

# CONSULTANT FISCAL

anul VIII-nr. 50 • mai-iunie 2016 • preț: 12.5 lei • Revistă editată de CCF



## LEGISLAȚIE

Dizolvarea cu lichidare  
a unei societăți care  
obține profit din lichidare

## FOCUS

Pachetul de măsuri  
privind lupta împotriva  
evaziunii fiscale în UE

## LEGISLAȚIE

Fenomenul BEPS -  
o consecință a  
eludării principiilor fiscale

**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**

Dan Manolescu  
**Vicepreședinte**

Niculae DONE  
**Membru**

Andrei Ioan HAAS  
**Membru**

Alice Valeria GHEORGHIU  
**Membru**

Florin PREDA  
**Membru**

Daniela TĂNASE  
**Membru**

**Camera Consultanților Fiscali**

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

*Secretariat*

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

*Direcția de servicii pentru membri*

Telefon: 021.340.40.60; 021.335.20.95    Fax: 021.311.09.66

*Direcția de învățământ*

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

# CARTA CONTRIBUABILULUI

## 10 principii pentru o mai mare echitate în domeniul impozitării

**C**onfederația Fiscală Europeană a publicat versiunea finală a Modelului Cartei Contribuabilului, care se bazează pe bunele practici fiscale și susține cu fermitate o abordare echilibrată între drepturile și responsabilitățile contribuabilului. Carta se dorește a fi un punct de referință la nivel mondial definitiv pentru o guvernanta fiscală bună - pentru guverne, administrații și

contribuabili. Carta se bazează pe un sondaj în 41 de țări și pe o serie de consultări cu Comisia Europeană, OCDE și Comitetul fiscal al ONU. Potrivit autorilor „Scopul principal al Cartei este de a promova o relație de încredere reciprocă, respect și responsabilitate între contribuabili, consultanți fiscali, administrații fiscale și stat. Astfel, costurile de conformare vor fi reduse, calitatea și

eficacitatea colectării taxelor vor fi crescute, încrederea contribuabilului în sistemele fiscale și administrații va fi stimulată și toți contribuabilii vor putea aspira la un tratament egal, fără părtinire sau preferință.” Modelul Cartei conține o listă de **10 Principii Fundamentale** care reprezintă drepturile și responsabilități cheie ale contribuabililor și administrațiilor fiscale.

### 10 Principii fundamentale

#### Ca și contribuabil aveți dreptul la:

##### 1. Integritate și egalitate

Sistemul fiscal trebuie să fie proiectat și administrat în mod corect, onest și cu integritate, conform legii, fără părtinire sau pe bază de preferință.

##### 2. Certitudine

Sistemul fiscal va fi proiectat și administrat pentru a oferi cât mai mult posibil certitudine, claritate și finalitate cu privire la chestiunile fiscale ale unei persoane.

##### 3. Eficiență și eficacitate

Sistemul fiscal va fi proiectat și administrat în mod corect și eficient din punct de vedere al costurilor luând în considerare atingerea scopurilor sale.

##### 4. Recurs și dreptul de a contesta rezoluția

În caz de litigii cu privire la răspunderea fiscală un proces de recurs independent, obiectiv, rapid și eficient din punct de vedere al costurilor. Litigiile cu privire la acțiunile autorității fiscale vor fi urmate fără teama de represalii sub supraveghere independentă.

##### 5. O asistență corespunzătoare

Contribuabililor care se confruntă cu dificultăți în îndeplinirea responsabilităților care le revin în calitate de contribuabili li se va acorda asistență adecvată de către administrația fiscală.

##### 6. Confidențialitate și dreptul la viață privată

Afacerile și înregistrările contribuabilului vor fi păstrate confidențiale și private, cu excepția cazului audierilor publice în litigii sau urmăriri penale.

##### 7. Plata corectă a impozitului

Un contribuabil este obligat să nu plătească mai mult decât suma impozitului pe baza legilor fiscale.

##### 8. Reprezentare

Un contribuabil poate fi reprezentat de o altă persoană desemnată de acesta.

##### 9. Proporționalitate

Acțiunile de executare, inclusiv auditurile, colectările, reevaluările, penalitățile și urmărirea penală vor fi proporționale cu circumstanțele.

##### 10. Onestitate

În absența unor dovezi contrare să fie considerat onest.

#### Și responsabilitatea de a:

##### 1. Fi sincer

Să fie sincer cu privire la toate aspectele fiscale, inclusiv cu privire la prezentările de informații cerute de lege.

##### 2. Furniza informații

Să furnizeze informații în timp util, dacă și atunci când este necesar în mod rezonabil.

##### 3. Fi cooperant

Să fie cooperanți în relațiile cu Administrația fiscală, care vizează depunerea declarațiilor fiscale și raportarea informațiilor, efectuarea unui audit, și plata impozitelor.

##### 4. Efectua plata

Să plătească impozitul la timp, fără deducere sau compensare sub rezerva dreptului de a face recurs.

##### 5. Respecta legea

Să respecte responsabilitățile fiscale și să solicite asistență, dacă este necesar.

##### 6. Menține înregistrările

Să mențină o evidență financiară corectă și documente justificative pentru o astfel de perioadă după cum poate fi necesar în mod rezonabil.

##### 7. A avea grija cuvenită

Să exercite un grad adecvat de grijă și diligență în materie de impozitare.

##### 8. A-ți asuma responsabilitatea pentru consilieri

Să fie trași la răspundere pentru corectitudinea și caracterul complet al informațiilor furnizate administrației fiscale dacă o altă persoană a fost angajată sau nu pentru a pregăti, asambla și / sau prezenta informațiile în numele dumneavoastră.

##### 9. Fi politicos

Să trateze inspectorii fiscali cu amabilitate și respect, abuzul asupra inspectorilor fiscali în îndeplinirea atribuțiilor lor, nefiind niciodată acceptat.

##### 10. A respecta cerințele transfrontaliere

Să se asigure că toate cerințele legitime transfrontaliere sunt îndeplinite.

## 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

**5-10 Dizolvarea cu lichidare a unei societăți care obține profit din lichidare. Politici și tratamente fiscale**  
(Policies and tax treatments regarding the dissolution with liquidation of a company which obtains profit from liquidation)  
*Magdalena Negruțiu, Prof.univ.dr. asociat, Facultatea de Finanțe, Bănci, Contabilitate și Adminstrarea afacerilor din cadrul Universității Titu Maiorescu, București*  
*Traian-Ovidiu Calotă, Conf. univ. dr., Facultatea de Finanțe, Bănci, Contabilitate și Adminstrarea afacerilor din cadrul Universității Titu Maiorescu, București*

**10-15 Particularități privind contabilitatea produselor finite comercializate din depozitele proprii și prin magazinele proprii de desfacere ale întreprinderii**  
(Peculiarities of the accounting of finished products sold from own stores and through own outlets of the company)  
*Dr. Alexandrina Teodora Borfoaia*

**16-19 Fenomenul BEPS – o consecință a eludării principiilor fiscale. Cum se vor transpune recomandările OCDE în mediul fiscal din România?**  
(BEPS phenomenon - a consequence of circumventing tax principles. How will OECD recommendations be implemented in the tax environment in Romania?)  
*Ramona Jurubiță, Partner, Servicii Consultanță Fiscală, KPMG (Tax Advisory Services)*  
*Andrada Truța, Asistent Manager, Servicii de consultanță fiscală, KPMG (Tax Advisory Services)*  
*Cătălina Mihai, Consultant, Servicii de consultanță fiscală, KPMG (Tax Advisory Services)*

### FOCUS

20-29

**20-24 Pachetul de măsuri privind lupta împotriva evaziunii fiscale în UE**  
(The package of measures to combat tax evasion in the EU)  
*Prof. univ. dr. Andrei Dobrescu (Univ. Prof. PhD)*

**25-29 Dosarul prețurilor de transfer în cazul marilor contribuabili - de la opțional la obligatoriu**  
(Transfer pricing file in case of large contributors - from optional to mandatory)  
*Mihai Lupu, Manager în cadrul Transfer Pricing Services SRL*  
*Carmen Radi, Senior Consultant în cadrul Transfer Pricing Services SRL*

### INTERNATIONAL

30

### ENGLISH SECTION

31-34

CONSULTANT  
**FISCAL**

**Senior editor**  
Toni TEAU  
(legislație, focus)

**Senior editor**  
Ionuț ȘTEFAN  
(internațional)

**Tipografie**  
Tipopressva

**Publisher**  
SC FULL MEDIA SERVICES SRL

**Adresa redacției**  
Strada Alecu Russo,  
nr. 13-19, Sector 2,  
București  
Telefon:  
021.310.60.93;  
021.310.60.94  
Fax: 0372.87.06.67  
Site  
[www.ccfiscali.ro](http://www.ccfiscali.ro)  
email  
[office@ccfiscali.ro](mailto: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

# Dizolvarea cu lichidare a unei societăți care obține profit din lichidare

## POLITICI ȘI TRATAMENTE FISCALE

**Magdalena NEGRUȚIU,**

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

**Traian-Ovidiu CALOTĂ,**

Conf. univ. dr., Facultatea de Finanțe, Bănci, Contabilitate și Administrarea afacerilor din cadrul Universității Titu Maiorescu, București

**Abstract:** Pentru a proceda la dizolvarea cu lichidare a unei societăți este necesar să apelăm la reglementările juridice în domeniu, să avem cunoștințe de contabilitate și nu în cele din urmă, de fiscalitate. Deciziile de dizolvare și lichidare sunt supuse unor reguli reglementate prin acte normative dintre care cele mai importante sunt: Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată cu modificările și completările ulterioare, Legea contabilității 82/1991, actualizată la zi, Legea 227/2015 privind Codul fiscal și Legea 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare.

**Cuvinte cheie:** lichidare voluntară, inventariere, profit din lichidare, impozit pe profit, impozit pe venitul din lichidare, TVA partaj capitaluri, distribuții în bani și bunuri, situații financiare.

### I. INTRODUCERE

Pentru a studia tratamentul juridic, fiscal și contabil care se aplică dizolvării cu lichidare a unei societăți trebuie să vedem care sunt cauzele acesteia. Multitudinea de cauze determină subîmpărțirea lor în cauze contractuale, accidentale și excepționale. În studiul nostru, care are în vedere dizolvarea cu lichidare a unei societăți care obține profit din lichidare ne vom opri la cauze contractuale, respectiv expirarea duratei de funcționare a societății stabilită prin actul constitutiv, dacă asociații nu au hotărât prelungirea acesteia și cauze excepționale constând în decizia asociaților. Toate celelalte cauze pot determina dizolvarea cu lichidare, dar în mod sigur, operația de lichidare se va finaliza cu pierdere.

### II. CONȚINUTURI ȘTIINȚIFICE

Lichidarea unei societăți reprezintă un ansamblu de operațiuni care au loc între două momente: cel al declarării dizolvării și cel al partajării capitalurilor proprii între asociați. Dificultatea procesului de lichidare ne determină să prezentăm succint principalele aspecte legate de etapele lichidării, precum și tratamentele contabile și fiscale avute în vedere de societatea care se lichidează.

#### 2.1. Elemente privind etapele lichidării

Ansamblul de operațiuni derulate poate fi schematizat în următoarele etape:

- inventarierea activelor, datoriilor și capitalurilor proprii și evaluarea acestora. Rezultatele inventarierii efectuată potrivit OMFP 2861/2009 și ale

evaluării efectuate cu această ocazie se înregistrează în contabilitate conform reglementărilor contabile aplicabile, urmată de întocmirea bilanțelor de verificare și a situațiilor financiare, formate cel puțin din bilanț și cont de profit și pierdere;

- valorificarea activelor societății prin licitație publică și achitarea datoriilor;
- stabilirea rezultatului din lichidare și impozitarea lui dacă s-a obținut profit;
- determinarea activului net contabil, respectiv a capitalurilor proprii;
- partajarea către asociați: dacă societatea aflată în lichidare are un singur asociat partajarea se poate face în bunuri, iar dacă are doi sau mai mulți asociați aceasta se va face în bani;
- întocmirea situației financiare finale;



- radierea societății din Registrul comerțului, ocazie cu care încetează personalitatea sa juridică.

## 2.2. Studiu de caz

În continuare vom prezenta tratamentele contabile și fiscale adoptate de un contribuabil care la momentul lichidării este plătitor de impozit pe profit trimestrial și TVA în regim normal. Presupunem că durata de funcționare a societății, stabilită prin actul constitutiv, a expirat, iar asociații persoane fizice nu au decis prelungirea acesteia.

Astfel, vom avea în vedere: (i) situația existentă după momentul inventarierii patrimoniului; (ii) prezentarea bilanțului înainte de lichidare; (iii) înregistrarea în contabilitate a operațiilor de lichidare propriu-zisă; (iv) determinarea și înregistrarea rezultatului din lichidare; (v) prezentarea bilanțului înainte de partajarea capitalurilor proprii; (vi) tratamentele contabile și fiscale generate de partajarea către asociați.

### 2.2.1. prezentarea rezultatelor inventarierii

Articolul 7 alin. (1) din Legea 82/1991 menționează că „persoanele prevăzute la art. 1” (deci și societatea analizată de noi), „au obligația să efectueze inventarierea generală a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii deținute la începutul activității, cel puțin o dată în cursul exercițiului financiar, precum și în cazul fuziunii, divizării sau lichidării și în alte situații prevăzute de lege”.

Cu ocazia inventarierii s-au constatat următoarele active, datorii și capitaluri proprii (în lei): Utilaje 800.000; amortizarea utilajelor (200.000); mărfuri 300.000; clienți 450.000; clienți incerti 20.000; ajustări pentru deprecierea creanțelor clienți (20.000); conturi la bănci în lei 150.000; credite bancare pe termen scurt 70.000; furnizori 180.000; contribuții la asigurări sociale 50.000; TVA de plată 30.000; provizioane pentru cheltuieli viitoare 100.000; capital social subscris vărsat 500.000; rezerve legale 70.000; alte rezerve 20.000; profit reportat 130.000; profit al exercițiului 350.000. Informații suplimentare:

- nu s-au constatat diferențe la evaluarea elementelor inventariate;
- rezervele legale s-au constituit în perioada în care impozitul pe profit a fost 25%;

- în categoria altor rezerve se regăsește exclusiv o facilitate fiscală de 18,5% (25% - 6,5%), reprezentând impozit pe profit din încasarea creanțelor aferente exportului de servicii, având în vedere că în perioada respectivă, cota de impozit pe profit a fost 25%, iar cota care se achita statului român 6,5%;
- profitul exercițiului curent reprezintă profitul net după impozitare, impozitul fiind înregistrat și achitat în trimestrele anterioare.

### 2.2.2. prezentarea bilanțului înainte de lichidare

Se întocmește, sub formă simplificată, bilanțul înainte de lichidare, în baza datelor din contabilitate, puse de acord cu rezultatele inventarierii: **Tabelul 1.**

Potrivit art. 27 alin. (9) din Legea 82/1991, exercitiul financiar al unei persoane juridice care se lichidează începe în ziua următoare încheierii exercițiului financiar anterior și se încheie în ziua precedentă datei când începe lichidarea. Perioada de lichidare este considerată un exercitiu financiar distinct față de cel precedent, indiferent de durata sa. De asemenea, art. 28 alin. (1) din legea contabilității instituie obligativitatea întocmirii situațiilor financiare anuale pentru persoanele prevăzute la art. 1 alin. (1)-(4). Aceste prevederi se aplică și în cazul fuziunii, divizării sau lichidării, în condițiile legii, caz în care situațiile financiare au aceleași componente cu situațiile financiare anuale, potrivit art. 28 alin. (1) indice1) din legea contabilității. Aceste situații financiare se întocmesc pentru data stabilită potrivit legii societăților, cu respectarea reglementărilor contabile aplicabile, și se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în termen de 30 de zile de la aprobarea acestora de către adunarea generală a acționarilor/asociaților. Am avut în vedere pct. 5 din Anexa 1 a Ordinului 897/2015, potrivit căruia aceste situații financiare sunt cu scop special, fiind destinate operațiunilor de fuziune, divizare și lichidare a societăților.

### 2.2.3. înregistrarea în contabilitate a operațiilor de lichidare propriu-zisă

În procesul lichidării au loc următoarele operațiuni:

- a) se vând utilajele, preț de vânzare 650.000 lei, TVA 20%;

- b) se vinde întregul stoc de marfă la un preț de vânzare de 400.000 lei, TVA 20%;
- c) se încasează creanțele existente în sold, inclusiv cele înregistrate cu ocazia lichidării;
- d) se trec pe pierdere creanțele incerte și se anulează ajustarea la depreciere;
- e) se achită: datoriile față de furnizori; contribuțiile la asigurări sociale; TVA de plată; creditul pe termen scurt.

În cazul nostru concret, înregistrarea în contabilitate a operațiilor curente din lichidare vizează:

#### ● vânzarea utilajelor:

|                    |   |                                                              |                    |
|--------------------|---|--------------------------------------------------------------|--------------------|
| <b>461</b>         | = | <b>%</b>                                                     | <b>780.000 lei</b> |
| „Debitori diverși” |   | <b>7583</b>                                                  | 650.000 lei        |
|                    |   | „Venituri din cedarea activelor și alte operații de capital” |                    |
|                    |   | <b>4427</b>                                                  | 130.000 lei        |
|                    |   | „TVA colectată”                                              |                    |

#### ● scăderea din evidență a utilajelor:

|                                                                |   |                           |                    |
|----------------------------------------------------------------|---|---------------------------|--------------------|
| <b>%</b>                                                       | = | <b>2131</b>               | <b>800.000 lei</b> |
| <b>2813</b>                                                    |   | „Echipamente tehnologice” |                    |
| „Amortizarea echipamentelor tehnologice”                       |   |                           | 200.000 lei        |
| <b>6583</b>                                                    |   |                           |                    |
| „Cheltuieli din cedarea activelor și alte operații de capital” |   |                           | 600.000 lei        |

#### ● valorificarea mărfurilor:

|             |   |                                    |                    |
|-------------|---|------------------------------------|--------------------|
| <b>4111</b> | = | <b>%</b>                           | <b>480.000 lei</b> |
| „Clienți”   |   | <b>707</b>                         |                    |
|             |   | „Venituri din vânzarea mărfurilor” | 400.000 lei        |
|             |   | <b>4427</b>                        |                    |
|             |   | „TVA colectată”                    | 80.000 lei         |

#### ● descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute:

|                                |   |            |                    |
|--------------------------------|---|------------|--------------------|
| <b>607</b>                     | = | <b>371</b> | <b>300.000 lei</b> |
| „Cheltuieli privind mărfurile” |   | „Mărfuri”  |                    |

#### ● încasarea creanțelor curente și din sold (780.000+480.000+450.000):

|                           |   |                    |                      |
|---------------------------|---|--------------------|----------------------|
| <b>5121</b>               | = | <b>%</b>           | <b>1.710.000 lei</b> |
| „Conturi la bănci în lei” |   | <b>461</b>         |                      |
|                           |   | „Debitori diverși” | 780.000 lei          |
|                           |   | <b>4111</b>        |                      |
|                           |   | „Clienți”          | 930.000 lei          |

#### ● anularea ajustării la depreciere a creanțelor incerte:

**491** = **7814**  
 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor clienți” „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante” 20.000 lei

● *recunoașterea pierderii din dezactivarea creanței:*

**654** = **4118**  
 „Pierderi din creanțe și debitori diverși” „Clienți incerti sau în litigiu” 20.000 lei

● *achitarea datoriilor comerciale, bancare, sociale și fiscale:*

**%** = **5121** 330.000 lei  
**401** „Conturi”  
 „Furnizori” la bănci 180.000 lei  
**5191** în lei”  
 „Credite bancare pe termen scurt” 70.000 lei  
**431** „Contribuții la asigurări sociale” 50.000 lei  
**4423** „TVA de plată” 30.000 lei

● *anularea provizioanelor pentru cheltuieli viitoare:*

**151** = **7812**  
 „Provizioane pt riscuri și cheltuieli viitoare” „Venituri din provizioane” 100.000 lei

● *înregistrarea TVA de plată din operațiile de lichidare:*

**4427** = **4423**  
 „TVA colectată” „TVA de plată” 210.000 lei

● *achitarea TVA din lichidare:*

**4423** = **5121**  
 „TVA de plată” „Conturi la bănci în lei” 210.000 lei

## 2.2.4. determinarea și înregistrarea rezultatului din lichidare

Mai întâi determinăm rezultatul contabil din lichidare.

