

CONSULTANT FISCAL

anul X-nr. 57 ● octombrie-decembrie 2017 ● preț: 12.5 lei ● Revistă editată de CCF



LEGISLAȚIE

Impozitul pe venit și contribuțiile sociale de la 1 ianuarie 2018. Modificări

FOCUS

Propuneri ale CE pentru modificarea regimului TVA în tranzacțiile intracomunitare

LEGISLAȚIE

Stabilirea rezidenței fiscale - necesitate și utilitate pentru lucrătorii migranți

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

CONSILIUL SUPERIOR

Dan MANOLESCU
Președinte

Eugen-Dragoș DOROȘ
Prim-vicepreședinte

Romulus-Dimitrie BADEA
Vicepreședinte

Sorin-Adrian ROBU
Vicepreședinte

Ioan SIMION
Vicepreședinte

Maria-Iulia SOBOLEVSKI-DAVID
Vicepreședinte

Daniela TĂNASE
Vicepreședinte

Alin CHIȚU
Membru

Adrian LUCA
Membru

Marian-Alin IRIMIA
Membru

Alexandr MILCEV
Membru

Mariana VIZOLI
Membru

Elena IORDACHE
Membru

Alice-Valeria GHEORGHIU
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

Dragi colegi,

*A*nul 2017 a fost pentru Camera Consultanților Fiscali un an aniversar în care am sărbătorit 10 ani de la înființarea acestei prestigioase organizații profesionale printr-un eveniment festiv organizat în luna aprilie 2017, când a fost sărbătorită împreună cu dumneavoastră și Ziua națională a consultantului fiscal. Cu acest prilej a fost marcată dezvoltarea și creșterea prestigiului profesiei de consultant fiscal în România și au fost decernate premii de excelență membrilor noștri, care și-au adus un aport deosebit la ridicarea standardelor profesionale și etice în activitatea de consultanță fiscală.

Deși începuturile nu au fost ușoare, împreună cu dumneavoastră, am reușit să ne adunăm forțele și să trecem peste orice obstacol, devenind astăzi o organizație profesională puternică, care numără peste 6100 de membri.

*P*iața de consultanță fiscală din România a avut an de an o dezvoltare ascendentă, relevant fiind faptul că a crescut permanent gradul de conștientizare privind importanța și necesitatea tot mai accentuată a serviciilor de consultanță fiscală.

Deși a fost un an aniversar, nu vreau să fac un bilanț al realizărilor noastre, pentru că dincolo de statistici este mai important să menționez faptul că ceea ce dă greutate și prestanță Camerei Consultanților Fiscali din România este profesionalismul membrilor noștri, creșterea permanentă a calificării și specializării acestora în domeniul fiscalității interne și internaționale.

*Î*n numele Consiliului superior al Camerei Consultanților Fiscali doresc să vă mulțumesc pentru sprijinul și susținerea pe care ni le-ați acordat în toate acțiunile întreprinse de organizația noastră, în scopul de a consolida identitatea și recunoașterea publică a profesiei de consultant fiscal și să vă urez dragi colegi, cele mai frumoase gânduri, sănătate, noroc și prosperitate în Noul An.

La mulți ani!

Dr. ec. Dan Manolescu
Președinte

SUMAR:

LEGISLAȚIE

5-18

- 5-7 Impozitul pe venit și contribuțiile sociale de la 1 ianuarie 2018 - Modificări**
(Income tax and social security contributions starting January 2018 - Changes)
Sorin Biban, Tax Manager - Biriș Goran
- 7-11 Suspendarea inspecției fiscale**
(Suspension of fiscal audit)
Tanți Anghel, consultant fiscal (Tax Advisor)
- 12-14 Efectele transunerii Directivei UE 881/2016 în legislația din România și perspectivele de viitor**
(The implications of transposing the EU Directive 881/2016 in Romanian tax regulations and future perspectives)
Viorel Sboră, Manager - ATIPICT Transfer Pricing Solutions
- 14-16 Stabilirea rezidenței fiscale - necesitate și utilitate pentru lucrătorii migranți**
(Establishment of Fiscal Residence – Necessity and Utility for Migrant Workers)
Medeea Popescu, Associate Manager, People Services - KPMG
Iulia Pușcașu, Consultant, People Services - KPMG
- 17-18 Noi obligații de raportare în contextul schimbului automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal**
(New reporting obligations in the context of mandatory automatic exchange of information in the tax field)
Theodor Arteni, director executiv - Schoenherr Tax
Anamaria Tocaci, tax manager - Schoenherr Tax

FOCUS

18-30

- 18-20 Bitcoin**
Alina Necșulescu, Manager, Indirect Taxation Services - KPMG
Andrei Novac, Assistant, Indirect Taxation Services - KPMG
- 21-23 Propuneri ale Comisiei europene pentru modificarea regimului TVA în tranzacțiile intracomunitare**
(European Commission Proposals for the Amendment of the VAT Regime in Inter-Community Transactions)
Prof. univ. dr. Andrei Dobrescu (PhD)
- 24-28 Aplicarea IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții” - Considerații**
(The Enforcement of IFRS 15 “Revenues from Contracts with Customers” - Considerations)
Dr. Georgeta Petre, consultant fiscal, expert contabil, auditor financiar (PhD, Tax Advisor, Accounting Expert, Financial Auditor)
Drd. Nicoleta Pavel, doctorand Școala Doctorală de Contabilitate - ASE (PhD Candidate with the Doctoral School of Accounting, the Bucharest Academy of Economic Studies)
- 28-30 Noi provocări pentru entitățile care aplică IFRS**
(New Challenges for Entities Applying the IFRS)
Ec. dr. Alexandra Lazăr (PhD)

INTERNAȚIONAL

31

ENGLISH SECTION

32-34

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

Impozitul pe venit și contribuțiile sociale de la 1 ianuarie 2018

- MODIFICĂRI -

Abstract: În data de 10 noiembrie 2017 a fost publicată în Monitorul Oficial nr. 885 Ordonanța de Urgență nr. 79/2017 pentru modificarea și completarea Codului fiscal. Dintre modificările aduse, o bună parte vizează impozitul pe venit și contribuțiile sociale. Articolul de față încearcă o trecere în revistă a principalelor astfel de modificări.

Cuvinte cheie: OUG 79/2017, impozit pe venit, contribuții de asigurări sociale, contribuții de asigurări sociale de sănătate, contribuția asiguratorie pentru muncă, baza de calcul.

| Sorin **BIBAN** - Tax Manager, Biriș Goran

In privința impozitului pe venit, principala modificare privește cota aplicabilă pentru veniturile realizate începând cu data de 1 ianuarie 2018, aceasta fiind redusă de la 16% la 10%. De asemenea, în cazul veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală, cota impozitului reținut la sursă cu titlu de plăți anticipate se va reduce de la 10% la 7% (articolul 72 alin. (2) din Codul fiscal). În cazul veniturilor din salarii de până la 1.950 lei, deducerea personală acordată va fi de 510 lei – 1310 lei, în funcție de numărul persoanelor aflate în întreținere. Pentru veniturile brute din salarii cuprinse între 1.950 lei și 3.600 lei, deducerea personală va fi cuprinsă între 15 lei și 1.295 lei, în funcție de numărul persoanelor aflate în întreținere.

În privința contribuțiilor sociale, modificările aduse sunt substanțiale, în sensul că se elimină contribuțiile angajatorului (practic, sunt eliminate sintagmele „contribuția individuală” sau „contribuția angajatorului”), întreaga povară fiscală trecând în sarcina

angajatului, sunt eliminate anumite contribuții și de asemenea, este introdusă o contribuție nouă. În cazul veniturilor din activități independente, persoana asigurată va suporta cota întreagă a contribuțiilor.

În cazul contribuției de asigurări sociale (CAS), cota aplicabilă va fi de 25% - datorată de către persoanele asigurate. De asemenea, sunt prevăzute cotele de CAS de 4%, pentru condițiile deosebite de muncă, respectiv 8%, pentru condițiile speciale de muncă, în ambele cazuri datorate de către persoanele fizice sau juridice ce au calitatea de angajatori sau sunt asimilate acestora. Baza de calcul, respectiv modalitatea de declarare și plată a contribuției vor fi diferite, în funcție de natura venitului, după cum urmează:

- **În cazul veniturilor din salarii sau asimilate acestora,** baza lunară de calcul va fi reprezentată de câștigul brut realizat. În cazul cotelor de 4% și 8%, datorate de angajatori, baza de calcul va fi reprezentată de suma câștigurilor brute, realizate de angajații ce obțin venituri din salarii sau asimilate acestora, pentru activitatea des-

fășurată în condiții deosebite sau speciale de muncă.

Obligația privind calculul, declararea și plata contribuției va reveni angajatorului, termenul fiind data de 25 a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile, sau data de 25 a lunii următoare trimestrului pentru care aceasta este datorată.

Baza lunară de calcul poate fi mai mică decât nivelul salariului de bază minim brut pe țară în vigoare în luna pentru care datorează CAS (1.900 lei de la 1 ianuarie 2018), inclusiv în cazul angajaților cu contract individual de muncă cu timp parțial. În cazul acestora din urmă, aceasta înseamnă că se poate ajunge în situația absurdă în care aceștia nu doar că nu vor mai rămâne cu nimic din salariul brut, ci vor putea fi nevoiți chiar să vină cu bani de acasă pentru plata CAS.

- **În cazul persoanelor care realizează venituri din activități independente,** baza lunară de calcul va fi reprezentată de **venitul ales** de contribuabil, care nu va putea fi mai mic decât nivelul salariului de bază minim brut pe țară în vigoare în luna pentru care se datorează contribuția. ►



Contribuția va fi datorată de persoanele în cazul cărora

1. venitul net realizat în anul precedent, exclusiv cheltuielile reprezentând CAS, raportat la numărul lunilor de activitate din cursul anului, este cel puțin egal cu nivelul salariului de bază minim brut pe țară în vigoare în luna ianuarie a anului pentru care se stabilește contribuția;
2. venitul lunar estimat a se realiza, în cazul persoanelor care încep activitatea în cursul anului, este cel puțin egal cu nivelul salariului minim brut pe țară în vigoare în luna în care este începută activitatea, sau, în cazul persoanelor ce trec de la determinarea venitului net anual pe baza normelor de venit la sistemul real (pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă), cel puțin egal cu salariul minim brut pe țară în vigoare în luna ianuarie a anului pentru care se stabilește contribuția;
3. valoarea lunară a normelor de venit, obținută prin raportarea normelor anuale de venit la numărul lunilor de activitate din cursul anului, este cel puțin egală cu salariul minim brut pe țară în vigoare în luna ianuarie a anului pentru care se stabilește contribuția, în cazul persoanelor care în anul în curs desfășoară activități impuse pe bază de norme de venit;
4. venitul net lunar realizat în anul precedent, rămas după scăderea din venitul brut a cotei forfetare, raportat la numărul lunilor de acti-

vităte din cursul anului, este cel puțin egal cu nivelul salariului minim brut pe țară în vigoare în luna ianuarie a anului pentru care se stabilește contribuția, în cazul veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală (pentru care impozitul pe venit se reține la sursă).

Persoanele obligate la plata contribuției, vor depune anual declarația privind venitul asupra căruia se datorează CAS, până la data de 31 ianuarie a anului în curs. Persoanele care încep activitatea în cursul anului, iar venitul lunar estimat este cel puțin egal cu salariul minim brut pe țară, depun declarația în termen de 30 de zile de data începerii activității.

Persoanele care în anul fiscal precedent au realizat venituri din activități independente sub plafonul lunar (salariul minim brut pe țară) nu vor datora CAS pentru anul în curs și nu vor avea obligația depunerii declarației menționate anterior, dar vor putea opta pentru plata acesteia. CAS datorată de persoanele fizice care realizează venituri din activități independente se va stabili de organele fiscale, prin decizie de impunere, emisă în baza declarației menționate mai sus. Plata se va efectua trimestrial, în 4 rate egale, până la data de 25 a ultimei luni din trimestru.

În cazul contribuției de asigurări sociale de sănătate (CASS), cota aplicabilă de la 1

ianuarie 2018 va fi de 10%.

Pentru veniturile din salarii sau asimilate salariilor, baza lunară de calcul a CASS va fi reprezentată de câștigul brut realizat. Obligația de calcul, declarare și plată a contribuției va reveni angajatorului.

Pentru următoarele categorii de venituri, CASS se va datora **numai în cazul în care veniturile anuale cumulate sunt cel puțin egale cu 12 salarii minime brute pe țară:**

- a. venituri din activități independente;
- b. venituri din asocierea cu o persoană juridică;
- c. venituri din cedarea folosinței bunurilor;
- d. venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură;
- e. venituri din alte surse.

Pentru veniturile menționate mai sus, în cazul în care CASS va fi datorată, baza lunară de calcul va fi reprezentată de salariul minim brut pe țară în vigoare în luna în care se datorează contribuția. Încadrarea în plafonul anual se va face, la fel ca în cazul CAS, prin însumarea veniturilor anuale realizate în anul precedent. Acestea vor avea de asemenea obligația să depună o declarație privind încadrarea în plafon, până la data de 31 ianuarie a anului pentru care se datorează contribuția, sau în termen de 30 de zile de la începerea activității, după caz.

Persoanele care realizează venituri din categoria celor menționate la lit. a) – e) de

mai sus, sub plafon, pot opta pentru depunerea declarației și plata contribuției, în aceleași condiții prevăzute pentru persoanele ale căror venituri depășesc plafonul. Contribuția se va stabili de către organele fiscale, în baza declarației privind încadrarea în plafon, plata efectuându-se trimestrial, până pe data de 25 a ultimei luni din trimestru.

Așadar, în cazul veniturilor din salarii sau asimilate acestora, CAS și CASS se vor datora în toate cazurile, fără vreun plafon cu privire la baza de calcul. Persoanele care obțin venituri din activități independente, pe de altă parte, nu doar că vor datora CAS și CASS numai în cazul în care venitul realizat se încadrează în plafonul menționat mai sus, dar baza lunară de calcul va fi cea aleasă de asigurat (dar nu mai puțin de un salariu minim brut pe țară), în cazul CAS, respectiv salariul minim brut pe țară în cazul CASS. Se creează deci o discrepanță semnificativă în cele două situații. Având în vedere acest aspect și ținând cont și de lipsa de predictibilitate a legislației fiscale, nu trebuie exclusă posibilitatea ca pe termen mediu să se revină asupra bazei de calcul, în cazul persoanelor care obțin venituri din activități independente, însă cu păstrarea cotelor de contribuții majorate. Altfel spus, *cadoul* oferit acum activităților independente, s-ar putea dovedi a fi unul otrăvit.

În final, în cazul veniturilor din salarii sau asimilate acestora, sunt eliminate următoarele contribuții:

- contribuția asigurărilor pentru șomaj;
- contribuția pentru concedii și indemnizații;
- contribuția pentru accidente de muncă și boli profesionale;
- contribuția la fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale.

De asemenea, este introdusă o nouă contribuție – contribuția asiguratorie pentru muncă – datorată de către angajatori. Cota acestei contribuții va fi de 2,25%, iar baza de calcul va fi reprezentată de suma câștigurilor brute realizate din salarii și venituri asimilate salariilor. Din contribuția încasată lunar la bugetul de stat, 20% se va distribui către bugetul asigurărilor de șomaj, 15% către fondul de garantare pentru plata creanțelor salariale, 5% către sistemul de asigurare pentru accidente de muncă și boli profesionale și 40% către fondul național unic de asigurări sociale de sănătate pentru plata concediilor medicale. Restul de 20% se va face venit la bugetul de stat. ■

Suspendarea inspecției fiscale

Abstract: Articolul prezintă o analiză a instituției suspendării inspecției fiscale, instituție specifică dreptului fiscal. Analiza se bazează, desigur pe regulile în vigoare la această dată, așa cum ele sunt prevăzute la art. 127 C. pr. fisc.

Așa cum vom vedea în cele ce urmează, analiza scoate în evidență și aspecte care pot ridica controverse, sens în care demersul poate constitui și o provocare de lege ferenda.

Cuvinte cheie: suspendare inspecție fiscală, decizie de suspendare, decizie de respingere a suspendării, organe fiscale, creanțe fiscale, contribuabil, momentul începerii suspendării, încetarea suspendării, efectele suspendării.

| **Tanți ANGHEL** - consultant fiscal

Suspendarea inspecției fiscale reprezintă un incident procedural care intervine în cursul derulării unei inspecții fiscale, deci ulterior datei începerii inspecției fiscale așa cum aceasta este definită la art. 123 și care constă în oprirea temporară a inspecției fiscale. Cu alte cuvinte, ulterior momentului de la care suspendarea produce efecte și până la momentul încetării suspendării, inspecția fiscală nu mai poate continua, ceea ce înseamnă că organul fiscal, raportat la persoana supusă inspecției fiscale suspendate, nu mai poate întreprinde nicio activitate din cele care intră în sfera/ obiectul inspecției fiscale, așa cum acestea sunt definite la art. 113 C. pr. fisc., cu excepția celor care constituie cauza suspendării.

Suspendarea are drept scop protejarea intereselor părții din inițiativa căreia intervine suspendarea, care poate fi organul fiscal sau contribuabilul, pentru o stabilire corectă a situației fiscale supusă examinării, prin sistarea temporară a efectuării oricăror acte de inspecție. În această perioadă sunt posibile doar efectuarea de operațiuni care se circumscriu motivului suspendării. Sediul materiei suspendării inspecției fiscale îl reprezintă art. 127 C. pr. fisc., ale cărui reguli fac obiectul analizei de față.

1. În ceea ce privește izvorul suspendării

Suspendarea inspecției fiscale este un incident care se decide pe cale administrativă, mai precis de către conducătorul organului de inspecție fiscală, care, potrivit art. 127 C. pr. fisc., deține competența de a dispune suspendarea. În acest sens, suspendarea inspecției trebuie să facă obiectul unei decizii care se comunică contribuabilului. Decizia este un act administrativ fiscal și este supusă regimului acestor acte.

2. În ceea ce privește condițiile în care poate interveni suspendarea

Suspendarea inspecției fiscale poate interveni astfel:

- din inițiativa organului de inspecție fiscală. În acest caz, legiuitorul a prevăzut expres cauzele suspendării, mai precis cazurile în care conducătorul inspecției fiscale poate decide suspendarea, impunând totodată condiția ca respectiva cauză să fie de natură a împiedica finalizarea inspecției fiscale. Ca urmare, organul fiscal, atunci când decide suspendarea, trebuie să motiveze decizia sa, atât cu privire la cauza de suspendare, cât și cu privire la modalitatea în care această cauză împiedică finalizarea inspecției fiscale, astfel încât se impune ►

soluția suspendării. Lipsa unei astfel de motivări are valoarea unei motivări insuficiente a unui act administrativ fiscal (deciziei de suspendare), situație care este contrară principiului bunei administrări¹. Decizia de suspendare, având natura juridică a unui act administrativ fiscal, poate fi contestată în condițiile Titlului VIII C. pr. fisc.;

- la solicitarea contribuabilului. În acest caz, legiuitorul a impus condiția ca cererea contribuabilului să fie justificată. Fiind vorba de o cerere a contribuabilului asupra căreia, așa cum rezultă din alin. (3) al art. 127 C. pr. fisc., conducătorul inspecției fiscale decide în funcție de justificările aduse de contribuabil, soluționarea cererii presupune astfel emiterea unei decizii, care poate fi o decizie de suspendare sau decizie de respingere a suspendării. Aceasta din urmă are natura unui act administrativ fiscal și poate face obiectul unei contestații în condițiile Titlului VIII C. pr. fisc.

