

CONSULTANT FISCAL

anul VIII-nr. 47 • noiembrie-decembrie 2015 • preț: 12.5 lei • Revistă editată de CCF



FOCUS

Particularități privind
contabilitatea
operațiunilor de
fuziune a societăților

LEGISLAȚIE

Certificarea declarațiilor
fiscale. A certifica sau
a nu certifica? - aceasta-i
întrebarea

FOCUS

Reîncadrarea
tranzacțiilor și
prevederile
anti-abuz

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

CONSILIUL SUPERIOR

Dr. Ec. Toni TEAU
Președinte

Florentina ȘUȘNEA
Primvicepreședinte

Mihaela Cristina MITROI
Vicepreședinte

Ionelia VIȘAN
Vicepreședinte

Ionuț Ștefan
Vicepreședinte

Oana Elena IACOB
Vicepreședinte

Niculae DONE
Membru

Dragoș DOROȘ
Membru

Andrei Ioan HAAS
Membru

Alice Valeria GHEORGHIU
Membru

Florin PREDA
Membru

Doru Petru Dudaș
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!

DRAGOSTE
COOPERARE
FERICIRE
SATISFACȚIE
SUCCES
2016
PROFESIONALISM
CARIERĂ
BUNĂSTARE
PRIETENIE

Prof. univ. dr. Elena Doina **DASCĂLU** - *vicepreședinte Curtea de Conturi*

Prof. univ. dr. Dumitru **MATIȘ** - *decan Univ. Babeș Bolyai, Cluj Napoca*

Prof. univ. dr. Magdalena **NEGRUȚIU** - *Univ. Titu Maiorescu*

Prof. univ. dr. Vasile **RĂILEANU** - *ASE*

Prof. univ. dr. Mihai Aristotel **UNGUREANU** - *prorector Univ. Româno-Americană*

Conf. dr. Iulia **SOBOLEVSCHI-DAVID** - *Academia de Studii Economice*

SUMAR: LEGISLAȚIE

- 5-8** Finalizarea rapoartelor asupra acțiunilor din Planul OECD pentru combaterea evaziunii fiscale și transferului profiturilor (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) „BEPS” - Partea I -

Prof. univ. dr. Andrei Dobrescu

- 8-10** Abuzul de drept și alte prevederi speciale privind TVA din Codul fiscal rescris

Daniela Tănase, șef serviciu - Direcția generală de legislație Cod fiscal și reglementări vamale

- 11-15** Certificarea declarațiilor fiscale. A certifica sau a nu certifica? - aceasta-i întrebarea

Cristina Spirescu, Tax Assistant Manager - KPMG Romania

FOCUS

- 16-18** Reîncadrarea tranzacțiilor și prevederile anti-abuz

Sorin Biban, Tax Manager - Biris Goran Consulting SRL

- 19-26** Particularități privind contabilitatea operațiunilor de fuziune a societăților

Dr. Alexandrina Teodora Borfoaia

- 27-30** Sistemul comun de impozitare aplicabil plăților de dobânzi și redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite

Mihaela Davidovici, consilier superior - MFP

INTERNATIONAL

ENGLISH SECTION

5-15

CONSULTANT
FISCAL

Senior editor
Toni TEAU
(legislație, focus)

Senior editor
Ionuț ȘTEFAN
(internațional)

Publicitate & marketing
Alexandru DEACONU

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

16-30

31

32-34

Finalizarea rapoartelor asupra acțiunilor din Planul OECD pentru combaterea evaziunii fiscale și transferului profiturilor (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) „BEPS” - PARTEA I -

Prof. univ. dr. Andrei DOBRESCU

Abstract: Summit-ul G20 din noiembrie 2015 a aprobat propunerile OECD referitoare la cele 15 acțiuni cuprinse în planul BEPS.

Pachetul din 2015 include exemple suplimentare și rezolvă unele aspecte problematice ridicate în trecut, dar supune în continuare dezbaterii anumite teme cu impact major asupra economiei multora dintre țările lumii.

OECD intenționează ca rezultatele aplicării recomandărilor propuse prin rapoartele acțiunilor din planul BEPS să constituie o abordare comprehensivă și coerentă la mediul fiscal internațional. Întrucât recomandările OECD urmează a fi însușite și de Comisia Europeană este de așteptat ca în decursul perioadei 2016-2017 aceste recomandări să fie aplicate inclusiv în statele membre ale UE, ceea ce va genera unele modificări importante în fiscalitatea europeană (conținut nou sau modificat pentru declarații și tratate fiscale, modalități diferite de stabilire a prețurilor de transfer, transparentă crescută, controale fiscale mai severe etc). În aceste condiții considerăm că este util pentru toți cei implicați în fiscalitatea tranzacțiilor, mai ales a celor transfrontaliere, să cunoască din timp ce obligații vor genera modificările care vor interveni în reglementările fiscale interne și internaționale în perioada următoare.

Cuvinte cheie: BEPS, economia digitală, evaziune fiscală, convenții de evitare a dublei impuneri, instrumente hibride, prețuri de transfer.

Obiectivele stabilite prin planul BEPS urmăresc în primul rând redefinirea impozitării internaționale pe trei direcții: transparența taxării, coerența impozitării directe și taxarea luând în considerare substanța economică. Pentru atingerea acestor obiective, OECD a făcut o serie de propuneri în rapoartele sale din 2014 și 2015 privind necesitatea unor modificări ale jurisdicțiilor fiscale naționale, a Convenției model OECD de evitare a dublei impuneri și a Ghidului OECD. Propunerile făcute, care urmează a fi aprobate de guverne, pot fi încadrate

în trei categorii: „standarde minime”, „abordări comune sau recomandări” și „cele mai bune practici”. *Standardele minime* reprezintă angajamentele țărilor de a adopta propunerile din rapoartele finale precum și de a fi monitorizate în continuare de către OECD în timpul și după adoptarea lor. *Abordările comune* reprezintă angajamentele țărilor privind politicile generale asupra regimului de impozitare, care cu timpul vor deveni standarde minime. *Cele mai bune practici* reprezintă recomandări neexhaustive, cu caracter general, pentru aplicarea eficientă a

propunerilor în cazurile în care la negocierile referitoare la anumite aspecte legislative nu s-a ajuns încă la un consens. Principalele recomandări făcute prin rapoartele finale pentru cele 15 acțiuni ale planului BEPS, care implică obligații atât pentru operatorii economici, cât și pentru administrațiile fiscale, au fost următoarele:

Acțiunea 1 FISCALITATEA ECONOMIEI DIGITALE

Raportul final elaborat de OECD în 2014 pentru această acțiune, deși arată că ▶

fiscalitatea economiei digitale nu poate fi tratată separat de fiscalitatea economică în ansamblul ei, are totuși în vedere caracteristicile acestei economii care pot influența fiscalitatea altor acțiuni din planul BEPS și anume: definiția de sediu permanent, regulile referitoare la prețurile de transfer și la companiile străine controlate. Se consideră însă că odată ce vor fi puse în aplicare deciziile pentru aceste acțiuni, ele vor combate și riscurile generate de modul de funcționare a economiei digitale în privința evaziunii fiscale și transferului profiturilor.

Raportul OECD recunoaște, de asemenea, că schimbările induse de economia digitală pun și probleme legate de capacitatea sistemului fiscal internațional de a impozita profiturile la locul prestării activității economice și creării de valoare. În acest sens raportul recomandă eventuale soluții inclusiv o propunere de normă care să creeze o legătură bazată pe o prezență economică semnificativă. Astfel, o companie care realizează venituri importante de la clienți cu sediul în altă țară, sau care întreține relații importante cu utilizatori cu sediul în această țară ar putea fi considerată ca impozabilă în țara respectivă datorită prezenței sale economice semnificative.

Raportul nu recomandă însă adoptarea acestei opțiuni ca normă internațională, dar fiecare țară este liberă să o aplice dacă va considera că este necesar pentru a combate practicile BEPS.

În legătură cu fiscalitatea economiei digitale, trebuie amintit și faptul că în UE, prin Directiva 2008/8/CE a fost reglementată plata TVA pentru bunurile și serviciile digitale facturate începând cu 2015 cu TVA din statul membru în care consumatorul final este stabilit, sau are adresa sau reședința de bază (numit stat membru de consum). În România a fost introdusă prin OUG 8/2014 și schema unică de TVA intitulată Mini One Stop Shop (M1SS sau MOSS) conform căreia pentru autentificarea în sistemul M1SS este necesară utilizarea certificatului digital emis de un furnizor de servicii de certificare acreditat în condițiile legii 455/2001 cu completările ulterioare. În ce privește aplicarea acestei măsuri, se pot face oferte de către administrațiile fiscale companiilor transnaționale din

sectorul digital de a utiliza serviciile ghișeului unic din România.

Acțiunea 2 NEUTRALIZAREA EFECTELOR ARANJAMENTELOR HIBRIDE

Raportul OECD conține recomandări privind modificări ale legislațiilor fiscale naționale și ale Convenției model, care să pună capăt deducerilor multiple pentru aceeași cheltuială, deducerilor operate într-o țară fără impozitarea corespunzătoare a veniturilor corespundente în altă țară și generării mai multor credite fiscale pentru un singur impozit achitat.

a) Recomandările din raportul OECD privind **modificarea legislațiilor fiscale naționale** sunt axate pe trei categorii de dispozitive hibride cu asimetrrii: instrumentele financiare hibride (incluzând și transferurile), pentru cazurile în care o plată deductibilă pentru un instrument financiar nu este inclusă în venitul impozabil datorită legislației din țara beneficiarului, plățile către o entitate hibridă, pentru cazurile în care datorită încadrării plătitorului hibrid o plată deductibilă nu este inclusă în venit sau dă naștere unei a doua deduceri în altă țară și asimetriile aranjamentelor hibride inversate și importate, pentru cazurile în care plățile către un intermediar nu sunt impozabile la primire datorită unui efect hibrid.

● În privința *instrumentelor financiare hibride* raportul OECD recomandă ca nicio exonerare, excludere sau credit fiscal să nu fie acordată în țara beneficiarului pentru plățile care sunt deductibile în țara plătitorului, pe considerentul că plățile respective sunt incluse în veniturile beneficiarului. Sunt vizate însă doar acele instrumente financiare considerate hibride din punct de vedere fiscal. Recomandarea este valabilă și pentru transferurile hibride cum ar fi aranjamentele de tip repo.

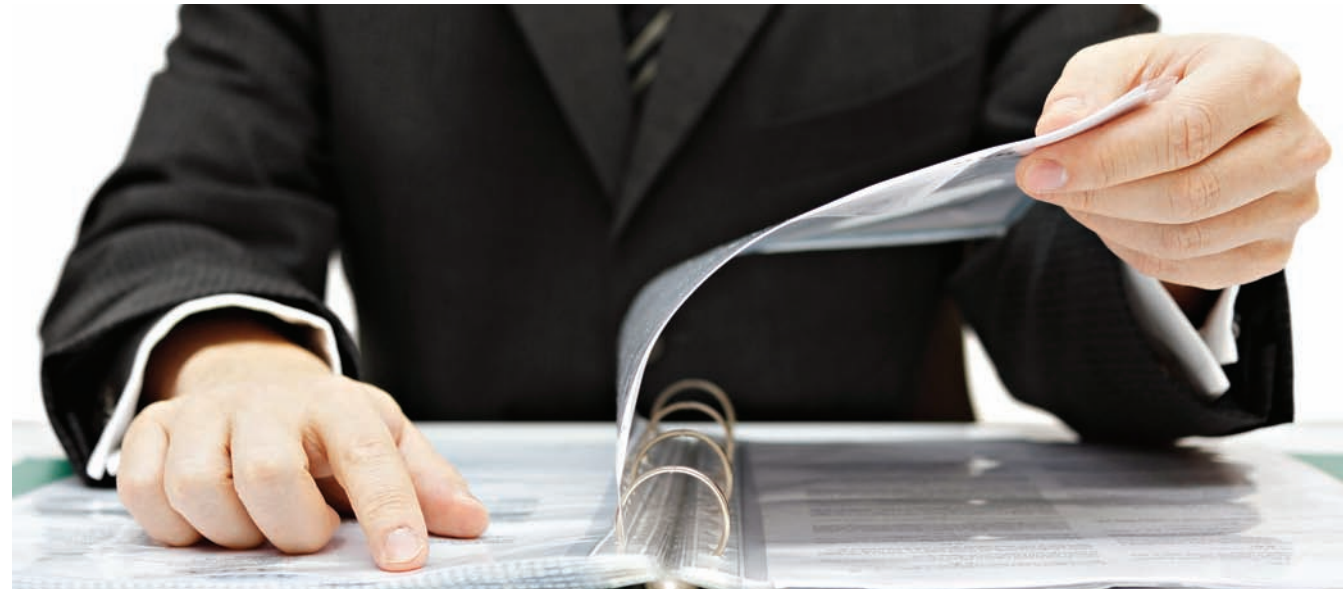
● În privința *plăților către o entitate hibridă* raportul conține aceleași recomandări ca și în cazul instrumentelor hibride. Dacă însă o plată pentru un instrument hibrid nu este inclusă în venitul beneficiarului raportul recomandă o „regulă principală” care să se aplice pentru a refuza deducerea în țara plătitorului cu condiția ca și în țara plătitorului să funcționeze aceeași regulă. În caz contrar

se va aplica „regula secundară”, sau „defensivă” pentru a obliga țara beneficiarului să includă plata la capitolul venituri. Recomandarea este valabilă și pentru aranjamentele de tip repo. Se precizează însă că nu toate instrumentele financiare hibride vor intra sub incidența acestei reguli, ci doar cele deținute de părțile legate, ca și aranjamentele structurale concepute pentru a crea o situație asimetrică.

● În privința *asimetriilor aranjamentelor hibride inversate și importate*, raportul conține aceleași recomandări menționate mai sus, dar nu se limitează doar la plățile între părțile legate, ci are în vedere și plățile prin intermediari, recomandând ca în astfel de cazuri plata să fie considerată venit impozabil în țara intermediarului, dar numai dacă acționarul majoritar consideră intermediarul ca pe o entitate hibridă inversată¹. Raportul recomandă ca țările intermediarilor să solicite depunerea de declarații fiscale și comunicarea de informații pentru a permite investitorilor străini și administrațiilor fiscale să determine mai ușor veniturile obținute prin intermediari și sumele care revin fiecărui beneficiar autentic. Dispozitivele asimetrice „importate” folosesc un intermediar dintr-o țară terță pentru a evita impozitarea în țara investitorului.

b) **Propunerile privind convențiile fiscale** recomandă includerea în convenții a recomandărilor de mai sus privind entitățile cu dublă rezidență și entitățile hibride. De menționat că raportul acțiunii 6 a BEPS (Prevenirea utilizării abuzive a tratatelor de evitare a dublei impuneri internaționale) recomandă ca modelul de convenție a OECD să fie modificat pentru a rezolva problema dublei rezidențe caz cu caz, mai curând decât bazându-se pe locul unde se găsește sediul efectiv de gestionare.

Se propune, de asemenea, adăugarea în Convenția model a OECD a unei noi dispoziții conform căreia o entitate fiscală transparentă conform legislației dintr-o țară sau alta va fi considerată ca și cum ar fi rezidentă în țara beneficiară pentru a profita de avantajele convenției, dar numai în măsura în care țara beneficiară tratează această entitate în legislația sa națională ca pe un rezident în ce privește



venitul respectiv (și îl supune deci impozitării). Recomandările de mai sus sunt completate cu orientări și exemple concrete indicând contribuabililor și administrațiilor fiscale cum trebuie să fie aplicate. Legat de aplicarea recomandărilor OECD privind neutralizarea aranjamentelor hibride în statele membre ale UE, trebuie semnalat un aspect rămas neclarificat. Este vorba de modificarea adusă de Comisia Europeană Directivei privind companiile mamă și filialele acestora prin care sunt combătute aranjamentele hibride. Modificarea, care este deja implementată în Codul fiscal limitează beneficiile Directivei în situația în care la nivelul filialei dividendul distribuit către societatea mamă este considerat cheltuială deductibilă.

Acțiunea 3 REGULI PRIVIND CALCULUL VENITULUI COMPANIILOR STRĂINE CONTROLATE

OECD a publicat primul raport legat de această acțiune în octombrie 2015, prezentând metodologia de calcul a veniturilor companiilor străine controlate și necesitatea de a implementa regimuri de control privind aceste companii, dar recunoscând în același timp că nu există o formulă unică de implementare a unor astfel de regimuri care să funcționeze pentru toate țările.

Conform OECD pentru a calcula venitul unei companii străine controlate trebuie stabilite țara ale cărei reguli ar trebui

aplicate și dacă este necesar să se aplice aceste reguli.

În ce privește țara, OECD recomandă să se aplice regulile în vigoare în țara societății mamă. Pentru a stabili dacă este necesar să se aplice reguli precise de calcul a veniturii companiilor străine controlate, OECD recomandă adoptarea unei reglementări speciale în legislația internă a țărilor care să limiteze deducerea pierderilor companiilor respective. Procesul de atribuire a veniturilor care trebuie impozitate poate fi împărțit în patru etape și anume:

● *Stabilirea pragului de atribuire*
OECD recomandă ca pragul de atribuire să fie legat, pe cât posibil, de pragul minim de control, dar alegerea aparține fiecărei țări.

● *Suma din venit care trebuie atribuită*

Această sumă trebuie atribuită fiecărui acționar sau fiecărei persoane care deține controlul în companie și ar trebui calculată în funcție de procentul din capital deținut.

● *Momentul la care venitul trebuie inclus în declarația contribuabilului și tratamentul aplicabil venitului*
Momentul includerii venitului în declarația contribuabilului și tratamentul aplicabil venitului pot fi decise de fiecare țară, dar de o astfel de manieră încât legislația națională să fie armonizată cu regulile privind companiile străine controlate.