● *incorporarea veniturilor în profit:*

**%** = **121** 1.170.000 lei  
**707** „Profit sau pierdere”  
 „Venituri din vânzarea mărfurilor” 400.000 lei  
**7583**  
 „Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital” 650.000 lei  
**7814**  
 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante” 20.000 lei  
**7812**  
 „Venituri din provizioane” 100.000 lei

| Tabel 1               |                                                                                                                                                                                                                                                                                     | - lei -  |                                           |
|-----------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|-------------------------------------------|
| Denumirea elementului |                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Nr. rd.  | Sold la: Sfârșitul exercițiului financiar |
| <b>A</b>              |                                                                                                                                                                                                                                                                                     | <b>B</b> | <b>1</b>                                  |
| <b>A.</b>             | <b>ACTIVE IMOBILIZATE</b>                                                                                                                                                                                                                                                           |          |                                           |
|                       | I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct. 201+203+205+206+2071+4094+208-280-290)                                                                                                                                                                                                              | 01       | -                                         |
|                       | II. IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 211+212+213+214+215+216+217+223+224+227+231+235+4093-281-291-2931-2935)                                                                                                                                                                              | 02       | 600.000                                   |
|                       | III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 261+262+263+265+266+267-296)                                                                                                                                                                                                                       | 03       | -                                         |
|                       | ACTIVE IMOBILIZATE - TOTAL (rd.01+02+03)                                                                                                                                                                                                                                            | 04       | 600.000                                   |
| <b>B.</b>             | <b>ACTIVE CIRCULANTE</b>                                                                                                                                                                                                                                                            |          |                                           |
|                       | I. STOCURI (ct. 301+302+303+321+322+/-308+323+326+327+328+331+332+341+345+346+347+/-348+351+354+356+357+358+361+/-368+371+/-378+381+/-388+4091-391-392-393-394-395-396-397-398 - din ct. 4428)                                                                                      | 05       | 300.000                                   |
|                       | II. CREANȚE (Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element) (ct. 267-296+4092+411+413+418+425+4282+431+437+4382+441+4424-din ct.4428+444+445+446+447+4482+451+453+456+4582+461+4662+473-491-495-496+5187) | 06       | 450.000                                   |
|                       | III. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT (ct. 501+505+506+507+din ct.508+5113+5114-591-595-596-598)                                                                                                                                                                                          | 07       | -                                         |
|                       | IV. CASA ȘI CONTURI LA BĂNCI (din ct. 508+ct. 5112+512+531+532+541+542)                                                                                                                                                                                                             | 08       | 150.000                                   |
|                       | ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd.05+06+07+08)                                                                                                                                                                                                                                          | 09       | 900.000                                   |
| <b>C.</b>             | <b>CHELTUIELI ÎN AVANS</b> (ct. 471) (rd.11+12)                                                                                                                                                                                                                                     | 10       | -                                         |
|                       | Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (din ct.471)                                                                                                                                                                                                                        | 11       | -                                         |
|                       | Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (din ct.471)                                                                                                                                                                                                                       | 12       | -                                         |
| <b>D.</b>             | <b>DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN</b> (ct. 161+162+166+167+168-169+269+401+403+404+405+408+419+421+423+424+426+427+4281+431+437+4381+441+4423+4428+444+446+447+4481+451+453+455+456+457+4581+462+4661+473+509+5186+519)                      | 13       | 330.000                                   |
| <b>E.</b>             | <b>ACTIVE CIRCULANTE NETE/DATORII CURENTE NETE</b> (rd.09+11-13-20+23+26)                                                                                                                                                                                                           | 14       | 570.00                                    |
| <b>F.</b>             | <b>TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE</b> (rd.04+12+14)                                                                                                                                                                                                                             | 15       | 1.170.000                                 |
| <b>G.</b>             | <b>DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN</b> (ct. 161+162+166+167+168-169+269+401+403+404+405+408+419+421+423+424+426+427+4281+431+437+4381+441+4423+4428+444+446+447+4481+451+453+455+456+4581+462+4661+473+509+5186+519)                         | 16       | -                                         |
| <b>H.</b>             | <b>PROVIZIOANE</b> (Ct. 151)                                                                                                                                                                                                                                                        | 17       | 100.000                                   |
| <b>I.</b>             | <b>VENITURI ÎN AVANS</b> (rd.19+22+25+28)                                                                                                                                                                                                                                           | 18       | -                                         |
|                       | 1. Subvenții pentru investiții (ct. 475), (rd.20+21)                                                                                                                                                                                                                                | 19       | -                                         |
|                       | Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (din ct. 475)                                                                                                                                                                                                                       | 20       | -                                         |
|                       | Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (din ct. 475)                                                                                                                                                                                                                      | 21       | -                                         |
|                       | 2. Venituri înregistrate în avans (ct. 472) (rd.23+24)                                                                                                                                                                                                                              | 22       | -                                         |
|                       | Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (ct. 472)                                                                                                                                                                                                                           | 23       | -                                         |
|                       | Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (ct. 472)                                                                                                                                                                                                                          | 24       | -                                         |
|                       | 3. Venituri în avans aferente activelor primite prin transfer de la clienți (ct. 478) (rd.26+27)                                                                                                                                                                                    | 25       | -                                         |
|                       | Sume de reluat într-o perioadă de până la un an (din ct. 478)                                                                                                                                                                                                                       | 26       | -                                         |
|                       | Sume de reluat într-o perioadă mai mare de un an (din ct. 478)                                                                                                                                                                                                                      | 27       | -                                         |
|                       | Fondul comercial negativ (ct. 2075)                                                                                                                                                                                                                                                 | 28       | -                                         |
| <b>J.</b>             | <b>CAPITAL ȘI REZERVE</b>                                                                                                                                                                                                                                                           |          |                                           |
|                       | I. capital (rd. 30+31+32+33+34)                                                                                                                                                                                                                                                     | 29       | 500.000                                   |
|                       | 1. capital subscris vărsat (ct. 1012)                                                                                                                                                                                                                                               | 30       | 500.000                                   |
|                       | 2. capital subscris nevărsat (ct. 1011)                                                                                                                                                                                                                                             | 31       | -                                         |
|                       | 3. patrimoniul regiei (ct. 1015)                                                                                                                                                                                                                                                    | 32       | -                                         |
|                       | 4. Patrimoniul institutelor naționale de cercetare-dezvoltare (ct. 1018)                                                                                                                                                                                                            | 33       | -                                         |
|                       | 5. Alte elemente de capitaluri proprii (ct. 1031)                                                                                                                                                                                                                                   | 34       | -                                         |
|                       | II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)                                                                                                                                                                                                                                                      | 35       | -                                         |
|                       | III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)                                                                                                                                                                                                                                               | 36       | -                                         |
|                       | IV. REZERVE (Ct. 106)                                                                                                                                                                                                                                                               | 37       | 90.000                                    |
|                       | Acțiuni proprii (ct. 109)                                                                                                                                                                                                                                                           | 38       | -                                         |
|                       | Căștiguri legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct. 141)                                                                                                                                                                                                                   | 39       | -                                         |
|                       | Pierderi legate de instrumentele de capitaluri proprii (ct. 149)                                                                                                                                                                                                                    | 40       | -                                         |
|                       | V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă)                                                                                                                                                                                                                                               |          |                                           |
|                       | SOLD C (ct.117)                                                                                                                                                                                                                                                                     | 41       | 130.000                                   |
|                       | SOLD D (vt.117)                                                                                                                                                                                                                                                                     | 42       | -                                         |
|                       | SOLD C (ct.121)                                                                                                                                                                                                                                                                     | 43       | 350.000                                   |
|                       | SOLD D (ct.121)                                                                                                                                                                                                                                                                     | 44       | -                                         |
|                       | VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR                                                                                                                                                                                                                                   |          |                                           |
|                       | Repartizarea profitului (ct. 129)                                                                                                                                                                                                                                                   | 45       | -                                         |
|                       | CAPITALURI PROPRII - TOTAL (rd.29+35+36+37-38-39-40+41-42+43-44-45)                                                                                                                                                                                                                 | 46       | 1.070.000                                 |
|                       | Patrimoniul public (ct. 1016)                                                                                                                                                                                                                                                       | 47       | -                                         |
|                       | Patrimoniul privat (ct. 1017)                                                                                                                                                                                                                                                       | 48       | -                                         |
|                       | CAPITALURI - TOTAL (rd.46+47+48) (rd.04+09+10-13-16-17-18)                                                                                                                                                                                                                          | 49       | 1.070.000                                 |

● **decontarea cheltuielilor din lichidare asupra rezultatului:**

|                       |   |                                                                |                    |
|-----------------------|---|----------------------------------------------------------------|--------------------|
| <b>121</b>            | = | <b>%</b>                                                       | <b>920.000 lei</b> |
| „Profit sau pierdere“ |   | <b>607</b>                                                     | <b>300.000 lei</b> |
|                       |   | <b>654</b>                                                     | <b>20.000 lei</b>  |
|                       |   | „Pierderi din creanțe și debitori diverși“                     |                    |
|                       |   | <b>6583</b>                                                    | <b>600.000 lei</b> |
|                       |   | „Cheltuieli din cedarea activelor și alte operații de capital“ |                    |

După aceea se calculează rezultatul fiscal din lichidare și se determină eventualul impozit pe profit din lichidare:

- Venituri contabile din lichidare 1.170.000
- (-) Cheltuieli contabile din lichidare (-920.000)
- = **Profit brut contabil din lichidare 250.000**
- (-) Venituri neimpozabile (-120.000)
- (-) Deduceri fiscale (-600.000)
- (+) Cheltuieli nedeductibile 620.000
- = **Profit fiscal din lichidare 150.000**
- **Impozit pe profit 16% 24.000**

În registrul de evidență fiscală se regăsesc următoarele mențiuni:

● valoarea rămasă contabilă a imobilizărilor vândute prin licitație și înregistrate în contul 6583 „Cheltuieli din cedarea activelor și alte operații de capital“ a fost considerată cheltuială nedeductibilă. Întrucât nu există diferențe în plan fiscal, având în vedere art. 28 alin. (17) din Codul fiscal, valoarea rămasă fiscală a activelor corporale cedate va fi înscrisă cu aceeași valoare în categoria deducerilor fiscale;

● dezactivarea creanței înregistrată în contul 654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși“ a fost inclusă în categoria cheltuielilor nedeductibile, în baza art. 25 alin. (4) lit. h) din Codul fiscal, întrucât cheltuiala cu ajustarea la deprecierea creanțelor clienți, înregistrată în exercițiile anterioare, a fost integral nedeductibilă, iar societatea analizată nu s-a aflat în niciuna dintre situațiile prezentate expres de legiuitor;

● venitul rezultat din anularea provizioanelor și înregistrat în contul 7812 „Venituri din provizioane“, precum și venitul din stingerea ajustării la deprecierea creanței din contul 7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante“, au fost considerate venituri neimpozabile în baza art. 23 lit. d) din

Codul fiscal întrucât la data constituirii/suplimentării provizioanelor/ajustărilor societatea era tot plătitoare de impozit pe profit, iar cheltuielile înregistrate nu au fost deductibile fiscal.

● **înregistrarea impozitului pe profit:**

|                                          |   |                       |                   |
|------------------------------------------|---|-----------------------|-------------------|
| <b>691</b>                               | = | <b>4411</b>           |                   |
| „Cheltuieli privind impozitul pe profit“ |   | „Impozitul pe profit“ | <b>24.000 lei</b> |

● **decontarea cheltuielilor cu impozitul pe profit asupra rezultatului:**

|                       |   |                                          |                   |
|-----------------------|---|------------------------------------------|-------------------|
| <b>121</b>            | = | <b>691</b>                               |                   |
| „Profit sau pierdere“ |   | „Cheltuieli privind impozitul pe profit“ | <b>24.000 lei</b> |

Profitul net contabil din lichidare este de 226.000 lei (**profit brut din lichidare – impozit pe profit = 250.000 lei – 24.000 lei**). Prin reintegrarea cheltuielilor cu impozitul pe profit, rezultă că mărimea cheltuielilor contabile totale este de 944.000 lei, ceea ce înseamnă că și cheltuiala cu impozitul pe profit va fi considerată cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit conform art. 25 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal. Finalmente, în registrul de evidență fiscală se va prezenta următoarea situație de calcul:

- Venituri contabile din lichidare 1.170.000
- (-) Cheltuieli contabile din lichidare (-944.000)
- = **Profit net contabil din lichidare 226.000**
- (-) Venituri neimpozabile (-120.000)
- (-) Deduceri fiscale (-600.000)
- (+) Cheltuieli nedeductibile 644.000
- = **Profit fiscal din lichidare 150.000**
- **Impozit pe profit 16% 24.000**

● **achitarea impozitului pe profitul din lichidare:**

|                     |   |                           |                   |
|---------------------|---|---------------------------|-------------------|
| <b>4411</b>         | = | <b>5121</b>               |                   |
| „Impozit pe profit“ |   | „Conturi la bănci în lei“ | <b>24.000 lei</b> |

**Obs.:** Perioada cuprinsă între prima zi a anului fiscal următor celui în care a fost deschisă procedura lichidării și data închiderii procedurii de lichidare se

consideră un singur an fiscal, în baza art. 16 alin. (6) din Codul fiscal. Mai mult, art. 41 alin. (16) din Codul fiscal, menționează că persoanele juridice care se dizolvă cu lichidare, potrivit legii, au obligația să depună declarația anuală de impozit pe profit pentru perioada prevăzută la art. 16 alin. (6) și să plătească impozitul pe profit aferent până la data depunerii situațiilor financiare la organul fiscal competent.

**2.2.5. prezentarea bilanțului înainte de partajarea capitalurilor proprii**

Bilanțul simplificat înainte de partajarea capitalurilor proprii se prezintă astfel (în lei): **Tabelul 2.**

Potrivit art. 36 alin. (3) din Legea 82/1991, pe perioada lichidării, persoanele juridice aflate în lichidare, potrivit legii, depun, în termen de 90 de zile de la încheierea fiecărui an calendaristic, la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice o raportare contabilă anuală, al cărei conținut se stabilește prin ordin al ministrului finanțelor publice.

**2.2.6. tratamente contabile și fiscale generate de partajarea către asociați**

În vederea partajării se va analiza fiecare element de capital propriu pentru a se determina eventuale datorii fiscale. Analiza fiscală minimală are în vedere impozitul pe profit, dar și impozitul pe veniturile din lichidarea persoanei juridice, impozit datorat de entitate, dar suportat de persoanele fizice asociate. Dacă avem în vedere impozitul pe profit, analiza noastră este descrisă mai jos, astfel:

● capitalul social vărsat reprezintă aportul asociaților adus la înființarea societății și se va restitui acestora integral;

● rezervele legale sunt impozitate pe profit în cota de 16% în baza art. 26 alin. (5) din Codul fiscal, ca elemente similare veniturilor, întrucât ele au fost deduse fiscal atunci când cota de impozit pe profit era de 25%;

| Tabel 2                                               |                  |                                 |                  |
|-------------------------------------------------------|------------------|---------------------------------|------------------|
| Bilanț contabil înainte de partajare (format tabelar) |                  |                                 |                  |
| ACTIV                                                 |                  | PASIV                           |                  |
| Conturi la bănci în lei                               | 1.296.000        | Capital social vărsat           | 500.000          |
|                                                       |                  | Rezerve legale                  | 70.000           |
|                                                       |                  | Alte rezerve                    | 20.000           |
|                                                       |                  | Profit reportat                 | 130.000          |
|                                                       |                  | Profit net curent               | 576.000          |
| <b>Total Activ</b>                                    | <b>1.296.000</b> | <b>Total capitaluri proprii</b> | <b>1.296.000</b> |



- sumele înregistrate în alte rezerve reprezintă o facilitate fiscală și nu sunt luate în calculul rezultatului fiscal din lichidare potrivit art. 26 alin. (9) din Codul fiscal, deoarece au fost menținute până la lichidarea efectivă a contribuabilului;
- profitul reportat și profitul exercițiului reprezintă deja sume nete și, în consecință, nu se impozitează pe profit.

● *înregistrarea impozitului pe profit:*

|                                          |   |                                  |
|------------------------------------------|---|----------------------------------|
| <b>691</b>                               | = | <b>4411</b>                      |
| „Cheltuieli privind impozitul pe profit“ |   | „Impozitul pe profit“ 11.200 lei |

● *decontarea cheltuielilor cu impozitul pe profit asupra rezultatului:*

|                       |   |                                                     |
|-----------------------|---|-----------------------------------------------------|
| <b>121</b>            | = | <b>691</b>                                          |
| „Profit sau pierdere“ |   | „Cheltuieli privind impozitul pe profit“ 11.200 lei |

● *achitarea impozitului pe profitul din lichidare:*

|                     |   |                                      |
|---------------------|---|--------------------------------------|
| <b>4411</b>         | = | <b>5121</b>                          |
| „Impozit pe profit“ |   | „Conturi la bănci în lei“ 11.200 lei |

● *distribuirea capitalurilor proprii către asociați înainte de a fi impozitate pe venit:*

|                                                                                    |   |                                            |
|------------------------------------------------------------------------------------|---|--------------------------------------------|
| <b>%</b>                                                                           | = | <b>456</b>                                 |
|                                                                                    |   | „Decontări cu asociații privind capitalul“ |
| <b>1012</b>                                                                        |   |                                            |
| „Capital social vărsat“                                                            |   | 500.000 lei                                |
| <b>1061</b>                                                                        |   |                                            |
| „Rezerve legale“                                                                   |   | 70.000 lei                                 |
| <b>1068</b>                                                                        |   |                                            |
| „Alte rezerve“                                                                     |   | 20.000 lei                                 |
| <b>1171</b>                                                                        |   |                                            |
| „Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită“ |   | 130.000 lei                                |
| <b>121</b>                                                                         |   | 564.800 lei                                |
| „Profit sau pierdere“                                                              |   | (576.000 – 11.200)                         |

În cazul persoanelor fizice care obțin venituri din lichidarea persoanei juridice aceste venituri reprezintă venituri din investiții, conform art. 91 lit. e) din Codul fiscal. Mai mult, articolul 94 alin. (11) din Codul fiscal precizează că venitul impozabil realizat din lichidarea unei persoane juridice reprezintă excedentul distribuțiilor în bani sau în natură peste aportul la capitalul social al persoanei fizice beneficiare.



În exemplul nostru, venitul impozabil din lichidarea persoanei impozabile este de 784.800 lei (1.284.800 lei - 500.000 lei). De aceea, impozitul pe venitul din lichidarea persoanei juridice este în cuantum de 125.568 lei.

● *se înregistrează impozitul pe venitul din lichidarea persoanei juridice:*

|                                            |   |                                                           |
|--------------------------------------------|---|-----------------------------------------------------------|
| <b>456</b>                                 | = | <b>446</b>                                                |
| „Decontări cu asociații privind capitalul“ |   | „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“ 125.568 lei |

**Obs.:** Distribuirea în bani sau în natură, efectuată în legătură cu lichidarea unei persoane juridice nu reprezintă dividend, dacă avem în vedere definiția dividendului de la art. 7 pct. 11 din Codul fiscal.

● *vărsarea impozitului la bugetul statului:*

|                                               |   |                                       |
|-----------------------------------------------|---|---------------------------------------|
| <b>446</b>                                    | = | <b>5121</b>                           |
| „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate“ |   | „Conturi la bănci în lei“ 125.568 lei |

**Obs.:** Art. 97 alin. (5) din Codul fiscal precizează că acest impozit este final și obligația calculării, reținerii și plății impozitului revine persoanei juridice. Impozitul calculat și reținut la sursă în cazul lichidării persoanei juridice se plătește până la data depunerii situației financiare finale la oficiul registrului comerțului, întocmită de lichidatori.