În legătură cu eventualele acțiuni îndreptate împotriva fie a deciziei de suspendare decisă din oficiu de către organul fiscal, fie împotriva deciziei de respingere a suspendării inspecției solicitată de contribuabil, se impune un comentariu care rezultă din caracteristica triplei prezumții de care beneficiază orice act administrativ, inclusiv cel fiscal: de legalitate, de autenticitate, de veridicitate, cu consecința faptului că actul administrativ fiscal este executoriu din oficiu. Cu alte cuvinte:

- în cazul suspendării din oficiu, decizia de suspendare produce efecte în sensul că intervine suspendarea, cu toate efectele ei așa cum vom vedea mai jos;
- în cazul suspendării la cererea contribuabilului, decizia de respingere a suspendării are ca efect continuarea inspecției, cu aplicarea tuturor regulilor pe care le presupune această procedură.

În acest context, apare ca fiind legitimă întrebarea cu privire la finalitatea unei contestații împotriva respectivelor acte administrative fiscale, mai ales că este foarte probabil ca, în considerarea perioadei în care, în practică, se soluționează definitiv o contestație împotriva unui act administrativ fiscal (parcursarea fazei administrative și a celei jurisdicționale), obiectul deciziei atacate să se fi epuizat la momentul deciziei definitive, respectiv:

- în cazul contestației împotriva deciziei de suspendare, suspendarea inspecției să fi încetat și poate chiar și inspecția să se fi finalizat;

- în cazul contestației împotriva deciziei de respingere a suspendării, inspecția să se fi finalizat.

Astfel, deși actele administrative fiscale în discuție sunt susceptibile de a fi contestate, această posibilitate are o relevanță mai degrabă teoretică atâta timp cât este posibil ca rezultatul final al căilor de atac împotriva respectivelor acte să nu mai poată fi valorificat.

Ceea ce rămâne cu certitudine la îndemâna contribuabilului atunci când se consideră lezat în drepturile sale printr-o decizie de suspendare a inspecției sau printr-o decizie de respingere a suspendării inspecției, este ridicarea excepțiilor procedurale în legătură cu respectivele decizii în cadrul căii de atac împotriva deciziei de impunere emisă ca urmare a inspecției fiscale, indicând desigur și prejudiciul suferit prin acțiunea/ inacțiunea organului fiscal. În concret, contribuabilul care, ridicând excepția nelegalității deciziei de suspendare, obține admiterea acesteia, poate cere anularea prejudiciului suferit, respectiv a accesoriilor pretinse de organul fiscal pe perioada suspendării nelegale.

În mod similar, presupunând că un contribuabil a solicitat suspendarea inspecției pentru a obține și prezenta inspecției înscrisuri relevante pentru situația sa fiscală (ex. confirmări de la partenerii de afaceri cu privire la realitatea unor tranzacții), care pot contribui la clarificarea concluziilor inspecției fiscale, iar organul fiscal a respins suspendarea, contribuabilul în cauză poate contesta decizia de impunere emisă de organul de inspecție fiscală ridicând excepția nelegalității deciziei de respingere a suspendării și solicitând anularea impunerii prejudiciabile.

De precizat că, în lipsa unei prevederi exprese, contribuabilul nu este decăzut din dreptul de a invoca, pe calea excepției procedurale, nelegalitatea deciziei de suspendare sau, după caz, a deciziei de respingere a suspendării odată cu contestația împotriva deciziei emisă urmare inspecției fiscale, dacă acesta din urmă este un act prejudiciabil, iar prejudiciul are legătură cu drepturile încălcate prin emiterea deciziei

de suspendare sau, după caz, a deciziei de respingere a suspendării.

3. În ceea ce privește cauzele suspendării la inițiativa organului fiscal

Cauzele suspendării, așa cum rezultă din alin. (1) al art. 127, pot fi clasificate astfel:

- pentru administrarea unor probe „externe”, relevante pentru situația fiscală a contribuabilului supus inspecției: obținerea, de la partenerii de afaceri ai contribuabilului, a unor informații în legătură cu operațiunile derulate, urmare derulării unui control inopinat la respectivul partener; efectuarea, de către un expert desemnat, unei expertize (tehnice); efectuarea unor cercetări în scopul identificării unor persoane sau a realității unor tranzacții; obținerea de informații de la terți, autorități, inclusiv autorități fiscale din alte state;

- pentru finalizarea unor acțiuni de control care ar putea influența rezultatele inspecției, cum ar fi un control antifraudă efectuat la contribuabilul supus inspecției ce se dorește a fi suspendată, efectuarea verificărilor la ceilalți membri ai grupului fiscal unic;

- pentru emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale;

- pentru îndeplinirea, de către contribuabil, a unei măsuri ce face obiectul unei decizii de măsuri emisă de organul de inspecție fiscală pe numele respectivului contribuabil;

- pentru alte cazuri temeinic justificate.

4. În ceea ce privește cauza de suspendare prevăzută la alin. (4) al art. 127

Cauza prevăzută la alin. (4) al art. 127, privește situația în care rezultatele inspecției fiscale pot fi influențate de soluționarea unei acțiuni în contenciosul administrativ fiscal (contestație sau acțiune în instanță) împotriva unui act administrativ fiscal emis anterior pe numele contribuabilului supus inspecției fiscale.

Decizia de suspendare în privința acestei cauze este de asemenea în competența conducătorului inspecției fiscale care deține și competența de efectuare a inspecției fiscale, cu precizarea că suspendarea poate interveni deopotrivă din inițiativa organului fiscal și din inițiativa contribuabilului. Este o cauză de suspendare la care ambele părți

1. A se vedea Cauza C-269/90 Technische Universität München c. Hauptzollamt München-Mitte din care rezultă nu numai că motivarea suficientă a unei decizii de către o administrație reprezintă o exigență a principiului bunei administrări, ci și faptul că printr-o astfel de conduită, dreptul de apreciere este realizat cu respectarea limitelor legii. Iată ce reține judecătorul european în decizia sa: „Dar, în cazurile în care instituțiile Comunității dispun de o astfel de putere de apreciere, respectarea garanțiilor conferite de ordinea juridică comunitară în procedurile administrative îmbracă o importanță cu atât mai mult fundamentală. Printre aceste garanții figurează, în special, obligația pentru instituția competentă de a examina, cu grijă și imparțialitate, toate elementele pertinente din cazul în speță, dreptul persoanei interesate de a-și face cunoscut punctul său de vedere ca și cel de a avea o decizie motivată într-o manieră suficientă. Numai în acest fel Curtea poate verifica dacă elementele de fapt și de drept de care depinde exercitarea dreptului de apreciere sunt îndeplinite”.

sunt îndreptățite, ambele fiind interesate ca soluția ce se va pronunța în calea de atac și care s-ar impune și în adoptarea deciziei ce se va emite de inspecția fiscală să fie avută în vedere în această din urmă procedură.

5. În ceea ce privește perioada de suspendare

Perioada de suspendare a inspecției fiscale reprezintă perioada situată între momentul la care aceasta începe și momentul la care ea încetează.

Momentul începerii perioadei de suspendare, deși nu este prevăzut expres de legiuitor, rezultă din decizia de suspendare, fiind indisolubil legat de aceasta. Este și motivul pentru care legiuitorul a apreciat că nu este necesară o prevedere expresă. Suspendarea, fiind „condamnată” prin însăși existența ei la un început, acest moment se impune de la sine ca obiect al deciziei de suspendare, alături de decizia de suspendare propriu-zisă. În cazul în care totuși decizia nu prevede un astfel de moment, devin incidente prevederile art. 48 C. pr. fisc.², sens în care momentul începerii suspendării inspecției este data comunicării deciziei de suspendare.

În acest context, ar mai fi de analizat și soluționat situația în care decizia de suspendare este comunicată la o dată anterioară sau posterioară momentului începerii suspendării prevăzută în decizia de suspendare. Soluțiile ce se impun, în lumina art. 48, sunt:

- dacă data comunicării deciziei de suspendare este anterioară momentului începerii suspendării prevăzută în decizia de suspendare, atunci acest din urmă moment este și momentul care trebuie avut în vedere ca fiind momentul începerii suspendării
- dacă data comunicării deciziei de suspendare este ulterioară momentului începerii suspendării prevăzută în decizia de suspendare, atunci data comunicării deciziei este și momentul începerii suspendării. În schimb, în ceea ce privește momentul încetării suspendării, legiuitorul a statuat în sensul reglementării acestuia distinct, după modalitatea în care a intervenit suspendarea. Astfel:
- în cazul suspendării din inițiativa organului fiscal: data încetării motivului suspendării. Totuși, dacă motivul nu a încetat într-o perioadă de 6 luni, data încetării suspendării este data la care se împlinește acest termen de 6 luni. Regula face obiectul alineatului (2) al art. 127 C. pr. fisc;

- în cazul suspendării la cererea contribuabilului: data până la care suspendarea a fost aprobată, perioada maximă a suspendării fiind de 3 luni.

O discuție ce poate apărea în ceea ce privește perioada suspendării este cea legată de incidența asupra sa a prevederilor alineatului (6) al art. 127 C. pr. fisc., prevederi care stabilesc obligația organului fiscal de a comunica contribuabilului data reluării inspecției fiscale. Acestei obligații a organului fiscal îi corespunde dreptul corelativ al contribuabilului de a fi informat cu privire la reluarea inspecției. Fundamentul unei astfel de reguli este același cu cel referitor la dreptul contribuabilului de a fi informat cu privire la începerea unei inspecții fiscale. Reluarea inspecției înseamnă de fapt continuarea, începând cu data reluării comunicată prin înștiințare, a procedurii inspecției fiscale, ceea ce înseamnă de fapt exercitarea, de către cele două părți, a drepturilor și obligațiilor ce le revin în procedură și care au fost suspendate odată cu suspendarea inspecției.

Înainte de a analiza problema pusă în discuție se impune a face precizarea că dispozițiile în cauză, deși din text nu rezultă expres, au sens doar în situația în care suspendarea a fost dispusă din inițiativa organului fiscal, care deține și informația cu privire la momentul la care a încetat cauza suspendării. Or, în cazul suspendării la cererea contribuabilului, data la care încetează suspendarea reiese din chiar decizia de suspendare, prin care organul fiscal stabilește și durata suspendării.

Revenind la problema noastră, există două momente avute în vedere de legiuitor care pot pune în cauză data la care încetează suspendarea:

- momentul încetării cauzei suspendării, dar nu mai mult de 6 luni și
- momentul ce face obiectul înștiințării cu privire la reluarea inspecției. În legătură cu acest din urmă moment, mai poate intra în ecuația problemei și momentul comunicării înștiințării, respectiv atunci când data comunicării este ulterioară datei înscrisă în înștiințare. Din această abordare a legiuitorului, pot rezulta două opinii:
- una, conform căreia suspendarea încetează în condițiile alin. (2) al art. 127, adică la data încetării motivului suspendării sau, după caz, la data împlinirii termenului de 6 luni. În acest caz, între acest moment și până la data reluării inspecției conform

înștiințării, curge durata inspecției, deși inspecția nu se derulează efectiv dat fiind că până la data reluării, așa cum am arătat mai sus, părțile nu-și pot exercita drepturile și îndeplini obligațiile impuse de lege pentru derularea inspecției, acestea fiind deci lipsite de efectivitate;

- cea de a doua opinie, conform căreia suspendarea încetează la data reluării, întrucât cu acea dată drepturile și obligațiile ce revin părților în cadrul procedurii inspecției sunt efective.

Considerăm că soluția care se impune trebuie identificată prin prisma prevederilor art. 13 C. pr. fisc., fiind cea în favoarea contribuabilului, respectiv prima opinie, întrucât, prin efectele pe care inspecția le produce asupra sa (afectarea activității, curgerea accesoriilor etc.), contribuabilul este cel mai interesat ca inspecția fiscală să se finalizeze cât mai repede.

Ca urmare, organul fiscal este nevoit să reia inspecția fiscală în cel mai scurt timp în considerarea faptului că după încetarea suspendării începe să curgă durata de efectuare a inspecției fiscale.

Cu privire la încetarea suspendării la data încetării motivului care a generat-o, se impune, *de lege ferenda*, reglementarea dreptului contribuabilului de a fi informat, prin înștiințarea cu privire la reluarea inspecției, despre această dată, precum și dreptul contribuabilului de a i se pune la dispoziție, înscrisurile doveditoare cu privire la acest lucru.

Propunerea are în vedere nu numai obiectul declarat al Codului de procedură fiscală de asigurare a unui echilibru al drepturilor și obligațiilor părților raportului juridic fiscal (contribuabil și organul fiscal în calitate sa de reprezentant al Statului în acest raport), dar și una din exigențele principiului bunei administrări pe care și legiuitorul european le-a avut în vedere în cuprinsul art. 41 al Cartei drepturilor fundamentale ale Uniunii Europene: dreptul de acces la dosarul propriu.

6. În ceea ce privește efectele suspendării

a) Oprirea inspecției

Am arătat deja că atâta timp cât inspecția fiscală este suspendată, activitățile specifice acestei proceduri sunt suspendate, iar inspecția rămâne în nelucrare, fără a mai fi posibilă, sub pedeapsa nulității, efectuarea vreunui act de procedură de inspecție fiscală. ►

2. „(1) Actul administrativ fiscal produce efecte din momentul în care este comunicat contribuabilului/ plătitorului sau la o dată ulterioară menționată în actul administrativ comunicat, potrivit legii.
(2) Actul administrativ fiscal care nu a fost comunicat potrivit art. 47 nu este opozabil contribuabilului/ plătitorului și nu produce niciun efect juridic.”



b) Suspendarea drepturilor și obligațiilor ce revin părților în procedura inspecției fiscale. Oprirea mersului inspecției, sub raportul părților, este totală: este suportată atât de organul fiscal, cât și de contribuabil, indiferent de modalitatea în care a intervenit suspendarea. Astfel, așa cum am arătat mai sus, părțile – organul de inspecție fiscală și contribuabilul supus inspecției fiscale – nu mai pot să-și exercite drepturile și nici nu mai sunt ținute de îndeplinirea obligațiilor specifice procedurii inspecției fiscale.

c) Prelungirea duratei inspecției fiscale Este un efect prevăzut în mod expres de lege, mai precis la alin. (7) al art. 127 C. pr. fisc., în sensul că perioadele de suspendare a unei inspecții fiscale nu intră în calculul duratei acesteia.

d) Prelungirea perioadei de suspendarea prescripției dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale

Cu titlu prealabil, trebuie menționat că una din cauzele de suspendare a dreptului orga-

nelor fiscale de a stabili creanțe fiscale este începerea unei inspecții fiscale în cursul perioadei de prescripție a respectivului drept. Astfel, potrivit art. 111 alin. (2) lit. b) C. pr. fisc., termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale se suspendă „pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale (...) și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale (...)”. Cu alte cuvinte, pe durata inspecției fiscale, durată prelungită ca urmare a suspendării inspecției, prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili creanțe fiscale nu curge, ea reluându-și cursul de la data emiterii deciziei de impunere, această din urmă dată reprezentând momentul încetării prescripției.

În concluzie, suspendarea inspecției fiscale, incident al acestei proceduri situat în cursul derulării inspecției, deci ulterior începerii inspecției fiscale și anterior emiterii deciziei de impunere, va determina prelungirea inspecției fiscale și, implicit, prelungirea perioadei de suspendare a prescripției drep-

tului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale.

În acest context, trebuie amintit că, în ceea ce privește cauza de suspendare a prescripției dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale și data emiterii deciziei de impunere, art. 111 alin. (2) lit. b) C. pr. fisc. a impus o condiție: respectarea duratei legale de efectuare a inspecției fiscale. Condiția s-a dorit a fi o garanție în favoarea contribuabililor împotriva practicilor contrare bunei administrări prin care organele fiscale, fără o justificare rezonabilă, nu respectau durata legală de efectuare a inspecției fiscale. Au fost frecvente situații în care inspecția fiscală începea și, fără a fi dispusă vreo suspendare a sa, inspecția se finaliza după doi ani sau chiar mai mult, fără ca organul fiscal să dea socoteală sau să suporte vreo sancțiune. În schimb, contribuabilul, lipsit fiind de vreun drept care să-l apere împotriva acestor practici, era sancționat, el suportând accesoriile stabilite

pe toată perioada inspecției. Deși reglementarea duratei de către legiuitor reprezintă în fapt o obligație a organului fiscal de a o respecta, lipsa unei sancțiuni pentru încălcarea duratei conferă dispoziției în cauză un caracter de recomandare.

Or, condiția respectării duratei de efectuare a inspecției pentru ca organul fiscal să beneficieze de suspendarea prescripției dreptului său de a stabili creanțe fiscale, reprezintă o garanție legală pe care contribuabilii o pot folosi invocând excepția prescripției atunci când organul fiscal, emite o decizie de impunere cu încălcarea regulilor referitoare la prescripția dreptului său de a stabili creanțe fiscale.

Cu toate acestea, această garanție se poate dovedi lipsită de eficiență atunci când organul fiscal utilizează excesiv dreptul său de a suspenda inspecția fiscală, fiind vorba desigur de utilizarea cauzelor de suspendare prevăzute la art. 127 alin. (1). Cu titlu exemplificativ, dacă organul fiscal suspendă de două ori inspecția fiscală la un mare contribuabil, odată pentru finalizarea unui control antifraudă și a doua oară pentru emiterea unei decizii a Comisiei fiscale centrale, iar perioada de suspendare este în ambele cazuri cea maximă de 6 luni, rezultă că inspecția se finalizează efectiv după 1 an și 6 luni. În această situație, durata legală fiind respectată, organul fiscal are beneficiul suspendării prescripției dreptului său de a stabili creanțe fiscale. În schimb contribuabilul, cel în beneficiul căruia curge prescripția este afectat în acest drept reprezentat de termenul de prescripție, deși cauzele care au determinat suspendarea inspecției și implicit suspendarea prescripției dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale nu-i sunt, în marea majoritate a lor, imputabile.