● *Rata de impozitare care trebuie aplicată*

Impozitării venitului companiilor străine controlate trebuie să i se aplice aceeași rată ca și la impozitarea veniturilor companiilor din țara respectivă.

Regulile de impozitare a veniturilor companiilor străine controlate pot genera însă și riscul unei duble impuneri în anumite cazuri, cum ar fi de exemplu atunci când venitul atribuit companiilor străine controlate este impozitat și în străinătate, sau când aceste reguli aplicate de mai multe jurisdicții fiscale se referă la același venit al unei companii, sau când o companie străină controlată distribuie dividende plecând de la un venit deja impozitat prin aplicarea regulilor menționate.

Iată de ce raportul preconizează ca regulile referitoare la companiile străine controlate să prevadă dispoziții cum ar fi cele referitoare la creditele fiscale ale unui impozit extern sau la exceptarea dividendelor, care să împiedice dubla impozitare.

Regulile privind companiile străine controlate pot determina, de asemenea, îngrijorări privind competitivitatea. Pe de altă parte însă, regulile privind controlul companiilor străine pot întări efectul regulilor privind prețurile de transfer, ca și al altor reguli propuse de OECD.

Decizia OECD este că recomandările formulate în acest domeniu nu constituie standarde minime ci doar bune practici reunite, datorate experienței altor țări, care pot fi aplicate de țările care doresc să adopte reguli noi sau să le îmbunătățească pe cele existente. ►

¹ Prin entitate hibridă inversată se înțelege o entitate considerată ca o societate sau ca orice altă entitate opacă de către proprietarul său străin și ca o entitate fiscală transparentă în țara în care ea își are sediul.

Acțiunea 4**LIMITAREA ERODĂRII BAZEI DE IMPUNERE PRIN DEDUCERI SAU ALTE PLĂȚI FINANCIARE**

Raportul acțiunii 4 face recomandări privind condiționarea deducerii cheltuielilor cu dobânzile în funcție de anumiți factori. Astfel conform recomandărilor OECD țările ar trebui să limiteze această deductibilitate la un procent fix din EBITDA (Earning Before Interest, Taxes Depreciation and Amortization – o evaluare a veniturilor unei companii înainte de dobânzi, taxe, depreciere și amortizare), limitele respective urmând a fi cuprinse între 10%-30%. Conform raportului OECD a fost convenită o abordare comună pentru a facilita o convergență progresivă a practicilor fiscale naționale care să permită să se anticipateze dacă aceste reguli vor putea constitui în viitor standarde minime.

O situație aparte o constituie activitatea organismelor de plasament, care nu ridică aceleași probleme în materie de folosire abuzivă a convențiilor fiscale comparativ cu alte entități. Din această cauză au fost acordate excepții la regula de limitare a dobânzilor pentru societățile de valori mobiliare și fondurile de pensii (de exemplu, fondurile de pensii care sunt rezidente într-unul din statele semnatare ale convenției fiscale, au dreptul la avantajele conferite prin convenție dacă peste 50% din drepturile la beneficii în aceste fonduri sunt deținute de persoane fizice cu reședința într-unul din statele semnatare ale convenției).

Se pune problema dacă o țară poate să introducă și alte reguli generale sau specifice de limitare a deducerii cheltuielilor cu dobânzile, fie pentru a contracara riscul de erodare a bazei de impunere și de transfer a profiturilor cu care este confruntată, fie pentru atingerea unor obiective fiscale mai largi. Răspunsul este **nu**, pentru că abordarea expusă în raport este destinată a fi aplicată de toate companiile, indiferent de țară și de domeniul de activitate. S-a admis totuși că sectoarele bancar și al asigurărilor prezintă anumite particularități, astfel încât vor fi efectuate studii suplimentare pentru a stabili reguli destinate contracarării riscurilor BEPS inerente în aceste sectoare. Prin raportul final, țărilor li se oferă mai multe opțiuni prin care pot asigura o deductibilitate totală pentru cheltuielile cu dobânzile legate de finanțarea obținută de la terți. Măsurile ar urma să

se aplice grupurilor de companii și entităților afiliate. Acolo unde acționează legislația UE sau alte reglementări, normele BEPS se pot aplica și companiilor locale independente (mai ales atunci când sunt controlate prin intermediul unor structuri complexe).

Drept urmare, grupurile de companii vor trebui să analizeze impactul pe care îl vor avea schimbările propuse asupra lor, această analiză conducând la restructurări pe perioada de tranziție în implementarea BEPS. Va fi un lucru dificil având în vedere abordările diferite pe care țările le vor adopta cu privire la măsurile optionale, precum și perioada de timp în care acestea vor fi adoptate în fiecare țară în parte. Totuși, raportul final BEPS oferă grupurilor posibilitatea să analizeze impactul potențial și acțiunile necesare în acest sens.

Regulile prezentate mai sus sunt deocamdată la nivel de recomandări, raportul menționând că în viitorul apropiat vor fi publicate noi linii directe în această privință. Unele țări europene consideră însă că legislația lor actuală este în măsură să satisfacă reglementările propuse. În urma dezbaterilor publice, G20/OECD au decis ca limitările cheltuielilor cu dobânzile să intre în categoria celor mai bune practici, lăsând țărilor membre libertudinea de a adopta sau nu această recomandare.

Autoritățile fiscale din România așteaptă să vadă care este poziția UE pentru a avea o abordare în acord cu Statele Membre asupra recomandărilor emise de OECD prin rapoartele finale la acțiunile din planul BEPS. În ce privește companiile din România ar fi recomandabil să reacționeze din timp la măsurile propuse de BEPS, profitând de perioada rămasă până la adoptarea lor, pentru a identifica cea mai bună modalitate de răspuns la modificările legislative ce urmează a fi aplicate.

BIBLIOGRAFIE

1. **BEPS Reports - OECD**, www.oecd.org/tax/beps-reports.htm
2. Les 15 actions du BEPS – rapport final, www.etudes-fiscales-internationales.com/
3. Antalya G20 Leaders Summit: Remarks at session on inclusive growth, www.oecd.org/ ■

Abuzul de drept și alte prevederi speciale privind TVA din Codul fiscal rescris

Daniela TĂNASE,
șef serviciu - Direcția generală de legislație
Cod fiscal și reglementări vamale

Abstract: În cadrul Titlului I – Dispoziții generale din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care va intra în vigoare la 1 ianuarie 2016, se regăsesc mai multe prevederi speciale privind TVA, ce completează prevederile Titlului VII – Taxa pe valoarea adăugată din același act normativ.

Cuvinte cheie: TVA, drept de deducere, tranzacții, avantaj fiscal, abuz de drept, aplicare formală, jurisprudență, redefinire, factori obiectivi, scop economic.

Prevederi speciale referitoare la taxa pe valoarea adăugată s-au regăsit și în cadrul Titlului I din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la 1 ianuarie 2016. Acestea vizau regimul fiscal aplicabil din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată în cazul tranzacțiilor efectuate de persoane impozabile cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA, dar și alte aspecte referitoare la reîncadrarea de către autoritățile fiscale a formei unei tranzacții/ activități pentru a reflecta conținutul economic al acesteia. În ceea ce privește regimul TVA aplicabil în cazul tranzacțiilor efectuate de persoanele impozabile cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA, au fost păstrate vechile prevederi din Legea nr. 571/2003. Astfel, în ceea ce privește consecințele fiscale pe care le are anularea înregistrării în scopuri de TVA asupra persoanelor care fie au fost declarate inactive din punct de vedere fiscal, fie s-a considerat

că nu justifică intenția sau nu au capacitatea de a desfășura activități economice, fie sunt în alte situații prevăzute la art. 316 alin. (11) lit. b) – e) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal, acestea sunt redactate în cadrul alineatelor (6) și (8) ale art. 11 din Codul fiscal. Reglementarea distinctă a consecințelor fiscale pentru persoanele declarate inactive fiscal și pentru celelalte categorii de persoane cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA în cadrul celor două alineate s-a impus datorită faptului că, în cazul persoanelor declarate inactive fiscal, consecințele vizează și alte impozite, nu doar TVA. Din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în toate situațiile menționate mai sus, persoanele impozabile stabilite în România cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA, nu beneficiază, în perioada respectivă, de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate, dar sunt supuse obligației de plată a TVA colectate, în conformitate cu prevederile titlului VII, aferente operațiunilor taxabile desfășurate în perioada respectivă. Pentru achizițiile de bunuri și/sau servicii efectuate în perioada în care persoana nu are un cod valabil de TVA, destinate operațiunilor care urmează a fi efectuate după data înregistrării în scopuri de TVA și care dau drept de deducere potrivit titlului VII, se ajustează în favoarea persoanei impozabile, prin înscrierea în primul decont de taxă depus de persoana impozabilă după înregistrarea în scopuri de TVA sau, după caz, într-un decont ulterior, taxa aferentă:

- bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate, constatate pe bază de inventariere, în momentul înregistrării;
- bunurilor de capital pentru care perioada de ajustare a deducerii nu a expirat, precum și activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de



inventariere, aflate în proprietatea sa în momentul înregistrării;

- achizițiilor de bunuri și servicii care urmează a fi obținute, respectiv pentru care s-au plătit avansuri sau s-au primit facturi emise în avans înainte de data înregistrării și a căror livrare/ prestare are loc după această dată.

Anularea înregistrării în scopuri de TVA are consecințe fiscale semnificative din punct de vedere al TVA și asupra beneficiarilor, conform alin. (7) și (9) ale art. 11 din Codul fiscal, constând în faptul că aceștia nu își pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate de la persoanele cărora li s-a anulat înregistrarea și care figurează în registrul special instituit în acest sens, care se regăsește pe site-ul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, cu excepția achizițiilor de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit Legii nr. 85/2014. În ceea ce privește prevederile referitoare la posibilitatea pe care o au organele fiscale de a reîncadra forma unei

tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia, potrivit art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, începând cu 1 ianuarie 2016 acestea au aplicabilitate numai în scopul stabilirii impozitelor directe, conform alin. (5) al aceluiași articol. Pentru taxa pe valoarea adăugată au fost introduse prevederi speciale, la alin. (11) și (12) ale art. 11 din Codul fiscal. Astfel, în primul rând, la alin. (11) al art. 11 din Codul fiscal, se prevede că în domeniul taxei pe valoarea adăugată, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene. În acest sens, trebuie amintit că potrivit art. 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, Curtea de Justiție a Uniunii Europene (CJUE) este competentă să se pronunțe cu titlu preliminar cu privire la interpretarea tratatelor și la validitatea și interpretarea actelor adoptate de instituțiile Uniunii. Prin urmare, CJUE se pronunță și cu privire la interpretarea directivelor în domeniul TVA (cea mai importantă fiind Directiva 2006/112/CE privind sistemul ►

comun al taxei pe valoarea adăugată) și, implicit, cu privire la prevederile din legislația națională, care transpun aceste directive. Hotărârile pronunțate de Curte în temeiul art. 267 din tratatul mai sus menționat sunt opozabile *erga omnes* și produc efecte retroactive.

În ceea ce privește opozabilitatea *erga omnes*, aceasta implică faptul că hotărârile în interpretare produc efecte în toate statele membre și trebuie să fie respectate de toate instanțele naționale, nu numai în litigiul care a făcut obiectul cererii preliminare respective, ci în toate cauzele similare.

Referitor la efectul retroactiv trebuie subliniat că regula, astfel cum a fost interpretată de CJUE, trebuie aplicată inclusiv unor raporturi juridice constituite înainte de data pronunțării hotărârii Curtii, dacă se îndeplinesc condițiile necesare pentru aplicarea acesteia. Practic, hotărârile CJUE pronunțate ca urmare a unei cereri preliminare produc efecte de la data intrării în vigoare a normei pe care o interpretează, fiind în acest sens similare deciziilor Comisiei fiscale centrale. În aplicarea acestor principii, trebuie totuși să avem în vedere termenul de prescripție extinctivă prevăzut în legislația națională, dreptul Uniunii Europene neopunându-se, în principiu, existenței unui astfel de termen.

În al doilea rând, la alin. (12) al art. 11 din Codul fiscal, se prevede că în cazul în care se constată că există un abuz de drept, tranzacțiile implicate în astfel de practici abuzive trebuie redefinite, astfel încât să se restabilească situația care ar fi prevalat în lipsa tranzacțiilor ce au constituit abuzul. Organele fiscale competente au dreptul de a anula TVA dedusă în legătură cu fiecare tranzacție ori de câte ori se constată că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv. Pentru a invoca abuzul de drept, trebuie să fie îndeplinite cumulativ două condiții:

- 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.

Aceste prevederi își au izvorul în jurisprudența CJUE, în principal în

Hotărârea CJUE în cauza C-255/02 Halifax și alții, hotărâre ce a revoluționat abordarea în ceea ce privește aplicarea TVA în cazul unor practici abuzive. Astfel, în cauza menționată, Halifax, care este o societate bancară, a decis să construiască în patru locații diferite sedii cu destinație de *call center*, în scopul afacerilor sale. La momentul respectiv, Halifax avea o pro rata foarte mică (5%) și, prin urmare, nu ar fi putut deduce TVA decât în această proporție. În consecință, aceasta, împreună cu trei filiale ale sale, pe care le deținea în totalitate, denumite pe scurt County, Leeds și Property, a implementat o schemă menită să reducă povara fiscală a grupului. County și Leeds sunt două societăți înregistrate în scopuri de TVA, iar Property este mică întreprindere. Halifax a finanțat construirea sediilor, iar tranzacțiile s-au derulat prin cele trei filiale astfel: Constructori independenți au facturat lucrările de construire către County. Aceasta a dedus TVA și a refacturat mai departe aceste lucrări către Leeds. Leeds a dedus TVA aferentă facturilor primite de la County și a facturat către Property servicii de închiriere în regim de scutire, iar aceasta a facturat tot servicii de închiriere către Halifax. Schema a fost astfel concepută încât Leeds să rămână cu taxa dedusă, fără să efectueze nici un fel de ajustări ulterioare de taxă. Administrația fiscală din Marea Britanie, statul membru în care s-au derulat operațiunile, a considerat că tranzacțiile încheiate exclusiv în scopul evitării plății de TVA trebuie să nu fie luate în calcul, în conformitate cu principiul general al legislației comunitare de prevenire a „abuzului de drept”, și că termenii Directivei a șasea trebuie să fie analizați cu privire la natura reală a tranzacțiilor în cauză. Ca urmare, s-a considerat că doar constructorii au prestat efectiv servicii de construcție și acele prestări au fost efectuate direct către Halifax.

Din concluziile 2 și 3 ale CJUE în hotărârea sus menționată reies următoarele:

- Directiva a șasea (*n.n. Directiva 77/388/CEE privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri - sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată: baza unitară de evaluare, care a fost înlocuită începând cu data de 1 ianuarie 2007 de Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA*) trebuie să fie

interpretată că exclude orice drept al unei persoane plătitoare de impozit de a deduce taxa pe valoarea adăugată achitată dacă tranzacțiile din care decurge dreptul respectiv constituie o practică abuzivă. Pentru a se constata că există o practică abuzivă, este necesar, în primul rând, ca tranzacțiile respective, fără a aduce atingere aplicării formale a condițiilor prevăzute de prevederile relevante ale Directivei a șasea și ale legislației naționale care o transpune, au drept rezultat acumularea unui avantaj fiscal a cărui acordare ar fi contrară scopurilor acelor prevederi. În al doilea rând, trebuie să reiasă, de asemenea, dintr-o serie de factori obiectivi, că scopul esențial al tranzacțiilor la care se face referire este acela de a obține un avantaj fiscal.

- În cazul în care s-a constatat existența unei practici abuzive, tranzacțiile implicate trebuie redefinite pentru a restabili situația care ar fi prevalat în absența tranzacțiilor ce constituie acea practică abuzivă. Se poate observa cu ușurință că prevederile art. 11 alin. (12) din Codul fiscal urmăresc îndeaproape concluziile din hotărârea pronunțată în cauza Halifax. Ceea ce trebuie în plus subliniat este faptul că, deși în prima parte a textului legal se prevede că tranzacțiile implicate în astfel de practici abuzive trebuie redefinite, astfel încât să se restabilească situația care ar fi prevalat în lipsa tranzacțiilor ce au constituit abuzul, în partea a doua se menționează numai dreptul organelor fiscale de a anula TVA dedusă în legătură cu fiecare tranzacție ori de câte ori se constată că dreptul de deducere a fost exercitat în mod abuziv, fără a se face referire și la anularea taxei colectate pentru astfel de tranzacții. Așa cum rezultă din cauza sus menționată (a se vedea mai ales considerentele 94-96 din hotărâre), în situația societății County, restabilirea situației care ar fi prevalat în lipsa tranzacțiilor artificiale a presupus nu numai anularea deducerii, ci și a taxei colectate.

Un ultim aspect care trebuie menționat este acela că hotărârile CJUE pronunțate ca urmare a unor cereri preliminare în domeniul TVA se aplicau și înainte de introducerea în Codul fiscal a prevederilor prezentate mai sus, însă acest plus de informație nu poate fi decât benefic operatorilor economici și organelor fiscale. ■

Certificarea declarațiilor fiscale

A CERTIFICA SAU A NU CERTIFICA? - ACEASTA-I ÎNTREBAREA

Cristina SPIRESCU,
Tax Assistant Manager - KPMG Romania

Abstract: Au trecut opt ani de când, contribuabili și consultanți fiscali deopotrivă, dezbatem pe tema certificării declarațiilor fiscale. Încă din 2007, an în care a intrat în vigoare această obligație, subiectul a provocat diferite interpretări, luând în considerare lipsa informațiilor suplimentare privind aplicarea, dar și lipsa unei sancțiuni în cazul în care contribuabilii nu își îndeplineau obligația în cauză. Totuși, după o lungă perioadă de amendamente legislative pe acest subiect, au apărut în decursul anului 2014 o serie de clarificări. Articolul de față își propune să prezinte evoluția reglementărilor legislative relevante, prezentând inclusiv clarificările aduse în anul 2014 și să analizeze succint dacă acestea reușesc, în cele din urmă, să lămurească aspectele principale relevante pentru acest subiect. În acest context, pot contribuabilii și consultanții fiscali deopotrivă să răspundă la întrebarea cu care s-au tot confruntat în ultimii opt ani: certificăm sau nu certificăm declarațiile fiscale?

