

CONSULTANT FISCAL

anul VIII-nr. 48 • ianuarie-februarie 2016 • preț: 12.5 lei • Revistă editată de CCF



LEGISLAȚIE

Prețurile
de transfer.
Noutăți legislative

FOCUS

Noul Cod Fiscal,
o schimbare radicală?
Pozitiv și negativ
în Codul Fiscal rescris

LEGISLAȚIE

Rapoartele finale
pentru acțiunile
din planul BEPS
al OECD

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

Forum de fiscalitate

Dr. Ec. Toni TEAU,
Președintele CCF

Având în vedere interesul manifestat de consultanții fiscali față de cea de-a V-a ediție a Forumului de fiscalitate, cu tema “Codul fiscal rescris - obiective și finalitate”, Camera Consultanților Fiscali a continuat seria acestor evenimente, organizând în primele două luni ale anului în curs, alte două manifestări de acest gen, respectiv:

- Forumul de fiscalitate cu tema “Normele metodologice de aplicare a noului Cod fiscal” din 14 ianuarie 2016;
- Forumul de fiscalitate cu tema “În actualitate - Codul fiscal și Codul de procedură fiscală” din 18-19 februarie 2016.

Tematica celor două evenimente a fost susținută, ca de fiecare dată, de specialiști în elaborarea legislației fiscale din Ministerul Finanțelor Publice, precum și de specialiști cu expertiză în fiscalitate, care își desfășoară activitatea în cele mai cunoscute societăți de consultanță fiscală.

La Forumul de fiscalitate din data de 14 ianuarie 2016, au fost dezbătute pe larg Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016.

În vederea atingerii anumitor obiective ale politicii fiscale care vizează, în principal, abordarea facilă a legislației fiscale de către contribuabil, administrarea coerentă a sistemului de impozite și taxe și reducerea costurilor de conformare a contribuabililor, Noul Cod fiscal, intrat în vigoare la 1 ianuarie 2016, a impus cu necesitate elaborarea Normelor metodologice de aplicare a acestuia.

Obiectivul principal al noilor Norme metodologice a fost păstrarea prevederilor din Normele metodologice în vigoare până la 1 ianuarie 2016, care corespund dispozițiilor din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, dar și actualizarea acestora în funcție de necesitățile economice, precum și reformularea sau introducerea unor noi reglementări cu scopul de a asigura aplicarea mai simplă și mai coerentă a prevederilor din Noul Cod fiscal.

În cadrul forumului au fost discutate pe larg normele metodologice privitoare la:

- Impozitul pe profit;
- Accize și alte taxe speciale;
- Impozitele și taxele locale;
- Contribuțiile sociale obligatorii;
- Impozitarea persoanelor nerezidente;
- Taxa pe valoarea adăugată;
- Impozitul pe venit.

Ample dezbateri au avut loc în cadrul prezentării normelor metodologice aferente Titlului IX - Impozite și taxe locale - în special în ceea ce privește modul de stabilire a impozitului/taxei pe clădiri în funcție de destinația acestora - rezidențială, nerezidențială sau mixtă - fiind clarificate unele aspecte privind modalitatea de determinare și declarare a valorii impozabile pe baza rapoartelor de evaluare. Întrebările participanților au avut ca bază dificultățile întâmpinate, în prima perioadă a anului curent, la plata impozitelor/taxelor pe clădiri, pornind de la completarea declarațiilor.

Forumul de fiscalitate din 18-19 februarie 2016, a fost organizat la solicitarea consultanților fiscali și a reluat tematica privind Codul fiscal și Codul de procedură fiscală, noile acte normative intrate în vigoare la 1 ianuarie a.c.

În ceea ce privește Codul fiscal, de această dată, au fost dezbătute temele privind:

- Taxa pe valoarea adăugată;
- Impozitul pe profit;
- Impozitul pe venit;
- Contribuțiile sociale obligatorii;
- Impozitele și taxele locale;
- Prețurile de transfer.

A doua parte a forumului a fost dedicată Codului de procedură fiscală.

Camera Consultanților Fiscali mulțumește tuturor participanților la aceste evenimente, consultanților fiscali și reprezentanților mediului de afaceri, pentru calitatea dezbaterilor inițiate și în egală măsură lectorilor pentru nivelul academic deosebit de ridicat al prezentărilor și pentru promptitudinea cu care răspund de fiecare dată invitației noastre.

CONSILIU ȘTIINȚIFIC

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*

Prof. univ. dr. Iulia **SOBOLEVSKI-DAVID** - *Academia de Studii Economice*

SUMAR:

LEGISLAȚIE

5-19

- 5-7** Sistemul comun de impozitare aplicabil plăților de dobânzi și redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite
(The common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States)
Mihaela Davidovici, consilier superior - MFP (Senior Adviser - MPF)
- 8-10** Prețurile de transfer. Noutăți legislative
(Transfer pricing. Legislative news)
Cristina Săulescu, Transfer Pricing & Corporate Services Manager - PKF Finconta (Transfer Pricing & Corporate Services Manager - PKF Finconta)
- 11-13** Scutirea de TVA pentru grupurile independente de persoane
(VAT exemption for independent groups of persons)
Oana Iacob
- 14-19** Rapoartele finale pentru acțiunile din planul BEPS (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) al OECD. Partea a II-a
(Final reports for BEPS action plan (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) of OECD. 2nd part)
Prof. univ. dr. Andrei Dobrescu (Univ. Prof. PhD)

FOCUS

20-30

- 20-24** Noul Cod Fiscal, o schimbare radicală? Pozitiv și negativ în Codul Fiscal rescris
(The new Tax Code, a radical change? Advantages and disadvantages in the Tax code rewritten)
Dan Schwartz, Managing Partner - RSM Romania SRL (Managing Partner)
- 25-27** Implicații economice, sociale și fiscale ale creșterii salariului minim brut pe economie
(Economic, social and fiscal implications of the increase of the gross minimum wage per economy)
Magdalena Negruțiu, Prof. univ. dr. asociat (PhD Associate Univ. Prof.) Traian-Ovidiu Calotă, Conf. univ. dr. - Facultatea de Finanțe, Bănci, Contabilitate și Administrarea afacerilor din cadrul Universității Titu Maiorescu, București (PhD Associate Prof. - Faculty of Finance, Banking, Accounting and Business Administration from Titu Maiorescu University Bucharest)
- 28-30** Tratatamentul creanțelor curente în procedura insolvenței
(Treatment of current receivables in insolvency proceedings)
Toma Costreie, Director General - ANAF (General Manager - NAFA)

INTERNATIONAL

31

ENGLISH SECTION

32-34

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

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

Partea II

Mihaela DAVIDOVICI,
consilier superior, MFP

Abstract: În continuarea articolului din numărul trecut al revistei „Consultant Fiscal”, vor fi dezvoltate alte două aspecte care sunt cuprinse în Directiva 2003/49/CE, respectiv condițiile în care se aplică prevederile Directivei precum și situații în care Directiva nu se aplică. Directiva 2003/49/CE prevede scutirea în statul sursă a veniturilor de natura dobânzilor și redevențelor obținute de societățile asociate multinaționale și impunerea acestora doar în statul de rezidență al societăților respective.

Cuvinte cheie: Directiva 2003/49/CE, dobânzi și redevențe, societăți (întreprinderi) asociate, reținere la sursă, participare minimă directă, exceptarea plăților de dobânzi și redevențe, atestare (declarație pe proprie răspundere), restituirea impozitului reținut la sursă, neaplicarea directivei.

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) urmărește scutirea plăților de dobânzi și redevențe în statul sursă de obținere a acestora și impozitarea acestor venituri o singură dată, în statul de rezidență al societății primitoare a acestor venituri sau în statul membru în care sunt situate sediile permanente ale societăților asociate care primesc astfel de plăți.

În statul sursă de obținere al veniturilor de natura dobânzilor și a redevențelor, aplicarea de către societatea plătitoare a prevederilor Directivei 2003/49/CE presupune urmărirea întrunirii cumulative a mai multor **condiții:**

a) atât societatea plătitoare a dobânzilor și redevențelor, cât și societatea beneficiară a acestor venituri trebuie să aibă una din

formele de organizare enumerate în lista prevăzută la art. 124²⁶ din Codul fiscal, (așa cum se menționează la art. 124²¹ lit. a)). Lista respectivă cuprinde o enumerare a formelor de organizare a societăților în fiecare stat membru, forme pentru care este permisă aplicarea prevederilor Directivei; și

b) atât societatea plătitoare a dobânzilor și redevențelor, cât și societatea beneficiară a acestor venituri trebuie să fie considerate *rezidente fiscale într-un stat membru al Uniunii Europene*, conform legislației fiscale a statului membru respectiv; și

c) atât societatea plătitoare a dobânzilor și redevențelor, cât și societatea beneficiară a acestor venituri trebuie să fie *supuse impozitului pe profit sau unui impozit de natură similară* în statele lor de rezidență din Uniunea Europeană. La art. 124²¹ lit. a) pct. (iii) sunt menționate tipurile de impozit pe care trebuie să îl plătească societățile

asociate; și

d) societatea beneficiară a dobânzilor și redevențelor are o *participație minimă directă de cel puțin 25%* în capitalul societății plătitoare a acestor venituri sau societatea plătitoare are o participație minimă directă de cel puțin 25% în capitalul societății beneficiare a dobânzilor și redevențelor sau o societate terță, rezidentă de asemenea într-un stat membru al Uniunii Europene deține în mod direct cel puțin 25% din capitalul social atât al societății beneficiare, cât și al societății plătitoare, fără ca acestea două din urmă să se dețină una pe alta în mod direct; și

e) *deținerea* acestor participații minime directe în cadrul unei societăți asociate, așa cum a fost descrisă mai sus, rezidentă în România trebuie să fie *neîntreruptă, pe durata a cel puțin 2 ani*, înainte de efectuarea plății de dobânzi și redevențe, conform prevederilor art. 124¹⁸, alin. (10). Îndeplinirea concomitentă a cerințelor ▶



de mai sus dă dreptul societăților asociate să beneficieze de prevederile Directivei.

Administrativ, dovedirea îndeplinirii condițiilor de mai sus de către societatea beneficiară a dobânzilor și redevențelor se face pe baza unei **atestări**. Această atestare se prezintă societății plătitoare la data plății dobânzilor și redevențelor. În cazul României, conform prevederilor art. 118 alin. (2) din Codul Fiscal, aplicarea prevederilor Directivei se face prin prezentarea atât a certificatului de rezidență fiscală emis de autoritatea fiscală a statului de rezidență al societății beneficiare de venit, cât și a atestării (declarației pe proprie răspundere) a societății beneficiare de venit. Această atestare (declarație pe proprie răspundere) se face pe formular tipizat prevăzut de Anexa 15 a Ordinului Ministrului

Finanțelor Publice nr. 724 din 4 februarie 2011 pentru aprobarea formularisticii prevăzute de **art. 118 și 120** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și stabilirea competențelor în ceea ce privește semnarea acestor formulare.

Pe acest document, societatea beneficiară a veniturilor menționează îndeplinirea condițiilor care îi permit să beneficieze de prevederile Directivei.

Dacă îndeplinirea cerințelor stabilite pentru aplicarea Directivei nu a fost atestată la data plății dobânzilor sau redevențelor, **se va aplica reținerea la sursă de către societatea plătitoare a acestor venituri**, conform prevederilor art. 124¹⁸, alin. (11) din Codul fiscal. Retinere la sursă a impozitului se face prin aplicarea asupra venitului brut al dobânzii sau redevenței plătite din România a cotei de impozit prevăzută

de legislația națională (16%) sau a cotei de impozit prevăzută de convențiile de evitare a dublei impuneri.

Atestarea este valabilă un an de zile de la data emiterii ei, iar prezentarea acestei atestări nu se face la fiecare plată prevăzută de contract, ci pentru fiecare contract încheiat între societatea beneficiară și cea plătitoare (conform prevederilor art. 124¹⁸ alin (12) din Codul fiscal).

Dacă condițiile de aplicare a Directivei încetează să mai fie îndeplinite, societatea beneficiară sau sediul permanent primitor al acestor venituri trebuie să informeze imediat societatea plătitoare sau sediul permanent plătitor al acestor venituri.

În cazul în care, până la îndeplinirea concomitentă a condițiilor care dau dreptul la aplicarea neimpozitării dobânzilor și redevențelor în statul de sursă, societatea plătitoare a efectuat

reținere la sursă asupra dobânzilor și redevențelor plătite, iar ulterior acestei rețineri se îndeplinesc condițiile de aplicare a Directivei, societatea plătitoare poate cere autorității fiscale din statul său de rezidență **restituirea impozitului reținut**. Prezentarea acestei cereri se poate face în termenul legal de prescripție al impozitului, iar cererea va avea ca fundament atestarea (declarația pe proprie răspundere) a societății beneficiare, prin care dovedește de către acesta din urmă îndeplinirea cerințelor de aplicare a Directivei, însoțită de certificatul de rezidență fiscală. Procedura de restituire a impozitului reținut la sursă este prevăzută de Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată, cu modificări și completări ulterioare, aprobată prin Legea nr. 52/2009. Restituirea impozitului reținut la sursă se face în decurs de 1 an de la data primirii cererii de restituire a impozitului și a informațiilor doveditoare. Dacă impozitul nu este restituit în perioada menționată, societatea plătitoare poate solicita la expirarea anului în cauză, dobânda asupra sumei reprezentând impozitul care trebuie restituit. Dobânda solicitată se va calcula conform prevederilor Codului de procedură fiscală.

Societatea beneficiară a dobânzilor și redevențelor primite de la societatea plătitoare din statul sursă are dreptul să ia în considerare la stabilirea bazei impozabile a impozitului pe profit în **statul ei de rezidență**, aceste venituri, atunci când aplică legislația fiscală privind determinarea impozitului pe profit al societății beneficiare (art. 124¹⁸ alin. (9) din Codul fiscal).

Directiva 2003/49/CE nu se aplică în mai multe situații, ca de pildă:

a) atunci când nu sunt îndeplinite concomitent condițiile de rezidență fiscală în spațiul Uniunii Europene, atât în cazul societății plătitoare a acestor tipuri de venituri cât și în cazul societății beneficiare. Mai exact, atunci când o astfel de societate asociată, indiferent că este plătitoare sau beneficiară, este considerată rezident fiscal în afara Uniunii Europene în baza prevederilor unei convenții de evitare a dublei impunerii, dispozițiile Directivei nu se aplică (conform prevederilor art.

124²¹ lit. a) pct. (ii) din Codul fiscal). În acest caz, în statul sursă de obținere a veniturilor se aplică impozitarea prin reținere la sursă, la nivelul cotei de impunere din legislația națională. La nivelul societății beneficiare, aceste venituri vor urma tratamentul fiscal prevăzut de legislația statului de rezidență al acestei societăți (de exemplu, cu acordarea sau nu a facilității de eliminare a dublei impunerii, funcție de prevederile naționale);

b) atunci când dobânzile sau redevențele sunt plătite de către ori către un sediu permanent situat într-un stat terț din afara Uniunii Europene și acest sediu este al unei societăți rezidente într-unul din statele membre ale Uniunii Europene, iar activitatea acestei societăți este desfășurată în întregime sau în parte prin acel sediu permanent (conform prevederilor art. 124¹⁸, alin. (8) din Codul Fiscal);

c) atunci când societățile asociate nu sunt organizate în una din formele de organizare prevăzute în lista de la art. 124²⁶;

d) atunci când una sau ambele societăți asociate (atât cea plătitoare, cât și cea beneficiară) sunt scutite de impozitul pe profit sau un impozit de natură similară, instituit în statul de rezidență din Uniunea Europeană în care sunt organizate;

e) atunci când nu este atins nivelul de deținere în mod direct a capitalului social între societățile asociate, sau de exemplu, atunci când atât societatea plătitoare, cât și societatea beneficiară, ambele rezidente în state membre ale Uniunii Europene, sunt deținute în mod direct, într-un procent de cel puțin 25% sau mai mult de o societate rezidentă fiscală într-un stat din afara Uniunii Europene;

f) atunci când participația în capitalul social atât al societății plătitoare, cât și al societății beneficiare se schimbă, indiferent prin ce modalitate, pe parcursul a 2 ani, înainte de efectuarea plății de dobânzi și redevențe între întreprinderi asociate (conform prevederilor art. 124¹⁸, alin. (10));

g) atunci când plățile de dobânzi și redevențe sunt tratate ca o distribuire de beneficii sau ca o restituire de capital, conform legislației române (art. 124²² alin. (1) lit. a));

h) atunci când plățile de dobânzi și

redevențe sunt rezultate din creanțe care dau dreptul creditorului de a participa la profiturile debitorului (art. 124²² alin. (1) lit. b));

i) atunci când plățile de dobânzi sunt rezultate din creanțe care permit creditorului să își schimbe dreptul de a primi dobânda contra unui drept de participare în profiturile debitorului (art. 124²² alin. (1) lit. c));

j) atunci când plățile de dobânzi și redevențe sunt rezultate din datorii care nu conțin niciun fel de prevederi referitoare la restituirea datoriei principale sau dacă restituirea este datorată pentru o perioadă mai mare de 50 de ani de la data emisiunii (art. 124²² alin. (1) lit. d));

k) atunci când, datorită relațiilor speciale existente între debitor și beneficiarul efectiv al dobânzii sau redevențelor ori între unul dintre ei și o altă persoană, suma dobânzilor sau redevențelor depășește suma care s-ar fi convenit între debitor și beneficiarul efectiv (art. 124²² alin. (2));

l) atunci când tranzacțiile generatoare de venituri de natura dobânzilor și redevențelor au drept consecință fraudă, evaziunea fiscală sau abuzul, aceste fapte fiind constatate de organul fiscal în condițiile legii (art. 124²³ alin. (2)).