Deși contribuabilul are la îndemână calea de atac împotriva deciziei de suspendare, se impune însă o protecție suplimentară în ceea ce privește incidența suspendării inspecției asupra cursului prescripției dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale atunci când motivația suspendării o reprezintă oricare din cauzele prevăzute la art. 127 alin. (1). Și aceasta, în considerarea obiectivului Codului de procedură fiscală, declarat atât cu ocazia adoptării Vechiului Cod (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003),

cât și cu ocazia adoptării Noului Cod (Legea nr. 207/2015), respectiv asigurarea unui echilibru al drepturilor și obligațiilor părților raportului juridic fiscal (contribuabil și organul fiscal în calitatea sa de reprezentant al Statului în acest raport). În concret, curgerea prescripției dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale pe perioada suspendării inspecției în situațiile de suspendare prevăzute la art. 127 alin. (1) C. pr. fisc., ar constitui o garanție împotriva utilizării excesive a dreptului organului fiscal de a suspenda inspecția fiscală și, pe această bază, asigurarea compatibilității cu una din exigențele bunei administrări: rezonabilitatea desfășurării unei proceduri, în cazul nostru fiind vorba de procedura inspecției fiscale.³

7. Speță⁴

Situația de fapt:

- Societatea „X” a făcut obiectul unei inspecții fiscale, care a început în data de 1 martie 2011, perioadele fiscale supuse acestei inspecții fiind 2007 – 2009;
- În cursul inspecției au fost emise mai multe decizii de suspendare a inspecției, perioadele de suspendare totalizând 12 luni;
- Inspecția s-a finalizat prin emiterea Raportului de inspecție fiscală și a Deciziei de impunere, acte emise în data de 01/06/2012;
- În data de 01/03/2015 s-a emis o decizie de reverificare a perioadelor fiscale 2007 – 2009 pe care societatea nu a contestat-o;
- Noua inspecție fiscală începe la 15/03/2015 și se finalizează prin emiterea Raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere din 30/03/2015;
- Societatea contestă actele inspecției, invocând excepția prescripției dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale.

Problema:

- În condițiile în care inspecția a fost suspendată 12 luni, a intervenit, pe cale de consecință, suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale?

Soluție:

Pentru anul fiscal 2007:

- termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale a început să curgă la 1 ianuarie 2008 și, în

lipsa cauzei de suspendare, s-ar fi împlinit la 31.12.2011;

- la data de 1 martie 2011, data începerii inspecției fiscale, se suspendă prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale;
 - suspendarea încetează la data de 01 iunie 2012, data emiterii deciziei de impunere. Or emiterea deciziei de impunere s-a emis urmare unei inspecții fiscale a cărei durată a fost prelungită prin suspendări ale acesteia;
 - rezultatul este că perioada de suspendare a prescripției dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale a totalizat 15 luni;
 - suspendarea prescripției dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale, ca în cazul oricărei suspendări, are ca efect prelungirea termenului la care se împlinește prescripția, în considerarea faptului că perioada suspendării nu intră în calculul duratei acesteia. În concret, pentru a calcula momentul împlinirii prescripției suspendate, perioada de suspendare se adaugă la termenul de prescripție care s-ar fi împlinit în lipsa suspendării. Astfel, în cazul în speță, la termenul de 31.12.2011 se adaugă cele 15 luni în care prescripția a fost suspendată, ceea ce înseamnă că, în cazul în speță, prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale s-a împlinit la 31.03.2013;
 - pe cale de consecință, la data la care s-a decis reverificarea (01.03.2015), precum și la data la care a început noua inspecție fiscală, pentru anul 2007 (15.03.2015), dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale era prescris.
- Pentru anul fiscal 2008:
- raționamentul este similar, concluzia fiind că și în acest caz la data la care s-a decis reverificarea (01.03.2015), precum și la data la care a început noua inspecție fiscală, pentru anul 2008 (15.03.2015), dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale era prescris.
- Pentru anul fiscal 2009:
- În schimb, pentru anul fiscal 2009, prescripția s-a împlinit la 31.03.2015, astfel că la data la care s-a decis reverificarea (01.03.2015), precum și la data la care a început noua inspecție fiscală (15.03.2015), dreptul organului fiscal de a stabili creanțe fiscale nu era încă prescris inspecția începând anterior împlinirii prescripției. ■

3. A se vedea concluziile Avocatului General Jacobs, depuse în cauza C-270/99 Z. c. Parlamentul European, din care rezultă principiul rezonabilității perioadei în care administrația derulează o procedură: "Trebuie să recunoaștem, ca punct de plecare în examinarea argumentului reclamantei, că o administrație lentă este o administrație rea. Este indubitabil că principiul bunei administrări impune ca în toate procedurile susceptibile de a ajunge la adoptarea unei măsuri care lezează interesele uneia sau mai multor persoane, administrația comunitară este ținută să evite întârzierile anormale și să asigure că fiecare act de procedură intervine într-un termen rezonabil, raportat la actul precedent. Putem aminti în acest sens că Comitetul Miniștrilor din cadrul Consiliului Europei a recunoscut că obligația de a lua măsuri administrative într-un termen rezonabil este unul din principiile de bază care trebuie să ghideze exercitarea puterilor discreționare ale administrației și că Mediatorul European a subliniat că o întârziere evitabilă este contrară principiului bunei administrări."

4. Speța privește o perioadă în care erau incidente prevederile Vechiului Cod de procedură fiscală (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003), care la art. 92 alin. (2) lit. b) prevedea o cauză similară de suspendare a dreptului organelor fiscale de a stabili creanțe fiscale

Efectele transpunerii Directivei UE 881/2016 în legislația din România și perspectivele de viitor

Abstract: Prezentul articol analizează impactul transpunerii Directivei UE 881/2016 în legislația din România prin OUG 42/2017, prezintă măsurile practice ce ar trebuie luate de companiile care sunt parte din grupuri multinaționale cu cifra de afaceri consolidată de peste 750 milioane EUR și analizează perspectivele de viitor în ceea ce privește toate aceste noi modificări legislative.

Cuvinte cheie: raportul pentru fiecare țară în parte, Country by Country Reporting, OUG 42/2017, Directiva UE 881/2016.

| Viorel **SBORA** - Manager, ATIPICT Transfer Pricing Solutions

Contextul internațional

Planul de acțiuni cu privire la erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor („BEPS”) publicat în 2013 de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică („OECD”) și avizat de miniștrii de finanțe ai țărilor G20 în anul 2015, a adus în atenția publicului larg ca:

1. autoritățile fiscale din toate țările lumii nu aveau instrumentele necesare pentru a lupta împotriva mutării profiturilor și erodării bazelor impozabile; și
2. era necesară implementarea unor sisteme și unelte care să transparentizeze informațiile de natură fiscală cu privire la companiile membre ale grupurilor multinaționale; și
3. era necesar un mecanism comun și uniform de evaluare în ansamblu a riscurilor comportate de prețurile de transfer și alte riscuri evidențiate de BEPS cu privire la mutarea profiturilor și erodarea bazei impozabile. În ceea ce privește instrumentele pentru lupta împotriva mutării profiturilor și erodării bazei impozabile și respectiv sistemele și uneltele pentru transparentizarea informațiilor, statele membre UE aveau deja implementată Directiva 2011/16/UE a Consiliului care prevedea schimbul de informații la cerere în mai multe

domenii și care în teorie ar fi permis luarea de acțiuni în această direcție.

Cu toate acestea, deoarece (i) obiectivul Directivei 2011/16/UE era mai degrabă unul general și nu unul orientat specific pe împiedicarea mutării profiturilor și erodarea bazei impozabile și (ii) schimbul de informații se făcea doar la cerere, acesta nu funcționa corespunzător și ca atare a fost nevoie de o actualizare a Directivei 2011/16/UE cu Directiva 881/2016, care a venit cu specificații concrete cu privire la sistemele și uneltele practice prin care să forțeze transparentizarea informațiilor și schimbul automat al unui set definit de informații în domeniul fiscal între statele Uniunii Europene.

Măsurile din Directiva 881/2016 au fost derivate din acțiunea 13 din planul BEPS al OECD, care a fost preluată de numeroase alte țări din afara OECD și UE (spre exemplu Singapore, China etc). Astfel, se poate afirma că există de data aceasta toate premisele că schimbul de informații se va și realiza în practică și în plus se va realiza la nivel internațional, indiferent dacă anumite țări sunt sau nu parte din OECD sau UE.

Suplimentar, OECD a publicat un manual care să ajute autoritățile fiscale să interpreteze

rapoartele pentru fiecare țară în parte CbCR și în cele din urmă să-și concentreze toate resursele pe verificarea amplă a companiilor ai căror indicatori financiari-fiscali indică un potențial risc de mutare a profiturilor.

Având în vedere cele de mai sus, se poate afirma că tema CbCR, apărută în cadrul planului BEPS, a ajuns în faza finală de implementare la nivelul statelor membre UE și OECD, dar și la nivelul unora dintre statele non-membre.

Efectele transpunerii Directivei UE 881/2016 privind schimbul automat de informații fiscale în legislația din România

Odată cu apropierea termenului limită impus de Uniunea Europeană privind transpunerea Directivei UE 881/2016 în ceea ce privește schimbul automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal (i.e. 4 iunie 2017), țările membre UE au transpus în ritm accelerat, în legislațiile locale, modificările aduse de această directivă.

Fără a aduce modificări notabile la textul european, prin OUG 42/2017, Guvernul României oferă premisele unei noi surse de informații ce pot fi utilizate în cadrul unei



inspecții fiscale sau în cadrul analizelor de risc preliminară începerii inspecțiilor fiscale. Interpretând noua legislație, se poate deduce că în România există mai multe categorii de companii ce fac parte din grupuri cu cifra de afaceri consolidată (conform prevederilor Directivei 2013/34/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 26 iunie 2013) de peste 750 milioane EUR ce vor avea obligația de a depune raportul pentru fiecare țară în parte CbCR, astfel:

1. companii care au obligația de a depune raportul pentru fiecare țară în parte, CbCR, în calitate de companie mamă finală;
2. companii din grupuri, la origine românești, ce au companiile mamă finale localizate în alte jurisdicții fiscale, și care cel mai probabil își vor desemna drept entități raportoare - companiile mamă surogat rezidente în România;
3. companii care nu au nici o altă filială într-una din țările în care este implementată legislația de raportare pentru fiecare țară în parte CbCR sau ale căror companii mamă finale/ companii desemnate să depună raportările pentru fiecare țară în parte CbCR sunt rezidente într-una din țările care:
 - (i) nu sunt parte din Uniunea Europeană (i.e. astfel încât schimbul automat de informații să se facă în baza Directivei 881/2016 transpusă în legislațiile locale). Important, de luat în calcul, este că România nu a semnat încă acordul multilateral de schimb automat

de informații privind raportul pentru fiecare țară în parte și, ca atare, nu o să poată face schimb automat de informații cu marea majoritate a jurisdicțiilor din afara Uniunii Europene, chiar dacă acestea au semnat acest acord multilateral, de exemplu Statele Unite ale Americii, Turcia, Elveția, China, Canada, India, Israel, Japonia, Rusia, Singapore, Emiratele Arabe Unite, Kuweit, Liban, Panama, Insulele Virgine Britanice etc;

(ii) nu au un acord bilateral de schimb automat de informații cu România; sau
(iii) nu au o convenție de evitare a dublei impunerii cu România care să permită schimbul liber și automat de informații cu caracter personal.

4. companii aflate în eșec sistemic: de exemplu atunci când autoritățile din România nu primesc raportările pentru fiecare țară în parte CbCR de la jurisdicțiile unde grupurile au depus aceste raportări fie din cauza suspendării schimbului automat de informații, fie din cauză că în țările în care s-au depus raportările s-a solicitat să se schimbe informații doar cu guvernele care sunt certificate ISO/IEC 27000 în ceea ce privește securitatea informațiilor, fie din cauză că acele jurisdicții refuză pur și simplu să transmită către autoritățile din România aceste raportări;
5. alte companii care vor fi desemnate de companiile mamă finale ca fiind companii mamă surogat sau alte entități raportoare desemnate.

De asemenea, este important de reținut că deși nu sunt multe companii din România care au obligația de a depune rapoartele pentru fiecare țară în parte, CbCR, fiecare companie care face parte dintr-un grup multinațional de companii cu cifra de afaceri consolidată de peste 750 milioane EUR va:

1. avea obligația să notifice autoritățile fiscale din România cât mai repede de la data publicării în Monitorul Oficial a Ordinului Președintelui ANAF privind aprobarea modelului și conținutului formularului „Raportul pentru fiecare țară în parte” i.e. 14 noiembrie 2017. Această notificare va trebui depusă atât pentru anul financiar 2016, cât și pentru anul financiar 2017.

Modelul de notificare și instrucțiunile de completare a acestuia au fost publicate în 14 noiembrie 2017 prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 3049/2017, iar formularele aferente au fost publicate în 11.12.2017 pe pagina web a ANAF sub denumirea “R405 - Notificare privind calitatea entității constitutive a grupului de întreprinderi multinaționale, respectiv privind identitatea și rezidența fiscală a entității raportoare a grupului de întreprinderi multinaționale”.

2. trebuie să transmită companiei mamă finale, până la 31.12.2017, informațiile cu privire la anul fiscal 2016 o serie de indicatori financiari.

Modelul de raport pentru fiecare țară în parte (CbCR) și instrucțiunile de completare a ►

acestui au fost publicate în 14 noiembrie 2017, prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 3049/2017, iar formularele aferente au fost publicate în 11.12.2017 pe pagina web a ANAF sub denumirea "R404 – Raportul pentru fiecare țară în parte".

Interesant de notat este că textul de lege prevede indirect că un grup de companii care depășește cifra de afaceri de 750 milioane EUR, dar nu are filiale în mai multe jurisdicții nu trebuie să pregătească și să depună rapoarte pentru fiecare țară în parte CbCR.

Perspective de viitor

Textul OUG 42/2017 este destul de franc cu privire la scopul colectării acestor informații, și anume efectuarea de analize de risc privind prețurile de transfer sau a altor aspecte fiscale. Cei trecuți prin focurile unei inspecții fiscale pe tema prețurilor de transfer au văzut probabil că până acum unele din ajustările realizate de către autoritățile fiscale erau adesea efectuate fără a ține cont de factori cheie, precum profilul funcțional, circumstanțele economice, strategia de afaceri sau impactul negativ al unor evenimente extraordinare.

Cu toate că textul legislativ menționează specific că nu pot fi realizate ajustări de prețuri de transfer strict în baza informațiilor simpliste prezentate în raportările pentru fiecare țară în parte, CbCR, ne așteptăm la o intensificare semnificativă a agresivității autorităților fiscale vizavi de filialele grupurilor multinaționale ce înregistrează în România pierderi sau rezultate financiare fluctuante. Toate aceste acțiuni de inspecție sau analiză de risc vor fi acum demarate pe fondul utilizării extensive a informațiilor din rapoartele pentru fiecare țară în parte CbCR.

Mai mult, este de așteptat că în contextul nevoilor din ce în ce mai evidente de suplimentare a resurselor bugetare, autoritățile fiscale din România ar trebui să profite de opțiunea de a aplica amenzi între 30.000 lei și 100.000 lei pentru nedepunerea sau depunerea cu întârziere a raportărilor pentru fiecare țară în parte CbCR (în baza art. 336, paragraful 1, literele u și v și respectiv art. 336, paragraful 2, literele l și m din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală) și amenzi între 500 lei și 1.000 lei pentru contribuabilii mici, și respectiv, între 1.000 lei și 5.000 lei pentru contribuabilii mijlocii și mari pentru nedepunerea notificărilor cu privire la entitatea raportoare (în baza art. 336, paragraful 1, literele a sau b și art. 336, paragraful 2, litera d din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală).

Pentru a da o dimensiune internațională problemei, odată cu izbucnirea scandalurilor

Panama Papers, LuxLeaks și Paradise Papers, este din ce în ce mai clară trecerea la următorul nivel fiscal de transparență, și anume obligarea grupurilor multinaționale de a face publice aceste rapoarte pentru fiecare țară în parte CbCR. Primul pas în acest sens a fost făcut deja la 12 iunie 2017, când Parlamentul European a aprobat propunerea ca rapoartele pentru fiecare țară în parte CbCR să fie accesibile publicului larg.

Ca parte a acestui scenariu, odată cu expunerea, presiunea publică exercitată de diverse comunități asupra grupurilor multinaționale va crește enorm. Dacă până acum spectrul riscurilor era dominat de riscul fiscal, de acum acesta ar putea fi însoțit de riscul reputațional, ale cărui efecte sunt dificil de cuantificat.

Deja devine evident că în următoarea perioadă vor fi implementate accelerat numeroase măsuri ce duc spre transparența fiscală totală și prevedem pentru viitorul apropiat inclusiv o reducere semnificativă a plafonului de raportare actual, cifra de afaceri consolidată de 750 de milioane de EUR.

România, ca membru UE și potențial membru OECD, va fi cu certitudine în prima linie a războiului politic declarat împotriva mutării profiturilor și erodarea bazei impozabile.

Concluzii

În concluzie, grupurile de companii cu activități multijurisdicționale au ajuns în postura de a avea obligativitatea să raporteze informații de natură fiscală care ulterior să fie schimbate automat între autoritățile fiscale din jurisdicțiile în care acestea sunt prezente.

De asemenea, toate companiile care fac parte din grupuri cu cifra de afaceri consolidată de peste 750 milioane de EUR au obligația de a depune notificare la ANAF cu privire la entitatea din cadrul grupului care va depune raportul pentru fiecare țară în parte CbCR.

În perioada următoare va fi de urmărit dacă autoritățile fiscale din România o să facă abuz de opțiunea de a aplica amenzi de la 30.000 de lei la 50.000 lei pentru depunerea cu întârziere a raportului de către entitățile raportoare sau transmiterea de informații incorecte sau incomplete și, de asemenea, amenzi de la 70.000 de lei la 100.000 de lei pentru nedepunerea raportului de către entitățile raportoare.

În cele din urmă, putem concluziona că toate aceste măsuri vor conduce la o transparență fiscală totală care va avea potențialul de a genera dispute aprige între guvernele țărilor cu rate de impozitare mici și cele ale țărilor cu rate de impozitare mari. ■

Stabilirea și utilitate

Abstract: Rezidența fiscală este un concept încă ambiguu pentru majoritatea lucrătorilor migrați. Deși mobilitatea internațională este o realitate tot mai des întâlnită în practică și din ce în ce mai mulți români călătoresc în afara României pentru afaceri sau în scopuri personale, puțini sunt la curent cu obligațiile administrative de îndeplinit precum și implicațiile fiscale ale deplasărilor lor. Nici străinii care sosesc în România nu sunt scutiți de îndeplinirea unor obligații administrative similare. Și în cazul lor, rezidența fiscală trebuie atent analizată întrucât aceasta poate genera obligații fiscale adiționale. Următorul articol își propune să sintetizeze câteva dintre prevederile importante din legislația română și din legislația internațională cu privire la conceptul de rezidență fiscală, procedurile administrative de îndeplinit în România cu privire la rezidența fiscală și de ce este important, obligatoriu, dar și util a determina rezidența fiscală.

Cuvinte cheie: rezidență fiscală, chestionar, impozitare, tratat, evitarea dublei impuneri.

Medeea POPESCU

- Associate Manager, People Services, KPMG

Iulia PUȘCAȘU

- Consultant, People Services, KPMG

Prevederi ale legislației din România

Legislația din România prevede că o persoană fizică este rezidentă fiscal în România dacă are domiciliul în România (evidențiat de o carte de identitate valabilă) sau dacă are centrul intereselor vitale (e.g. familia) în România sau dacă petrece în România mai mult de 6 luni pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive. Rezidentul fiscal în România datorează impozit pe venit în România pe **veniturile din orice sursă** (din România și din afara României), excepție făcând veniturile din salarii pentru activitate desfășurată în afara României, pentru care există prevederi speciale. Spre exemplu, dacă un rezident fiscal

rezidenței fiscale - necesitate pentru lucrătorii migranți



în România are un cont bancar deschis în Germania de pe urma căruia obține venituri din dobânzi, persoana va trebui **să declare în România veniturile din dobânzi din Germania**. Dacă rezidentul român plătește impozit pe venit în Germania asupra veniturilor din dobânzi (e.g. prin reținere la sursă de către banca germană), acest impozit va trebui declarat în România. Pentru a evita dubla impozitare a aceluiași venit, conform tratatului de evitare a dublei impunerii, dar și conform legislației domestice, autoritățile fiscale din România vor acorda un credit fiscal (i.e. o deducere din impozitul datorat în România în sumă egală cu impozitul pe venit plătit în Germania).