Cuvinte cheie: Certificare, declarații fiscale, obligații fiscale.

Au trecut opt ani de când, contribuabili și consultanți fiscali deopotrivă, dezbatem pe tema certificării declarațiilor fiscale. Încă din 2007, an în care a intrat în vigoare obligația de certificare de către un consultant fiscal a declarațiilor fiscale anuale ale contribuabililor persoane juridice cu excepția celor pentru care este obligatorie auditarea, acest subiect a iscat discuții, luând în considerare, în primul rând, lipsa informațiilor suplimentare privind aplicarea, și, în al doilea rând, lipsa unei sancțiuni în cazul în care contribuabilii menționați mai sus nu îndeplineau obligația fiscală care face subiectul articolului de față. Mai mult, pe întreaga perioadă a celor opt ani, subiectul certificării declarațiilor fiscale a continuat să fie unul îndelung dezbătut, având în vedere, pe de o parte, lipsa unor referințe de aplicare și a unei sancțiuni în cazul neîndeplinirii obligației, după cum menționăm mai sus, și, pe de altă parte, suspendările/amânările prin lege ale certificării, apariția unor proiecte de lege care clarificau anumite aspecte, dar care, însă, nu au mai ajuns să fie publicate. Totuși, după o lungă perioadă de amendamente legislative pe acest subiect, au apărut în decursul anului 2014 o serie de clarificări, și anume: reconsiderarea cer-

tificării ca procedură opțională și extinderea acesteia la nivelul tuturor declarațiilor fiscale (inclusiv rectificative) și la nivelul tuturor contribuabililor (inclusiv persoane fizice) la începutul anului 2014, precum și publicarea Normelor de certificare a declarațiilor fiscale ale contribuabililor și a Procedurii de depunere la organul fiscal a documentului de certificare întocmit de consultantul fiscal (spre finalul anului 2014). Însă, nici normele de certificare și procedura de depunere nu au întârziat să aducă aspecte cel puțin interesante atât pentru contribuabili, cât și pentru consultanții fiscali. Articolul de față își propune să prezinte evoluția reglementărilor legislative în ceea ce privește certificarea declarațiilor fiscale, prezentând inclusiv clarificările aduse în decursul anului 2014 și să încerce succint să analizeze dacă acestea reușesc, în cele din urmă, să lămurească cele mai importante aspecte legate de acest subiect. În contextul în care acum există atât Norme de certificare a declarațiilor fiscale, cât și Procedura de depunere a documentului de certificare, pot contribuabilii și consultanții fiscali deopotrivă să răspundă la întrebarea cu care s-au tot confruntat în ultimii opt ani: certificăm sau nu certificăm declarațiile fiscale?

1. REGLEMENTĂRI LEGISLATIVE FISCALE

În cele ce urmează, vom prezenta un sumar al reglementărilor legislative relevante pentru acest subiect. După cum menționam mai sus, certificarea a fost introdusă în legislația fiscală românească acum opt ani când în cadrul Monitorului Oficial nr. 603/2007 a fost publicată Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 47/2007 (în continuare „Ordonanța 47/2007”) privind reglementarea unor măsuri financiar-fiscale care aducea o serie de amendamente Codului de Procedură Fiscală în vigoare la momentul respectiv, unul dintre acestea referin-du-se la introducerea obligativității certificării de către un consultant fiscal a declarațiilor fiscale anuale ale contribuabililor persoane juridice în afara celor pentru care este obligatorie auditarea. Merită precizat faptul că alineatul 5) al art. 83 din Codul de Procedură Fiscală în vigoare la momentul respectiv, introdus de Ordonanța 47/2007 menționată mai sus, nu furniza niciun fel de alte referințe de aplicare, cum ar fi: ce presupune exact certificarea, cum trebuie notificată aceasta autorităților fiscale pentru ca acestea din urmă să observe că contribuabilul și-a îndeplinit obligația în cauză, etc. ►

De asemenea, pe lângă lipsa unor norme de aplicare, nu există nicio sancțiune în cazul în care contribuabilii menționați mai sus nu efectuau certificarea declarațiilor fiscale. Declarațiile care erau subiect al acestei certificări, conform Ordonanței nr. 47/2007, ar fi fost cele aferente anului 2007, cu termen de depunere în 2008.

Mai departe, în luna martie 2008, Guvernul României adoptă Ordonanța de Urgență nr. 19/2008 care amenda Codul de Procedură Fiscală în vigoare la momentul respectiv, prin care, pe lângă o serie de alte modificări, se suspendă și aplicarea prevederii privind obligativitatea certificării declarațiilor anuale până la data de 1 ianuarie 2010.

Astfel, apropiindu-se termenul menționat mai sus până la care era suspendată prevederea privind obligativitatea certificării declarațiilor anuale, Camera Consultanților Fiscali emite, la începutul anului 2010, Hotărârea nr. 8/2010 prin care se stabileau Normele de certificare a declarațiilor fiscale anuale aferente anului 2009, acestea expunând un cadru general privind metodologia de certificare.

Mai mult, în aceeași perioadă, Ministerul Finanțelor Publice elaborase și un proiect de Ordonanță de Urgență care, printre alte modificări aduse Codului de Procedură Fiscală în vigoare la momentul respectiv, limita obligativitatea certificării declarațiilor anuale de impozit pe profit de către un consultant fiscal numai pentru companiile mari și mijlocii (cu excepția celor care aveau obligativitatea auditării situațiilor financiare anuale). De asemenea, merită menționat faptul că, în cadrul textului proiectului, exista un articol care prevedea aplicarea unei „atentionări” din partea organului fiscal în cazul neîndeplinirii obligației de certificare. Astfel, se preciza că „*în cazul depunerii declarațiilor fără respectarea prevederilor alin. (5) și (6), organul fiscal notifica contribuabilii cu privire la neîndeplinirea obligației de certificare prevăzute de lege*”. Cu toate acestea, deși adoptarea respectivei Ordonanțe de Urgență părea a se dovedi clarificatoare cel puțin din punct de vedere al „sancțiunii”, în cele din urmă actul normativ nu a mai fost promulgat. În afară de cele menționate mai sus, anul 2010 nu a mai suferit modificări din punct de vedere legislativ care să afecteze obligativitatea privind certificarea de-

clarațiilor anuale de impozit pe profit aferente anului 2009. Astfel, anul 2010 a fost primul an în care a existat obligația certificării declarațiilor anuale/ declarației anuale de impozit pe profit aferentă anului 2009.

În practică, însă, prin prisma incertitudinii generate de inexistența unei sancțiuni aferente neîndeplinirii obligației de a certifica declarațiile, contribuabilii au apelat doar opțional la servicii de certificare din partea consultantilor fiscali, deși, după cum menționam mai sus, exista o obligație în acest sens.

De cealaltă parte, și în abordarea practică adoptată de autorități cu privire la certificarea declarațiilor de către un consultant fiscal în 2010, s-a constatat o lipsă de unitate în abordări. Astfel, unele autorități fiscale au primit declarațiile, chiar dacă acestea nu erau certificate de către un consultant fiscal, alte autorități fiscale au primit declarațiile doar dacă acestea erau certificate (deci împreună cu notele de certificare emise de consultantii fiscali). Mai mult, în alte cazuri, autoritățile fiscale chiar dacă au primit declarațiile certificate fără notele de certificare, au îndrumat, însă, contribuabilii să depună notele de certificare la Camera Consultanților Fiscali. Au existat și cazuri în care contribuabilii care au decis să depună declarațiile fiscale necertificate au fost informal anunțați că vor fi notificați ulterior cu privire la obligativitatea certificării acestora (după cum era prevăzut și în proiectul de ordonanță de urgență amintit mai devreme, însă nepromulgat), însă se pare că astfel de notificări nu au mai fost în cele din urmă emise. Mai departe, având în vedere iminența termenului pentru depunerea declarațiilor anuale aferente anului 2010 (cu termen de depunere în 2011), Camera Consultanților Fiscali emite Hotărârea nr. 4/24 februarie 2011 privind aprobarea Normelor de certificare a declarațiilor fiscale anuale aferente anului 2010. În esență, normele respective relauau normele emise pentru certificarea anului 2009, fără a aduce elemente suplimentare.

Cu toate acestea, în aprilie 2011, intră în vigoare Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 35/2011 prin care se suspendă din nou obligativitatea certificării, de data aceasta până la 1 ianuarie 2013. Un posibil motiv al acestei amânări, pe lângă implementarea nu chiar eficientă la

nivelul anului 2010, ar putea fi reprezentat și de existența celor două perioade fiscale distincte la nivelul anului fiscal 2010 (având în vedere eliminarea impozitului minim și, astfel, scindarea anului fiscal 2010 în două perioade fiscale în ceea ce privește impozitul pe profit: ianuarie-septembrie, octombrie-decembrie) pentru care trebuiau depuse două declarații anuale de impozit pe profit, care ar fi necesitat, în consecință, două certificări fiscale.

Ulterior acestei suspendări, Legea nr. 162/2012 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 2/2012 pentru modificarea și completarea Codului de Procedură Fiscală prelungește perioada amânării obligativității de certificare a declarațiilor anuale până la 1 ianuarie 2014.

2. IMPLICAȚII PRACTICE ALE REGLEMENTĂRIILOR ADUSE LA NIVELUL ANULUI 2014 PRIVIND CERTIFICAREA

Ajungând din nou spre termenul limită al unei noi suspendări, în luna ianuarie a anului 2014 s-a publicat un Proiect de Ordonanță privind modificarea unor acte normative, prin care se propunea abrogarea articolului 83 din Codul de Procedură Fiscală în vigoare la acel moment și introducerea unui nou articol, 83[^]1 cu privire la certificarea declarațiilor fiscale. Prin acesta se prevedea că certificarea declarațiilor fiscale ar deveni opțională pentru toate categoriile de contribuabili. Mai mult, în textul noului articol se aduceau precizări și cu privire la obligativitatea certificării declarațiilor rectificative în anumite condiții. De asemenea, textul de lege inițial prevedea și aplicarea unor sancțiuni în cazul necertificării declarațiilor rectificative (în cazul în care se îndeplineau condițiile de certificare menționate mai sus), și anume „depunerea declarațiilor fiscale necertificate [...] se sancționează cu o penalitate de 2% din diferența rezultată în urma corectării [...], dar nu mai puțin de 200 lei”.

În data de 14 februarie 2014, însă, pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice, s-a publicat o nouă variantă a Proiectului de Ordonanță menționat mai sus. Față de varianta inițială, certificarea declarațiilor fiscale (inclusiv cele rectificative) devenea opțională pentru toate categoriile de contribuabili (nu doar pentru persoane juridice, ci sunt incluse și persoanele fizice).



Mai mult, limitările cu privire la corectarea declarațiilor precum și sancțiunile aplicabile menționate în varianta inițială a Proiectului de Ordonanță de Urgență au fost eliminate. După cum se menționa în noua variantă, singurul beneficiu de care va dispune contribuabilul în cazul în care optează pentru certificare este faptul că aceasta „*reprezintă un criteriu de evaluare în analiza de risc efectuată de organul fiscal în scopul selectării contribuabililor pentru inspecția fiscală și are ca efect micșorarea nivelului riscului*”. Pe data de 28 februarie 2014, Ordonanța de Urgență este publicată în Monitorul Oficial, intrând astfel în vigoare. Forma acesteia cu privire la obligativitatea certificării este cea din Proiectul propus în data de 14 februarie și anume faptul că aceasta devine opțională pentru toate categoriile de contribuabili și pentru toate tipurile de declarații, respectiv cele rectificative și nu este prevăzută nicio sancțiune contravențională în cazul în care nu se efectuează certificarea. Așa cum era menționat în cadrul art. 83[^]1 din Codul de Procedură Fiscală în vigoare la acel moment, urmau să apară norme de certificare aprobate de Camera Consultanților Fiscali cu avizul Ministerului Finanțelor Publice, dar și o procedură de depunere la organul fiscal a

documentului de certificare întocmit de consultantul fiscal. Acestea au apărut în luna decembrie 2014 și au reușit să suprină, așa cum ne obișnuiserăm din evoluția legislației pe acest subiect.

Vom prezenta pe rând în cele ce urmează potențiale implicații la nivel practic ale unora dintre prevederile menționate în cele două documente. Prin Ordinul 1620/2014 pentru aprobarea Procedurii de depunere la organul fiscal a documentului de certificare întocmit de consultantul fiscal (în continuare, Procedura), se introduce un formular dedicat pentru notificarea procesului de certificare și anume, formularul 180 („Nota de certificare”). Acesta se depune la organul fiscal competent împreună cu declarația certificată sau ulterior depunerii acesteia. Deși conform Procedurii (publicată la finalul anului 2014), nota de certificare ar fi trebuit să se completeze cu ajutorul programului de asistență pus la dispoziție pe serverul Ministerului Finanțelor Publice, portalul ANAF, și să se transmită prin mijloace electronice de transmitere la distanță, acest lucru a fost posibil doar începând cu data de 10 august 2015. Prin urmare, nota de certificare putea fi depusă numai în format fizic, la autoritățile fiscale în perioada cuprinsă între finalul anului 2014 până la 10 august 2015.

Un punct interesant este reprezentat de mențiunea din cadrul Procedurii conform căreia în situația în care se certifică un tip de impozit/ venit/ taxă declarat/ declarată se consideră că ar fi certificate toate operațiunile/ informațiile referitoare la respectivul tip de impozit/ venit/ taxă aferente declarației fiscale certificate. Mai mult, în situația în care organul fiscal constată că certificarea ar viza doar anumite operațiuni/ informații în legătură cu impozitul în cauză, Procedura menționează că se va considera că declarația fiscală aferentă respectivului tip de impozit/ venit/ taxă este necertificată. Evident, o primă întrebare care ar apărea ar fi – are un consultant fiscal competența de a certifica toate operațiunile/ informațiile referitoare la respectivul tip de impozit/ venit/ taxă? Astfel, utilizarea termenului „toate” ar putea implica o obligație nefondată instaurată la nivelul consultantului fiscal de a verifica exhaustiv operațiunile/ informațiile în legătură cu o anumită obligație fiscală și ar naște, pe de altă parte, așteptări nerealiste la nivelul contribuabilului. Verificarea tratamentului fiscal presupune utilizarea unei varietăți de informații (i.e. informația contabilă, prețurile de transfer, etc.), tratamentul fiscal având ca punct de plecare tratamentul contabil. Mai mult, un consultant fiscal nu ar avea ▶

autoritatea/ competența să verifice toate informațiile respective. Cu toate acestea, după cum vom vedea și în cele ce urmează, în cadrul Hotărârii nr. 6/2014 pentru aprobarea Normelor de certificare a declarațiilor fiscale ale contribuabililor, se listează o serie de elemente care ar trebui verificate de către consultantul fiscal și care, după cum menționăm mai devreme, depășesc verificarea tratamentelor fiscale aplicate (în alte cuvinte se implică verificarea unor aspecte care depășesc sfera în care consultantul fiscal are autoritatea de a-și exprima părerea).

Continuând cu prevederile Hotărârii nr. 6/2014, conform art. 5 alin. 2), „în scopul certificării declarațiilor, contribuabilul trebuie să completeze o declarație pe propria răspundere prin care își asumă răspunderea pentru corectitudinea datelor, înregistrărilor, procedurilor de lucru interne și a politicilor contabile“. Din nou se pune problema dacă această prevedere ar fi destul de clară în sensul că în cazul certificării răspunderea privind corectitudinea datelor înscrise în declarația fiscală, preluate din evidențele contabile ale contribuabilului, a conformității tratamentelor contabile, politicilor contabile și a înregistrărilor contabile conform reglementărilor contabile românești, precum și a procedurilor interne de aplicare a acestora este în sarcina exclusivă a contribuabilului, obiectivul consultantului fiscal fiind acela de a certifica tratamentul fiscal al operațiunilor economice reflectate în documentele financiar - contabile și înscrise în declarația fiscală și nu de certificare a tratamentului contabil al acestora.

Mai departe, dacă normele de certificare a declarațiilor fiscale anuale (în speță, impozitul pe profit) apărute în anii 2010 și 2011 prezentau un cadru general privind metodologia de certificare, Normele de certificare prevăzute în cadrul Hotărârii nr. 6/2014 sunt destul de generoase, existând, pe lângă prevederile generale de certificare și cerințe speciale pentru certificarea anumitor tipuri de declarații (i.e. impozitul pe profit, declarații TVA, declarații accize, declarații impozit pe venit).

Ca elemente noi față de variantele normelor din anii 2010 și 2011 apare, în primul rând, obligativitatea existenței dosarului contribuabilului, dosar care este definit ca fiind ansamblul datelor și

informațiilor referitoare la istoricul contribuabilului pentru perioada aferentă de la înființare și până la data certificării. Având în vedere faptul că unii contribuabili au peste 15-20 de ani de la înființare, apare întrebarea dacă intenția legiuitorului este ca dosarul contribuabilului să acopere într-adevăr toată perioada de la înființare și până la data certificării. Putem înainta ipoteza că istoricul ar trebui să se refere fie la perioada fiscală anterioară celei certificate, fie maxim la perioada încă aflată în perioada de prescripție, deoarece varianta potrivit căreia ar trebui analizată toată perioada de la înființare nu este viabilă, mai ales că unele din schimbările care trebuie menționate în dosarul contribuabilului ar implica o muncă de cercetare care depășește cu mult scopul certificării fiscale (structura acționarilor/ asociațiilor/ administratorilor, a cifrei de afaceri, etc.), considerând că acest scop (i.e. scopul certificării) ar fi mai degrabă o verificare pe calculul perioadei, decât un audit complex, care să acopere toată perioada de existență a contribuabilului.