● *partajarea capitalurilor nete către asociați:*

|                                            |   |                                         |
|--------------------------------------------|---|-----------------------------------------|
| <b>456</b>                                 | = | <b>5121</b>                             |
| „Decontări cu asociații privind capitalul“ |   | „Conturi la bănci în lei“ 1.159.232 lei |

### III. CONCLUZII

Din studiul nostru rezultă etapele care se parcurg în vederea lichidării unei societăți care obține profit din lichidare. În acest caz se impune determinarea rezultatului din lichidare și în final al rezultatului din partajarea către asociați a capitalurilor proprii. Este foarte important ca, în acest sens, să se cunoască istoricul rezervelor legale și a altor rezerve. Aceasta deoarece excluderea lor de la impozitare este temporară și se amână până la lichidarea societății. Așa cum s-a observat, numai rezervele care au reprezentat facilități fiscale - sub forma diferenței dintre cota redusă de impozit pentru exportul de bunuri și/sau servicii și cota standard - nu sunt impozitate la momentul lichidării entității.

Evident că în practică situațiile sunt mult mai diverse. Astfel în cazul falimentului, de cele mai multe ori, disponibilul nu acoperă datoriile. În acest caz acționarii vor răspunde solidar și nelimitat, iar asociații, în limita capitalului social.

### BIBLIOGRAFIE:

- [1] Legea societăților nr. 31/1990, republicată cu modificările și completările ulterioare;
- [2] Legea nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare;
- [3] Legea contabilității nr. 82/1991, actualizată la zi;
- [4] Ordinul nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare consolidate;
- [5] Ordinul nr. 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii;
- [6] Ordinul nr. 897/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principiilor operațiunii de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților, precum și de retragere sau excludere a unor asociați din cadrul societăților;
- [7] Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal. ■

# Particularități privind finite comercializate magazinele proprii d

Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA

**Abstract:** La nivelul unei întreprinderi, procesul de producție al produselor finite prezintă particularități, atât din punct de vedere al contabilității analitice, cât și al contabilității financiare. Totodată, comercializarea acestora se poate efectua atât din depozitele proprii, cât și prin magazinele proprii de desfacere ale întreprinderii. Plecând de la aceste considerente, articolul își propune să prezinte teoretic și practic câteva aspecte privind tratamentul contabil specific produselor finite.

**Cuvinte cheie:** produse finite, cheltuieli directe și indirecte de producție, vânzare din depozit, vânzare prin magazine proprii de desfacere, documente justificative.

Potrivit prevederilor *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*<sup>1</sup>, aprobate prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare*, un activ se clasifică ca *activ circulant* atunci când:

- a)** se așteaptă să fie realizat sau este deținut cu intenția de a fi vândut sau consumat în cursul normal al ciclului de exploatare al entității;
- b)** este deținut, în principal, în scopul tranzacționării;
- c)** se așteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanțului; sau
- d)** este reprezentat de numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricționată.

Toate celelalte active reprezintă active imobilizate.

*Ciclul de exploatare al unei entități* reprezintă perioada de timp dintre achiziționarea activelor care sunt destinate procesării și finalizarea acestora în numerar sau echivalente de nume-

rar. Echivalentele de numerar reprezintă investițiile financiare pe termen scurt, extrem de lichide, care sunt ușor convertibile în numerar și sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

În categoria activelor circulante se cuprind: stocurile (inclusiv valoarea serviciilor prestate pentru care nu a fost întocmită factură), creanțele, investițiile pe termen scurt, casa și conturile la bănci.

Potrivit pct. 276 (1) lit. a) și e) din *Reglementările contabile, în cadrul stocurilor* se cuprind, pe lângă multe alte elemente:

- **mărfurile, și anume bunurile pe care entitatea le cumpără în vederea revânzării** sau **produsele predate spre vânzare magazinelor proprii**;
- **produsele**, și anume: semifabricatele (prin care se înțelege produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție (fază de fabricație) și care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții (faze de fabricație) sau se livrează terților; **produsele finite** (adică produsele

<sup>1</sup> Denumite în continuare *Reglementări contabile*.

# d contabilitatea produselor din depozitele proprii și prin e desfacere ale întreprinderii

care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul entității, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienților); rebuturile (materialele recuperabile și deșeurile); produsele agricole. În cadrul stocurilor se includ și bunurile aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignație la terți, mașinile folosite numai ca material de demonstrație pentru negociere în domeniul autovehiculelor, cu durată de utilizare de sub un an. Acestea se înregistrează distinct în contabilitate, pe categorii de stocuri. Sunt reflectate, de asemenea, distinct în contabilitate, acele stocuri cumpărate, pentru care s-au transferat riscurile și beneficiile aferente, dar care sunt în curs de aprovizionare (grupa 32 „Stocuri în curs de aprovizionare” din Planul în curs de aprobare).

**Costul de producție (de prelucrare) al stocurilor** cuprinde:

**a) Cheltuielile directe aferente producției**, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă și alte cheltuieli directe de producție, costul proiectării produselor;

**b) Cheltuielile indirecte de producție** (cota alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația stocurilor). Costurile de conversie (prelucrare) a stocurilor includ costurile direct legate de unitățile produse, cum ar fi costurile cu manopera directă. De asemenea, ele includ și **alocarea sistematică a regiei**

**fixe și variabile de producție** generată de transformarea materialelor în produse finite.

**Regia fixă de producție** constă în acele costuri indirecte de producție care rămân relativ constante, indiferent de volumul producției, cum sunt: amortizarea, întreținerea secțiilor și utilajelor, precum și costurile cu conducerea și administrarea secțiilor.

**Regia variabilă de producție** constă în acele costuri indirecte de producție care variază direct proporțional sau aproape direct proporțional cu volumul producției, cum sunt materialele indirecte și forța de muncă indirectă.

**Alocarea regiei fixe de producție asupra costurilor de conversie se face pe baza capacității normale a instalațiilor de producție.** Nivelul real de producție poate fi folosit dacă se consideră că acesta aproximează capacitatea normală. Valoarea cheltuielilor cu regia fixă alocate fiecărei unități de producție nu se majorează ca urmare a obținerii unei producții scăzute sau a neutilizării unor echipamente. Cheltuielile de regie nealocate sunt recunoscute drept cheltuială în perioada în care sunt suportate. În perioadele în care se înregistrează o producție neobișnuit de mare, valoarea cheltuielilor cu regia fixă alocate fiecărei unități de producție este diminuată, astfel încât stocurile să nu fie evaluate la o valoare mai mare decât costul lor. Regia variabilă de producție este alocată fiecărei unități de producție pe baza folosirii reale a instalațiilor de producție.

Un proces de producție poate conduce la obținerea simultană a mai multor produse, de exemplu, în cazul obținerii produselor cuplate sau în cazul în care există un produs principal și altul secundar. Atunci când costurile de conversie nu se pot identifica distinct, pentru fiecare produs în parte, acestea se alocă pe baza unei metode raționale, aplicate cu consecvență. Alocarea se poate baza, de exemplu, pe valoarea de vânzare relativă a fiecărui produs, fie în stadiul de producție în care produsele devin identificabile în mod distinct, fie în momentul finalizării procesului de producție. Prin natura lor, majoritatea produselor secundare au o valoare nesemnificativă. În acest caz, ele sunt adesea evaluate la valoarea realizabilă netă și această valoare se deduce din costul produsului principal. Ca urmare, valoarea contabilă a produsului principal nu diferă în mod semnificativ de costul său.

În situația în care anumite costuri (regii) generale sau costuri de proiectare a produselor pot fi identificate ca având legătură cu unele stocuri, acestea se includ în costul stocurilor respective. **În costul de producție al bunului se include o proporție rezonabilă din cheltuielile de regie fixe sau variabile atribuite indirect bunului în cauză, în măsura în care acestea se referă la perioada de producție.** Includerea în costul stocurilor a regiilor generale poate fi adecvată în măsura în care reprezintă costuri suportate pentru a aduce stocurile în locul și forma dorite. ►



În costul de producție nu se includ costurile de distribuție.

**Produsele finite pot fi comercializate atât din depozitele proprii, cât și prin magazinele proprii de desfacere.** Vom prezenta în cele ce urmează câteva exemple practice privind reflectarea în contabilitate a acestor operațiuni.

#### Exemplul nr. 1

Societatea A&B S.A. are ca obiect de activitate producția de piese de schimb pentru motocultoare. Cheltuielile efectuate în luna iunie 2016 pentru obținerea a 2.000 buc. din piesa de schimb „T” (direct atribuibile) sunt următoarele: materii prime 20.000 lei, materiale consumabile 3.500 lei, salariile personalului 18.500 lei, amortizarea imobilizărilor corporale 10.000 lei. Societatea vinde pe parcursul lunii cele 2.000 buc de piese de schimb „T” fabricate, astfel:

- din depozitul propriu, piese de schimb în sumă de 26.000 lei sunt vândute clienților la prețul de 34.000 lei, la care se adaugă valoarea TVA de 20%;
- prin magazinul propriu de desfacere, piese de schimb în sumă de 26.000 lei. Adaosul comercial practicat la vânzarea mărfurilor prin magazinul propriu de desfacere este de 10%.

#### Notă.

Nu au fost luate în considerare cheltuielile perioadei, deoarece acestea nu trebuie să se regăsească în costul de producție al produselor finite.

#### REFLECTAREA ÎN CONTABILITATE A PRODUCȚIEI DE PRODUSE FINITE ȘI A COMERCIALIZĂRII ACESTEIA DIN DEPOZITUL SOCIETĂȚII ȘI PRIN MAGAZINUL PROPRIU DE DESFACERE

Înregistrări contabile, în lei:

**a) Evidențierea în contabilitate a consumurilor, după natura lor:**

|                                                               |   |                                              |        |
|---------------------------------------------------------------|---|----------------------------------------------|--------|
| 601                                                           | = | 301                                          | 20.000 |
| „Cheltuieli cu materiile prime“                               |   | „Materii prime“                              |        |
| 602                                                           | = | 302                                          | 3.500  |
| „Cheltuieli cu materialele consumabile“                       |   | „Materiale consumabile“                      |        |
| 641                                                           | = | 421                                          | 18.500 |
| „Cheltuieli cu salariile personalului“                        |   | „Personal - salarii datorate“                |        |
| 6811                                                          | = | 281                                          | 10.000 |
| „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“ |   | „Amortizări privind imobilizările corporale“ |        |

**b) Înregistrarea obținerii produselor finite, respectiv a pieselor de schimb „T”:**

|                  |   |                                                      |        |
|------------------|---|------------------------------------------------------|--------|
| 345              | = | 711                                                  | 52.000 |
| „Produse finite“ |   | „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse“ |        |

**c) Vânzarea din depozitul societății a produselor finite către clienți și încasarea acestora:**

|                           |   |                                           |        |
|---------------------------|---|-------------------------------------------|--------|
| 4111                      | = | %                                         | 40.800 |
| „Clienți“                 |   | 7015                                      | 34.000 |
|                           |   | „Venituri din vânzarea produselor finite“ |        |
|                           |   | 4427                                      | 6.800  |
|                           |   | „TVA colectată“                           |        |
| 5121                      | = | 4111                                      | 40.800 |
| „Conturi la bănci în lei“ |   | „Clienți“                                 |        |

**d) Descărcarea gestiunii cu valoarea produselor finite vândute:**

|                                                      |   |                  |        |
|------------------------------------------------------|---|------------------|--------|
| 711                                                  | = | 345              | 26.000 |
| „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse“ |   | „Produse finite“ |        |

**e) Transferul produselor finite la magazinul propriu de desfacere:**

|           |   |                                |        |
|-----------|---|--------------------------------|--------|
| 371       | = | %                              | 34.320 |
| „Mărfuri“ |   | 345                            | 26.000 |
|           |   | „Produse finite“               |        |
|           |   | 378                            | 2.600  |
|           |   | „Diferențe de preț la mărfuri“ |        |
|           |   | 4428                           | 5.720  |
|           |   | „TVA neexigibilă“              |        |

**f) Vânzarea mărfurilor din magazinul propriu de desfacere:**

|               |   |                                    |        |
|---------------|---|------------------------------------|--------|
| 5311          | = | %                                  | 34.320 |
| „Casa în lei“ |   | 07                                 | 28.600 |
|               |   | „Venituri din vânzarea mărfurilor“ |        |
|               |   | 4427                               | 5.720  |
|               |   | „TVA colectată“                    |        |

**g) Descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute prin magazinul propriu de desfacere:**

|                                |   |           |        |
|--------------------------------|---|-----------|--------|
| %                              | = | 371       | 34.320 |
| 607                            |   | „Mărfuri“ | 26.000 |
| „Cheltuieli privind mărfurile“ |   |           |        |
| 378                            |   |           | 2.600  |
| „Diferențe de preț la mărfuri“ |   |           |        |
| 4428                           |   |           | 5.720  |
| „TVA neexigibilă“              |   |           |        |

**h) Închiderea conturilor de cheltuieli și venituri aferente lunii iunie 2016:**



|                                                      |   |                                                               |        |
|------------------------------------------------------|---|---------------------------------------------------------------|--------|
| 121                                                  | = | %                                                             | 78.000 |
| „Profit sau pierdere“                                |   | 601                                                           | 20.000 |
|                                                      |   | „Cheltuieli cu materiile prime“                               |        |
|                                                      |   | 602                                                           | 3.500  |
|                                                      |   | „Cheltuieli cu materialele consumabile“                       |        |
|                                                      |   | 607                                                           | 26.000 |
|                                                      |   | „Cheltuieli privind mărfurile“                                |        |
|                                                      |   | 641                                                           | 18.500 |
|                                                      |   | „Cheltuieli cu salariile personalului“                        |        |
|                                                      |   | 6811                                                          | 10.000 |
|                                                      |   | „Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“ |        |
| %                                                    | = | 121                                                           | 88.600 |
| 7015                                                 |   | „Profit sau pierdere“                                         | 34.000 |
| „Venituri din vânzarea produselor finite“            |   |                                                               |        |
| 707                                                  |   |                                                               | 28.600 |
| „Venituri din vânzarea mărfurilor“                   |   |                                                               |        |
| 711                                                  |   |                                                               | 26.000 |
| „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse“ |   |                                                               |        |



Ca urmare a vânzărilor din luna iunie 2016, societatea A&B S.A. obține un profit de 10.600 lei, constituit din:

- a)** 8.000 lei profit aferent vânzărilor din depozit către clienți a produselor finite (prețul de vânzare diminuat cu costul de producție al produselor finite);  
8.000 lei = 34.000 lei – 26.000 lei
- b)** 2.600 lei profit aferent vânzărilor de mărfuri prin magazinul propriu de desfacere.

**Din punct de vedere al contabilității analitice a bunurilor,** aceasta se poate ține pe baza uneia dintre următoarele metode: *operativ-contabilă, cantitativ-valorică, global-valorică.*

*Metoda operativ-contabilă* constă în ținerea, în cadrul fiecărei gestiuni, a evidenței cantitative a bunurilor, pe feluri, cu ajutorul fișelor de magazie.

**Pentru produse finite și produse reziduale, metoda operativ-contabilă se**

**aplică în același mod ca și pentru stocuri de materii prime și materiale consumabile.** În acest caz, evidența cantitativă pe feluri de produse se ține la magazie (depozit) cu ajutorul fișelor de magazie, iar evidența valorică se ține în contabilitate cu ajutorul contului sintetic de produse, desfășurat în analitic pe gestiuni, în care înregistrările se fac pe baza datelor obținute prin centralizarea zilnică a documentelor de mișcare a produselor respective.

Verificarea înregistrărilor la sfârșitul lunii (perioadei) se face, de asemenea, cu ajutorul registrului stocurilor în care se stabilesc soldurile pe feluri de produse și pe total cont, prin transcrierea cantităților în stoc din fișele de magazie și evaluarea acestora pe baza prețurilor de înregistrare.

*Metoda cantitativ-valorică* pentru materii prime, materiale consumabile,

materiale de natura obiectelor de inventar în depozit, semifabricate, produse finite, produse reziduale, mărfuri, animale și ambalaje constă în ținerea evidenței cantitative pe feluri de stocuri în cadrul fiecărei gestiuni, iar în contabilitate a celei cantitativ-valorice. Conturile sintetice care reflectă stocurile de valori materiale se desfășoară în analitic pe gestiuni. Verificarea exactității înregistrărilor din evidența de la locurile de depozitare și din contabilitate se efectuează prin punctajul periodic dintre cantitățile operate în fișele de magazie și cele din fișele de cont analitic din contabilitate.

**Metoda cantitativ-valorică pentru evidența analitică a produselor finite și produselor reziduale se aplică în același mod ca și pentru celelalte stocuri, cu următoarele particularități:**

- atât intrările, cât și ieșirile valorice pot fi înregistrate în fișele de cont ►



analitic pentru stocuri numai lunar, prin înmulțirea cantităților totale de produse finite și produse reziduale cu preturile unitare respective, fără a mai fi necesară evaluarea cantităților de produse în documente;

- pentru controlul înregistrărilor din contabilitatea sintetică și cea analitică a produselor finite, în locul balanței de verificare se poate folosi Registrul stocurilor.

- **Pentru eliberarea din magazie a materialelor** pe măsura lansării, respectiv eliberării materialelor din magazie pentru consum, de către compartimentul care efectuează lansarea, pe baza programului de producție și a consumurilor normate, sau de către alte compartimente ale unității, care solicită materiale pentru a fi consumate se folosește ca **document justificativ Bonul de consum (Cod 14-3-4A)**. Acesta servește, de asemenea, la scăderea din gestiune a materialelor, cât și pentru înregistrarea lor în contabilitate.

- **Pentru predarea produselor finite la depozit** se folosește ca **document justificativ Bonul de predare, transfer, restituire (Cod 14-3-3A)**. Acesta servește, de asemenea, ca document justificativ la încărcarea/ descărcarea în/ din gestiune a produselor finite, înregistrarea lor în evidența magaziei și în contabilitate. El reprezintă totodată o sursă de date pentru urmărirea realizării producției și pentru calculul și plata salariilor.

În situația în care se folosește ca bon de predare la magazie a produselor finite, materialelor re folosibile, semifabricate, materialelor nefolosite se întocmește pe măsura predării acestora la magazie, de către secție, atelier etc.

În cazul utilizării ca bon de transfer între două gestiuni aflate în incinta entității, bonul de predare, transfer, restituire se întocmește pe măsură ce se efectuează transferul. Transferul se efectuează numai între gestiuni din incinta aceleiași entități. În cazul gestiunilor dispersate teritorial se întocmește **Aviz de însoțire a mărfii (cod 14-3-6A)**.

În cazul utilizării ca bon de restituire se întocmește pe măsura restituirii la magazie a valorilor materiale.

**Un caz particular este acela al transferului unui produs finit obținut de o societate, în categoria materii prime pentru obținerea altui produs finit în cadrul aceleiași societăți.**

### Exemplul nr. 2

Societatea B&T S.A. are ca obiect de activitate producția de tablă și cazane. În luna iunie 2016, cheltuielile atribuibile direct pentru obținerea tablei sunt în sumă de 72.000 lei (materii prime și materiale consumabile, salarii etc.). Jumătate din cantitatea de tablă produsă pe parcursul lunii este folosită pentru obținerea a 30 cazane. Cheltuielile necesare obținerii cazanelor, altele decât cea privind tabla folosită, sunt în sumă de 33.000 lei (materiale prime și materiale consumabile, salarii etc.).