Nerezidentul fiscal în România datorează impozit pe venit în România doar pe **veniturile de sursă română**, adică venituri obținute din România. Spre exemplu, dacă un nerezident fiscal în România obține venituri din dobânzi din Germania, atunci **el nu are obligația de a declara în România aceste venituri**. La fel ca în cazul rezidentului fiscal, pentru veniturile din salarii există prevederi speciale. Concluzionând, în principiu, impozitarea veniturilor obținute din afara României va depinde de rezidența fiscală a individului. Cât timp un cetățean român are domiciliul în România, el este considerat rezident fiscal în

România, **conform legislației din România**. În cazul străinilor, de cele mai multe ori, aceștia nu au domiciliul în România, prin urmare la stabilirea rezidenței fiscale pentru străini **conform legislației din România** trebuie avute în considerare celelalte două condiții de rezidență.

Fiecare țară stabilește propriile condiții privind rezidența fiscală, prin urmare există posibilitatea ca aceeași persoană să fie considerată rezidentă fiscal în două sau mai multe țări diferite, în conformitate cu legislația fiscală domestică a fiecăreia dintre acestea. Acest lucru ar însemna impozitarea veniturilor de sursă mondială în fiecare dintre aceste state. Pentru aceste situații, țările au încheiat tratate privind evitarea dublei impunerii, care prevăd criteriile de „departajare” privind rezidența fiscală, prin care se stabilește care dintre statele implicate are dreptul final să considere o persoană fizică rezident fiscal și deci care stat are dreptul să impoziteze veniturile de sursă mondială ale acestei persoane.

Prevederi ale legislației internaționale și clarificări recente

Tratatele privind evitarea dublei impunerii sunt de regulă întocmite după modelul

Convenția-model OECD (Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică). Convenția-model este însoțită și de un set de comentarii publicate pentru fiecare articol, menite să ofere clarificări și indicații pentru o mai bună înțelegere a regulilor expuse privind impozitarea. De curând, comisia de Afaceri Internaționale a OECD a publicat o propunere de **completare și modificare a comentariilor Convenției-model** cu impact și asupra unora dintre criteriile de departajare privind rezidența fiscală.

După cum menționam mai sus, în cazul în care **conform legislației domestice** o persoană este considerată rezidentă fiscal în două state diferite **care au încheiat un tratat privind evitarea dublei impunerii**, atunci, rezidența fiscală a persoanei va fi stabilită pe baza criteriilor din tratat, în ordinea în care sunt enumerate în tratat, după cum urmează.

Criteriul 1 - persoana va fi considerată rezidentă a statului în care dispune de o **locuință permanentă la dispoziția sa**. Conform comentariilor OECD, prin „locuință” se înțelege un apartament sau casă aflat(ă) în proprietate sau închiriat(ă). Termenul de „permanent” se referă la intenția ►

persoanei de a avea locuința la dispoziția sa în orice moment, și nu ocazional (în cazul vacanțelor, călătoriilor de afaceri etc.).

În propunerea de completare și modificare a comentariilor Convenției-model se intenționează să se clarifice că simplul fapt că o persoană deține o locuință nu înseamnă că acea locuință este la dispoziția persoanei. Este important de determinat dacă locuința îi este la dispoziție și poate fi folosită de această persoană în orice moment. Spre exemplu, dacă persoana deține o proprietate pe care o închiriază către alte persoane, se consideră că această proprietate nu ar fi la dispoziția sa.

Criteriul 2 - dacă persoana dispune de o locuință permanentă în fiecare dintre statele contractante, ea va fi considerată rezidentă a statului contractant cu care **legăturile sale personale și economice sunt cele mai strânse (centrul intereselor vitale)**. Centrul intereselor vitale reprezintă un cumul de factori, precum locul unde se află familia (soț, soție, copii), relațiile sociale, ocupațiile, activitățile politice, culturale, economice sau de altă natură și care sunt analizați împreună. În practică, factorul care cântărește cel mai mult este locul unde se află familia, mai exact soțul/soția și/sau copiii, dacă este cazul.

Criteriul 3 - dacă statul contractant în care această persoană are centrul intereselor sale vitale nu poate fi determinat sau dacă această persoană nu are o locuință permanentă la dispoziția sa în niciunul dintre statele contractante, atunci este considerată rezidentă a statului contractant în care **locuiește în mod obișnuit**. Pentru a determina care este statul în care persoana fizică locuiește în mod obișnuit, se ia în considerare statul în care persoana petrece cea mai mare parte a timpului, precum și intenția de a locui în continuare în acel stat. *În propunerea de completare și modificare a comentariilor Convenției-model se intenționează să se clarifice faptul că numărul de zile pe care o persoană îl petrece într-un stat sau altul nu reprezintă singurul element de luat în considerare pentru a determina care este statul în care o persoană locuiește în mod obișnuit. Propunerea de completare precizează un cumul de factori de luat în considerare pentru departajarea rezidenței fiscale în funcție de acest criteriu, cum ar fi frecvența, durata și regularitatea prezenței în acel stat, ca parte din rutina persoanei în cauză.*

Criteriul 4 - dacă această persoană locuiește în mod obișnuit în fiecare dintre statele contractante sau dacă nu locuiește în mod obișnuit în niciunul dintre ele, ea va fi considerată rezidentă a statului contractant al cărui cetățean este.

Criteriul 5 - dacă această persoană este cetățean al ambelor state contractante sau al niciunuia dintre ele, autoritățile competente ale statelor contractante stabilesc rezidența fiscală de **comun acord**. Concluzionând, regulile de mai sus permit stabilirea țării de rezidență fiscală a persoanei fizice în cazul în care persoana este considerată rezidentă fiscală la fiecare dintre statele implicate, conform legislației domestice. Scopul departajării rezidenței fiscale este evitarea dublei impozitări a persoanei fizice în state care au încheiat un tratat de evitare a dublei impunerii.

Proceduri administrative de îndeplinit

Rezidența fiscală este clarificată în România prin depunerea unui **Chestionar pentru stabilirea rezidenței fiscale a persoanei fizice la sosirea în România/ plecarea din România** către Administrația Financiară competentă. Toate persoanele care părăsesc România pentru o perioadă mai mare de 6 luni, precum și toate persoanele care sosesc în România pentru o perioadă mai mare de 6 luni au obligația de a depune chestionarul mai sus menționat. Termenul de depunere a Chestionarului pentru stabilirea rezidenței fiscale la plecarea din România este de 30 zile înaintea plecării, iar termenul de depunere a Chestionarului pentru stabilirea rezidenței fiscale la sosirea în România este de 30 zile după împlinirea celor 183 zile de prezență în România. Urmare a depunerii Chestionarului, autoritățile fiscale emit o notificare prin care stabilesc dacă persoana în cauză este considerată rezidentă fiscală în România sau nerezidentă fiscală în România. Obligația de a depune chestionarul mai sus menționat a apărut în legislație încă din 2012 și, până în prezent, din experiența noastră, autoritățile nu au emis amenzi pentru nedeplinirea sau depunerea cu întârziere a acestui document. Însă este de așteptat ca în viitorul apropiat controalele autorităților în acest sens să fie din ce în ce mai aspre și lipsa de conformare cu această obligație să fie sancționată. Stabilirea rezidenței fiscale prin depunerea Chestionarului mai sus menționat

reprezintă o procedură administrativă deopotrivă obligatorie și utilă pentru expatriați. Este o procedură utilă atât datorită faptului că ajută la evitarea dublei impunerii, prin stabilirea statului care are dreptul de a impozita veniturile de sursă mondială ale unei persoane, dar și prin prisma faptului că, odată stabilită rezidența fiscală, persoanele fizice pot beneficia de cote de impozitare favorabile, potrivit tratatului de evitare a dublei impunerii aplicabil.

Pentru o mai bună înțelegere, dacă ne întoarcem la exemplul rezidentului fiscal în România care obține venituri din dobânzi din Germania, persoana în cauză ar trebui să plătească impozit cu reținere la sursă în Germania asupra veniturilor din dobânzi **conform prevederilor tratatului de evitare a dublei impunerii aplicabil (adică 3%)**, și nu conform legislației domestice din Germania (adică 25%), urmând a datora în România, o diferență de impozit pe venit în plus față de reținerea din Germania până la cota națională aplicabilă de 16%.

De cele mai multe ori, în funcție de tipul de venit, tratatul de evitare a dublei impunerii prevede o cotă de impozitare mai mică decât legislația domestică. Această impozitare favorabilă poate fi aplicabilă dacă persoana dovedește rezidența fiscală în România prin depunerea către plătitorul de venit (o bancă în exemplul nostru) a certificatului de rezidență fiscală emis de autoritățile din România în baza notificării privind statutul de rezident fiscal în România.

În completarea celor de mai sus, important de reținut este și faptul că la data de 7 iunie 2017, România a semnat la Paris, Convenția multilaterală pentru implementarea în cadrul tratatelor fiscale a măsurilor legate de prevenirea erodării bazei impozabile și a transferului profiturilor (denumită în continuare Convenția multilaterală). Convenția multilaterală urmărește modificarea tratatelor fiscale încheiate între două sau mai multe părți la convenție. Mai exact, prevederile convenției multilaterale se vor aplica concomitent cu cele ale tratatelor fiscale în vigoare, ajustând efectele acestora. Din perspectiva rezidenței fiscale și a impozitării veniturilor, convenția multilaterală conține prevederi cu privire la evitarea situațiilor de dublă neimpozitare. Un astfel de exemplu ar fi încurajarea folosirii creditului fiscal ca metodă de evitare a dublei impunerii în defavoarea scutirii de impozit. ■

Noi obligații de raportare în contextul schimbului automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal

Abstract: Începând cu anul 2017, grupurile multinaționale cu prezență în România au noi obligații de notificare și/sau raportare locale în sfera prețurilor de transfer, în cazul în care îndeplinesc anumite condiții.

Cuvinte cheie: raportul pentru fiecare țară în parte, schimb automat de informații, grupuri multinaționale.

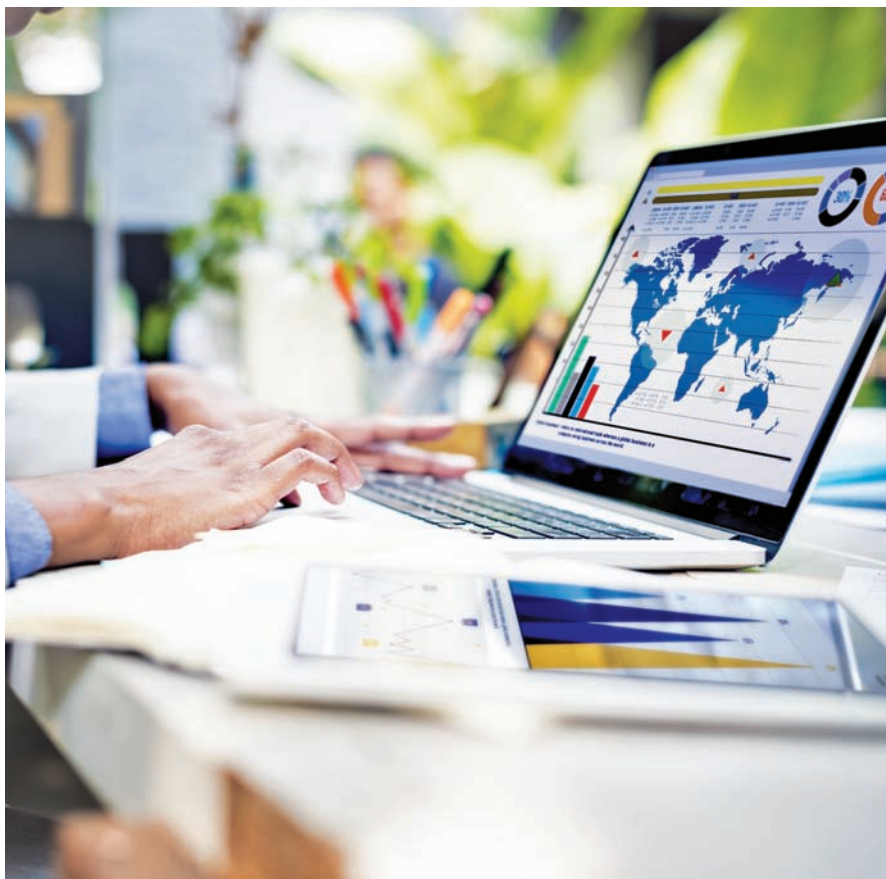
Theodor **ARTENIE** - director executiv, Schoenherr Tax

Anamaria **TOCACI** - tax manager, Schoenherr Tax

Demersurile Uniunii Europene în vederea descurajării practicilor de planificare fiscală agresivă la nivelul societăților multinaționale au rezultat în introducerea schimbului automat obligatoriu de rapoarte pentru fiecare țară în parte între statele membre.

Ce înseamnă Raportul pentru fiecare țară în parte?

În Raportul pentru fiecare țară în parte („Raportul”), grupurile de societăți multinaționale trebuie să prezinte, în fiecare an și pentru fiecare jurisdicție fiscală în care desfășoară activități economice, quantumul veniturilor, al profiturilor anterioare impozitării veniturilor și al impozitelor pe profit/ venit plătite sau de plată. De asemenea, Raportul trebuie să detalieze și nivelul capitalului declarat, al profitului nedistribuit, numărul de salariați și imobilizările corporale din fiecare jurisdicție fiscală. Toate aceste informații se declară într-un tabel cu format prestabilit. În continuare, se prezintă fiecare entitate/ sediu permanent din cadrul grupului care desfășoară activități economice într-o anumită jurisdicție fiscală și natura principalei/ principalelor activități economice desfășurate de entitatea/ sediul permanent în jurisdicția fiscală relevantă, prin bifarea uneia sau mai multor ►



căsuțe corespunzătoare predefinite. Modelul și conținutul Raportului este aprobat prin Ordinul 3049/2017, iar formularul-tip electronic corespunzător, R404, este disponibil pe site-ul ANAF.

Cine are obligația depunerii Raportului în România?

Raportul trebuie depus de grupurile de societăți, în măsura în care veniturile consolidate totale din anul precedent anului fiscal de raportare a fost de cel puțin 750.000.000 Euro. În ceea ce privește societatea însărcinată să prezinte Raportul în numele grupului, există mai multe tipuri de societăți ce pot avea calitatea de entitate raportoare, după cum urmează:

1. Societățile-mamă finale din România ale unui grup de multinaționale. O societate-mamă finală este acea societate care deține, în mod direct sau indirect, un interes suficient în ceea ce privește una sau mai multe entități din respectivul grup, în așa fel încât are obligația de a întocmi situații financiare consolidate conform legislației contabile sau ar fi obligată să consolideze situațiile financiare dacă ar fi o societate listată. Același interes nu poate fi avut și de către o altă societate din grup.
2. Societățile-mamă surogat. Societățile-mamă surogat sunt acele societăți din cadrul grupului „delegate” pentru prezentarea Raportului în numele grupului de societăți multinaționale, în anumite condiții.
3. Entitățile constitutive. În cazul în care Raportul nu este pus la dispoziție de societatea-mamă finală din diferite motive (cum ar fi, de exemplu, atunci când societatea-mamă finală nu trebuie să prezinte Raportul conform legislației din jurisdicția în care are rezidența fiscală) și nici de societatea-mamă surogat, obligația de a prezenta acest Raport revine entității constitutive din România.

Care este termenul limită pentru depunerea Raportului?

Termenul limită pentru îndeplinirea obligației de pregătire și depunere a Raportului este de 12 luni de la ultima zi a anului fiscal de raportare a grupului de societăți multinaționale. Pentru primul an fiscal de raportare, mai exact pentru anul 2016, ultima zi de depunere a Raportului este 31 decembrie 2017, în cazul în care anul fiscal de raportare al grupului este egal cu anul calendaristic.

Ce alte obligații au ceilalți membri ai grupului în fața autorităților române?

Societățile care sunt filiale, sucursale sau sedii permanente al unei companii străine în

România, care fac parte dintr-un grup care a înregistrat venituri consolidate de peste 750.000.000 Euro în anul precedent anului fiscal de raportare și care nu sunt societăți-mamă finale sau societăți-mamă surogat au obligația de notificare a autorităților fiscale din România, în care se includ informații despre calitatea entității locale în cadrul grupului, precum și despre entitatea care trebuie să facă raportul – unde este rezidentă fiscal și ce an fiscal aplică.

Termenul limită pentru îndeplinirea obligației de notificare este până cel târziu în ultima zi a anului fiscal de raportare al respectivului grup de societăți multinaționale, dar nu mai târziu de termenul de depunere a declarației fiscale a respectivei entități constitutive pentru anul fiscal precedent. Astfel, conform prevederilor actuale, entitățile din România aveau ca termen limită pentru depunerea notificării pentru anul fiscal 2016 data de 25 martie 2017. Totuși, având în vedere faptul că:

- data intrării în vigoare a noii legislații a fost după 25 martie 2017, și anume în iunie 2017 și
 - formularele specifice pentru îndeplinirea obligației de notificare către autoritățile fiscale au intrat în vigoare de la 14 noiembrie 2017, rămân în continuare incertitudini referitoare la termenele limită pentru îndeplinirea obligației de notificare cu privire la anul fiscal de raportare 2016, al cărui termen a fost depășit prin transpunerea cu întârziere a prevederilor relevante în legislația românească.
- Totuși, ținând cont de faptul că, recent (pe 11 decembrie), formularul-tip electronic corespunzător, R405, a fost afișat pe site-ul ANAF, recomandăm depunerea notificării pentru 2016 cât mai devreme posibil și a celei aferente lui 2017 până la 31 martie 2018 (în cazul în care anul fiscal este cel calendaristic).

În concluzie, pentru a determina tipurile de obligații fiscale și termenele limită aferente ce îi revin entității locale parte din grup, este necesară efectuarea unei analize în vederea stabilirii statutului entității locale (i.e. societate-mamă finală/ societate-mamă surogat/ entitate constitutivă desemnată/ entitate constitutivă) și îndeplinirea condițiilor ce facilitează schimbul automat de informații privind Raportul între România și jurisdicția în care își are rezidența fiscală entitatea raportoare.

Nedepunerea și depunerea cu întârziere sau depunerea incompletă ori incorectă a Raportului vor fi sancționate cu amenzi de până la 100.000 RON. ■

Bitcoin

Abstract: Create ca o alternativă la instrumentele financiare clasice, criptomonedele sunt astăzi tot mai utilizate la nivel mondial, acest avânt fiind întreținut de dorința oamenilor de a investi și a obține un profit considerabil într-un timp relativ scurt. Mai mult, confidențialitatea tranzacțiilor și plaja tot mai largă de bunuri și servicii care pot fi achiziționate utilizând criptomonedele au condus la folosirea acestora la scară globală.

