

CONSULTANT FISCAL

anul IX-nr. 52 ● septembrie-octombrie 2016 ● preț: 12.5 lei ● Revistă editată de CCF



LEGISLAȚIE

Cele 3 "R"-uri care
înfrâng principiul unicității
inspecției fiscale

FOCUS

Particularități privind
înregistrarea în contabilitate
a reducerilor comerciale

LEGISLAȚIE

Noul formular 394 - marea
provocare a finalului de an
în fiscalitatea românească

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

CONSILIUL SUPERIOR

Dan MANOLESCU
Președinte

Florentina ȘUȘNEA
Primvicepreședinte

Mihaela Cristina MITROI
Vicepreședinte

Ionelia VIȘAN
Vicepreședinte

Ionuț ȘTEFAN
Vicepreședinte

Oana Elena IACOB
Vicepreședinte

Ion-Toni TEAU
Vicepreședinte

Niculae DONE
Membru

Andrei Ioan HAAS
Membru

Alice Valeria GHEORGHIU
Membru

Florin PREDA
Membru

Daniela TĂNASE
Membru

Camera Consultanților Fiscali

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

Secretariat

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

Direcția de servicii pentru membri

Telefon: 021.340.40.60; 021.335.20.95 Fax: 021.311.09.66

Direcția de învățământ

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

Registrul Unic al Transparenței Intereselor

Dan MANOLESCU,
Președintele Camerei Consultanților Fiscali

Pentru realizarea demersurilor guvernamentale privind creșterea transparenței procesului de elaborare a politicilor la nivelul Guvernului, în luna septembrie 2016, a fost aprobat *Memorandumul cu tema „Instituirea Registrului Unic al Transparenței Intereselor (RUTI)”*.

Această inițiativă reprezintă o aliniere la practicile europene și a celor din SUA care și-au dovedit impactul pozitiv asupra calității deciziilor privind politicile publice. RUTI este un registru online al grupurilor specializate care urmăresc să promoveze o propunere de politică publică sau să contribuie la revizuirea uneia deja existente, al domeniilor acestora și al întâlnirilor avute de demnitari și înalți funcționari publici cu aceste grupuri.

Prin politici publice se înțelege nu numai proiecte de Hotărâri de Guvern/Ordonanțe simple/de urgență/proiecte de lege, ci orice inițiativă guvernamentală cu impact public cum ar fi programe de finanțare, strategii și alte tipuri de acțiuni.

RUTI este menționat și ca măsură de prevenție în Strategia Națională

Anticorupție 2016-2020 (Obiectiv specific 1.1 - Creșterea transparenței instituționale și a proceselor decizionale) și se adresează grupurilor din societatea civilă și mediul de afaceri care încearcă să convingă decidenții, în mod legal, să inițieze o politică publică, respectiv să modifice o politică publică existentă. Deciziile luate la nivelul Executivului au un impact economic și social direct asupra milioane de români, astfel că felul în care acestea sunt adoptate trebuie să fie bazat pe un proces cât mai transparent posibil, deschis în mod egal tuturor părților interesate de deciziile publice, participativ, în toate etapele. În acest context, Guvernul României își manifestă întreaga disponibilitate de a interacționa în mod echidistant, încă din etapa de identificare a nevoilor ce stau la baza unei viitoare politici publice și până la faza de adoptare, cu toate părțile interesate și specializate în procesele de elaborare a deciziilor publice, într-un climat de transparență, bazat pe valori constând în responsabilitate și respect reciproc.

RUTI nu afectează sub nicio formă prevederile Legii nr. 52/2003 privind transparența decizională. Legea nr. 52/2003 privește etapele adoptării unui act normativ în executiv, oferă posibilitatea publicului larg să se exprime pe conținutul unui act

normativ aflat în finalizare. RUTI se referă la o sferă mult mai largă, privește orice inițiativă de politică publică, care poate fi un act normativ dar poate fi la fel de bine și un program de finanțare, o serie de acțiuni publice cu impact major, o campanie de comunicare, etc.

Înscrierea în RUTI aduce grupurilor specializate o serie de avantaje, cum ar fi:

- accesul prompt la serviciile realizate de Ministerul pentru Consultare Publică și Dialog Civic cu scopul facilitării cunoașterii cu promptitudine a priorităților de reglementare;
- participarea la întâlniri de lucru organizate între membrii RUTI și reprezentanții autorităților publice centrale;
- posibilitatea întâlnirii directe, instituționale, cu factorii de decizie;
- participarea decidenților sau a persoanelor desemnate la evenimentele organizate de grupurile specializate înscrise în RUTI.

Camera Consultanților Fiscali din România, fiind o organizație profesională de utilitate publică, membru activ al Comisiei de dialog social constituită la nivelul Ministerului Finanțelor Publice, este printre primele organizații profesionale înscrise în Registrul Unic al Transparenței Intereselor. ■

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 **SOBOLEVSCHI-DAVID** - *Academia de Studii Economice*

SUMAR:

LEGISLAȚIE

5-15

- 5-8** Cele 3 „R”-uri care înfrâng principiul unicității inspecției fiscale
(The 3 rs which defeat the fiscal inspection uniqueness principle)
Tanți ANGHEL, Director general MFP (General Manager)
- 9-10** Împrumuturile între societăți afiliate
(Loans between affiliates)
Cristina SĂulescu, Transfer Pricing Manager, PKF Finconta
- 11-15** Noul formular 394 - marea provocare a finalului de an în fiscalitatea românească
(The new 394 form - the big challenge of the end of year for the Romanian taxation system)
Cristian Rădulescu, Partner, Taxhouse
Nicoleta Grigore, Experienced Associate, Taxhouse

FOCUS

16-32

- 16-23** Particularități privind înregistrarea în contabilitate a reducerilor comerciale
(Specifics on the accounting recording of commercial discounts)
Dr. Alexandrina Teodora Borfoaia
- 24-28** Suntem pregătiți să atragem migrarea către România a holding-urilor străine înființate de români?
(Are we ready to draw the migration of foreign holding companies set up by Romanians towards Romania?)
Gabriela Ecobici, KPMG, Tax Senior Assistant
- 29-32** Codul fiscal - Schimbări trecute, prezente și viitoare
(Fiscal Code - Past, present and future changes)
Dan Schwartz, Managing Partner - RSM Romania SRL

ENGLISH SECTION

33-34

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
email
office@ccfiscali.ro

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

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

ISSN 1844 - 3591

Cele 3 „R”-uri care înfrâng principiul unicității inspecției fiscale

Tanți ANGHEL,
Director general MFP

Abstract: Articolul prezintă o analiză a celor trei excepții de la principiul unicității inspecției fiscale, luând în considerare principalele caracteristici care individualizează fiecare dintre instituțiile juridice în cauză, precum și fundamentele ce au stat la baza instituirii lor. Reverificarea, reluarea și refacerea sunt inspecții fiscale noi, dar care vizează creanțe fiscale ce au mai făcut obiectul unei inspecții fiscale anterioare.

Cuvinte cheie: inspecție fiscală, principiul unicității, reverificare, reluare, refacere, aviz de inspecție fiscală.

INTRODUCERE

Așa după cum se cunoaște, inspecția fiscală există pentru că există sistemul declarativ pe care se bazează stabilirea creanței fiscale. Astfel, legea stabilește în sarcina contribuabililor nu numai obligația de a plăti impozite și taxe, ci și obligația de a declara organului fiscal fie elemente ale bazei de impozitare, fie chiar impozitul sau taxa calculată de contribuabilul însuși.

Declarația contribuabilului, act procedural prin care se realizează obligația prescrisă de legiuitor, beneficiază de prezumția de sinceritate, urmând ca fiscalul să procedeze la verificarea celor declarate. Această rezervă instituită de legiuitor în cadrul Codului de procedură fiscală este cunoscută sub denumirea de „rezerva verificării ulterioare”. Codul a reglementat totodată și procedura verificării declarației, procedură căreia i s-a dat numele de inspecție fiscală și care presupune următoarele activități ale organului fiscal:

- stabilirea situației de fapt fiscale a contribuabilului supus inspecției, pe baza probelor puse la dispoziție de

contribuabil, dar și a celor deținute/ obținute de organul fiscal din alte surse, dar care au relevanță cu respectiva situație de fapt;

- aplicarea normei de drept material fiscal la situația de fapt constatată. Procedând astfel, organul fiscal, întocmai ca și contribuabilul, efectuează o veritabilă stabilire a impozitului sau taxei ce face obiectul inspecției fiscale sau, altfel spus, o veritabilă impunere;
- compararea rezultatului inspecției (impunerea organului fiscal) cu impunerea efectuată de contribuabil și reflectată în declarația controlată și emiterea deciziei corespunzător rezultatului comparării celor două impuneri (decizie de impunere pentru eventuala diferență în plus sau în minus sau, dacă cele două impuneri corespund, o decizie de nemodificare a bazei de impunere). Efectul verificării declarației este ridicarea rezervei verificării ulterioare sau, altfel spus, stabilirea definitivă a impozitului (impozitul stabilit de fiscal prin verificarea efectuată nu mai poate fi modificat nici de contribuabil, dar nici de fiscal, care și-a

exercitat dreptul de verificare și a stabilit impozitul așa cum acesta este prevăzut de lege).

Intervenția fiscalului și aprecierea de către acesta a corectitudinii impunerii efectuată de contribuabil este cea care are ca efect validarea sau nu a impunerii și, prin aceasta, stabilirea definitivă a impozitului. În fapt, prin intervenția sa, fiscalul efectuează propria sa impunere, care este și cea definitivă, căci, fiscalul, în calitatea sa de reprezentant legal al Statului, este investit cu puterea fiscală și cu prerogativele aferente pentru aceasta. Prin intervenția fiscalului se realizează ceea ce a fost denumită ca fiind ridicarea sau anularea rezervei verificării ulterioare: creanța stabilită de fiscal prin verificarea sa nu mai poate fi modificată de contribuabil, dar nici de fiscal, care și-a exercitat dreptul de verificare, drept care se poate exercita, în principiu, doar o singură dată (principiul unicității inspecției fiscale/ verificării situației fiscale personale).

Concluzia este că ridicarea rezervei verificării ulterioare se realizează ca urmare a acțiunii fiscalului, însă aceasta doar ca urmare a unei inspecții fiscale ►

sau a unei verificări a situației fiscale personale.

PRINCIPIUL UNICITĂȚII INSPECȚIEI FISCALE

Pentru a garanta efectul ridicării rezervei verificării ulterioare ca urmare a inspecției fiscale așa cum am arătat mai sus (definitivarea procesului de stabilire a impozitului sau taxei), Codul de procedură fiscală a prevăzut expres și principiul conform căruia inspecția se efectuează o singură dată pentru același impozit și aceeași perioadă fiscală.

Acest principiu al unicității inspecției fiscale are deci natura juridică a unui drept al contribuabilului de a fi supus unei inspecții fiscale pentru un impozit aferent unei perioade fiscale doar o singură dată, drept căruia îi corespunde obligația corelativă a organului fiscal de a efectua verificarea unui impozit aferent unei inspecții fiscale doar o singură dată. Consecința este aceea că, ori de câte ori fiscal încalcă dreptul în cauză, contribuabilul și-l poate apăra pe calea contestației formulată împotriva actului prin care inspecția este dispusă: avizul de inspecție fiscală.

Așadar, avizul de inspecție fiscală nu este doar un act de procedură care anunță pe contribuabil de intenția fiscalului de a efectua verificarea declarației sale fiscale cu privire la un impozit aferent unei perioade, ci și un act administrativ fiscal atunci când, menționând ca obiect al verificării un impozit deja verificat, pune în cauză principiul unicității inspecției fiscale și un drept legal al contribuabilului. Și totuși principiul unicității inspecției fiscale nu este unul absolut. Legiuitorul a prevăzut trei excepții. Iar întâmplarea a făcut ca toate să aibă ca literă de început litera „R”.

EXCEPȚIA REVERIFICĂRII

De la bun început, trebuie spus că, fiind vorba de o excepție de la principiul unicității inspecției fiscale, reverificarea nu poate avea decât natura unei inspecții fiscale. Așadar, atunci când efectuează o reverificare, organul fiscal va întreprinde activități specifice inspecției fiscale, așa cum am arătat mai sus. Diferența este însă că această inspecție este una sub condiție: apariția unor date suplimentare,

necunoscute inspectorilor fiscali la momentul efectuării inspecției, date care însă influențează rezultatele acelei inspecții. Condiția datelor suplimentare care afectează nivelul impozitului stabilit printr-o inspecție fiscală anterioară este elementul specific reverificării, fiind de esența ei. În ceea ce privește sintagma „*date suplimentare*”, Codul de procedură fiscală precizează faptul că, *prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale inopinate desfășurate la alți contribuabili/plătitori ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organul de inspecție fiscală, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare*. Astfel, un prim aspect ce trebuie clarificat este semnificația sintagmei „date suplimentare”. Este vorba, în primul rând, de informații relevante pentru impozitare ce pot rezulta din probatoriul administrat de organul fiscal cu ocazia derulării inspecției fiscale, mai precis de mijloacele de probă prevăzute la art. 55 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

În al doilea rând, trebuie ca informațiile respective să fi fost „ascunse” inspecției pe perioada derulării acesteia. Astfel, dacă informațiile existau la data inspecției, fiind disponibile și „la vedere”, dar ele nu au făcut obiectul unei analize a inspectorului fiscal dată fiind aplicarea metodei de control prin sondaj și a modalității de eșantionare folosită, în niciun caz nu se poate pune problema datelor suplimentare necunoscute inspecției și, pe cale de consecință, a efectuării unei alte inspecții fiscale pentru aceeași perioadă fiscală și același impozit.

În schimb, sunt vizate date pe care contribuabilul nu le-a pus la dispoziția organului fiscal în cadrul inspecției derulată anterior, printr-o conduită, de regulă, contrară principiului bunei credințe, care a făcut ca rezultatul inspecției să fie viciat în sensul că impozitul stabilit nu a fost și cel legal datorat. Astfel de date pot fi obținute de organul fiscal cu ocazia unor controale la alți contribuabili implicați în raporturi juridice cu contribuabilul

deja verificat sau informații de la alte autorități. Așadar, sunt puse în cauză probe suplimentare care nu au fost administrate de organul fiscal întrucât contribuabilul nu și-a exercitat corect obligația de a colabora la stabilirea situației de fapt fiscale, cu consecința stabilirii unui impozit care nu corespunde celui legal datorat. În concluzie, reverificarea se impune la „aparitia” unor elemente noi, materiale necunoscute inspectorului la data efectuării verificărilor. Cu alte cuvinte, este vorba de date suplimentare rezultate din mijloacele de probă administrate de organul fiscal potrivit Codului de procedură fiscală. Or, un înscris care are ca obiect o opinie privind aplicarea legislației fiscale nu se circumscrie înțelesului noțiunii de „date suplimentare”, în sensul art. 128 din Codul de procedură fiscală. Pe cale de consecință, nu este legală o reverificare pe considerente juridice, respectiv dacă se apreciază că echipa de inspecție nu a aplicat corect legislația fiscală.