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) Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aprobată prin Legea nr. 52/2009;
- e) Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 724/2011 pentru aprobarea formularisticii prevăzute de art. 118 și 120 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și stabilirea competențelor în ceea ce privește semnarea acestor formulare. ■

Prețurile de transfer

NOUTĂȚI LEGISLATIVE

Cristina SĂULESCU,
Transfer Pricing & Corporate Services
Manager, PKF Finconta

Abstract: Articolul abordează aspecte referitoare la noutățile aduse în aria prețurilor de transfer de publicarea, în luna februarie 2016, a Ordinului nr. 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer.

Cuvinte cheie: prețuri de transfer, tranzacții intra-grup, estimare/ajustare, OCDE, BEPS.

Îndelung așteptatul Ordin privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer a fost publicat în data de 2 februarie 2016. Astfel, Ordinul 222/2008, deși nu apare ca fiind abrogat, este înlocuit de Ordinul 442/2016.

Ordinul 442/2016 aduce o multime de noutăți atât în ceea ce privește obligativitatea întocmirii dosarului prețurilor de transfer, cât și a termenelor limită pentru întocmire. Astfel, până la publicarea Ordinului 442/2016, dosarul prețurilor de transfer se întocmea, în general, doar la solicitarea organelor de inspecție fiscală, iar termenul pe care autoritățile îl puneau la dispoziția contribuabililor nu era foarte clar delimitat, având doar intervalul maxim de 3 luni, cu posibilitatea prelungirii cu un interval de timp egal cu cel acordat inițial. Începând cu punerea în aplicare a noilor reglementări legale în materie de prețuri de transfer, contribuabilii au fost împărțiți în trei mari categorii, astfel:

1. Marii contribuabili, în cazul cărora valoarea totală anuală (fără TVA) a tranzacțiilor cu toate persoanele afiliate depășește oricare din următoarele praguri de semnificație:

- a) 200.000 euro în cazul dobânzilor încasate/plătite;

- b) 250.000 euro în cazul serviciilor prestate/primate;

- c) 350.000 euro în cazul tranzacțiilor de vânzare/cumpărare de bunuri corporale/necorporale.

2. Contribuabili mari, care nu depășesc pragurile ante-menționate, contribuabili mici și mijlocii, în cazul cărora valoarea totală anuală (fără TVA) a tranzacțiilor cu toate persoanele afiliate depășește oricare din următoarele praguri de semnificație:

- a) 50.000 euro în cazul dobânzilor încasate/plătite;

- b) 50.000 euro în cazul serviciilor prestate/primate;

- c) 100.000 euro în cazul tranzacțiilor de vânzare/cumpărare de bunuri corporale/necorporale.

3. Toți ceilalți contribuabili, respectiv cei care nu îndeplinesc niciunul din pragurile de materialitate menționate anterior.

Pragurile de materialitate prevăzute în Ordinul 442/2016 se calculează începând cu tranzacțiile derulate în exercițiul financiar 2016.

Astfel, contribuabilii menționați la punctul 1 de mai sus au obligația ca, începând cu anul 2017, să întocmească dosarul prețurilor de transfer anual, cu data limită pentru întocmire, data depunerii declarației anuale privind impozitul pe profit. Pentru marea majoritate a societăților din România, anul fiscal coincide cu anul calendaristic, motiv pentru care data limită de întocmire a dosarului

prețurilor de transfer pentru aceștia va fi data de 25 martie a fiecărui an, începând cu 25 martie 2017.

Această nouă obligație legală reprezintă o povară în plus pentru departamentele financiar-contabile ale societăților aflate în această categorie, deoarece perioada ianuarie-martie a fiecărui an, așa după cum cu toții știm, este poate cea mai aglomerată perioadă a anului. Atunci se încheie anul contabil, pe lângă declarațiile lunare uzuale, se depun și declarațiile anuale, se operează închiderea anului precedent, închiderile cu grupul, ședințele de bugete atât cele la nivel local, cât și cele la nivel de grup, ca să nu mai vorbim de audit.

Trebuie avut în vedere faptul că societățile care se regăsesc în această situație vor avea obligativitatea prezentării dosarului prețurilor de transfer, în maxim 10 zile calendaristice de la solicitarea organelor fiscale, dar nu mai devreme de 10 zile de la expirarea termenului legal de întocmire.

În ceea ce privește a doua categorie de contribuabili, respectiv cei menționați la punctul 2 de mai sus, termenul pe care aceștia îl au la dispoziție pentru prezentarea dosarului prețurilor de transfer, la solicitarea organelor fiscale, este cuprins între 30 și 60 de zile calendaristice. Există posibilitatea prelungirii acestui termen, la solicitarea contribuabilului, cu o perioadă de maxim 30 de zile.



Ordinul 442/2016 aduce totuși și vesti bune, respectiv contribuabilii din cea de-a treia categorie, și anume cei menționați la punctul 3 de mai sus, nu vor avea obligativitatea întocmirii dosarului de prețuri de transfer. Altfel spus, contribuabilii care nu îndeplinesc niciunul din pragurile de materialitate menționate anterior, nu vor întocmi dosar, ci vor documenta respectarea principiului valorii de piață, în cadrul unei inspecții fiscale, conform regulilor generale prevăzute

de reglementările financiar-contabile și fiscale în vigoare. Noul Ordin aduce însă și modificări în ceea ce privește conținutul dosarului prețurilor de transfer. În cele ce urmează voi încerca să surprind cele mai importante noutăți aduse de Ordinul 442/2016 în ceea ce privește documentația de prețuri de transfer. Astfel, în partea descriptivă a grupului din care face parte compania analizată, secțiune cunoscută sub denumirea de „master file”, pe lângă informațiile care

se completau până acum (structura organizatorică, juridică și operațională a grupului, prezentarea generală a tranzacțiilor, a politicii de stabilire a prețurilor de transfer, etc.) se solicită prezentarea unor informații suplimentare, dintre care amintim:

- descrierea principalelor funcții, riscuri și active la nivel de grup care contribuie în mod semnificativ și definitoriu la crearea de valoare adăugată, cu individualizarea acestora la nivelul fiecărei entități participante din grup; ►

- descrierea politicii de prețuri de transfer referitoare la aranjamentele financiare dintre persoanele afiliate;
- descrierea eventualelor restructurări ale afacerilor în cadrul grupului.

În ceea ce privește secțiunea de informații despre contribuabil, notăm în cele ce urmează câteva dintre cele mai importante noutăți aduse de Ordinul 442/2016:

- descrierea generală a politicii de prețuri de transfer referitoare la serviciile de finanțare intra-grup ale contribuabilului cu persoane afiliate, cu prezentarea acordurilor de finanțare intra-grup ale contribuabilului cu persoane afiliate cât și cu creditori independenți;
- prezentarea acordurilor de „cost contribution”, dacă este cazul;
- valoarea plăților/încasărilor aferente fiecărei tranzacții derulate de contribuabil cu fiecare persoană afiliată;
- prezentarea prezumțiilor critice care au stat la baza stabilirii politicii de prețuri de transfer;
- o prezentare a motivelor pentru care s-a recurs la o analiză multianuală sau la o analiză a datelor comparabile, după caz, etc.

Una dintre cele mai importante noutăți în materie de conținut al dosarului prețurilor de transfer îl reprezintă solicitarea prezentării tuturor încasărilor și plăților înregistrate de societatea analizată în legătură cu tranzacțiile cu persoane afiliate. Această cerință nouă ne duce cu gândul la faptul că informațiile din dosarul prețurilor de transfer vor fi utilizate și în realizarea unor alte analize la nivelul contribuabililor parte din grupuri și reprezentată, considerăm noi, un pas important în implementarea planului de acțiuni BEPS (cunoscut ca „Planul de acțiuni împotriva erodării bazei de impozitare și a transferului profiturilor”) și la nivelul țării noastre.

Un alt element de noutate adus de Ordinul 442/2016 îl reprezintă faptul că anexele la dosar care sunt disponibile și în format electronic, vor fi înaintate organelor fiscale competente într-un format editabil.

Un aspect demn de luat în seamă îl reprezintă excluderea ordinii preferențiale a metodelor de analiză a prețurilor de transfer utilizate în analiză.

Astfel, până acum, dacă nu se utiliza metoda comparării prețurilor această decizie trebuia justificată. În Ordinul 442/2016, această prevedere nu mai apare. Această modificare nu reprezintă altceva decât alinierea legislației române la Liniile Directoare OCDE privind prețurile de transfer, care au eliminat ordinea preferențială în alegerea metodelor de analiză încă din anul 2010. În plus, față de elementele de noutate menționate anterior aduse de Ordinul 442/2016, este important să ne oprim atenția și asupra clarificărilor. Astfel, a fost definită „tendința centrală a pieței” care este folosită de autoritățile fiscale în scopul realizării ajustărilor sau estimărilor. Astfel, tendința centrală a pieței reprezintă valoarea mediană a intervalului de comparare a indicatorilor financiari ai societăților sau tranzacțiilor comparabile identificate sau media aritmetică a cel mult trei societăți sau tranzacții comparabile.

Concluzii

Timpul redus de pregătire a dosarului prețurilor de transfer și complexitatea informațiilor necesare vor implica un grad ridicat de încărcare a personalului societăților afectate. Experiența practică ne arată că, în medie, durata pregătirii unui dosar de prețuri de transfer este de aproximativ 3 luni, însă numărul tranzacțiilor, complexitatea acestora și disponibilitatea informațiilor la nivel local și de grup pot crește semnificativ timpul necesar. Solicitarea informațiilor cu privire la profilurile funcționale ale tuturor societăților din grup arată interesul sporit al autorităților pentru asigurarea corelării între valoarea creată în cadrul grupului și profitabilitatea realizată de contribuabil.

Necesitatea prezentării tuturor încasărilor și plăților înregistrate în relație cu persoanele afiliate sugerează, așa după cum spuneam, o analiză nu doar din perspectiva respectării principiului prețului de piață în valori absolute, dar chiar analizarea substanței economice a tranzacțiilor derulate.

Închei cu câteva recomandări, astfel:

- încercați, pe cât posibil, să facilitați din timp colectarea documentelor justificative și a informațiilor

necesare pregătirii dosarului prețurilor de transfer, ținând cont și de faptul că a crescut și numărul și complexitatea acestora;

- acordați o atenție sporită documentelor justificative pentru serviciile intra-grup, pentru a putea justifica prestarea de fapt și beneficiul adus;

- încercați să obțineți o dimensiune a prețului de piață al tranzacțiilor intra-grup anterior desfășurării acestora, pentru a preîntâmpina eventuale riscuri de ajustare din partea autorităților fiscale;

- este esențială o comunicare eficientă în cadrul grupului, pentru a semnaliza din timp eventuale riscuri de prețuri de transfer la nivel local și pentru a accelera procesul împovărat de colectare a informațiilor disponibile doar la nivelul părților afiliate;

- țineți cont de faptul că schimbul de informații între autoritățile fiscale este din ce în ce mai activ, unele țări din Uniunea Europeană au implementat deja raportul Country-by-Country, prin urmare este ușor ca la nivelul autorităților fiscale să se realizeze o reconciliere între informațiile furnizate în cadrul dosarului de către entitatea din România și celelalte entități care fac parte din același grup;

- o politică solidă de prețuri de transfer la nivelul grupului împreună cu demonstrarea implementării corecte a acesteia la nivel local poate constitui un argument important în dialogul cu autoritățile fiscale;

- asigurați-vă din timp că informațiile din documentația disponibilă la nivelul grupului, în special analizele de comparabilitate, pot fi utilizate în cadrul dosarului care va fi întocmit la nivelul entității din România.

Este important să rețineți că, deși aduc o mulțime de cerințe noi care pot părea împovăratore, schimbările în materie de prețuri de transfer au în vedere alinierea legislației din țara noastră la legislația europeană în materie, iar scopul principal al acestora nu este acela de a îngreuna activitatea contribuabililor, ci de a contribui la lupta împotriva erodării bazei impozabile și a transferului profiturilor. ■

Scutirea de TVA pentru grupurile independente de persoane

I Oana IACOB

Abstract: Art. 132 alin.(1) lit. (f) din Directiva TVA¹ prevede o scutire de TVA pentru prestările de servicii de către grupuri independente de persoane, care efectuează o activitate scutită de TVA sau pentru care nu sunt persoane impozabile, în scopul prestării către membrii lor a serviciilor necesare în mod direct desfășurării activității respective, atunci când grupurile în cauză se rezumă să solicite membrilor lor rambursarea exactă a părții lor din cheltuielile comune, cu condiția ca scutirea respectivă să nu fie susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței. Aceste dispoziții, obligatorii pentru statele membre, au generat numeroase dificultăți de aplicare în practică, fiind implementate în mod diferit în statele Uniunii Europene. Din acest motiv, prevederile respective au făcut obiectul dezbaterilor ce au avut loc în mai multe reuniuni ale Comitetului de TVA din cadrul Comisiei Europene, în vederea clarificării unor aspecte ce derivă din implementarea acestor reglementări.

În legislația României, această scutire de TVA a fost implementată la data aderării, în contextul procesului de armonizare cu legislația europeană, fiind preluată și în noul Cod fiscal în vigoare de la data de 1 ianuarie 2016.

Prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 au fost stabilite norme pentru aplicarea acestei scutiri, conforme Directivei TVA și jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE).

Cuvinte cheie: TVA, scutire, grup independent de persoane, armonizare, directivă, state membre.

LEGISLAȚIA EUROPEANĂ

Una dintre scutirile de TVA care trebuie aplicată de statele membre pentru anumite activități de interes general este prevăzută la art. 132 alin.(1) lit. (f) din Directiva TVA și vizează prestările de servicii de către grupuri independente de persoane, care efectuează o activitate scutită de TVA sau pentru care nu sunt persoane impozabile, în scopul prestării

către membrii lor a serviciilor necesare în mod direct desfășurării activității respective, atunci când grupurile în cauză se rezumă să solicite membrilor lor rambursarea exactă a părții lor din cheltuielile comune, cu condiția ca scutirea respectivă să nu fie susceptibilă de a cauza denaturări ale concurenței. Scopul scutirii de TVA prevăzută la art. 132 alin.(1) lit. (f) din Directiva TVA este acela

de a se permite, în anumite condiții, împărțirea unor cheltuieli comune și direct necesare pentru exercitarea unei activități scutite de TVA sau neimpozabile. În acest fel, membrii grupurilor independente de persoane își pot reduce costurile, beneficiind de condiții echitabile comparativ cu concurenții lor mai mari, care au capacitatea de a efectua aceleași activități cu propriile resurse.² ►

¹ Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, cu modificările și completările ulterioare

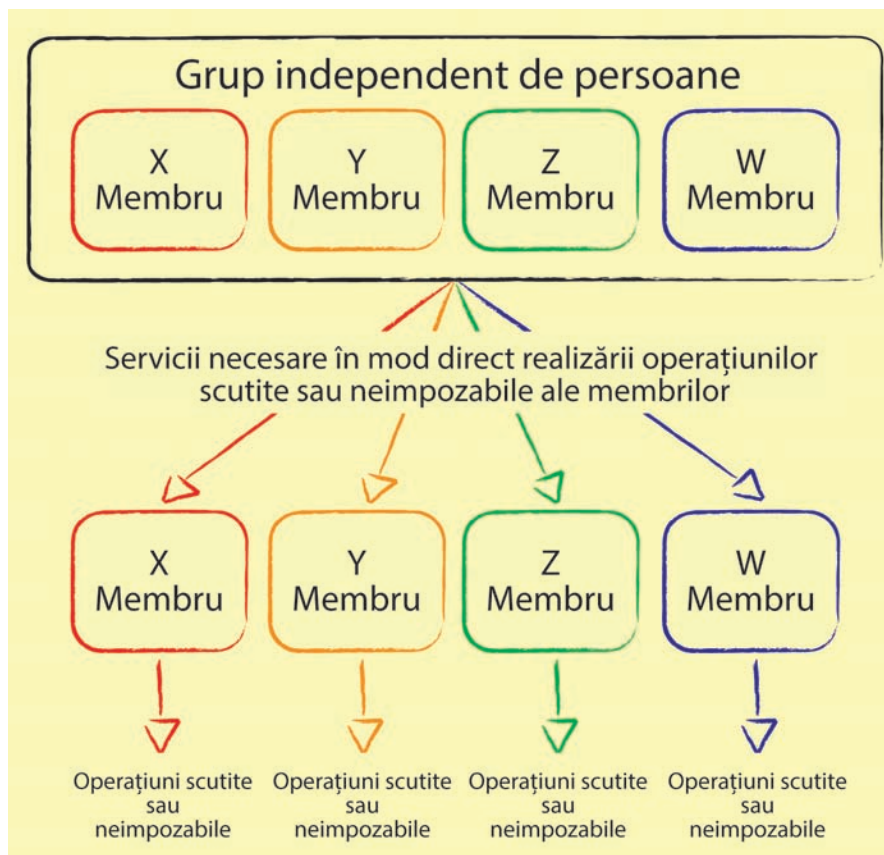
² A se vedea opinia Avocatului General Mischo în cazul C-8/01 Taksatorringen

Referitor la modalitatea de implementare și aplicare a scutirilor fără drept de deducere pentru activitățile de interes general prevăzute de Directiva TVA, trebuie avut în vedere că acestea constituie noțiuni autonome de drept a Uniunii Europene, care au ca obiect evitarea unor divergențe în aplicarea sistemului TVA de la un stat membru la altul. Potrivit unei jurisprudențe constante a CJUE, scutirile de TVA sunt de strictă interpretare, întrucât acestea reprezintă excepții de la principiul general potrivit căruia TVA trebuie percepută pentru toate livrările de bunuri/prestările de servicii realizate cu titlu oneros de către persoanele impozabile. Cu toate acestea, interpretarea termenilor folosiți pentru aplicarea scutirilor trebuie să fie conformă cu obiectivele urmărite de scutirile respective și să respecte cerințele principiului neutralității fiscale, inerent sistemului comun al TVA. În ceea ce privește aplicarea scutirii de TVA prevăzute la art. 132 alin. (1) lit. (f) din Directiva TVA, trebuie avute în vedere următoarele aspecte:

- definirea grupului independent care furnizează servicii pentru membrii săi;
- membrii grupului trebuie să fie persoane impozabile care desfășoară o activitate care este scutită de TVA sau neimpozabilă;
- serviciile furnizate de grup trebuie să fie necesare în mod direct și indispensabile exercitării activităților scutite sau neimpozabile ale membrilor;
- grupul solicită membrilor săi rambursarea exactă a cotei-părți din cheltuielile comune și nu trebuie să obțină un profit din scutirea serviciilor furnizate în beneficiul membrilor săi;
- scutirea nu trebuie să fie de natură a produce o denaturare a concurenței.