Un nume care a luat naștere în anul 2009, inițial fără o rezonanță majoră pe piața din Europa, **Bitcoin**, a ajuns astăzi cea mai populară monedă criptografică din lume, deținând prima poziție în topul tranzacțiilor efectuate cu aceste tipuri de instrumente, media tranzacțiilor zilnice depășind pragul de 1 miliard de dolari. (conform <https://coinmarketcap.com/>) (http://adevarul.ro/tech/internet/satoshi-nakamoto-bitcoin-monedavirtuala-1_5319ac-280d133766a8b01129/index.html)

Din perspectiva legislației din România, întrebarea care apare este dacă activitățile de „producție” și tranzacționare a Bitcoin pot fi supuse prevederilor legislative, din punct de vedere al TVA regăsite în Codul Fiscal.

Cuvinte cheie: criptomonede, Bitcoin, TVA, operațiuni scutite de TVA, tratament TVA.

Alina NECȘULESCU

- Manager, Indirect Taxation Services, KPMG

Andrei NOVAC

- Assistant, Indirect Taxation Services, KPMG

Considerente generale

Din perspectiva unui utilizator obișnuit, Bitcoin reprezintă un sistem de plată care utilizează o monedă de schimb virtuală, descentralizată, transferul de la o persoană la alta putându-se efectua direct, fără a derula tranzacția prin intermediul unei bănci. Această rețea este folosită atât de persoane fizice, cât și de persoane juridice, ca mijloc de plată pentru bunuri și servicii. Astfel, odată cu trecerea timpului, interesul



pentru crearea de Bitcoin a devenit din ce în ce mai ridicat, dezvoltându-se adevărate afaceri cu tehnică de calcul pentru „minarea” (însemnând producția) de Bitcoin.

În România ca și în alte state, pentru tranzacționarea Bitcoin, este necesară deschiderea unor „portofele digitale” pe platforme specializate unde se pot face tranzacții de acest tip. Platformele sunt similare celor de internet banking, practic orice utilizator putând să cumpere Bitcoin la cursul de schimb afișat, ulterior putând să facă orice tip de tranzacții cu partenerii care acceptă plata prin această monedă.

În ceea ce privește activitatea de minare a Bitcoin, fie că vorbim de mici producători persoane fizice sau de marile companii care produc Bitcoin, singura modalitate de deținere, gestionare și valorificare a monedelor produse este online, prin portofelele electronice deschise pe platformele specializate.

Ce reprezintă „minarea” unui Bitcoin și ce activități desfășoară companiile producătoare în România?

Bitcoin reprezintă o monedă care poate fi generată prin rezolvarea unor algoritmi matematici complecși, cu ajutorul unor platforme informatice și a unor tehnici de calcul (procesoare) foarte performante, această activitate fiind denumită „minat”. Având în vedere că producția de Bitcoin nu este o activitate reglementată în România, practic oricine dispune de suficientă putere de procesare poate să acceseze programele pentru rezolvarea de algoritmi și să obțină Bitcoin. Această libertate din punct de vedere legislativ a reprezentat și pentru investitorii români o oportunitate de afaceri, principalele costuri fiind cele cu achiziționarea tehnicii de calcul, dar și a energiei electrice. Astfel, majoritatea societăților producătoare de Bitcoin și-au dezvoltat și platformele de tranzacționare aferente, prin care introduc pe piață Bitcoinii obținuți.

Având în vedere modul de obținere a Bitcoin, societățile producătoare vor introduce în mod automat fiecare monedă obținută în portofelul digital propriu, pentru a fi mai departe păstrată sau tranzacționată. Astfel, la nivelul acestor tipuri de societăți, nu poate exista un flux de vânzări/ ieșiri, întrucât monedele produse nu pot fi tranzacționate decât prin convertirea acestora pe o platformă de schimb digitală.

Cu alte cuvinte, deși este vorba de producția unui instrument de plată, întrucât acesta nu este un bun material, care să se poată tranzacționa ca atare odată produs, din perspectiva TVA nu se poate considera că societățile producătoare de Bitcoin, prin activitatea lor, fac o livrare de bunuri în sensul art. 270 din Codul Fiscal, ci mai degrabă o prestare de servicii în sensul art. 271 din Codul Fiscal, similar societăților care efectuează schimb valutar.

Însă, dacă societatea producătoare de Bitcoin nu deține și platforma prin care producția este valorificată și utilizează un portofel digital de pe o platformă deținută de o terță ►

parte, strict în baza prevederilor legislative în materie de TVA, aceasta nu va efectua nici o livrare de bunuri nici o prestare de servicii.

Efectuează companiile din România activități taxabile din punct de vedere al TVA prin „minarea” sau tranzacționarea Bitcoin?

După cum am menționat mai sus, nu putem considera că societățile producătoare de Bitcoin efectuează o livrare de bunuri, ci o prestare de servicii de schimb, presupunând că producătorul deține și o platformă de tranzacționare a criptomonedelor generate. În acest sens, din perspectiva TVA, se pune problema dacă această prestare de servicii este taxabilă sau scutită la nivelul societății. Astfel, conform art. 292, alin. (2), lit. a), pct. 4 din Codul fiscal, **sunt scutite de taxă** „tranzacțiile, inclusiv negocierile, privind valuta, bancnotele și monedele utilizate ca mijloc legal de plată, cu excepția obiectelor de colecție, și anume monede de aur, argint sau din alt metal ori bancnote care nu sunt utilizate în mod normal ca mijloc legal de plată sau monede de interes numismatic”. Însă, conform prevederilor art. 2, alin. (1) din Legea nr. 127/2011 privind activitatea de emisie de monedă electronică, „activitatea de emisie de monedă electronică poate fi desfășurată de către următoarele categorii de emitenți de monedă electronică: instituții de credit, instituții emitoare de monedă electronică autorizate de către Banca Națională a României, furnizori de servicii poștale care emit monedă electronică potrivit cadrului legislativ național aplicabil, Banca Centrală Europeană și băncile centrale naționale, atunci când acestea acționează în calitate de autorități monetare sau în altă calitate ce implică exercițiul autorității publice, statele membre și autoritățile lor regionale ori locale, atunci când acestea acționează în calitatea lor de autorități publice”. De asemenea, conform prevederilor art. 7, „orice entitate care intenționează să emită monedă electronică pe teritoriul României trebuie să dispună de o autorizație emisă de către Banca Națională a României”.

Pe de altă parte, Banca Națională a României a emis un comunicat prin care subliniază faptul că „moneda virtuală nu este monedă națională și nici valută, iar acceptarea acesteia la plată nu este obligatorie din punct de vedere legal. Totodată, moneda virtuală nu reprezintă o formă de monedă electronică, în înțelesul Legii nr. 127/2011 privind activitatea de emisie de monedă electronică”.

Cu toate că acceptarea la plată a Bitcoin nu

este obligatorie în România, există o multitudine de comercianți din industria comerțului electronic, hotelieră, construcții, agrement care au început să accepte Bitcoin ca și mijloc alternativ de plată. Totuși, deținătorii de Bitcoin nu au nicio garanție că vor putea utiliza această monedă în viitor ca mijloc de plată pentru bunuri și servicii sau că o vor putea converti pe platformele online în monedă națională.

Astfel, atât timp cât Bitcoin nu se poate califica drept monedă electronică, strict din punct de vedere al prevederilor legislative menționate la art. 292, alin. (2), lit. a), pct. 4 din Codul Fiscal, întrebarea care apare este dacă serviciile de schimb efectuate pe platformele specializate s-ar califica drept activități scutite din punct de vedere al TVA.

Întrucât cadrul legal, atât cel comunitar, cât și cel național nu oferă alte clarificări cu privire la tratamentul din perspectiva TVA a acestor tipuri de operațiuni, avem în vedere jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (numită în continuare „CJUE”), care oferă linii directe pe acest subiect în cauza C-264/14, în litigiul dintre Administrația Fiscală suedeză, pe de o parte, și o Societate care dorea să ofere servicii de schimb ale monedelor virtuale cu monede clasice, pe de altă parte, în legătură cu un aviz prealabil dat de Comisia de Drept Fiscală suedeză.

Practic, această cauză are ca obiect două probleme diferite. Pe de o parte, este vorba despre caracterul imposibil al operațiunilor de schimb, respectiv dacă această activitate constituie o operațiune imposibilă prevăzută de Directiva TVA CE 112/2006. Pe de altă parte, în situația în care se va constata că operațiunile de schimb sunt imposibile, este necesară clarificarea problemei dacă sunt într-adevăr supuse TVA sau le este aplicabilă o scutire.

Concret, operațiunile pe care Societatea intenționa să le efectueze se limitau la cumpărarea și vânzarea de unități ale monedei virtuale „Bitcoin” în schimbul monedelor tradiționale, cum ar fi în cazul descris coroana suedeză, sau invers.

Înainte de începerea activității, Societatea a primit de la Comisia de Drept Fiscal din Suedia un aviz conform căruia cumpărarea și vânzarea de unități ale monedei virtuale „Bitcoin” reprezintă un serviciu de schimb efectuat cu titlu oneros, fiindu-i aplicabilă scutirea de TVA. Administrația Fiscală Suedeză a formulat însă o acțiune împotriva avizului emis de către Comisia de Drept Fiscală, încercând să demonstreze că serviciului

de schimb menționat nu i se poate aplica scutirea din punct de vedere al TVA.

CJUE a concluzionat însă că „operațiunile din acest litigiu care constau în schimbul de monede tradiționale cu unități ale monedei virtuale „Bitcoin” și invers, efectuate contra plății unei sume care corespunde marjei constituite de diferența dintre, pe de o parte, prețul la care operatorul în cauză cumpără monedele și, pe de altă parte, prețul la care le vinde clienților săi nu intră în sfera noțiunii de „livrare de bunuri” prevăzută la art. 14 din Directivă ci reprezintă o prestare de servicii efectuate cu titlu oneros, scutită de TVA în conformitate cu art. 135, alin. (1) din Directivă”.

Ca stat membru al Uniunii Europene, România, are obligativitatea de a asigura aplicarea deplină a dreptului comunitar european¹, respectiv deciziile CJUE. Astfel, Autoritățile Fiscale ar trebui să țină cont de abordarea avută de Curtea de Justiție a Uniunii Europene cu privire la operațiunile care constau în schimbul de monede tradiționale cu alte monede virtuale, cum ar fi Bitcoin.

Concluzie

Deși există foarte multe controverse asupra legalității Bitcoin în multe state ale lumii, neexistând prevederi care să reglementeze producția și tranzacționarea acesteia, Bitcoin, și în general criptomonedele, rămân în continuare o alternativă la instrumentele financiare clasice, dar și o sursă importantă de venit pentru foarte multe persoane, atât fizice cât și juridice.

Cu toate că Bitcoin continuă să țină primele pagini ale ziarelor prin creșterea spectaculoasă a valorii de tranzacționare din ultimii ani, acest instrument de plată rămâne în continuare unul cu un grad de volatilitate destul de mare, iar din perspectiva cadrului de reglementare, există încă nenumărate aspecte neclare.

De exemplu, conform unui raport al Autorității Bancare Europene emis în anul 2013, sistemele specifice de reglementare care să asigure acoperirea pierderilor în cazul în care o platformă de schimb sau care deține monedele virtuale se prăbușește sau dă faliment, nu există.

În concluzie, cu toate aceste neclarități, cel puțin din punct de vedere al TVA, producția de Bitcoin nu poate fi calificată drept o livrare de bunuri, întrucât valorificarea acestora nu se poate efectua decât prin tranzacționarea pe o platformă online, ceea ce reprezintă o prestare de servicii de schimb de monedă virtuală. ■

1. Așa cum ne arată jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în cazul Costanzo-1989, prevederile legale ale Uniunii Europene prevalează asupra dreptului național.

Propuneri ale CE pentru modificarea regimului TVA în tranzacțiile intracomunitare

Abstract: Comisia europeană consideră actualul sistem al TVA ca fiind fragmentat și extrem de complex pentru numărul tot mai mare de operatori economici care desfășoară activități intracomunitare, lăsând deschisă posibilitatea comiterii de fraude: tranzacțiile interne și intracomunitare sunt tratate diferit, iar bunurile și serviciile pot fi achiziționate fără TVA în cadrul pieței unice. Totalul pierderilor anuale de venituri cauzate de fraudele intracomunitare în domeniul TVA este apreciat la aproximativ 50 miliarde euro pe an.

Cuvinte cheie: Comisia europeană, regim de TVA, fraudare, tranzacții intracomunitare.

| Prof. univ. dr. Andrei DOBRESCU

Cu ocazia summit-urilor din 4 octombrie și 30 noiembrie 2017 Comisia Europeană a prezentat noi instrumente care, în opinia sa, vor reduce vulnerabilitatea la fraude a regimului TVA al UE, vor elimina lacunele care pot conduce la fraudă pe scară largă în domeniul TVA și vor moderniza sistemul de TVA ajutându-l să devină mai robust și mai simplu de utilizat atât de autoritățile publice, cât și de întreprinderi. Principalele tipuri de fraudare a TVA, prezentate pe site-ul Paradise Paper al Consiliului Internațional de Investigație Jurnalistică și preluate de Comisia Europeană sunt următoarele:

1. Frauda comerciantului dispărut și frauda carusel

Fraudarea TVA poate apărea atunci când un operator economic care a încasat TVA de la cumpărătorul său și trebuie să verse suma respectivă administrației fiscale nu face acest lucru și dispare cu banii. Conform opiniei Comisiei europene majoritatea unor astfel de fraude apar când operatorul economic cumpără marfa din alt stat membru, fără TVA în tranzacțiile intracomunitare. Când vinde marfa la el în țară încasează TVA pe care și-o însușește în întregime. Nu este însă vorba de fraudarea prin tranzacții intracomunitare, ci prin tranzacții interne, ulterioare tranzacțiilor intracomunitare. În interiorul oricărui stat membru orice agent economic poate fraudă plata TVA și apoi să dispară fără

să aibă vreo legătură cu tranzacțiile intracomunitare. În cazul fraudei carusel aceleași mărfuri sunt cumpărate și revândute de evazionisti de mai multe ori prin intermediari. Cu fiecare vânzare crește suma din TVA colectată, iar operatorul economic fie dispare, fie intră în insolvență înainte ca administrația fiscală să colecteze TVA acumulată. Iarăși nu este clar ce legătură au aceste cazuri cu fraudarea TVA, întrucât în tranzacțiile intracomunitare astfel de operațiuni nu au cum să se efectueze. În practică, o astfel de fraudare este specifică doar tranzacțiilor interne, la ea recurgând doar un număr redus de evazionisti.

2. Fraudarea în cazul importului (achiziționarea de mărfuri din afara UE)

Comisia europeană are în vedere importul de mărfuri urmat de o livrare intracomunitară, unde nu se plătește TVA de nici una dintre cele două firme participante la o astfel de operațiune (firma importatoare și cea beneficiară). Conform Comisiei europene această particularitate a sistemului european de TVA are ca scop facilitarea comerțului pentru firmele oneste, dar poate fi folosită de către evazionisti prin devierea mărfurilor către piața neagră și sustragerea în totalitate de la plata TVA. În practică, această procedură este adeseori asociată cu falsuri cum ar fi subevaluarea mărfurilor importate pentru a eluda plata taxelor vamale. Autoritățile fiscale

întâmpină dificultăți în detectarea acestor fraude în timp real, mai ales că trebuie să aștepte depunerea declarațiilor recapitulative. Comisia europeană consideră că de multe ori firmele importatoare nu depun la timp această declarație, astfel încât formalitățile sunt greoaie și de durată, în timp ce fraudă poate apărea foarte repede. Nici aici nu este clară modalitatea de fraudare, mai ales că firmele importatoare, care garantează plata TVA, trebuie să prezinte dovada expedierii mărfii în statul membru de destinație pentru recuperarea garanției.

3. Fraudarea TVA la vânzarea autoturismelor second hand

Conform Comisiei europene comerțul cu autoturisme este, de asemenea, uneori subiect de fraudă, datorită modului diferit de aplicare a regimului de TVA la autoturismele noi și cele second hand. Autoturismele noi sau produse recent la care se aplică TVA la prețul de vânzare, pot fi comercializate fraudulos ca mărfuri second hand la care TVA se aplică doar marjei de profit. Autoturismele pot fi astfel vândute în alt stat membru fără ca organele fiscale să încaseze TVA aplicată la prețul de vânzare. Această formă de fraudare care este practică de mult timp, a ajuns să altereze profund nivelul concurenței dintre firmele care comercializează autoturisme noi și cele care comercializează autoturisme second hand. Trebuie însă menționat că legislația în vigoare a statelor membre ►

prevede clar criteriile după care autoturismele sunt catalogate noi sau second hand. În ce privește fiscalitatea, observațiile Comisiei europene se referă doar la regimurile speciale unde la revânzarea lor pe piața internă de către dealeri se aplică TVA doar asupra diferenței dintre prețul de vânzare și costul de achiziție (numită marjă de profit), observațiile Comisiei europene vizând dealerii care încalcă legea, fără legătură cu metodologia de stabilire a TVA.

Pentru limitarea fraudelor de tipul celor menționate mai sus, Comisia propune înlocuirea actualului sistem provizoriu de TVA cu unul definitiv. Pentru realizarea acestui deziderat se va urmări obținerea unui acord cu privire la patru principii fundamentale, sau „pietre de temelie” ale unui nou spațiu unic definitiv pentru TVA în UE:

- **Combaterea fraudei:** Se va percepe TVA în cadrul comerțului transfrontalier între întreprinderile din statele membre. În prezent, acest tip de comerț este scutit de TVA, ceea ce creează o lacună ușor de exploatat de întreprinderile lipsite de scrupule pentru a colecta TVA și a dispărea mai apoi fără a vărsa banii către autoritățile fiscale.
- **Ghișeul unic:** Datorită „ghișeului unic”, întreprinderile care efectuează livrări intracomunitare își vor putea îndeplini mai ușor obligațiile de plată a TVA. Comercianții vor putea să facă declarații și plăți prin intermediul unui singur portal online în propria limbă și conform aceluiași norme și formulare administrative ca și în țara lor de origine. Statele membre își vor plăti TVA reciproc în mod direct, așa cum se întâmplă deja pentru toate vânzările de servicii electronice.
- **Mai multă coerență:** Trecerea la principiul „destinației”, conform căruia TVA finală este întotdeauna plătită în statul membru al consumatorului final și este percepută la rata aplicată de statul membru respectiv. Acesta este un angajament mai vechi al Comisiei Europene, sprijinit de statele membre. Principiul este deja în vigoare pentru vânzarea de servicii electronice.
- **Mai puțină birocrație:** Simplificarea normelor privind facturarea va permite vânzătorilor să întocmească facturi în conformitate cu normele din țara lor de origine, chiar și în cazul tranzacțiilor intracomunitare. Întreprinderile nu vor mai fi nevoite să întocmească o listă de operațiuni intracomunitare pentru autoritatea lor fiscală (așa-numita „declarație recapitulativă”).