Astfel, în măsura în care contribuabilul apreciază că reverificarea a fost dispusă prin depășirea limitelor prevăzute de lege, acesta are posibilitatea de a contesta decizia de reverificare, care este act administrativ fiscal în sensul art. 1 pct. 1 din Codul de procedură fiscală. În ceea ce privește condiția, trebuie spus că analiza și decizia cu privire la îndeplinirea ei aparține exclusiv conducătorului organului fiscal care deține competența efectuării inspecției fiscale. Astfel, reverificarea presupune o procedură internă la nivelul organului fiscal ce constă în administrarea probelor suplimentare pentru ca, în baza lor, conducătorul să dispună o nouă verificare a unui impozit deja verificat.

Un alt element specific reverificării este de natură procedurală: atunci când se decide reverificarea, organul fiscal va notifica contribuabilul printr-o decizie de reverificare și nu printr-un aviz de inspecție fiscală. Decizia este un act administrativ fiscal care trebuie motivată în drept și în fapt (datele suplimentare necunoscute organului fiscal la momentul efectuării inspecției), pe care contribuabilul îl poate contesta dacă apreciază că susținerile organului fiscal cu privire la aceste date nu sunt reale.



EXCEPȚIA RELUĂRII

Următoarea excepție de la principiul unicității inspecției fiscale, cea a reluării, este de asemenea o inspecție fiscală a unui impozit deja verificat. Fundamentul ei nu este însă o conduită a contribuabilului ci, dimpotrivă o conduită a organului fiscal: imposibilitatea acestuia de a finaliza o inspecție fiscală în cadrul duratei legale prescrisă de Codul de procedură fiscală. În acest context este important a aminti că Noul Cod de procedură

fiscală intrat în vigoare la 1 ianuarie 2016 a prevăzut o regulă care sancționează nerespectarea de către organul de inspecție fiscală a duratei inspecției, conform căreia, în cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă egală cu dublul duratei, aceasta încetează fără ca organul de inspecție fiscală să mai emită raport de inspecție și decizie de impunere. Așadar, suntem în situația unei încetări de procedură care operează în puterea legii și de ale cărei efecte

profită contribuabilul. Astfel, după împlinirea dublului duratei, dacă inspecția nu s-a finalizat prin programarea, până la acest moment, a discuției finale, organul de inspecție fiscală este decăzut din toate drepturile din procedură, între care, cel mai important, este desigur dreptul de a solicita prezentarea de informații, înscrisuri, etc. Corelativ acestui drept al organului de inspecție este obligația de colaborare a contribuabilului care, după încetarea inspecției fiscale ca urmare a împlinirii dublului duratei, nu-i ►

mai poate fi opusă. În plus, organul de inspecție fiscală este decăzut și din dreptul de a emite actele în care se consemnează rezultatele inspecției fiscale (raport de inspecție fiscală și decizia de impunere sau de nemodificare a bazei de impunere), ceea ce înseamnă că decăderea privește, indirect, și dreptul organului de inspecție de a stabili eventuale diferențe de impozite și taxe. Dacă totuși organul de inspecție emite respectivele acte, apreciem că suntem în situația unor acte administrative fiscale afectate de o gravă și evidentă eroare, sancționate de lege cu nulitatea.

Cu toate acestea, pentru cazurile în care inspecția nu s-a finalizat din motive obiective, independente de voința echipei de inspecție, legiuitorul a mai acordat o șansă pentru efectuarea și finalizarea unei inspecții. Această șansă nu este altceva decât excepția reluării. Astfel, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu aprobarea organului ierarhic superior, dar aceasta cu condiția ca pentru respectivele obligații să nu se fi împlinit prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale. În legătură cu acest din urmă aspect trebuie precizat că, pe perioada inspecției fiscale care a încetat de drept, prescripția a curs fără ca organul fiscal să fi beneficiat de suspendarea acesteia pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției și data emiterii deciziei de impunere. Aceasta pentru simplul motiv că nu a fost îndeplinită condiția pentru a opera suspendarea cursului prescripției, respectiv cea referitoare la respectarea duratei inspecției.

Se poate observa că și în cazul acestei excepții operează o condiție care presupune o procedură internă, derulată de această dată la nivelul organului ierarhic superior ce constă în analiza motivelor nerespectării duratei de efectuare a inspecției, în urma căreia se va „aproba” reluarea inspecției.

Cu privire la actul procedural care se comunică contribuabilului, în lipsa unei prevederi exprese, se va aplica regula generală cu privire la notificarea inspecției: comunicarea un nou avis de inspecție fiscală în care se vor preciza aceleași perioade și aceleași obligații

fiscale, mai puțin cele pentru care s-a împlinit prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale. Cel puțin din acest motiv, se impune ca acest avis să poarte mențiunea cu privire la reluare, pentru a se face diferența între un astfel de avis și un avis obișnuit sau, așa cum vom vedea în continuare, un avis comunicat în procedura refacerii inspecției.

EXCEPȚIA REFACERII

În sfârșit, cea de-a treia excepție de la principiul unicității inspecției fiscale este instituția refacerii inspecției. Spre deosebire însă de celelalte două, această excepție nu are ca fundament un comportament oarecum neconform a uneia dintre cele două părți implicate în procedura inspecției, ci o decizie a unei a treia părți: decizia organului de soluționare a contestației prin care acesta desființează un act administrativ fiscal emis urmare unei inspecții fiscale. Fundamentul ei este necesitatea clarificării unor situații de fapt deduse analizei organului de soluționare a contestației, dar care nu au fost suficient probate prin constatările reținute cu ocazia inspecției.

Din punct de vedere al naturii juridice, decizia de desființare, specifică dreptului fiscal, este similară instituției casării cu rejudecarea cauzei din dreptul comun. Consecința unei astfel de decizii este lipsirea de efecte juridice a actului administrativ fiscal desființat (total sau parțial, după caz). Este motivul pentru care legiuitorul a reglementat și conduita organului fiscal în cazul refacerii inspecției ca urmare a desființării actului administrativ fiscal contestat: refacerea inspecției trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele din decizia de soluționare a contestației invocate în susținerea desființării. De asemenea, dat fiind că în perioada dintre data emiterii deciziei de impunere și data emiterii deciziei de soluționare a contestației prin care se pronunță desființarea deciziei de impunere și refacerea inspecției, este posibil ca pentru unele creanțe fiscale ce au făcut obiectul deciziei de impunere să se fi împlinit prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale, s-a prevăzut și că refacerea inspecției și emiterea noii decizii de impunere este posibilă chiar dacă

pentru perioadele și creanțele fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare, în principal ca urmare a prescripției.

Nu în ultimul rând, se impune a preciza și faptul că în procedura refacerii inspecției contribuabilul beneficiază de un drept foarte important: prin refacere nu se poate crea o situație mai grea contribuabilului. Cu alte cuvinte, în procedura de refacere nu se pot stabili obligații fiscale suplimentare față de cele stabilite urmare inspecției fiscale ce face obiectul refacerii.

În ceea ce privește actul procedural prin care contribuabilul este notificat despre refacerea inspecției, acesta va fi un avis de inspecție fiscală. De data aceasta, comunicarea avisului de inspecție fiscală constând în refacerea inspecției este prevăzut expres de legiuitor în cadrul art. 122 din Codul de procedură fiscală referitor la regimul avisului de inspecție fiscală, mai precis la alin. (4) care prevede că unul din cazurile în care avisul se comunică la începerea inspecției este „*în cazul refacerii inspecției fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației*”.

Această reglementare a avut în vedere faptul că încă de la primirea deciziei de soluționare a contestației prin care s-a pronunțat soluția desființării, contribuabilul ia cunoștință cu privire la refacerea, în cazul său, a inspecției fiscale.

CONCLUZII

Analiza de față asupra celor trei instituții juridice ce formează sistemul excepțiilor de la principiul unicității inspecției fiscale relevă clar că în oricare dintre acestea se derulează o nouă inspecție fiscală pentru impozite sau taxe supuse anterior unei astfel de proceduri, nefiind vorba de vreo continuare a inspecției derulată anterior. Aceasta cu atât mai mult cu cât nu există nicio garanție că noua echipă de inspecție fiscală va fi aceeași cu cea care a efectuat și inspecția anterioară, noua echipă nefiind obligată să valorifice constatările inspecției anterioare. De precizat că în cazul refacerii, legiuitorul a prevăzut expres că aceasta se realizează de o altă echipă de inspecție decât cea care a încheiat actul desființat. ■

Împrumuturile între societăți afiliate

Cristina SĂULESCU,
Transfer Pricing Manager, PKF Finconta

Abstract: Articolul abordează aspecte referitoare la acordarea de împrumuturi între persoane afiliate și la tratamentul fiscal al dobânzilor.

Cuvinte cheie: împrumut, creditare, titlu profesional, dobândă, preț de piață, deductibilitate, nerezidenți, costul excedentar al îndatorării.

Subiect foarte sensibil și din ce în ce mai fierbinte, împrumuturile între societățile afiliate au constituit dintotdeauna un subiect de discuție în rândurile consultantilor fiscali, dar și ale antreprenorilor.

Dacă e să începem cu o definiție a termenului de împrumut, acesta reprezintă „*faptul de a da sau a lua bani pe datorie, în anumite condiții*”¹. Așa cum se știe, acordarea de împrumuturi în afara creditului bancar între persoane fizice și juridice, inclusiv de la asociat către societate, este posibilă și are ca temei prevederile art. 2158 din Codul Civil, fiind precizat la alin. (2) al acestui articol faptul că atunci când o persoană acordă un împrumut fără a o face cu titlu profesional, acesteia nu îi sunt aplicabile dispozițiile legale privind instituțiile de credit și instituțiile financiare nebancare.

Dar ce înseamnă „*cu titlu profesional*”? Conform prevederilor Legii nr. 93/2009 privind instituțiile financiare nebancare, activități de creditare cu titlu profesional sunt acele activități care reprezintă o activitate de sine stătătoare și orientată spre obținerea de venituri cu caracter regulat și care sunt supuse supravegherii de către structuri interne specializate în domeniul creditării care gestionează și analizează aceste activități în mod distinct. Având în vedere cele expuse mai sus, putem lesne deduce că acordarea de



împrumuturi între societățile afiliate, fără ca această activitate să constituie „per se” una din activitățile de bază ale împrumutătorului, care să-i genereze o parte însemnată de venituri, nu poate fi caracterizată ca fiind o activitate de creditare efectuată cu titlu profesional, fiind astfel permisă.

Cu toate acestea, trebuie să avem în vedere faptul că societățile comerciale sunt prin natura lor constituite să desfășoare activități cu scop lucrativ, respectiv menirea lor este să obțină venituri impozabile. În acest sens, consider că este important ca eventualele împrumuturi acordate de o

societate să fie purtătoare de dobândă. Dar, astfel ajungem la o altă prevedere legală conform căreia o societate poate să desfășoare doar activități pentru care este autorizată. Astfel, pentru a putea acorda împrumuturi, o societate trebuie să aibă cuprins în obiectul de activitate și autorizat în mod corespunzător codul CAEN 6492 – alte activități de creditare.

Odată ce am stabilit că societățile, mai ales cele afiliate, pot să-și acorde reciproc împrumuturi, cu dobândă, este important de știut la ce nivel poate fi stabilită această dobândă. Astfel, în prezent, Codul fiscal prevede ca fiind ►

¹ <https://dexonline.ro/definitie/%C3%AEmprumut>

deductibilă cheltuiala cu dobânda aferentă creditelor în lei la nivelul ratei dobânzii de politică monetară a Băncii Naționale a României (BNR), iar pentru creditele în valută, deductibilitate este limitată la o rată anuală a dobânzii de 4%.

Lucrurile par a fi simple până acum, nu-i așa? Dar nu este atât de simplu când vorbim de împrumuturi între persoane afiliate. Să nu uităm că dacă împrumutătorul este o persoană juridică nerezidentă, trebuie să avem în vedere și impozitul pe nerezidenți și, mai mult decât atât, prețul de piață. Astfel, în conformitate cu prevederile celor mai multe dintre convențiile de evitare a dublei impunerii, prevederile acestora nu se aplică decât acelei părți de dobândă plătită care respectă principiul prețului de piață. Așadar, atunci când analizăm împrumuturile purtătoare de dobândă primite de persoane juridice române de la persoane juridice nerezidente afiliate, trebuie să avem în vedere mai multe aspecte: limita de deductibilitate, prețul pieței și impozitul pe nerezidenți.

Pentru o mai bună înțelegere, o să exemplific cele de mai sus.

O persoană juridică română primește un împrumut în sumă de 1.000.000 euro de la o persoană juridică afiliată, rezidentă în Germania, cu o rată a dobânzii de 5% p.a. În scopul acestui exemplu, vom considera că prețul pieței este situat la nivelul de 4,5% p.a. La sfârșitul anului, persoana juridică română se va regăsi în următoarea situație:

- Cheltuială cu dobânda – 50.000 euro;
- Cheltuială deductibilă, conform Cod fiscal – 40.000 euro;

- Impozit pe veniturile obținute de nerezidenți – 2.150 euro = 1.350 euro - 800 euro

Unde:

- $1.350 \text{ euro} = 1.000.000 \text{ euro} \times 4,5\% \times 3\%$ ²

- $800 \text{ euro} = 1.000.000 \text{ euro} \times (5\% - 4,5\%) \times 16\%$

Principiile exemplificate mai sus nu au aplicabilitate dacă, întreprinderile sunt întreprinderi asociate în sensul definiției din Codul fiscal (art. 255 – 259) și respectă regulile instituite de

aceleași articole. Astfel, dacă suntem în situația unor întreprinderi asociate și sunt respectate mențiunile prevăzute în Codul fiscal la articolele amintite mai sus, plata de dobânzi din România este scutită de impozit. Cu toate acestea, Codul fiscal a preluat, de asemenea, prevederea din convențiile de evitare a dublei impunerii, conform căreia, scutirea se aplică doar acelei părți de dobândă plătită care se situează la nivelul prețului de piață. Astfel, conform exemplului de mai sus, dacă cele două persoane juridice sunt întreprinderi asociate și sunt îndeplinite condițiile prevăzute de codul fiscal, impozitul pe veniturile obținute de nerezidenți ar fi în sumă de doar 800 euro.

Pentru a putea stabili în mod corect tratamentul fiscal aplicabil unei plăți de dobânzi către o întreprindere nerezidentă, este important să se facă o deosebire clară, în primul rând între definiția persoanei afiliate și cea a întreprinderii sau societății asociate. Dacă atunci când vorbim de societăți asociate vorbim doar de deținere minimă directă de 25%, când ne referim la societăți afiliate, avem în vedere atât deținerea directă, dar și drepturile de vot sau controlul.