LEGISLAȚIA NAȚIONALĂ

În conformitate cu prevederile art. 292 alin. (1) lit. q) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt scutite de TVA prestările de servicii efectuate de către grupuri independente de persoane, ale căror operațiuni sunt scutite sau nu intră în sfera de aplicare a taxei, grupuri create în scopul prestării către membrii lor de servicii direct legate de exercitarea activităților acestora, în cazul în care aceste grupuri solicită membrilor lor



numai rambursarea cotei-părți de cheltuieli comune, în limitele și în condițiile stabilite prin normele metodologice și în condițiile în care această scutire nu este de natură a produce distorsiuni concurențiale. La Titlul VII - Taxa pe valoarea adăugată, Capitolul IX - Operațiuni scutite de taxă, Secțiunea 1 - Scutiri pentru anumite activități de interes general și scutiri pentru alte activități, pct. 51 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 au fost stabilite norme pentru aplicarea acestor scutiri, conforme Directivei TVA și jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE)³.

Principalele repere ale aplicării scutirii de TVA pentru prestările efectuate de grupuri independente de persoane, conform Codului fiscal și Normelor metodologice de aplicare a acestuia:

- Definirea grupului independent de persoane din perspectiva aplicabilității scutirii de TVA

Prin Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, la pct. 51 al Titlului VII a fost definit

grupul independent de persoane în sensul aplicării scutirii de TVA prevăzute la art. 292 alin. (1) lit. q) din Codul fiscal ca reprezentând *asocierea, cu sau fără personalitate juridică, dintre două sau mai multe persoane impozabile sau neimpozabile, care sunt de acord să împartă cheltuieli comune și direct necesare pentru exercitarea unei activități scutite de TVA fără drept de deducere sau pentru care nu sunt considerate persoane impozabile*. Un exemplu de grup independent de persoane în sensul acestor prevederi poate fi reprezentat de grupul european de interes economic (GEIE)⁴.

- Alocarea de cheltuieli se consideră a fi o prestare de servicii de către grupul independent de persoane în beneficiul membrilor acestuia.
- Serviciile prestate de grupul independent în beneficiul membrilor săi se decontează fiecărui membru și reprezintă contravaloarea cheltuielilor comune aferente perioadei pentru care se efectuează decontarea. Ca urmare a acestor decontări, grupul independent nu poate obține niciun profit.

³ A se vedea cazurile C-8/01 Taksatorringen, C-407/07 Stichting Centraal, C-456/03 Commission v Italy

⁴ Grupurile europene de interes economic (GEIE) sunt constituite în baza Regulamentului Consiliului nr. 2137/85 din 25 iulie 1985

Decontarea se efectuează în baza unui decont justificativ ce stabilește:

- cota-parte exactă de cheltuieli comune pentru fiecare membru al grupului;
- o evaluare exactă a cotei-părți a fiecărui membru din cheltuielile comune, în baza criteriilor obiective agreeate între membrii grupului.
- Scutirea se aplică:
 - numai pentru serviciile care sunt legate în mod specific de activitățile scutite sau neimpozabile ale membrilor grupului și care sunt indispensabile desfășurării acestor activități și
 - numai în cazul în care grupul solicită membrilor săi rambursarea exactă a cotei-părți din cheltuielile comune, în condițiile în care această scutire nu este de natură a produce distorsiuni concurențiale.

Pentru a stabili dacă serviciile sunt legate în mod specific de activitățile scutite sau neimpozabile ale membrilor grupului și, respectiv, dacă sunt indispensabile desfășurării acestor activități, poate fi utilă analiza hotărârii CJUE în cauza C-8/01 *Taksatorringen*, din care reiese de exemplu faptul că unele servicii cu caracter general, cum ar fi serviciile de curățenie sau servicii de pază nu ar trebui să beneficieze de această scutire întrucât nu pot fi considerate ca având o legătură directă cu activitățile scutite desfășurate de membrii grupului.

- Scutirea se aplică indiferent dacă grupul sau membrii acestuia sunt sau nu înregistrați în scopuri de TVA.
- Grupul independent poate primi sume în avans de la membrii săi, cu condiția ca valoarea totală a acestor avansuri să nu depășească suma totală a cheltuielilor comune angajate pe perioada acoperită de fiecare decont justificativ.

- În situația în care se decontează costurile de administrare a grupului independent către membri, acestea nu sunt scutite de TVA.

- În vederea implementării scutirii de TVA, grupul independent trebuie să depună o notificare la organul fiscal competent în administrarea sa. Depunerea cu întârziere a acestei notificări nu va conduce la anularea scutirii. Notificarea trebuie să cuprindă următoarele elemente:



- numele, adresa și codul de înregistrare fiscală a grupului independent de persoane;
- numele, adresa, obiectul de activitate și codul de înregistrare fiscală ale fiecărui membru;
- elementele care să demonstreze că membrii desfășoară activități scutite de TVA fără drept de deducere sau pentru care nu sunt considerați persoane impozabile
- data de la care grupul independent de persoane va începe să presteze serviciile scutite.

În cazul în care sunt îndeplinite condițiile menționate mai sus, alocarea de cheltuieli, respectiv prestarea de servicii de către grupul independent de persoane în beneficiul membrilor acestuia, beneficiază de scutirea de TVA. Efectul practic al aplicării acestei scutiri îl constituie diminuarea costurilor reprezentând TVA pentru serviciile prestate membrilor grupului, membri care au în comun faptul că fie nu beneficiază de dreptul de deducere a TVA, fie au un drept parțial de deducere a taxei aferente achizițiilor efectuate, având în vedere natura activităților desfășurate. ■

Rapoartele finale pentru acțiunile din planul BEPS (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting) al OECD

Partea a II-a

| Prof. univ. dr. Andrei DOBRESCU

Abstract: Prezentul articol reprezintă o continuare a articolului publicat în numărul anterior al revistei Consultant fiscal, referitor la planul de acțiune BEPS al OECD în care sunt analizate ultimele 10 acțiuni cuprinse în acest plan, precum și punctele de vedere ale instituțiilor europene aferente acestora.

Cuvinte cheie: practici fiscale abuzive, transparență, sediu permanent, convențiile de evitare a dublei impuneri, preturile de transfer, planificarea fiscală agresivă.

Acțiunea 5 COMBATerea PRACTICILOR FISCALE ABUZIVE ȚINÂND CONT DE TRANSPARENȚĂ ȘI SUBSTANȚĂ

În cadrul acestei acțiuni OECD recomandă instituirea unei reguli conform căreia jurisdicțiile să informeze automat asupra de deciziilor de oferire a unor regimuri preferențiale unor companii, chiar dacă acestea nu au o activitate economică de substanță. Pentru a păstra totuși confidențialitatea se recomandă o abordare prudentă, autoritățile fiscale având obligația să se informeze reciproc doar asupra acelor decizii care pot genera practici abuzive. În acest context raportul OECD listează șase tipuri de decizii care trebuie să conducă la un schimb automat de informații și anume:

- deciziile privind regimurile preferențiale;
- acordurile prealabile în legătură cu preturilor de transfer sau orice altă decizie unilaterală privind preturile de transfer;

- deciziile care permit o ajustare în jos a profiturilor;
- deciziile privind sediul permanent;
- deciziile în materie de intermediere;
- orice alte decizii despre care FHTP (Forumul Practicilor Fiscale Abuzive) consideră că, în absența schimbului de informații, pot da naștere la suspiciuni în privința erodării bazei de impunere și transferului profiturilor. Enumerarea de mai sus nu are caracter limitativ.

Pentru deciziile care urmează a fi luate începând cu 01.04.2016, schimbul de informații trebuie efectuat cel târziu în termen de trei luni de la data la care decizia intră în vigoare în țara care a emis-o (termen apreciat ca foarte lung de către unele țări).

În cadrul regimurilor fiscale preferențiale unul dintre principalele obiecte de analiză l-au constituit, regimurile privind drepturile de proprietate intelectuală, (IP boxes). În legătură cu aceste drepturi nu trebuie omis faptul că stimularea inovării este

o componentă importantă a strategiei de creștere pentru că activele necorporale printre care și brevetele au devenit unul din principalii factori de creare de valoare în numeroase modele economice. În aceste condiții rolul unui regim preferențial este de a favoriza creșterea și inovarea. El poate deveni abuziv numai atunci când încurajează companiile transnaționale să-și transfere profiturile din locul în care valoarea este creată efectiv, către un alt loc unde vor fi mai puțin impozitate. În noua regulă va trebui stipulat că aceste regimuri pot acorda un tratament care servește ca indicator preferențial doar pentru veniturile obținute din activități substanțiale prestate efectiv de către contribuabilul care beneficiază de avantajul fiscal obținut. Principiul aplicat este cel al reședinței care permite să se determine dacă într-un regim IP criteriul activității substanțiale este îndeplinit. În această abordare cheltuielile constituie indicatorul de comensurare a valorii activităților substanțiale. Astfel, ponderea cheltuielilor legate direct



de activități de dezvoltare este cea care demonstrează adevărata valoare adăugată de contribuabil și care servește drept indicator pentru stabilirea valorii brute a activității substanțiale pe care contribuabilul a realizat-o. În prezent se lucrează la un mecanism permanent care implică o evaluare anuală a practicilor fiscale abuzive, pe baza următoarelor informații primite din partea fiecărei țări:

- numărul total de schimburi automate efectuate în acest cadru;
 - numărul de schimburi automate efectuate pe categorii de decizii;
 - pentru fiecare schimb țara sau țările cu care au fost schimbate informațiile.
- FHTP va continua să monitorizeze regimurile preferențiale ale IP și dacă va fi cazul, să le modifice. După cum se știe, două acte legislative esențiale

prevăd deja schimbul automat de informații în interiorul UE. Este vorba de Directiva UE privind impozitarea economiilor și Directiva privind cooperarea administrativă. În 2015, Comisia Europeană a propus extinderea schimbului automat de informații între autoritățile fiscale ale statelor membre ale UE ca parte a acțiunilor intensificate de combatere a evaziunii fiscale. Conform propunerii, dividendele, ►

căștigurile de capital, precum și toate celelalte forme de venituri financiare și soldurile conturilor au fost adăugate la lista categoriilor care fac obiectul schimbului automat de informații în cadrul UE. În felul acesta, UE va avea cel mai cuprinzător sistem de schimb automat de informații din lume. Consiliul Uniunii Europene intenționează să ajungă la un acord politic privind această propunere până în martie 2016.

Acțiunea 6 **PREVENIREA UTILIZĂRII ABUZIVE** **A CONVENȚIILOR DE EVITARE A DUBLEI** **IMPUNERI INTERNAȚIONALE**

Propunerile din Raportul OECD referitoare la această acțiune din Planul BEPS au fost preluate de UE prin Recomandarea (UE) 2016/136 a Comisiei Europene din 28 ianuarie 2016.

Comisia Europeană pleacă de la principiul că tratatele fiscale nu ar trebui să creeze oportunități pentru eliminarea impozitării sau pentru reducerea impozitelor prin practica de „*treaty shopping*” (căutarea celui mai convenabil tratat) sau prin alte strategii abuzive care nu fac decât să zădărnicească scopul acestor convenții și să prejudicieze veniturile fiscale ale statelor membre contractante. În acest context, Comisia a emis recomandarea menționată având următoarea componență:

● Norma generală anti-abuz, bazată pe un test al scopului principal (PTT)

Atunci când statele membre includ în tratatele fiscale pe care le încheie între ele sau cu țări terțe o normă generală anti-abuz bazată pe un test al scopului principal, aplicând prevederile Convenției model a OECD pentru evitarea dublei impuneri, ele sunt încurajate să includă în tratatele respective următoarea modificare: „Fără a aduce atingere celorlalte dispoziții din prezenta convenție, un beneficiu obținut în temeiul prezentei convenții nu se acordă în ceea ce privește un element de venit sau de capital dacă este rezonabil să se concluzioneze, având în vedere toate datele și circumstanțele relevante, că obținerea beneficiului respectiv a constituit unul dintre scopurile principale ale oricărui demers sau ale oricărei tranzacții care a avut ca rezultat, direct sau indirect, beneficiul respectiv, cu excepția cazului în care se

stabilește că **acesta reflectă o activitate economică onestă** sau că acordarea beneficiului în circumstanțele respective ar fi conformă cu obiectul și cu scopul prezentei convenții”.

● Definiția unui sediu permanent

Statele membre sunt încurajate ca, în tratatele fiscale pe care le încheie între ele sau cu țări terțe, să pună în aplicare și să utilizeze noile dispoziții propuse la articolul 5 din Convenția-model OCDE pentru evitarea dublei impuneri, pentru a aborda evitarea artificială a statutului de sediu permanent, astfel cum se menționează în raportul final privind acțiunea 7 din planul BEPS.

● Acțiuni subsecvente

Statele membre ar trebui să informeze Comisia cu privire la măsurile luate pentru a se conforma prezentei recomandări, precum și cu privire la eventualele modificări aduse măsurilor respective.

Comisia va publica un raport privind punerea în aplicare a prezentei recomandări în termen de trei ani de la data adoptării sale.

Acțiunea 7 **PREVENIREA UTILIZĂRII ABUZIVE** **A STATUTULUI DE** **SEDIU PERMANENT („PE”)**

Raportul final al OECD propune modificări substanțiale în privința sediilor permanente, având ca scop evitarea acordării artificiale a statutului de sediu permanent pe baza contractelor de intermediere (comision, agenție de vânzări sau alte strategii similare), reducând importanța locului încheierii contractului din punct de vedere juridic. Raportul precizează că în principiu, dacă un intermediar prestează într-o țară activități care conduc la încheierea, în mod regulat, de contracte executate însă de către o entitate străină, de care este strâns legat, aceasta va fi considerată ca având un sediu permanent supus impozitării în țara respectivă. În felul acesta raportul aduce modificări regulilor privind agenții dependenți și independenți prin:

a) restrângerea posibilității declarării unui sediu permanent de către un agent, nu numai în cazul contractelor încheiate în numele entității străine, dar și în cazul contractelor vizând transferul de proprietate, sau de

atribuire a dreptului de folosință, sau de prestare de servicii prin entitatea străină;

b) creșterea exigențelor pentru ca un agent să fie considerat ca „independent” ceea ce nu este cazul dacă agentul acționează exclusiv sau aproape exclusiv pe contul uneia sau mai multor întreprinderi de care este strâns legat. (Statutul de întreprindere strâns legată este determinat de dreptul de vot și de valoarea acțiunilor deținute de întreprindere, sau de exercitarea dreptului de control).