Pe lângă existența dosarului contribuabilului, apare noțiunea „dosarul de lucru“, definit în cadrul normelor ca ansamblul datelor, informațiilor și declarațiilor cerute și primite de către consultantul fiscal de la contribuabil în vederea certificării declarațiilor fiscale; în dosarul de lucru ar trebui, conform Hotărârii, incluse testele, fișierele de lucru și alte documente pe baza cărora consultantul fiscal realizează activitatea de certificare.

Conform Hotărârii, în dosarul de lucru, ar trebui consemnate, după caz, anumite aspecte, precum, de exemplu, „*verificarea modului de respectare a reglementărilor legale privind inventarierea generală a elementelor patrimoniale de activ și pasiv*“. Este astfel discutabil dacă prevederea de mai sus ar implica identificarea și consemnarea în dosarul de lucru a procedurii de inventariere generală a activelor și pasivelor aplicată de contribuabil în vederea stabilirii tratamentului fiscal al cheltuielilor și veniturilor rezultate din procesul de inventariere și nu ar implica și verificarea înregistrării corecte a rezultatelor inventarierii în contabilitate și a conformității procedurii de inventariere cu reglementările contabile (activități care ar depăși sfera

certificării unei declarații fiscale în sine). Mai departe, în cadrul dosarului de lucru, conform Hotărârii amintite mai sus, ar trebui consemnat pragul de semnificație. Astfel, în ceea ce privește stabilirea pragului de semnificație, nu sunt furnizate informații clare cu privire la stabilirea acestuia. Specific, conform Normelor, „*pentru stabilirea pragului de semnificație, consultantul fiscal aplică un procentaj dintr-o anumită valoare de referință*“. Astfel, la nivelul consultantului fiscal se ridică întrebări cu privire la care ar fi criteriile pe care ar trebui să le ia în considerare atunci când acesta stabilește atât care este valoarea de referință (de exemplu, cifra de afaceri, etc.), cât și procentul în sine? De asemenea, nu este menționat dacă pragul de semnificație trebuie stabilit prin raportare la valorile din perioada fiscală pentru care se solicită certificarea sau trebuie luate în considerare și perioadele anterioare sau viitoare (eventuale estimări).

Mai mult, conform Hotărârii, în cadrul cerințelor speciale de verificare în vederea certificării declarației anuale de impozit pe profit, prin punctul 2 (mai exact lit. a, b, c, d, e, f, n) din cadrul Anexei 2 din Hotărâre, se cere „*verificarea înregistrării corecte și la termen în contabilitate a cheltuielilor și veniturilor*“. Astfel, este discutabil dacă această prevedere ar implica sau nu verificarea corectitudinii înregistrărilor/ tratamentelor contabile în conformitate cu reglementările contabile românești întrucât, conform art. 5 alin. 2 din Hotărâre, aplicarea corectă a tratamentelor contabile și a politicilor contabile în conformitate cu legislația contabilă românească reprezintă răspunderea exclusivă a contribuabilului. În mod evident, consultantii fiscali nefiind experți contabili nici nu ar avea expertiza să efectueze astfel de verificări.

Mai mult, deși nu este menționat specific în cadrul Hotărârii, modul în care este exprimat punctul 2 menționat mai sus ar sugera o verificare exhaustivă a documentelor, când mai degrabă ar trebui să implice o verificare prin sondaj, în vederea corelării datelor din declarația fiscală cu datele din evidența contabilă.

Tot în cadrul Anexei 2 a Hotărârii (anexa în care sunt detaliate cerințele speciale de verificare în vederea certificării declarației anuale de impozit pe profit), este menționată și „*verificarea documentelor justificative specifice fiecărei*

categorii de cheltuieli care stau la baza înregistrării și a realității operațiunilor“. Deși modul în care este construită sintagma ar implica o verificare exhaustivă, pentru o astfel de activitate de certificare o soluție ar fi verificările prin sondaj (după cum menționăm și mai sus), implicând verificarea existenței documentelor justificative care să ateste necesitatea operațiunilor pentru societatea ale cărei declarații anuale de impozit pe profit fac obiectul certificării, faptul că operațiunile în cauză sunt realizate în scopul generării de venituri impozabile și faptul că respectivele operațiuni au fost efectiv realizate. În ceea ce privește realitatea operațiunilor, consultantul fiscal nu este, însă, organ abilitat în sensul verificării faptice ale operațiunilor.

Mai departe, tot în cadrul Anexei 2 a Hotărârii, este prevăzută și „*verificarea tranzacțiilor cu persoane afiliate și a respectării regulilor referitoare la prețurile de transfer, pe baza dosarului prețurilor de transfer*“. Un prim aspect practic care ar apărea ar fi sustenabilitatea întocmirii dosarului prețurilor de transfer pentru anul anterior până la depunerea declarației anuale (25 martie a anului viitor) de către contribuabili. Astfel, rămâne de lămurit dacă în lipsa furnizării de către contribuabil către consultantul fiscal a dosarului de prețuri de transfer ar rezulta automat la o certificare cu rezerve a declarației sau la o reconsiderare a declarației ca fiind necertificată de către autorități (având în vedere prevederea din Procedura menționată mai devreme și anume că certificarea trebuie să vizeze toate operațiunile/ informațiile referitoare la respectivul tip de impozit, în caz contrar declarația fiind catalogată drept necertificată).

De asemenea, ținem să menționăm că o revizuire în profunzime a prețurilor de transfer ar implica resurse de timp și cercetare. Astfel, revizuirea în sine a prețurilor de transfer ar însemna un proiect separat de proiectul de certificare. Prin urmare, considerăm că ar trebui lămurit dacă această cerință ar trebui să implice o verificare a faptului că societatea ia măsurile necesare în vederea respectării cerințelor legislației în materie de documentare a respectării principiilor prețurilor de transfer și, eventual, a existenței dosarului prețurilor de transfer pentru perioada pentru care impozitul pe profit este certificat și nu oferirea unui

confort asupra nivelului prețurilor practicat intra grup, deoarece aceasta ar presupune verificarea analizei privind prețurile de transfer. Prevederi care ridică semne de întrebare se regăsesc și în cazul celorlalte anexe care prezintă cerințe speciale pentru celelalte tipuri de impozite (i.e. Anexa 3 care prezintă „Cerințele speciale de verificare în vederea certificării declarațiilor de TVA“, etc.), însă nu au fost prezentate din considerente de spațiu/ timp. Ceea ce dorim să subliniem este faptul că, deși s-au luat măsuri pentru clarificarea procesului de certificare, prevederile Procedurii și Normelor, aduc, și anumite puncte discutabile în acest sens. Totuși, în cazul în care s-ar aduce clarificări suplimentare, certificarea se justifică cel puțin prin prisma a două mari considerente:

1) Managementul timpului acolo unde gradul de complexitate a completării declarațiilor de impozit pe profit este considerabil.

De exemplu, chiar dacă nu putem susține că în România calculul impozitului pe profit (și formularul 101) nu au un grad de complexitate foarte ridicat, se poate susține că gradul de complexitate al acestora a crescut în ultimii ani pentru a reflecta modificări legislative, precum: opțiunea pentru un an fiscal diferit de anul calendaristic, reportarea cheltuielilor cu sponsorizarea neduse timp de maxim 7 ani, etc.

2) Obținerea unor „stimulente fiscale“, cum ar fi de exemplu, faptul că certificarea declarației fiscale reprezintă un criteriu de evaluare în analiza de risc efectuată de organul fiscal central în scopul selectării contribuabililor/ plătitorilor pentru inspecția fiscală. În final, merită menționat faptul că e posibil ca un contribuabil să se afle în fața unei situații în care a optat pentru certificare însă în urma revizuirii declarației acesta primește o opinie cu rezerve din partea consultantului (în cazul în care nu se cade de acord asupra unei abordări comune privind anumite tratamente fiscale). În acest caz, având în vedere că textul de lege nu prevede nicio sancțiune cu privire la nedepunerea certificării odată cu declarația, este posibil ca pentru a evita evaluarea unui grad de risc ridicat din partea autorităților, contribuabilul să evite depunerea certificării. Se observă aici cel puțin două aspecte adverse: unul din partea contribuabilului

care deși a achiziționat serviciile unui consultant fiscal pentru certificarea declarației, din teama de a fi evaluat cu grad de risc, nu va atașa certificarea odată cu depunerea declarației, iar pentru autorități, acestea nu vor avea confort asupra unei poziții fiscale a contribuabilului.

De asemenea, un alt aspect care ar putea isca reticente din partea contribuabilului pentru a opta pentru certificarea declarațiilor, ar fi faptul că în cazul certificării unei declarații rectificative, în cadrul formularului 180 trebuie menționate motivele pentru rectificarea declarației.

3. CONCLUZII

Angajarea unui consultant fiscal în vederea certificării declarațiilor fiscale poate fi văzută ca un demers benefic pentru contribuabil, în vederea determinării cât mai corecte a obligațiilor fiscale (atât pentru a elimina riscul unor potențiale amenzi sau penalități în cazul subestimării cuantumului acestor obligații, sau, din contră, o ieșire nejustificată de resurse în cazul supraestimării acestora). Mai mult, având în vedere că depunerea unor declarații certificate reprezintă un criteriu de evaluare în analiza de risc efectuată de organul fiscal central în scopul selectării contribuabililor/ plătitorilor pentru inspecția fiscală, contribuabilii ar putea economisi timpul, resursele și streșul implicate în cazul unui control, în cantități deloc neglijabile în cazul controalelor fiscale.

De asemenea, există beneficii și pentru autoritățile fiscale care, în cazul unei declarații certificate, au un grad de confort cu privire la cuantumul obligațiilor fiscale declarate de un anume contribuabil. Mai departe, având în vedere impactul implicit asupra ameliorării profilului de risc al contribuabilului, autoritățile s-ar orienta spre alți contribuabili cu un profil de risc mai ridicat, ceea ce s-ar împotrivi cu unul dintre dezideratele ANAF, de evitare a risipirii resurselor fără rezultate și protejarea contribuabililor disciplinați fiscal.

Totuși, în lipsa clarificării aspectelor ce prezintă semne de întrebare, așa cum o parte au fost prezentate mai sus, considerăm că dificultățile de interpretare ar putea determina ca, în final, contribuabilii eligibili să ezite asupra exercitării acestei opțiuni. ■



Reîncadrarea tranzacțiilor și prevederile anti-abuz

Sorin BIBAN,
Tax Manager - Biris Goran Consulting SRL

Abstract: În ultima perioadă, textul art. 11 din Codul fiscal cu privire la posibilitatea organelor fiscale de a reîncadra sau de a nu lua în considerare o tranzacție, a suferit o serie de modificări. Având în vedere tendința organelor fiscale de a invoca acest articol, din ce în ce mai des, în cadrul inspecțiilor fiscale sau al controalelor tematice, precum și modificarea textului de lege în noul Cod fiscal prin introducerea prevederilor anti-abuz, ar fi utilă o scurtă analiză a prevederilor actuale și a jurisprudenței existente în acest domeniu.

Cuvinte cheie: tranzacții artificiale, abuz de drept, jurisprudență CJUE, evitarea impozitării.

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menționează în mod expres la art. 11 alineatul (1) următoarele: „(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, 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.

Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în

considerare/ reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.”

În aplicarea alineatului (1), normele metodologice definesc tranzacțiile fără scop economic ca fiind orice tranzacție/ activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. De asemenea, la alin. (13) este prevăzut că „procedura de aplicare a prevederilor alin. (1) se stabilește prin ordin al președintelui A.N.A.F.”.

În așteptarea procedurii de aplicare a art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, trebuie menționate unele aspecte ce țin cont și de practica recentă a autorităților fiscale. Un prim aspect care trebuie observat este acela că, în baza textului de lege de mai sus, pot interveni două evenimente:

(i) **neluarea în considerare a unei operațiuni**, atunci când se stabilește că aceasta nu are un scop economic și (ii) **reîncadrarea unei operațiuni**, astfel încât să fie reflectat conținutul economic al acesteia.

În al doilea rând, așa cum menționează și textul de lege, organele fiscale au obligația să motiveze neluarea în considerare sau reîncadrarea unei tranzacții, prin indicarea **elementelor relevante** și a **mijloacelor de probă** ce au stat la baza deciziei acestora.

Elementele relevante ce au stat la baza unei astfel de decizii trebuie să reprezinte mai mult decât simple erori constatate în formularele financiar-contabile ale contribuabilului, așa cum nu de puține ori s-a întâmplat în practică, întrucât acestea nu pot decât să ducă la concluzia că ... există niște erori. De asemenea, în lumina recentei decizii a CJUE în cauza C-277/14 PPUH, reiese destul de clar că eventualele nereguli constatate în amonte (la furnizorii aflați pe lanțul comercial) nu pot fi reținute în sarcina contribuabilului:

„50 Este sarcina administrației fiscale care a constatat fraude sau neregularități comise de persoana care a emis factura să stabilească, în raport cu elemente obiective și **fără a solicita din partea destinatarului facturii verificări a căror sarcină nu îi revine**, că acest destinatar știa sau ar fi trebuit să știe că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă privind TVA-ul, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere (a se vedea în acest sens Hotărârea Bonik, C285/11, EU:C:2012:774, punctul 45, și Hotărârea LVK– 56, C643/11, EU:C:2013:55, punctul 64).”

Deși neregulile constatate cu privire la terțe persoane din lanțul comercial au fost cu precădere invocate de autorități în situații privitoare la dreptul de deducere al TVA, nu de puține ori acest aspect a fost invocat și în scopul anulării deductibilității cheltuielii corespondente la calculul impozitului pe profit.

De asemenea, lipsa documentelor justificative în cazul prestărilor de servicii, nu poate constitui, prin ea însăși, un element obiectiv care să ducă la concluzia că o anumită operațiune este lipsită de scop economic, nereală sau că ar trebui reîncadrată. Singura consecință în acest caz ar putea fi legată ▶

de deductibilitatea cheltuielii respective la calculul impozitului pe profit (art. 21 alin. (4) lit. m) din vechiul Cod fiscal). Și aici însă, trebuie remarcat că în noul Cod fiscal condiția privind existența documentelor justificative a fost eliminată.

Principiul prevalenței economicului impune ca starea de fapt fiscală să fie stabilită în funcție de elementele de fond ale tranzacției analizate, nu de cele de formă. Prin urmare, o eventuală reîncadrare sau neluare în considerare a unei operațiuni prin invocarea articolului 11 din Codul fiscal trebuie să aibă la bază **elemente obiective**, ce țin de fondul operațiunii analizate, în funcție de particularitățile fiecărui caz, cum ar fi de exemplu modul în care operațiunea în cauză a fost structurată, sau prezența fizică și derularea de activități economice reale, nu aspecte de formă.

Un alt aspect este acela că stabilirea stării de fapt fiscale nu ar trebui să fie influențată de îndeplinirea sau nu a cerințelor altor prevederi legale decât cele fiscale, așa cum de altfel este clarificat și în noul Cod de procedură fiscală, la art. 14 alin. (3):

„(3) *Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale.*“

Prevederile alineatului (1) de la articolul 11 sunt completate cu cele privind abuzul de drept, introduse în noul Cod fiscal la alin. (12) al aceluiași articol. Prevederile anti-abuz merg mai departe decât cele ale alineatului (1), în sensul că acestea acoperă și scenariile în care se pune problema evitării impozitării. Acestea precizează că atunci când se constată un abuz de drept, tranzacțiile implicate trebuie redefinite astfel încât să se restabilească situația care ar fi prevalat în lipsa acestora. Abuzul de drept este presupus a exista atunci când tranzacțiile în cauză, în pofida aplicării formale a condițiilor prevăzute de dispozițiile legale, au drept rezultat garantarea unor avantaje fiscale care ar contraveni scopului respectivelor dispoziții legale. Aceasta constituie de altfel una dintre condițiile impuse autorităților fiscale atunci când se

invocă abuzul de drept. O a doua condiție este aceea că autoritățile fiscale trebuie să dovedească în mod obiectiv că **scopul esențial** al operațiunilor în cauză este de a se obține un avantaj fiscal, similar cu prevederile alin. (1). Noile prevederi anti-abuz își au izvorul în jurisprudența CJUE – a se vedea, spre exemplu, considerentele reținute de CJUE în cauza C-255/02 Halifax, paragrafele 69, 74, 75 și 94. Din perspectiva dreptului european, prevederile anti-abuz dau autorităților fiscale puterea de a face ajustări acolo unde se constată că o persoană încearcă să se folosească de un drept european pentru a eluda sau înlocui dreptul național, inclusiv situațiile în care drepturile UE sunt conferite particularilor pe calea dreptului național care implementează o directivă (de exemplu, Directiva 2006/112 privind sistemul comun de TVA)¹. Din perspectiva Codului fiscal, prevederile anti-abuz acoperă însă și convențiile de evitare a dublei impunerii sau alte tratate la care România este parte.