Un aspect deosebit de important este acela că nu putem vorbi de aplicarea prevederilor convenției de evitare a dublei impunerii sau de scutiri la plata impozitului pe venituri obținute de nerezidenți, decât în cazul în care societatea plătită de dobândă se află în posesia certificatului de rezidență fiscală al beneficiarului plății, valabil la data efectuării acesteia.

Și dacă toate cele de mai sus par a fi complicate, aș vrea să aduc în atenția dumneavoastră câteva prevederi legislative europene noi, care vin cu completări și modificări de substanță în ceea ce privește plata de dobânzi între întreprinderi asociate. Este vorba de Directiva (UE) 2016/1164 a Consiliului European din 12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne, cunoscută sub numele de ATAD (Anti Tax Avoidance Directive). Statele membre

au obligativitatea aplicării acestei Directive începând cu data de 1 ianuarie 2019.

Această Directivă a apărut ca o necesitate în cadrul planului de măsuri împotriva erodării bazei de impozitare și a distribuirii profiturilor (BEPS).

O să încerc să surprind în cele ce urmează câteva dintre cele mai importante modificări pe care Directiva 2016/1164 le aduce în domeniul plăților de dobânzi între societățile asociate.

În primul rând, Directiva vine cu o completare a definiției actuale din Codul fiscal a societăților asociate, în sensul lărgirii acestei noțiuni, inclusiv pentru cazurile de deținere indirectă de minim 25% a capitalului sau a drepturilor de vot.

O altă modificare importantă o reprezintă stabilirea unei limite a deductibilității dobânzii, în funcție de câștigurile contribuabilului înainte de dobânzi, impozite, depreciere și amortizare (EBITDA). Mai mult decât atât, nu se mai vorbește de deductibilitatea cheltuielii cu dobânda, ci de deductibilitatea costurilor excedentare ale îndatorării. Acestea sunt definite ca fiind „suma cu care costurile deductibile ale îndatorării unui contribuabil depășesc veniturile impozabile din dobânzi și alte venituri impozabile echivalente din punct de vedere economic pe care le primește contribuabilul în conformitate cu dreptul intern.”

Conform prevederilor Directivei 2016/1164, costurile excedentare ale îndatorării sunt deductibile în perioada fiscală în care sunt suportate, în limita a 30% din EBITDA.

Ca orice altă prevedere legislativă, bineînțeles că și această Directivă prevede și derogări, dar în același timp oferă posibilitatea statelor membre să adapteze diverse prevederi în funcție de necesitățile interne ale fiecăreia. În concluzie, având în vedere faptul că Directiva va fi implementată doar începând cu data de 1 ianuarie 2019, pentru moment trebuie să ne rezumăm la prevederile Codului fiscal și ale Directivei 2011/96/UE privind Regimul fiscal comun pentru societățile-mamă și filialele acestora din state membre. ■

Noul formular 394 – marea provocare a finalului de an în fiscalitatea românească

Cristian RĂDULESCU,
Partner, Taxhouse
Nicoleta GRIGORE,
Experienced Associate, Taxhouse

Abstract: Prezentul articol abordează principalele noutăți aduse declarației informative privind livrările/ prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (Formularul 394), atât din perspectiva prevederilor legislative, cât și dintr-o perspectivă practică, prin prezentarea unei serii de exemple aplicative.

Cuvinte cheie: formularul 394, TVA la încasare, cartuş, persoane neînregistrate în scopuri de TVA, plajă de facturi, bonuri fiscale.

Deși disponibil de la data de 1 iulie 2016, noul formular 394 aprobat prin *Ordinul nr. 3.769/2015 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA* încă reprezintă o provocare pentru majoritatea contribuabililor. Completarea integrală a acestui formular începând cu 1 octombrie 2016 prin declararea tuturor operațiunilor efectuate pe teritoriul național poziționează contribuabilul într-o situație deloc confortabilă, adaptarea la cerințele ANAF mobilizând o serie de resurse ce ar trebui alocate cât mai eficient. Astfel, deși modificările aduse formularului 394 au vizat, printre altele, prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, îmbunătățirea conformării voluntare a contribuabililor, precum și creșterea eficienței colectării, complexitatea informațiilor solicitate prin intermediul formularului 394 atrage după sine și necesitatea unor norme clare care să sprijine contribuabilul și să faciliteze completarea declarației. Prin urmare, dorim să punctăm în cadrul acestui articol principalele aspecte de interes legate de completarea noului formular 394, prezentarea unor exemple practice care să sprijine înțelegerea aplicării prevederilor noului formular, precum și detalierea aspectelor de formă ale declarației informative 394.

ASPECTE GENERALE

În primul rând, dorim să menționăm faptul că declarația informativă 394 se completează și se depune de către persoanele înregistrate în scopuri de TVA în România, care aplică fie sistemul normal de TVA, fie sistemul de TVA la încasare și care efectuează pe teritoriul național următoarele tipuri de operațiuni:

- Livrări de bunuri/ prestări de servicii taxabile în România pentru care persoana obligată la plata taxei este furnizorul/ prestatorul conform art. 307 alin. (1) sau (7) din Codul fiscal sau beneficiarul conform art. 331 din Codul fiscal;
 - Achiziții de bunuri sau servicii taxabile pentru care locul livrării/ prestării este în România conform art. 275, respectiv art. 278 din Codul fiscal, inclusiv achizițiile pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA conform art. 307 alin. (2), (3), (5) și (6) și art. 331 din Codul fiscal, indiferent de data la care intervine exigibilitatea taxei.
- Declarația trebuie să cuprindă, în cazul livrărilor de bunuri/ prestărilor de servicii, toate facturile emise în perioada de raportare, inclusiv cele emise pentru avansuri sau cele care au înscrise mențiunile *taxare inversă* sau *TVA la încasare*.

Din perspectiva achizițiilor, regula este puțin diferită – sunt cuprinse în

formularul 394 toate facturile primite în perioada de raportare, inclusiv cele care au înscrisă mențiunea *taxare inversă* sau *TVA la încasare*, precum și borderourile de achiziții de bunuri, filele din carnetele de comercializare a produselor din sectorul agricol, dar și contracte încheiate cu persoane fizice și/sau alte documente. În plus, se înscriu în declarație și valoarea totală a facturilor simplificate, a bonurilor care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate și care au înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului, precum și încasările efectuate prin intermediul caselor de marcat.

Dacă anterior formularul 394 avea același termen de depunere ca și decontul de taxă, conform noilor prevederi, ANAF a prelungit termenul de depunere al formularului 394 până în data de 30 inclusiv a lunii următoare încheierii perioadei de raportare declarate pentru depunerea decontului (în cazul lunii ianuarie declarația se va depune până la data de 28, respectiv 29 februarie). Declarația se depune, de asemenea, și în situația în care nu au fost realizate operațiuni de natura celor care fac obiectul declarației.

Spre exemplu, dacă o societate efectuează doar achiziții intracomunitare de bunuri în luna octombrie 2016 pentru care există obligația declarării în formularul 390, ►

atunci în cadrul formularului 394 se va bifa mențiunea conform căreia nu au fost desfășurate operațiuni în cadrul perioadei de raportare. Deși achiziția intracomunitară de bunuri este taxabilă din punct de vedere al TVA, nu face obiectul declarării în formularul 394, ci în declarația recapitulativă 390.

Prin urmare, de reținut este că achizițiile intracomunitare de bunuri și servicii pentru care există obligativitatea înscrierii în declarația 390, importurile și exporturile nu sunt considerate operațiuni efectuate pe teritoriul național și nu fac obiectul declarării în 394.

Așa cum am precizat mai sus, în cazul achizițiilor de bunuri, există obligația declarării facturilor primite în perioada de raportare. Conform Ghidului de completare a declarației informative 394 publicat de ANAF, prin data primirii unui document se înțelege data înregistrării documentului în evidența financiar-contabilă, respectiv în jurnalul de cumpărări și în decontul de TVA. De asemenea, în cazul în care după depunerea declarației persoana impozabilă constată existența unor omisiuni/ erori în datele declarate, aceasta trebuie să depună o nouă declarație corect completată cu operațiunile care necesită modificare și/ sau operațiunile care nu au fost declarate, declarație care înlocuiește declarația informativă depusă inițial.

STRUCTURA FORMULARULUI

- A. Date de identificare ale persoanei înregistrate în scopuri de TVA
- B. Date de identificare ale reprezentantului fiscal/ legal/ împuternicitului
- C. Rezumatul declarației privind operațiunile desfășurate cu persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România
- D. Rezumatul declarației privind operațiuni desfășurate cu persoane neînregistrate în scopuri de TVA
- E. Rezumatul declarației privind operațiunile desfășurate cu persoane impozabile nestabilite în România care sunt stabilite în alt stat membru, neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România
- F. Rezumatul declarației privind operațiunile desfășurate cu persoane impozabile neînregistrate și care nu sunt

obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilite pe teritoriul Uniunii Europene

G. Rezumatul declarației privind încasările realizate din operațiuni efectuate prin intermediul aparatelor de marcat electronice fiscale, precum și din activități exceptate, conform prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

DETALIEREA INFORMAȚIILOR CE URMEAZĂ A FI INCLUSE ÎN DECLARAȚIE

CARTUȘUL C

Fără a insista asupra primelor două cartușe, A și B, în cadrul cărora vor fi specificate datele de indentificare ale persoanei înregistrate în scopuri de TVA și ale reprezentantului fiscal/ legal/ împuternicit (după caz) ale persoanei pentru care se depune declarația, precizăm că în cadrul cartușului C vor fi declarate toate operațiunile efectuate cu persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România, după cum urmează:

- Livrări de bunuri/ prestări de servicii efectuate atât de persoanele care aplică sistemul normal de TVA, cât și de cele care utilizează sistemul de TVA la încasare, inclusiv cele care aplică sistemul normal de TVA pentru operațiunile derulate în regim special pentru agențiile de turism, pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități;
- Livrări de bunuri/ prestări de servicii pentru care se aplică taxarea inversă conform art. 331 din Codul fiscal;
- Achiziții de bunuri și servicii taxabile efectuate de la persoane impozabile care aplică fie sistemul normal de TVA, fie sistemul de TVA la încasare, inclusiv cele care aplică sistemul normal de TVA pentru operațiunile derulate în regim special pentru agențiile de turism, pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități;
- Achiziții de bunuri și servicii pentru care se aplică taxarea inversă conform art. 331 din Codul fiscal.

Atragem atenția asupra următoarelor situații:

- Dacă sunt efectuate achiziții de bunuri/ servicii de la un furnizor care

aplică sistemul de TVA la încasare și facturile aferente sunt achitate în aceeași perioadă de raportare, operațiunea va fi declarată atât la cartușul C (tip operațiune „A”), cât și la cartușul I, pct. 4.1., mai puțin pentru sumele plătite înainte de emiterea facturii sau în aceeași zi cu emiterea facturii;

- Dacă sunt efectuate achiziții de bunuri pentru care se aplică măsurile de simplificare prevăzute de Codul fiscal de la o persoană impozabilă care aplică sistemul de TVA la încasare, atunci această operațiune va fi declarată ca și achiziție de bunuri pentru care se aplică taxarea inversă (tip operațiune „C”);
- Dacă sunt efectuate achiziții de bunuri second-hand de la o persoană impozabilă care aplică sistemul de TVA la încasare, această operațiune va fi înscrisă ca operațiune de tip „AS” pentru care se aplică regimul special pentru bunuri second-hand;

CARTUȘUL D

Unul din elementele de noutate aduse de noile prevederi ale declarației informative 394 îl reprezintă declararea operațiunilor cu persoane neînregistrate în scopuri de TVA.

Astfel, în cadrul cartușului D se vor declara facturile emise/ primite de la următoarele categorii de persoane:

- Persoane fizice române/ străine;
 - Persoane juridice române/ străine neînregistrate în scopuri de TVA și care nu se declară în cartușele E-F.
- Referitor la achizițiile de bunuri și servicii efectuate de la persoane fizice, există obligația declarării naturii bunurilor/ serviciilor achiziționate, respectiv încadrarea acestora în una din următoarele categorii: cereale și plante tehnice, deșeuri feroase și neferoase, masă lemnoasă, terenuri, clădiri, alte bunuri și servicii. De asemenea, trebuie declarate documentele ce au stat la baza acestor operațiuni, precum borderourile de achiziții de bunuri, filele din carnetele de comercializare a produselor din sectorul agricol, contracte încheiate cu persoane fizice și/ sau alte documente.
- Spre exemplu, achiziția unui teren de la o persoană fizică pentru care a fost încheiat un contract de vânzare-cumpărare va face obiectul declarării**



în formularul 394 (tip operațiune „N” și selectare natură bunuri „Terenuri”).

De asemenea, putem include în cartușul D, contravaloarea unor servicii prestate de instituții ale statului (e.g. Registrul Comerțului), acestea nefiind înregistrate în scopuri de TVA (tip operațiune „N”).

În cazul livrărilor efectuate către persoane fizice pentru care au fost emise facturi, situația este aparent mai ușor de gestionat. În perioada 1 octombrie 2016 – 31 decembrie 2016, vor fi cuprinse în lista de detaliu numai facturile emise cu valoare individuală

mai mare de 10.000 lei, în caz contrar se vor prezenta cumulat următoarele:

- numărul total al facturilor emise, valoarea totală a bazei impozabile și a TVA aferentă, defalcate pe cote de TVA, în cazul livrărilor de bunuri/ prestărilor de servicii;
- numărul total al facturilor emise și valoarea acestora cu TVA inclusă în cazul persoanelor impozabile care aplică regimurile speciale, așa cum au fost prezentate anterior.

Începând cu 1 ianuarie 2017, vor fi cuprinse în lista de detaliu toate

facturile emise către persoane fizice, indiferent de valoarea acestora. Astfel, în lista de detaliu sunt solicitate informații referitoare la CNP/ NIF/ Adresă furnizor/ beneficiar. Reținem că nu este obligatorie completarea CNP/ NIF decât în situația în care persoana impozabilă îl colectează de la persoana fizică din facturi, contracte. Altfel, în lipsa acestuia, pot fi declarate numele, prenumele și adresa persoanei fizice.

CARTUȘUL E

Cel mai important aspect de urmărit în cadrul cartușului E este declararea ►

operațiunilor desfășurate cu persoane impozabile nestabilite în România care sunt stabilite în alt stat membru, neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, care nu au fost înscrise în declarația recapitulativă privind livrările/ achizițiile/ prestările intracomunitare (formular 390).

Exemplul nr. 1

Societatea A, persoană impozabilă în Italia, nestabilită/ neînregistrată în scopuri de TVA în România efectuează o livrare cu instalare a unui utilaj către B, societate din România, înregistrată în scopuri de TVA în România. În acest caz, locul livrării este România, locul unde bunurile au fost instalate și asamblate de către furnizorul din Italia, datorându-se astfel TVA românesc și B fiind persoana obligată la plata TVA pentru această operațiune. Având în vedere cele de mai sus, societatea B va declara această operațiune în cadrul formularului 394 la cartușul E.