În data de 20 iunie 2016 se comercializează din depozitul societății către clienți jumătate din cantitatea de tablă produsă pe parcursul lunii, la prețul de 43.200 lei, la care se adaugă TVA de 20%. În ultima săptămână din luna iunie 2016 se comercializează prin magazinul propriu de desfacere cele 30 cazane produse pe parcursul lunii iunie. Adaosul comercial practicat la vânzarea mărfurilor prin magazinul propriu de desfacere este de 28%.

### REFLECTAREA ÎN CONTABILITATE A PRODUCȚIEI DE PRODUSE FINITE ȘI A COMERCIALIZĂRII ACESTEIA DIN DEPOZITUL SOCIETĂȚII ȘI PRIN MAGAZINUL PROPRIU DE DESFACERE

Înregistrări contabile, în lei:

**a)** Evidențierea în contabilitate a cheltuielilor efectuate pentru obținerea tablei, după natura lor:

|     |   |     |        |
|-----|---|-----|--------|
| 6xx | = | %   | 72.000 |
|     |   | 2xx | 11.000 |
|     |   | 3xx | 47.000 |
|     |   | 4xx | 14.000 |

**b)** Înregistrarea obținerii produsului finit la costul de producție, respectiv a tablei:

|                         |   |                                           |        |
|-------------------------|---|-------------------------------------------|--------|
| 345                     | = | 711                                       | 72.000 |
| „Produse finite“ /tablă |   | „Venituri aferente costurilor de produse“ |        |

**c)** Evidențierea în contabilitate a **trezurerii unei jumătăți din cantitatea de tablă (produs finit) fabricată în categoria**

**materie primă**, în vederea obținerii cazanelor:

|                 |   |                        |        |
|-----------------|---|------------------------|--------|
| 301             | = | 345                    | 36.000 |
| „Materii prime“ |   | „Produse finite“/tablă |        |

**d1)** Înregistrarea **consumului de tablă** în vederea obținerii produsului finit, respectiv a cazanelor:

|                                 |   |                 |        |
|---------------------------------|---|-----------------|--------|
| 601                             | = | 301             | 36.000 |
| „Cheltuieli cu materiile prime“ |   | „Materii prime“ |        |

**d2)** Înregistrarea **altor cheltuieli** în vederea obținerii produsului finit, respectiv a cazanelor, după natura lor:

|     |   |     |        |
|-----|---|-----|--------|
| 6xx | = | %   | 33.000 |
|     |   | 2xx | 10.000 |
|     |   | 3xx | 12.000 |
|     |   | 4xx | 11.000 |

**e)** Înregistrarea obținerii produsului finit la costul de producție, respectiv a cazanelor:

|                          |   |                                                      |        |
|--------------------------|---|------------------------------------------------------|--------|
| 345                      | = | 711                                                  | 69.000 |
| „Produse finite“ /cazane |   | „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse“ |        |

**f)** Vânzarea în data de 20 iunie 2016 către clienți a unei jumătăți din cantitatea de tablă (produs finit) fabricată în cursul lunii și încasarea contravalorii acesteia:

|                           |   |                                           |        |
|---------------------------|---|-------------------------------------------|--------|
| 4111                      | = | %                                         | 51.840 |
| „Clienți“                 |   | 7015                                      | 43.200 |
|                           |   | „Venituri din vânzarea produselor finite“ |        |
|                           |   | 4427                                      | 8.640  |
|                           |   | „TVA colectată“                           |        |
| 5121                      | = | 4111                                      | 51.840 |
| „Conturi la bănci în lei“ |   | „Clienți“                                 |        |

**g)** Descărcarea gestiunii pentru tabla comercializată din depozit:

|                                                      |   |                         |        |
|------------------------------------------------------|---|-------------------------|--------|
| 711                                                  | = | 345                     | 36.000 |
| „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse“ |   | „Produse finite“ /tablă |        |

**h)** **Transferul cazanelor (produselor finite) la magazinul propriu de desfacere:**

|           |   |                                |         |
|-----------|---|--------------------------------|---------|
| 371       | = | %                              | 105.984 |
| „Mărfuri“ |   | 345                            | 69.000  |
|           |   | „Produse finite“/cazane        |         |
|           |   | 378                            | 19.320  |
|           |   | „Diferențe de preț la mărfuri“ |         |
|           |   | 4428                           | 17.664  |
|           |   | „TVA neexigibilă“              |         |

**i)** **Vânzarea mărfurilor din magazinul propriu de desfacere:**

|                                    |   |      |         |
|------------------------------------|---|------|---------|
| 5311                               | = | %    | 105.984 |
| „Casa în lei“                      |   | 707  | 88.320  |
| „Venituri din vânzarea mărfurilor“ |   | 4427 | 17.664  |
| „TVA colectată“                    |   |      |         |

**j)** Descărcarea gestiunii pentru mărfurile vândute prin magazinul propriu de desfacere:

|                                |   |           |         |
|--------------------------------|---|-----------|---------|
| %                              | = | 371       | 105.984 |
| 607                            |   | „Mărfuri“ | 69.000  |
| „Cheltuieli privind mărfurile“ |   |           |         |
| 378                            |   |           | 19.320  |
| „Diferențe de preț la mărfuri“ |   |           |         |
| 4428                           |   |           | 17.664  |
| „TVA neexigibilă“              |   |           |         |

**k)** Închiderea conturilor de cheltuieli și venituri, după natura lor, aferente lunii iunie 2016:

|                                                      |   |                       |         |
|------------------------------------------------------|---|-----------------------|---------|
| 121                                                  | = | %                     | 210.000 |
| „Profit sau pierdere“                                |   | 6xx                   | 105.000 |
|                                                      |   | 601                   | 36.000  |
| „Cheltuieli cu materiile prime“                      |   |                       |         |
|                                                      |   | 607                   | 69.000  |
| „Cheltuieli privind mărfurile“                       |   |                       |         |
| %                                                    | = | 121                   | 236.520 |
| 7015                                                 |   | „Profit sau pierdere“ | 43.200  |
| „Venituri din vânzarea produselor finite“            |   |                       |         |
| 707                                                  |   |                       | 88.320  |
| „Venituri din vânzarea mărfurilor“                   |   |                       |         |
| 711                                                  |   |                       | 105.000 |
| „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse“ |   |                       |         |

Ca urmare a vânzărilor pe luna iunie 2016, societatea B&T S.A. obține un profit de 13.500 lei, constituit din:

**a)** 7.200 lei profit aferent vânzărilor din depozit către clienți a unei jumătăți din cantitatea de tablă (produs finit) fabricată în cursul lunii (prețul de vânzare diminuat cu costul de producție al produsului finit);

7.200 lei = 43.200 lei – 36.000 lei

**b)** 19.320 lei profit aferent vânzărilor de mărfuri prin magazinul propriu de desfacere.

În ceea ce privește rezultatul fiscal, Legea nr. 227/2015 privind *Codul fiscal*, cu modificările și completările ulterioare, prevede la art. 19 alin. (1) că acesta se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate

conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile și deducerile fiscale și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea rezultatului fiscal se iau în calcul și elemente similare veniturilor și cheltuielilor, potrivit normelor metodologice, precum și pierderile fiscale care se recuperează în conformitate cu prevederile art. 31 din *Codul fiscal*. Rezultatul fiscal pozitiv este profit impozabil, iar rezultatul fiscal negativ este pierdere fiscală.

Metodele contabile, stabilite prin reglementări legale în vigoare, privind ieșirea din gestiune a stocurilor sunt recunoscute la calculul rezultatului fiscal, potrivit prevederilor art. 19 alin. (4) din *Codul fiscal*.

Potrivit *Reglementărilor contabile*, evaluarea și înregistrarea în contabilitate a stocurilor și a altor active fungibile la ieșirea din gestiune se face prin aplicarea uneia din următoarele metode: „primul - intrat, primul - ieșit“ (FIFO), metoda „costului mediu ponderat“ (CMP) sau „ultimul intrat, primul ieșit“ (LIFO).

În scopul determinării rezultatului fiscal, contribuabilii sunt obligați să evidențieze în registrul de evidență fiscală veniturile impozabile înregistrate într-un an fiscal, potrivit art. 19 alin. (1) din *Codul fiscal*, precum și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice, în același an fiscal, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, potrivit art. 25 din *Codul fiscal*. La determinarea bazei impozabile a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, potrivit prevederilor art. 53 din *Codul fiscal*, se iau în considerare veniturile din orice sursă, din care, pe lângă altele, se scad:

- veniturile aferente costurilor stocurilor de produse;
- veniturile realizate din despăgubiri, de la societățile de asigurare/reasigurare, pentru pagubele produse bunurilor de natura stocurilor sau a activelor corporale proprii;
- valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării, înregistrate în contul „709“, potrivit reglementărilor contabile aplicabile. Pentru determinarea impozitului pe

veniturile microîntreprinderilor, la baza impozabilă determinată potrivit prevederilor de mai sus se adaugă, pe lângă altele, valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul „609“, potrivit reglementărilor contabile aplicabile. Totodată, la art. 25 alin. (1) din *Codul fiscal* se precizează că 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.

Nu sunt însă cheltuieli deductibile potrivit alin. (4) lit. c) al aceluiași articol, cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VII din *Codul fiscal*. Aceste cheltuieli sunt deductibile pentru cazul în care stocurile se înscriu în oricare dintre următoarele situații/condiții:

- au fost distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;
- au fost încheiate contracte de asigurare;
- au fost degradate calitativ și se face dovada distrugerii;
- au termen de valabilitate/expirare depășit, potrivit legii.

Totodată, nu sunt cheltuieli deductibile potrivit alin. (4) lit. j) al art. 25 din *Codul fiscal*, cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, care au la bază un document emis de un contribuabil declarat inactiv conform prevederilor *Codului de procedură fiscală*<sup>2</sup>, cu excepția celor reprezentând achiziții de bunuri efectuate în cadrul procedurii de executare silită și/sau a achizițiilor de bunuri/servicii de la persoane impozabile aflate în procedura falimentului potrivit *Legii nr. 85/2014 privind procedurile de prevenire a insolvenței și de insolvență, cu modificările și completările ulterioare*. ■

<sup>3</sup> Legea nr. 207/2015 privind *Codul de procedură fiscală*, cu modificările și completările ulterioare.

# Fenomenul BEPS – o consecință a eludării principiilor fiscale

## CUM SE VOR TRANSPUNE RECOMANDĂRILE OCDE ÎN MEDIUL FISCAL DIN ROMÂNIA?

**Ramona JURUBIȚĂ,**  
Partner, Servicii Consultanță Fiscală, KPMG  
**Andrada TRUȚA,**  
Assistant Manager, Servicii de consultanță fiscală, KPMG  
**Cătălina MIHAI,**  
Consultant, Servicii de consultanță fiscală, KPMG

**Abstract:** Erodarea bazei fiscale și transferul profiturilor în alte țări cu scopul reducerii sau eliminării taxelor - fenomenul BEPS (eng. „Base Erosion and Profit Shifting”) a devenit, în prezent, un laitmotiv al discuțiilor în materie de fiscalitate la nivel internațional. Companii multinaționale de renume au fost și continuă să fie sub investigația Uniunii Europene, din cauza cotelor de impozitare efective extrem de reduse înregistrate în anumite State Membre. Sunt analizate strategiile fiscale ale acestora, pentru a determina dacă ele sunt implementate pentru a profita de neconcordanțele în legislația din diferite jurisdicții europene, cu scopul de a transfera profituri către țări a căror cotă de impozitare este redusă.

**Cuvinte cheie:** BEPS, substanță economică, tranzacții intra-grup, prețuri de transfer.

Starbucks, Fiat, McDonald's, Apple, Amazon sau Google sunt doar câteva nume care au atras atenția Comisiei Europene din cauza impozitelor reduse pe care le plătesc în Statele Membre în care își desfășoară activitatea. Care este motivul? Conform concluziilor publicate de Comisie în luna octombrie 2015<sup>1</sup>, compania *Starbucks Manufacturing EMEA BV*, a cărui obiect de activitate îl reprezintă prăjirea cafelei din cadrul grupului Starbucks și-a diminuat impozitul datorat în Olanda începând cu anul 2008 cu mai mult de 20 de milioane de euro prin intermediul tranzacțiilor în cadrul grupului. Mai exact, Starbucks Manufacturing achiziționa boabe de cafea de la o companie din același grup, rezidentă în Elveția, la un preț exagerat de mare, marja de profit triplându-se din 2011. În plus, compania plătea redevențe semnificative pentru utilizarea know-how-ului privind prăjirea cafelei unei alte companii din grup, rezidentă în

Marea Britanie. Aceste redevențe erau deduse din baza de impozitare în Olanda și neimpozitate în Marea Britanie, datorită legislației favorabile în acea jurisdicție. În urma investigației efectuate de Comisie, a rezultat faptul că redevențele plătite către compania din grup din Marea Britanie nu se justifică, fiind doar o metodă de a transfera artificial profiturile obținute în Olanda către Marea Britanie. În același timp, din investigație a reieșit și faptul că baza de impozitare a companiei Starbucks Manufacturing era redusă în mod nejustificat de prețul exagerat plătit pentru boabe de cafea companiei din Elveția. Similar, *Fiat Finance and Trade*, companie rezidentă în Luxemburg, a reușit, conform concluziilor Comisiei<sup>2</sup>, să își diminueze profitul impozabil în Luxemburg, pe perioada analizată (începând cu anul 2012) de 20 de ori, ca urmare a unor metodologii artificiale complexe de calcul a profitului impozabil.

*McDonald's* nu a plătit impozit pe profit în Luxemburg sau în Statele Unite din 2009 pentru redevențele primite de la beneficiarii francizei care exploatează restaurante în Europa și Rusia. Redevențele încasate de societatea din Luxemburg erau transferate către sucursala americană, nefiind impozabile în Luxemburg conform Convenției de Evitare a Dublei Impuneri încheiată între Luxemburg și SUA, urmând a fi impozabile doar în Statele Unite. În Statele Unite însă, autoritățile americane nu au recunoscut o prezentă fiscală a McDonald's pe motiv că sucursala nu avea suficientă substanță economică, ceea ce a dus în fapt la o „dublă neimpozitare” a acestor venituri din redevențe. De menționat este că autoritățile fiscale din Luxemburg erau la curent cu neimpozitarea acestor venituri în Statele Unite. Printr-o scrisoare adresată autorităților fiscale din Luxemburg, Comisia a concluzionat

<sup>1</sup> Informații publicate pe website-ul oficial al Comisiei Europene [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5880\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm)

<sup>2</sup> Ibidem





și în această situație că a fost cazul unui ajutor de stat acordat McDonald's<sup>3</sup>.

*Apple* și *Amazon* sunt printre multinaționalele aflate în prezent „în vizorul” Comisiei, ca urmare a unor tranzacții similare, cu același scop de a diminua artificial baza impozabilă, tranzacții care au avut loc la nivelul companiilor din Irlanda și respectiv din Luxemburg.

Cazurile enumerate cu titlu de exemplu mai sus au avut, în prealabil, o decizie fiscală emisă de autoritățile fiscale din Olanda, respectiv Luxemburg, care au aprobat aceste scheme complexe. Comisia a concluzionat că acest „acord” între companii și autorități, care a permis diminuarea bazei impozabile reprezintă, în fapt, un ajutor de stat care nu este conform cu legislația Europeană, oferind avantaje fiscale selective companiilor și aprobând tranzacții artificiale care nu reflectă realitatea economică. În consecință, Starbucks și Fiat sunt obligate să

înapoieze statelor (conform unei proceduri standard) sumele de care au beneficiat pe parcursul perioadei analizate. Rămâne de văzut dacă decizii similare vor fi luate și în cazurile celorlalte companii investigate. Este important de menționat faptul că tranzacțiile enumerate mai sus au fost desfășurate într-un cadru legal. Neconcordanțele legislative, însă, au permis eludarea bazei fiscale și au dus la o cotă efectivă de impozitare a companiilor mai mică decât ar fi fost reflectată în lipsa acordurilor încheiate cu autoritățile fiscale.

Finalizăm lista exemplelor cu celebrul caz „Panama Papers” prin care a fost dezvăluit un număr exorbitant de firme offshore înființate în Panama, Insulele Virgine Britanice, Bahamas și alte zone ale lumii cu legislație fiscală mai permisivă, firme înființate cu scopul de a transfera artificial profituri în acele jurisdicții. Ar fi interesant de menționat în acest sens rezultatul cercetării desfășurate de Tax Justice Network (o rețea internațională dedicată cercetării

mediului reglementărilor fiscale și financiare), cu privire la secretul financiar. Conform unui raport publicat la sfârșitul anului 2015, topul enumeră în ordine descrescătoare țările unde secretul financiar și activitatea desfășurată de entități offshore înregistrează cele mai ridicate cote. Neașteptat, Panama ocupă doar locul 13 în acest clasament, în timp ce primele trei locuri sunt ocupate de Elveția, Hong Kong și Statele Unite ale Americii.

### ACȚIUNILE BEPS

Suveranitatea stă la baza sistemului fiscal al fiecărei țări, însă în unele cazuri, interacțiunea mai multor sisteme fiscale poate crea atât o dublă impozitare cât și lacune legislative. De vreme ce în cadrul unui sistem fiscal național este valabil principiul echivalenței – în general, o cheltuială care este deductibilă la nivelul plătitorului va fi impozabilă pentru furnizor/prestator, acest principiu nu este aplicabil la nivel internațional, ►

<sup>3</sup> [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/261647/261647\\_1756438\\_84\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/261647/261647_1756438_84_2.pdf)



lăsând suficient spațiu pentru arbitraj. Astfel, este necesară o completare a standardelor existente care să adreseze aceste lacune, mai exact evitarea dublei neimpozitări precum și evitarea dublei deduceri în jurisdicții diferite. Am evidențiat prin exemplele anterioare unele dintre consecințele neconcordanțelor din legislația fiscală a statelor, unui schimb de informații defectuos și unor condiții fiscale permissive, prin care unele țări dezvoltă o concurență fiscală neloială. Astfel de tranzacții au declanșat intriga fenomenului BEPS.

Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) a observat aceste comportamente și în luna iulie 2013 a publicat, împreună cu țările G20 un set de inițiative în materie fiscală menite să contracareze aceste practici. Inițiativele au luat forma unor recomandări de modificare a legislației din țările membre OCDE și respectiv a convențiilor de evitare a dublei impuneri internaționale și au fost tratate cu mare interes de mediul fiscal internațional. În octombrie 2015, OCDE a publicat un plan de acțiune final, compus din 15 recomandări în diverse arii cu legislație transfrontalieră lacunară precum economia digitală, aranjamentele hibride, companii din țări străine controlate de o entitate rezidentă („CFC”), limitarea cheltuielilor cu dobânzile și alte instrumente financiare, evitarea artificială a unui sediu permanent, prețurile de transfer, raportarea „de la țară la țară”, tratatele de evitare a dublei impuneri sau mecanismele de soluționare a disputelor dintre state. Parte din aceste recomandări au fost preluate și propuse spre implementare și de Uniunea Europeană, iar în unele cazuri reprezentanții Statelor Membre au ajuns deja la un acord (e.g. măsura privind raportarea „de la țară la țară – Country by Country reporting” a fost publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene din 3 iunie 2016 sub forma unei modificări a *Directivei 2011/16/UE privind schimbul automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal*).

## IMPLEMENTAREA ACȚIUNILOR BEPS ÎN ROMÂNIA

Implementarea unor astfel de măsuri va avea rezultatele dorite doar în cazul

în care majoritatea țărilor le vor adopta, iar numărul jurisdicțiilor „permissive” se va reduce semnificativ, scopul fiind ca ele să dispară definitiv. Din acest motiv, OCDE a lansat la finalul lunii februarie a anului curent o invitație către toate țările care vor să se alăture inițiativei OCDE și G20 de a încheie aceste „portite fiscale”. Ministerul Finanțelor Publice din România a publicat, în data de 3 iunie 2016, un Memorandum prin care răspunde invitației inițiate de OCDE și comunică interesul României de a participa în calitate de asociat la Forumul de implementare a proiectului BEPS. Prin exprimarea acestui acord, România va avea oportunitatea de a participa la discuțiile pentru implementarea măsurilor (în special în domeniul prețurilor de transfer, a cărui legislație a fost modificată recent în România și care reprezintă aproximativ 33% din totalul măsurilor de implementat). Inițiativa este considerată de bun augur, în contextul în care parte din aceste măsuri propuse de OCDE sunt de asemenea pe agenda Uniunii Europene. Calitatea de asociat la Forumul de implementare a proiectului BEPS atrage de altfel după sine o serie de obligații. România va colabora cu jurisdicțiile membre OCDE și G20 pentru a dezvolta și implementa măsurile propuse și, totodată, va evalua implementarea celor patru standarde minime impuse de Forum. Prezentăm în continuare prevederile acestor standarde.