Este introdusă, de asemenea, noțiunea de **persoană imposibilă atestată** – o categorie

de întreprinderi de încredere, care vor beneficia de norme mai simple și mai rapide. Plecând de la aceste principii, Comisia europeană a făcut o serie de propuneri, care au fost solicitate în mod explicit de statele membre, pentru a îmbunătăți funcționarea cotidiană a sistemului actual de TVA până când va fi convenit și implementat integral regimul definitiv. Conform opiniei Comisiei europene propunerile sale ar consolida cooperarea între statele membre, permițându-le să combată mai rapid și mai eficient fraudele în domeniul TVA, chiar și în cazul fraudei care are loc în mediul online. Împreună, propunerile ar oferi un impuls major capacității UE de a urmări și de a stopa autorii fraudelor și evazioniștii care sustrag venituri fiscale pentru propriul câștig. Măsurile-cheie propuse de Comisie includ:

- **Consolidarea cooperării între statele membre:** Frauda în domeniul TVA poate avea loc în câteva minute, prin urmare, statele membre trebuie să dispună de instrumentele necesare pentru a acționa cât mai repede cu putință. Propunerea Comisiei prevede instituirea unui sistem online de schimb de informații în cadrul „Eurofisc”, rețeaua existentă a UE de experți în domeniul antifraudă. Sistemul ar permite statelor membre să prelucreze, să analizeze și să verifice date referitoare la activitățile intracomunitare, pentru a se asigura că riscul poate fi evaluat în modul cel mai rapid și mai exact posibil. Pentru a spori capacitatea statelor membre de a controla achizițiile intracomunitare vor fi introduse audituri comune, la care să participe funcționari din două sau mai multe autorități fiscale naționale în scopul combaterii fraudei, în special în sectorul comerțului electronic. Noi competențe ar fi, de asemenea, acordate Eurofisc pentru a coordona anchetele transfrontaliere.
- **Colaborarea cu organismele de aplicare a legii:** Noile măsuri ar deschide noi canale de comunicare și de schimb de date între autoritățile fiscale și organismele de aplicare a legii ale UE (OLAF, Europol și Parchetul European - EPPO, care a fost creat recent) cu privire la activitățile transfrontaliere susceptibile de a duce la fraude în domeniul TVA. Cooperarea cu organismele europene ar permite verificarea încrucișată a informațiilor naționale cu cazierele judiciare, bazele de date și alte informații deținute de Europol și de OLAF, pentru a identifica adevărații autori ai fraudelor și rețelele lor.
- **Schimbul de informații esențiale privind importurile:** Schimbul de informații

între autoritățile fiscale și cele vamale va fi îmbunătățit în continuare pentru anumite proceduri vamale care sunt în prezent propice fraudelor în domeniul TVA. În temeiul noilor norme propuse, informațiile privind mărfurile intrate vor fi puse în comun, iar cooperarea între autoritățile fiscale și vamale va fi consolidată în toate statele membre.

- **Schimbul de informații cu privire la autoturisme:** Pentru a combate fraudarea TVA, funcționarii Eurofisc vor primi de la statele membre accesul la datele de înmatriculare a autoturismelor.
- **Întărirea Eurofisc și o mai bună coordonare între statele membre.** Comisia propune înființarea unui sistem online în cadrul Eurofisc, ceea ce va permite tuturor statelor membre să colaboreze în timp real și să prelucreze, analizeze și verifice datele referitoare la activitățile transfrontaliere pentru a obține o evaluare rapidă și precisă a riscurilor. Agenții Eurofisc vor putea ulterior să coordoneze anchetele și auditurile.

Comisia europeană consideră că normele propuse sunt imperios necesare întrucât actualul regim al TVA constituie unul dintre ultimele domenii ale legislației UE care nu sunt în concordanță cu principiile care stau la baza pieței unice. Aceste propuneri legislative vor fi transmise Parlamentului European pentru consultare și Consiliului pentru adoptare.

În legătură cu această inițiativă a Comisiei europene s-ar impune următoarele mențiuni: Scopul declarat al măsurilor propuse îl constituie înlăturarea tuturor obstacolelor din calea pieței unice ceea ce înseamnă ajungerea în final la o uniformizare a nivelului taxelor și impozitelor în UE. Mai este însă mult de parcurs până la atingerea acestui scop. Pentru perioada 2014-2020 (și probabil că și pentru perioada următoare 2021-2027) principalul obiectiv al UE îl constituie politica de coeziune economică, socială și teritorială pentru eliminarea disparităților existente între statele membre. Este greu de imaginat o piață unică funcțională unde doar taxele și impozitele să fie reglementate la nivel global menținându-se un ecart substanțial între nivelele de salarizare, ca și un număr ridicat de cetățeni europeni cu un nivel de trai inferior pragului național de sărăcie. Sunt desigur salutare propunerile privind îmbunătățirea schimbului de informații între administrațiile fiscale din statele membre și coordonarea acțiunilor lor în special prin audituri comune și o cooperare operațională în cadrul Eurofisc între serviciile antifraudă la nivelul UE. Reglementările pro-



puse, au însă și aspecte discutabile care pot chiar contraveni intereselor statelor membre. Astfel, în ce privește fraudarea TVA în tranzacțiile intracomunitare chiar și Comisia europeană recunoaște că doar o parte relativ redusă din fraudele cu TVA (50 de miliarde euro față de 150 miliarde euro) sunt cauzate de tranzacții intracomunitare. De fapt, din exemplele date reiese clar că fraudarea s-a produs în tranzacțiile dintre agenți economici din același stat membru, denumite impropriu ca operațiuni intracomunitare. Aplicarea măsurilor propuse de Comisia europeană ar putea avea următoarele consecințe:

- Facturarea cu TVA în tranzacțiile intracomunitare ar conduce la scăderea competitivității firmelor din UE, avantajând concurenții extracomunitari întrucât la ora actuală unul din argumentele principale pentru efectuarea achizițiilor intracomunitare îl constituie facturarea fără TVA. Introducerea TVA ar scumpi, de asemenea, mărfurile produse cu materiale sau componente achiziționate din alte state membre, favorizând astfel oferta extracomunitară. Un efect similar l-ar avea și renunțarea la taxarea inversă în cazul mărfurilor importate intrate în UE prin alte state membre. La aceasta se adaugă o birocratizare sporită pentru administrațiile fiscale care se vor ocupa de regularizarea nivelelor TVA colectate.
- Argumentul aplicării aceluiași măsuri ca și în cazul pieței digitale nu este sustenabil.

În cazul tranzacțiilor intracomunitare cu mărfuri partenarii sunt înregistrați fiscal în țările lor, ceea ce presupune un sediu stabil și prezentarea unor dovezi verificabile de către organul fiscal în ce privește livrarea și achiziția de mărfuri, plus faptul că un contract pentru o tranzacție cu mărfuri conține clauze care pot influența facturarea cu sau fără TVA (cum sunt, de exemplu, condițiile de livrare).

- Tranzacțiile intracomunitare cu mărfuri nu diferă de cele extracomunitare decât în privința regimului vamal, celelalte elemente fiind identice, fapt care presupune facturarea în aceleași condiții.

În studiul de impact privind aplicarea acestor propuneri chiar și Comisia arată că:

- diferențele dintre regimurile naționale de TVA pot afecta comerțul pe piețele interne ale statelor membre prin creșterea costurilor fluxurilor comerciale intracomunitare. Aceste costuri suplimentare vor fi cu greu suportate de către IMM-urile care comercializează volume mici, creând o adevărată barieră de intrare și declanșând o reacție de respingere din partea IMM-urilor în comerțul intracomunitar;
- se pot distorsiona și complica deciziile firmelor de a vinde intracomunitar sau de a înființa filiale locale, ceea ce va constitui o problemă pentru firmele care au rețele complexe de intermediere a mărfurilor;
- diferențele dintre regimurile de TVA pot

afecta și deciziile consumatorilor. Locuitorii aflați la frontieră sau în apropierea frontierei își vor face cumpărăturile în țara vecină în cazurile în care ratele mai mici de TVA îi vor avantaja. Și în general scutirile și modificările ratelor TVA pot influența ce cumpără consumatorii prin schimbarea prețurilor în diferite țări;

- politica de TVA poate afecta semnificativ modelele de comercializare și chiar întreaga economie. Concluzia autorilor studiului a fost că procedurile de armonizare și limitarea diferențelor dintre ratele de TVA și în general, reducerea costurilor de conformitate constituie obiective care trebuie urmărite cu multă atenție.

Comisia rămâne totuși prudentă. De fapt, pregătirea acestui pachet de propuneri care a făcut obiectul unei largi consultări a reprezentanților administrațiilor fiscale și ai mediului de afaceri, a arătat că acesta din urmă este destul de rezervat în măsura în care aplicarea pachetului de măsuri va antrena cu siguranță modificări substanțiale în managementul TVA. Chiar și Comisia a fost de acord că taxarea livrărilor intracomunitare – care reprezintă obiectivul final – necesită o intensificare considerabilă a cooperării administrative între autoritățile fiscale naționale. Atâta timp cât aceasta nu va fi efectivă, nu va fi posibil să fie aplicat principiul taxării pentru toate operațiunile intracomunitare. De altfel, conceptul de certificare a contribuabililor, care în sine este pozitiv, presupune totuși mecanisme noi care nu sunt ușor de aplicat pe plan intracomunitar, chiar dacă unele state membre sunt în curs să-l aplice pe plan național. De asemenea, simplificările propuse (privind lanțul de vânzări, vânzările în consignatie, dovezile pentru exonerarea livrărilor intracomunitare) sunt legate de aplicarea conceptului de certificare. Aceste simplificări sunt urgente și cerute cu insistență de operatorii economici, existând însă riscul ca aplicarea lor să întârzie considerabil ținând cont de dificultățile de a se ajunge la un acord unanim asupra regimului fiscal al livrărilor intracomunitare.

Bibliografie

1. Donato Raponi, *Reforma sistemului de TVA europeană – o ambiție exagerată?* Articol publicat pe blogul societății de avocați TAJ din Franța pe 5 octombrie 2017.
2. *Studiu de impact*, document de lucru al Comisiei europene, SWD(2017) 325 final, Bruxelles, 4.10.2017.
3. *Planul de acțiune al Comisiei europene privind TVA*, COM (2017) 566 final, Bruxelles, 4.10.2017. ■

Aplicarea IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții”

- CONSIDERAȚII -

Abstract: Începând cu 1 ianuarie 2018 entitățile care aplică Reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară trebuie să aplice IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții”.

Acest standard cuprinde prevederi referitoare la recunoașterea și evaluarea veniturilor din contractele cu clienții, dar și a unor cheltuieli efectuate pentru îndeplinirea contractelor. Aplicarea IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții” reprezintă o provocare pentru părțile implicate cum ar fi, de exemplu, specialiștii din entități, auditori financiari, consultanți fiscali, autorități fiscale.

Prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3189/8 decembrie 2017 privind modificarea și completarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2844/2016, cu modificările și completările ulterioare, Ministerul Finanțelor Publice a adus clarificări privind evidențierea unor operațiuni ce decurg din aplicarea IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții”.

Totodată, s-au adus unele modificări și completări și Legii nr. 227/2015 prin Ordonanța de Urgență nr. 79/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Cuvinte cheie: reglementări contabile, contracte cu clienții, recunoașterea veniturilor, contabilizarea veniturilor, contraprestație, activ aferent contractului, creanțe.

Dr. Georgeta **PETRE** - consultant fiscal, expert contabil, auditor financiar

Drd. Nicoleta **PAVEL** - doctorand Școala Doctorală de Contabilitate, Academia de Studii Economice București

Reglementări contabile aplicabile operatorilor economici

Informațiile privind veniturile unei entități sunt deosebit de importante, atât pentru entitatea în cauză cât și pentru alți utilizatori de informații cum ar fi investitorii și potențiali investitori (în cazul entităților ale căror valori mobiliare sunt tranzacționate pe o piață reglementată), salariații și instituțiile statului (de exemplu, pentru stabilirea impozitelor datorate). Sunt importante informațiile privind valoarea veniturilor, dar și cele privind

natura, plasarea în timp și incertitudinile legate de încasarea acestora.

În prezent, operatorii economici aplică una dintre cele două reglementări contabile, respectiv:

- Reglementări contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016, cu modificările și completările ulterioare¹;
- Reglementări contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr.

1802/2014, cu modificările și completările ulterioare².

Reglementările contabile conforme cu directivele europene au preluat părți semnificative din prevederile unor Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS), urmărindu-se stabilirea unor criterii similare pentru recunoașterea, evaluarea și prezentarea în situațiile financiare anuale a elementelor de activ, datorii și capitaluri proprii, respectiv a veniturilor și a cheltuielilor.

Informațiile din contabilitate privind veniturile și cheltuielile stau la baza determinării impozitului pe profit, respectiv a impozitului pe venit în cazul microentităților (după efec-

1. publicat în Monitorul Oficial al României nr. 1020 bis din 19 decembrie 2016

2. publicat în Monitorul Oficial al României nr. 963 din 30 decembrie 2014

tuarea prelucrărilor de informații conform cerințelor Codului Fiscal).

Procesul de armonizare a reglementărilor contabile naționale cu prevederile din IFRS a început în anul 2001 când s-au aplicat Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 94/2001³. Ulterior, s-a continuat procesul de preluare în reglementările contabile naționale a unor prevederi cuprinse în IFRS.

Prin modificările aduse reglementărilor contabile conforme cu directivele europene s-a ajuns ca această reglementare să cuprindă prevederi, în mare parte, similare celor din IAS 18 „Venituri”.

Au fost preluate, de asemenea, prevederi din IFRIC 13 „Programe de fidelizare a clienților” și IFRIC 18 „Transferuri de active de la clienți”.

Nu au fost preluate în reglementările contabile conforme cu directivele europene prevederi referitoare la contabilizarea veniturilor din contractele de construcție (IAS 11 „Contracte de construcții”).

Se poate constata că atât IAS 18 „Venituri”, dar și interpretările mai sus menționate au un limbaj accesibil și inteligibil, fapt ce a facilitat înțelegerea și aplicarea corespunzătoare a acestora de către entități.

Standardele Internaționale de Raportare Financiară sunt într-o evoluție continuă pentru a surprinde complexitatea evenimentelor și tranzacțiilor care au loc în mediul economic, mai ales în condițiile în care afacerile nu cunosc granițe.

O schimbare majoră de abordare a problematicei referitoare la veniturile entităților este trecerea la aplicarea IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienți”, denumit în continuare IFRS 15.

Standardele Internaționale de Raportare Financiară se aplică, în principal, de către entitățile ale căror valori mobiliare sunt tranzacționate la burse din diferite regiuni geografice.

Existența unor reguli neunitare privind recunoașterea și prezentarea în situațiile financiare anuale a informațiilor privind veniturile poate influența deciziile potențialilor investitori.

Pentru a clarifica principiile privind recunoașterea veniturilor, cele două organisme mari care emit standardele contabile IASB⁴ și FASB⁵ au inițiat un proiect comun al cărui

rezultat a fost noul standard contabil pentru recunoașterea veniturilor – IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienți”.

Scopul declarat al acestui proiect a fost acela de omogenizare (unificare) a prevederilor din standardele americane relevante și cele emise de IASB urmărindu-se:

- eliminarea unor inconsecvențe privind veniturile din standardele anterioare;
- stabilirea unui cadru general mai robust pentru tratarea aspectelor privind veniturile;
- stabilirea unor prevederi referitoare la recunoașterea veniturilor care să conducă la îmbunătățirea nivelului de comparabilitate a informațiilor din situațiile financiare; atât între diferite entități, industrii, jurisdicții și piețe de capital;
- stabilirea unor cerințe de prezentare a informațiilor privind veniturile astfel încât să fie satisfăcute cerințele utilizatorilor.

Ce aduce nou IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienți” la nivel conceptual

IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienți” este rezultatul efortului comun al IASB și FASB, prin care cele două organisme au creat principii unitare de recunoaștere a veniturilor în contabilitate.

O analiză succintă a IFRS 15 pune în evidență următoarele aspecte:

- a) IFRS 15 are prevederi generale referitoare la recunoașterea și evaluarea veniturilor din contractele cu clienți, netratând aspecte particulare (de ex: venituri din vânzarea de produse sau venituri din prestarea de servicii);
- b) Standardul prevede succesiunea de pași ce trebuie efectuată pentru contabilizarea unui contract cu clienți, recunoașterea, evaluarea și înregistrarea în contabilitate a venitului, deoarece termenii contractului pot determina atât momentul înregistrării venitului, cât și valoarea acestuia.
- c) Standardul se aplică unei game largi de contracte, astfel că orice politică contabilă privind veniturile entității începe cu identificarea contractelor care stau la baza tranzacțiilor.
- d) Standardul are un limbaj nou, diferit de cel utilizat de standardele anterioare privind veniturile.

Sunt introduse în standard definiții ale unor termeni noi și sunt definiți cu sensuri noi alți termeni utilizați în limbajul curent (de ex. definiția creanței), fapt ce impune un efort de înțelegere din partea specialiștilor.

Standardul utilizează noțiunea de „promisi-

une” într-un contract cu un client. În limbajul curent, se poate spune că într-un contract avem, mai degrabă, un angajament, o obligație asumată de a transfera bunuri sau de a presta servicii.

În textul standardului sunt noțiuni precum: „drept curent la plata pentru active”, „drept legal al unui client la activ”, „contraprestație variabilă”, „datorie de rambursare”, „activ aferent contractului”.

Specialiștilor în domeniul economic, fie că sunt cei din societățile care aplică IFRS, fie că sunt auditori financiari sau consultanți fiscali, le revine misiunea de a înțelege prevederile generale ale standardului și de a le aplica în mod corespunzător.

Contextul legal al aplicării IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienți”

IFRS 15 care cuprinde reguli și principii generale privind recunoașterea veniturilor este însoțit de Anexa B „Îndrumări de aplicare” care face parte din standard și care descrie modul de aplicare a prevederilor acestuia. Clarificări importante privind înțelegerea și aplicarea IFRS 15 sunt prezentate în „Exemple ilustrative” din partea B a IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienți”. Aceste exemple, în număr de 63, ajută la înțelegerea și aplicarea standardului în diferite situații identificate, respectiv într-un anumit context. Deși exemplele clarifică unele aspecte practice, rămân totuși unele riscuri legate de posibile înțelegeri sau interpretări neunitare. Astfel, în preambulul la exemplele ilustrative se menționează următoarele:

- „Prezentele exemple însoțesc, dar nu fac parte din IFRS 15”, prin urmare nu au aceeași putere „legală”;
 - exemplele „ilustrează aspecte ale IFRS 15, dar nu sunt menite să furnizeze îndrumări de interpretare”;
 - „analiza din fiecare exemplu nu are scopul de a reprezenta singurul mod în care pot fi aplicate dispozițiile standardului”. Prin urmare, în cazul unei entități care se află într-o situație similară, un auditor, un consultant fiscal sau organe de control fiscal pot să interpreteze într-un alt mod aplicarea IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienți”;
 - „exemplele nu trebuie să se aplice numai domeniului specific de activitate ilustrat”.
- Cu toate acestea, standardul nu cuprinde trimiteri sau referințe la tipuri de contracte care ar putea fi contabilizate similar (cu excepția contractelor cu caracteristici ►

3. publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 85/20 februarie 2001

4. Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate

5. Consiliul pentru Standarde de Contabilitate Financiară

similare care prevăd același tipar de transfer a bunurilor către clienți). Și în acest caz poate interveni situația în care o altă parte, un organ fiscal sau altă autoritate poate reinterpreta modul de evidențiere în contabilitate a contractelor cu clienții. Aceste posibile reinterpretări ale modelului de recunoaștere în contabilitate a contractelor cu clienții sunt favorizate, pe de o parte, de caracterul de noutate al prevederilor din standard la nivel conceptual, iar pe de altă parte, de schimbările, în unele cazuri semnificative, în ceea ce privește momentul și valoarea veniturilor recunoscute, față de prevederile din standardele de raportare financiară aplicabile până la 31 decembrie 2017.