Anticipând cumva aplicarea acestor prevederi de organele fiscale, trebuie menționat că aspectele reținute de CJUE conțin unele nuanțe care în practică pot ridica probleme de interpretare a ceea ce reprezintă **scopul esențial** al unor operațiuni. Ne referim aici la ultima teză a paragrafului 75 din cauza Halifax, unde este menționat că „*interdicția referitoare la abuz nu este relevantă în cazul în care activitatea economică desfășurată ar putea avea altă explicație pe lângă obținerea unui avantaj fiscal*“. Dacă în ceea ce privește TVA, un comerciant alege să-și structureze operațiunile astfel încât să-și diminueze sarcina fiscală, putem vorbi de un abuz de drept? Până unde se poate merge cu abuzul de drept? Răspunsul la această întrebare răzbate din aceeași decizie a CJUE, unde, la paragraful 73, sunt menționate următoarele:

„73. *Mai mult, rezultă clar din jurisprudență că opțiunea unui comerciant între operațiuni scutite și operațiuni taxabile se pot baza pe o serie de factori, inclusiv considerente fiscale legate de TVA. Când persoana impozabilă trebuie să aleagă între două tranzacții, Directiva a șasea nu-i impune acestuia să o aleagă pe aceea care*

implică plata celei mai mari sume de TVA. Dimpotrivă, așa cum Avocatul General a menționat la punctul 85 din Opinia sa, contribuabilii pot alege să-și structureze afacerile astfel încât să-și limiteze obligațiile fiscale.“

Din perspectiva impozitării directe, sunt relevante de asemenea considerentele CJUE în cauza C169/04 Cadbury Schweppes plc. Astfel, faptul că persoane fizice sau juridice din Comunitate profită de avantaje fiscale aplicabile într-un stat membru, altul decât cel de rezidență, nu poate prin el însăși să priveze acele persoane de dreptul de a se baza pe prevederile Tratatului de aderare (paragraful 36). La următorul paragraf din decizie se face referire la principiul libertății de stabilire, arătându-se că stabilirea într-un stat membru cu scopul beneficierii de legislația fiscală mai favorabilă din acel stat membru nu poate constitui, ea singură, un abuz al acestei libertăți. Prin urmare, implementarea unei structuri pe teritoriul UE, ce are ca scop accesarea unor beneficii fiscale prin intermediul legislației aplicabile în anumite state membre, nu poate constitui prin ea însăși o practică abuzivă. Curtea menționează însă faptul că principiul libertății de stabilire presupune o prezență fizică în respectivele state membre și derularea de activități economice reale (a se vedea paragraful 54). Prin urmare, prevederile anti-abuz nu pot viza decât aranjamentele complet artificiale. Concluzionând, aplicarea prevederilor art. 11 din Codul fiscal implică judecata profesională a inspectorilor fiscali într-o proporție semnificativă. În ceea ce privește alin. (1), aplicarea acestuia se impune a fi făcută ținând cont de elementele de fond ale operațiunilor analizate și nu de aspecte de formă. De asemenea, aplicarea în mod obiectiv a prevederilor anti-abuz de la art. 11 alin. (12) ar putea să se dovedească o adevărată provocare, atât pentru autoritățile fiscale, cât și pentru contribuabili, raportându-se în mod extensiv la jurisprudența CJUE. Abuzul de drept trebuie evaluat ținând cont nu doar de operațiunile analizate, dar și de principiile ce guvernează un anumit domeniu (cum ar fi cel al TVA, de exemplu). ■

Particularități privind contabilitatea operațiunilor de fuziune a societăților

Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA

Abstract: Reflectarea în contabilitate a operațiunilor de fuziune ale societăților își găsește noi răspunsuri odată cu apariția *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*, aprobate prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 897/2015*.

Articolul își propune să prezinte prevederile legislative specifice acestor operațiuni și să ilustreze, din punct de vedere contabil, transpunerea în practică a acestora.

Cuvinte cheie: reorganizare, fuziune, evaluare, metoda evaluării globale, metoda activului net contabil, situații financiare.

Operațiunile de fuziune ale societăților sunt reglementate de *Legea nr. 31/1990 privind societățile*¹, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Potrivit art. 238 din *Legea societăților*, **fuziunea** este operațiunea prin care:

- una sau mai multe societăți sunt dizolvate fără a intra în lichidare și transferă totalitatea patrimoniului lor unei alte societăți în schimbul repartizării către acționarii societății sau societăților absorbite de acțiuni la societatea absorbantă și, eventual, al unei plăți în numerar de maximum 10% din valoarea nominală a acțiunilor astfel repartizate; sau
- mai multe societăți sunt dizolvate fără a intra în lichidare și transferă totalitatea patrimoniului lor unei societăți pe care o constituie, în schimbul repartizării către acționarii lor de acțiuni la societatea nou-constituită și, eventual, al unei plăți în numerar de maximum 10% din valoarea nominală a acțiunilor astfel repartizate. Reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune a

societăților are la bază, pe lângă prevederile *Legii societăților*, *Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare*, Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare*, Reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, aprobate prin *Ordinul viceprim-ministrului, ministrul finanțelor publice, nr. 1.286/2012, cu modificările și completările ulterioare*, Normele 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 societăților², aprobate prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 897/2015*.

Potrivit *Normelor metodologice, operațiunile de reorganizare* sunt **operațiunile de fuziune** și divizare efectuate potrivit legii. În cazul fuziunii, potrivit prevederilor art. 241 din *Legea societăților*, administratorii societăților care urmează a participa la fuziune vor întocmi un **proiect de fuziune**, care va cuprinde:

- forma, denumirea și sediul social ale tuturor societăților implicate în fuziune;
- fundamentarea și condițiile fuziunii;
- condițiile alocării de acțiuni la societatea absorbantă sau la societățile beneficiare;
- data de la care acțiunile sau părțile sociale prevăzute mai sus dau deținătorilor dreptul de a participa la beneficii și orice condiții speciale care afectează acest drept;
- rata de schimb a acțiunilor sau părților sociale și cuantumul eventualelor plăți în numerar;
- cuantumul primei de fuziune; ►

¹ Ben Terra – Julie Kajus, Ghidul Directivelor europene de TVA, Volumul 1, p. 41 și 46.

¹ Denumită în continuare *Legea societăților*.

² Denumite în continuare *Norme metodologice*.

- drepturile conferite de către societatea absorbantă deținătorilor de acțiuni care conferă drepturi speciale și celor care dețin alte valori mobiliare în afară de acțiuni sau măsurile propuse în privința acestora;

- orice avantaj special acordat experților la care se face referire la art. 243³ *din aceeași lege* și membrilor organelor administrative sau de control ale societăților implicate în fuziune;

- data situațiilor financiare ale societăților participante, care au fost folosite pentru a se stabili condițiile fuziunii;

- data de la care tranzacțiile societății absorbite sunt considerate din punct de vedere contabil ca aparținând societății absorbante.

Potrivit art. 243³ alin. (1) din *Legea societăților*, proiectul de fuziune/ divizare, întocmit potrivit legii, trebuie examinat de unul sau mai mulți experți, persoane fizice ori juridice, acționând pe seama fiecăreia dintre societățile care participă la fuziune sau divizare, dar independent de acestea, desemnați de judecătorul-delegat, aceștia întocmind un raport scris către acționari/ asociați.

Conform prevederilor *Legii societăților*, **acest raport va preciza dacă rata de schimb a acțiunilor sau părților sociale este corectă și rezonabilă**. Raportul va indica, de asemenea, **metoda sau metodele folosite pentru a determina rata de schimb propusă**, va preciza dacă metoda sau metodele folosite sunt adecvate pentru cazul respectiv, va indica valorile obținute prin aplicarea fiecăreia dintre aceste metode și va conține opinia experților privind ponderea atribuită metodelor în cauză pentru obținerea valorii reținute în final. Raportul va descrie, de asemenea, orice deficiențe deosebite în realizarea evaluării.

La cererea comună a societăților care participă la fuziune/ divizare, judecătorul-delegat desemnează unul sau mai mulți experți acționând pentru toate societățile implicate, dar independent de acestea.

Examinarea proiectului de fuziune/ divizare și întocmirea raportului nu vor fi necesare dacă toți acționarii/ asociații sau toți deținătorii altor valori mobiliare care conferă drepturi de vot la fiecare dintre societățile participante

la fuziune sau la divizare decid astfel.

Fuziunea/ divizarea produce efecte la datele prevăzute la art. 249 din *Legea societăților*, respectiv:

a) în cazul constituirii uneia sau mai multor societăți noi, de la data înmatriculării în registrul comerțului a noii societăți sau a ultimei dintre ele;

b) în alte cazuri, de la data înregistrării hotărârii ultimei adunări generale a acționarilor/ asociaților care a aprobat operațiunea, cu excepția cazului în care, prin acordul părților, se stipulează că operațiunea va avea efect la o altă dată, care nu poate fi însă ulterioară încheierii exercitiului financiar curent al societății absorbante sau societăților beneficiare, nici anterioară încheierii ultimului exercitiu financiar încheiat al societății sau societăților ce își transferă patrimoniul.

Transferul elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii de la societatea absorbită către societatea absorbantă se efectuează în baza **protocolului de predare-primire** încheiat între societățile implicate în procesul de fuziune.

În situația unei operațiuni de fuziune, în care transferul patrimoniului se efectuează către o societate nou-constituită în acest scop, transferul elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii de la societățile care își încetează existența către societatea nou-constituită se efectuează de la data înmatriculării în registrul comerțului a noii societăți. Din punct de vedere contabil, **operațiunile efectuate cu ocazia reorganizării corespund uneia din următoarele două metode:**

- **metoda activului net contabil;** sau
- **metoda evaluării globale.**

Metoda activului net contabil presupune că valorile utilizate în cadrul operațiunilor de reorganizare se bazează pe activul net contabil. În acest caz, la operațiunile de fuziune/ divizare, elementele bilanțiere sunt preluate de către societatea/ societățile beneficiară(e) la valoarea la care acestea au fost evidențiate în contabilitatea societății care le cedează.

Metoda evaluării globale presupune că valorile utilizate în cadrul operațiunilor de reorganizare sunt stabilite de evaluatori autorizați, acestea fiind cuprinse în raportul de evaluare

întocmit în acest scop. În acest caz, la operațiunile de fuziune/ divizare, elementele bilanțiere ale societății care le cedează sunt preluate de către societatea/ societățile beneficiară(e) la valoarea rezultată în urma evaluării. Din punct de vedere contabil, **operațiunile de fuziune** se grupează în:

- operațiuni care se efectuează cu ocazia fuziunii prin **absorbția uneia sau a mai multor societăți de către o altă societate;**

- operațiuni care se efectuează cu ocazia fuziunii prin **transferul în totalitate al patrimoniului unor societăți către o societate nou-constituită în acest scop.**

Potrivit *Normelor metodologice*, evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia fuziunii presupune următoarele aspecte:

a) Reflectarea în contabilitatea societății absorbante/ societății nou-constituite a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor

proprii primite ca aport și preluate pe baza balanței de verificare sintetice, balanței de verificare analitice, altor registre, jurnale și documente, precum și a protocolului de predare-primire. În situația folosirii metodei activului net contabil, recunoașterea în contabilitatea societății absorbante/ societății nou-constituite a elementelor de natura activelor primite de la societatea absorbită/ societățile care își încetează existența se efectuează la valoarea contabilă netă sau la valoarea contabilă brută, caz în care se preiau distinct ajustările corespunzătoare, așa cum sunt acestea evidențiate în contabilitatea societății absorbite/ societății care își încetează existența.

În cazul în care valoarea activului net contabil nu este egală cu valoarea aportului net de fuziune (în cazul utilizării metodei evaluării globale), diferențele rezultate din evaluarea cu ocazia fuziunii a societății absorbite se recunosc în contabilitatea societății

absorbante/ societății nou-constituite pe seama elementelor bilanțiere cărora le corespund. Eventuala diferență nealocată reprezintă fond comercial. Înregistrarea aportului net de fuziune pe elemente de capitaluri proprii se efectuează conform proiectului de fuziune aprobat potrivit legii. Diferențele rezultate din evaluarea cu ocazia fuziunii a societății absorbante (în cazul utilizării metodei evaluării globale) nu se înregistrează în contabilitatea acesteia. În protocolul de predare-primire se precizează soldurile conturilor pentru societatea absorbită/ societățile care își încetează existența, conform balanței de verificare pe baza căreia s-au întocmit situațiile financiare prevăzute la pct. 5 din *Normele metodologice*, precum și orice informații pe care societățile le consideră necesare pentru evidențierea în contabilitate a elementelor preluate. În cazul fuziunii prin transferul în totalitate al patrimoniului către o societate nou-

constituită în acest scop, atunci când sunt implicate două sau mai multe societăți, se întocmesc protocoale de predare-primire distincte pentru fiecare dintre societățile care își încetează existența. Totodată, în protocolul de predare-primire se precizează rezultatul înregistrat în contul de profit și pierdere de către societatea care își încetează existența ca urmare a fuziunii, în intervalul dintre data la care au fost întocmite situațiile financiare prevăzute la pct. 5 din *Normele metodologice* și data întocmirii protocolului. La societatea absorbantă/ societatea nou-constituită, înregistrarea preluării acestui rezultat se efectuează pe seama contului 117 „Rezultatul reportat”/ analitic distinct. Protocolul de predare-primire trebuie să conțină informații explicite cu privire la elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii predate, cu precizarea inclusiv ►

a valorii fiscale a acestora. El trebuie să fie semnat de către administratori sau de către alte persoane care au obligația gestionării societăților respective. În contabilitatea societății absorbante/ societății nou-constituite se preiau soldurile conturilor existente la societatea absorbită/ fiecare societate care își încetează existența la data preluării, astfel cum au fost precizate în protocolul de predare-primire. De asemenea, vor fi predate documentele care atestă dreptul de proprietate asupra bunurilor și valorilor transferate.

b) Reflectarea în contabilitatea societății absorbite, respectiv a fiecărei societăți care își încetează existența, a transiterii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii către societatea absorbantă/ societatea nou-constituită. În situația în care valoarea aportului net de fuziune este egală cu valoarea activului net contabil, elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății absorbite/ respectiv ale fiecărei societăți care își încetează existența sunt scoase din evidența acesteia/ acestora la valoarea existentă în contabilitate. În cazul în care valoarea activului net contabil nu este egală cu valoarea aportului net de fuziune (metoda evaluării globale), la societatea absorbită/ societățile care își transferă în totalitate patrimoniul către o societate nou-constituită în acest scop, diferențele rezultate sunt recunoscute în contabilitate ca elemente de câștiguri sau pierderi din fuziune, astfel:

- dacă valoarea aportului net este mai mare decât activul net contabil, diferența este recunoscută ca profit;
- dacă valoarea aportului net este mai mică decât activul net contabil, diferența este recunoscută ca pierdere. Recunoașterea în contabilitatea societății absorbite/ fiecărei societăți care își încetează existența, a diferenței rezultate în urma evaluării globale, se realizează prin conturile 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital” și 7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital”, la data la care fuziunea își produce efectele.

Exemplificarea operațiunilor de fuziune care se efectuează în contabilitatea societăților care fuzionează în situația utilizării metodei evaluării globale (fuziune prin absorbție)

Potrivit *Normelor metodologice, metoda evaluării globale* presupune că valorile utilizate în cadrul operațiunilor de reorganizare sunt stabilite de către evaluatori autorizați, potrivit legii, acestea fiind cuprinse în raportul de evaluare întocmit în acest scop. Societățile întocmesc extracontabil un bilanț care cuprinde și ajustările rezultate în urma evaluării efectuate de evaluatori autorizați. Scopul acestui bilanț este de a prezenta situația elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societăților care fuzionează, valoarea acestor elemente fiind folosită pentru determinarea ratei de schimb. În scop exemplificativ, la întocmirea bilanțului s-au considerat următoarele:

- în cazul societăților absorbante, plusurile de valoare aferente imobilizărilor corporale sunt evidențiate în conturile de imobilizări corporale corespunzătoare, iar plusurile de valoare care nu corespund unor elemente identificabile sunt evidențiate în contul 207 „Fond comercial”, în corespondență, în ambele cazuri, cu contul 1068 „Alte rezerve”. În situația în care din evaluarea societăților, rezultatul reprezintă o descreștere care nu poate fi acoperită din alte rezerve, acesta se reflectă, pe rezultatul perioadei.
- pentru societățile absorbite, sumele rezultate din evaluare sunt evidențiate în conturile de imobilizări corporale corespunzătoare, iar sumele care nu corespund unor elemente identificabile sunt evidențiate în contul 207 „Fond comercial”, pe seama contului de profit și pierdere.

Exemplu

Societatea A&B care are un capital social în valoare de 780.000 lei (260.000 acțiuni cu valoarea nominală de 3 lei/ acțiune) absoarbe Societatea M&N care are un capital social de 440.000 lei (220.000 acțiuni cu valoarea nominală de 2 lei/ acțiune). Ambele societăți implicate în

operațiunea de fuziune aplică Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate³, aprobate prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare*.