### 1. Contracarea practicilor fiscale dăunătoare, luând în considerare transparența informațiilor și substanța tranzacțiilor – Acțiunea 5

Acest plan de acțiune se concentrează pe necesitatea existenței unei legături bine definite între regimurile fiscale preferențiale aplicate tranzacțiilor eligibile și substanța economică a acestora (eng. „nexus approach”). Este abordat în special regimul fiscal preferențial în cazul proprietății intelectuale (eng. Intellectual Property regime – IP regime). În primul rând, tratamentul fiscal preferențial trebuie să fie acordat doar contribuabililor care au desfășurat propriu-zis acele activități. În al doilea rând, în cazul în

care o jurisdicție alege să nu impoziteze venitul obținut ca urmare a desfășurării acestor activități (tratament care este permis de această recomandare), facilitatea trebuie să fie în strânsă legătură cu cheltuielile relevante. Planul de acțiune supus analizei recomandă ca proporția venitului care beneficiază de o astfel de scutire în totalul veniturilor să fie egală cu proporția cheltuielilor de cercetare-dezvoltare în totalul cheltuielilor. De asemenea, în ceea ce privește transparența fiscală, această acțiune recomandă schimbul automat de informații cu privire la soluțiile fiscale individuale anticipate (SFIA) și acordurile de preț în avans (APA). Aceste recomandări au fost deja preluate în legislația Uniunii Europene, prin modificarea *Directivei 2011/16/UE privind schimbul automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal* din Decembrie 2015. În ceea ce privește implementarea acestor prevederi în România, în prezent acestea sunt incluse într-un proiect de lege de modificare a Codului de Procedură Fiscală (Legea nr.207/2015). Statele membre urmează să aplice măsurile respective începând cu 1 ianuarie 2017.

### 2. Prevenirea utilizării abuzive a tratatelor de evitare a dublei impuneri – Acțiunea 6

Recomandările privind modificarea convențiilor de evitare a dublei impuneri au apărut din cauza fenomenului „treaty shopping” și a practicilor fiscale abuzive. Prin aceste tactici, contribuabilii își structurează beneficiile astfel încât să profite de beneficiile oferite de aceste convenții, diminuându-și profitul obținut într-un stat cu o cotă de impozitare mai mare. În unele cazuri, modul de structurare a tranzacțiilor poate determina chiar o dublă neimpozitare a unor venituri.

OCDE propune cerințe minime privind modificarea conținutului convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate între state, în sensul introducerii paragrafelor care să menționeze în mod expres că scopul prevederilor este acela de a evita dubla impunere și nu de a crea oportunități de dublă neimpozitare, evaziune sau eludare a principiilor fiscale. În plus, Acțiunea 6

recomandă introducerea unor limitări de aplicare a convenției precum:

- limitarea beneficiilor prevăzute (eng. limitation of benefits – LOB) – condiție care restrânge aria de aplicare a prevederilor favorabile la nivelul entităților care îndeplinesc cerințe expres menționate (privind forma de organizare legală, procentul de deținere a acțiunilor, activități specifice entității) cu scopul de a dovedi existența unei legături între entitate și țara de rezidență;
- testul scopului principal (eng. principal purpose test – PPT) – condiție care prevede refuzul aplicării beneficiilor prevăzute de convenție în cazul în care scopul principal al uneia sau al mai multor tranzacții este acela de a obține în mod artificial beneficiile prevăzute de convenție – test similar clauzei „anti-abuz”.

România are în prezent implementate în Codul fiscal prevederi anti-abuz și tranzacții artificiale. Modificarea convențiilor de evitare a dublei impuneri în sensul introducerii limitărilor menționate anterior nu va face decât să întărească principiul aplicării prevederilor favorabile doar la nivelul contribuabililor care nu încearcă să desfășoare tranzacții în mod artificial cu scopul de a obține avantaje fiscale necuvenite.

### 3. Reexaminarea documentației

#### prețurilor de transfer - Acțiunea 13

Propunerile OCDE în acest domeniu au scopul de a oferi autorităților fiscale din fiecare țară un nivel de informații corespunzător, astfel încât acestea să poată identifica tranzacții privind prețurile de transfer sau alte tranzacții care ar putea rezulta în transferul artificial al profiturilor către jurisdicții avantajoase din punct de vedere fiscal. Recomandările în această arie privesc trei tipuri de raportări:

- *Master file* - dosarul grupului - documentație prin care companiile multinaționale vor comunica autorităților fiscale informații generale despre operațiunile globale specifice domeniului de activitate și politica prețurilor de transfer aplicate la nivelul întregului grup;
- *Local file* - dosarul la nivel local - documentație detaliată privind prețurile de transfer practicate de o companie rezidentă cu alte companii

din cadrul grupului rezidente în alt stat. Companiile vor furniza informații cu privire la natura tranzacțiilor, cuantumul acestora, precum și metoda de stabilire a prețurilor;

- *Country by Country reporting* – „Raportarea de la țară la țară” – cerință care privește doar grupurile multinaționale care au o cifră de afaceri consolidată de peste 750 milioane de euro. Rapoartele vor fi transmise de societatea-mamă a întregului grup către autoritățile fiscale din țara sa de rezidență, urmând ca acestea să fie circulate tuturor autorităților fiscale din țările implicate, prin schimbul automat de informații. Aceste rapoarte trebuie să includă date cu privire la fiecare jurisdicție în care grupul desfășoară activități precum: cifra de afaceri, profitul înainte de impozitare, impozitul plătit, numărul de angajați, capital, câștigul net nedistribuit și activele corporale.

În prezent, obligația de raportare în acest domeniu din România vizează un singur dosar al prețurilor de transfer, care poate include și o parte din informația solicitată a fi inclusă în dosarul grupului. Astfel, după recentele modificări semnificative în acest domeniu, (de la începutul anului 2016) ne așteptăm la noi reguli care vor implementa în legislația fiscală din România cerințele de mai sus. Cu privire la raportarea de la țară la țară, așa cum am menționat anterior, aceasta a fost deja implementată în legislația europeană începând cu iunie 2016, urmând ca și legislația din România să fie modificată în acest sens. Conform prevederilor *Directivei 2011/16/UE privind schimbul automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal*, țările membre vor trebui să implementeze măsurile referitoare la „raportarea de la țară la țară” până la data de 4 iunie 2017.

### 4. Eficientizarea mecanismelor de rezolvare a disputelor – Acțiunea 14

În contextul în care numărul disputelor pe marginea prevederilor din convențiile de evitare a dublei impuneri a crescut în ultimii ani, OCDE a sesizat o nevoie de a îmbunătăți procesul de soluționare a acestora. Astfel, Acțiunea 14 propune

implementarea unui mecanism prin care statele au posibilitatea să ajungă la o concluzie comună privind interpretarea prevederilor Acțiunilor BEPS și a celor prevăzute în cadrul convențiilor de evitare a dublei impuneri. Această procedură de acord reciproc (eng. mutual agreement procedure – MAP) propune un standard minim prin care țările trebuie să se asigure că:

- procedura de acord reciproc inclusă în tratate este corect implementată și promovată, iar neconcordanțele privind interpretarea noilor reguli sunt clarificate într-o manieră eficientă;
- procedura este accesibilă contribuabililor.

Astfel, contribuabilii din România vor avea acces la această procedură, atunci când interpretarea de către autorități a legislației internaționale este diferită sau incertă.

Prin solicitarea statelor membre și țărilor asociate să evalueze aceste patru standarde, Forumul urmărește să monitorizeze constant existența condițiilor echitabile de concurență fiscală. În paralel, țările vor dezvolta, analiza și evalua și restul măsurilor propuse de „pachetul” BEPS, scopul fiind ca toate părțile interesate să lucreze împreună pentru îmbunătățirea prevederilor existente în mediul fiscal internațional.

În concluzie, în momentul de față este limpede pentru toți jucătorii din mediul de afaceri internațional că această revoluție a transparenței fiscale va avea un impact semnificativ asupra organizării, politicilor și strategiilor fiscale ale întregului grup din care fac parte. Iată că o parte din aceste propuneri au ajuns în mai puțin de opt luni să aibă impact la nivelul legislației din România, ceea ce dovedește importanța lor, dar mai ales desăvârșirea cu care, la nivel internațional, se dorește eliminarea posibilităților de evaziune și optimizare fiscală. Cerințele de raportare și procedurile administrative semnificative nu afectează doar autoritățile, ci și contribuabilii. Va fi foarte interesant de urmărit cum se vor implementa aceste recomandări în România, timpul de reacție al autorităților române precum și poziția mediului de afaceri în acest sens. ■

# Pachetul de măsuri privind lupta împotriva evaziunii fiscale în UE

| Prof. univ. dr. Andrei DOBRESCU

**Abstract:** Pachetul de măsuri privind lupta împotriva oricăror forme de evaziune fiscală prevăzut a se derula în perioada 2015-2017, face parte din ambițiosul program al Comisiei Europene pentru o fiscalitate mai echitabilă, mai simplă și mai eficientă a întreprinderilor din Uniunea Europeană. Pachetul este structurat pe trei capitole și anume: impozitarea întreprinderilor, transparența impozitării și un mediu de afaceri mai bun, conținând, în principal, măsuri preluate din planul BEPS al OECD.

**Cuvinte cheie:** evaziune fiscală, directivă, baza fiscală consolidată, norme anti-abuz, transparența impozitării, prețuri de transfer, plăți transfrontaliere, impozitare, avantaj fiscal.

Principalele elemente ale pachetului luptei împotriva evaziunii fiscale sunt:

## 1. PROPUNEREA DE DIRECTIVĂ PRIVIND LUPTA ÎMPOTRIVA EVAZIUNII FISCALE

Propunerea de Directivă face parte dintr-un pachet de propuneri ale Comisiei Europene, discutate în ianuarie 2016, vizând consolidarea normelor împotriva evaziunii fiscale practicate de unele întreprinderi. Pachetul are la bază recomandările OECD din 2015 privind combaterea erodării bazei impozabile și a transferului profiturilor (BEPS). Propunerea de Directivă antievaziune fiscală denumită ATAD stabilește anumite membre minime pe care Statele Membre trebuie să le respecte în mai multe domenii, incluzând deductibilitatea limitată a dobânzii, regulile privind societățile străine controlate (SSC) și normele de abordare a tratamentului neuniform al elementelor hibride. Proiectul de Directivă nu se limitează la aceste standarde, elaborând, de asemenea, normele privind impozitarea la ieșire și o regulă generală anti-abuz. Prezentăm în continuare principalele măsuri cheie stabilite prin acest proiect de directivă:

**a) Deductibilitatea dobânzii (art. 4 din propunere),**  
Această regulă are în vedere norme care să descurajeze transferul

dobânzilor către jurisdicții cu fiscalitate redusă sau nulă, diminuând cuantumul dobânzii nete pe care contribuabilul ar avea dreptul să o deducă într-un an fiscal determinat, fie până la nivelul de 30% din veniturile sale înainte de dobânzi, impozite, depreciere și amortizare (așa numitul EBITDA - Earning Before Interest, Taxes Depreciation and Amortization), fie până la valoarea de 1.000.000 euro, fiind reținută suma cea mai mare (EBITDA este calculat adăugând la venitul impozabil sumele ajustate în scopuri fiscale corespunzând cheltuielilor cu dobânzile nete și alte costuri echivalente dobânzilor, ca și sumele ajustate în scopuri fiscale corespunzând deprecierei și amortizării). Sunt excluse de la această prevedere instituțiile financiare și societățile de asigurare definite la art. 2 pct. (4) din proiectul de directivă. Această excludere este motivată de caracteristicile speciale ale celor două sectoare care impun o abordare adaptată nevoilor acestora. Întrucât la data discutării acestei propuneri (ianuarie 2016) s-a considerat că argumentele prezentate nu sunt suficiente de concludente în contextul internațional și al Uniunii Europene, s-a decis că nu este încă posibilă adoptarea de norme specifice în sectorul relevant. S-a menționat însă că în pofida excluderii temporare a acelor

întreprinderi financiare, pasul următor va fi adoptarea unei norme cu un domeniu larg de aplicare. De altfel, conform negocierilor din Consiliul Uniunii Europene (17 - 24 mai 2016), propunerea originală a fost modificată substanțial pentru a permite o mai mare flexibilitate și acordarea de derogări, dar păstrându-se totuși coerența cu acțiunea 4 din BEPS. Întrucât și la negocierile din mai 2016 s-au menținut divergențele între delegațiile Statelor membre cu privire la gradul de flexibilitate permis, președinția Consiliului a introdus o clauză de neretroactivitate (anterioritate) - grandfathering clause, al cărei domeniu de aplicare a fost apoi extins.

**b) Impozitarea la ieșire (articolul 5)**  
Această regulă caută să împiedice întreprinderile să-și delocalizeze activele, în special brevetele sau proprietatea intelectuală, exclusiv în scopul unei planificări fiscale agresive. Astfel, art.5 din proiectul de directivă prevede că un contribuabil face obiectul unei impuneri calculate pe baza unei sume egală cu valoarea de piață a activelor transferate, în momentul ieșirii, diminuată cu valoarea fiscală a activelor respective, dacă acest contribuabil își transferă (în cazul României):

- active de la sediul său din România către un alt sediu permanent din alt

Stat membru sau dintr-o țară;

- active de la sediul său permanent dintr-un Stat membru către sediul său din România sau către un alt sediu permanent din alt Stat membru sau dintr-o țară;
- sediul său fiscal într-un alt Stat membru sau într-o țară, cu excepția activelor care rămân legate de un sediu permanent din primul Stat membru;
- sediul său permanent în afara unui Stat membru.

Propunerea de directivă prevede și o perioadă de reportare a plății taxei de ieșire de 5 ani, în anumite situații, cu plata de dobânzi la sfârșitul acestui report, în caz de cesiune de active, de transfer în afara UE, de faliment sau de lichidare. La discuțiile purtate la ședința Consiliului din 17-24 mai 2016 ca urmare a solicitării mai multor State membre de a dispune de un termen mai îndelungat pentru punerea în aplicare a tuturor sau cel puțin a unora dintre dispozițiile directivei datorită caracterului de noutate al acestora, în special a regulii privind impozitarea la ieșire, s-a convenit acordarea unei perioade mai lungi de transpunere a acestei reguli.

#### c) *Clauza switch-over.*

Propunerea de directivă prevede o clauză de switch-over (trecerea de la exonerare fiscală la acordarea de credite pentru impunere și de credite fiscale, în cazul în care impozitele sunt plătite în afara Uniunii Europene) pentru a evita dubla neimpozitare a anumitor venituri provenind din țări terțe (în principal dividende, câștiguri din capital, profituri ale unui sediu permanent). Conform propunerii de directivă un Stat membru nu poate exonera o societate care obține venituri prin distribuirea de dividende de la o entitate dintr-o țară terță sau prin cesionarea de părți sociale ale unei entități dintr-o țară terță sau din profituri de la un sediu permanent dintr-o țară terță, dacă această entitate sau acest sediu permanent sunt supuse impozitării în țara terță cu o rată legală de impozit pe venit sub 40% față de rata de impozitare care ar fi fost aplicată în Statul membru. În acest caz societatea este impozitată asupra veniturilor din străinătate și poate să deducă din sarcina sa fiscală din Statul membru de rezidență impozitul plătit

în țara terță; deducerea nu poate însă depăși suma impozabilă calculată anterior deducerii, imputabilă veniturilor impozabile. Regula nu se va aplica însă pierderilor suferite la înstrăinarea acțiunilor. Conform abordării generale promovate de președinția Consiliului pe 17 mai 2016 existau în continuare divergențe cu privire la menținerea acestei clauze în textul directivei. Susținătorii menținerii clauzei motivau necesitatea ei ca element complementar al regulii privind societățile străine controlate, conform criteriului de control din această regulă, în timp ce oponenții ei arătau că ea nu era recomandată de OECD. Președinția Consiliului a exclus conferirea unui caracter opțional pentru clauză și a propus păstrarea ei în forma de la acel moment

#### d) *Norma generală anti-abuz.*

Această normă are în vedere operații care nu sunt întreprinse din motive comerciale valabile. Ea permite luarea în considerare a practicilor fiscale abuzive chiar și în cazurile în care în Statul membru în cauză nu există o normă specifică împotriva evitării obligațiilor fiscale. Această normă are drept scop să acopere lacunele care pot exista în normele anti-abuz specifice ale unei țări împotriva evitării obligațiilor fiscale. Ea va permite autorităților să împiedice contribuabilii să beneficieze de mecanisme fiscale abuzive. Conform acestei norme nu sunt luate în considerare la calculul sarcinii fiscale a societăților un demers sau o serie de demersuri considerate ca nefiind oneste în măsura în care nu sunt întreprinse din motive comerciale valabile care să reflecte realitatea economică (neautentice), dar care sunt esențiale în scopul obținerii unui avantaj fiscal ajungând până la împiedicarea obiectului sau finalității dispozițiilor fiscale normal aplicabile.

#### e) *Norme privind societățile străine controlate (SSC).*

Pentru a preveni transferul profiturilor către țări cu fiscalitate redusă sau nulă, proiectul de directivă prevede reguli referitoare la societățile controlate. Se prevede, astfel, ca Statul membru al societății mamă să poată impozita veniturile nedistribuite ale unei entități în care societatea mamă deține peste 50% din drepturile de vot sau din

drepturile de participare la profit și care este impozitată, într-o țară alta decât un Stat membru sau o țară terță din Spațiul Economic European, cu o rată sub 40% din cea a Statului membru în cauză. Este o normă cu o arie largă de aplicare, având în vedere că peste jumătate din veniturile unei astfel de entități constau mai ales din dobânzi, redevențe sau venituri din proprietatea industrială, dividende și părți sociale cesionate, venituri din operațiuni imobiliare (exceptând cazurile în care dispozițiile unei convenții prevăd altceva). Sunt excluse de la aceste prevederi filialele ale căror acțiuni sunt tranzacționate la bursă, alături de întreprinderile financiare. Normele nu se vor aplica, de asemenea, în cazul unui sediu permanent al unei entități dintr-o țară terță care este situat pe teritoriul unui Stat membru, cu excepția situației în care sediul entității este artificial, sau în măsura în care entitatea se angajează, în cursul activității sale, în demersuri care nu sunt oneste, întreprinse cu scopul principal de a obține un avantaj fiscal. Conform abordării generale promovate de președinția Consiliului, există mai multe aspecte divergente privind aplicarea acestor norme. Astfel, principalul aspect divergent vizează posibila aplicare a normelor în interiorul Uniunii Europene, existând două opțiuni: fie adăugarea unei reguli de exceptare (carveout rule) cu răsturnarea sarcinii probei pentru contribuabil, fie limitarea aplicării regulii la entități pur artificiale. O altă variantă ar fi reducerea domeniului de aplicare a regulii SSC la țări terțe, cu posibilitatea Statelor membre de a aplica în interiorul Uniunii Europene a regulilor proprii SSC. Un alt aspect divergent privește alegerea între două abordări: abordarea fie în funcție de entitate sau categorie, fie în funcție de excepțiile specifice în vederea reducerii poverii administrative, ambele abordări fiind permise de raportul OECD privind acțiunea 3 din BEPS. În sfârșit, un alt aspect contestat în dezbaterile din mai 2016, l-a constituit chestiunea sarcinii probei, care ar impune în sarcina contribuabilului să demonstreze că societatea străină controlată a fost instituită pe baza unor motive ►



comerciale valabile și că desfășoară o activitate economică susținută într-o proporție adecvată de personal, echipamente, active și spații care justifică veniturile atribuite acesteia. Cele mai multe State membre au susținut precizarea sarcinii probei în contul administrației fiscale.