Ca urmare, spre deosebire de situația actuală când agentul dependent al unui nerezident era obligat să încheie contractele (în numele și pe contul unui nerezident) pentru ca locul încheierii contractelor să poată fi considerat sediu permanent, de acum încolo agentul dependent poate să nu încheie astfel de contracte, fiind suficient să joace un rol principal în încheierea contractelor de către nerezident. Astfel, nu mai este necesară condiția semnării atât timp cât elementele contractului au fost stabilite de către acest agent dependent și nu au suferit modificări substanțiale negociate de către nerezident.

Restricțiile de mai sus nu se aplică intermediarilor independenți, care acționează în cadrul obișnuit al activității lor.

Va fi necesară și o regulă anti-fragmentare, pentru a nu permite companiilor multinaționale să-și divizeze activitățile pentru a evita crearea unor sedii permanente și plata impozitelor. De asemenea, pentru a putea evalua cât mai exact profitul atribuit sediilor permanente, care vor rezulta conform noilor reglementări, ca și pentru a lua în considerare necesitatea unor directive suplimentare cu privire la atribuirea profiturilor către sedii permanente, vor fi efectuate analize suplimentare pentru a se asigura o ghidare pertinentă până la sfârșitul anului 2016, termen până la care urmează a fi finalizat instrumentul multilateral.

Instrucțiunile de aplicare a recomandărilor acțiunii 7 din planul BEPS urmează să fie publicate până la sfârșitul anului 2016, dată reținută de asemenea, pentru încheierea negocierilor privind instrumentul multilateral

pentru modificarea convențiilor fiscale.

Acțiunile 8 - 10

ASIGURAREA CĂ REZULTATELE PREȚURILOR DE TRANSFER SUNT CONFORME CU GENERAREA REALĂ DE VALOARE

Raportul privind regulile prețurilor de transfer se referă la trei acțiuni ale planului BEPS: acțiunea 8 - prețuri de transfer pentru active intangibile, acțiunea 9 - modul de alocare al riscurilor și capitalurilor între persoanele afiliate și acțiunea 10 - alte tranzacții purtătoare de risc ridicat.

În legătură cu stabilirea prețurilor de transfer, prin Convenția model a OCDE se solicită utilizarea principiului valorii de piață, iar prin Ghidul OECD privind prețurile de transfer pentru întreprinderi multinaționale și administrații fiscale sunt furnizate îndrumări generale cu privire la aplicabilitatea acestui principiu la nivel global.

Actuala variantă consolidată a Ghidului urmează să fie publicată până în 2017, dar autoritățile fiscale au început deja să utilizeze recomandările făcute în consultațiile publice privind abordarea diverselor spețe. Noua variantă a ghidului va impune grupurilor multinaționale să-și revizuiască analiza funcțională astfel încât profiturile rezultate să fie alocate activităților economice care le-au generat, ceea ce presupune capacitatea companiilor multinaționale de a controla riscurile ce ar putea genera venituri potențiale. Conform raportului OECD deținerea legală a unui activ intangibil nu este suficientă pentru a genera un venit semnificativ.

Companiilor cu capital important, dar care nu desfășoară activități economice relevante într-un anumit domeniu, nu ar trebui să li se atribuie profituri excesive, ce includ dobânzi, din domeniul respectiv.

În cazul unor active necorporale greu de valorificat pentru care nu există elemente comparabile la data transferului lor, sau a căror evaluare prezintă un grad ridicat de incertitudine, asimetria informațională între contribuabil și autoritatea fiscală poate fi foarte ridicată în ce privește abordarea adoptată pentru stabilirea prețului de transfer. Pentru a depăși aceste dificultăți a fost stabilită o

abordare specială pentru activele necorporale greu de valorificat, conform căreia autoritățile fiscale pot considera rezultatele constatate ex post ca o prezumpție privind valabilitatea acordurilor de preț implementate ex ante atunci când contribuabilul nu poate dovedi că a ținut cont de riscuri în metoda prețurilor de transfer aplicată.

Domeniul de aplicare a regulilor descris în raport ar putea servi ca bază pentru elaborarea în acest an a unei versiuni preliminare a noilor instrucțiuni a căror formă finală să fie definitivată în primul semestru. În ședința din 8 decembrie 2015 Consiliul European a invitat Grupul de lucru pentru codul de conduită (creat de Comisia Europeană) să evalueze, în baza celui de al patrulea criteriu, oportunitatea elaborării de orientări la nivelul UE pentru punerea în aplicare a concluziilor OCDE privind planul BEPS referitoare la acțiunile 8-9-10.

Acțiunea 11

STABILIREA DE METODOLOGII PENTRU COLECTAREA ȘI ANALIZA DATELOR PRIVIND BEPS

Recunoscând că la ora actuală țările nu dispun decât de date și estimări limitate pentru evaluarea consecințelor economice și financiare ale fenomenului BEPS, raportul acțiunii 11 consideră totuși că prejudiciul datorat practicilor BEPS reprezenta în 2014 între 100 și 240 miliarde de dolari pierderi pentru veniturile publice ale țărilor, respectiv între 4 și 10% din totalul veniturilor din impozitul pe profit în întreaga lume. De asemenea, studiile efectuate au ajuns la concluzia că practicile BEPS crează un dezechilibru în procesul concurențial în favoarea companiilor multinaționale angajate într-un proces de optimizare fiscală agresivă, amplifică tendința întreprinderilor de a recurge cu prioritate la îndatorare, denaturează procesul investițional direct, blochează finanțările publice pentru infrastructurile necesare. OECD va monitoriza în continuare acest fenomen prin colectarea de informații referitoare la veniturile fiscale obținute de țări.

Raportul menționează două direcții prin care OECD urmează să colecteze și să analizeze informațiile relevante. În primul rând, prin valorificarea informațiilor deja colectate de

autoritățile fiscale din diferite țări, informații pe care autoritățile nu le-au folosit în mod efectiv. În al doilea rând, prin colectarea de noi informații de către autoritățile fiscale prin implementarea recomandărilor OECD incluse în rapoartele BEPS, cum ar fi, spre exemplu, raportul acțiunii 13 privind raportarea între țări, sau chiar prin consecințele acțiunii 12. Raportul formulează, de asemenea, instrucțiuni pentru a-i ajuta pe responsabilii politicilor publice să folosească propriile reguli fiscale și date disponibile pentru a estima efectele pe care le-ar avea în țările lor diferitele manifestări ale practicilor BEPS și să propună măsuri pentru a lupta împotriva strategiilor BEPS. Se au în vedere indicatori privind existența practicilor BEPS care să evidențieze lipsa legăturii între fluxurile financiare și activitățile economice reale, diferențele de rate ale rentabilității între cele mai mari companii multinaționale, diferențele între ratele de impozitare ale companiilor multinaționale și cele ale companiilor naționale de aceeași talie, ca și transferurile de profituri folosind activele necorporale și dobânzile. Un singur indicator nu este suficient pentru a descrie fenomenul BEPS în ansamblul său, dar utilizarea împreună a mai multor indicatori poate furniza indicii asupra existenței practicilor BEPS și a dezvoltării lor de-a lungul anilor. La sfârșitul analizelor statistice datele vor fi anonimizate și prezentate sub formă de tabele consolidate în vederea păstrării confidențialității informațiilor privind contribuabilii, oferind în același timp autorităților fiscale o viziune mai completă a activității mondiale a marilor companii multinaționale. Aceste analize statistice nu vor duce la publicarea datelor individuale proprii ale contribuabililor.

Acțiunea 12

FURNIZAREA OBLIGATORIE DE INFORMAȚII CU PRIVIRE LA PLANIFICĂRI FISCALE AGRESIVE

Raportul acțiunii 12 formulează în principal următoarele recomandări asupra a ceea ce trebuie să conțină informațiile solicitate:

- persoanele care ar trebui să fie implicate în obligațiile declarative;
- natura problemelor care conduc la evaziune fiscală; ►

- evenimentul care a declanșat obligația declarativă;
- sancțiunile aplicate pentru a determina respectarea regimurilor de declarare obligatorie.

Contribuabilii trebuie să declare operațiunile care corespund descrierilor enunțate în regimul fiscal aplicabil. Autoritatea fiscală poate folosi informațiile colectate pe diverse căi pentru a influența comportamentul contribuabilului neutralizând dispozițiile de evaziune fiscală. Ea poate interveni prin diferite mijloace: modificări legislative, evaluarea și verificarea riscurilor și prin strategii de comunicare.

OECD recomandă ca țările să introducă în jurisdicția națională regimuri de raportare aplicabile companiilor, cu precădere celor care au activități transfrontaliere. Se recomandă, de asemenea, ca neîndeplinirea acestor obligații de raportare să conducă la penalități aplicate companiilor.

Recomandările conținute în raportul acțiunii 12 nu constituie o normă minimă, fiecare țară având puterea de decizie pentru introducerea sau nu a unui regim mai extins de comunicare obligatorie a informațiilor. Când o țară decide să aplice reguli privind o declarare obligatorie a informațiilor legate de planificări fiscale agresive, recomandările din raportul acțiunii 12 îi lasă latitudinea necesară pentru a găsi un echilibru între obținerea în timp util de date mai exacte și constrângerile declarative și administrative impuse contribuabililor.

Acțiunea 13 **REEXAMINAREA PERIODICĂ** **A DOCUMENTAȚIEI PREȚURILOR** **DE TRANSFER**

Raportul acțiunii 13 reia recomandările anunțate în septembrie 2014, axate pe trei documente:

- raportul privind taxele plătite în fiecare țară de către companiile care acționează în mai multe jurisdicții;
- o documentație umbrelă care prezintă activitatea economică a grupului de companii în ansamblul său;
- o documentație locală care conține informații specifice privind prețurile de transfer practicate de grupul de companii și care trebuie prezentată

pentru fiecare jurisdicție în care grupul de companii operează.

Aceste trei documente vor trebui întocmite de grupurile de companii pentru fiecare an, suplimentând astfel obligațiile de raportare.

Privite ca un singur tot, aceste trei documente vor cere contribuabililor să descrie într-o manieră coerentă pozițiile lor în materie de prețuri de transfer și vor furniza autorităților fiscale informații utile pentru a evalua riscurile legate de prețurile de transfer, a determina care va fi cea mai eficientă alocare a resurselor disponibile în vederea controlului fiscal și a da, în cazul unui control, indicații pentru a începe și a orienta verificările. Țările care îndeplinesc cerințele în materie de confidențialitate și coerență a datelor și de utilizare corespunzătoare a informațiilor vor putea primi datele furnizate de companiile multinaționale în declarațiile dintre țări în cadrul acordurilor de schimb de informații, sau, în unele cazuri prin intermediul declarațiilor depuse local. Dacă nu se iau măsuri corespunzătoare de asigurare a securității datelor, sau în lipsa obligațiilor în materie de confidențialitate și a unor măsuri corective care să permită remedierea acestei situații, țările partenere la acordul de schimb de informații pot să suspende transmiterea de date și să refuze furnizarea de informații rezultate din declarațiile dintre țări.

Au fost publicate un model standard de raportare și recomandările de utilizare a acestuia. Majoritatea țărilor în care funcționează companii mamă au fost de acord cu implementarea recomandărilor acestei acțiuni în țările între care există convenții de evitare a dublei impunerii sau acorduri privind schimbul de informații, pentru ca acestea să beneficieze de informații adiționale cu privire la estimarea riscurilor, cu condiția ca ele să fi semnat Convenția privind asistența administrativă reciprocă în materie fiscală. Aplicarea efectivă a acestor exigențe presupune o modificare a dreptului intern al țărilor pentru punerea în conformitate a actualelor reglementări în materie de documentare a prețurilor de transfer cu noile exigențe definite prin planul BEPS, descriind informațiile cerute și modalitățile de depunere.

Raportul acțiunii 13 prevede ca primele declarații care stau la baza informărilor între țări să fie depuse de companiile multinaționale în exercițiile fiscale începând cu 1 ianuarie 2016. Raportul recunoaște totuși că unele jurisdicții ar putea avea nevoie de un termen suplimentar pentru a efectua procesul legislativ de revizuire a dreptului intern și de adoptare a modificărilor cerute. Vor fi implementate mecanisme pentru controlul modului în care jurisdicțiile își respectă angajamentele și pentru a urmări activitatea de depunere a declarațiilor și de transmitere a datelor. Rezultatele acestor activități de supraveghere vor putea fi analizate cu ocazia examinării aprofundate prevăzută pentru 2020, care va permite, de asemenea, să fie aduse eventuale modificări ale conținutului declarațiilor.

Acțiunea 14 **EFICIENTIZAREA MECANISMELOR DE** **REZOLVARE A DISPUTELOR**

Raportul acțiunii 14 are în vedere îmbunătățirea mecanismelor de soluționare a disputelor prevăzute de convențiile de evitare a dublei impunerii, venind în sprijinul companiilor multinaționale. Este vorba, pe de o parte, de creșterea eficienței procedurii înțelegerii mutuale (MAP) prin care sunt soluționate litigiile dintre țări în baza convențiilor de evitare a dublei impunerii și, pe de altă parte, de procedura de arbitraj, ce poate fi invocată în baza Convenției Europene de Arbitraj (la care România a aderat în 2008). Prin noul set de standarde minime se va asigura că procedura MAP este accesibilă contribuabililor, că obligațiile legate de MAP vor fi respectate, iar cazurile MAP vor fi rezolvate într-un timp rezonabil. Recomandările făcute prin raport au în vedere și pregătirea personalului care primește aceste cereri de soluționare a disputelor în baza procedurii amiabile prevăzute de convenții, ca și implementarea unor linii directe privind procedura amiabilă. Noul standard minim referitor la reglementarea litigiilor prevede un angajament al țărilor de a rezolva neînțelegerile supuse procedurii amiabile în termen de 24 de luni. O parte dintre recomandări vor fi implementate prin modificări ale convențiilor de evitare a dublei

impuneri și ale comentariilor convenției model OECD. Progresele înregistrate de către țări legate de acest obiectiv vor face obiectul unei monitorizări permanente. Această monitorizare se va referi la cadrul juridic definit prin convențiile fiscale, la dreptul intern al fiecărei jurisdicții și la orientările privind procedura amiabilă. Un număr important de țări s-au angajat să adopte și să aplice un arbitraj obligatoriu și definitiv ca procedură de reglementare a litigiilor care nu au fost stinse pe cale amiabilă. Urmează a fi elaborată o recomandare privind arbitrajul obligatoriu și definitiv în cadrul negocierilor referitoare la instrumentul multilateral, pentru țările care doresc să o adopte.

Acțiunea 15

DEZVOLTAREA UNUI INSTRUMENT JURIDIC MULTILATERAL PENTRU MODIFICAREA CONVENȚIILOR FISCALE

Modificările care vor fi aduse conținutului convențiilor de evitare a dublei impuneri vor fi implementate printr-un instrument juridic multilateral. Deși nu există un precedent în domeniul fiscalității internaționale, totuși, în alte domenii, au fost modificate convenții bilaterale printr-un instrument multilateral. Raportul acțiunii 15 subliniază acest aspect, precizând că elaborarea unui instrument multilateral este nu doar realizabilă, ci și necesară. Instrumentul multilateral va modifica actualele convenții fiscale bilaterale în vederea aplicării rapide a măsurilor rezultate din planul BEPS. Printre dispozițiile convenționale care vor fi incluse în instrumentul multilateral figurează cele referitoare la dispozițiile hibride, la folosirea abuzivă a convențiilor fiscale, la statutul sediului permanent și la procedurile amiabile. Se dorește să se evite un parcurs foarte îndelungat în vederea modificării convențiilor de evitare a dublei impuneri. Pentru aceasta este important ca și părțile interesate să se implice și să-și aducă contribuția. De altfel, a fost creat și un grup de lucru ad-hoc care a anunțat că va finaliza acest instrument multilateral pentru a fi semnat de țări până la sfârșitul anului 2016. Consultarea documentelor va fi făcută publică pentru a colecta observații, care să fie apoi examinate în cadrul

reuniunilor deschise tuturor celor interesați. Implementarea planului BEPS nu se va termina cu aceste rapoarte emise în 5 octombrie 2015. Din contră, am putea spune că aceste rapoarte reprezintă doar începutul unui lung șir de modificări ale regulilor fiscalității internaționale. În 2016 și 2017 vor exista mai multe etape de dezvoltare și finalizare a acțiunilor BEPS, însă ținând cont de stadiul actual, principala activitate va consta în monitorizarea implementării acestor acțiuni. G20 și OECD se vor concentra asupra următoarelor aspecte în 2016:

- *Practicile fiscale dăunătoare*: criterii de analiză, extinderea participării statelor non-OECD;
- *Abuzul de tratate*: dreptul de a beneficia de prevederile tratatelor;
- *Sediile permanente*: reguli de atribuire a profiturilor;
- *Prețurile de transfer*: tranzacții financiare, utilizarea metodei distribuirii profiturilor.