Exemplul nr. 2

Persoana impozabilă A, înregistrată în scopuri de TVA în Franța, nestabilită/ neînregistrată în scopuri de TVA în România, organizează o conferință în România, urmând ca societatea B, înregistrată în scopuri de TVA în România, să participe la această conferință. Având în vedere că societatea A nu este înregistrată în scopuri de TVA în România și întrucât locul prestării serviciilor este considerat a fi România în conformitate cu art. 278 alin. (6) lit. b) din Codul fiscal, beneficiarul (societatea B) va fi obligat la plata taxei pentru această operațiune. Astfel, societatea B va fi obligată să includă această operațiune în formularul 394 la cartușul E.

CARTUȘUL F

Similar tranzacțiilor declarate în cadrul cartușului E, cartușul F va cuprinde toate operațiunile taxabile desfășurate cu persoane impozabile neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România, nestabilite pe teritoriul Uniunii Europene pentru care locul livrării/ prestării este în România sau, în cazul achizițiilor de bunuri/ servicii, beneficiarul este obligat la plata taxei. Nu vor fi declarate operațiunile de

export și import de bunuri (inclusiv în cazul persoanei impozabile pentru care s-a acordat certificat de amânare de la plata în vamă a TVA) și nici operațiunile care se înscriu în declarația recapitulativă privind livrările/ achizițiile intracomunitare (formular 390).

Exemplul nr. 1

Achiziția unor servicii de consultanță și management de către o persoană impozabilă română de la o persoană impozabilă din SUA, nestabilită/ neînregistrată în România în scopuri de TVA, va face obiectul declarării în cadrul cartușului F întrucât locul prestării serviciilor este în România conform art. 278 alin. (2) din Codul fiscal, iar persoana obligată la plata taxei este beneficiarul conform art. 307 alin. (2) din Codul fiscal.

Exemplul nr. 2

Societatea A, o companie din Republica Moldova, nestabilită și neînregistrată în scopuri de TVA în România, efectuează lucrări de construcții-montaj (e.g. construiește o clădire de birouri) în România, pentru B, o companie stabilită în România și înregistrată în scopuri de TVA în România. Având în vedere că lucrările de construcții-montaj reprezintă servicii legate de bunuri imobile pentru care locul prestării este considerat a fi în România, societatea B va declara aceste servicii în cadrul formularului 394 la cartușul F.

Precizări generale referitoare la numărul de facturi pentru cartușele C, D, E și F

Ca și regulă generală, se va înscrie numărul total al documentelor înscrise în formular pe fiecare tip de document (e.g. factură, borderou de achiziție, file din carnetul de comercializare, contracte încheiate cu persoane fizice, etc.). Totuși, pot fi identificate și următoarele cazuri particulare referitoare la înscrierea „numărului de facturi”:

- în cuprinsul unei facturi există operațiuni cu cote de TVA diferite – se va înscrie valoarea 1 în dreptul operațiunii cu valoarea cea mai mare a TVA;
- în cuprinsul unei facturi există operațiuni cu cote de TVA diferite și, în același timp, valoarea TVA este egală – se va înscrie valoarea 1 în dreptul

operațiunii cu cota de TVA cea mai mare;

- în cuprinsul unei facturi emise pentru operațiuni pentru care se aplică taxarea inversă și în care sunt cuprinse mai multe bunuri/ servicii prevăzute la cartușul C – se va înscrie valoarea 1 în dreptul operațiunii cu valoarea cea mai mare a bazei impozabile;

- în cuprinsul unei facturi primite pentru operațiuni pentru care se aplică taxarea inversă și în care sunt cuprinse mai multe bunuri/ servicii prevăzute la cartușul C – se va înscrie valoarea 1 în dreptul operațiunii cu valoarea cea mai mare a TVA.

CARTUȘUL G

Acest cartuș include informațiile referitoare la încasările realizate din operațiuni efectuate prin intermediul aparatelor de marcat electronice fiscale, precum și din activități exceptate, așa cum sunt prevăzute de legislația în vigoare.

Astfel, se vor declara numărul total al bonurilor fiscale și valoarea totală a încasărilor efectuate prin intermediul aparatelor de marcat electronice fiscale, inclusiv a încasărilor prin intermediul bonurilor fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate, indiferent dacă au sau nu înscris codul de TVA al beneficiarului. De asemenea, se includ în acest cartuș și încasările din activități exceptate de la obligația utilizării aparatelor de marcat electronice fiscale.

Nu se vor include în acest cartuș bonurile fiscale pentru care au fost emise facturi în conformitate cu art. 319 din Codul fiscal în perioada de raportare. În situația în care bonul fiscal și factura se emit în perioade fiscale diferite, acestea se vor declara fiecare la momentul emiterii.

Un alt aspect important ce ar trebui subliniat în acest context îl reprezintă bonurile fiscale în care este reflectată contravaloarea unor taxe și impozite. Acestea vor fi declarate la operațiunea Î1 ca număr total de bonuri întrucât în cadrul rubricilor „Total încasări/bază impozabilă/TVA” se declară numai operațiunile taxabile din punct de vedere al TVA.

CARTUȘUL H

Acest cartuș se completează automat în baza informațiilor incluse în cartușele C-F.

CARTUȘUL I

Următoarele informații sunt solicitate în cadrul cartușului I:

1. Informații privind facturile simplificate emise/ primite (informațiile privind facturile simplificate se vor înscrie doar la cartușul I);
 2. Informații privind plajele de facturi;
 3. Detalii privind sumele solicitate la rambursare;
 4. Date privind plățile efectuate către o persoană impozabilă care aplică sistemul de TVA la încasare de către o persoană impozabilă care aplică sistemul normal de TVA;
 5. Date privind facturile încasate sau plătite de către persoanele impozabile care aplică sistemul de TVA la încasare;
 6. Detalii referitoare la persoanele impozabile care aplică regimul special pentru agențiile de turism, pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități;
 7. Indicarea valorii livrărilor de bunuri/ prestărilor de servicii, a TVA aferentă, defalcată pe cote în cazul în care persoana impozabilă pentru care se depune declarația a desfășurat în perioada de raportare activitate/ activități definite/ definite conform listei disponibile pe portalul ANAF (listă ce poate fi actualizată).
- Din informațiile mai sus enunțate, un subiect ce presupune alocarea unui efort suplimentar îl reprezintă alocarea plajelor de facturi ce se realizează anual, prin decizie internă scrisă conform prevederilor Ordinului nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile. Din plaja de facturi alocată la începutul anului se va menționa în fiecare perioadă de raportare numărul de facturi emise, indicând după caz facturile stornate, anulând, autofacturile sau cele emise de persoana impozabilă în calitate de beneficiar, în numele furnizorilor, precum și facturile emise în perioada de raportare, de beneficiari sau de terți în numele persoanei impozabile. Se exclud facturile alocate pentru operațiunile intracomunitare cu bunuri și servicii, import/ export de bunuri și operațiuni neimpozabile în România. De asemenea, informațiile privind autofacturarea nu vor fi declarate în alte rubrici din declarație. Deși sunt solicitate atât seria, cât și numărul facturilor alocate de către persoana impozabilă care face declarația, nu există obligația de a

numerota facturile folosind exclusiv caractere alfanumerice. De asemenea, există posibilitatea de a înscrie doar numărul de început al plajei alocate prin decizia anuală.

Exemplul nr. 1

Persoana impozabilă A a alocat la începutul anului 2017 o plajă de facturi de la seria A nr. 1 la seria A nr. 100, ce va fi înscrisă la pct. 2.1. În luna ianuarie 2017 a emis facturi de la seria A nr. 1 la seria A nr. 30, din care:

- **Factura seria A nr. 10 a fost anulată;**
 - **Factura seria A nr. 12 a fost stornată;**
 - **Factura seria A nr. 17 a fost utilizată pentru evidențierea unui export.**
- Prin urmare, la pct. 2.2 Numărul de facturi emise, în perioada de raportare, din plaja de facturi alocate, se vor declara facturile de la seria A nr. 1 la seria A nr. 16 și seria A nr. 18 la seria A nr. 30, din care cele două facturi care au fost anulate (Factura seria A nr. 10) și stornate (Factura seria A nr. 12) vor fi evidențiate separat.**

Presupunând că în luna decembrie 2017 au rămas documente neutilizate din plaja de numere alocată la începutul anului fiind utilizate facturile de la seria A nr. 86 la seria A nr. 95, se poate proceda în următoarele două modalități:

- **plaja de numere neutilizată (facturile de la seria A nr. 96 la seria A nr. 100) se anulează, declarându-se la rândul 2.2 - facturi anulate;**
- **plaja de numere neutilizată se reportează în anul următor, declarându-se la rândul 2.1- plaja de facturi alocate.**

Atragem atenția asupra contribuabililor nerezidenți, pentru care decizia de alocare a plajelor de facturi ar trebui să se emită de către societatea stabilită în alt stat membru. În cazul lor specific, cel mai probabil, plajele de numere declarate la pct. 2.1- plaja de facturi alocate vor coincide cu cele declarate la pct. 2.2 - facturi emise.

Un alt element de noutate din cadrul formularului 394 îl reprezintă posibilitatea consultării tranzacțiilor derulate cu fiecare persoană impozabilă (client/ furnizor) înregistrată în scopuri de TVA prin intermediul aplicației informatice puse la dispoziție de ANAF în situația în care persoana impozabilă care depune declarația și-a exprimat acordul în acest sens.

Acordul va fi dat în prima declarație depusă de persoana impozabilă și va fi valabil pentru toate declarațiile informative 394 pentru care există obligativitatea depunerii în anul fiscal menționat, fără a avea posibilitatea schimbării opțiunii.

În cazul în care persoana impozabilă nu și-a exprimat acordul, aceasta are posibilitatea schimbării opțiunii în cursul anului, însă dacă nu și exprimă acordul prin nicio declarație informativă depusă pe parcursul anului, nu va putea consulta datele înscrise de parteneri în declarațiile informative 394, referitoare la tranzacțiile bilaterale, indiferent de opțiunea acestora din urmă.

SANCTIUNI PREVĂZUTE DE CODUL DE PROCEDURĂ FISCALĂ

Precizăm, în primul rând, că informațiile incluse în formularul 394 pot face obiectul analizei de risc conform prevederilor Codului de procedură fiscală.

Mai mult, conform Codului de procedură fiscală este considerată contravenție nefurnizarea la termen de către contribuabil/ plătitor a informațiilor periodice solicitate de organul fiscal prin formularul 394. Amenda pentru această contravenție este cuprinsă în intervalul 12.000 lei - 14.000 lei pentru persoanele juridice încadrate în categoria contribuabililor mijlocii și mari, în timp ce amenda pentru celelalte persoane juridice este cuprinsă între 4.000 lei și 6.000 lei.

BIBLIOGRAFIE

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare
 Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare
 Ordinul nr. 3.769/2015 privind declararea livrărilor/prestărilor și achizițiilor efectuate pe teritoriul național de persoanele înregistrate în scopuri de TVA
 Ghid de completare a declarației informative 394 emis de ANAF
 Ordinul nr. 2.634/2015 privind documentele financiar-contabile. ■

Particularități privind înregistrarea în contabilitate a reducerilor comerciale

| Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA

Abstract: Unul dintre elementele de noutate aduse prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 4160/2015 privind modificarea și completarea unor reglementări contabile*¹ este cel referitor la aspecte particulare privind contabilitatea reducerilor comerciale. Articolul prezintă din punct de vedere teoretic și practic tratamentul contabil al reducerilor comerciale, în încercarea de a evidenția aceste particularități.

Cuvinte cheie: reduceri comerciale, momentele acordării/ primirii reducerilor comerciale, costul activelor, evenimente ulterioare datei bilanțului.

Înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni, se realizează prin respectarea principiului contabilizării și prezentării elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Încadrarea reducerilor acordate, respectiv primite, la **reduceri comerciale** sau **financiare** este una din situațiile când se aplică acest principiu, alături de alte exemple precum: încadrarea de către utilizatori a contractelor de leasing în leasing operațional sau financiar; recunoașterea veniturilor din chirii, respectiv a cheltuielilor din chirii în funcție de fondul economic al contractului și de eventualele gratuități (stimulente) aferente; încadrarea operațiunilor la vânzare

în nume propriu sau comision, respectiv consignatie; recunoașterea veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contul de profit și pierdere sau ca venituri în avans, respectiv cheltuieli în avans; recunoașterea participațiilor deținute ca fiind de natura acțiunilor deținute la entități afiliate sau sub forma altor imobilizări financiare. Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent. Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când

există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora. Entitățile au obligația ca la întocmirea documentelor justificative și la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura economică a operațiunii să fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora. Potrivit *reglementărilor contabile*, **cifra de afaceri netă** reprezintă sumele obținute din vânzarea de produse și prestarea de servicii **după deducerea reducerilor comerciale** și a taxei pe valoarea adăugată și a altor impozite direct legate de cifra de afaceri. **Reduceri comerciale** pot fi, de exemplu:

¹ Prin care se aduc modificări și completări Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea *Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*, cu modificările și completările ulterioare, denumite în continuare *reglementări contabile*.

a) rabaturile - se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;
b) remizele - se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial; și
c) risturnele - sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate.

Reduceri financiare sunt sub formă de *sconturi de decontare* acordate pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate.

Regula cere ca prețul de vânzare să fie diminuat mai întâi cu valoarea reducerilor comerciale, obținându-se astfel netul comercial, **pentru ca apoi să se deducă valoarea scontului de decontare** și să rezulte în final netul financiar.

Situația A. Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor. Atunci când achiziția de produse și primirea reducerii comerciale sunt tratate împreună, reducerile comerciale permise ulterior facturării ajustează, de asemenea, costul de achiziție al bunurilor.

Costul de achiziție înseamnă prețul datorat și eventualele cheltuieli conexe minus eventualele reduceri ale costului de achiziție. În acest sens, costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective. În costul de achiziție se includ, de asemenea, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuite direct bunurilor respective. Cheltuielile de transport sunt incluse în costul de achiziție și atunci când funcția de aprovizionare este externalizată.

EXEMPLUL NR. 1

În data de 17.12.2015, Societatea ALFA achiziționează de la Societatea

TELEFONIE 10 telefoane mobile pentru salariații proprii la prețul de 1.500 lei/aparat. Deoarece cumpărătorul are un statut preferențial în relația comercială cu vânzătorul, acesta din urmă îi acordă o remiză de 8% din valoarea mărfii care este consemnată în factura emisă în data de 17.12.2015, după cum urmează:

Mărfuri	15.000 lei
Remiză 8 %	1.200 lei
NET COMERCIAL	13.800 lei

Darea în folosință a telefoanelor mobile către salariați se efectuează în data de 22.12.2015.