**f) Un cadru pentru combaterea tratamentului neuniform al elementelor hibride.**

Tratamentul neuniform al elementelor hibride constă în exploatarea de către unele întreprinderi a diferențelor de încadrare juridică a plăților (instrumente financiare) sau a entităților ca urmare a interacțiunii dintre două jurisdicții. O astfel de asimetrie poate genera fie deduceri duble, fie o deducere a venitului într-unul din Statele membre, fără ca aceasta să fie luată în considerare în celălalt Stat membru. Conform proiectului de directivă dacă două State membre acordă o încadrare juridică diferită aceleiași plăți (instrument hibrid) și dacă aceasta conduce la o situație în care o deducere este aplicată în Statul membru de origine a plății fără a lua în considerare corespondentul aceleiași plăți în alt Stat membru, încadrarea juridică acordată instrumentului hibrid de către Statul membru de origine a plății trebuie acceptată de celălalt Stat membru. Se obține astfel ca o deducere a unei plăți să nu fie urmată de o includere ori cheltuielile să fie deduse în mai mult de o țară.

Președinția Consiliului, plecând de la intenția unor State membre de a extinde aceste norme către alte forme hibride, cum ar fi elementele hibride importate ori sediile permanente hibrid, precum și la țări terțe, a solicitat Comisiei europene să prezinte o propunere privind tratamentul neuniform al elementelor hibride care implică țări terțe, cel târziu în octombrie 2016, cu obiectivul de a se ajunge la un acord până la sfârșitul anului 2016.

## 2. RECOMANDĂRI PRIVIND CONVENȚIILE FISCALE

Prin aceste recomandări referitoare la aplicarea de măsuri contra utilizării abuzive a convențiilor fiscale, Comisia europeană încurajează Statele membre ca în convențiile fiscale pe care le vor



semna între ele sau cu țări terțe, să includă următoarele modificări, inspirate din propunerile adoptate de OECD în cadrul planului BEPS, dar adaptate la dreptul comunitar:

**a) O normă anti-abuz generală bazată pe criteriul obiectului principal conform clauzei tip din convenția fis-**

**cală model a OECD**, care precizează că: „fără a aduce atingere celorlalte dispoziții din prezenta Convenție nu va fi acordat niciun avantaj în baza acesteia pentru un element de venit sau de capital, dacă în mod rezonabil se poate concluziona, ținând cont de ansamblul de fapte și circumstanțe proprii acestei



situații, că acordarea acestui avantaj ar constitui unul din principalele obiecte ale unui aranjament financiar sau ale unei tranzacții care ar fi permis să-l obțină direct sau indirect, cu excepția cazului în care se constată că acest aranjament sau această tranzacție corespund unei activități economice au-

tentice sau că acordarea acestui avantaj în aceste circumstanțe ar fi conform cu scopul și dispozițiile pertinente ale prezentei Convenții.”

**b) Restricții la excepțiile acordate la definirea unui sediu permanent,** constând din:

- o multiplicare a ipotezelor în care o

întreprindere dintr-un Stat contractant se consideră că dispune de un sediu permanent imposabil în alt Stat contractant în persoana unui agent care o reprezintă acolo;

- o abordare mai strictă a activităților considerate ca având un „caracter pregătitor sau auxiliar“;
- o regulă vizând contracararea exploziei abuzive de contracte de construcții destinată a evita ca șantierele de construcții să ajungă la durată limită peste care ele să devină un sediu stabil imposabil.

### 3. REVIZUIREA DIRECTIVEI REFERITOARE LA COOPERAREA ADMINISTRATIVĂ

Propunerea de revizuire a Directivei referitoare la cooperarea administrativă are în vedere aplicarea acțiunii 13 din planul de măsuri BEPS al OECD. Această propunere de directivă și anexele sale, modificând Directiva 2011/16/UE în ce privește schimbul automat și obligatoriu de informații în domeniul fiscal, vizează să includă în câmpul de informații comunicate în mod automat între administrațiile fiscale din Statele membre declarațiile țară cu țară ale companiilor transnaționale a căror cifră de afaceri consolidată totală pleacă de la 750 milioane de euro. Aceste noi măsuri în materie de transparență fiscală vor permite Statelor membre să aibă acces la informațiile necesare pentru a detecta și împiedica scheme de evaziune fiscală.

### 4. COMUNICARE PRIVIND STRATEGIA EXTERNĂ PENTRU O FISCALITATE EFECTIVĂ

Comunicarea privind strategia externă pentru o fiscalitate efectivă propune o abordare europeană pentru a lucra cu țările terțe în materie de bună guvernanta fiscală. Această comunicare are în vedere următoarele măsuri destinate să promoveze la nivel mondial o bună guvernanta fiscală:

- Consolidarea transparenței fiscale prin acorduri cu țări terțe (Monaco, Elveția etc.) privind schimbul automat de informații.
- O concurență fiscală mai echitabilă prin susținerea de către UE a aplicării pe plan internațional a planului BEPS al OECD. ►



- Clauze de bună guvernanta fiscală prin inserarea lor în acordurile bilaterale sau regionale pe care Comisia le va negocia și adopta.
- Dispoziții referitoare la ajutoarele de stat. Pentru a crește transparența în materie de subvenționări, a le interzice pe cele mai dăunătoare și a evalua alte subvenții Comisia anunță că va reflecta la includerea unor astfel de dispoziții în acordurile cu țările terțe.
- Sprijin acordat țărilor în dezvoltare pentru a le ajuta să respecte normele de bună guvernanta fiscală.
- Demararea unui proces la nivelul UE pentru a evalua și identifica țările terțe (o abordare comună pentru stabilirea listei țărilor terțe) și pe această bază de a lua măsuri împotriva acelor țări care refuză să respecte normele de bună guvernanta fiscală.

## 5. STUDIU PRIVIND PLANIFICAREA FISCALĂ AGRESIVĂ

Studiul privind planificarea fiscală agresivă analizează reglementările fiscale ale Statelor membre (sau lipsa unor astfel de reglementări) care facilitează planificarea fiscală, ca și principalele structuri folosite de întreprinderi pentru a evita impozitarea. Această analiză a fost comandată de Comisie pentru a:

- identifica modelele de structuri de planificare agresivă (PFA);
- identifica, pe baza structurilor PFA indicatorii care facilitează sau permit PFA;
- trece în revistă sistemele de impozitare a veniturilor societăților în Statele membre prin intermediul indicatorilor PFA, identificând astfel reglementările și practicile fiscale sau lipsa acestora, care fac Statele membre vulnerabile la PFA.

Indicatorii PFA pot fi, în general, definiți drept caracteristici ale unui sistem fiscal care pot facilita PFA (element specific al legislației sau jurisprudenței sau absența unei astfel de legislații sau jurisprudențe). Au fost identificați și evaluați 33 de astfel de indicatori. Reglementările fiscale din Statele membre prezentate ca indicatori pot urmări, cu toate acestea, obiective perfect valabile.

Datorită acestui studiu a fost posibilă formularea următoarelor observații generale:

- pentru a lupta împotriva erodării bazei de impozitare prin obstrucționarea finanțării datoriei este nevoie de consolidarea regulilor anti-abuz;
- în domeniul normelor anti-abuz jumătate din Statele membre nu au reglementări referitoare la societățile străine controlate;
- aproape toate Statele membre (26) au reglementări anti-abuz generale sau speciale, capabile să contreze unele părți ale modelelor de structuri ale PFA, consideră studiul.

## CONCLUZII

Consiliul ECOFIN a adoptat pe 21 iunie 2016 prin procedură tacită, propunerea de directivă ATAD. Textul adoptat prevede, în esență, cinci măsuri cheie:

- Regula limitării deducerilor de dobânzi (articolul 4) conform căreia dobânzile sunt deductibile până la nivelul de 30% din EBITDA.
- Impozitarea la ieșire în cazul transferului de active (articolul 5), a rezidenței fiscale sau a unei activități exercitate, cu posibilitatea de reportare a plății taxei în cazul transferului către un Stat membru sau către o țară din Spațiul Economic European.
- Introducerea unei clauze generale anti-abuz (articolul 6), conform căreia nu se consideră ca autentice aranjamentele în vederea obținerii, cu titlu principal sau cu titlul unui din obiectivele principale, un avantaj fiscal contrar obiectului sau finalității dreptului fiscal aplicabil.
- Regula privind societățile străine controlate – regulile SSC (articolul 7) incluzând în baza de impozitare a întreprinderii controlate unele venituri ale entității străine.

Regula privind aranjamentele hibride (articolul 9), care vizează evitarea tratamentelor diferite ale aceluiași flux. De subliniat că aceste reguli constituie o minimă protecție a bazelor de impozitare, în sensul că nu contravin reglementărilor naționale sau a celor din convențiile de evitare a dublei impunerii mai coercitive (articolul 3), iar o parte din ele sunt deja introduse în legislația fiscală internă a majorității Statelor membre. Sunt totuși necesare anumite ajustări pentru armonizarea legislației interne cu directiva ATAD conform părerii experților în domeniu. De exemplu, regula privind limitarea

dobânzilor prevăzută la articolul 4 din proiectul de directivă se va substitui regimurilor existente sau se va traduce prin adăugarea unei noi obligații? La fel și în cazul unei reguli generale anti-abuz și abuzul de drept definit de legislațiile interne din Statele membre? Statele membre trebuie să transpună în legislațiile interne directiva ATAD, care va intra în vigoare începând cu 1 ianuarie 2019. Au fost prevăzute însă și unele derogări. Astfel, articolul 5 privind taxa de ieșire va trebui transpus cel târziu până la 31 decembrie 2019 pentru a intra în vigoare de la 1 ianuarie 2020. În fine, în ce privește articolul 4 asupra limitării deducerii dobânzilor, Statele membre dispun deja de reglementări naționale aferente atât de eficiente încât limitarea dobânzilor prevăzută prin articolul menționat, va trebui transpusă până în 2024. Se pune totuși întrebarea ce vor face Statele membre cu propriile regimuri de deducere a dobânzilor față de această derogare.

Trebuie, de asemenea, acordată atenție dezbaterilor angajate la nivel supra european, în cadrul lucrărilor OECD din cadrul planului BEPS și de articularea concluziilor finale cu această directivă.

În sfârșit, deși este încă prea devreme să extrapolăm asupra impactului ultimelor evenimente, este de dorit ca Marea Britanie să nu rămână în afara acestor măsuri concertate. Pachetul de măsuri pentru combaterea evaziunii fiscale, adoptat de ECOFIN

## Bibliografie

1. Mihai Banu, *Directiva împotriva evaziunii fiscale*, [www.cdep.ro/](http://www.cdep.ro/)
2. Fabio De Masi, *Anti-BEPS Directive / Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)*, [www.fabiodemasi.de](http://www.fabiodemasi.de)
3. Martijn van der Kroon, *EU agrees on Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)*, [cb-more.com/](http://cb-more.com/)
4. Ioana Andreea Pavel, *Pachetul de măsuri pentru combaterea evaziunii fiscale, adoptat de ECOFIN*, [www.fiscalitatea.ro/](http://www.fiscalitatea.ro/)
5. Alexandra Stănescu, *Ecofin a adoptat un pachet de măsuri pentru combaterea evaziunii fiscale*, [www.manager.ro/](http://www.manager.ro/) ■

# Dosarul prețurilor de transfer în cazul marilor contribuabili - de la opțional la obligatoriu

**Mihai LUPU,**  
Manager în cadrul  
Transfer Pricing Services SRL  
**Carmen RADU,**  
Senior Consultant în cadrul  
Transfer Pricing Services SRL

**Abstract:** Adoptarea Ordinului 442/2016 a marcat introducerea cerinței de întocmire anuală a dosarului de prețuri de transfer (începând cu anul financiar 2016) pentru marii contribuabili care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate care depășesc anumite praguri și alinierea conținutului acestuia cu prevederile legislației internaționale privind prețurile de transfer. Dat fiind însă nivelul valoric al acestor praguri, precum și nivelul de activitate al marilor contribuabili, este foarte puțin probabil ca un mare contribuabil care face parte dintr-un grup de societăți să nu fie nevoit să întocmească anual dosarul prețurilor de transfer. Având în vedere că întocmirea dosarului de prețuri de transfer este un proces complex, care necesită angrenarea de resurse umane și financiare semnificative pentru contribuabil, precum și de faptul ca termenul pentru depunerea dosarului a fost fixat într-o perioadă aglomerată, în care se desfășoară toate celelalte activități generate de închiderea de an (e.g. audit financiar, întocmirea de raportări, audit intern, întocmirea situațiilor financiare anuale, etc.), în vederea ducerii sale la bun sfârșit este nevoie de o planificare temeinică, de trasarea de sarcini și responsabilități și de urmărirea modului în care acestea sunt duse la bun sfârșit.

**Cuvinte cheie:** dosarul prețurilor de transfer, Ordinul 442/2016, valoare de piață, persoane afiliate, gestionare eficientă, studii de comparabilitate.

## 1. INTRODUCERE

Luna februarie a acestui an a adus un nou ordin emis de către Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) care reglementează, între alte aspecte, obligația companiilor de întocmire și prezentare a dosarului de prețuri de transfer, respectiv Ordinul 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 („Ordinul 442/2016” sau „Ordinul”).

Acest nou Ordin împarte contribuabilii în trei mari categorii, în funcție de mărime și de valoarea tranzacțiilor cu persoane afiliate pe care le desfășoară, fiecare categorie având propriile cerințe specifice de documentare, după cum urmează:

**a)** contribuabili mari a căror valoare anuală a tranzacțiilor cu persoane afiliate depășește un prim set de praguri de semnificație menționate de către Ordinul 442/2016 (i.e. 200.000 EUR în cazul dobânzilor încasate/plătite pentru serviciile financiare, 250.000 EUR în cazul tranzacțiilor privind prestările de servicii primite/prestate și 350.000 EUR în cazul tranzacțiilor privind achiziții/vânzări de bunuri corporale sau necorporale);

**b)** contribuabili mari care nu se încadrează în categoria de mai sus sau contribuabili mijlocii și mici a căror valoare anuală a tranzacțiilor cu persoane afiliate depășește un al doilea set de praguri de semnificație menționate de către Ordinul 442/2016 (i.e. 50.000 EUR în cazul dobânzilor încasate/plătite pentru serviciile financiare, 50.000 EUR în cazul tranzacțiilor privind prestările de servicii primite/prestate și 100.000 EUR în cazul

tranzacțiilor privind achiziții/vânzări de bunuri corporale sau necorporale);

**c)** contribuabili care nu se încadrează în niciuna dintre cele două categorii menționate anterior.

Modul în care sunt stabilite și pot fi înțelese pragurile de semnificație naște numeroase interpretări, iar o discuție pe această temă poate constitui subiectul unui articol separat. Pentru scopul prezentei expuneri, este suficient însă să știm că ele există și reprezintă unul dintre criteriile după care se delimitează diferitele categorii de contribuabili.

În funcție de categoria în care se regăsește un mare contribuabil (căci despre ei vom discuta în cele ce urmează), cerințele de întocmire și prezentare a dosarului de prețuri de transfer diferă. Astfel: ►



● marii contribuabili încadrați în categoria A de mai sus au, începând cu anul financiar 2016, obligația întocmirii anuale a dosarului de prețuri de transfer până la data depunerii declarației fiscale anuale de impozit pe profit (în prezent 25 martie 2017 pentru contribuabilii al căror an fiscal corespunde cu cel calendaristic). Deși nu există o cerință formală de depunere a dosarului de prețuri de transfer, din momentul expirării termenului legal de întocmire menționat anterior, autoritățile fiscale au dreptul de a solicita prezentarea dosarului de prețuri de transfer în termen de maxim 10 zile calendaristice (un interval extrem de scurt având în vedere faptul că în practică întocmirea unui dosar de prețuri de transfer este un proces extrem de laborios, durata medie a unui astfel de proiect fiind de 2 luni de zile). Prin urmare, opțiunea întocmirii de către contribuabilii mari încadrați în categoria A de mai sus a dosarului de prețuri de transfer doar la solicitarea autorităților este una pur teoretică.

● marii contribuabili încadrați în categoria B de mai sus au obligația întocmirii dosarului de prețuri de transfer numai la solicitarea autorităților fiscale. Termenul inițial oferit de către autoritățile fiscale pentru întocmirea dosarului va fi între 30 și 60 de zile, cu posibilitatea prelungirii termenului o singură dată, cu maxim 30 de zile.

Având în vedere valoarea pragurilor de materialitate menționate în Ordinul 442/2016 precum și volumul de activitate al unui mare contribuabil, este foarte puțin probabil ca un mare contribuabil care face parte dintr-un grup să nu desfășoare tranzacții cu persoane afiliate peste aceste praguri (mai ales că vorbim de praguri anuale, pe categorii de tranzacții și nu de o analiză individuală valorică a fiecărei tranzacții).

**Prin urmare, pentru majoritatea marilor contribuabili întocmirea anuală a dosarului prețurilor de transfer se transformă dintr-un exercițiu opțional într-unul obligatoriu.**

## 2. CONȚINUTUL DOSARULUI PREȚURILOR DE TRANSFER - CE S-A MODIFICAT?

Pe lângă obligativitatea întocmirii anuale a dosarului de prețuri de transfer, marii contribuabili (ca de altfel toți

contribuabilii care își întocmesc dosarul de prețuri de transfer) vor trebui să țină cont și de necesitatea includerii în cadrul dosarului de prețuri de transfer a tuturor elementelor suplimentare aduse de către noua legislație.

Ordinul 442/2016 include în anexa 3 o listă a elementelor pe care trebuie să le conțină un dosar de prețuri de transfer. Comparativ cu lista inclusă în anexa 1 a Ordinului 222/2008 privind conținutul dosarului de prețuri de transfer („Ordinul 222/2008”), precursorul actualului Ordin, aceasta este una mai complexă, incluzând categorii de informații menite a alinia legislația locală de prețuri de transfer cu ceea ce înseamnă astăzi eforturile Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică („OCDE”) concretizate în planul de măsuri BEPS („Base Erosion and Profit Shifting”) și cele comune OCDE - Uniunea Europeană („UE”) în ceea ce privește raportarea CbC Reporting („Country-by-Country Reporting”).

Ca și puncte principale suplimentare care trebuie introduse într-un dosar de prețuri de transfer întocmit în conformitate cu Ordinul 442/2016 (comparativ cu cerințele Ordinului 222/2008), menționăm: **Tabelul 1.**

Toate cele menționate mai sus oferă un indiciu asupra unor aspecte cheie pe care urmează să se axeze controalele de prețuri de transfer în perioada următoare, respectiv:

● **Investigarea în detaliu a tranzacțiilor financiare** (inclusiv a contextului în care acestea au avut loc, a modului în care sunt gestionați banii în cadrul companiei, a necesității și oportunității intrării în anumite tipuri de aranjamente financiare, a existenței de finanțări ascunse, etc.).