În ședința din 8 decembrie 2015 Consiliul European a reamintit că concluziile OECD privind planul BEPS referitoare la acțiunile 2 (tratamentul neuniform al elementelor hibride), 3 (norme privind societățile străine controlate), 4 (norme privind limitarea dobânzii), 6 (norme generale anti-abuz), 7 (statutul de sediu permanent) și 13 (raportarea pentru fiecare țară în parte) ar putea fi puse în aplicare, în urma unei analize tehnice suplimentare, prin intermediul unor propuneri legislative axate pe aspectele internaționale ale combaterii BEPS, fără a se exclude aplicarea de către țările membre a unor dispoziții interne sau bazate pe acorduri vizând prevenirea BEPS. Consiliul European invită Comisia să prezinte propuneri de directive privind aspectele internaționale menționate, care să țină seama pe deplin de lucrările desfășurate referitor la aceste aspecte în cadrul dosarelor legislative în curs. În altă ordine de idei, există riscul ca aplicarea acțiunilor cuprinse în planul BEPS, care de fapt prevăd partajarea rețetelor fiscale între țările investitoare și cele consumatoare, să conducă la confruntări serioase de natură fiscală care să se finalizeze printr-un alt echilibru mondial față de cel actual. Există practic două opțiuni: fie țările care au

convenit asupra aplicării planului BEPS ajung să se pună de acord asupra unei noi repartizări, mai echilibrate a rețetei fiscale (OECD preferă ca acest punct să fie rezolvat prin convenții bilaterale între țări) și atunci totul va merge bine, fie că toate sau măcar o parte dintre țări nu reușesc să se pună de acord și atunci întreprinderile implantate în diferite țări se vor confrunta cu riscul unei explozii ale dublei impozitări și a numărului litigiilor. Un război fiscal conform lui Julien Pellefigue, membru al grupului de experți din cadrul BEPS, ar putea conduce la creșterea cu până la 50% a bazei de impozitare a companiilor multinaționale ceea ce ar antrena o contracție puternică a comerțului mondial.

Conștientă de acest risc OECD pare dispusă la compromisuri pentru ca pariul să fie câștigat. Conform lui Pierre Lieb, fost șef al serviciului de jurisdicție fiscală din cadrul direcției generale a finanțelor publice din Franța, lumea de mâine va fi cu siguranță mai transparentă. Sarcina fiscală efectivă suportată de întreprinderi va deveni publică. Va fi mult mai greu pentru întreprinderi să-și localizeze riscurile într-o țară, finanțarea în alta și profiturile în a treia. Va rezulta o mai mare coerență în structurarea implantărilor internaționale. Se va înregistra și o relocare a profiturilor impozabile între țări. Pe scurt, o lume mai echitabilă, fără ca țările să se lanseze, fără șanse, într-o supralicitar fiscală.

Succesul BEPS va depinde nu numai de promptitudinea cu care vor fi respectate angajamentele asumate în planul de acțiuni, ci și de obținerea unui consens în rândul țărilor cu privire la problemele impuse de noile modele de afaceri.

Bibliografie

1. BEPS Reports - OECD, www.oecd.org/tax/beps-reports.htm
2. Recomandarea (UE) 2016/136 a Comisiei Europene din 28 ianuarie 2016, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene L 25/67
3. <http://www.oecd.org/tax/transparency/>
4. <http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/#d.en.368658> ■

Noul Cod Fiscal, o schimbare radicală?

Pozitiv și negativ în Codul Fiscal rescris

Dan SCHWARTZ,
Managing Partner, RSM Romania SRL

Abstract: Ca în fiecare an, la începutul lunii februarie 2016, RSM Romania a fost invitată să participe, în calitate de partener, la cel mai important eveniment de fiscalitate din România și anume Tax EU Forum, eveniment organizat în colaborare cu Camera Consultanților Fiscali din România. Cu această ocazie, am avut privilegiul de a mă număra printre vorbitorii care au încercat să-și exprime public propriile păreri referitoare la Noul Cod Fiscal al României. Fiind unul dintre cei care a participat ca reprezentant al mediului de afaceri la procesul de rescriere a Codului Fiscal, am încercat în prezentarea mea să identific câteva dintre aspectele pozitive și negative care pot fi regăsite în noua lege fiscală și care ar putea da un răspuns întrebării: Reprezintă noul cod fiscal o schimbare radicală, fie ea pozitivă sau negativă, în ceea ce privește noile prevederi și politici fiscale care vor fi observate în România începând cu anul 2016? În continuare puteți găsi câteva dintre ideile pe care am încercat să le dezvolt la Tax EU Forum, reunite într-un articol care, fără a avea pretenția de exhaustivitate, încearcă să creioneze câteva dintre aspectele pozitive și negative care atrag atenția la o primă citire a Codului.

Cuvinte cheie: Cod fiscal, legislație fiscală, rescriere, predictibilitate, sistematizare, pozitiv, negativ.

1. INTRODUCERE

Schimbările externe de dese care au survenit de-a lungul timpului în Codul fiscal al României au ridicat problema majoră a dificultății utilizării legislației fiscale românești. În plus, nerespectarea unor principii de bază cum ar fi predictibilitatea, claritatea și simplitatea prevederilor fiscale de către Guvernele care s-au succedat la cârma României din 2003, anul de adoptare a codului fiscal, ar fi impus (cel puțin) revizuirea, reordonarea și renumerotarea acestuia.

În urma unor discuții ce au avut loc atât la nivelul Ministerului Finanțelor Publice, cât și între acesta și reprezentanți ai mediului de afaceri și ai societății civile, s-a ajuns la concluzia unanim acceptată a necesității unei întreprinderi ceva mai laborioase decât simpla reordonare și renumerotare a

articolelor Codului fiscal, și anume rescrierea sa.

Scopul declarat al rescrierii Codului fiscal a fost îmbunătățirea calității conținutului său prin eliminarea ambiguităților și neclarităților vechiului text și asigurarea unui nivel rezonabil de stabilitate și predictibilitate a legii fiscale.

Rescrierea a fost un proces de lungă durată ce a presupus eforturi deosebite atât din partea Ministerului Finanțelor Publice, cât și din partea societății civile și a mediului de afaceri. În lungul proces de rescriere (aproape 3 ani!) au apărut dispute de idei și controverse și au fost produse nenumărate variante de lucru.

Rezultatul? Legea 227/2015, așa cum a fost publicată în Monitorul Oficial și cum este în vigoare începând de la 1 ianuarie 2016.

2. REPREZINTĂ CODUL FISCAL RESCRIS O SCHIMBARE RADICALĂ?

Pentru a putea răspunde la această întrebare, ar trebui analizate câteva dintre cerințele cele mai importante care au fost avute în vedere la rescrierea Codului, astfel:

2.1 Corectarea și îmbunătățirea clarității textului vechiului Cod Fiscal

Această cerință a stat la baza procesului de rescriere și a fost declarată drept cel mai important obiectiv care ar fi trebuit atins de grupurile de lucru constituite în vederea modificării vechiului Cod fiscal. Deși s-a plecat de la premisa că „orice schimbare trebuie să fie pozitivă”, în realitate lucrurile nu au stat tocmai așa, echipele de lucru și factorii de decizie, în special politică, neatingând acest obiectiv în mod integral. Prin urmare, acum când avem deja un nou cod în



vigoare, putem vorbi despre aspecte pozitive, dar și despre aspecte negative legate de modul în care vechiul text a fost corectat și adaptat noilor cerințe. În continuare prezentăm câteva dintre „realizări”, dar și câteva dintre nereușite.

2.1.1. Ce este pozitiv?

În general, textul noului cod fiscal este mai clar și mai lipsit de ambiguități decât precedentul, rescrierea permițând și renumerotarea, ceea ce a implicat instituirea unei anumite ordini în textul Codului fiscal și l-a făcut mai ușor de utilizat.

2.1.2 Ce este negativ?

Din păcate, rescrierea nu a fost în totalitate o întreprindere pozitivă, unele ambiguități ale textului încă existând în noul Cod. Mai mult decât atât, deși s-a dorit stabilitatea, Codul fiscal nou a fost

deja modificat de câteva ori prin OUG 50/2015, OUG 41/2015, OG 57/2015 și Legea 358/2015 de aprobare a OUG 50/2015.

2.2 Noi principii

Principiile care ar trebui să stea la baza unui sistem modern de impozitare și, prin urmare, la baza redactării oricărui cod fiscal au reprezentat o problemă spinoasă încă din 2003, anul în care primul cod fiscal al României a fost redactat. Cu ocazia rescrierii Codului, consultanții din mediul privat au încercat din nou introducerea de principii moderne în legislația fiscală românească, din păcate însă acestea ne fiind acceptate în totalitate.

2.2.1 Ce s-a realizat pozitiv?

În primul rând, au fost eliminate sau redefinite vechi principii precum „prin-

cipiul echității” care, în varianta nouă, a fost redenumit „Justețea impunerii sau echitatea fiscală” și a fost definit ca fiind principiul în virtutea căruia sarcina fiscală trebuie să fie stabilită pe baza puterii contributive a fiecărui contribuabil. În literatura de specialitate atunci când se invocă principiul în virtutea căruia nu se poate solicita contribuabililor să achite impozite și taxe care îi împovărează excesiv, se vorbește despre „principiul capacității de plată”. Conform acestui principiu, sarcina fiscală trebuie să fie dimensionată în așa fel încât să permită achitarea impozitelor și taxelor fără ca plata lor să îi pună pe contribuabili în situația de a renunța la bunuri și servicii care le-ar fi necesare pentru a-și putea desfășura activitatea în condiții normale sau asigura un nivel de trai rezonabil. În fine, oricum am denumi acest principiu, ceea ce este ►

important este respectarea lui!

În al doilea rând, au fost introduse noi principii precum „Predictibilitatea”, conform căruia impozitele, taxele, contribuțiile sociale trebuie să rămână neschimbate timp de cel puțin un an de la introducerea lor în legislația fiscală; și în acest caz, pentru a putea vorbi despre un lucru pozitiv, va trebui să așteptăm și să vedem cum va respecta clasa politică această nouă cerință a legislației fiscale.

2.2.2 Ce este negativ?

Din păcate, au fost ignorate principii elementare folosite la construirea sistemelor fiscale moderne, cum ar fi „principiul creșterii economice” sau „principiul costurilor scăzute de colectare și conformare”. Adoptarea (și respectarea) acestor două principii ar fi însemnat un progres real în special pentru că ar fi putut contribui la schimbarea mentalității autorităților fiscale române, tributare din păcate unei concepții desuete conform căreia rolul lor în societate ar fi acela de a ajuta la îndestularea bugetului statului în orice condiții și prin orice mijloace și fără a ține seama de costurile implicate de colectarea impozitelor și taxelor. În toate statele moderne, fie ele membre ale Uniunii Europene sau nu, legislația fiscală este de așa manieră structurată încât ea să poată contribui în mod nemijlocit la generarea de creștere economică pe de o parte, iar pe de alta să permită costuri de colectare minime.

2.3 Definiții și reguli de aplicare generală a prevederilor Codului fiscal

Titlul I al Codului fiscal a suferit și el modificări și adăugiri. Introducerea de noi definiții, încercarea de sistematizare a lor și a regulilor generale de aplicare a Codului au fost obiective pe care grupurile de tehnicieni care au lucrat la rescriere le-au avut în vedere. Ca de fiecare dată, rezultatele au fost atât pozitive cât și mai puțin pozitive.

2.3.1 Ce este pozitiv?

Printre modificările care pot fi considerate pozitive putem enumera introducerea conceptului de **activitate independentă**, care este definită astfel:

„Orice activitate desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește cel puțin 4 dintre următoarele criterii:

1. persoana fizică dispune de libertatea

de alegere a locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru;

2. persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți;

3. riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea;

4. activitatea se realizează prin utilizarea patrimoniului persoanei fizice care o desfășoară;

5. activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității;

6. persoana fizică face parte dintr-un corp/ordin profesional cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și exercitarea profesiei respective;

7. persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu terțe persoane în condițiile legii; Definiția activității independente prin intermediul unor criterii de independență reprezintă un progres față de vechiul cod fiscal, cel puțin datorită faptului că, în felul acesta legislația fiscală românească tinde să se alinieze celorlalte legislații în vigoare în alte state ale Uniunii Europene și, în același timp, limitează posibilitățile de interpretări abuzive atât din partea contribuabililor cât și la nivelul autorităților fiscale.

O altă modificare importantă, cu implicații majore pentru contribuabili, este noua abordare a deductibilității fiscale, concretizată în noua **definiție a cheltuielii deductibile**, care sună astfel: „Pentru determinarea rezultatului fiscal sunt considerate cheltuieli deductibile cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, precum și taxele de înscriere, cotizațiile și contribuțiile datorate către camerele de comerț și industrie, organizațiile patronale și organizațiile sindicale.”

Renunțarea la sitagma „cheltuieli făcute în scopul obținerii de venituri impozabile” reprezintă un pas înainte cel puțin datorită faptului că subiectivismul reprezentat de corelarea mecanică a cheltuielilor deductibile cu obținerea unor venituri impozabile a fost

eliminată. De asemenea, noua definiție a cheltuielii deductibile poate reprezenta un element pozitiv întrucât permite extinderea tipurilor de cheltuieli care pot fi considerate deductibile la calculul profitului impozabil, în funcție de capacitatea contribuabililor de a demonstra utilitatea cheltuielilor respective pentru afacerea lor.

2.3.2 Ce este negativ?

Ca observație de ordin general, definițiile nu au fost integral separate în definiții generale și definiții specifice fiecărui impozit, taxă, contribuție. Apoi, „celebrul” deja Articol 11 permite în continuare autorității fiscale neluarea în considerare sau reîncadrarea unei tranzacții care nu ar avea „scop economic”, mai ales în condițiile în care definiția „scopului economic” nu este prezentă în noul Cod. Chiar dacă alineatul (1) al Articolului 11 încearcă să transpună în legislația națională un concept cunoscut în literatura de specialitate ca „substance over form principle” (sau, într-o traducere liberă, „principiul prevalenței substanței asupra formei”), exprimarea folosită în textul noului Cod este în continuare imprecisă, fapt ce poate genera erori de apreciere sau chiar abuzuri. În plus, reîncadrarea unor tranzacții se poate face într-un singur sens, și anume acela al colectării de impozite, taxe și contribuții suplimentare și nu (așa cum ar fi corect!) cu scopul de a stabili cu exactitate starea de fapt fiscală a contribuabilului.

Mai mult decât atât, alineatele 2 și 3 ale articolului 11 definesc tranzacțiile transfrontaliere artificiale în mod vag și simplist, fără a aduce precizări și fără a face o diferență distinctă între planificarea fiscală și planificare fiscală agresivă.

2.4 Noi cote de impunere

Introducerea de noi cote de impunere prin noul Cod fiscal nu a fost un scop în sine, declarat, atunci când Ministerul Finanțelor Publice a demarat procesul de consultări cu mediul de afaceri și cu societatea civilă. Din acest motiv, pe parcursul discuțiilor purtate cu specialiștii din sectorul privat, modificarea cotelor de impunere a reprezentat un subiect „tabu”, motivația autorităților fiind aceea că tot ce înseamnă schimbare de cote de

impunere reprezintă subiectul unor decizii politice care nu pot fi luate de către tehnocrați. Prin urmare, tot ceea ce s-a făcut, atât pozitiv cât și negativ, din punct de vedere al cotelor de impunere a fost rezultatul unor negocieri politice, care de altfel au și întârziat adoptarea și publicarea noului Cod în forma pe care o avem astăzi în vigoare.

2.4.1 Ce este pozitiv?

Principalele modificări de cote care ar putea fi considerate pozitive au fost decise în zona taxei pe valoarea adăugată. Astfel, după ce în trecut am asistat la introducerea cotei reduse de 9% la alimentele de bază, începând de la 01.01.2016, cota generală de TVA a fost redusă de la 24% la 20%, urmând ca ea să devină 19% începând cu prima zi a anului 2017.

Am asistat apoi la extinderea cotei reduse de TVA de 9% pentru apa potabilă și cea pentru irigații și la reducerea cotei de TVA de la 9% la 5% pentru intrarea la cinematografe, muzee, monumente, grădini zoologice, expoziții, evenimente culturale, livrarea de cărți, ziare, reviste.

O altă modificare de cotă de impunere care ar putea fi considerată ca fiind pozitivă este cea referitoare la reducerea de la 16% la 5% a impozitului pe dividende, caracterul pozitiv al modificării fiind dat de posibilitatea de a oferi antreprenorilor noi surse de finanțare pentru investițiile lor și de asemenea de presupunerea că o cotă redusă de impunere aplicată veniturilor din dividende ar aduce în zona „albă” venituri care în mod tradițional rămăseseră în zonele „gri” ale impozitării.

2.4.2 Ce este negativ?

Deși, de multe ori, reducerea unor cote de impozitare ar putea avea un impact pozitiv asupra mediului de afaceri, asupra celorlalți contribuabili și asupra economiei în general, nu poate fi ignorat și impactul relativ negativ pe care astfel de reduceri l-ar putea avea la nivel macro și micro economic precum și la nivelul păstrării echilibrului și disciplinei bugetare.