● *„atunci când se aplică IFRS 15, „Venituri din contractele cu clienții”, trebuie evaluate toate faptele și circumstanțele relevante ale unui anumit tipar de situație”*. Prin urmare, la recunoașterea veniturilor nu este suficient să existe factura, avizul de însoțire sau alt document, ci și cunoașterea prevederilor din contractele care stau la baza operațiunilor. Operatorii economici care aplică IFRS ca bază contabilă⁶ aplică aceste standarde împreună cu legislația națională. În aceste condiții, entitățile trebuie să stabilească, prin politici contabile, o metodologie de recunoaștere a veniturilor în conformitate cu IFRS 15, astfel încât să integreze prevederile standardului în prevederile legale aplicabile, având grijă să nu altereze, prin aplicare, conținutul acestuia.

Prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2844/2016, cu modificările și completările ulterioare și Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare⁷, s-au stabilit pentru entități anumite obligații cu caracter general, dintre care menționăm:

- obligația de a conduce contabilitatea (cronic și sistematic);
- înregistrarea în contabilitate pe bază de documente justificative care atestă operațiuni legal efectuate;
- efectuarea unor raportări contabile la termenele stabilite de autorități.

Legislația aplicabilă entităților se referă atât la legislația specifică domeniului de activitate (de ex: legislație emisă de autoritățile cu atribuții de reglementare), dar și legislație cu caracter general, cum este Legea contabilității nr. 82/1991, Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal⁸, legislația privind patrimoniul public și privat al statului.

Contabilizarea veniturilor din contractele cu clienții

Prevederi generale

Standardul stabilește principiile pe care o entitate trebuie să le aplice pentru contabilizarea veniturilor din contractele cu clienții. Contractul cu un client reprezintă un acord între două sau mai multe părți care crează drepturi și obligații exercitabile. Contractele pot fi aprobate în scris, verbal, sau în conformitate cu alte practici obișnuite de afaceri. **Recunoașterea veniturilor potrivit IFRS 15 se efectuează atunci când entitatea îndeplinește (sau pe măsură ce îndeplinește) obligația de executare asumată în contract de a transfera bunuri sau servicii (active) către un client.** Se consideră că bunul este transferat atunci când, (sau pe măsură ce) clientul obține controlul asupra celui activ. Potrivit IAS 18 „Venituri”, **recunoașterea veniturilor din vânzarea bunurilor se face atunci când sunt îndeplinite condițiile de la paragraful 14, cea mai importantă condiție fiind cea referitoare la transferul către cumpărător a riscurilor și recompenselor semnificative aferente dreptului de proprietate asupra bunurilor.**

În cele ce urmează prezentăm câteva dintre situațiile particulare tratate în IFRS 15, fără a intra totuși în detaliile fiecărei situații.

Contabilizarea componentei de finanțare

IFRS 15 tratează de o manieră extinsă situația în care există o componentă de finanțare într-un contract, spre deosebire de IAS 18 „Venituri” care cuprinde prevederi succinte referitoare la acest aspect.

Componenta de finanțare identificată într-un contract cu un client este tratată și ilustrată în exemplele din ghidul de aplicare în două situații, respectiv:

a) Situația în care entitatea îi oferă clientului un beneficiu semnificativ de finanțare a transferului de bunuri sau servicii, indiferent dacă promisiunea de finanțare este prevăzută explicit în contract sau este tacită. Un exemplu care ilustrează această situație este cel cu nr. 26 „Componenta de finanțare semnificativă și retur” în care se prezintă următoarele informații:

- o entitate vinde un produs cu 124 u.m. care poate fi plătit la 24 de luni după livrare;
- clientul obține controlul produselor la începutul contractului;

- prețul de vânzare în numerar al produsului este de 100 u.m. și reprezintă valoarea pe care ar plăti-o clientul pentru același produs vândut conform unor condiții standard.

Entitatea ajunge la concluzia că în contractul respectiv este inclusă o rată a dobânzii implicite deoarece prețul de vânzare ce urmează a fi plătit după 24 de luni este semnificativ mai mare decât prețul produsului în condiții de vânzare standard.

b) Situația în care clientul plătește în avans, finanțând astfel entitatea. Pentru înțelegerea acestei situații, considerăm că este relevant exemplul nr. 29 „Plăți în avans și evaluarea ratei de actualizare” prezentat în ghidul de aplicare.

O scurtă prezentare a acestui exemplu pune în evidență următoarele informații:

- o entitate încheie un contract cu un client pentru a vinde un activ;
- controlul activului se va transfera clientului în doi ani;
- contractul prevede fie plata sumei de 5.000 u.m. în doi ani, când clientul obține controlul activului, fie plata a 4.000 u.m. la semnarea contractului. Clientul alege să plătească suma de 4.000 u.m..
- datorită perioadei de timp între momentul la care clientul plătește pentru activ și momentul în care se transferă activul se apreciază că există o componentă de finanțare semnificativă. În acest caz, deși entitatea nu plătește o dobândă clientului său, aceasta estimează și înregistrează o cheltuială cu dobânda (cheltuiala cu dobânda = datorie aferentă contractului). Datoria cu dobânda nu se plătește clientului, ci majorează veniturile din vânzare ale entității (datorie = venituri).

Estimarea și evidențierea distinctă în contabilitate a componentei de dobândă (venit sau cheltuială) are drept consecință:

- diminuarea veniturilor din vânzări ale entității cu venituri din dobânzi estimate, în primul caz prezentat;
- înregistrarea în contabilitate a unei cheltuieli estimate cu dobânda în condițiile în care nu există un contract de finanțare explicit și majorarea veniturilor din vânzări cu sumele estimate ca fiind dobândă datorată clientului.

De remarcat că fiecare din operațiunile menționate se recunosc potrivit IFRS, atunci când sunt îndeplinite criteriile specifice de recunoaștere a veniturilor, respectiv a cheltuielilor cu dobânda.

6. Entitățile ale căror valori mobiliare sunt tranzacționate pe o piață reglementată

Entitățile din lista anexă la Ordinul ministrului finanțelor nr. 666/2015 privind aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară de către unele entități cu capital de stat, publicat în Monitorul oficial al României, nr. 442 din 22 iunie 2015

7. republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454 din 18 iunie 2008

8. publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I nr. 688 din 10 septembrie 2015



Contabilizarea contraprestației datorate unui client

IFRS 15 tratează modul de contabilizare a contraprestației datorate unui client, aspect care nu a fost tratat în IAS 18 „Venituri”. Contraprestația datorată unui client include sumele în numerar pe care o entitate le plătește sau preconizează să le plătească clientului sau altor părți care achiziționează bunurile entității de la client, sau contraprestația poate consta în cupoane sau vouchere.

Contraprestația datorată unui client se contabilizează ca o reducere a prețului tranzacției

Contabilizarea costurilor contractuale

● IFRS 15 cuprinde prevederi nu numai referitor la contabilizarea veniturilor, dar și cu privire la contabilizarea costurilor contractuale. Distingem în standard două categorii de costuri, respectiv:

- Costuri marginale ale obținerii unui contract cu un client care trebuie contabilizate drept activ dacă entitatea preconizează să recupereze aceste costuri, urmând ca acestea să fie recunoscute drept cheltuieli prin amortizare atunci când se obțin și venituri (dacă perioada de amortizare este mai mare de un an);

- Costuri de îndeplinire a unui contract care pot intra, fie sub incidența altui standard cum ar fi IAS 2 „Stocuri”, IAS 16 „Imobilizări corporale” sau IAS 38 „Imobilizări necorporale”, fie sub incidența prevederilor IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții”.

Contabilizarea vânzărilor cu drept de retur

- IFRS 15 vine cu o concepție nouă în ceea ce privește contabilizarea vânzărilor cu drept de retur, în sensul că veniturile pentru produsele transferate nu includ valoarea produselor preconizate a fi returnate de clienți (dar sunt reduse și costurile vânzării în mod corespunzător). În fapt, are loc o amânare a înregistrării unei părți a veniturilor din vânzări și a costurilor aferente până la returnarea bunurilor sau până la expirarea dreptului de retur.

Prezentări de informații în situația poziției financiare

Referitor la prezentarea contractelor în situația poziției financiare, standardul introduce noțiunea de activ aferent contractului, datorie aferentă contractului și solicită prezentarea distinctă a creanțelor.

Potrivit paragrafului 108 din IFRS 15, **o creanță reprezintă dreptul necondiționat al unei entități la o contraprestație**. Dreptul la o contraprestație este necondiționat dacă este necesară doar trecerea timpului înainte ca

plata acelei contraprestații să devină scadentă. Potrivit definiției din Anexa A „Termeni de referință” din IFRS 15, **activ aferent contractului reprezintă „dreptul unei entități la o contraprestație în schimbul bunurilor sau serviciilor transferate de entitate unui client, atunci când dreptul respectiv este condiționat de altceva decât de trecerea timpului (de ex: de executarea viitoare a obligațiilor de către entitate)”**.

Soluții adoptate de autorități pentru asigurarea condițiilor de aplicare corespunzătoare a prevederilor IFRS 15

Aplicarea IFRS 15 a fost anunțată din vreme, într-o primă etapă aplicarea fiind programată de la 1 ianuarie 2017, ulterior fiind amânată pentru 1 ianuarie 2018.

Analizând prevederile standardului este evident că aplicarea acestuia va reprezenta o schimbare de abordare în procesul de recunoaștere a veniturilor, chiar dacă magnitudinea acestor schimbări va fi diferită de la un tip de industrie la altul, respectiv de la o entitate la alta.

Având în vedere necesitatea aplicării corespunzătoare de către entitățile vizate, precum și necesitatea creării condițiilor pentru o abordare echitabilă din punct de vedere fiscal, Ministerul Finanțelor Publice a adus unele clarificări atât din punct de vedere contabil, cât și din punct de vedere fiscal. ►

Pornind de la prevederile care au ridicat cele mai multe dispute în rândul profesioniștilor contabili (experți contabili, auditori financiar, consultanți fiscali), Ministerul Finanțelor Publice a publicat Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3189/8 decembrie 2017 privind modificarea și completarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2844/2016, cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la aplicarea IFRS 15, în rândul practicienilor au existat diverse puncte de vedere, care în principal pot fi sintetizate astfel:

- unii practicieni au susținut ideea ca Ministerul Finanțelor Publice să nu intervină cu clarificări sau cu o metodologie de înregistrare în contabilitate a operațiunilor prevăzute de IFRS 15, lăsând la latitudinea fiecărei entități să decidă modul cum va efectua înregistrarea operațiunilor sale. Această variantă are totuși riscuri mai mari de reinterpretație, mai ales în ceea ce privește baza de impozitare pentru impozit pe profit și TVA.

- alți practicieni au considerat că emiterea unor clarificări de către Ministerul Finanțelor Publice este de natură să contribuie la reducerea riscurilor de reinterpretație a înregistrărilor efectuate de către alte părți (auditori, autorități fiscale).

Prin ordinul menționat, Ministerul Finanțelor Publice a adus clarificări doar parțial, pentru unele tipuri de operațiuni. Ministerul Finanțelor Publice a prevăzut evidențierea în contabilitate „în doi pași” a operațiunilor tratate, urmărind ca în contabilitate să existe informații care să satisfacă atât necesitățile de informații pentru scopuri contabile, dar și cele pentru scopuri fiscale. Din punct de vedere fiscal, prin Ordonanța de Urgență nr. 79/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal⁹ au fost aduse unele completări Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu referință la deductibilitatea cheltuielilor cu dobânzile înregistrate potrivit reglementărilor contabile, în sensul extinderii ariei și la „alte costuri echivalente dobânzii din punct de vedere economic”.

Concluzii

- IFRS 15 reprezintă un standard contabil complex pentru a cărui înțelegere este necesar să fie parcurs atât standardul cu îndrumările de aplicare, cât și exemplele ilustrative, chiar dacă acestea nu fac parte din standard.

- Deși IFRS 15 este un standard contabil, aplicarea acestuia poate avea și consecințe

fiscale, datorită fie valorii veniturilor recunoscute într-o perioadă, fie datorită decalajului în timp a recunoașterii unei părți din venituri.

- Din punct de vedere al informațiilor privind veniturile recunoscute într-o perioadă, pot fi situații în care, deși valoarea totală a veniturilor rămâne neschimbată, are loc totuși o modificare în structura veniturilor, respectiv o parte din venitul din vânzări devine venit din dobândă.

- Pot exista situații în care entitatea trebuie să recunoască o cheltuială cu dobândă datorată clientului, mărinț totodată și venitul din contractul cu clientul.

În situația în care se înregistrează cheltuiala cu dobândă (componentă de finanțare atunci când entitatea încasează anticipat contra-prestația), entitatea poate fi în situația de a nu deduce integral cheltuiala evidențiată.

- Autoritățile au clarificat prin legislație o parte din situațiile identificate, dar practica va pune în evidență o diversitate de cazuri și interpretări ale prevederilor IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții”.

- Entitățile care aplică IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții” ar putea fi puse în dificultate de către organele fiscale datorită faptului că standardul are prevederi generale, iar exemplele ilustrative nu fac parte din standard, nu ilustrează singurul mod de aplicare și nu trebuie să se aplice doar domeniului de activitate ilustrat.

Totodată, se precizează că, „atunci când se aplică IFRS 15 trebuie evaluate toate faptele și circumstanțele relevante ale unui anumit tipar de situație”.

Prin urmare, în opinia noastră, aplicarea IFRS 15 reprezintă o provocare pentru toți profesioniștii în domeniul economic, inclusiv pentru cei din domeniul juridic, dacă avem în vedere faptul că la baza contabilizării stau „Contractele cu clienții”.

Bibliografie:

1. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
2. Ordonanța de Urgență nr. 79/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal;
3. Reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016, cu modificările și completările ulterioare;
4. IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții”;
5. IAS 18 „Venituri”. ■

Noi provocări

Abstract: Entitățile care aplică prevederile reglementărilor contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016 urmează ca, de la 1 ianuarie 2018, să aibă în vedere și cerințele standardelor de contabilitate IFRS 9 „Instrumente financiare” și IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții”. Prevederile acestora urmează a fi analizate prin corelare cu aspectele cuprinse în Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.189/2017 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Având în vedere că aplicarea celor două standarde presupune – poate mai mult decât în cazul altor standarde – efectuarea de estimări, în Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.189/2017 a fost cuprinsă mențiunea expresă că administratorii entității răspund pentru estimările efectuate și pentru stabilirea naturii operațiunilor economico-financiare. Aceasta și-ar găsi explicație și în aceea că rezultatul care caracterizează performanța financiară a entității este consecința principalelor activități derulate de entitatea raportoare, aspect care are în vedere în primul rând prevederile IFRS 15.

Cuvinte cheie: instrumente financiare, active financiare, derecunoaștere active financiare, depreciere active financiare.

| Ec. dr. Alexandra Lazăr

La data de 1 ianuarie 2018 intră în vigoare prevederile noilor standarde IFRS 9 „Instrumente financiare”¹ și IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienții”².

Ne vom referi în continuare la unele aspecte cu care se vor confrunta unele categorii de entități obligate, conform legislației naționale, să aplice noile cerințe, respectiv operatorii economici prevăzuți de *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară*.

Având în vedere data de aplicare a noilor prevederi, se impune a fi subliniat că aceste cerințe se referă atât la societățile ale căror

pentru entitățile care aplică IFRS



valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, prevăzute de ordinul menționat, cât și la entitățile care fac obiectul Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 666/2015 privind aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară de către unele entități cu capital de stat. Acestea din urmă urmează ca, începând cu exercițiul financiar al anului 2018, să organizeze și să conducă contabilitatea potrivit aceluiași reglementări.

În vederea asigurării unui tratament contabil unitar aplicabil entităților care aplică Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016, dar și pentru respectarea altor prevederi legale, prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.189/2017 au fost instituite unele prevederi a căror aplicare să nu contravină altor cerințe legale. În lipsa acestor reglementări exista posibilitatea aplicării mot-à-mot a prevederilor cuprinse în IFRS, o asemenea contabilizare având drept consecință pierderea anumitor informații necesare diverșilor utilizatori.

Ne-am propus ca prin prezentul articol să trecem în revistă anumite aspecte reglementate de Ordinul ministrului finanțelor

publice nr. 3.189/2017³ privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, prin analiză cu aspecte corespunzătoare tratate de IFRS.

● depreciere active financiare

Potrivit IFRS 9, un activ financiar este depreciat ca urmare a riscului de credit atunci când au avut loc unul sau mai multe evenimente care au un impact negativ asupra fluxurilor de numerar viitoare estimate ale activului financiar respectiv. Dovezile că un activ financiar este depreciat includ date observabile cu privire la următoarele evenimente:

- a) dificultatea financiară semnificativă a emitentului sau a debitorului;
- b) o încălcare a contractului, de exemplu, neîndeplinirea obligațiilor sau un eveniment care determină nerambursarea la scadență;
- c) creditorul (creditorii) debitorului, din motive economice sau contractuale legate de dificultățile financiare ale debitorului, i-a(u) acordat debitorului una sau mai multe concesiuni pe care altminteri creditorul (creditorii) nu le-ar lua în considerare;

d) devine probabil că debitorul va intra în faliment sau în altă formă de reorganizare financiară;

e) dispariția unei piețe active pentru acel activ financiar din cauza dificultăților financiare; sau

f) achiziționarea sau emiterea unui activ financiar cu o reducere semnificativă care reflectă pierderile din credit suportate.

● Conform reglementărilor naționale, pentru activele financiare evaluate la costul amortizat, atunci când entitatea nu are estimări rezonabile de recuperare a activului financiar parțial sau integral, recunoaște suma care nu mai poate fi recuperată ca o ajustare pentru deprecierea sau pierderea de valoare a acestora, și nu prin reducerea directă a valorii contabile brute a activului.

● Potrivit IFRS 9, o entitate trebuie să reducă direct valoarea contabilă brută a unui activ financiar atunci când entitatea nu are estimări rezonabile de recuperare a activului financiar parțial sau integral. O eliminare reprezintă un eveniment de derecunoaștere. De exemplu, în cazul unui împrumut acordat unei filiale, eventuala pierdere de valoare ar diminua valoarea creanței corespunzătoare, articol contabil: ►

1. a se vedea art. 2 din Regulamentul (UE) 2016/2067 al Comisiei din 22 noiembrie 2016 de modificare a Regulamentului (CE) nr. 1126/2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului în ceea ce privește Standardul Internațional de Raportare Financiară 9

2. a se vedea art. 2 din Regulamentul (UE) 2016/1905 al Comisiei din 22 septembrie 2016 de modificare a Regulamentului (CE) nr. 1126/2008 de adoptare a anumitor standarde internaționale de contabilitate în conformitate cu Regulamentul (CE) nr. 1606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului în ceea ce privește Standardul Internațional de Raportare Financiară 15

3. publicat în Monitorul Oficial al României nr. 1.001/18 decembrie 2017

6863 „Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare” = 2671 „Sume de încasat de la entitățile din grup”

În schimb, potrivit reglementărilor contabile naționale, aceeași depreciere se recunoaște distinct, ca o ajustare:

6863 „Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare” = 2961 „Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la filiale”

În ambele situații, creanța reprezentată de împrumutul acordat filialei apare prezentată la aceeași sumă în situația poziției financiare.