Plata facturii se efectuează în data de 14.01.2016.

Reflectarea în contabilitatea Societății ALFA a operațiunilor
 Înregistrări contabile, în lei:

17.12.2015

a) Achiziționarea materialelor de natura obiectelor de inventar:

303	=	401	13.800
„Materiale de natura obiectelor de inventar“		„Furnizori“	

22.12.2015

b) Scăderea din gestiune a materialelor de natura obiectelor de inventar cu ocazia dării acestora în folosință:

603	=	303	13.800
„Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar“		„Materiale de natura obiectelor de inventar“	

14.01.2016

c) Plata contravalorii facturii către furnizor:

401	=	5121	13.800
„Furnizori“		„Conturi la bănci în lei“	

Reflectarea în contabilitatea Societății TELEFONIE a operațiunilor
 Înregistrări contabile, în lei:

17.12.2015

a) Vânzarea mărfurilor:

411	=	707	13.800
„Clienți“		„Venituri din vânzarea mărfurilor“	

b) Scăderea din gestiune a mărfurilor vândute:

607	=	371	11.000
„Cheltuieli privind mărfurile“		„Mărfuri“	

14.01.2016

c) Încasarea contravalorii facturii de la cumpărător:

5121	=	411	13.800
„Conturi la bănci în lei“		„Clienți“	

În concluzie, *reducerile comerciale acordate inițial la facturare nu se contabilizează distinct la cumpărător*, stocurile urmând a fi înregistrate la valoarea lor netă comercială.

La vânzător, *veniturile vor fi, de asemenea, evidențiate în contabilitate la valoarea rezultată după scăderea valorii reducerilor comerciale*. Scăderea din gestiune a stocurilor vândute se va face la valoarea lor contabilă, fără a se ține cont de valoarea reducerilor comerciale acordate cu ocazia vânzării acestora.

O situație particulară, prezentată și reglementată de O.M.F.P. nr. 4160/2015, este aceea a **reducerilor comerciale înscrise pe factura de achiziție care acoperă în totalitate contravaloarea bunurilor achiziționate**.

Din punct de vedere contabil se disting două situații, după cum urmează:

a) în cazul stocurilor, bunurile se înregistrează în contabilitate la valoarea justă, pe seama veniturilor curente (contul 758 „Alte venituri din exploatare”); respectiv
b) în cazul imobilizărilor corporale și necorporale, bunurile se înregistrează pe seama veniturilor în avans (contul 475 „Subvenții pentru investiții”). Veniturile în avans aferente acestor imobilizări se reiau în contul de profit și pierdere pe durata de viață a imobilizărilor respective.

EXEMPLUL NR. 1

Continuare - reflectarea în contabilitate a situației particulare de la lit. a)

În data de 16.03.2016, Societatea ALFA prelungește cu doi ani 5 abonamente de telefonie mobilă pentru care primește gratuit de la Societatea TELEFONIE 5 telefoane mobile noi, prețul unui aparat fiind de 1.700 lei. În factură sunt evidențiate cele 5 telefoane la prețul de 1.700 lei/aparat, respectiv 8.500 lei și remiză de 8.500 lei. ►

Reflectarea în contabilitatea Societății ALFA a operațiunilor
Înregistrări contabile, în lei:

16.03.2016

a) Achiziționarea materialelor de natura obiectelor de inventar:

303	=	758	8.500
„Materiale de natura obiectelor de inventar“		„Alte venituri din exploatare“	

b) Scăderea din gestiune a materialelor de natura obiectelor de inventar cu ocazia dării acestora în folosință:

603	=	303	8.500
„Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar“		„Materiale de natura obiectelor de inventar“	

Reflectarea în contabilitatea Societății TELEFONIE a operațiunilor
Înregistrări contabile, în lei:

16.03.2016

Scăderea din gestiune a mărfurilor vândute:

607	=	371	6.500
„Cheltuieli privind mărfurile“		„Mărfuri“	

EXEMPLUL NR. 1

Continuare – reflectarea în contabilitate a situației particulare de la lit. b)

În data de 27.04.2016, Societatea ALFA prelungește cu 3 ani, 3 abonamente de internet pentru care primește gratuit de la Societatea TELEFONIE 3 tablete noi, prețul unitar fiind de 2.640 lei. În factură sunt evidențiate cele 3 tablete la prețul unitar de 2.640 lei, respectiv 7.920 lei și remiză de 7.920 lei. Tabletele sunt amortizate prin metoda liniară, pe o perioadă de trei ani.

Reflectarea în contabilitatea Societății ALFA a operațiunilor
Înregistrări contabile, în lei:

27.04.2016

a) Achiziționarea tabletelor (imobilizări corporale):

214	=	475	7.920
„Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale“		„Subvenții pentru investiții“	

b) Amortizarea lunară a tabletelor:
7.920 lei : (3 ani x 12 luni) = 220 lei/lună

6811	=	2814	220
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“		„Amortizarea altor imobilizări corporale“	

c) Trecerea subvenției la venituri pe măsura înregistrării amortizării tabletelor (lunar):

475	=	7584	220
„Subvenții pentru investiții“		„Venituri din subvenții pentru investiții“	

Reflectarea în contabilitatea Societății TELEFONIE a operațiunilor
Înregistrări contabile, în lei:

27.04.2016

Scăderea din gestiune a mărfurilor vândute:

607	=	371	6.600
„Cheltuieli privind mărfurile“		„Mărfuri“	

Situația B. Reducerile comerciale primite ulterior facturării:

B1) Corectează costul stocurilor la care se referă, dacă acestea mai sunt în gestiune.

EXEMPLUL NR. 2

În data de 19.04.2016, Societatea BETA achiziționează de la Societatea BIROTICA 5 seturi de pix și stilou Marca A la prețul de 140 lei/set. Ulterior facturării, pe data de 22.04.2016, vânzătorul acordă o remiză de 10% asupra valorii comenzii cumpărătorului. Plata facturii de către Societatea BETA se efectuează în data de 25.04.2016.

Stocul de seturi de pix și stilou Marca A (materiale consumabile) se află încă în gestiunea Societății BETA la data primirii remizei. Seturile de pix și stilou Marca A se dau în folosință salariaților în data de 27.04.2016.

Reflectarea în contabilitatea Societății BETA a operațiunilor
Înregistrări contabile, în lei:

19.04.2016

a) Achiziționarea materialelor consumabile:

302	=	401	1.400
„Materiale consumabile“		„Furnizori“	



22.04.2016

b) Înregistrarea remizei de 10 % acordate de Societatea BIROTICA:

Valoare remiză = (140 lei/set x 5 seturi) x 10 % = 140 lei

302	=	401	140
„Materiale consumabile“		„Furnizori“	

25.04.2016

c) Plata facturii în urma primirii remizei:

401	=	5121	1.260
„Furnizori“		„Conturi la bănci în lei“	

27.04.2016

d) Scăderea din gestiune a materialelor consumabile cu ocazia dării în folosință a acestora:



602 = 302 1.260
„Cheltuieli cu materialele consumabile“ „Materiale consumabile“

Reflectarea în contabilitatea Societății BIROTICA a operațiunilor

Înregistrări contabile, în lei:

19.04.2016

a) Vânzarea mărfurilor:

411 = 707 1.400
„Clienți“ „Venituri din vânzarea mărfurilor“

b) Scăderea din gestiune a mărfurilor vândute:

607 = 371 1.100
„Cheltuieli privind mărfurile“ „Mărfuri“

22.04.2016

c) Înregistrarea remizei de 10% (140 lei) acordate Societății BETA:

709 = 411 140
/analitic distinct mărfuri „Clienți“
„Reduceri comerciale acordate“

25.04.2016

d) Încasarea facturii în urma acordării remizei către Societatea BETA:

5121 = 411 1.260
„Conturi la bănci în lei“ „Clienți“

B2) Dacă stocurile pentru care au fost primite reducerile ulterioare nu mai sunt în gestiune, acestea se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 „Reduceri comerciale primite“), pe seama conturilor de terți.

Atunci când vânzarea de produse și acordarea reducerii comerciale sunt tratate împreună, reducerile comerciale acordate ulterior facturării ajustează veniturile din vânzare.

Reducerile comerciale acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 709 „Reduceri comerciale acordate“), pe seama conturilor de terți.

Contul 609 „Reduceri comerciale primite“ are funcție de pasiv. Cu ajutorul acestui cont se ține evidența reducerilor comerciale primite ulterior facturării. ►

În creditul contului 609 „Reduceri comerciale primite” se înregistrează valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării și care nu corectează costul stocurilor la care se referă, în corespondență cu debitul contului 401 „Furnizori”.

Contul **709 „Reduceri comerciale acordate” are funcție de activ**. Cu ajutorul contului 709 „Reduceri comerciale acordate” se ține evidența reducerilor comerciale acordate ulterior facturării.

În debitul acestui cont se înregistrează valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării, în corespondență cu creditul contului 411 „Clienți”.

EXEMPLUL NR. 2 (scenariu diferit)

Considerăm același date menționate anterior cu privire la cele două societăți, respectiv Societatea BETA și Societatea BIROTICA, **cu excepția faptului că stocul de seturi de pix și stilou Marca A (materiale consumabile) nu se mai află în gestiunea Societății BETA la data primirii remizei. Astfel, seturile de pix și stilou Marca A se dau în folosință salariaților în data de 21.04.2016.**

Reflectarea în contabilitatea Societății BETA a operațiunilor
Înregistrări contabile, în lei:

19.04.2016

a) Achiziționarea materialelor consumabile:

302	=	401	1.400
„Materiale consumabile”		„Furnizori”	

21.04.2016

b) Scăderea din gestiune a materialelor consumabile cu ocazia dării în folosință a acestora:

602	=	302	1.400
„Cheltuieli cu materialele consumabile”		„Materiale consumabile”	

22.04.2016

c) Înregistrarea remizei de 10% (140 lei) acordate de Societatea BIROTICA:

401	=	609	140
„Furnizori”		/analitic distinct materii prime	
		„Reduceri comerciale primite”	

d) Corectarea înregistrării scăderii din gestiune a materialelor consumabile

date în folosință, efectuată anterior acordării remizei:

602	=	302	140
„Cheltuieli cu materialele consumabile”		„Materiale consumabile”	

25.04.2016

e) Plata facturii în urma primirii remizei:

401	=	5121	1.260
„Furnizori”		„Conturi la bănci în lei”	

Reflectarea în contabilitatea Societății BIROTICA a operațiunilor
Înregistrări contabile, în lei:

19.04.2016

a) Vânzarea mărfurilor:

411	=	707	1.400
„Clienți”		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	

b) Scăderea din gestiune a mărfurilor vândute:

607	=	371	1.100
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”	

22.04.2016

c) Înregistrarea remizei de 10% (140 lei) acordate Societății BETA:

709	=	411	140
/analitic distinct mărfuri		„Clienți”	
„Reduceri comerciale acordate”			

25.04.2015

d) Încasarea facturii în urma acordării remizei către Societatea BETA:

5121	=	411	1.260
„Conturi la bănci în lei”		„Clienți”	

Alte situații particulare, prezentate și reglementate de O.M.F.P. nr. 4160/2015, sunt următoarele:

a) **în cazul în care informațiile deținute nu permit corectarea valorii stocurilor**, potrivit pct. B1), reducerile menționate la acel punct se reflectă, de asemenea, pe seama contului 609 „Reduceri comerciale primite”;

b) **reducerile comerciale primite ulterior facturării unor imobilizări corporale și necorporale identificabile** reprezintă venituri în avans (contul 475 „Subvenții pentru investiții”), fiind reluate în contul de profit și pierdere pe durata de viață rămasă a imobilizărilor respective;

c) **reducerile comerciale primite**

ulterior facturării unor imobilizări corporale și necorporale care nu pot fi identificabile reprezintă venituri ale perioadei (contul 758 „Alte venituri din exploatare”).

În situația în care informațiile deținute nu permit corectarea valorii stocurilor, așa cum este spre exemplu cazul stocurilor și a altor active fungibile care se evaluează și înregistrează în contabilitate la ieșirea din gestiune prin aplicarea uneia dintre metodele FIFO (metoda primul intrat - primul ieșit), CMP (metoda costului mediu ponderat) sau LIFO (metoda ultimul intrat - primul ieșit), **reducerile comerciale primite ulterior facturării** se reflectă, de asemenea, pe seama contului 609 „Reduceri comerciale primite”. Înregistrările contabile sunt similare celor prezentate la pct. B2 (exemplul 2 - scenariu diferit).

Metoda FIFO presupune că bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție (sau de producție) al lotului următor, în ordine cronologică.

Metoda CMP presupune calculul costului aferent fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la sfârșitul perioadei și a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei. Media poate fi calculată periodic sau după recepția fiecărui transport, în funcție de situația concretă a fiecărei întreprinderi.

Metoda LIFO presupune că bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau costul de producție al lotului anterior, în ordine cronologică.

EXEMPLUL NR. 3

Reflectarea în contabilitate a situației particulare de la lit. b)

În data de 10.05.2016, Societatea GAMA achiziționează de la Societatea PRODUCT 4 espressoare profesionale de cafea de tip A (**imobilizări corporale identificabile**), la prețul unitar de 3.240

lei/bucată. Ulterior facturării, respectiv în data de 16.05.2016, vânzătorul acordă cumpărătorului o remiză de 15% din valoarea mărfurilor achiziționate în data de 10.05.2016. Plata facturii se efectuează în data de 20.05.2016.

Reflectarea în contabilitatea Societății GAMA a operațiunilor
Înregistrări contabile, în lei:

10.05.2016

a) Achiziționarea expresoarelor de cafea:

214	=	401	12.960
„Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale“		„Furnizori“	

16.05.2016

b) Înregistrarea remizei de 15 % acordate de Societatea PRODUCT:
Valoare remiză = (3.240 lei/bucată x 4 bucăți) x 15% = 1.944 lei

401	=	475	1.944
„Furnizori“		„Subvenții pentru investiții“	

20.05.2016

c) Plata facturii în urma primirii remizei:

401	=	5121	11.016
„Furnizori“		„Conturi la bănci în lei“	

d) Amortizarea lunară a expresoarelor de cafea, începând cu luna iunie 2016: Valoarea amortizabilă a expresoarelor de cafea = 12.960 lei - 1.944 lei = 11.016 lei

11.016 lei : (3 ani x 12 luni) = 306 lei/lună

6811	=	2814	306
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“		„Amortizarea altor imobilizări corporale“	

e) Trecerea subvenției la venituri pe măsura înregistrării amortizării expresoarelor de cafea (lunar, începând cu luna iunie 2016):

1.944 lei : (3 ani x 12 luni) = 54 lei/lună

475	=	7584	54
„Subvenții pentru investiții“		„Venituri din subvenții pentru investiții“	

Reflectarea în contabilitatea Societății PRODUCT a operațiunilor
Înregistrări contabile, în lei:

10.05.2016

a) Vânzarea mărfurilor:

411	=	707	12.960
„Clienți“		„Venituri din vânzarea mărfurilor“	

b) Scăderea din gestiune a mărfurilor vândute:

607	=	371	10.320
„Cheltuieli privind mărfurile“		„Mărfuri“	

16.05.2016

c) Înregistrarea remizei de 15% (1.944 lei) acordate Societății GAMA:

709	=	411	1.944
/analitic distinct mărfuri		„Clienți“	
„Reduceri comerciale acordate“			

20.05.2016

d) Încasarea facturii în urma acordării remizei către Societatea GAMA:

5121	=	411	11.016
„Conturi la bănci în lei“		„Clienți“	

EXEMPLUL NR. 3

Continuare - Reflectarea în contabilitate a situației particulare de la lit. c)

Presupunem că în locul celor 4 expresoare profesionale de cafea de tip A care reprezintă **imobilizări corporale identificabile**, Societatea GAMA achiziționează 4 **imobilizări corporale neidentificabile (alte active corporale)**, datele problemei rămânând neschimbate.