Prima etapă pe care societățile implicate în operațiunea de fuziune o efectuează constă în inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii și înregistrarea acestor rezultate în contabilitate, în conformitate cu *Reglementările contabile*. În urma evaluării elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale Societății A&B și ale Societății M&N, implicate în fuziune, evaluatorul autorizat a constatat următoarele:

- Societatea A&B înregistrează un plus de valoare de 190.000 lei, respectiv valoarea justă a imobilizărilor corporale este de 980.000 lei, față de valoarea contabilă netă de 790.000 lei;
- Societatea M&N înregistrează o creștere pe seama elementelor neidentificabile de 45.000 lei față de activul net contabil. Rezultatele evaluării Societății M&N sunt reflectate la venituri, așa cum se va evidenția în cele ce urmează, în înregistrările contabile ale fuziunii. Plusurile de valoare rezultate din evaluarea elementelor de natura activelor, efectuată cu ocazia fuziunii, se precizează în raportul de fuziune și se evidențiază în bilanțul de fuziune al societăților ca elemente de natura activelor și capitalurilor proprii, fiind folosite pentru determinarea ratei de schimb a acțiunilor. Luând în considerare datele din contabilitate care au fost **puse de acord cu rezultatele inventarierii și ale evaluării efectuate cu ocazia fuziunii**, bilanțurile celor două societăți se prezintă astfel:

BILANȚUL SOCIETĂȚII A&B (ABSORBANTĂ) - lei -

1) Imobilizări corporale (ct. 212 - 2812) (1.150.000⁴ – 170.000) **980.000**

2) **ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (1) 980.000**

3) Stocuri (ct. 371) **570.000**

4) Creanțe (ct. 4111 - 491) (290.000 – 50.000) **240.000**

5) Casa și conturi la bănci (ct. 5121) **60.000**

6) **ACTIVE CIRCULANTE –TOTAL (3 + 4 + 5) 870.000**

7) Datorii: sume ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an (ct. 404) **290.000**

8) **ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (6 - 7) 580.000**

9) **TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (2 + 8) 1.560.000**

Capital subscris, din care:

10) Capital subscris vărsat (ct. 1012) (260.000 acțiuni x 3 lei/acțiune) **780.000**

11) Rezerve (ct. 1068) 460.000⁴

12) **PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C 320.000**

13) **TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 10 + 11 + 12) 1.560.000**

14) **TOTAL CAPITALURI (rd. 13) 1.560.000**

Bilanțul Societății M&N (absorbită) - lei -

1) Imobilizări necorporale (ct. 207) **45.000**

2) Imobilizări corporale (ct. 212 - 2812) (280.000 – 55.000) **225.000**

3) **ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (1 + 2) 270.000**

4) Stocuri (ct. 301) **230.000**

5) Creanțe (ct. 4111 - 491) (180.000 – 30.000) **150.000**

6) Casa și conturi la bănci (ct. 5121) **80.000**

7) **ACTIVE CIRCULANTE –TOTAL (4 + 5 + 6) 460.000**

8) Datorii: sume ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an (ct. 419) **70.000**

9) **ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (7 - 8) 390.000**

10) **TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (3 + 9) 660.000**

Capital subscris, din care:

11) Capital subscris vărsat (ct. 1012) (220.000 acțiuni x 2 lei/acțiune) **440.000**

12) Rezerve (ct. 1068) **175.000**

13) **PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C 45.000**

14) **TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 11 + 12 + 13) 660.000**

15) **TOTAL CAPITALURI (rd. 14) 660.000**

A doua etapă pe care societățile implicate în operațiunea de fuziune o efectuează constă în evaluarea globală a societăților, determinarea ratei de schimb a acțiunilor și stabilirea numărului de acțiuni de emis.

Evaluarea globală a societăților:

Societatea A&B

Aport net = Activ net contabil rezultat în urma evaluării globale = 1.850.000 lei – 290.000 lei = 1.560.000 lei

Societatea M&N

Aport net = Activ net contabil rezultat în urma evaluării globale = 730.000 lei – 70.000 lei = 660.000 lei

Determinarea ratei de schimb a acțiunilor

Stabilirea valorii contabile a acțiunilor societăților A&B și M&N

Societatea A&B

1 acțiune Societatea A&B = 1.560.000 lei : 260.000 acțiuni = 6 lei

Societatea M&N

1 acțiune Societatea M&N = 660.000 lei : 220.000 acțiuni = 3 lei

Stabilirea ratei de schimb a acțiunilor (RS)

Se raportează valoarea contabilă a unei acțiuni a societății absorbite la valoarea contabilă a unei acțiuni a societății absorbante:

RS = 3 lei/acțiune : 6 lei/acțiune = 3/6

Stabilirea numărului de acțiuni de emis

Stabilirea numărului de acțiuni de emis de către Societatea A&B se efectuează prin înmulțirea numărului de acțiuni al societății absorbite cu raportul de schimb al acțiunilor:

- valoarea aportului net al Societății M&N este de 660.000 lei;
- valoarea contabilă a unei acțiuni la Societatea A&B este de 6 lei;

660.000 lei : 6 lei/acțiune = 110.000 acțiuni;

sau

220.000 acțiuni x 3/6 (RS) = 110.000 acțiuni.

● Determinarea creșterii capitalului social la Societatea A&B, prin înmulțirea numărului de acțiuni nou emise de către Societatea A&B cu valoarea nominală a unei acțiuni de la această societate:

110.000 acțiuni x 3 lei/acțiune = 330.000 lei capital social.

● Calcularea primei de fuziune, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la societatea absorbită și valoarea nominală a acțiunilor nou emise de către societatea absorbantă:

660.000 lei – 330.000 lei = 330.000 lei primă de fuziune;

Acționarii de la Societatea M&N vor primi, ca urmare a fuziunii, 110.000 de acțiuni a 3 lei/acțiune (valoarea nominală a unei acțiuni).

Contabilitatea operațiunilor efectuate cu ocazia fuziunii

CONTABILITATEA FUZIUNII LA SOCIETATEA M&N (ABSORBITĂ)

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidențierea valorii elementelor de natura activelor transferate, reprezentând active identificate în bilanț plus creșterea de valoare rezultată la evaluarea globală:

461	=	7583	760.000
Debitori diverși		Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital	

b) scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate:

2812	=	212	55.000
Amortizarea construcțiilor		Construcții	
6583	=	%	715.000
Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital		212	225.000
		Construcții	
		301	230.000
		Materii prime	
		4111	180.000
		Clienți	
		5121	80.000
		Conturi la bănci în lei	

³ Denumite în continuare *Reglementările contabile*.
⁴ În aceste sume este inclusă și creșterea de valoare de 190.000 lei.

c) închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

121	=	6583	715.000
Profit sau pierdere		Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital	
7583	=	121	760.000
Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital		Profit sau pierdere	

d) scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor, a ajustărilor pentru deprecierea creanțelor și capitalurilor proprii transferate:

%	=	461	100.000
419		Debitori diverși	70.000
Clienți – creditori			
491			30.000
Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți			

%	=	456	660.000
1012		Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul	440.000
Capital subscris vărsat			
1068			175.000
Alte rezerve			
121*			45.000
Profit sau pierdere			

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

456	=	461	660.000
Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul		Debitori diverși	

Notă:

*Reprezintă diferența rezultată în urma evaluării Societății M&N

CONTABILITATEA FUZIUNII LA SOCIETATEA A&B (ABSORBANTĂ)

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea majorării capitalului social și a primei de fuziune:

456	=	%	660.000
Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul		1012	330.000
		Capital subscris vărsat	
		1042	330.000
		Prime de fuziune/divizare	

b) preluarea elementelor de natura activelor de la Societatea M&N:

%	=	456	760.000
207		Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul	45.000
Fond comercial			
212			225.000
Construcții			
301			230.000
Materii prime			
4111			180.000
Clienți			
5121			80.000
Conturi la bănci în lei			

c) preluarea elementelor de natura datoriilor și ajustărilor pentru deprecierea creanțelor de la Societatea M&N:

456	=	%	100.000
Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul		419	70.000
		Clienți – creditori	
		491	30.000
		Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți	

Bilanțul întocmit de către societatea absorbantă, după înregistrarea operațiunilor de fuziune, va cuprinde plusurile/ minusurile de valoare rezultate în urma evaluării elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății absorbite, dar nu va cuprinde plusurile/ minusurile de valoare rezultate în urma evaluării elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății absorbante de către evaluatori autorizați, potrivit legii. Acest bilanț, întocmit în urma operațiunilor de fuziune, are caracter exemplificativ.

BILANȚUL ÎNTOCMIT DE SOCIETATEA A&B (ABSORBANTĂ) ÎN URMA FUZIUNII CU SOCIETATEA M&N (ABSORBITĂ) - lei -

- 1) Imobilizări necorporale (ct. 207) 45.000
- 2) Imobilizări corporale (ct. 212 - 2812) (960.000⁵ + 225.000 – 170.000) 1.015.000
- 3) ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (1 + 2) 1.060.000

- 4) Stocuri (ct. 301+ 371) (230.000 + 570.000) 800.000
- 5) Creante (ct. 4111 - 491) (290.000 + 180.000 – 50.000 – 30.000) 390.000
- 6) Casa și conturi la bănci (ct. 5121) (60.000 + 80.000) 140.000
- 7) ACTIVE CIRCULANTE –TOTAL (3 + 4 + 5) 1.330.000
- 8) Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an (ct. 404 + 419) (290.000 + 70.000) 360.000
- 9) ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (6 - 7) 970.000
- 10) TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (3 + 9) 2.030.000
- Capital subscris, din care:
- 11) Capital subscris vărsat (ct. 1012) (370.000 acțiuni x 3 lei/acțiune) 1.110.000
- 12) Prime de capital (ct. 1042) 330.000
- 13) Rezerve (ct. 1068) 270.000⁶
- 14) PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C 320.000
- 15) TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 11 + 12 + 13 + 14) 2.030.000
- 16) TOTAL CAPITALURI (rd. 15) 2.030.000

Societățile care se reorganizează trebuie să ia măsurile necesare pentru respectarea prevederilor legale cu privire la păstrarea și arhivarea documentelor justificative și a registrelor de contabilitate. În acest sens, societățile care au preluat elemente de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii de la alte societăți în urma operațiunilor de reorganizare poartă răspunderea pentru păstrarea și arhivarea documentelor și registrelor contabile aparținând societăților predătoare, corespunzătoare elementelor preluate. În proiectul de fuziune trebuie să se prevadă societatea care răspunde de păstrarea și arhivarea documentelor justificative și a registrelor de contabilitate ale societății care își încetează existența. Există și **cazuri particulare ale fuziunii prin absorbție**, în care societățile absorbante sau absorbite dețin titluri de participare la societățile absorbite, respectiv absorbante. În această situație se aplică prevederile pct. 14 din *Normele metodologice* care stipulează că **societățile care se reorgani-**

zează și care dețin acțiuni/părți sociale una în capitalul social al celeilalte, procedează la anularea acestora la valoarea contabilă, pe seama elementelor de capitaluri proprii. Elementele de capitaluri proprii pe seama cărora se face anularea se stabilesc de adunarea generală a acționarilor/ asociaților. La societățile la care adunarea generală a acționarilor/ asociaților aprobă cuantumul de suportare a acestor titluri de participare prin diminuarea rezultatului reportat, a altor rezerve, a primei de fuziune sau a capitalului social, se vor efectua înregistrările corespunzătoare (117 = 26X; 1068 = 26X; 1042 = 26X; 1012 = 26X). În cazul în care nu există elemente de capitaluri proprii suficiente să acopere contravaloarea acțiunilor/ părților sociale astfel deținute, diferența se suportă pe seama contului 1495 „Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea titlurilor deținute“. Pierdere reflectată în contul 1495 „Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea titlurilor deținute“ se acoperă din profit sau din alte elemente de capital propriu, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor/ asociaților. Prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 4160/31.12.2015 privind modificarea și completarea unor reglementări contabile* a fost introdus pct. 417¹ în Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, cu modificările ulterioare*, care prevede că entitățile care participă la operațiuni de reorganizare, potrivit legii, și decid să păstreze rezervele constituite pentru scopuri fiscale, pot repune rezervele respective pe seama primelor de capital (articol contabil 1042 „Prime de fuziune/ divizare“ = 1068 „Alte rezerve“), în limita primelor aferente operațiunilor respective. *Normele metodologice* prevăd că, **din punct de vedere fiscal**, societățile care desfășoară operațiuni de fuziune vor avea în vedere prevederile *Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare*⁷, legislația care reglementează aspecte referitoare la procedura de efectuare a acestor operațiuni, precum și orice alte

acte normative care reglementează aspecte de natură fiscală. Potrivit art. 27¹ alin. (3) din *Codul fiscal*, după data aderării României la Uniunea Europeană, **fuziunea** reprezintă operațiunea prin care:

- una sau mai multe societăți, în momentul și ca efect al dizolvării fără lichidare, își transferă totalitatea activelor și pasivelor către o altă societate existentă, în schimbul emiterii către participanții lor a titlurilor de participare reprezentând capitalul celeilalte societăți și, dacă este cazul, al plății în numerar a maximum 10% din valoarea nominală ori, în absența valorii nominale, a valorii nominale contabile echivalente a titlurilor respective;
- două sau mai multe societăți, în momentul și ca efect al dizolvării fără lichidare, își transferă totalitatea activelor și pasivelor unei alte societăți care se înființează, în schimbul emiterii către participanții lor a unor titluri de participare reprezentând capitalul noii societăți și, dacă este cazul, a plății în numerar a maximum 10% din valoarea nominală ori, în absența valorii nominale, a valorii nominale contabile echivalente a titlurilor respective;
- o societate, în momentul dizolvării fără lichidare, își transferă totalitatea activelor și pasivelor către societatea care deține toate titlurile de participare ce reprezintă capitalul său.

Potrivit aceluiași articol, operațiunile de fuziune nu sunt transferuri imposabile pentru diferența dintre prețul de piață al elementelor din activ și pasiv transferate și valoarea lor fiscală, numai dacă compania beneficiară calculează amortizarea și orice câștig sau pierdere, aferente activelor și pasivelor transferate, în concordanță cu dispozițiile care ar fi fost aplicate companiei cedente dacă fuziunea nu ar fi avut loc. Conform *Codului fiscal*, societatea cedentă este societatea care își transferă activele și pasivele ori care transferă totalitatea sau una ori mai multe dintre ramurile activității sale. Potrivit *Codului fiscal*, societatea beneficiară este societatea care primește activele și pasivele sau totalitatea ori una sau mai multe dintre ramurile de activitate ale societății cedente. Reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior

dedusă se include în veniturile impozabile, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării, fuziunii contribuabilului sau oricărui alt motiv. Aceste prevederi nu se aplică dacă un alt contribuabil preia un provizion sau o rezervă în legătură cu o divizare sau fuziune, reglementările art. 22 din *Codul fiscal* aplicându-se în continuare celui provizion sau rezervă. În cazul în care provizioanele sau rezervele constituite au fost anterior deduse din baza impozabilă de către societatea cedentă și nu provin de la sediile permanente din străinătate, aceste provizioane sau rezerve pot fi preluate, în aceleași condiții de deducere, de către sediul permanent al societății beneficiare situat în România, societatea beneficiară asumându-și astfel drepturile și obligațiile societății cedente. Atunci când o societate beneficiară deține o participație la capitalul societății cedente, veniturile societății beneficiare provenite din anularea participației sale nu se impozitează în cazul în care participația societății beneficiare la capitalul societății cedente este mai mare de 15%, respectiv 10%, începând cu data de 1 ianuarie 2009. În cazul schimbului de acțiuni se aplică următoarele:

- atribuirea, în cazul fuziunii, divizării sau al unui schimb de acțiuni, a titlurilor de participare reprezentând capitalul societății beneficiare ori achiziitoare unui participant al societății cedente sau achiziționate, în schimbul unor titluri reprezentând capitalul acestei societăți, nu reprezintă transferuri imposabile potrivit prevederilor *Codului fiscal* și numai dacă acționarul nu atribuie titlurilor de participare primite o valoare fiscală mai mare decât valoarea pe care acestea o aveau înainte de fuziune, divizare sau schimb de acțiuni;
- profitul sau venitul provenit din cessionarea ulterioară a titlurilor de participare se impozitează, cu respectarea prevederilor *Codului fiscal*;
- expresia valoare fiscală reprezintă valoarea ce este utilizată pentru calcularea veniturilor sau pierderilor, în

⁵ Suma de 960.000 lei = 1.150.000 lei – 190.000 lei.

⁶ Suma de 270.000 lei = 460.000 lei – 190.000 lei.

⁷ Denumită în continuare *Codul fiscal*.

scopul determinării venitului impozabil ori aportului de capital al unui participant al societății.

În cazul în care activele și pasivele societății cedente din România transferate într-o operațiune de fuziune, divizare, divizare parțială sau transfer de active includ și activele și pasivele unui sediu permanent situat într-un alt stat membru, inclusiv în statul membru în care este rezidentă societatea beneficiară, dreptul de impozitare a sediului permanent respectiv revine statului membru în care este situată societatea beneficiară.

Dintre regulile aplicabile în cazul transferului sediului social al unei societăți europene sau al unei societăți cooperative europene menționăm următoarele:

- atunci când o societate europeană sau o societate cooperativă europeană transferă sediul social din România într-un alt stat membru, acest transfer al sediului social nu reprezintă transfer impozabil pentru plusvaloarea calculată ca diferență între prețul de piață al elementelor din activ și pasiv transferate și valoarea lor fiscală, pentru acele active și pasive ale societății europene ori societății cooperative europene, care rămân efectiv integrate unui sediu permanent al societății europene sau al societății cooperative europene în România și care contribuie la generarea profitului ori pierderii luate în calcul din punct de vedere fiscal;
- transferul este neimpozabil numai dacă societățile europene sau societățile cooperative europene calculează amortizarea și orice câștiguri sau pierderi aferente activelor și pasivelor care rămân efectiv integrate unui sediu permanent ca și cum transferul sediului social nu ar fi avut loc;
- provizioanele sau rezervele care anterior transferului sediului social au fost deduse din baza impozabilă de către societățile europene ori societățile cooperative europene și care nu provin de la sediile permanente din străinătate pot fi preluate, în aceleași condiții de deducere, de către sediul permanent din România al

societății europene sau al societății cooperative europene;

- transferul sediului social al societăților europene sau al societăților cooperative europene nu trebuie să dea naștere impozitării venitului, profitului sau plusvalorii acționarilor.