Ca exemplu, este binecunoscut faptul că reducerea cotelor de TVA nu are un impact direct și imediat asupra nivelului prețurilor de consum și asupra gradului de colectare a impozitului la

bugetul statului. De asemenea, reducerea cotei de impunere a veniturilor din dividende poate genera tendințe de creștere a consumului neproductiv al antreprenorilor și nu de creștere a apetitului lor investițional.

În fine, pentru a păstra echilibrul bugetar, reducerile unor cote de impunere trebuie de regulă să aibe în contra-partidă fie creșteri ale altora, fie introducerea de noi impozite și/sau taxe. Acest lucru s-a întâmplat și în cazul noului Cod fiscal, alegerea decidenților politici fiind de a contra-balansa reducerile de cote de TVA și de impozit pe dividende cu creșteri semnificative ale cotelor de impunere aplicabile în cazul impozitelor locale pe proprietăți imobiliare (clădiri și terenuri). În acest sens, cota de impunere de la impozitul pe clădiri datorat pentru rezidențial a crescut la 0,08-0,2%, iar în cazul impozitului pe clădiri datorat pentru nerezidențial cota standard de impunere a fost stabilită la 2%.

Implicațiile negative ale acestor creșteri de cote de impunere se vor simți începând cu anul fiscal 2016 și vor fi semnificative atât pentru contribuabilii persoane juridice, cât și pentru persoanele fizice.

2.5 Noi abordări fiscale

Așa cum am menționat anterior, noul Cod introduce noi abordări fiscale ale unor termeni consacrați sau chiar ale unor impozite și/sau taxe. Ca întotdeauna, în cazul noii legislații fiscale în vigoare în România începând cu 01.01.2016, efectele acestor noi abordări sunt atât pozitive, cât și negative.

2.5.1 Ce este pozitiv?

O primă nouă abordare care poate fi identificată este cea a activității independente. În noua viziune a Codului fiscal, o activitate este considerată ca fiind independentă dacă cel puțin 4 dintre cele 7 criterii de independență sunt satisfăcute. Chiar dacă numărul criteriilor poate fi considerat de unii specialiști ca insuficient de mare pentru a fi relevant, iar structura acestora ar putea fi de asemenea subiect de îmbunătățiri ulterioare, această nouă abordare are caracter pozitiv prin simplul fapt că înlocuiește vechea filozofie a Codului, conform căreia o activitate era considerată (sau reconsiderată) ca dependentă dacă cel puțin unul dintre

câteva criterii ar fi fost îndeplinit. Prin renunțarea la criteriile de dependență și prin adoptarea celor de independență, România se apropie de abordările moderne ale problemei clasificării activităților în independente sau dependente și, în felul acesta, micșorează șansele de interpretare eronată sau chiar abuzivă atât din partea contribuabililor, cât și a autorităților fiscale.

Noua definiție a cheltuielilor deductibile reprezintă la rândul său o abordare fiscală diferită față de cea prezentă în vechiul Cod. Prin renunțarea la corelarea directă a deductibilității unei cheltuieli cu scopul obținerii de venituri impozabile România a făcut un mare pas înainte pe drumul normalizării și alinierii legislației fiscale interne cu legislațiile celorlalte state ale Uniunii Europene. În plus, noua abordare limitează posibilitățile de interpretare abuzivă a legii și oferă șanse sporite de considerare a cheltuielilor făcute de către companii ca fiind deductibile la calculul rezultatului fiscal, în acest fel eficiența economică a afacerilor crescând în mod semnificativ. Bineînțeles, contribuabilii au în continuare datoria de a demonstra cu ajutorul documentelor justificative și a oricăror alte probe faptul că cheltuielile înregistrate au fost efectuate în scopul derulării propriei activități, fie ea profitabilă sau nu, iar dovezile care trebuie prezentate inspectorilor fiscali rămân în continuare o îndatorire a societăților.

Introducerea măsurilor de simplificare (a taxării inverse) pentru TVA aferente construcțiilor, astfel cum sunt definite la [art. 292](#) alin. (2) lit. f) pct. 2, părților de construcție și terenurilor de orice fel, pentru a căror livrare se aplică regimul de taxare prin efectul legii sau prin opțiune este de asemenea o schimbare pozitivă adusă de noul Cod. La fel ca și cele anterior prezentate, această schimbare de abordare fiscală vine în întâmpinarea unor abordări la nivel european, de data aceasta însă în domeniul taxei pe valoarea adăugată. Taxarea inversă ajută plătitorii de TVA să-și controleze cu mai mare ușurință cash-flow-ul și în același timp este menită, atât în viziunea Comisiei Europene, cât și a legiuitorilor români, să contribuie la reducerea evaziunii fiscale. ►

2.5.2 Ce este negativ?

Din păcate, unele dintre abordările fiscale nou introduse în Codul fiscal în vigoare de la 01.01.2016 nu vor avea un impact pozitiv asupra contribuabililor și chiar asupra administrației fiscale. Printre aceste noi abordări cu un posibil impact negativ putem enumera:

a) introducerea unui nou criteriu de stabilire a impozitelor pe clădiri și anume acela al scopului pentru care acestea au fost construite: pentru a servi drept reședință unor persoane fizice sau pentru a fi utilizate în scop nerezidențial.

b) transferul masiv de decizie fiscală în domeniul impozitelor și taxelor locale de la guvernul central către autoritățile locale, în special în condițiile anului 2016, an electoral.

c) o nouă abordare a cheltuielilor aferente veniturilor neimpozabile, așa cum este prezentată la Articolul 25, alineat (4), litera e) din noul Cod, conform căreia: „În situația în care evidența contabilă nu asigură informația necesară identificării acestor cheltuieli, la determinarea rezultatului fiscal se iau în calcul cheltuielile de conducere și administrare, precum și alte cheltuieli comune ale contribuabilului, prin utilizarea unor chei corespunzătoare de repartizare a acestora sau proporțional cu ponderea veniturilor neimpozabile în totalul veniturilor înregistrate de contribuabil”.

Cele trei noi abordări fiscale prezentate mai sus ar putea avea drept posibile viitoare efecte negative următoarele:

- stabilirea mărimii impozitului pe clădiri în funcție de destinația acestora, pe lângă faptul că nu are nicio fundamentare teoretică, nu face altceva decât să păstreze ba chiar să adâncească diferențele nejustificate care în trecut existau între taxele datorate de persoanele juridice și fizice și, în plus, permite creșterea acestor taxe până la valori greu de suportat în special de persoanele fizice.

- transferul de decizie fiscală către autoritățile locale va permite acestora stabilirea de impozite și taxe locale în mod arbitrar în special în anul 2016, an electoral, și va conduce la luarea de decizii cel puțin „ciudate” cum ar fi cea a Consiliului Local al Municipiului București, care a eliminat scutițiile de impozite pentru clădirile monument istoric care nu sunt folosite în scop economic și a

decis plata impozitului pe clădiri pentru acestea, indiferent de modul lor de utilizare.

- stabilirea unei prorata care ar urma să fie folosită pentru determinarea mărimii cheltuielilor nedeductibile aferente profiturilor neimpozabile, pe lângă faptul că din nou, prin abatere de la regula generală, leagă deductibilitatea unei cheltuieli de obligația de a obține venituri impozabile, crează nedeductibilități artificiale și anulează parțial facilitățile fiscale acordate de Codul fiscal companiilor de tip holding în sensul neimpozitării, în anumite condiții, anumitor categorii de venituri intra-grup, cum ar fi veniturile din dividende și cele obținute din înstrăinarea de titluri de valoare deținute la companii din cadrul grupului.

2.6 Relaxare fiscală versus Creștere de fiscalitate

În ceea ce privește efectul imediat al noului Cod fiscal avut asupra fiscalității românești, păreriile au fost împărțite încă de la începutul acțiunii de rescriere. La nivel politic a fost promovată ideea unei relative relaxări fiscale pe care noul Cod ar promova-o, iar la nivelul contribuabililor și al consultanților din mediul privat a apărut teama că, în fapt, vom asista la o creștere a nivelului de fiscalitate general în România, începând cu anul 2016. Ca de obicei, în realitate, lucrurile se află undeva pe la mijloc!

2.6.1 Ce este pozitiv?

Ce ar putea fi considerate elemente pozitive în sensul relaxării fiscale ar fi introducerea cotelor reduse de TVA la mai multe produse și servicii și, de asemenea, introducerea măsurilor de simplificare în cazul TVA aplicabil tranzacțiilor cu bunuri imobiliare. De asemenea, renunțarea la unele accize nearmonizate și cota redusă de 5% la impozitul pe dividende ar putea avea efecte pozitive în ceea ce privește relaxarea fiscală dorită de totă lumea după perioada lungă de restricții și renunțări impuse de criza financiară ce și-a manifestat efectele negative și în România începând cu anul 2009.

2.6.2 Ce este negativ?

Din păcate menținerea accizei suplimentare la produse petroliere precum și menținerea impozitului pe construcții și

pentru anul 2016 anulează în mod substanțial efectele pozitive ale relaxării fiscale provenite din reducerile de cote de TVA și de impozit pe dividende. De asemenea, schimbarea abordării fiscale în cazul impozitului pe clădiri și pe terenuri și transferul de decizie fiscală major făcut către autoritățile locale, concomitent cu creșterea valorii impozabile, a coeficienților de zonă și a cotelor de impunere vor conduce la o creștere semnificativă de fiscalitate atât la nivelul contribuabililor persoane fizice, cât și la cel al mediului de afaceri. În fine, cota de 5% la impozitul pe dividende introdusă ca o așa-zisă măsură de evitare a dublei impozitări economice, coroborată cu introducerea unei prorata de determinare a valorii cheltuielilor nedeductibile aferente veniturilor neimpozabile s-ar putea să aibă un efect pervers și să conducă la creșteri de fiscalitate ce se vor manifesta în special la nivelul recunoașterii caracterului deductibil al diverselor categorii de cheltuieli.

3. Concluzii

În prezentul articol am încercat o analiză fără pretenții de exhaustivitate a ceea ce noul Cod fiscal are bun și mai puțin bun în felul în care a fost conceput și redactat. În afara celor prezentate, cu siguranță că se pot găsi și alte aspecte, atât pozitive, cât și negative, care să influențeze fiscalitatea românească în 2016 și anii ce vin. Ceea ce este sigur însă este faptul că noul Cod fiscal nu reprezintă o revoluție în fiscalitatea românească, ci doar o continuare a eforturilor conjuncte de identificare a unor modalități corecte și echitabile de stabilire a impozitelor și taxelor.

Chiar dacă este tribut ar celebrului principiu „un pas înainte, doi pași înapoi”, noul Cod aduce cu el schimbări semnificative atât în ceea ce privește abordarea fiscalității românești, cât și în ceea ce privește modul de redactare a legislației fiscale.

O concluzie finală se va putea identifica abia după ce noul Cod se va aplica, corelat cu codul de procedură fiscală, cu normele de aplicare și cu legislația fiscală secundară și terțiară pentru o perioadă de timp de cel puțin un an, ceea ce înseamnă că îi vom putea cuantifica impactul abia în 2017, cu ocazia închiderii anului fiscal 2016! ■

Implicații economice, sociale și fiscale ale creșterii salariului minim brut pe economie

Magdalena NEGRUȚIU,
Prof.univ.dr. asociat
Traian-Ovidiu CALOTĂ,
Conf. univ. dr., Facultatea de Finanțe, Bănci,
Contabilitate și Adminstrarea afacerilor din
cadrul Universității Titu Maiorescu, București

Abstract: Toți actorii din economia românească așteaptă majorarea salariului minim sau mediu. Dacă majorarea este exprimată printr-un procent redus politicienii știu că efectele negative nu vor fi majore. Tot ei se așteaptă la o mărire inestimabilă a capitalului politic. Și angajații doresc o majorare a salariului pentru că ei se gândesc la posibilitatea unor achiziții mai mari și poate chiar la investiții sau economii.

În prezentul articol ne propunem să analizăm implicațiile economice, sociale și fiscale ale creșterii salariului minim brut pe economie.

Cuvinte cheie: salariu minim, venituri bugetare, cheltuieli cu personalul, cifra de afaceri, productivitate, șomaj.

I. INTRODUCERE

De la 1 mai 2016, Guvernul a decis creșterea salariului minim brut pe țară garantat în plată de la 1.050 de lei pe lună la 1.250 de lei, ceea ce în mărimi relative reprezintă o creștere cu 19,0476%.

Chiar și în condițiile majorării salariului minim, acesta va rămâne penultimul ca valoare în Uniunea Europeană, cel mai scăzut fiind în Bulgaria (184 euro).

Ne propunem să analizăm această decizie din punct de vedere al economiei, entităților economic-sociale și angajaților.

II. EVALUAREA IMPACTULUI CREȘTERII SALARIULUI MINIM LA NIVELUL CHELTUIELILOR DE PERSONAL

Conform datelor statistice (neactualizate la data prezentului articol) dintr-un total de aproximativ 1.131.600 salariați care vor beneficia de majorarea salariului minim, doar 39.322 persoane sunt angajate în sectorul bugetar, restul de 1.092.278 salariați lucrând în sectorul privat, conform datelor Guvernului.

În **tabelul 1** vom prezenta comparativ evoluția salariului net și a contribuțiilor sociale obligatorii suportate de angajator la nivelul salariului minim brut pe țară. ►

Tabel 1: Evoluția mărimii obligațiilor fiscale și a cheltuielilor cu salariul minim

Nr. crt.	Indicatori	01.07.2015 – 30.04.2016	De la 01.05.2016	Indice %
1.	Salariu brut minim	1.050	1.250	119,05
2.	CAS 10,5%	110	131	119,09
3.	CASS 5,5%	58	69	118,97
4.	Șomaj 0,5%	5	6	120
5.	<i>Total contribuții individuale (5 = 2+3+4)</i>	<i>173</i>	<i>206</i>	<i>119,08</i>
6.	Deducere personală	250	300	120
7.	Salariu impozabil (7 = 1 - 5 - 6)	627	744	118,66
8.	Impozit salariu (8 = 7 * 16%)	100	119	119
9.	<i>Salariu net (9 = 1-5-8)</i>	<i>777</i>	<i>925</i>	<i>119,05</i>
10.	CAS angajator (10 = 1 * 15,8%)	166	198	119,28
11.	CASS angajator (3 = 10 * 5,2%)	55	65	118,18
12.	Șomaj angajator (4 = 10 * 0,5%)	5	6	120
13.	Contribuție concedii și indemnizații medicale (13 = 1 * 0,85%)	9	11	122,22
14.	Contribuție accidente și boli profesionale (între 0,15% și 0,85%) (14 = 1 * 0,15)	2	2	100
15.	Fond garantare creanțe salariale (15 = 1 * 0,25%)	3	3	100
16.	<i>Total contribuții angajator (16 = 10 + 11 + 12 + 13 + 14 + 15)</i>	<i>241</i>	<i>285</i>	<i>118,26</i>
17.	<i>Total obligații fiscale lunare per angajat (17 = 5 + 8 + 16)</i>	<i>514</i>	<i>610</i>	<i>118,68</i>
18.	Costuri unitare lunare legate de personal (18 = 1 + 16)	1.291	1.535	118,90

Remarcăm creșterea salariului brut și net cu 19,05%, respectiv a obligațiilor fiscale de 18,68%. În funcție de numărul persoanelor aflate în întreținerea angajatului, diferă impozitul pe salarii precum și salariul net. Noi am considerat cazul în care angajatul nu are persoane în întreținere, situație în care se constată creșterea salariului net cu 148 lei, de la 777 lei la 925 lei.

III. ESTIMĂRI CU PRIVIRE LA IMPACTUL ASUPRA VENITURILOR BUGETARE

Impactul modificării salariului minim asupra veniturilor bugetare, dacă avem în vedere numărul de angajați în sectorul bugetar și în cel privat, este prezentat în **tabelul nr. 2**.

În ipoteza menținerii numărului de salariați care sunt remunerați la nivelul salariului minim garantat în plată pentru un contract de muncă cu timp integral, observăm ca are loc o creștere a cheltuielilor bugetare lunare cu 9.594.568 lei, concomitent cu creșterea veniturilor lunare provenite din obligațiile fiscale colectate în plus atât din sectorul public cât și de la angajatorii din mediul privat. Finalmente, din majorarea salariului minim, statul este cel care câștigă lunar, cel puțin într-o primă etapă, aproape 105.000.000 lei. În condițiile în care se prefigurează o creștere economică, statul câștigă și pe seama amenzilor de circulație, având în vedere că 1 punct-amendă înseamnă 10% din salariul

minim brut pe economie.

Să ne reamintim că și angajații vor primi în plus 148 lei, respectiv puțin peste 19%. Dacă angajații vor avea un venit net mai mare, ne așteptăm ca măcar o parte să aibă ca destinație creșterea consumului. Astfel va fi stimulată economia.

