceea, am făcut din punerea în aplicare a legilor UE deja adoptate o prioritate cheie a Strategiei Noastre privind Piața Unică.”

Cancelarul Marii Britanii anunță sancțiuni pentru facilitatorii evaziunii fiscale în Declarația din Toamnă

Ministrul de Finanțe din Marea Britanie a anunțat în Declarația din Toamnă că Guvernul britanic este decis să meargă mai departe cu planul de introducere a sancțiunilor financiare pentru consilierii fiscali care promovează sau permit anumite scheme agresive de evaziune fiscală. Potrivit Guvernului britanic, consolida-

rea sancțiunilor pentru evaziune fiscală ar genera un impediment puternic pentru cei care permit evaziunea fiscală. Guvernul britanic plănuiește o nouă penalizare pentru orice persoană care a permis unei entități să utilizeze un acord de evaziune fiscală care este ulterior învins de Administrația Financiară și Vamală a Majestății Sale.

Acest nou regim urmează niște consultări extinse privind „Consolidarea sancțiunilor aplicabile evaziunii fiscale și a impedimentelor care se aplică pentru perioada 17 august 2016 – 12 octombrie 2016. Asociațiile profesionale britanice au modificat recent Codurile de Conduită Profesională în ceea ce privește consultanța fiscală.

The rights to stock options plan

Irina NISTOR,
Senior Tax Manager, People & Organisation,
PricewaterhouseCoopers Tax Advisors &
Accountants S.R.L.
Cristina CRISTEA,
Senior Tax Consultant, People & Organisation,
PricewaterhouseCoopers Tax Advisors &
Accountants S.R.L.

Abstract: Until recently, the stock options plans were mainly seen in multinational companies that offered the opportunity of enrolment in those plans to employees of Romanian subsidiaries, with the main purpose of stimulation and / or loyalty. For several years, more and more domestic companies have shown interest in implementing them, being attracted by the favourable tax treatment. While until last year, the facility was available only to listed companies, amid recent tax changes, we can see an interest proliferation of companies, listed or unlisted, in implementing such plans for their employees.

Keywords: stock options, reward, preferential price, securities, investment

For over 14 years, the legislature has given to benefits in the form of the right to stock options plan a favourable tax treatment. Specifically, these advantages were not considered taxable income, meaning income tax. In addition, starting with 2011, their non-inclusion in the calculation basis of the compulsory social contributions has been clarified. As long as the Old Tax Code¹ was effective it did not have a definition of the stock option plan. The long-awaited definition was introduced by the New Tax Code² on January 1, 2016. The definition in its original form did not last a year, being changed, surprisingly, by GEO 84/2016³ in November 2016. Both the initial definition of the New Tax Code as well as its subsequent amendment encourages companies to implement such plans from which beneficiaries (mostly employees) are entitled to acquire securities of the company

without the usual wage tax costs. Until the entry into force of the New Tax Code, in the Romanian law, the only definition of the stock option plan was the one given by Order 3483/2008⁴, taken from Instruction 12/2005⁵. According to it, the stock option plan was a *program initiated within a company whose securities are admitted to trading on a regulated market or traded in an alternative trading system, by which the employees of these companies are granted the right to acquire a determined number of shares issued by the company at a preferential price*. Other provisions in connection with the rules for granting such rights under such a plan did not exist in law.

The New Tax Code took part of the definition offered by the Order 3483/2008, meaning that the plan had to be initiated by a legal entity *whose securities are admitted to trading on a regulated market or traded within an alternative trading system*.

But the new definition proves to be more permissive *entitling such employees, officers and / or directors of that entity as well as of those of the legal entities affiliated with them to purchase at a preferential price or receive free of charge a fixed number of securities issued by that entity*. The only condition more restrictive is the one regarding the *minimum period of one year from the moment of granting the right and the moment of exercising the right (purchase of investment titles) that the program must include*.

As mentioned above, this definition suffers a change in a period of 11 months after which the provision taken from Order 3483/2008 is removed, excluding the condition that the entity that initiates the plan should have the securities admitted upon trading.

Thus, from January 1, 2017, the stock options plan is defined by the New tax Code as a *program initiated under*

1. Law no.571/2003 regarding the Tax Code

2. Law no. 227/2015 regarding the Tax Code

3. Emergency Ordinance no. 84/2016 amending and supplementing certain laws in the financial-tax field

4. Order of the Minister of Economy and Finance and of the President of the National Securities Committee no. 3483/144 / 2008 for the approval of the Rules on determining, withholding and remittance of tax on capital gains arising from the transfer of securities, obtained by individuals;

5. National Securities Committee Instruction No.12 / 2005 on determining, withholding and remittance of tax on capital gains arising from transfer of securities obtained by individuals

a legal entity that grants employees, officers and / or directors thereof, or of legal entities affiliated with them, provided at section 26 letters c) and d) ⁶ the right to purchase at a preferential price or receive free of charge a fixed number of investment titles, defined according to paragraph 40⁷, issued by the entity. Additionally, the condition of one year is kept between the two moments, that of granting the right and that of the exercise thereof (purchase of investment titles).