● **Accent pus pe conceptul de „valoare adăugată”,** respectiv cum se creează aceasta (inclusiv prin activități de cercetare-dezvoltare) și cum se distribuie ea în cadrul grupului (sau cum se transferă prin efectuarea de restructurări de afaceri), cu legătură

**Tabel 1**

| Denumire element                                                                                                                                                                                                                                                                            | Obligatoriu potrivit Ordinului 442/2016 | Obligatoriu potrivit Ordinului 222/2008 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|-----------------------------------------|
| descrierea generală a politicii de prețuri de transfer referitoare la aranjamentele financiare (servicii de finanțare intra-grup) dintre persoanele afiliate;                                                                                                                               | ✓                                       | -                                       |
| descrierea generală a politicii de prețuri de transfer referitoare la serviciile de finanțare intra-grup ale contribuabilului cu persoanele afiliate, cu prezentarea acordurilor de finanțare încheiate atât cu persoane afiliate, cât și cu creditori independenți, acolo unde este cazul; | ✓                                       | -                                       |
| valoarea plăților/încasărilor aferente fiecărei tranzacții derulate de contribuabil cu fiecare persoană afiliată;                                                                                                                                                                           | ✓                                       | -                                       |
| descrierea eventualelor restructurări ale afacerilor în cadrul grupului, în perioada pentru care se întocmește dosarul prețurilor de transfer, precum și a restructurărilor care vizează contribuabilul;                                                                                    | ✓                                       | -                                       |
| descrierea generală a activității de cercetare-dezvoltare a grupului și a contribuabilului;                                                                                                                                                                                                 | ✓                                       | -                                       |
| descrierea principalelor funcții îndeplinite, riscuri asumate și active utilizate, la nivel de grup, care contribuie semnificativ și definitoriu la crearea de valoare adăugată, cu individualizarea acestora la nivelul fiecărei entități participante în grup;                            | ✓                                       | -                                       |
| descrierea tranzacțiilor derulate cu fiecare persoană afiliată și a contextului în care se derulează acestea;                                                                                                                                                                               | ✓                                       | -                                       |
| descrierea modalității de implementare a aplicării metodologiei prețurilor de transfer pentru tranzacțiile derulate cu persoanele afiliate de către contribuabil;                                                                                                                           | ✓                                       | -                                       |
| descrierea tranzacțiilor constând în servicii intra-grup, respectiv prezentarea cheilor de alocare a costurilor, după caz, cu individualizarea serviciilor care contribuie semnificativ și definitoriu la crearea de valoare adăugată;                                                      | ✓                                       | -                                       |
| prezentarea unor eventuale acorduri încheiate de contribuabil cu persoane afiliate, ce vizează aranjamente de contribuții la cost;                                                                                                                                                          | ✓                                       | -                                       |
| o prezentare a motivelor pentru care s-a recurs la o analiză multianuală sau la o analiză anuală a datelor comparabile, în cadrul analizei economice;                                                                                                                                       | ✓                                       | -                                       |
| în cazul metodelor de stabilire a prețurilor de transfer ce presupun selectarea părții testate va fi prezentată argumentarea pentru selectarea acesteia.                                                                                                                                    | ✓                                       | -                                       |



directă asupra remunerației obținute / de obținut de către acele entități care contribuie semnificativ la generarea de valoare adăugată.

● **Asigurarea existenței și documentării substanței economice** pentru fiecare categorie de tranzacții cu persoane afiliate (prin descrierea contextului acesteia, a necesității desfășurării ei, etc.).

● **Detalierea suplimentară a analizelor economice / de comparabilitate incluse în cadrul comparabilității** incluse în cadrul comparabilității de prețuri de transfer (prin necesitatea argumentării selecției părții testate, a opțiunii pentru o analiză anuală sau multianuală, etc.). Având în vedere obligativitatea întocmirii anuale a dosarului de prețuri de transfer, precum și toate aspectele suplimentare care trebuie să fie incluse în acesta în conformitate cu prevederile Ordinului 442/2016, marii contribuabili trebuie să găsească o modalitate eficientă de a-și gestiona efortul de documentare, astfel încât să se asigure un rezultat optim (concretizat în întocmirea la timp a dosarului de prețuri de transfer și în generarea de valoare adăugată prin prisma identificării de potențiale arii de

risc din perspectiva tranzacțiilor cu persoane afiliate și implementării de soluții) cu un consum optim de resurse. În practică, atingerea acestui echilibru se poate dovedi dificilă, având în vedere și numeroasele necunoscute pe care le ridică un demers de documentare.

### 3. ETAPE PENTRU GESTIONAREA EFICIENTĂ A ÎNTOCMIRII ANUALE A DOSARULUI PREȚURILOR DE TRANSFER

În scopul gestionării eficiente a procesului de întocmire anuală a dosarului de prețuri de transfer în cazul marilor contribuabili, există anumite etape care pot fi urmate, descrise în cele ce urmează. Din punct de vedere al orizontului de timp în care trebuie demarat procesul, răspunsul corect este „cât mai din timp cu putință” întrucât vorbim de un proces complex, de durată și consumator de resurse (umane și financiare).

De asemenea, nu trebuie uitat faptul că termenul limită pentru întocmirea dosarului de prețuri de transfer este data depunerii declarației anuale de impozit pe profit.

Prin urmare, o eventuală așteptare în întocmirea dosarului de prețuri de transfer (până după 1 ianuarie 2017) ar duce la suprapunerea procesului de întocmire a dosarului cu o serie de alte activități de sfârșit de an (e.g. calculul impozitului pe profit, auditul financiar anual, elaborarea de raportări anuale către grup, audituri interne și de certificare, etc.) și implicit la apariția unei noi sarcini într-o perioadă și așa foarte aglomerată.

#### Etapa 1: Inventarierea trecutului

Chiar dacă întocmirea primului dosar anual obligatoriu de prețuri de transfer trebuie să se facă începând cu anul financiar 2016, în cele mai multe cazuri tranzacțiile cu persoane afiliate desfășurate de către un contribuabil au caracter de recurență, întrucât ca parte a grupurilor (fie ele multinaționale, fie ele locale) societățile tind să își desfășoare activitatea având la bază un model stabil.

Astfel, tipurile de tranzacții desfășurate în trecut și modul în care a fost calculat prețul de transfer în cadrul lor pot oferi informații importante cu privire la ►

tranzacțiile în curs de desfășurare sau care urmează să se desfășoare și în anul 2016.

Mai mult, o analiză a tranzacțiilor cu persoane afiliate desfășurate în trecut este importantă și prin prisma faptului că, în majoritatea acțiunilor de inspecție fiscală, dosarul de prețuri de transfer nu se solicită doar pentru un singur an financiar, ci de regulă pentru întreaga perioadă deschisă controlului. Astfel, fie că vorbim de culegerea unor informații care sunt utile pentru aprecierea a ce se va întâmpla în anul 2016, fie că îl privim ca o modalitate de identificare și gestionare a potențialelor riscuri aferente prețurilor de transfer, procesul de inventariere a trecutului reprezintă o primă etapă foarte utilă în cadrul întregului proces.

## **Etapă 2: Verificarea existenței unei documentații la nivel de grup**

Există multe grupuri în cadrul cărora la nivel central se întocmesc diferite documente care pot fi utile în efortul de întocmire a dosarului de prețuri de transfer la nivel local precum documentații de prețuri de transfer întocmite la nivel central („masterfile”) - care analizează conformitatea cu principiul valorii de piață a anumitor categorii de tranzacții intra-grup, politici de prețuri de transfer („TP policy documents”) - care detaliază modul în care se calculează prețul de transfer în cadrul anumitor categorii de tranzacții intra-grup, studii de comparabilitate („benchmarking studies”) - care evaluează marjele de profit obținute de către companii independente implicate în diferite categorii de activități, și așa mai departe.

În funcție de cât de actuale sunt aceste documente, dar și de modul în care ele respectă sau nu cerințele specifice ale legislației locale de prețuri de transfer (e.g. necesitatea utilizării unui criteriu de 25% ca și procentaj de deținere în cadrul studiilor de comparabilitate, etc.), toate aceste documente pot fi utilizate în redactarea dosarului de prețuri de transfer al unui mare contribuabil din România.

Mai mult, există și cazuri în care, cunoscând problematica BEPS sau CbC Reporting, anumite grupuri multinaționale au început deja să colecteze la nivel central informații din diferite jurisdicții care să fie utilizate atât

de către societatea mamă, cât și de către alte entități locale, în funcție de nevoile fiecăreia.

Prin urmare, existența unei comunicări active cu grupul (respectiv cu societatea mamă) poate asigura o eficientizare a întregului proces de colectare a informațiilor necesare la nivel local (cu atât mai mult, cu cât există anumite categorii de informații care trebuie incluse în cadrul dosarului de prețuri de transfer, dar la care contribuabilul român nu are acces - e.g. descrierea tuturor restructurărilor de afaceri care au avut loc în cadrul grupului, structura legală a grupului, lista tuturor entităților din cadrul grupului împreună cu datele lor de identificare, etc.).

## **Etapă 3: Inventarierea tranzacțiilor cu persoane afiliate desfășurate în 2016**

Un pas foarte important în estimarea volumului de muncă ce urmează a fi necesar pentru elaborarea dosarului de prețuri de transfer o reprezintă inventarierea tranzacțiilor cu persoane afiliate.

Astfel, pornind de la informațiile contabile, trebuie să se realizeze o centralizare pe categorii omogene (e.g. achiziția de materii prime de la părți afiliate, vânzarea de produse finite către părți afiliate, prestarea de servicii IT de către părți afiliate, etc.) și pe părți afiliate, a tuturor categoriilor de tranzacții cu persoane afiliate desfășurate de către contribuabil, cu reflectarea inclusiv a sumelor facturate până în prezent (și, acolo unde este posibil, cu efectuarea unei estimări cu privire la sumele care urmează a fi facturate pe parcursul întregului an 2016) și a modului în care s-a stabilit prețul de transfer.

Scopul acestei inventarii este de a:

- verifica faptul că tranzacțiile cu persoane afiliate desfășurate / care urmează a fi desfășurate de către contribuabil în decursul anului 2016 depășesc pragurile de materialitate menționate de Ordinul 442/2016;
- stabili o priorizare a eforturilor - tranzacțiile cele mai importante (atât din punct de vedere al valorii, cât și din punct de vedere al recurenței) vor fi analizate primele, urmând a se alocă pentru documentarea lor ponderea cea mai importantă de resurse umane și financiare de care dispune contribuabilul în cadrul proiectului. De asemenea, în urma inventarii se va

stabili și natura și numărul de studii de comparabilitate care trebuie întocmite în baza de date specializate (e.g. Amadeus / Orbis, RoyaltyStat, Bloomberg, etc.) în scopul evaluării conformității cu principiul valorii de piață a prețurilor de transfer practicate în cadrul tranzacțiilor cu persoane afiliate; și

- estima, pe baza unor informații corecte și complete, volumul de muncă necesar în cadrul procesului de întocmire a dosarului de prețuri de transfer. Acest volum de muncă se va traduce într-un consum de resurse umane și financiare la nivelul contribuabilului, consum care trebuie să fie corect măsurat și bugetat.

## **Etapă 4: Redactarea acelor secțiuni cuprinzând informații deja disponibile**

Un dosar al prețurilor de transfer conține o serie de elemente de natură descriptivă despre grup și despre contribuabil (e.g. informații financiare ale grupului, lista companiilor din cadrul grupului, inclusiv datele lor de identificare, structura legală a grupului, structura acționariatului contribuabilului, structura organizațională și operațională a contribuabilului, etc.) și o serie de analize specifice (respectiv partea de analiză funcțională sau cea de analiză economică / analiză de comparabilitate). Deși anumite categorii de informații (e.g. valoarea tranzacțiilor cu persoane afiliate desfășurate în decursul anului 2016, informațiile financiare ale contribuabilului, etc.) vor fi disponibile doar după finalizarea exercitiului financiar 2016, altele (e.g. structura organizațională și operațională a contribuabilului, etc.) sunt deja disponibile.

Prin urmare, se poate începe completarea acelor secțiuni din cadrul dosarului de prețuri de transfer care nu includ informații specifice anului 2016 sau cuprind informații despre care se cunoaște faptul că nu vor suferi modificări în decursul anului 2016 comparativ cu 2015 sau alți ani anteriori.

## **Etapă 5: Redactarea de secțiuni/efectuarea de analize pe baza unor estimări pertinente**

În plus, față de secțiunile unde există informații certe care au fost redactate în cadrul etapei 4, există și anumite categorii de informații care, deși nu sunt



finale, pot prezenta un grad rezonabil de certitudine astfel încât se poate realiza o analiză preliminară pe baza lor.

De exemplu, se pot redacta secțiunile de analiză funcțională și analiză de comparabilitate pentru o anumită categorie de tranzacții pentru care este cunoscut faptul că pe termen lung (e.g. ultimii 5 ani) s-a aplicat o metodologie consecventă în vederea determinării prețului de transfer, urmând ca la finalul anului 2016 să se identifice în ce măsură de la metodologia aplicată au existat și excepții care să trebuiască a fi justificate separat sau care să presupună o ajustare a analizei.

Un alt exemplu îl constituie posibilitatea elaborării din timp a unui studiu de comparabilitate în baza de date RoyaltyStat care să poată fi utilizat în vederea justificării conformității cu principiul valorii de piață a unei tranzacții de licențiere de drepturi de proprietate intelectuală (e.g. mărci comerciale, know-how, patente, etc.).

#### **Etapa 6: Validarea secțiunilor/analizelor preliminare sau efectuarea de ajustări**

Pentru acele secțiuni/analize unde redactarea s-a făcut pe bază de estimări în cadrul etapei anterioare, în momentul în care informațiile cu privire la ele devin certe, se va realiza o validare a analizelor preliminare sau se vor efectua ajustări în analiză, după caz (e.g. în cazul unei tranzacții constând în prestarea de servicii de management în cadrul căruia factura se emite semestrial, după emiterea facturii pentru primul semestru se poate verifica faptul că metodologia de prețuri de transfer estimată și în baza căreia s-a făcut analiza preliminară a fost efectiv pusă în practică).

#### **Etapa 7: Redactarea acelor secțiuni și întocmirea acelor analize pentru care nu au fost disponibile informații înainte de sfârșitul anului**

După finalizarea exercițiului financiar 2016, efortul contribuabilului ar trebui să se axeze pe redactarea acelor secțiuni și întocmirea acelor analize pentru care informațiile nu au fost disponibile decât după această dată.

Și în acest sens este recomandată o prioritizare, prin identificarea celor mai importante categorii de informații care trebuie colectate sau a informațiilor față de care nu este posibilă continuarea analizei și obținerea acestora cu

prioritate față de elementele de natură descriptivă care pot fi obținute ulterior și incluse ca atare în dosarul de prețuri de transfer (fără să mai fie necesară o prelucrare a lor).

Redactarea secțiunilor pentru finalizarea cărora informațiile urmează a fi disponibile în perioada februarie - martie poate fi decalată, ținând însă cont de obiectivul fundamental - acela de a asigura întocmirea dosarului de prețuri de transfer în termenul legal.

#### **Etapa 8: Punerea „cap-la-cap” a dosarului de prețuri de transfer**

După finalizarea tuturor secțiunilor, urmează ca ele să fie „asamblate” într-un format unitar, care să constituie dosarul de prețuri de transfer al contribuabilului pentru anul financiar 2016. Pentru o verificare eficientă a sa, structura dosarului de prețuri de transfer trebuie să fie ușor de reconciliat cu elementele obligatorii de inclus menționate în cadrul anexei 3 la Ordinul 442/2016.

Întrucât de cele mai multe ori această ultimă etapă presupune și efectuarea ultimelor ajustări sau colectarea ultimelor informații, este recomandat ca ea să aibă loc la începutul lunii martie, astfel încât să existe încă timp în vederea obținerii unor eventuale confirmări sau date care lipsesc.

În plus, în această etapă trebuie să fie colectate și organizate și toate documentele justificative care se doresc a fi anexate la dosarul de prețuri de transfer (e.g. studii de comparabilitate în baze de date specializate precum Amadeus / Orbis, RoyaltyStat, TPSoft, etc., copii ale contractelor încheiate de contribuabil cu persoane afiliate, modele de calculație a prețului de transfer în cadrul anumitor categorii specifice de tranzacții cu persoane afiliate, etc.).

#### **Etapa 9: Pregătirea pentru viitor – întocmirea politicilor de prețuri de transfer pentru tranzacțiile noi**

O dată finalizat dosarul de prețuri de transfer, accentul trebuie pus în continuare pe monitorizarea pe parcursul anului a tranzacțiilor cu persoane afiliate desfășurate de către contribuabil.

Obiectivul principal al acestui demers este pe de o parte identificarea eventualelor inconsecvențe în ceea ce privește modul de calcul al prețului de transfer în cadrul tranzacțiilor recurente

(inconsecvențe care pot determina dificultăți ulterioare în documentare și necesitatea prezentării de argumente care să justifice aceste devieri), iar pe de altă parte identificarea tranzacțiilor noi cu persoane afiliate, pentru care este foarte importantă conceperea și implementarea unor politici formale care să stea la baza determinării prețurilor de transfer, astfel încât să se asigure încă de la început respectarea principiului valorii de piață.

Implementarea unor astfel de politici va contribui ulterior la reducerea semnificativă a efortului de documentare în cadrul dosarului de prețuri de transfer.

## **4. CONCLUZII**

Adoptarea Ordinului 442/2016 a marcat introducerea cerinței de întocmire anuală a dosarului de prețuri de transfer (începând cu anul financiar 2016) pentru marii contribuabili care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate care depășesc anumite praguri și alinierea conținutului acestuia cu prevederile legislației internaționale privind prețurile de transfer. Dat fiind însă nivelul valoric al acestor praguri, precum și nivelul de activitate al marilor contribuabili, este foarte puțin probabil ca un mare contribuabil care face parte dintr-un grup de societăți să nu fie nevoit să întocmească anual dosarul prețurilor de transfer.

Având în vedere că întocmirea dosarului de prețuri de transfer este un proces complex, care necesită angrenarea de resurse umane și financiare semnificative pentru contribuabil, precum și de faptul că termenul pentru depunerea dosarului a fost fixat într-o perioadă aglomerată, în care se desfășoară toate celelalte activități generate de închiderea de an (e.g. audit financiar, întocmirea de raportări, audit intern, întocmirea situațiilor financiare anuale, etc.), în vederea ducerii sale la bun sfârșit este nevoie de o planificare temeinică, de trasarea de sarcini și responsabilități și de urmărirea modului în care acestea sunt duse la bun sfârșit. Este necesară începerea din timp a procesului de întocmire a dosarului de prețuri de transfer astfel încât să se evite aglomerarea activităților, irosirea resurselor și nu în ultimul rând pentru evitarea apariției de erori de documentare sau omiterea unor aspecte importante din cadrul analizelor de comparabilitate efectuate. ■

# Europa la raport

## Consiliul nu reușește să ajungă la o înțelegere privind ATAD

În data de 25 mai 2016, Consiliul Ecofin al UE a discutat Pachetul Comisiei Europene privind Combaterea Evitării Obligațiilor Fiscale din data de 28 ianuarie 2016.

La propunerea privind Directiva de Combaterea Evitării Obligațiilor Fiscale (ATAD), președinția Consiliului Olandez a prezentat o nouă propunere de compromis, dar nu s-a ajuns la niciun acord. Conform rapoartelor de presă, se poate renunța la clauza „switch-over” pe durata negocierilor; ministerele au fost de acord, de asemenea, la cererea UK, să solicite Comisiei să înainteze propuneri mai comprehensive privind elementele hibride până în luna octombrie.

Următoarea dată pentru atingerea la un acord politic privind propunerea este stabilită pentru 17 iunie 2016. Cu toate acestea, Consiliul a adoptat propunerea de raportare automată către autoritățile fiscale și schimbul automat de rapoarte între acestea (a se vedea mai jos, Transparența Fiscală).

Consiliului a adoptat, de asemenea, concluziile pentru alte două aspecte ale Pachetului: cele două Comunicări despre strategia externă pentru o fiscalizare eficientă, anunțând o metodologie comună la nivelul UE pentru punerea pe lista neagră a paradisurilor fiscale și măsurile luate împotriva acestora, și recomandări privind abuzul tratatului fiscal și al sediilor permanente (PE). Ministerele au fost de acord să întocmească o listă comună a paradisurilor fiscale din anul 2017; criteriile trebuie definite până în septembrie 2016, având în vedere activitatea Forumului Global al OCDE privind colaborarea dintre jurisdicții. În ceea ce privește abuzul tratatului și PE, Consiliul a salutat prevederile propuse privind testarea scopului principal și a sediilor principale care vor fi incluse în tratatele fiscale bilaterale agreeate de un stat membru, accentuând faptul că limitarea clauzelor privind beneficiile este considerată de ajutor. ■

### Regulile CJEU privind scutirea de la plata TVA în cazul procesării plăților prin card de credit sau de debit

În data de 26 mai 2016, CJEU a luat două hotărâri preliminare în dosarele britanice *National Exhibition Centre* (C-130/15) și *Bookit* (C-607/14).