IV. CONSECINȚE LA NIVELUL ANGAJATORILOR DIN SECTORUL PRIVAT

Dar să analizăm ce se întâmplă la nivelul entității economice. Presupunem că aceasta are:

- producție omogenă și fabrică 100.000 Kg produse finite, pe baza de comenzi ferme;
- durata procesului de fabricație este de o lună de zile;

Tabel 2: Impactul modificării salariului minim asupra veniturilor bugetare

Nr. crt.	Indicatori	01.07.2015 – 30.04.2016	De la 01.05.2016	Modificare absolută
1.	Salariu brut minim	1.050	1.250	250
2.	Număr de angajați în sectorul public cu salariu minim	39.322	39.322	-
3.	Număr de angajați în sectorul privat cu salariu minim	1.092.278	1.092.278	-
4.	Total angajați retribuiți la nivelul salariului minim brut	1.131.600	1.131.600	-
5.	Obligații fiscale lunare per angajat	514	610	96
6.	Costuri unitare lunare legate de personal	1.291	1.535	244
7.	Cheltuieli lunare legate de personalul din sectorul public (7 = 2 * 6)	50.764.702	60.359.270	9.594.568
8.	Cheltuieli lunare legate de personalul din sectorul privat (8 = 3 * 6)	1.410.130.898	1.676.646.730	266.515.832
9.	Venituri bugetare lunare realizate din sectorul public (9 = 2 * 5)	20.211.508	23.986.420	3.774.912
10.	Venituri bugetare lunare realizate din sectorul privat (10 = 3 * 5)	561.430.892	666.289.580	104.858.688
11.	Câștiguri lunare nete bugetare (11 = 9 + 10 - 7)	530.877.698	629.916.730	99.039.032

- costul total al activității este de 2.235.000 lei (toate cheltuielile sunt cuprinse în cost); cost unitar 2.235.000/ 100.000 = 22,35 lei/ kg;
 - marja brută este de 20% (447.000 lei = 2.235.000 lei * 20%);
 - rezultă o cifră de afaceri de 2.682.000 lei (2.235.000 + 447.000); preț de vânzare pe produs 2.682.000/ 100.000 = 26,82 lei;
 - în prezent, entitatea are 100 angajați cu un salariu minim de 1050 lei. După majorarea salariului minim de la 1.050 lei la 1.250 lei, situația va fi:
 - cost total inițial 2.235.000 lei;
 - majorare cheltuieli cu salarii: 100 angajați * (1.250 – 1.050) = 20.000 lei;
 - majorare cheltuieli cu asigurări sociale: 100 angajați * (285 – 241) = 4.400 lei;
 - cost total după majorare 2.235.000 + (20.000 + 4.400) = 2.259.400 lei;
- Dacă se va menține procentul de marjă comercială de 20%, prețul de vânzare

unitar devine 27,11 lei [(2.259.400 + (2.259.400 * 20%)] : 100.000 produse}. Se observă o creștere a prețului de vânzare unitar. În consecință, consumatorul final va putea achiziționa o cantitate mai mică de produse, inclusiv în condițiile în care prețul de vânzare va cunoaște o creștere și mai mare dacă pe lanțul comercial apar mai mulți comercianți. Situația se schimbă însă dacă angajatorul va majora salariul brut tuturor angajaților deoarece un angajat cu un salariu de 1.250 lei va ajunge la același nivel cu cei care aveau 1.250 lei înainte de majorare, dar calificarea era inferioară. Să presupunem în exemplul de mai sus, că ponderea salariului în cost este de 65%, adică în suma de 1.452.750 lei. Am remarcat o creștere a salariului brut de 19,05% (1.250/1.050), iar a contribuțiilor angajatorului de 18,26%. Creșterea totală pentru

angajator se situează la un nivel de 18,90%. În această situație, **vezi tabelul 3**.

Tabel 3: Corelarea creșterii salariului minim cu nivelul estimat al marjei

Nr. crt.	Indicatori	Valori
1.	Cost total al activității	2.235.000
2.	Cost salarial inițial (2 = 1 * 65%)	1.452.750
3.	Majorare cheltuieli cu personalul (3 = 2 * 18,90%)	274.570
4.	Total cheltuieli cu personalul (4 = 2 + 3)	1.727.320
5.	Alte cheltuieli cuprinse în cost (5 = 2 * 35%)	782.250
6.	Total cost al activității (6 = 4 + 5)	2.509.570
7.	Cifra de afaceri estimată	2.682.000
8.	Marja brută din vânzări (8 = 7 - 6)	172.430

În condițiile menținerii aceluiași volum de vânzări, marja brută scade cu peste 60%, de la 447.000 lei la 172.430 lei. Dacă marja brută se menține la 20%, cifra de afaceri devine 3.011.484 lei [$2.509.570 + (2.509.570 * 20\%)$], iar prețul de vânzare unitar de 30,11 lei ($3.011.484 / 100.000 \text{ Kg produs}$). Creșterea prețurilor de vânzare pe piață va avea repercusiuni și pentru salariații remunerați la nivelul minim, întrucât deși are loc o creștere a salariului net, el nu va mai putea achiziționa aceeași cantitate de produse din piață. Analiza se complică deoarece producția, de regulă, este eterogenă, durata ciclului de fabricație diferă, iar achiziția de bunuri și servicii se poate face la un cost majorat datorită majorării salariului minim și sau a tuturor salariilor. Să nu uităm și faptul că majorarea salariului minim va antrena și alte majorări pentru că acesta este baza de calcul pentru o serie de alte drepturi prevăzute de legislația în vigoare, dintre care amintim: (i) sporul de noapte (25% din salariul de bază); (ii) sporul pentru ore suplimentare (minim 75% din salariul de bază); (iii) sporul pentru munca în zile de sărbători legale; (iv) calculul pentru zilele de concediu de odihnă (venituri din ultimele 3 luni anterioare lunii de concediu); (v) indemnizația de concediu medical (75%-100% din media ultimelor 6 luni de venituri lunare).

V. ÎN LOC DE CONCLUZII

Nu întotdeauna raportul cerere ofertă va permite creșterea prețului de vânzare, caz în care consecința va fi disponibilizarea de personal și ca urmare, creșterea șomajului. Această consecință poate apărea în zonele mai sărace, unde povara se resimte la nivelul întreprinderilor mici. Dar să analizăm și reacția investitorilor în legătură cu majorarea salariului minim pe economie. Nemulțumirea, chiar obiecția lor, se bazează pe un raționament obiectiv într-o economie de piață: creșterea salariului este condiționată de creșterea productivității muncii. Indicatorul productivitate este foarte scăzut în România și, ca urmare, majorarea semnificativă a salariilor, prin decizia administrativă a guvernului, nu are un suport economic. Creșterea productivității muncii presupune sporirea volumului producției cu aceleași cheltuieli de muncă sau reducerea consumului de muncă pe unitatea de produs. Principalii indicatori în calculul productivității



muncii, pot fi producția exercițiului, cifra de afaceri sau valoarea adăugată. Aceasta din urmă exprimă mai bine efortul fiecărei întreprinderi la crearea produsului intern brut, permite aprecierea mai obiectivă a eficienței economice și stimulează reducerea cheltuielilor materiale precum și folosirea eficientă a mijloacelor de muncă și a forței de muncă.

Un investitor afirmă că pentru a majora salariile trebuie să aibă producție, productivitate, iar pentru a majora consumul trebuie să crească producția în condiții de productivitate. Așadar, Productivitate = producție/consum de muncă. Corelația dintre salariu și productivitate exprimă eficiența atunci când indicele productivității muncii este mai mare decât indicele creșterii salariului. Un raport optim între cele două mărimi se poate realiza numai prin acțiuni care conduc la creșterea productivității. Ori majorarea, în prezent, a salariului minim pe economie, dar și a salariilor apropiate de acest nivel, pentru a nu crea inechități în cadrul entității economice, este probabil să aibă implicații asupra competitivității României în materie de costuri pentru investitori și mai ales pentru cei străini. Iar implicațiile nu se opresc aici dacă avem

în vedere datele statistice, potrivit cărora în jur de 2,5 milioane de angajați au un salariu cuprins între 1.050 lei (salariul minim) și 2.681 lei (salariu mediu brut).

BIBLIOGRAFIE

- [1] Legea 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 688 din 10 septembrie 2015;
- [2] HG 1091/2014 pentru stabilirea salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată, publicată în Monitorul Oficial cu numărul 902 din data de 11 decembrie 2014;
- [3] HG 1017/2015 pentru stabilirea salariului de bază minim brut pe țară garantat în plată, publicată în Monitorul Oficial cu numărul 987 din data de 31 decembrie 2015;
- [4] Ordin 52/2016 privind aprobarea calculatorului pentru determinarea deducerilor personale lunare pentru contribuabilii care realizează venituri din salarii la funcția de bază, începând cu luna ianuarie 2016, potrivit prevederilor art. 77 alin. (2) și ale art. 66 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicat în Monitorul Oficial cu numărul 52 din data de 25 ianuarie 2016. ■

Tratamentul creanțelor curente în procedura insolvenței

Toma COSTREIE,
Director General, ANAF

Abstract: Legea nr. 85/2014 a apărut și ca o necesitate de a reglementa în mod eficient aspecte insuficient reglementate în vechea reglementare, sau chiar repararea unor situații potențial inechitabile, prin restabilirea unui echilibru între creditori și debitori. Seria modificărilor introduse în noua reglementare au drept scop crearea unui cadru pozitiv, echilibrat și echitabil atât pentru creditori cât și pentru debitori, confluența intereselor presupunând o rezolvare amiabilă, și nu un nou fapt generator de litigii.

Cuvinte cheie: creanță curentă, creditor curent, sancțiune, perioadă de observație, reorganizare sau faliment, tratament.

Ne vom referi în cele ce urmează la acel tip de creanțe, de multe ori neglijate, ce se nasc din activitatea curentă a unei debitoare, respectiv creanțele curente. Așa cum rezultă din denumirea lor, izvorul apariției acestui tip de creanțe este chiar continuarea activității debitoarei, atât în perioada de observație cât și în perioada de reorganizare, aceste două etape fiind de altfel cele care constituie sursa firească a nașterii creanțelor curente. Chiar dacă mai puțin uzual, dar vom constata că aceste creanțe pot fi regăsite inclusiv în perioada de faliment, atunci când în mod firesc debitoarea este dizolvată, și își continuă existența doar în vedere lichidării. Pentru a înțelege mai bine ce sunt creanțele curente, va trebui mai întâi să

definim, chiar dacă în mod succint, ce este activitatea curentă. Pentru aceasta, trebuie să privim data deschiderii procedurii ca fiind un moment declanșator pentru aplicarea regulilor derogatorii din procedura insolvenței, făcându-se o distincție clară între evenimentele avute în vedere anterior deschiderii procedurii, și cele născute ulterior. Tratamentul juridic, sau mai bine spus analiza juridică se va raporta cu precădere la data hotărârii deschiderii procedurii, ca fiind data de la care regulile speciale își fac loc în detriamentul cadrului general aplicabil. Revenind la cele de mai sus, vom putea considera că orice activitate generatoare de creanțe după această dată, este o activitate curentă, iar creanțele născute sunt unele curente. Însă legea încearcă o definire a activității curente,





fără însă a o preciza în mod expres, fiind o exprimare destul de largă să lase loc interpretărilor, respectiv „activitățile curente reprezintă acele activități de producție, comerț sau prestări de servicii și operațiuni financiare, propuse a fi efectuate de debitor în perioada de observație și în perioada de reorganizare, în cursul normal al activității sale”. Dacă am încerca să limităm această definiție, ar trebui să ne referim doar la acele activități, indispensabile desfășurării activității, și care nu generează datorii noi. De ce această precizare? Pentru că în practică s-au constatat numeroase situații în care o debitoare, ulterior deschiderii procedurii de insolvență, a continuat să acumuleze datorii, în detrimentul creditorilor. Sau, mai mult de atât, pe lângă creditorii înregistrați la masa

credală, a apărut o nouă categorie de creditori, creditorii curenți. Întorcându-ne la textul de lege, o să vedem că legiuitorul a stabilit un tratament preferențial pentru acest tip de creanțe, în sensul achitării cu prioritate, conform documentelor din care rezultă. Ceea ce însă scapă cumva controlului creditorilor interesați în stoparea acumulării de noi creanțe, este exact această activitate insuficient reglementată, și cu prea puține pârghii de verificare. Chiar dacă încă de la momentul solicitării deschiderii procedurii de insolvență, debitorul este obligat să prezinte o listă cu activitățile pe care intenționează să le efectueze după data deschiderii procedurii, în situația cea mai des întâlnită, cea în care un creditor este cel care solicită insolvența debitorilor săi, aceste ac-

tivități nu mai sunt în nici un fel identificate. Ceea ce ne duce la o interpretare generală, poate uneori subiectivă, asupra activității curente, în sensul aprecierii necesității sau nu, a existenței, unor fapte de comerț, de exemplu.

Lasând în urmă izvorul creanțelor curente, și mai ales necesitatea și utilitatea unora din acestea, vom analiza în cele ce urmează tratamentul efectiv al acestora. Teoria spune că aceste creanțe curente se vor achita cu prioritate, din averea debitoare, conform documentelor din care rezultă, ceea ce de fapt înseamnă să fim în prezența unei creanțe certe, lichide și exigibile. Referitor la condiția ajungerii la scadență, ca și o condiție esențială a plății, vom încerca să identificăm sancțiunea neplății acestor creanțe. ►

Pornim în analiză de la principiul maximizării averii debitoare, de la principiul reinsertiei în circuitul economic a unei entități sănătoase din punct de vedere economic, precum și la interesul creditorilor de a-și recupera datoriile înscrise la masa credală. Este evident că o debitoare, aflată în procedura de insolvență, și care prin activitatea pe care o desfășoară în continuare nu face decât să genereze pierderi noi, nu prezintă garanții suficiente pentru aplicarea unui plan de reorganizare de succes. De aceea, analiza activității în perioada de observație constituie un indicator suficient de complex pentru a creiona imaginea unei debitoare care are șanse reale de redresare. Din păcate, statistica nu este favorabilă în ceea ce privește numărul de debitori care reușesc să depășească cu succes etapa insolvenței, prin reinsertia în circuitul economic. Dar, în ciuda acestui fapt, este evident că fiind necesară acțiunea concentrată a tuturor factorilor implicați în sensul acordării unei șanse de salvare debitorilor de bună credință și cu șanse reale de reorganizare. Efectul continuării unei activități păguboase poate genera un efect absolut nedorit, respectiv generarea unor insolvențe laterale în sarcina creditorilor puși în situația de a nu-și putea recupera nici măcar datoriile curente.

Dar cum este efectiv reglementată plata datoriilor curente? Aceste creanțe nu se regăsesc în tabelul de creanțe preliminar sau definitiv, ci doar în tabelul suplimentar, mai corect spus în tabelul aferent deschiderii falimentului. Dar ceea ce nu detaliează legea, este tratamentul creanțelor născute chiar în cursul falimentului, practica acoperind lipsa de reglementare prin întocmirea unor tabele suplimentare rectificative.

Așa cum precizam mai sus, atunci când ne vom referi la sancțiunea neplății acestor creanțe, va trebui să analizăm atât dispozițiile Legii nr.85/2006, lege abrogată, dar care continuă să supraviețuiască în procedurile deschise sub imperiul acestei reglementări, cât și dispozițiile Legii nr. 85/2014, noua lege a insolvenței. Dacă în primul act normativ nu vom regăsi un mecanism sancționator suficient de bine reglementat, în noua lege a insolvenței se poate aprecia că au fost aduse

îmbunătățiri semnificative. Din compararea celor două acte normative, o să putem extrage necesitatea reglementării mai ferme a unui fenomen destul de răspândit în rândul debitorilor.

Ajungerea la scadență a unei creanțe curente presupune, și chiar obligă, plata acesteia cu prioritate. Aceasta rezultă de drept din chiar actele normative amintite, fără a fi necesară intervenția creditorilor, a judecătorului sindic sau a oricărui alți participanți la procedura insolvenței. Însă, de cele mai multe ori, averea debitoare nu putea suporta nici măcar aceste plăți curente, fără însă a exista o sancțiune pe măsură, cum ar fi intrarea în procedura de faliment. Mai mult de atât, creditorii curenți, și care nu se regăseau și în tabelul de creanțe, de multe ori erau lipsiți de calitatea procedurală activă în a formula o cerere de faliment, nefiind creditori în sensul legii insolvenței. Aceste sincope se regăseau în forma anterioară a legii insolvenței, reglementarea de la nivelul anului 2014 aducând îmbunătățiri semnificative. Astfel, și titularul unei creanțe curente este îndreptățit să solicite deschiderea procedurii de faliment, dacă deține o creanță peste valoarea prag, și care nu a fost achitată în termen de 60 de zile de la data luării măsurii de către administratorul judiciar. Ce înseamnă aceasta mai exact? Creditorul îndreptățit va formula o cerere de plată ce va fi analizată de administratorul judiciar, sau de judecătorul sindic, după caz, și ulterior confirmării acestei obligații de plată, urmând a fi achitată. Neplata conduce la deschiderea procedurii de faliment, sancțiune ce vine să stopeze acumularea unor noi datorii curente. Această reglementare vine să acopere vidul legislativ din vechea reglementare, care nu asigura suficiente mecanisme de stopare a acumulărilor de datorii curente. Nu de puține ori, creanțele curente ajungeau să depășească cuantumul creanțelor înscrise la masa credală, fiind evidentă o deturnare a scopului legii insolvenței.