In short, if a favourable tax treatment is wanted, a stock options plan should provide the following answers:

- Who are the beneficiaries?

Employees, officers, directors of the legal entity or those of its affiliates;

- What is granted?

The right to acquire at a preferential price or to receive free of charge investment titles issued by the legal entity;

- How many titles?

A specific number.

- When will the right be exercisable?

At least one year from the time of its grant.

The failure to meet any of these conditions can lead to the assignment of these rights in the category of taxable wage income, subject to income tax and mandatory social contributions. The implementation of a stock options plan bears, however, a fiscal cost to the entity that recorded the expense related to the sale of titles at a preferential price or to their granting free of charge. According to Article 25, paragraph (4) letter q⁸ of the New Tax Code it is seen as a non-deductible expense when calculating profit tax. Additionally, the entity must consider the accounting implications which can be varied depending on the plan conditions.

While for the employee enrolled in the plan there were no tax implications when granting the right or when exercising the right, these may occur

later. The quality of investor may attract tax liability if the shares acquired generate dividends or if it sells them, earning revenue from trading the shares. Tax rules imposing the two categories of investment income (dividends and income from trading shares) may depend on the tax residence of the issuer of securities. Taking them all at a turn, dividends are now imposed with a 5% share. If the issuer of securities and implicitly the dividend payer is a Romanian resident, the obligation to calculate and withhold the tax on such income rests with it, along with the dividend payments while the tax is final. However, if the issuer / payer is foreign, it is considered that the individual received income earned abroad. In relation to this income, assuming that on the date of receipt of income he/she is a Romanian resident, the employee investor will be required to declare until May 25 of the following year the income that was obtained, by submitting *Statement 201 on income obtained abroad*.

The personal responsibility for declaring occurs when the employee investor sells the respective securities and achieves an annual net gain / net annual loss. The annual net loss is stated, carried forward and can be recovered from annual net earnings obtained in the following 7 consecutive years, from the same source. The tax residence of the issuer determines the source of income: from Romania or abroad and hence the appropriate form which must be filled in and submitted (*Statement 200* or *Statement 201*). The manner in which the employee has acquired the securities influences the manner of determining the outcome of their sale: whether it has paid a purchase price, it will be deducted from the sales price resulting in a gain or loss; if the securities were acquired free of charge, the amount of income received will be given by the value of sale of securities.

Following submission of the statement of income achieved, the tax authority determines the tax due by issuing a taxation decision and tax payment must be made within 60 days after the communication of decision.

In conclusion, we can say that, in theory, the legislature showed to be generous with entities that have already implemented or plan to implement a stock option plan. Currently, any legal person, whatever its form of organization, can in terms of tax, initiate a stock options plan. It remains to be seen whether such a plan may be functional from a legal perspective. In practice, situations may be multiple. How will a limited liability company be able to implement a stock option plan according to the tax definition, to grant its employees the right to receive free of charge a fixed number of shares, while respecting the provisions of Law 31/1990⁹, is hard to say. Also, although there may be plans that are called stock options, these do not meet the requirements of the tax law (for example the period between the two moments is under one year). Meanwhile, there can be plans which despite not being called stock options, in substance, meet the requirements of tax law to qualify as such. Paraphrasing the well-known expression „details make the difference”, companies must pay attention to the rules of each plan and analyze conscientiously and conscientiously its conditions in order to determine to what extent the favourable treatment offered by the current tax legislation can be implemented and sustained. So, the conditions imposed by tax legislation may raise a multitude of questions concerning the actual operation of a stock options plan. But this is the subject of another discussion. Summarizing: at this moment, any legal person, attracted by low tax costs that a stock options plan would involve, can enjoy at least in theory, privileged access to this tool for rewarding its employees.

6. 26. affiliates - a person is affiliated if its relation to another person is defined by at least one of the following cases:

c) a legal entity is affiliated with another legal entity if it holds at least, directly or indirectly, including the holdings of affiliated entities, less than 25% of the value / number of investment titles or voting rights of the other legal entity or if it actually controls in fact that legal entity;

d) a legal entity is affiliated with another legal entity if an entity holds, directly or indirectly, including the holdings of the affiliated entity, no less than 25% of the value / number of the investment titles or voting rights of the other legal entity or if it actually controls that legal entity.

7. investment title- any title or other share in a general partnership, limited partnership, stock company, partnership limited by shares, limited liability company or another legal person or in an open investment fund;

8. costs of benefits granted to employees in equity instruments settled in shares.

9. Companies Act