Curtea a stabilit că dacă o persoană fizică își cumpără un bilet la un show sau orice alt eveniment prin intermediul unui furnizor care procesează plata cu cardul de debit sau de credit în numele și pe seama unei alte entități, scutirea tranzacției de la plata TVA-ului pentru plăți și transferuri nu se aplică serviciilor oferite de respectivul furnizor. ■

## Planul de Acțiune în domeniul TVA – alte discuții despre planurile de introducere a taxării inverse

În timpul întrunirii din data de 25 mai 2016, Consiliul Ecofin a adoptat concluzia privind Planul de Acțiune al Comisiei în domeniul TVA, menționând solicitarea unor state membre, printre care Austria și Republica Cehia, de a aplica mecanismul general de taxare inversă. Această solicitare a fost susținută prin raportul asupra proiectului de inițiativă al Comitetului ECON din cadrul Parlamentului European (non-legislativ) privind Planul de Acțiune prezentat de conservatorul german Werner Langen,

membru al Parlamentului European, în data de 27 aprilie. Prin contrast, în data de 20 mai 2016, Grupul de Experti în domeniul TVA, un organ consultativ al Comisiei Europene în cadrul căruia CFE este reprezentat, a dat o declarație prin care susține intenția Comisiei de a implementa principiul destinației în comerțul transfrontalier B2B, propus în Planul de Acțiune al Comisiei în domeniul TVA din data de 7 aprilie 2016, și de a utiliza într-un mod mai eficient colaborarea internațională

existentă dintre administrațiile fiscale pentru a rezolva problema fraudei fiscale. Declarația include, de asemenea, o atenționare cu privire la solicitarea unui sistem generalizat de taxare inversă, începând cu faptul că acest lucru ar risca dezvoltarea unui sistem fiscal coerent, armonizat și care nu poate fi fraudat și menționând că astfel de diferențe ar putea crea oportunități suplimentare pentru infractori.

Nu se știe dacă Comisia Europeană este de acord cu mecanismul de taxare inversă. ■

# BEPS phenomenon - a consequence of circumventing tax principles.

## HOW WILL OECD RECOMMENDATIONS BE IMPLEMENTED IN THE TAX ENVIRONMENT IN ROMANIA?

**Ramona JURUBITA,**  
Partner, Tax Advisory Services, KPMG  
**Andrada TRUȚĂ,**  
Assistant Manager, Tax advisory services,  
KPMG  
**Catalina MIHAI,**  
Consultant, Tax Advisory Services, KPMG

**Abstract:** The erosion of the tax base and profits transfer to other countries with the aim of reducing or eliminating taxes - the BEPS phenomenon (eng. „Base Erosion and Profit Shifting“) has become, at present, a leitmotif of discussions on tax matters internationally. Renowned multinational companies have been and continue to be under EU investigation because of extremely low effective tax rates registered in certain Member States. Their tax strategies are analyzed to determine if they are implemented in order to take advantage of disparities in the legislation of various European jurisdictions, with the aim of transferring profits to countries where the tax rate is reduced.

**Keywords:** BEPS, economic substance, intra-group transactions, transfer pricing

Starbucks, Fiat, McDonald's, Apple, Amazon or Google are just a few names that have attracted the attention of the European Commission because of low taxes that they pay in the Member States in which they operate. What is the reason? According to the findings published by the Commission in October 2015<sup>1</sup> *Starbucks Manufacturing EMEA BV*, the main activity of which is the roasting of coffee within Starbucks group has reduced the tax payable by more than 20 million euro through transactions within the group. Specifically, Starbucks Manufacturing purchased coffee beans from a company in the same group, resident in Switzerland, against an exaggerated price, the profit margin tripling since 2011. In addition, the company paid significant royalties for the use of know-how regarding the coffee roasting to another company in the group, resident in the UK. Those royalties were deducted from the taxable base in the Netherlands and untaxed

and the UK, due to favourable legislation in that jurisdiction. Following the Commission's investigation, it was revealed that the royalties paid to the UK company in the group are not justified, being only an artificial method of artificially transferring the profits obtained in the Netherlands to UK. Meanwhile, the investigation also revealed that the tax base of Starbucks Manufacturing was unduly reduced by the exaggerated price paid for coffee beans to the company in Switzerland.

Similarly, *Fiat Finance and Trade*, a company resident in Luxembourg, managed, following the Commission's findings<sup>2</sup>, to reduce their taxable income in Luxembourg, during the period under review (starting with 2012) by 20 times, following the complex artificial computing methodologies of the taxable profit.

*McDonald's* has not paid the profit tax in Luxembourg or the United States since 2009 for the royalties received from the beneficiaries of the franchise that operates restaurants in Europe

and Russia. The royalties received by the company from Luxembourg were transferred to the American branch, not being taxable in Luxembourg under the Convention for the Avoidance of Double Taxation concluded between Luxembourg and the US, as they would be taxed only in the United States. In the United States, however, the US authorities have not recognized a tax presence of McDonald's because the branch did not have sufficient economic substance, which led in fact to a „double non-taxation“ of such income from royalties. It is worth mentioning that Luxembourg tax authorities were aware of the non-taxation of such income in the United States. In a letter addressed to Luxembourg tax authorities, the Commission concluded that in this situation we are faced with a State aid granted to McDonald's<sup>3</sup>. *Apple* and *Amazon* are among the multinationals currently „in line of sight“ of the Commission, as a result of similar transactions with the same purpose to artificially reduce the tax base, ►

<sup>1</sup> Information published on the official website of the European Commission [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5880\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm)

<sup>2</sup> Ibidem

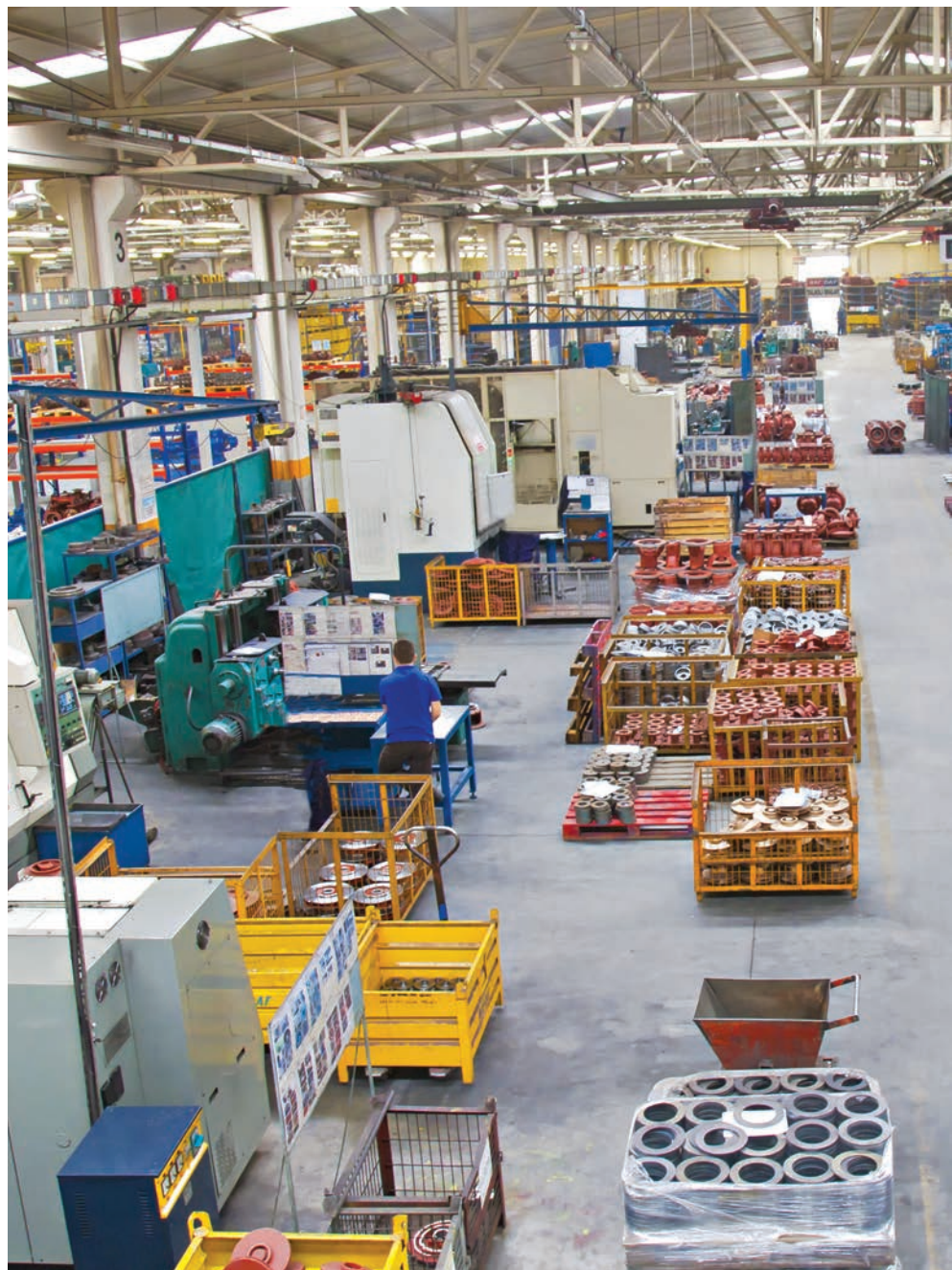
<sup>3</sup> [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/261647/261647\\_1756438\\_84\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/261647/261647_1756438_84_2.pdf)



transactions that occurred at the level of companies in Ireland and Luxembourg respectively. The cases listed by way of example above were previously based on a tax decision issued by the tax authorities in the Netherlands, Luxembourg, respectively that approved these complex schemes. The Commission concluded that this „agreement“ between companies and authorities, which allowed reducing the tax base is, in fact, an aid which does not comply with European legislation, offering selective tax advantages to companies and approving artificial transactions that do not reflect the economic reality. Consequently, Starbucks and Fiat are obliged to return to the states (according to the standard procedure) the amounts they received during the reviewed period. It remains to be seen whether similar decisions will be taken in case of the other companies investigated. It is important to note that the above transactions were undertaken within a legal framework. Legislative inconsistencies, however, allowed for the circumvention of the tax base and led to an effective corporate tax rate lower than the one that would have been reflected in the absence of agreements with the tax authorities. We complete the list of examples with the famous case „Panama Papers“ which revealed an impressive number of offshore companies set up in Panama, British Virgin Islands, the Bahamas and other areas in the world with more permissive tax legislation, companies established for the purpose of artificially transferring profits in those jurisdictions. It would be interesting to note in this respect the result of the research conducted by the Tax Justice Network (an international network dedicated to the research of the tax and financial regulations environment) on financial secrecy. According to a report published at the end of 2015, the top lists in a descending order the countries where the financial secrecy and the activity performed by offshore entities record the highest rates. Unexpectedly, Panama occupies only the 13<sup>th</sup> place in the ranking, while the first three places are occupied by Switzerland, Hong Kong and USA.

### BEPS SHARES

Sovereignty is the basis of each country's tax system, but in some cases, the interaction of multiple tax systems can



create both a double taxation and loopholes. Since a national tax system applies the principle of equivalence - generally an expense that is deductible for the payer will be taxable for the supplier / provider, this principle is not applicable internationally, leaving enough room for arbitration. It is therefore necessary to complement existing standards that address these shortcomings, namely the avoidance of double non-taxation and the avoidance of double deduction in different jurisdictions.

We highlighted through some previous examples some of the consequences of disparities in the tax legislation of states, of a poor exchange of information and of permissive fiscal conditions, whereby some countries develop an unfair tax competition. Such transactions have triggered the BEPS phenomenon plot.

The Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) noted these behaviours and in July 2013 published along with G20 countries a set of initiatives designed to





counter these tax practices. These initiatives have taken the form of recommendations destined to amend legislation in OECD countries and the international convention for the avoidance of double taxation and have been treated with great interest by the international tax environment. In October 2015, the OECD published a final action plan finally composed of 15 recommendations in various areas of law, with flawed border legislation such as the digital economy, hybrid arrangements, companies in

foreign countries controlled by a resident entity („CFC“), limiting expenses with interests and other financial instruments, artificial avoidance of a permanent establishment, transfer pricing, Country by Country reporting, the treaties for the avoidance of double taxation or the mechanisms for settling disputes between states.

Some of these recommendations have been taken over and proposed for implementation by the European Union, and in some cases the representatives of the Member States have already reached an agreement (e.g. the „Country by Country reporting“ measure was published in Official Journal of the European Union on June 3, 2016 as an amendment to *Directive 2011/16 / EU on mandatory automatic exchange of information in tax matters*).

### IMPLEMENTING BEPS ACTIONS IN ROMANIA

The implementation of such measures will have the desired results only if most countries are going to adopt them, and the number of „permissive“ jurisdictions will be significantly reduced, the aim being for them to disappear completely. For this reason, the OECD launched in late February this year an invitation to all countries to join the OECD and G20 initiative to close these „tax loopholes“.

The Ministry of Public Finance of Romania published on June 3, 2016 a Memorandum by means of which it responds to the call initiated by the OECD and communicates Romania's interest to participate as associate to the Forum of BEPS project implementation. By expressing this agreement, Romania will have the opportunity to participate in the discussions on the implementation of measures (especially in the area of transfer pricing, the legislation of which has been amended recently in Romania and which represents approximately 33% of all measures implemented). The initiative is considered auspicious, given that some of these measures suggested by the OECD are also on the EU agenda.

The quality of Associate to the Forum of BEPS project implementation also entails a number of obligations. Roma-

nia will cooperate with OECD and G20 jurisdictions to develop and implement the proposed measures and it will also assess the implementation of the four minimum standards imposed by the Forum. We present you below the provisions of these standards.

#### 1. Counteracting harmful tax practices, taking into account the transparency of information and transactions substance - Action 5

This action plan focuses on the need for a well-defined relationship between preferential tax regimes applicable to eligible transactions and the economic substance (eng. „Nexus approach“). It specifically addresses the preferential tax regime in case of intellectual property (eng. Intellectual Property regime – IP regime). First of all, the preferential tax treatment should be granted only to taxpayers who have actually carried out those activities. Secondly, if a jurisdiction chooses not to tax the income as a result of performing these activities (treatment that is permitted by this recommendation) the facility should be in close contact with relevant expenses. The Action Plan subject to analysis recommends that the proportion of income that benefits from such tax exemption in the total income is equal to the proportion of R & D expenditure in total expenditure.

Also, in terms of fiscal transparency, this action recommends the automatic exchange of information on advance tax ruling (ATR) and advance pricing agreements (APA). These recommendations have already been taken over into EU law by amending *Directive 2011/16 / EU on mandatory automatic exchange of tax information* in December 2015. Regarding the implementation of these provisions in Romania, at present they are included in a bill amending the Tax Procedure Code (Law no.207 / 2015). Member States should apply those measures starting from January 1, 2017.

#### 2. Preventing misuse of the treaties for the avoidance of double taxation - Action 6

Recommendations on amending the conventions for the avoidance of double taxation have arisen due to the phenomenon of „treaty shopping“ and to abusive tax practices. Through these

tactics, taxpayers structure their transactions so as to reap the benefits of these conventions, decreasing the profit generated in a state by a higher tax rate. In some cases, the manner of transactions structuring may even lead to a double non-taxation of income. OECD proposes minimum requirements for modifying the content of conventions for the avoidance of double taxation concluded between states, towards inserting paragraphs stating expressly that the purpose of the provisions is to avoid double taxation and not to create opportunities for double non-taxation, tax evasion or circumventing tax principles. In addition, Action 6 recommends introducing limitations for the application of the Convention such as:

- limiting the benefits provided (eng. limitation of benefits - LOB) - condition restricting the scope of provisions favourable to the entities that meet the specifically mentioned requirements (on the form of legal organization, the shareholding percentage, specific activities of the entity) in order to prove the existence of a link between the entity and the country of residence;

- The principal purpose test (PPT) - a condition which provides the refusal of the application of benefits under the Convention if the primary purpose of one or more transactions is that of obtaining artificially the benefits under the Convention - test similar to the „anti-abuse“ clause.

Romania has currently implemented in the Tax code anti-abuse provisions and artificial transactions. The change of the conventions for the avoidance of double taxation for the purpose of introducing the limitations mentioned above will only strengthen the principle of applying the provisions favourable only to the taxpayers who are not only trying to conduct transactions artificially in order to obtain undue tax advantages.

### 3. Review of the transfer pricing documentation - Action 13

OECD proposals in this area aim to provide to tax authorities in each country a proper level of information so that they can identify transactions on transfer pricing or other transactions that may result in the artificial transfer of profits to tax advantageous jurisdic-

tions. Recommendations in this area refer to three types of reporting:

- *Master file* – the group file - documentation by means of which multinationals will communicate to the tax authorities general information about industry-specific global operations and transfer pricing policy applied across the entire group;

- *Local file* - detailed documentation on transfer pricing practiced by a resident company with other companies within the group resident in another state. The companies will provide information on the nature of the transactions, their amount and the method for setting up the prices;

- *Country by Country reporting* - the requirement that refers only to multinational groups which have a consolidated turnover of over 750 million. The reports will be submitted by the parent company of the group to the tax authorities in its country of residence, and these will be transferred to all tax authorities of the countries concerned by means of the automatic exchange of information. These reports must include data on every jurisdiction where the group carries out activities such as: turnover, profit before tax, the tax paid, number of employees, capital, the undistributed net earnings and tangible assets.

Currently, the reporting requirement in this field in Romania involves a single file of transfer pricing, which may include some of the information requested to be included in the file group. Thus, after significant recent changes in this area (in early 2016) we expect new rules that will implement the above requirements in Romanian tax law. Regarding the country by country reporting, as mentioned earlier, this has already been implemented in European legislation since June 2016, while the laws of Romania will be modified in this respect. According to *Directive 2011/16 / EU on mandatory automatic exchange of information in tax matters*, member countries will have to implement measures related to “country by country reporting” until June 4, 2017.

### 4. Improving the mechanisms for resolving disputes - Action 14

Given that the number of disputes on the provisions of the conventions for

the avoidance of double taxation has grown in recent years, the OECD showed a need to improve the process of solving them. Thus, Action 14 proposes the implementation of a mechanism by which states have the opportunity to reach a common conclusion on the interpretation of BEPS Actions and of those provided for under the conventions for the avoidance of double taxation. This mutual agreement procedure (MAP) proposes a minimum standard by means of which countries must ensure that:

- the mutual agreement procedure included in treaties is properly implemented and promoted, and the differences on the interpretation of the new rules are clarified in an effective manner;

- the procedure is accessible to taxpayers.

Thus, taxpayers in Romania will have access to this procedure when the interpretation by authorities of international law is different or uncertain. By the request of the Member States and associated countries to assess these four standards, the Forum aims to constantly monitor the existence of the fair conditions for tax competition. In parallel, countries will develop, analyze and evaluate the rest of the measures proposed by BEPS „package“ the aim being for all stakeholders to work together in order to improve the provisions existing in the international tax environment.

In conclusion, it is now clear to all players in international business environment that this fiscal transparency revolution will have a significant impact on the organization, tax policies and strategies of the entire group to which they belong. So, this is how some of these proposals have come in less than eight months to have an impact on the legislation in Romania, which proves their importance, but especially the international intention to eliminate opportunities for tax evasion and optimization. Reporting requirements and significant administrative procedures do not affect only the authorities but also taxpayers. It will be very interesting to see how these recommendations will be implemented in Romania, the reaction time of the Romanian authorities and business environment position in this regard. ■