Reflectarea în contabilitatea Societății GAMA a operațiunilor
Înregistrări contabile, în lei:

10.05.2016

a) Achiziționarea imobilizărilor corporale neidentificabile:

214	=	401	12.960
„Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale“		„Furnizori“	

16.05.2016

b) Înregistrarea remizei de 15% acordate de Societatea PRODUCT:
Valoare remiză = (3.240 lei/bucată x 4 bucăți) x 15 % = 1.944 lei

401	=	758	1.944
„Furnizori“		„Alte venituri din exploatare“	

20.05.2016

c) Plata facturii în urma primirii remizei:

401	=	5121	11.016
„Furnizori“		„Conturi la bănci în lei“	

d) Amortizarea lunară a imobilizărilor corporale neidentificabile, începând cu luna iunie 2016:

Valoarea amortizabilă a imobilizărilor corporale neidentificabile =
= 12.960 lei - 1.944 lei = 11.016 lei
11.016 lei : (3 ani x 12 luni) = 306 lei/lună

6811	=	2814	306
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor“		„Amortizarea altor imobilizări corporale“	

Precizăm că *reflectarea în contabilitatea Societății PRODUCT a operațiunilor* este similară cu cea prezentată în cazul vânzării expresoarelor de cafea, ce reprezintă mărfuri pentru Societatea PRODUCT.

B3) Reducerile comerciale legate de prestările de servicii, primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării,

indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 „Reduceri comerciale primite“, respectiv contul 709 „Reduceri comerciale acordate“), pe seama conturilor de terți.

Situația C. În cazul **evenimentelor ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale**, entitatea ajustează valorile recunoscute în situațiile sale financiare, pentru a reflecta evenimentele ulterioare datei bilanțului.

Printre exemplele de evenimente ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare și care impun ajustarea de către entitate a valorilor recunoscute în situațiile sale financiare sau recunoașterea de elemente ce nu au fost anterior recunoscute se încadrează și **determinarea ulterioară perioadei de raportare a costului activelor cumpărate sau a încasărilor din activele vândute înainte de finalul perioadei de raportare**. Acesta este cazul **reducerilor comerciale și financiare** acordate, respectiv primite, după încheierea exercitiului financiar. În situația în care **reducerile comerciale reprezintă evenimente ulterioare datei bilanțului care conduc la ajustarea situațiilor financiare anuale**, acestea se înregistrează la data



bilanțului în contul 408 „Furnizori - facturi nesosite”, respectiv contul 418 „Clienți - facturi de întocmit” și se reflectă în situațiile financiare ale exercițiului pentru care se face raportarea, pe baza documentelor justificative. Reducerile care urmează a fi primite, înregistrate la data bilanțului în contul 408 „Furnizori - facturi nesosite”, **corectează costul stocurilor la care se referă, dacă acestea mai sunt în gestiune.**

EXEMPLUL NR. 1 (scenariu diferit pentru achiziția din data de 17.12.2015)

Considerăm același date menționate anterior cu privire la cele două societăți, respectiv Societatea ALFA și Societatea TELEFONIE, **cu excepția faptului că remiza este acordată cumpărătorului ulterior facturării, respectiv în data de 08.01.2016.** Vânzătorul îi acordă la această dată o remiză de 8% din valoarea mărfii care

este consemnată în factura emisă în data de 17.12.2015.

Acesta este un eveniment ulterior datei bilanțului care ajustează situațiile financiare anuale aferente exercițiului financiar 2015.

Aprobarea acestor situații financiare de către consiliul director al Societății ALFA se efectuează în data de 19.02.2016.

Stocul de materiale de natura obiectelor de inventar există încă în ge-



17.12.2015

a) Achiziționarea materialelor de natura obiectelor de inventar:

303	=	401	15.000
„Materiale de natura obiectelor de inventar“		„Furnizori“	

31.12.2015

b) Evidențierea în contabilitate a remizei ce urmează să fie primită de la Societatea TELEFONIE pentru stocul existent de materiale de natura obiectelor de inventar, înregistrare prin care se ajustează situațiile financiare ale exercițiului financiar 2015:

408	=	303	1.200
„Furnizori - facturi nesosite“		„Materiale de natura obiectelor de inventar“	

08.01.2016

c) Acordarea propriu-zisă a remizei:

401	=	408	1.200
„Furnizori“		„Furnizori - facturi nesosite“	

14.01.2016

d) Plata facturii în urma primirii remizei:

401	=	5121	13.800
„Furnizori“		„Conturi la bănci în lei“	

15.01.2016

e) Scăderea din gestiune a materialelor de natura obiectelor de inventar cu ocazia dării acestora în folosință:

603	=	303	13.800
„Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar“		„Materiale de natura obiectelor de inventar“	

Reflectarea în contabilitatea Societății TELEFONIE a operațiunilor
Înregistrări contabile, în lei:

17.12.2015

a) Vânzarea mărfurilor:

411	=	707	15.000
„Clienți“		„Venituri din vânzarea mărfurilor“	

b) Scăderea din gestiune a mărfurilor vândute:

607	=	371	11.000
„Cheltuieli privind mărfurile“		„Mărfuri“	

31.12.2015

c) Evidențierea în contabilitate a remizei ce urmează să fie acordată

Societății ALFA, înregistrare prin care se ajustează situațiile financiare ale exercițiului financiar 2015:

709	=	418	1.200
/analitic distinct mărfuri „Reduceri comerciale acordate“		„Clienți - facturi de întocmit“	

08.01.2016

d) Acordarea propriu-zisă a remizei către Societatea ALFA:

418	=	411	1.200
„Clienți - facturi de întocmit“		„Clienți“	

14.01.2016

e) Încasarea facturii în urma acordării remizei:

5121	=	411	13.800
„Conturi la bănci în lei“		„Clienți“	

În ceea ce privește **taxa pe valoare adăugată**, potrivit prevederilor art. 286 alin. (4) lit. a) din *Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal², cu modificările și completările ulterioare*, nu sunt incluse în baza de impozitare a TVA rabaturile, remizele, risturnele, sconturile și alte reduceri de preț, acordate de furnizori direct clienților la data exigibilității taxei. Totodată, art. 287 din *Codul fiscal* prevede că baza de impozitare a TVA se reduce în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 286 alin. (4) lit. a) din *Codul fiscal* sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor.

Potrivit prevederilor art. 53 alin. (1) din *Codul fiscal*, **baza impozabilă a impozitului pe veniturile microîntreprinderilor** o constituie veniturile din orice sursă, din care se scad, pe lângă alte tipuri de venituri, valoarea reducerilor comerciale acordate ulterior facturării, înregistrate în contul 709 „Reduceri comerciale acordate“, potrivit reglementărilor contabile aplicabile. La baza impozabilă determinată potrivit art. 53 alin. (1) din *Codul fiscal* se adaugă, printre altele, valoarea reducerilor comerciale primite ulterior facturării, înregistrate în contul 609 „Reduceri comerciale primite“, potrivit reglementărilor contabile aplicabile. ■

stiunea Societății ALFA la data acordării remizei. Astfel, darea în folosință a telefoanelor mobile către salariați se efectuează în data de 15.01.2016.

Reflectarea în contabilitatea Societății ALFA a operațiunilor
Înregistrări contabile, în lei:

² Denumită în continuare *Codul fiscal*.

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

Gabriela ECOBICI
KPMG, Tax Senior Assistant

Abstract: Ce se întâmplă în momentul de față la nivel global? Am putea spune o revoluție fiscală. Așa cum știm, în viziunea internațională, inițiativele luate în ultima perioadă în ceea ce privește fiscalitatea sunt unele de o mare amploare, menite să aducă o evoluție semnificativă asupra sistemelor fiscale prin redefinirea principiilor, care stau la baza taxării veniturilor obținute de către companii. Spunem acest lucru, în special, în contextul discuțiilor privind măsurile referitoare la abordarea fenomenului de erodare a bazei impozabile și transferului profiturilor (la care ne vom referi în continuare „BEPS”), sens în care Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (la care ne vom referi în continuare „OCDE”) a publicat Planul de acțiuni în ideea de a aduce schimbări fundamentale privind claritatea și transparența măsurilor de taxare din perspectiva impozitelor directe la nivel internațional. Ce se întâmplă în România? Ne aflăm în proces de mobilizare. Nici nu s-ar putea altfel, ținând seamă de ritmul alert, în care legislația internațională evoluează și la care trebuie să ne adaptăm. Măsurile, care vor fi implementate prin Planul de acțiuni BEPS, vor conduce probabil la restructurări în cadrul companiilor multinaționale care au avut în vedere în trecut diverse modalități de structurare a afacerii în vederea optimizărilor fiscale. Nu este un lucru nou faptul că țările, care oferă posibilitatea obținerii unor facilități fiscale, constituie o țintă pentru companiile de tip holding, ce doresc să recurgă la o astfel de eficientizare fiscală prin domicilierea în jurisdicțiile respective. În acest context, este interesant de clarificat conceptul de „loc de exercitare al conducerii efective”, care are drept scop identificarea locului unde se generează afacerea și unde ar trebui, prin urmare, impozitate veniturile. Cât de bine este pregătită, legislativ și procedural, administrația fiscală actuală din România pentru a stabili dacă o companie străină poate fi caracterizată ca având rezidența fiscală în România pe baza principiului exercitării conducerii efective? Vom încerca să analizăm acest lucru în cele ce urmează.

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

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

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

menționat drept criteriu de selecție reducerea poverii fiscale atât la nivel de societate, cât și la nivel de angajați. Putem menționa mai departe și flexibilitatea legislației, care să permită obținerea unor avantaje, costuri mici în ceea ce privește constituirea și functionarea societății. Acestea putem spune că sunt principalele aspecte de care se ține seama în procesul de determinare al jurisdicției potrivite, în funcție de caracteristicile afacerii și activității întreprinse. Așa cum am putut observa, în special în ultimii ani, antreprenorii români se numără și ei printre cei ce se orientează către locații internaționale și mai puțin

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

CARE ESTE CONTEXTUL GLOBAL?

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

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

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

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

Un punct foarte important este și cel care privește recomandarea de includere în tratatele privind evitarea dublei impuneri încheiate de Statele Membre a unei clauze generale anti abuz, care vine în ideea de a evita aplicarea de către contribuabili a condițiilor mai favorabile din convenții, dacă tranzacțiile au avut ca scop principal dobândirea de beneficii fiscale și nu o motivație economică.

În acest sens, legislația fiscală din

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

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

¹ Pascal Saint-Amans, Director al Centrului pentru Politici Fiscale și Administrație din cadrul OCDE, *Daily Tax Report*, 13 februarie 2013

² Comentarii la art. 4, partea a II-a, alin. 3, pct. 24, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 15 iulie 2014



activitățile, locul unde managementul respectivei companii este desfășurat, statul în care se află sediul central al societății, după legislația cărui stat este condusă acea companie, unde sunt păstrate evidențele contabile ale societății.

În lumina discuțiilor recente privind acțiunile BEPS, una dintre propuneri a fost regândirea condiției de departajare privind locul conducerii efective în stabilirea rezidenței fiscale a unei companii, atunci când, în baza legislațiilor locale, aceasta ar putea fi considerată rezidentă în două state. Astfel, rezidența nu va mai fi determinată automat în baza acestei condiții stabilită prin prevederile Convenției Model, ci va fi înlocuită printr-o nouă regulă, și anume că stabilirea rezidenței fiscale va depinde în totalitate de înțelegerile dintre autoritățile fiscale competente din cele două state, care vor hotărî cărei țară compania respectivă îi este rezident fiscal, luând în considerare locul

conducerii sale efective, locul unde a fost înființată sau alți factori relevanți în acest sens. În cazul, în care o astfel de înțelegere nu are loc, o persoană juridică nu va putea beneficia de vreun avantaj fiscal ori scutire de la plata impozitului oferit de Convenție decât în măsura, în care acest lucru este agreat de autoritățile fiscale competente din cele două state contractante.

Deși mecanismul de evitare al dublei impozitări asupra veniturilor a condus la adoptarea convențiilor de evitare a dublei impunerii încheiate între diferite state la nivel global, acest lucru a avut uneori consecințe negative. Mai precis, în anumite cazuri s-a concretizat într-o lipsă a impozitării (contrar scopului convențiilor, care ținesc eliminarea dublei impozitări, nu neimpozitarea), fiind create structuri complexe de natură artificială, fără substanță reală, menite să facă posibilă aplicarea anumitor prevederi pentru obținerea de beneficii fiscale într-o manieră

nepotrivită și, mai mult decât atât, excesivă. Tocmai din această perspectivă, OCDE a luat inițiativa de a elimina rezultatele negative și neintenționate de lege ale acestor aranjamente cu scop de evitare al taxelor printr-un set de recomandări pentru modificarea legislațiilor locale. La nivelul Uniunii Europene abordarea Statelor Membre este una similară.

POATE FI ROMÂNIA O JURISDICȚIE ATRACTIVĂ?

Așa cum s-a dovedit în ultimii ani la nivel internațional prin toate restructurările de companii și grupuri multinaționale care au avut loc, antreprenorii sunt de părere că o fiscalizare redusă reprezintă un aspect vital în creșterea atractivității unui mediu de afaceri.

România a încercat să identifice soluții eficiente pentru a intra în rândul statelor cu o legislație fiscală flexibilă în ceea ce privește organizarea și operarea companiilor de tip holding.

Așadar, putem să fim optimiști și să spunem că ne îndreptăm spre momentul când România se va situa pe aceeași linie cu jurisdicțiile cunoscute acum ca preferate pentru grupurile sub formă de holding. De ce ar lua companiile în considerare o țară precum România pentru a-și plasa societatea holding aici?