Prevederile art. 27¹ din *Codul fiscal* nu se aplică atunci când fuziunea, divizarea, divizarea parțială, transferul de active sau schimbul de acțiuni:

a) are ca obiectiv principal sau ca unul dintre principalele obiective fraudă și evaziunea fiscală. Faptul că una dintre operațiunile prevăzute la art. 27¹ alin. (2)⁸ din *Codul fiscal* nu este îndeplinită din motive economice valabile, cum ar fi restructurarea sau raționalizarea activităților societăților participante la operațiune, poate constitui o prezumție că operațiunea are ca obiectiv principal sau ca unul dintre obiectivele principale fraudă și evaziunea fiscală;

b) are drept efect faptul că o societate, implicată sau nu în operațiune, nu mai îndeplinește condițiile necesare reprezentării angajaților în organele de conducere ale societății, în conformitate cu acordurile în vigoare înainte de operațiunea respectivă. Această prevedere se aplică în măsura în care în societățile la care face referire art. 27¹ din *Codul fiscal* nu se aplică dispozițiile comunitare care conțin norme echivalente privind reprezentarea angajaților în organele de conducere ale societății. Potrivit art. 26 alin. (2) din *Codul fiscal*, **pierderea fiscală** înregistrată de contribuabilii care își încetează existența ca efect al unei operațiuni de fuziune sau divizare se recuperează de către contribuabilii nou-înființați ori de către cei care preiau patrimoniul societății absorbite sau divizate, după caz, proporțional cu activele și pasivele transferate persoanelor juridice beneficiare, potrivit proiectului de fuziune/ divizare. Pierderea fiscală înregistrată de contribuabilii care nu își încetează existența ca efect al unei operațiuni de desprindere a unei părți din patrimoniul acestora, transferată ca întreg, se recuperează de acești

contribuabili și de cei care preiau parțial patrimoniul societății cedente, după caz, proporțional cu activele și pasivele transferate persoanelor juridice beneficiare, potrivit proiectului de divizare, respectiv cu cele menținute de persoana juridică cedentă.

La pct. 5 din *Normele metodologice* se prevede că, în conformitate cu prevederile art. 28 alin. (1¹) din *Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare*, fiecare societate are obligația să întocmească situații financiare cu ocazia fuziunii, divizării sau lichidării acestora, în condițiile acestei legi, precum și în conformitate cu prevederile *Legii societăților*.

Aceste situații financiare se întocmesc pentru data stabilită potrivit legii societăților, cu respectarea reglementărilor contabile aplicabile, și se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în termen de 30 de zile de la aprobarea acestora de către adunarea generală a acționarilor/ asociaților.

În vederea întocmirii acestor situații financiare, se procedează la efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, conform prevederilor *Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, și a evaluării acestor elemente, potrivit reglementărilor contabile aplicabile*. Rezultatele inventarierii și ale evaluării efectuate cu această ocazie se înregistrează în contabilitatea societăților, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Situațiile financiare întocmite potrivit prevederilor pct. 5 din *Normele metodologice* reprezintă situații financiare cu scop special, fiind destinate operațiunilor de fuziune, divizare și lichidare a societăților și sunt supuse auditului statutar, conform prevederilor legale în vigoare. ■

Sistemul comun de impozitare aplicabil plăților de dobânzi și redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite

Mihaela DAVIDOVICI,
consilier superior - MFP

Abstract: Piața unică impune tratarea, sub aspect fiscal, a societăților care au tranzacții transnaționale în mod similar celor care lucrează pe piețele naționale ale statelor membre ale Uniunii Europene. În acest sens, Directiva 2003/49/CE prevede scutirea în statul sursă al veniturilor de natura dobânzilor și redevențelor obținute de societățile asociate multinaționale și impunerea acestora doar în statul de rezidență al societăților respective. În felul acesta veniturile de natura dobânzilor și redevențelor se impun o singură dată, la nivelul bazei impozabile a societății beneficiară a acestor venituri. Prevederile acestei directive nu se aplică persoanelor fizice și nici societăților independente, ci doar societăților care sunt într-un grup.

Cuvinte cheie: Directiva 2003/49/CE, dobânzi și redevențe, întreprinderi asociate, sediu permanent, stat sursă, stat de rezidență, beneficiar efectiv, plătitor, participație directă.

Directiva 2003/49/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind un sistem comun de impozitare aplicabil plăților de dobânzi și redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite (Directiva 2003/49/CE) a fost adoptată de Consiliul Uniunii Europene la data de 3 iunie 2003, fiind publicată în Jurnalul Oficial nr. L 157 din 26 iunie 2003.

Ulterior, Directiva **a fost amendată** prin următoarele acte:

- *Directiva 2004/66/CE* a Consiliului din 26 aprilie 2004 de adoptare a mai multor directive, printre care și a Directivei 2003/49/CE de către cele 10 state care au aderat la Uniunea Europeană în 2004 (Cehia, Estonia, Cipru, Letonia, Lituania, Ungaria, Malta, Polonia, Slovenia și Slovacia) – publicată în Jurnalul Oficial nr. L 168 din 1 mai 2004;

- *Directiva 2004/76/CE* a Consiliului din 29 aprilie 2004 de amendare a Directivei nr. 2003/49/CE privind

posibilitatea pentru anumite State Membre de a aplica perioade de tranziție pentru aplicarea sistemului de impozitare aplicabil dobânzilor și redevențelor între întreprinderile asociate din diferite State Membre – publicată în Jurnalul Oficial nr. L 195 din 2 iunie 2004;

- *Directiva 2006/98/CE* a Consiliului din 20 noiembrie 2006 de adaptare a anumitor directive în domeniul fiscalității, ca urmare a aderării Bugariei și României - publicată în Jurnalul Oficial nr. 363 din 20 decembrie 2006;

- *Directiva 2013/13/UE* a Consiliului din 13 mai 2013 de adaptare a anumitor directive în domeniul fiscalității, având în vedere aderarea Republicii Croația - publicată în Jurnalul Oficial nr. L 141 din 28 mai 2013.

În urma publicării în luna iunie 2006, de către Comisia Europeană, a unui **studiu** privind implementarea și

aplicarea Directivei 2003/49/CE în statele membre ale Uniunii Europene la acea dată, Comisia a adoptat ulterior, în luna noiembrie 2011 **propunerea de reformare a acestei Directive**, în vederea extinderii domeniului de aplicare a acesteia și pentru cuprinderea unor prevederi legate de clauza anti-abuz. La Consiliul Afacerilor Economice și Financiare (ECOFIN) din 19 iunie 2015, desfășurat în Luxemburg sub Președinția luxemburgheză, s-a decis asupra continuării activității de reformare a Directivei, începută din noiembrie 2011, urmând ca după încheierea procesului de reformare a directivei să fie adoptată o nouă directivă în acest domeniu.

În legislația fiscală română, Directiva 2003/49/CE a fost transpusă prin Legea nr. 363/2006 de modificare și completare a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal (Codul Fiscal), devenind ►

⁸ Prevederile prezentului articol se aplică:

a) operațiunilor de fuziune, divizare, divizare parțială, transferurilor de active și schimburilor de acțiuni în care sunt implicate societăți din două sau mai multe state membre;

b) transferului sediului social al unei societăți europene din România în alt stat membru, în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 2.157/2001 al Consiliului din 8 octombrie 2001 privind statutul societății europene (SE), în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1.435/2003 al Consiliului din 22 iulie 2003 privind statutul societății cooperative europene (SCE).

Capitolul IV din Titlul V Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România (art. 124[^]18 – 124[^]27). Prevederile acestei directive s-au aplicat în România începând cu data de 1 ianuarie 2011, după încheierea perioadei de tranziție de care a beneficiat România în aplicarea acestei directive, începând cu data aderării sale, la 1 ianuarie 2007. Începând cu 1 ianuarie 2016, odată cu intrarea în vigoare a Noului Cod Fiscal, adoptat prin Legea nr. 227/2015, Directiva 2003/49/CE se va regăsi transpusă în Capitolul IV din Titlul VI Impozitul pe veniturile obținute din România de nerezidenți și impozitul pe reprezentanțele firmelor străine înființate în România (art. 255 – 264), fără a fi aduse modificări substanțiale asupra formei și conținutului său.

Obiectivele Directivei 2003/49/CE vizează:

- asigurarea unui regim fiscal egal pentru plățile transfrontaliere de dobânzi și redevențe cu cel aplicabil plăților efectuate intern, astfel încât să fie eliminată dubla impunere internațională și dezavantajele legate de fluxurile de trezorerie;
- impozitarea într-un singur stat membru a plăților de dobânzi și redevențe
- instituirea unui sistem de impozitare comun aplicabil plăților de dobânzi și redevențe efectuate între societățile asociate din state membre diferite, și
- evitarea eludării complete a impozitării dobânzilor și redevențelor, prin asigurarea folosirii de către statele membre a măsurilor de combatere a fraudei și abuzurilor fiscale.

Scopul Directivei 2003/49/CE este acela de a scuti orice plăți de dobânzi și redevențe de impozitul reținut la sursă sau de impozitul stabilit prin estimarea bazei de impozitare a acestor plăți în statul membru de sursă al acestor plăți și impozitarea acestor venituri o singură dată, în statul de rezidență al societății beneficiare a acestor plăți sau în statul membru în care sunt situate sediile permanente care primesc astfel de plăți. Conform prevederilor art. 124[^]18 din

Codul fiscal, plățile de dobânzi și redevențe ce provin din România **sunt exceptate de la orice impozite aplicate asupra acestor plăți în România, fie prin reținere la sursă, fie prin declarare**, cu condiția ca beneficiarul efectiv al acestor plăți să fie o întreprindere dintr-un alt stat membru sau un sediu permanent al unei întreprinderi dintr-un stat membru. *Statul sursă* este considerat a fi statul din care provin plățile de dobânzi și redevențe, fie ca urmare a înregistrării în acel stat a societății plătitoare de dobânzi și redevențe, fie ca urmare a stabilirii pe teritoriul acelui stat membru a unui sediu permanent al unei societăți asociate înregistrată într-un alt stat membru. *Domeniul de aplicare al Directivei 2003/49/CE* se limitează la plățile de dobânzi și redevențe transfrontaliere, din spațiul Uniunii Europene. Cele două tipuri de venituri asupra cărora se aplică prevederile Directivei sunt definite la art. 124[^]19 din Codul Fiscal. De menționat faptul că definițiile acestor termeni sunt valabile doar în scopul aplicării prevederilor directivei transpuse, nu și pentru aplicarea oricăror altor prevederilor fiscale naționale prevăzute în Codul fiscal. De altfel există unele diferențe în ceea ce privește definițiile termenilor de dobânzi și redevențe din Capitolul IV al Titlului V din Codul Fiscal și definițiile acestor termeni prevăzute la art. 7 alin. (1) din Codul Fiscal. Astfel, pentru scopurile aplicării prevederilor Directivei: **a)** termenul *dobândă* reprezintă venitul din creanțe de orice fel însoțite sau nu de garanții ipotecare ori de o clauză de participare la beneficiile debitorului și, în special, veniturile din efecte publice, titluri de creanță sau obligațiuni, inclusiv primele și premiile legate de asemenea efecte, titluri de creanță sau obligațiuni; penalitățile pentru plata cu întârziere nu sunt considerate dobânzi. Față de definiția dobânzii prevăzută în Directiva 2003/49/CE, definiția dobânzii transpusă de România în scopul aplicării legislației fiscale în domeniu nu aduce decât unele diferențieri de formă. De asemenea, definiția dobânzii transpusă în scopul aplicării Directivei este aceeași cu definiția acestui tip de venit menționată în majoritatea convențiilor

de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state, dar este mai detaliată în ceea ce privește tipurile de creanțe generatoare de dobânzi decât definiția dobânzii de la art. 7 alin. (1) pct. 13 din Codul Fiscal.

b) termenul *redevență* reprezintă plățile de orice fel primite pentru folosirea sau concesionarea oricărui drept de autor asupra unei opere literare, artistice sau științifice, inclusiv asupra filmelor de cinematograf și software, orice patent, marcă de comerț, desen ori model, plan, formulă secretă sau procedeu de fabricație, ori pentru informații la experiența în domeniul industrial, comercial sau științific; plățile primite pentru utilizarea sau concesionarea utilizării unui drept privind echipamente industriale, comerciale sau științifice sunt considerate redevențe.

Definiția redevențelor menționată în directiva transpusă are o sferă mai restrânsă decât definiția redevențelor prevăzută la art. 7 alin. (1) pct. 28 din Codul Fiscal, ceea ce înseamnă că unele plăți care se fac pot să nu fie considerate redevențe (de ex. plățile pentru transmisiuni prin cablu sau satelit, nu sunt considerate redevențe din punct de vedere al Directivei 2003/49/CE, dar vor fi considerate venituri supuse impozitării ca redevențe, în cazul în care s-ar aplica prevederile Codului Fiscal.) Directiva 2003/49/CE are în vedere „plățile” de dobânzi și redevențe, însă acest termen nu este definit în directivă, ci doar categoriile de venituri care generează plățile pentru care se aplică prevederile directivei. În aceste condiții termenul de „plată” ar trebui să fie interpretat conform legislației fiscale naționale. Astfel, la pct. 9[^]5 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificări și completări ulterioare, este precizat faptul că prin plată a unui venit se înțelege îndeplinirea obligației de a pune fonduri la dispoziția creditorului în maniera stabilită prin contract sau prin alte înțelegeri convenite între părți care conduc la stingerea obligației contractuale. Domeniul de aplicare al directivei este limitat la plăți efectuate între entități juridice separate, neavând în vedere plățile din interiorul unei societăți. Cu



alte cuvinte, prevederile directivei nu reglementează plățile efectuate între o societate situată într-un stat membru și sediul ei permanent situat într-un alt stat membru și nici plățile care se fac între două sau mai multe sedii permanente ale aceleiași societăți, situate în același stat membru sau în state membre diferite. Directiva reglementează numai plățile efectuate **între întreprinderi asociate și între sedii permanente care țin de entități juridice distincte în cadrul grupului.**

Prevederile directivei sunt aplicabile societăților asociate. Definiția

societăților (întreprinderilor) asociate este menționată la art. 124[^]20 lit. b) din Codul fiscal. Ca și în cazul definițiilor privind tipurile de venituri acoperite de directivă, și definiția privind întreprinderile asociate este specifică doar capitolului din Codul fiscal care transpune Directiva 2003/49/CE, neputând fi legată nici de Directiva 2011/96/UE, dar nici de definiția „persoanei afiliate” din Codul fiscal, prevăzută la art. 7 alin. (1) pct. 21. Directiva 2003/49/CE prevede două criterii în funcție de care să se stabilească asocierea societăților

cărora li se aplică prevederile Directivei: criteriul legat de participarea minimă la capital sau deținerea unui număr minim de drepturi de vot. În transpunerea Directivei în legislația română a fost prevăzut criteriul participării minime de capital. Astfel, pentru scopurile Directivei 2003/49/CE, calitatea de „societate asociată” cu altă societate îi este recunoscută, cel puțin, oricăreia dintre societățile care:

- deține o participare minimă **directă** de cel puțin 25% la capitalul altei societăți, sau
- 25% din capitalul său este deținut în mod **direct** de o altă societate, sau
- o terță societate deține o participare minimă **directă** de cel puțin 25% la capitalul societății respective și din capitalul celeilalte societăți.

Participările nu pot să fie legate decât de societăți cu sediul în Uniunea Europeană. Atunci când participările la capital sunt din afara Uniunii Europene, dispozițiile directivei transpuse nu sunt aplicabile. În cazul Directivei 2003/49/CE, condiția de a analiza participația la capital este **deținerea directă**, spre deosebire de Directiva 2011/96/UE privind societățile mamă și filiale, unde se menționează atât de participația directă, cât și de cea indirectă. Deținerea acestor participații în cadrul unei societăți asociate din România trebuie să fie **neîntreruptă, pe durata a cel puțin 2 ani**, conform prevederilor art. 124[^]18, sub-parag. (10). În cazul în care participația în capitalul social se schimbă pe parcursul celor 2 ani (indiferent de forma prin care s-a schimbat această participație, respectiv vânzare – cumpărare sau fuziune, cesiune, divizare a societăților asociate), noul beneficiar al veniturilor de natura dobânzilor și redevențelor trebuie să îndeplinească condiția de deținere de 2 ani calculată de la data schimbării participării la capitalul celeilalte (celorlalte) societăți. Termenul de *întreprindere* (societate) folosit în directivă cuprinde trei cerințe obligatorii care trebuie îndeplinite de entitățile juridice cărora li se aplică prevederile directivei. Astfel, *întreprinderea* trebuie să:

- aibă una din formele de organizare enumerate în lista prevăzută la art. ►

124[^]26 din Codul fiscal; și
(ii) fie rezidentă într-un stat membru, conform legislației celui stat și nu este considerată, în înțelesul unei convenții de evitare a dublei impunerii încheiată cu un stat terț ca fiind rezident în scopul impozitării în afara Comunității (respectiv nu este considerată a avea locul conducerii efective într-un stat terț); și
(iii) fie supusă impozitării de natura impozitului pe profit, sau un impozit de natură similară, fără a fi scutită de impozit. Lista impozitelor la care este supusă o întreprindere este menționată la art. 124[^]20 lit. a) pct. (iii) din Codul fiscal.
Noțiunea de *sediul permanent* căruia i se aplică prevederile directivei are același conținut economic ca și definiția de sediu permanent din Codul fiscal și din Convențiile de evitare a dublei impunerii încheiate de România cu statele membre ale Uniunii Europene. Astfel, *sediul permanent* înseamnă un loc fix de afaceri situat într-un stat membru, prin care se desfășoară în întregime sau în parte activitatea unei întreprinderi rezidente într-un stat membru.

Atât o societate dintr-un stat membru, cât și un sediu permanent al unei societăți dintr-un stat membru situat într-un alt stat membru pot fi în calitate de *plătitor* de venit de natura dobânzilor sau redevențelor sau în calitate de *beneficiar efectiv* al acestor venituri.