Un alt exemplu de situație pe care o putem defini ca fiind chiar anormală, este situația furnizorilor de utilități. Sau, pentru precizia mențiunii, era anormală, legea actuală venind cu un mecanism total diferit. Astfel, în vechea

reglementare o să găsim obligația furnizorilor de utilități de a continua să furnizeze aceste servicii sau utilități, indiferent dacă există și plata acestora, cu singurul raționament de a nu lipsi debitorul de sursele necesare unei potențiale redresări. Or, tratamentul era cel puțin dezechilibrat pentru creditor, care se vedea obligat să susțină cu propriile capitaluri activitatea unei debitoare, ceea ce nu făcea decât să conducă la înregistrarea de noi pierderi.

Noua reglementare menține totuși această obligație de furnizare a utilităților, condiționată însă de achitarea costurilor aferente. Diferența este notabilă, furnizorii de utilități ieșind dintr-o stare de pasivitate impusă, și având la îndemână instrumentul normal în orice relație economică, de stopare a acumulării de noi pierderi. Este evident că orice prestație trebuie să beneficieze de o contraprestație, echivalentă, pentru a menține un echilibru între debitori și creditori.

De asemenea, ca și o mențiune simplă, o să regăsim în noua reglementare posibilitatea debitorului de a accesa mecanisme de finanțare, cu constituirea unor garanții din propria avere, și a căror plată se va face cu prioritate față de celelalte plăți către orice altă categorie de creditori, indiferent de rangul deținut de acestia, putând considera aceasta ca fiind o supraprioritate. Raționamentul care a stat la baza emiterii unei astfel de reglementări a fost acordarea unei suficiente încrederi instituțiilor de credit de a se angaja în finanțarea unei debitoare aflate în procedura de insolvență, prin crearea unor garanții acoperitoare a riscului suplimentar generat de situația juridică a debitoare.

Concluzionând cu privire la cele de mai sus, creanțele curente trebuie înțelese ca fiind acele creanțe firești, care sunt aferente oricărei activități uzuale, și care trebuie tratate ca fiind prioritare în demonstrarea capacității de redresare, constituind un prim semnal real, de suficientă forță economică, pentru ieșirea din insolvență. Dacă dimpotrivă, asistăm la o acumulare a acestor creanțe, suntem în prezența unei debitoare care încearcă doar să amâne un sfârșit inevitabil, cu efecte nocive pentru creditorii implicați. ■

Europa la raport

Consultări publice privind draft-ul OECD asupra reședinței stabilită prin tratat a fondurilor de pensii

În data de 29 februarie 2016, OECD a invitat acționarii să comenteze asupra propunerilor de modificare a regulilor privind reședința stabilită prin tratat a fondurilor de pensii aduse Modelului OECD de Tratat Fiscal. Aspectul dacă un fond de pensii ar trebui tratat ca rezident în scopul impozitării a fost inclus în Proiectul OECD Base Erosion and Profit Shifting (Planul de Acțiuni BEPS 6: Abuzul pe tratate fiscale).

Conform planului de acțiuni BEPS, un fond de pensii este considerat rezident într-un Stat dacă nu este constituit în scopul tratatelor fiscale indiferent dacă acel fond de pensii beneficiază de o scutire limitată sau completă de la impozitare în statul respectiv. Acest principiu va fi elaborat acum în cadrul modelului de tratat fiscal. Observațiile trebuie transmise până la 1 aprilie 2016. ■

Avocat-General: obligația de plată a TVA nu trebuie să aibă ca precedent lichidarea

În data de 14 ianuarie 2016, Avocatul General Sharpston și-a exprimat părerea cu privire la hotărârile preliminare în cazul italianesc C-546/14, Degano Trasporti, dacă procesul de lichidare conform legislației din Italia care ar duce doar la recuperarea parțială a TVA-ului încalcă obligația țării de recuperare efectivă a impozitului. Opinia rezultă în faptul că legislația UE nu impune statelor membre să acorde tratament preferențial datoriei legate de TVA față de celelalte categorii de creanțe. În cazuri excepționale, un stat membru

poate considera în mod rezonabil că este legal să renunțe la întreaga plată a creanței din TVA. Dacă o societate are probleme financiare, alte categorii de datorii precum salariile, contribuțiile la asigurările sociale sau plățile pentru întreținere au întâietate. Legislația națională poate permite, de asemenea, încheierea unui angajament cu creditorii care să implice lichidarea activelor fără a oferi plata integrală a TVA-ului pretins de stat dacă respectivului angajament îi sunt atașate condiții privind protejarea intereselor statului. ■

Avocatul General: TVA-ul din importuri ar trebui achitat pentru bunurile preluate ilegal din depozitul vamal și re-exportate

În data de 12 ianuarie 2016, Avocatul General al CJEU, Campos Sanchez Bordona, și-a exprimat opinia cu privire la hotărârile preliminare în cazurile germane Eurogate Distribution și DHL Hub Leipzig, C-226/14 și 228/14, care prevăd că bunurile importate preluate din depozitul vamal și re-exportate fără a îndeplini formalitățile vamale necesare trebuie supuse TVA-ului din importuri chiar dacă bunurile nu pot fi vândute în mod legal. ■

Instrucțiuni privind TVA-ul la locul livrării în cazul lucrărilor la bunurile imobile

În data de 4 februarie 2016, Comisia Europeană a publicat o notă explicativă privind TVA-ul aplicat la locul livrării pentru serviciile legate de bunurile imobile care va intra în vigoare la 1 ianuarie 2017. Aceste servicii trebuie impozitate la locul presupus al consumării serviciilor, și anume la locul unde este situat bunul. Conform explicațiilor Comisiei, acest lucru nu poate fi ocolit prin acordul contractual. Notele nu obligă legal și vor fi considerate activitate în desfășurare. ■

Avocatul General: Corecțiile facturilor de TVA trebuie să aibă efect retroactiv

În data de 17 februarie 2016, Avocatul General al Curții Europene de Justiție, Yves Bot, și-a exprimat opinia cu privire la hotărârile preliminare în cazul german C-518/14, Senatex, cu privire la efectul corecțiilor la facturile de TVA. Cazul se referă la o societate care a solicitat plata TVA-ului conform declarațiilor comisiei din

facturile reprezentanților săi de vânzări și din alte facturi, dar cererile nu s-au bazat pe facturi valabile de TVA. Autoritățile fiscale au considerat că revendicările inițiale au fost nule și că impozitul deductibil ar putea fi pretins doar dacă se aduc corecții la facturile respective. Avocatul General a sugerat că aceste corecții trebuie să valideze

retroactiv pretențiile inițiale, argumentând că anularea pretențiilor inițiale care duc la atragerea de dobândă, cum se întâmplă în acest caz, este disproporționată. Cu toate acestea, acest lucru nu ar trebui să împiedice autoritățile fiscale să penalizeze nerespectarea cerințelor de facturare a TVA-ului. ■

VAT exemption for independent groups of persons

| Oana IACOB

Abstract: Article 132 paragraph (1) letter (f) of the VAT¹ Directive provides an exemption from VAT for supplies of services by independent groups of persons performing a VAT exempted activity or for which they are not taxable persons, for the purpose of rendering to their members the services directly necessary for the development of that activity, where those groups merely claim from their members the exact reimbursement of their share of the joint expenses, provided that such exemption is not likely to cause distortion of competition.

These provisions binding on the Member States have generated many difficulties of application in practice, being implemented differently in EU countries. For this reason, those provisions were the subject of debates that took place in several meetings of the VAT Committee of the European Commission, in order to clarify issues arising from the practical implementation of these regulations.

In the Romanian legislation, the exemption from VAT was implemented on the accession date, in the context of the process of harmonization with European legislation, being taken over in the new Tax Code in force since January 1, 2016.

Government Decision no. 1/2016 established rules for applying this exemption, consistent with the VAT Directive and jurisprudence of the Court of Justice of the European Union (CJEU).

Keywords: VAT, exemption, independent group of people, harmonization, Directive, Member States

EUROPEAN LEGISLATION

One of VAT exemptions to be applied by Member States for certain activities of general interest is provided for in Article 132 paragraph (1) letter (f) of the VAT Directive and aims at provision of services by independent groups of persons performing a VAT exempt activity or for which they are not taxable persons for the purpose of providing to their members the services directly necessary for the development of such business, when those groups merely claim from their members the exact reimbursement of their share of the joint expenses, pro-

vided that such exemption is not likely to cause distortion of competition.

The purpose of the VAT exemption provided for in Article 132 paragraph (1) letter (f) of the VAT Directive is to allow, under certain conditions, the sharing of common expenses directly necessary to carry on an activity exempt from VAT or non-taxable.

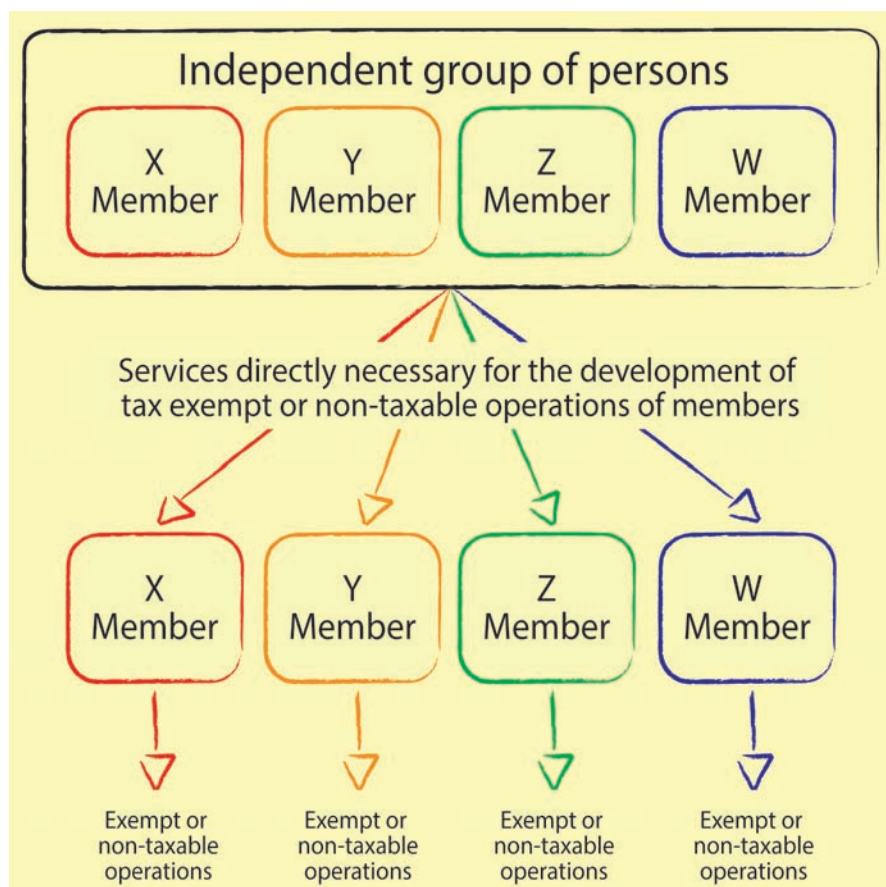
In this way, members of the independent groups of persons can reduce their costs, benefiting from fair conditions compared to their larger competitors, which have the ability to perform the same activities with

their own resources².

Regarding the manner of implementing and enforcing the exemptions without the right of deductibility for activities of general interest generally provided by the VAT Directive, we should consider that they constitute independent law concepts of European Union, the object of which is to avoid divergences in the application of the VAT system from one Member State to another. According to a CJEU constant jurisprudence, VAT exemptions must be interpreted, since they are exceptions to the general principle that VAT should be levied on all

¹ Directive 2006/112 / EC on the common system of value added tax, as amended and supplemented

² See the opinion of Advocate-General Mischo in the case C-8/01 Taksatorringen



supplies of goods / services performed for consideration by a taxable person. However, interpretation of the terms used for the application of exemptions must be consistent with the objectives pursued by those exemptions and comply with the requirements of the principle of fiscal neutrality inherent in the common system of VAT.

Regarding the application of the VAT exemption provided for in Article 132 paragraph (1) letter (f) of the VAT Directive, we should consider the following issues:

- Defining the independent group that provides services to its members;
- Group members must be taxable persons carrying on an activity which is VAT exempt or non-taxable;
- The services provided by the group must be directly necessary and indispensable for the exercise of tax exempt or non-taxable activities of the members;

- The group claims its members the exact reimbursement of the share of the common expenses and should not make a profit from the exemption of services provided for the benefit of its members;
- Exemption must not be likely to cause distortion of competition.

NATIONAL LEGISLATION

In accordance with the provisions of Article 292 paragraph (1) letter q) of Law no. 227/2015 regarding the Tax Code, as amended and supplemented, the services supplied by independent groups of persons whose transactions are exempt or do not fall within the scope of the tax application, groups created for the purpose of rendering to their members services directly related to the exercise of their activities are exempt from VAT, where these groups require their members only the reimbursement of the share for common expenses, within the limits and conditions established by the methodological

norms and where this exemption is not likely to produce distortions of competition.

At Title VII - Value Added Tax, Chapter IX - Operations exempt from tax, Section 1 - Exemptions for certain activities of general interest and exemptions for other activities, section 51 of Government Decision no. 1/2016 they established rules for applying this exemption, in accordance with the VAT Directive and jurisprudence of the Court of Justice of the European Union (CJEU) ³.

The main landmarks of applying the VAT exemption for services supplied by independent groups of persons, under the Tax Code and its Methodological Norms:

- Defining the independent group of persons in terms of applicability of VAT exemption

By the Methodological Norms for the application of Law no. 227/2015 regarding the Tax Code, approved by Government Decision no. 1/2016 at section 51 of Title VII they defined the independent group of persons for the purposes of the VAT exemption provided for in Article 292 paragraph (1) letter q) of the Tax Code as representing the *association, with or without legal personality, of two or more taxable or non-taxable persons who agree to share the common expenses and directly necessary for exercising a VAT exempt activity without deductibility right or for which they are not considered taxable persons*. An example of an independent group of persons for the purposes of these provisions may be represented by European Economic Interest Group (EEIG) ⁴.

- *The allocation of expenditure is considered to be a supply of services by the independent group of persons for the benefit of its members.*

- *The services provided by the independent group for the benefit of its members are settled to each member and represent the equivalent of common expenses for the period for which the settlement is made. As a result of this settlement, the independent group cannot* ▶

³ See the cases C-8/01 Taksatorringen, C-407/07 Stichting Centraal, C-456/03 Commission v Italy

⁴ European Economic Interest Groups (EEIG) are established under Council Regulation no. 2137/85 of July 25, 1985



obtain any profit. The settlement is carried out under a supporting statement setting out:

- Exact share of common cost for each group member;
- An accurate assessment of each member's share of the joint expenses, on the basis of objective criteria agreed between the group members.
- The exemption applies:
 - Only for services that are specifically related to the tax exempt or non-taxable activities of the group members and which are indispensable to the development of these activities and
 - Only if the group asks its members the exact reimbursement of the share of the joint expenses, provided that this exemption is not likely to produce distortion of competition.

To determine whether the services are specifically related to the tax exempt or non-taxable activities of the group members, respectively, if they are indispensable for the development of these activities it may be

useful to look at the judgment of the CJEU in Case C-8/01 *Taksatorringen*, which shows for example that that some services with a general character such as cleaning services or security services should not benefit from this exemption because they cannot be regarded as having a direct connection with the exempted activities carried out by the group members.

- The exemption applies whether or not the group or its members are or are not registered for VAT purposes.
- The independent group can receive money in advance from its members, provided that the total value of these advances does not exceed the total amount of shared costs incurred in the period covered by each supporting statement.
- If the administration costs of the independent group are reimbursed to the members, they are not exempt from VAT.
- To implement VAT exemption, the independent group must submit a notification to the competent tax authority in its management. Late submission of this notification will not lead to the cancellation of the

exemption. The notification must contain the following elements:

- name, address and tax ID of the independent group of persons;
- name, address, line of business and tax ID of each member;
- elements which demonstrate that members are engaged in VAT exempt activities without deductibility right or for which they are considered non-taxable persons
- the date on which the independent group of persons will begin to provide the services exempted.

If the above conditions are met, the allocation of expenses, namely the provision of services by the independent group of persons for the benefit of its members, is exempt from VAT. The practical effect of the application of this exemption is to reduce the costs of VAT for the services provided to group members, members who have in common either the fact that they are not entitled to deduct VAT, or have a partial right to deduct the tax for the purchases made, given the nature of the activities developed. ■