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

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

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

Conceptul de loc al exercitării conducerii efective nu este unul nou la nivel internațional, după cum menționăm și anterior. Cu toate acestea, legislația națională a clarificat începând cu 1 ianuarie 2016 faptul că o societate care are locul conducerii efective în România este considerată contribuabil, din perspectiva impozitului pe profit (deși aceeași interpretare ar fi putut fi făcută, într-o anumită măsură, și în baza legislației anterioare). Astfel, la începutul acestui

an, prin adoptarea Noului Cod Fiscal, în categoria contribuabililor obligați la plata impozitului pe profit au fost încadrate în mod explicit și persoanele juridice străine cu locul conducerii efective în România. Întrebarea care se pune acum este dacă acest lucru ar trebui văzut ca un lucru benefic sau pozitiv.

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

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

Raționamentul se aplică identic și pentru un holding luxemburghez. Acesta este contextul în care ne punem întrebarea dacă unele companii (holding-uri) pot fi migrați fiscal (deregistrate din punct de vedere fiscal în țara de înființare și înregistrate fiscal în altă jurisdicție) în România mai ușor pentru a beneficia de facilitățile fiscale menționate mai devreme și, astfel, ce presupune conceptul de „loc al

conducerii efective”? În ce măsură ne lămurește legislația fiscală actuală? Codul Fiscal vine să definească locul conducerii efective ca fiind „locul în care se iau deciziile economice strategice necesare pentru conducerea activității persoanei juridice străine în ansamblul său și/sau locul unde își desfășoară activitatea directorul executiv și alți directori care asigură gestionarea și controlul activității acestei persoane juridice”.³ Mai departe, problema care se pune este legată de lipsa criteriilor și condițiilor, prin care se dovedește că o societate are locul conducerii efective în România și nu în străinătate, unde are declarat, spre exemplu, sediul social. Pentru a lămuri aceste aspecte, legislația fiscală din România ar trebui îmbunătățită în această arie, întrucât în momentul de față nu detaliază modul/condițiile, prin care o companie poate susține că domiciliul său fiscal este, într-adevăr, în România. Mai precis, simplul fapt că directorii unei societăți sunt în România și iau decizii importante aici este suficient pentru a considera că locul conducerii efective este în România?

Trecând mai departe la transferul efectiv al unei rezidențe fiscale ale unei societăți străine în România, putem spune ca avem de asemenea lacune în prevederile legislative, mai ales privind aspectele procedurale. Astfel, dacă în cazul înregistrării sediilor permanente avem formulare și prevederi dedicate, cum ar fi cele aprobate prin Ordinul președintelui ANAF nr. 877/2013, în cazul înregistrării unei persoane juridice străine ca având locul conducerii efective în România, nu există, momentan, o astfel de procedură pusă la punct.

Înțelegem, însă, că s-a lucrat la un astfel de ordin, iar în momentul de față avem deja un proiect, care a fost recent publicat în Monitorul Oficial. Dorința autorităților este ca până la sfârșitul anului să fie rezolvată această situație, care ar fi trebuit concluzionată odată cu modificarea Codului Fiscal, respectiv cu aproape un an în urmă, iar în acest sens ar trebui avută în vedere situația de mai jos.

Acest proiect de ordin este referitor la aprobarea formularelor de înregistrare ▶

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

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

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

Totodată, prevederile legislative stabilesc faptul că sunt scutite de la plata impozitului pe veniturile obținute de nerezidenți „dividendele plătite de o persoană juridică română sau persoană juridică cu sediul social în România, înființată potrivit legislației europene, unei persoane juridice rezidente într-un alt stat membru al Uniunii Europene ori unui sediu permanent al unei întreprinderi dintr-un stat membru al Uniunii Europene, situat într-un alt stat membru al Uniunii Europene, dacă persoana juridică străină beneficiară a dividendelor îndeplinește cumulativ următoarele condiții: (i) este rezidentă într-un stat membru al Uniunii Europene și are una dintre formele de organizare prevăzute în anexa nr. 1 la titlul II; „(ii) este considerată a fi

rezidentă a statului membru al Uniunii Europene [...] (iii) plătește, în conformitate cu legislația fiscală a unui stat membru, fără posibilitatea unei opțiuni sau excepții, unul dintre impozitele prevăzute în anexa nr. 2 la titlul II sau un impozit similar impozitului pe profit reglementat la titlul II; (iv) **deține minimum 10% din capitalul social al întreprinderii persoană juridică română pe o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an**, care se încheie la data plății dividendului.”⁴ Întrebarea, care se ridică, este cum se determină perioada de deținere neîntreruptă de un an. Să luăm ca exemplu o societate A din Cipru („societatea-mamă”), care are ca formă de organizare *etairies* sub incidența legislației cipriote prevăzută la anexa nr. 1 de la Titlul II din Codul Fiscal, fiind plătitoare de impozit pe profit. Aceasta deține în procent de 100% începând cu anul 2010 o companie B din Franța („societatea-fiică”). În anul 2016, societatea B își mută rezidența fiscală în România, în baza principiului locului conducerii efective (care este în România), devenind astfel plătitor de impozit pe profit în țara noastră, conform noilor prevederi ale noului Cod Fiscal, aplicabile începând cu 1 ianuarie 2016. Societatea B plătește la finalul anului 2016 dividende către societatea A, compania-mamă. Sunt aceste venituri din dividende scutite, potrivit Codul Fiscal, așa cum am menționat mai sus?

În mod logic, aceste venituri ar fi scutite din perspectiva impozitului pe dividende, întrucât, în exemplul nostru, condițiile de scutire sunt îndeplinite în mod cumulat: beneficiarul dividendelor este o societate rezidentă într-un stat membru al Uniunii Europene (în speță, Cipru), este plătitor de impozit pe profit în țara de rezidență, deține mai mult de 10% din capitalul social al companiei B (în speță, 100%) pe perioadă neîntreruptă de cel puțin un an (în speță, 6 ani), deși și-a schimbat între timp rezidența fiscală. Legislația românească nu precizează dacă faptul că în cursul anului 2016 societatea B, inițial rezidentă în Franța, își mută domiciliul fiscal are un impact asupra îndeplinirii condițiilor de scutire de la impozitul pe dividende. Dacă da,

perioada de un an începe să curgă de la data, în care societatea B se înregistrează ca rezident în România?

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

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

CONCLUZIE

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

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

Codul fiscal - Schimbări trecute, prezente și viitoare

Dan **SCHWARTZ**,
Managing Partner, RSM Romania SRL

Motto: „Schimbarea nu place nimănui cu excepția unui bebeluș cu scutecele ude“
(atribuit lui Mark Twain)

Abstract: Rescrierea Codului fiscal a fost îndelung solicitată, atât pe plan național cât și la nivel comunitar, scopul dorit al acestei acțiuni fiind acela de a asigura stabilitatea, predictibilitatea și transparența reglementărilor și politicilor fiscale. Mediul de afaceri a arătat în repetate rânduri că numeroasele modificări ale reglementărilor fiscale sunt de natură a destabiliza activitatea operatorilor economici și totodată de a descuraja investițiile pe plan local.

Cuvinte cheie: Codul fiscal, bază legală, legislație fiscală, contribuabili, rescriere, modificări, stabilitate, predictibilitate.

INTRODUCERE

Codul fiscal al României a fost adoptat de Parlament în 2003 prin votarea Legii nr. 571/2003, scopul lui declarat fiind strângerea sub aceeași umbrelă legislativă a unor prevederi cu caracter fiscal care fuseseră introduse de-a lungul timpului prin diverse acte normative, concomitent cu modernizarea acestor prevederi și cu simplificarea și clarificarea lor.

MODIFICĂRI TRECUTE

Codul fiscal a fost considerat un succes încă de la publicarea lui în Monitorul Oficial în anul 2003, cel puțin prin prisma faptului că, în mod teoretic, permitea modificarea sa numai în cazuri de urgență și impunea adoptarea schimbărilor cu 6 luni înainte de intrarea lor în vigoare, care nu putea avea loc mai de vreme de data de 1 ianuarie a anului ulterior adoptării modificărilor respective. În felul acesta, s-a încercat realizarea unui deziderat al mediului de afaceri și al contribuabililor în general și anume păstrarea legislației fiscale românești în limite de predictibilitate și stabilitate relativ normale.

Din păcate, caracterul de excepție al modificării Codului fiscal nu a fost respectat de niciunul dintre guvernele aflate la putere în România în perioada 2003-2015, acestea adoptând prin ordonanțe și ordonanțe de urgență schimbări „pe bandă rulantă”, impuse de interese economice și politice de moment.

Această abordare a dus la transformarea Codului fiscal românesc într-un instrument aproape imposibil de utilizat, urmărit și înțeles atât de către contribuabili, cât și de către funcționarii Agenției Naționale de Administrare Fiscală. În acest context, o schimbare radicală se impunea în sensul cel puțin al rescrierii, renumerotării și republicării printr-o lege nouă, care să țină seama de evoluția vieții economice și a fiscalității românești în contextul aderării României la Uniunea Europeană.

Acțiunea de rescriere a fost demarată și s-a concretizat în legea 227/2015, act normativ la redactarea căruia au contribuit atât Ministerul Finanțelor Publice prin intermediul specialiștilor săi, cât și mediul de afaceri și societatea civilă prin intermediul consultantilor

fiscali care activează în domeniul privat. Cuvântul final l-au avut însă politicienii care în cadrul dezbaterilor în comisiile de specialitate și apoi în plenul parlamentului au adus numeroase amendamente, mai mult sau mai puțin corecte din punct de vedere profesional, textului propus de tehnicienii din Ministerul Finanțelor Publice și din mediul privat. Propuneri de modificare a legii 227/2015 au fost făcute chiar și pe parcursul procesului de promulgare de către Președintele României, iar modificări ale ei au apărut și în perioada de după promulgare.

În fine, după „lupte seculare”, am ajuns să avem în vigoare așa numitul Nou Cod Fiscal care, în forma sa actuală, a devenit un instrument de lucru relativ rezonabil, chiar dacă nu perfect. Și cum lipsa de perfecțiune sugerează necesitatea schimbării, aceasta nu a încetat să tenteze chiar și guvernul de tehnicieni aflat la cârma României pe parcursul anului 2016.

MODIFICĂRI PREZENTE

În prezent, baza legală pentru efectuarea de modificări ale Noului Cod Fiscal o constituie Articolul 4 din legea 227/2015, care stipulează: ►

(1) **Prezentul cod se modifică și se completează prin lege, care intră în vigoare în termen de minimum 6 luni de la publicarea în Monitorul Oficial al României, Partea I.**

(2) **În cazul în care prin lege se introduc impozite, taxe sau contribuții obligatorii noi, se majorează cele existente, se elimină sau se reduc facilități existente, acestea vor intra în vigoare cu data de 1 ianuarie a fiecărui an și vor rămâne nemodificate cel puțin pe parcursul aceluia an.**

(3) **În situația în care modificările și/sau completările se adoptă prin ordonanțe, se pot prevedea termene mai scurte de intrare în vigoare, dar nu mai puțin de 15 zile de la data publicării, cu excepția situațiilor prevăzute la alin. (2).**

(4) **Fac excepție de la prevederile alin. (1) și (2) modificările care decurg din angajamentele internaționale ale României.**

Deși prevederile articolului 4 sunt clare în ceea ce privește modul de adoptare a schimbărilor de legislație fiscală atunci când aceste schimbări se referă la introducerea de impozite, taxe sau contribuții obligatorii, la majorarea celor existente sau la eliminarea sau reducerea de facilități fiscale, în luna septembrie a anului 2016, în spațiul public a apărut „pe surse”, fără a fi publicat pe website-ul Ministerului Finanțelor Publice în vederea dezbaterii, un proiect de ordonanță de urgență care ar fi urmat să intre în vigoare de la 1 ianuarie 2017, deci cu încălcarea chiar a prevederilor Articolului 4 referitoare la stabilitatea legii fiscale românești.

Proiectul nu a fost însă asumat de Minister și, după ce a generat multiple dezbateri și luări de poziție pro și contra, a intrat în istorie prin faptul că a dus la demisia unui secretar de stat din Ministerul Finanțelor Publice.

După ieșirea din actualitate a proiectului neasumat, Ministerul Finanțelor Publice a pus în dezbatere publică, de această dată în mod oficial prin afișarea pe website-ul propriu, un alt proiect de ordonanță de urgență, care preia unele dintre

prevederile vechiului proiect neoficial și anume pe acelea care prin adoptare ar duce la clarificări și simplificări necesare ale legii fiscale românești.

Printre aceste modificări ar putea fi enumerate următoarele:

- Extinderea definiției stock-options plan la toate companiile și titlurile de participare definite potrivit punctul 40 de la articolul 7 din Codul fiscal.

Adoptarea acestei modificări elimină discriminarea care apare între companiile listate pe diverse burse și societățile închise, fie ele cu răspundere limitată sau SA-uri, în ceea ce privește posibilitățile oferite de lege de a folosi propriile titluri pentru a-și fideliza personalul.

- Posibilitatea pentru contribuabilii care au făcut achiziții de la contribuabili inactivi de a beneficia de deductibilitate pentru TVA aferentă acestor achiziții și pentru cheltuielile înregistrate în legătură cu aceste achiziții, după ce furnizorii lor au redevenit activi.

Adoptarea acestei modificări nu reprezintă altceva decât o revenire la normalitate și o conformare cu legislația Uniunii Europene privind TVA.

- Abrogarea alinutului 11 al articolului 22 cu privire la scutirea de impozit pe profit pentru profitul reinvestit.

Adoptarea acestei modificări reprezintă extinderea temporală a facilității fiscale privind profitul reinvestit și reprezintă un stimulent binevenit pentru mediul de afaceri.

- Ajustarea eșalonată a valorii TVA deductibilă în cazul bunurilor de capital ieșite din patrimoniu fără contrapartidă;

- Prevederile cu privire la regimul special de TVA pentru agricultori;

Adoptarea celor două modificări referitoare la TVA reprezintă pe de o parte normalizarea regimului de TVA aplicabil în cazul ajustărilor care trebuie făcute la ieșirea din patrimoniu fără contrapartidă a bunurilor de capital și al regimului de TVA pentru agricultori, iar pe de altă parte ele nu sunt nimic altceva decât corelări ale legislației românești privind TVA cu cea impusă de Uniunea Europeană.

După cum este bine știut, „drumul spre iad este pavat cu bune intenții”. Din acest motiv și bazându-ne pe buna

credință a legiuitorului, am ales câteva propuneri de schimbare a Noului Cod Fiscal care nu au fost selectate de Ministerul Finanțelor Publice din proiectul neasumat, dar care ar putea fi tentante și, ca urmare, ar putea reapărea pe firmamentul fiscalității românești, mai ales în contextul electoral în care ne aflăm și în condițiile în care în 2017 vom avea un nou guvern la conducerea României. Experiența îmi spune că ori de câte ori apare o schimbare politică sunt iminente și schimbări de legislație fiscală, așa că în continuare aș vrea să prezint câteva propuneri care, în opinia mea personală, nu ar trebui să fie reluate, cel puțin în forma în care au fost ele făcute publice de proiectul proscris.