Plătitor în scopul aplicării acestei directive se consideră a fi o societate dintr-un stat membru sau un sediu permanent al unei societăți situat într-un alt stat membru atunci când plățile respective de dobânzi și redevențe sunt cheltuieli deductibile pentru aceste entități (fie pentru societate, fie pentru sediu permanent – conform prevederilor art. 124[^]18 alin. (3)).
Beneficiar efectiv în scopul aplicării acestei directive se consideră a fi:

- o societate dintr-un stat membru atunci când primește aceste venituri în nume propriu și nu ca intermediar pentru o altă persoană, cum ar fi un agent, un mandatar, un semnatar autorizar, un administrator, fiduciar sau mandatar (art. 124[^]18 alin. (4)), sau
- un sediu permanent dintr-un stat

membru, care îndeplinește concomitent două cerințe (art. 124[^]18 alin. (5)), respectiv:

- (i) dacă creanța sau dreptul de utilizare a unor informații generatoare de dobânzi sau de redevențe sunt legate efectiv de acest sediu, și
 - (ii) dacă plățile de dobânzi și de redevențe reprezintă încasări la care se aplică, în statul membru unde se află acest sediu permanent, unul din impozitele menționate în art. 124[^]20 litera (a) punctul (iii) sau, în cazul Belgiei, „impozitul nerezidenților/ belasting der niet-verblijfhouders” sau, în cazul Spaniei, „Impuesto sobre la Renta de no Residentes”.
- Dacă un sediu permanent al unei societăți dintr-un stat membru este considerat plătitor sau beneficiar al unor dobânzi sau redevențe, nici o altă parte a societății nu este considerată plătitoare sau beneficiară a dobânzilor sau redevențelor în cauză în sensul prezentului articol.

La art. 124[^]23 din Codul fiscal sunt prevăzute o serie de perioade de tranziție pentru unele state membre, atât în ceea ce privește nivelul cotelor de impozit aplicabile asupra dobânzilor și redevențelor pe perioadele de tranziție, cât și durata de tranziție acceptată pentru aceste state. România a beneficiat de o perioadă de tranziție în aplicarea acestei directive de 4 ani, de la data aderării până la data de 1 ianuarie 2011. În prezent, niciunul dintre statele membre prevăzute la art. 124[^]23 din Codul fiscal nu mai beneficiază de perioade de tranziție.

Pentru Directiva reformată, scopul rămâne același, respectiv se urmărește să se asigure că plata dobânzilor și redevențelor plătite între întreprinderile asociate din diversele State Membre să nu fie supusă unei impozitari mai împovărătoare într-un stat membru decât plata făcută în cadrul tranzacțiilor interne efectuate în interiorul celui stat, între întreprinderi asociate naționale. Unul dintre amendamentele propuse în proiectul de directivă reformată este acela al clauzei anti-abuz, clauză care a fost adăugată în ianuarie 2015 în Directiva mamă – filiale. Clauza

anti-abuz s-ar aplica ca o regulă „de minimis” prin care statele membre ar avea posibilitatea de a împiedica aplicarea prevederilor Directivei de către companiile multinaționale pentru scopuri de evitare fiscală sau pentru planificare fiscală agresivă. În legătură cu introducerea prevederii privind clauza anti-abuz, se discută de către statele membre și asupra introducerii unei posibile cerințe pentru acestea de a se informa reciproc în cazul invocării clauzei.

Propunerea apare în contextul actual de căutare de soluții pentru împiedicarea erodării bazei fiscale și împărțire a profiturilor (BEPS), reformarea Directivei 2003/49/CE fiind văzută ca o acțiune pe termen scurt în cadrul acestui proces. Un alt element nou adus în proiectul de directivă reformată vizează impozitarea efectivă, prin stabilirea unui nivel minim de impozitare efectivă în statul de rezidență al societății beneficiare a venitului de natura redevențelor sau dobânzilor. Acest element este însă un subiect care ridică încă discuții între statele membre. Pentru adoptarea de către Consiliul Uniunii Europene a directivei reformate este necesară unanimitatea statelor membre, urmând ca după definitivarea proiectului de directivă reformată aceasta să fie transmisă spre dezbateri Parlamentului European.

Bibliografie:

- a) Directiva 2003/49/CE a Consiliului din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite;
- b) Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificări și completări ulterioare;
- c) Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind aprobarea normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- d) Declarația Ecofin din 19 iunie 2015: www.consilium.europa.eu/en/meetings/.../2015/.../st10089_en15_pdf/v
- e) Comunicare privind propunerea de reformare a Directivei 2003/49/CE http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-1337_en.htm?locale=en ■

Europa la raport

OCDE actualizează liniile directoare internaționale referitoare la TVA/ taxa pe bunuri și servicii

La data de 6 noiembrie 2015, reprezentanții a peste 100 țări prezente la Forumul Global al OCDE privind TVA de la Paris au aprobat Liniile Directoare Internaționale ale OCDE referitoare la TVA/ Taxa pe Bunuri și Servicii. Liniile Directoare Internaționale ale OCDE referitoare la TVA/ Taxa pe Bunuri și Servicii stabilesc standarde cu privire la neutralitatea TVA și impozitarea la destinație a serviciilor transfrontaliere pentru întreprinderi (B2B) și consumatori finali (B2C). Modificările includ norme recomandate pentru colectarea TVA pentru servicii transfrontaliere, inclusiv descărcări de pe internet, pentru consumatorii privați (Linii directoare B2C). Vanzătorii străini trebuie obligați să înregistreze și să

remită taxa pe vânzări de cărți electronice, aplicații, muzică, materiale video și alte bunuri digitale în jurisdicția în care se află consumatorul final. Liniile directoare includ, de asemenea, un mecanism pentru asigurarea colectării eficiente a TVA de către autoritățile fiscale de la vânzătorii străini, ajutând autoritățile să protejeze încasările de TVA și să asigure condiții echitabile de concurență între furnizorii interni și cei externi. Liniile directoare reprezintă un răspuns la îngrijorările autorităților cu privire la creșterea volumului de servicii transfrontaliere și de descărcări online pentru care nu se plătește TVA. În 2014, s-a estimat că vânzările electronice B2C au depășit 1,3 trilioane Euro, o creștere de aproape 20% față de 2013. ■

Liderii G20 aprobă recomandările finale referitoare la erodarea bazei de impozitare și transferul profitului

La data de 16 noiembrie 2015, șefii de state din cadrul G20, în cadrul întrunirii din Antalya, au aprobat Recomandările finale ale OCDE pentru contracararea erodării bazei de impozitare și a transferului profitului (BEPS). Măsurile au fost prezentate publicului la data de 5 octombrie (vezi **Raportul FCE referitor la legislația fiscală și profesională europeană pentru august/septembrie 2015**). OCDE a publicat pe pagina sa de internet o pre-

zentare generală a măsurilor luate și a alegerilor făcute de către fiecare jurisdicție participantă în contextul implementării „Standardului Comun de Raportare” cu privire la informațiile legate de contul bancar. Prezentarea generală include adrese de internet către documente relevante, de exemplu, noua legislație publicată în jurnalele oficiale. Țările din cadrul G20 s-au angajat să introducă Standardul până cel mai târziu în 2018. ■

Comisia solicită Spaniei să pună capăt discriminării entităților străine nonprofit și a contribuabililor acestora

La data de 19 noiembrie 2015, CE a solicitat Spaniei să își modifice normele privind impozitarea anumitor venituri obținute de către entitățile străine nonprofit și a anumitor contribuabili la aceste entități. În prezent, entitățile spaniole nonprofit pot beneficia de anumite scutiri de taxe:

contribuabilii, care contribuie financiar la aceste entități, au acces la mai multe facilități fiscale cu privire la contribuțiile lor. Totuși, acest lucru nu se aplică în cazul entităților străine nonprofit, care obțin venituri comparabile în Spania, dar care își au sediul în alt stat al UE/Spațiul Economic European fără o

Directiva privind Impozitarea Economilor a fost abrogată

La data de 11 noiembrie 2015, Consiliul UE a abrogat Directiva privind Impozitarea Economilor pentru a evita suprapunerea acesteia cu Directiva UE privind Cooperarea Administrativă, care, odată cu includerea în decembrie 2014 a standardului OCDE/G2 privind schimbul automat de informații referitoare la conturile bancare, acoperă și impozitarea venitului din economii private, care fusese anterior inclus în Directiva privind Impozitarea Economilor. Prevederile referitoare la schimbul automat vor intra în vigoare în 2016. Măsuri tranzitorii se aplică pentru Austria, căreia i s-a permis să introducă schimbul automat de informații un an mai târziu. ■

Comitetul TAXE adoptă raportul final / posibil Comitet de monitorizare

La data de 25 noiembrie 2015, plenul Parlamentului European a adoptat „Raportul privind deciziile fiscale și alte măsuri similare ca natură sau ca efect” al Comitetului Special TAXE. Raportul concluzionează activitatea inițială a Comitetului TAXE demarată în februarie 2015. Raportul stufos abordează o gamă largă de chestiuni referitoare la politica fiscală și încearcă să acopere un spectru larg de perspective diferite: criticând consilierii fiscali și alți profesioniști pentru proiectarea și implementarea schemelor de evitare a impozitării, de asemenea, punând accent pe poziția ambivalentă a unor state membre care se plâng de erodarea bazei de impozitare în timp ce împiedică o mai bună coordonare a sistemelor fiscale. În raport se remarcă faptul că toate planificările fiscale trebuie să fie în limitele legii și ale tratatelor aplicabile și că cel mai bun răspuns la planificarea fiscală agresivă îl reprezintă o legislație bună și o coordonare internațională bună. ■

Misuse of a right and other special provisions concerning the VAT in the rewritten TaxCode

Daniela TĂNASE
Head of Dept. – Tax Code and customs
regulations general division

Abstract: Within Title I – General provisions of the Law no. 227/2015 on the Tax Code, with the further amendments and supplementing, effectual as of January 1st 2016, several special provisions are inserted concerning the VAT, supplementing the provisions of Title VII – Value added tax of the same norm.

Keywords: VAT, right to deduct, transactions, tax benefit, misuse of a right, official application, case-law, redefine, objective factors, economic purpose

Special provisions referring to the value added tax can also be found in Title I of the Law no. 571/2003 on Tax Code, with the further amendments and supplementing, effectual until January 1st 2016. They referred to the tax regime applicable from value added tax standpoint to transactions performed by taxable persons whose registration for VAT purposes has been cancelled, as well as to other aspects referring to the framing by the tax authorities of a form of transaction/activity in order to reflect its economic content. As concerns the VAT regime applicable to transactions made by taxable persons whose registration for VAT purposes has been cancelled, the former provisions of the Law no. 571/2003 have been maintained. Thus, as concerns the tax consequences that the cancellation of VAT

registration has on persons that have been declared inactive from taxable standpoint, there was considered either that they does not justify the intent and that they do not have the ability to perform economic activities, or that they are in one of the situations provided at art. 316 line (11) let. b) – e) of the Law no. 227/2015 on Tax Code, with the further amendments and supplementing, named hereinafter the Tax Code, being rendered at lines (6) and (8) of art. 11 of the Tax Code. The different regulation of tax consequences for fiscally inactive persons and for the other categories of persons to which the registration for VAT purposes has been cancelled was necessary due to the fact that, in case of fiscally inactive persons, the consequences also involve other taxes, not only the VAT. From value added tax standpoint, in all the above mentioned situations

taxable persons situated in Romania to whom the registration for VAT purposes has been cancelled do not benefit during that period from the right to deduct the value added tax related to performed purchases, but are obliged to pay the collected VAT, according to the provisions of title VII, related to taxable transactions made during that period of time. In case of purchases of goods and/or services performed during the period in which that person is not assigned a valid VAT code, destined to operations that are to be performed after the date of VAT registration and that have a right to deduct according to title VII, the correction is made in the benefit of the taxable person, by recording in the first VAT return submitted by the taxable person after the VAT registration or, as the case may be, in a further VAT return the charge related to:

goods on stock and unused services ascertained based on an inventory made at the registration date; capital goods for which the deduction correction period has not expired, as well as to fix tangible assets pending execution ascertained based on inventory owned at the date of registration; purchases of goods and services that are to be obtained, respectively for which advances have been paid or for which invoices have been received in advance prior to the date of registration and whose delivery/performance takes place after this date. The cancellation of VAT registration has important tax consequences from VAT standpoint on beneficiaries, as well, according to line (7) and (9) of art. 11 of the Tax Code, consisting in the fact that they cannot exercise the right to deduct the value added tax related to purchases made

from persons whose registration has been cancelled and that are recorded in the special registry drafted in this respect, found on National Agency for Tax Administration webpage, except for the purchases of goods made during the enforced execution procedure and/or of purchases of goods from taxable persons under bankruptcy procedure according to the Law no. 85/2014. As concerns the provisions referring to the possibility of tax bodies to reconsider the form of a transaction in order to reflect its economic content, according to art. 11 line (1) of the Tax Code, starting with January 1st 2016 they apply only with the purpose of establishing direct taxes according to line (5) of the same article. Special provisions have been inserted referring to the value added tax at lines (11) and (12) of art. 11 of the Tax Code.

Therefore, first of all, line (11) of art. 11 of the Tax Code, provides that in the value added tax field tax authorities and other national authorities must consider the case-law of the Court of Justice of the European Union. In this respect there must be mentioned that according to art. 267 of the Treaty on the operation of the European Union, the Court of Justice of the European Union (CJEU) has the competency to preliminary rule on the interpretation of treaties and the validity and interpretation of acts adopted by Union's institutions. Therefore, CJEU pronounces on the interpretation of VAT directives (the most important being Directive 2006/112/EC on the common system of the value added tax) and, therefore, on the provisions of national law that transposes these directives. Decisions made by the Court based on ►



art. 267 of the above mentioned treaty are opposable *erga omnes* and produce retroactive effects. As concerns *erga omnes* opposability, this involves the fact that interpretation decisions produce effects in all member states and must be observed by all national courts, not only for the dispute that made the object of the preliminary application, but also in all similar cases.

As refers to retroactive effects there must be underlined that the rule, as interpreted by the CJEU, must be also applied to judicial reports drafted prior to the ruling of Court decision, if the conditions for its application are met. Practically, the CJEU decisions pronounced after a preliminary application are effectual as of the date the norm interpreting it becomes effectual, thus being similar to the decisions of the central tax Committee. There must be considered, however, for the application of such principles, the extinctive prescription term provided by the national law, the European Union law not opposing to the existence of such a term.

Second, line (12) of art. 11 of the Tax Code provides that if a misuse of a right is ascertained, operations involved in such abusive practices must be redefined so that to resettle the situation that would have prevailed in absence of those abusive operations. Competent tax bodies have the right to cancel the deducted VAT for each operation as often as it is ascertained that the right to deduce has been abusively exercised. In order to invoke the misuse of a right two of the following conditions must be cumulatively fulfilled:

- a) the concerned operations, despite of the official application of the terms provided by the legal provisions, resulted into guaranteeing tax benefits that would be in conflict with the purpose of those legal provisions;
- b) there must be objectively proved that the essential purpose of the concerned operations is to obtain a tax benefit.

These provisions are based on the CJEU case-law, mainly in CJEU Decision in file C-255/02 Halifax and others, decisions that revolutionized the

approach as concerns the VAT application in case of abusive practices. Thus, in the above mentioned case, Halifax, a banking company, decided to build in four different locations different *call center* offices, in order to perform its business. At that date, Halifax had a very low pro rata (5%) and, therefore, could not have deducted the VAT more than this pro rata. Therefore, Halifax and its three branches that it entirely holds, shortly named County, Leeds and Property, implemented a scheme meant to decrease the tax burden of the group. County and Leeds are two companies registered for VAT purposes and Property is a small enterprise. Halifax has financed the building of the offices and the operations performed through its three branches as follows:

Independent constructors invoiced the building works to County who deducted the VAT and reinvoiced the works to Leeds. Leeds deducted the VAT related to the invoices received from County and invoiced to Property exempted rental services, who invoiced rental services to Halifax. The scheme was conceived so that Leeds deduces the charge without making any further tax corrections.

The tax administration in Great Britain, member state where the operations performed, considered that the operations made exclusively with the purpose to avoid the payment of VAT must not be considered, according to the general principle of the community law on prevention of "misuse of a right" and that the provisions of Directive Six must be analysed as concerns the real nature of the concerned operations. Therefore, there was ascertained that only the constructors have performed building services and that the services had been provided directly to Halifax.

Conclusions 2 and 3 of CJEU to the above mentioned decision result into the following:

Directive Six (n.n. *Directive 77/388/EEC on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value-added tax: uniform basis of assessment, replaced as of*

January 1st 2007 by Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax) must be interpreted as excluding any right of any taxpayer to deduce the value added tax paid if operations resulting into that right represent abusive practice.

In order to ascertain the abusive practice, first of all the concerned operations have to result into a tax benefit in conflict with the purposes of those provisions, without prejudicing the official application of the conditions provided in Directive Six and in the national legislation transposing it. Second, they must also result into a series of objective factors, into the fact that the essential purpose of the operations referred to is to have tax benefits.

If it is ascertained an abusive practice, operations involved must be redefined in order to establish the prevailing situation in case of absence of operations setting up that abusive practice.

One may easily observe that the provisions of art. 11 line (12) of the Tax Code closely observe the conclusions of the decision pronounced in Halifax case. The fact that must be additionally underlined is that, even if the first part of the legal text states that operations involved in such abusive practices must be redefined, in order to restore the prevailing situation in absence of operations representing the abuse, in the second part is mentioned only the right of tax bodies to cancel the VAT deducted for each transaction as often as it is ascertained that the right to deduce has been abusively exercised, without referring to the cancellation of the collection charge applicable to such transactions. As results from the provisions above (especially see considerations 94-96 of the decision), in case of County company, the restating of the situation prevailing in absence of artificial transactions involved not only the cancellation of the deduction, but also of the collected charge.

A last aspect to be mentioned is that CJEU decisions made following preliminary applications in VAT field were also applied prior to inserting the above provisions in the Tax Code, but this surplus of information can only be beneficial to economic operators and tax bodies. ■