PROPUNERI FĂCUTE ÎN PROIECTUL DE OUG DIN SEPTEMBRIE 2016 ȘI CARE NU AR TREBUI PUSE ÎN PRACTICĂ, CEL PUȚIN ÎN FORMA PROPUȘĂ

- Propunerea de modificare a abordării contribuțiilor sociale prin renunțarea la contribuția angajatorului și includerea ei în contribuția individuală, concomitent cu punerea în sarcina contribuabilului a globalizării veniturilor în vederea limitării bazei de calcul a contribuțiilor sociale.

Aceasta a fost propunerea care a generat cele mai aprinse și contradictorii discuții. Personal, cred că o astfel de modificare nu ar fi binevenită la momentul actual și în forma în care a fost formulată în proiect, cel puțin din următoarele motive:

- plata de către angajator a unei contribuții la fondurile de asigurări sociale este o obligație prevăzută de legislațiile de asigurări sociale din majoritatea țărilor dezvoltate. Această obligație este impusă de lege cu rolul de a responsabiliza companiile în ceea ce privește relațiile cu propriii lor angajați. Faptul că în România majoritatea angajaților nu știu care sunt sau nu sunt interesați de eforturile făcute de angajatori pentru a le putea asigura un nivel de venituri rezonabil nu este nimic altceva decât



rezultatul lipsei de educație, lipsă de care se fac vinovați, în mod paradoxal, chiar angajatorii!

- nu se poate reforma fiscalitatea contribuțiilor sociale fără o reformă reală a sistemelor de asigurări sociale și de sănătate în sensul asigurării de către acestea a unui nivel rezonabil de

servicii sociale prestate în contrapartidă cu contribuțiile sociale plătite atât de angajați, cât și de angajatori;

- punerea în sarcina contribuabililor a obligațiilor de globalizare a veniturilor în vederea limitării bazei de impunere pentru contribuțiile

sociale nu face altceva decât să sporească birocratia și eforturile pe care aceștia trebuie să le facă pentru a se conforma voluntar obligațiilor fiscale impuse de lege. În plus, cred că o astfel de modificare ar genera la nivelul ANAF efecte negative de dimensiuni cel puțin egale cu cele ►

generate anul trecut de așa-zisa schimbare de filozofie fiscală în ceea ce privește impozitele pe clădiri și terenuri.

- Propunerea de introducere în definiția dividendelor a sumelor reprezentând profit nedistribuit al unei persoane juridice străine rezidentă într-o jurisdicție care aplică un impozit pe profit de cel mult 10%, proportional cu cota de titluri de participare deținută de contribuabil.

Deși gândită probabil ca o măsură anti abuz și anti evaziune fiscală, prin lipsa de claritate și de logică fiscală (cum putem impozita dividende neplătite... din profituri nedistribuite, în condiții de neutralitate și echitate fiscală?), propunerea nu face altceva decât să semene confuzie printre contribuabili și să se așeze undeva la limita infringement-ului comunitar posibil a fi declanșat de necorelarea ei cu prevederile directivei europene privind relația dintre companiile mame și subsidiarele lor.

- Introducerea obligației pentru contribuabili de a își declara patrimoniul concomitent cu inițierea unei așa zise amnistii fiscale (impozitare cu 16% a sumelor declarate) și a unei supraimpozitări (75%) a sumelor nedeclare și a căror proveniență nu a putut fi identificată de către organele de control fiscal.

De data aceasta, gândirea din spatele propunerii a fost probabil ideea de a colecta cu orice preț fonduri suplimentare la bugetul statului. Din păcate, prețul plătit pentru o astfel de colectare este extrem de mare și constă în distrugerea încrederii contribuabililor onști în lege și în modul ei de adoptare și aplicare. Frustrările pe care astfel de contribuabili le pot avea atunci când văd că cei incorecți sunt scutiți practic de dobânzi și penalități de întârziere îi poate face să renunțe la conformarea voluntară atât de greu promovată și obținută de către autoritățile fiscale. În plus, în lipsa unor criterii de evaluare a patrimoniului foarte atent determinate, o astfel de prevedere legală ar putea da naștere la inechitate și abuzuri.

MODIFICĂRI VIITOARE

Modificările viitoare pot fi de mai multe categorii. În primul rând, se poate vorbi despre modificări cu intrare în vigoare de la 1 ianuarie 2017, dar care sunt deja incluse în Codul Fiscal. În acest context, scăderea cotei de TVA la 19% și renunțarea la așa-numita „taxă pe stâlp” sunt modificări binevenite și de mult așteptate de contribuabili.

În al doilea rând, se poate vorbi despre schimbări care ar fi benefice, dar care ar trebui făcute în cel mai scurt timp posibil. La rândul lor, aceste schimbări pot fi de natură tehnică și de natură principală strategică.

Printre modificările cu caracter tehnic ar putea fi enumerate:

- limitarea bazei de calcul pentru contribuțiile sociale, care ar micșora povara fiscală așezată în prezent pe umerii contribuabililor și ar micșora evaziunea fiscală în domeniu;
- regândirea conceptului de cheltuieli nedeductibile în sensul renunțării la alocarea proporțională de cheltuieli generale nedeductibile în funcție de ponderea veniturile neimpozabile în total venituri;
- asigurarea neutralității fiscale în cazul contribuțiilor cu active făcute la capitalul social al unei societăți comerciale prin scutirea de impozit pe profit/venit a veniturilor recunoscute conform reglementărilor contabile în legătură cu înregistrarea în contabilitate a titlurilor de valoare dobândite în schimbul activelor aportate (diferența dintre prețul de piață al activelor și valoarea lor fiscală). Această schimbare ar corecta eroarea din prezent în urma căreia contribuabilii care fac aporturi în natură la societăți comerciale sunt obligați să plătească impozit pe un profit/venit nerealizat în realitate.

Printre modificările cu caracter principal-strategic s-ar putea enumera:

- modificarea prevederilor referitoare la contribuțiile sociale în corelație cu reformarea sistemelor de asigurări sociale și cu cerințele unei economii aflate în plin proces de modernizare și adaptare la noile provocări tehnologice

- modificarea Articolului 11 din Legea 225/2015 prin dezvoltarea și transformarea lui într-un Titlu separat denumit „Măsuri anti abuz”. Acest nou titlu ar trebui să cuprindă în detaliu prevederi privind definirea, identificarea și sancționarea abuzului de lege fiscală atât din partea contribuabililor, cât și din partea autorităților fiscale;

- modificarea/actualizarea prevederilor referitoare la evaziunea fiscală și concentrarea lor într-un singur act normativ, de preferat în Codul de procedură fiscală. O astfel de modificare ar avea drept consecință imediată eliminarea erorilor făcute de autoritățile fiscale în estimarea caracterului infrațional al unor decizii luate de contribuabili și limitarea numărului de sesizări penale care nu se finalizează cu declanșarea urmăririi penale;
- stabilirea unor diferențe clare între evaziunea fiscală, abuzul de lege fiscală și optimizarea fiscală, așa cum de altfel se încearcă a se face și pe plan internațional, cel puțin prin adoptarea Directivei EU anti abuz și a măsurilor BEPS.

CONCLUZII

Întrucât adoptarea legislației fiscale s-a dovedit a fi un proces complex și dificil, de multe ori insuficient cunoscut sau controlat de către cei ce inițiază schimbarea de legislație, aceștia ar trebui să țină cont de câteva reguli care s-ar putea dovedi extrem de folositoare. Aceste reguli ar putea fi:

- modificarea legislației fiscale trebuie făcută numai atunci când apare ca strict necesară și ținând cont de principiile predictibilității, stabilității, simplității și clarității legii fiscale;
- adoptarea/eliminarea/modificarea de noi impozite și taxe, deși este o îndatorire aflată în sarcina politicianilor, ar trebui făcută cu sprijinul și consultarea specialiștilor și tehnicienilor din MFP și mediul privat;
- pentru a fi eficientă, tocmai pentru că ea „nu place nimănui”, schimbarea de legislație fiscală trebuie comunicată public numai după ce a fost profund gândită, înțeleasă și redactată de către legiuitor.

Până când aceste reguli vor deveni „literă de lege”, nu ne rămâne decât să sperăm în continuare în predictibilitate și stabilitate. ■

Loans between affiliates

Cristina SĂULESCU,
Transfer Pricing Manager, PKF Finconta

Abstract: This paper approaches issues referring to loans between affiliates and the fiscal treatment of interests.

Cuvinte cheie: Loan, crediting, professional context, interest, market price, deductibility, non-resident, indebtedness excess cost.



A highly sensitive and increasingly heated source of discussions, loans between affiliates have always been a topic for debate among fiscal consultants and entrepreneurs alike.

If we were to begin with the definition of the term *loan*, it refers to „the act of lending or borrowing money under certain conditions“¹.

As is well-known, granting loans, apart from bank loans between natural persons and legal entities, including from an associate to the company, is possible and relies on the provisions of art.

2158 of the Civil Code, which stipulates, at paragraph (2), that when a person grants a loan without a professional context, the person is not envisaged by the legal provisions on crediting institutions and nonbanking financial institutions.

But what does „professional context“ mean? According to the provisions of Law no. 93/2009 on nonbanking financial institutions, crediting activities in a professional context refer to those activities which are independent and oriented towards the generation of regular incomes, and which are subject to su-

pervision by domestic structures specialized in the crediting field, which manage and analyse such activities distinctly.

Considering the above-mentioned observations, one could easily understand that loans between affiliates – when such an activity is not *per se* one of the lender's underlying activities likely to generate a significant portion of its incomes – cannot be described as being a crediting activity performed in a professional context, being, thus, permitted.

However, we have to consider the fact ►

¹ <https://dexonline.ro/definitie/%C3%AEmprumut>

² According to the convention on double taxation with Germany, the taxation ratio in the case of interest payments is 3%

that trading companies are by their very nature meant to carry out lucrative activities; their role is to obtain taxable incomes. Therefore, I am of the opinion that it is important that any potential loans granted by a company should bear interest. But this idea clashes with another legal provision, under which a company may only conduct activities for which it has been licensed. Thus, in order to be able and grant loans, an enterprise must specify in its object of activity NACE code 6492 - other crediting activities, which should be appropriately authorized. Once we have set that companies, especially affiliates, may grant each other loans with an interest, it is important to establish the level of such an interest. Therefore, at present, the Fiscal Code stipulates that the expenses represented by the interest associated to RON loans are deductible, consideration being given to the monetary policy interest rate of the National Bank of Romania (BNR), while for loans in foreign currency, deductibility is limited to an annual interest rate of 4%.

Things seem easy so far, aren't they? But they tend to become more complicated when we discuss loans between affiliates. We should remember that, if the lender is a non-resident legal entity, we must also take into account the non-resident tax and the market price. Thus, according to the provisions of most conventions on double taxation avoidance, such provisions do not apply to the paid portion of the interest which complies with the market price. Consequently, when we analyse interest-bearing loans received by Romanian legal entities from affiliate non-resident legal entities, we have to consider several issues: the deductibility limit, the market price and the non-resident tax.

For better understanding, I am going to illustrate the point made above.

A Romanian legal entity receives a loan amounting to EUR 1,000,000 from an affiliate resident in Germany, with a 5% p.a. interest rate. In the meaning of this example, we will consider that the market price is 4.5% p.a. At the end of the year, the Romanian entity will be faced with the following situation:

- Interest-related costs – EUR 50,000;
- Deductible costs according to the Fiscal Code – EUR 40,000;

● *Tax on incomes obtained by non-residents – EUR 2,150 à EUR 1,350 ÅEUR 800*

Where:

- $EUR\ 1,350 = EUR\ 1,000,000 \times 4.5\% \times 3\%$ ²
- $EUR\ 800 \text{ à } EUR\ 1,000,000 \times (5\% - 4.5\%) \times 16\%$

The principles illustrated above do not apply if the enterprises are associated under the meaning of the definition stipulated in the Fiscal Code (art. 255 – 259) and comply with the rules enforced by the same articles. Thus, if we were in the position of associates and the observations from the Fiscal Code, under the above-mentioned articles, were complied with, interest payment in Romania is exempted from any taxes. However, the Fiscal Code also took over the provisions from conventions on double taxation avoidance according to which exemption only applies to that part of paid interest which reaches the level of the market price.

Consequently, according to our example above, if the two legal entities are associates and the terms stipulated by the Fiscal Code are complied with, the tax on incomes obtained by non-residents amounted to EUR 800.

In order to accurately set the fiscal system applying to part of the interest by a non-resident company, it is important to make a clear distinction between the definition of an affiliate and the definition of the enterprise or of the associate. If, when discussing associates, there is only a minimum direct possession of 25%, when we discuss affiliates, we consider both the direct possession and the indirect one of at least 25%, as well as any voting rights or control. A particularly relevant issue is that we cannot speak of the application of the provisions from the convention on double taxation avoidance, or of exemptions from the payment of tax on incomes obtained by non-residents unless the interest paying venture owns the fiscal residence certificate of the payment beneficiary, valid on the date of its release.

And if all of the above seem complicated, I would also like to bring to the fore a few new European legislative provisions, which provide a series of substance completions and amend-

ments in respect of the payment of interests by associates. It is Directive (EU) 2016/1164 of the European Council of July 12, 2016 for the establishment of norms against practices for the avoidance of fiscal obligations with a direct impact on the operation of the domestic market, also known as ATAD (Anti-Tax Avoidance Directive). Member states have the obligation to apply this Directive starting with January 1, 2019. This Directive was necessary within the action plan against base erosion and profit shifting (BEPS).

In what follows, I will attempt to indicate some of the most relevant changes which Directive 2016/1164 brings to the field of interest payment by associates.

First, the Directive completes the current definition of associates from the Fiscal Code in the meaning of broadening the scope of this notion, including to case of indirect possession of at least 25% of the capital or voting rights.

Another important modification is represented by the establishment of an interest deductibility limit, pro rata with the taxpayer's profits, taxes, depreciation and amortization (EBITDA). Moreover, it does not mention any longer the deductibility of interest-related costs, but the deductibility of excess indebtedness costs. They are defined as „the amount by which the deductible indebtedness costs of a taxpayer exceeds any taxable incomes from interests and other economically equivalent taxable incomes which the taxpayer receives according to the domestic law.“

In compliance with the provisions of Directive 2016/1164, excess indebtedness costs are deductible in the fiscal period when they are incurred within the limit of 30% of EBITDA.

Similar to any legislative provision, this Directive as well stipulates derogations, but it also provides member states with the opportunity to adjust various provisions depending on their internal needs.

To conclude, considering that the Directive will only be implemented beginning with January 1, 2019, for the moment we have to abide by the provisions of the Fiscal Code and of Directive 2011/96/EU on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different member states. ■