● derecunoaștere active financiare

Potrivit IFRS 9, un activ financiar trebuie derecunoscut atunci și numai atunci când:

a) drepturile contractuale asupra fluxurilor de trezorerie care decurg din activul financiar expiră, sau

b) entitatea transferă activul financiar, iar transferul îndeplinește condițiile pentru derecunoaștere în conformitate cu standardul respectiv.

● Conform reglementărilor naționale, la derecunoașterea unui activ financiar, urmată de primirea în schimb a oricărui alt activ, entitatea înregistrează distinct, pe seama cheltuielilor, derecunoașterea activului scos din evidență și primirea activului obținut în schimb. Fac excepție de la aceste prevederi operațiunile de vânzare de investiții pe termen scurt, caz în care se înregistrează doar câștigul sau pierderea din cedare.

● Potrivit IFRS 9, la derecunoașterea unui activ financiar per ansamblu, diferența dintre:

a) valoarea contabilă (evaluată la data derecunoașterii) și

b) contraprestația primită (inclusiv orice activ nou obținut minus orice datorie nouă asumată) trebuie recunoscută în profit sau pierdere. Spre exemplu, în cazul unor acțiuni deținute la filiale, în valoare contabilă de 10.000 lei, vândute la un preț de 11.000 lei, conform IFRS 9 în contabilitate ar trebui recunoscută doar diferența de 1.000 lei.

În schimb, în baza reglementărilor contabile menționate, operațiunea de vânzare presupune:

● evidențierea prețului de vânzare

461	=	7641	11.000
„Debitori diverși”		„Venituri din imobilizări financiare cedate”	

și concomitent

● scoaterea din evidență a activelor cedate⁴

6641	=	2611	10.000
„Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate”		„Titluri evidențiate la cost”	

O asemenea abordare are în vedere și prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora înregistrările în contabilitate se efectuează distinct pentru fiecare operațiune.

Trebuie subliniat, în contextul activelor financiare – ca formă a instrumentelor financiare – semnificația acestor elemente în accepțiunea IFRS. Astfel, un activ financiar reprezintă orice activ care este:

a) numerar;

b) un instrument de capitaluri proprii al unei alte entități;

c) un drept contractual:

(i) de a primi numerar sau un alt activ financiar de la o altă entitate; fie

(ii) de a schimba active financiare sau datorii financiare cu altă entitate în condiții care sunt potențial favorabile entității; fie

d) un contract care va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității și este:

(i) un instrument nederivat pentru care entitatea este sau poate fi obligată să primească un număr variabil al propriilor instrumente de capitaluri proprii; fie

(ii) un instrument derivat care va fi sau poate fi decontat altfel decât prin schimbul unei sume fixe de numerar sau al unui alt activ financiar cu un număr fix din propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității, așa cum este prevăzut în IAS 32 „Instrumente financiare: prezentare”.

● prețul tranzacției cu clienții

● Conform reglementărilor naționale, atunci când la evaluarea prețului tranzacției se estimează că suma cuvenită nu va fi încasată în totalitate, venitul aferent contractului se recunoaște la suma brută și, concomitent, se recunoaște o pierdere la nivelul sumei estimate a nu se recupera (articol contabil 6815 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările aferente creanțelor estimate a nu se recupera integral”⁵ = 4915 „Ajustări aferente creanțelor estimate a nu se recupera integral”⁶). Cu ocazia întocmirii situațiilor financiare anuale, respectiv a raportărilor contabile, cheltuiala

ocazionată de pierderea respectivă corectează valoarea venitului aferent.

Ca urmare, contul 4915 „Ajustări aferente creanțelor estimate a nu se recupera integral” apare în contextul recunoașterii inițiale a creanței rezultate din tranzacție. Deprecierile ulterioare ale creanțelor, constituite cu ocazia inventarierii acestora, urmează a fi înregistrate în contul 4911 „Ajustări pentru deprecierea creanțelor față de clienți”.

● Potrivit IFRS 15, pentru a determina prețul tranzacției, o entitate trebuie să ia în considerare termenii contractului și practicile sale obișnuite de afaceri. Prețul tranzacției reprezintă valoarea contraprestației la care o entitate se așteaptă să aibă dreptul în schimbul transferului bunurilor sau serviciilor promise către un client, neincluzând sumele colectate în numele unor terțe părți (de exemplu, unele taxe de vânzare).

O aplicare întocmai a acestor prevederi ar presupune recunoașterea inițială a prețului tranzacției la nivelul sumei estimate a se recupera de la clienți, sumă posibil a fi diferită de valoarea nominală a creanței.

În plus, ulterior facturării, entitatea poate acorda și reduceri comerciale, sume care corectează, din nou, valoarea creanței aferente.

În aceste condiții, aplicarea întocmai a prevederilor IFRS 15 ar fi generat informații analitice referitoare la valoarea creanțelor față de clienți, implicând analiză inclusiv în ceea ce privește stabilirea sumei la care se raportează valoarea de inventar cu ocazia determinării eventualelor deprecieri constatate la inventariere.

Fără a avea pretenția că cele prezentate în cuprinsul prezentului material vor acoperi toate cazurile determinate de aplicarea celor două standarde noi de contabilitate, dorim să credem că cele evidențiate mai sus pot constitui un punct de plecare în analiza modului de contabilizare a unor operațiuni.

Bibliografie:

- Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3.189/2017 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară
- IFRS 9 „Instrumente financiare”
- IFRS 15 „Venituri din contractele cu clienți”
- IAS 32 „Instrumente financiare: prezentare”. ■

4. Se presupune că pentru acțiunile respective nu erau constituite ajustări pentru pierderea de valoare.

5. Contul se utilizează pentru înregistrarea sumei estimate, la data tranzacției, a nu se recupera de la clienți.

6. Ajustările se determină și se înregistrează atunci când la evaluarea prețului tranzacției se estimează că suma cuvenită nu va fi încasată în totalitate.

Europa la raport

Hotărârea privind ajutorul de stat acordat companiei Amazon a fost promulgată, iar Irlanda a fost chemată în justiție pentru cazul Apple

În continuarea anchetei sale referitoare la posibilele acorduri preferențiale cu guvernele UE privind impozitul pe profit datorat de corporații, aripa Comisiei UE pentru implementarea legislației privind concurența, DG Concurență, a adoptat o hotărâre stabilind o datorie fiscală pentru Amazon în Luxemburg în valoare de 250 milioane de euro, în baza regulilor UE privind ajutoarele de stat. Comisia a inițiat și o acțiune de aplicare a prevederilor legale la Curtea Europeană de Justiție împotriva Irlandei pentru nerespectarea unei hotărâri a Comisiei privind recuperarea regularizărilor de impozite de la entitățile irlandeze ale companiei Apple, în valoare de 13 miliarde de euro.

Ancheta Comisiei privind ajutorul de stat acordat companiei Amazon s-a axat pe o hotărâre fiscală de „ruling” acordată companiei Amazon în 2003 și s-a extins în 2011. Comisia afirmă că această hotărâre a susținut o metodă de calcul al plăților anuale din partea companiei de exploatare către compania holding pentru drepturile de proprietate intelectuală ale Amazon care a depășit, în medie, 90% din profiturile de

exploatare ale companiei de exploatare. Comisia afirmă că profiturile au fost cu mult mai mari decât datoriile companiei holding față de Amazon SUA în baza clauzelor acordului de repartizare a costurilor. În baza legislației fiscale din Luxemburg, entitatea de exploatare face obiectul impozitului pe profit, în timp ce compania holding nu este obligată de forma legală aleasă – parteneriat cu răspundere limitată, cu parteneri americani. Drepturile de impozitare a profiturilor partenerilor aparțin așa-dar Statelor Unite, datoria fiscală americană fiind constant amânată. În baza hotărârii fiscale de „ruling”, compania holding era o societate fictivă, care transfera drepturi de proprietate intelectuală companiei de exploatare. Comisia afirmă că această companie holding nu a fost implicată în mod activ în dezvoltarea proprietății intelectuale și nu a desfășurat nicio activitate care ar justifica nivelul de redevențe primit. Astfel, trei sferturi din profitul Amazon au fost distribuite în mod necuvenit companiei holding, unde au rămas neimpozitate. Această structură fiscală a fost susținută printr-o hotărâre de „ruling” emisă de guvernul luxemburghez,

care a acordat un avantaj selectiv companiei Amazon. Comisia nu atacă structura însăși, ci hotărârea de „ruling” care a susținut metode artificiale de impozitare a profitului și care a acordat un avantaj selectiv companiei Amazon. Acest avantaj nu a fost disponibil altor companii aflate într-o situație comparabilă în mod juridic și real, ceea ce reprezintă o practică ilegală în baza regulilor ajutoarelor de stat.

Comisia a întocmit metodologia de calcul a regularizărilor estimate inițial la 250 de milioane de euro plus dobândă. Acțiunile pentru anularea unei hotărâri a Comisiei privind ajutoarele de stat nu au efect suspensiv; astfel, guvernul luxemburghez este obligat să recupereze regularizările estimate. În baza legislației UE, regularizările în baza regulilor ajutoarelor de stat nu reprezintă o penalizare, ci o evaluare care egalizează terenul de joc, și nu penalizează compania de exploatare care este beneficiara ajutorului de stat.

În prezent, DG Concurență anchetează mai multe hotărâri fiscale din Luxemburg în ceea ce privește tratamentul fiscal al McDonald's și GDF Suez (acum Engie). ■

Noile măsuri UE publicate pentru recuperarea mai eficientă a datoriilor fiscale transfrontaliere

Comisia Europeană a publicat în Monitorul Oficial al UE modificările tehnice la Reglementarea 1189/2011, care își propune să faciliteze recuperarea transfrontalieră a datoriilor fiscale.

La 16 martie 2010, Consiliul UE a adoptat Directiva 2010/24/UE privind asistența reciprocă pentru recuperarea creanțelor

referitoare la impozite, dări și alte măsuri. Astfel, la 18 noiembrie 2011, Comisia UE a adoptat implementarea Reglementării 1189/2011, stabilind reguli detaliate referitoare la anumite prevederi ale acestei Directive.

Aranjamente practice pentru implementarea Directivei Consiliului UE privind asistența

pentru recuperarea impozitelor (Directiva 2010/24/UE) sunt prevăzute în Reglementarea Comisiei UE de Implementare nr. 1189/2011 de la 18 noiembrie 2011. Această Reglementare de implementare din 2011 a fost modificată prin Reglementarea Comisiei UE de Implementare 2017/1966 de la 27 octombrie 2017. ■

Establishment of fiscal residence - necessity and utility for migrant workers

Abstract: The concept of fiscal residence is still ambiguous for most migrant workers. Although international mobility is more and more encountered in practice and increasing numbers of Romanian citizens travel abroad for business or pleasure, few of them are aware of their administrative obligations, as well as of the fiscal implications of their travel. Conversely, foreign citizens who arrive in Romania must meet similar administrative obligations. Their fiscal residence must be analyzed carefully, since it can generate additional fiscal obligations.

The article herein aims to summarize a few important provisions of the Romanian and international law regarding the concept of fiscal residence, the administrative procedures that must be met in Romania in relation to fiscal residence and why it is important, compulsory but also useful to determine fiscal residence.

Keywords: fiscal residence, questionnaire, taxation, treaty, double taxation avoidance.

Medeea **POPESCU** - Associate Manager, People Services, KPMG

Iulia **PUȘCAȘU** - Consultant, People Services, KPMG

Provisions of the Romanian law

Romanian law stipulates that a natural person is a fiscal resident of Romania if they have their permanent address in Romania (proven by a valid ID), if the center of their vital interests (e.g. family) is in Romania or if they spend more than 6 months out of any 12 consecutive months in Romania. A person who is a fiscal resident in Romania owes income tax in Romania for the income from any source (in Romania or abroad), with the exception of salary income for the activities performed abroad,

which is governed by special provisions. For instance, if a person who is a fiscal resident in Romania has a bank account open in Germany which generates revenues from interest, the person must declare in Romania their income coming from interests in Germany. If the Romanian resident pays income tax in Germany for said interest income (e.g. by withholding by the German bank), this tax must be declared in Romania. In order to avoid the double taxation of the same income, according to the double taxation avoidance treaty, but

also according to domestic law, Romanian tax authorities will grant a tax credit (i.e. a deduction from the tax owed in Romania, equal to the income tax paid in Germany).

A person who is not a Romanian fiscal resident owes income tax in Romania only for the income from a Romanian source, meaning income obtained in Romania. For instance, if a person who is not a fiscal resident in Romania obtains income from Germany, they do not have to declare this income in Romania. As for fiscal residents,





there are special provisions governing salary income.

As a conclusion, in principle, the taxation of income generated abroad depends on the individual's fiscal residence. As long as a Romanian citizen has their permanent address in Romania, they are considered a Romanian fiscal resident, according to Romanian law. In the case of foreign citizens, most times they do not have their permanent address in Romania, and therefore when establishing fiscal residence for foreign citizens according to Romanian

law, the other two conditions of residence must be taken into consideration.

Each country establishes its own conditions regarding fiscal residence, and therefore there is a possibility that the same person is considered a fiscal resident in two or more countries, as per the domestic fiscal legislation of each of them. This would entail the taxation of global income in each of these states. For these cases, countries have concluded treaties for the avoidance of double taxation, which stipulate fiscal residence „distribution” criteria, estab-

lishing which of the relevant states has the final right to consider a person their fiscal resident and therefore tax their global income.

Provisions of international law and recent clarifications

Double taxation avoidance treaties are usually drawn up according to the OECD (The Organization for Economic Cooperation and Development) sample convention. The sample convention is accompanied by a set of commentaries published for ►

each article, meant to provide clarifications and indications for a better understanding of its taxation rules. Recently, OECD's Commission for International Affairs published a proposal for the amendment and supplementation of the commentaries, which impact some of the fiscal residence distribution criteria.

As shown above, if, according to domestic law, a person is considered a fiscal resident in two different states which concluded a double taxation avoidance treaty, then a person's fiscal residence will be established according to the criteria stipulated by the treaty, in the order in which they are stipulated, as following:

Criterion 1 - a person is considered a resident of the state where they have permanent residence, at their disposal. According to OECD comments, „residence” means an apartment or a house that the person owns or rents. The term „permanent” refers to the person's intention to have the residence at their disposal at any time, and not occasionally (such as the case of holidays, business trips etc.).

The proposal for the amendment and supplementation of the commentaries intends to clarify that the mere fact that a person owns a residence does not mean that it is at their disposal. It is important to determine whether the residence is at their disposal and can be used by them at any time. For instance, if they own a property that they rent to someone else, that property is not at their disposal.

Criterion 2 - if the person has a permanent residence in each of the contracting states, they are considered a resident of the contracting state with which their personal and economic ties are the strongest (the center of vital interests). The center of vital interests is a cumulation of factors, such as the place where their family resides (spouse, children), their social relations, occupations, political, cultural, economic or other type of activities, and which are analyzed together. In practice, the heaviest factor is the place where their family resides -- spouse and/or children, if applicable.

Criterion 3 - if the contracting state in which this person has the center of their vital interests cannot be determined or if this person does not have a permanent residence at their disposal in either of the contracting states, then they are considered a resident of the contracting state where they normally live. The state where the person normally lives is the state where the person spends most of their time, as well as

their intention to continue living there. The proposal for the amendment and supplementation of the commentaries intends to clarify the fact that the number of days that a person spends in one state or another is not the only element to be considered when determining the state where they normally live. The amendment proposal stipulates a cumulation of factors to be considered when establishing fiscal residence according to this criterion, such as frequency, duration and regularity of that person's presence in that state, as part of their routine.

Criterion 4 - if that person normally lives in each of the contracting states or if they do not normally live in either, they will be considered resident of the contracting state whose citizen they are.

Criterion 5 - if that person is a citizen of both contracting states or of neither, the competent authorities of the contracting states mutually agree on that person's fiscal residence.

In conclusion, the above-mentioned rules allow the establishment of the fiscal residence of the citizen if they are considered a fiscal resident in each of the involved states, according to domestic law. The aim of this distribution is the avoidance of double taxation in states which have concluded a double taxation avoidance treaty.

Administrative procedures

In Romania, fiscal residence is clarified by submitting a Questionnaire for establishing the fiscal residence of a natural person upon arrival to/ departure from Romania, to the competent Tax Administration. All persons who leave Romania for longer than 6 months, as well as all persons who arrive and stay in Romania for longer than 6 months must submit the above-mentioned questionnaire. The deadline for the submission of the Questionnaire for establishing fiscal residence upon departure from Romania is 30 days before departure, and the deadline for the submission of the Questionnaire for establishing fiscal residence upon arrival in Romania is 30 days after the expiry of the 183 days of presence in Romania. Subsequent to the submission of the Questionnaire, the tax authorities issue a notification establishing whether the person is considered a fiscal resident of Romania or not.

The obligation of submitting the above-mentioned questionnaire was first stipulated by the law in 2012 and, so far, from our experience, the authorities have

not issued fines for non-submission or late submission. It is to be expected that in the near future, authorities' controls will become more strict, and the infringement of this obligation will be punished.

The establishment of fiscal residence by submission of the above-mentioned Questionnaire is an administrative procedure that is both compulsory and useful for expatriates. It is useful because it helps avoid double taxation, by establishing the state that has the right to tax a person's global income, and also because, once their fiscal residence has been established, a natural person may benefit from favorable taxation rates, according to the applicable double taxation avoidance treaty.

For a better understanding of this concept, if we go back to the example of the Romanian fiscal resident who has interest income from Germany, that person would have to pay a withholding tax in Germany for that income according to the provisions of the applicable double taxation avoidance treaty (namely 3%), and not according to the German law (25%); they will further owe in Romania a tax difference between the percentage withheld in Germany and the applicable national rate, which is 16%. Most times, in accordance with the type of income, the double taxation avoidance treaty stipulates a taxation rate that is lower than domestic law. This favorable taxation can be applicable if the person proves fiscal residence in Romania by submitting to the payer (a bank, in our example) the certificate of fiscal residence issued by the Romanian authorities based on the notification regarding the person's Romanian fiscal resident status.

It is also important to take into account that on 7 June 2017, Romania signed in Paris the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (hereinafter referred to as „the Multilateral Convention”). The Multilateral Convention aims to amend fiscal treaties concluded between two or several parties to the Convention. More precisely, the provisions of the Multilateral Convention will be enforced at the same time as those of current fiscal treaties, adjusting their effects. From the point of view of fiscal residence and income taxation, the Multilateral Convention includes provisions regarding the avoidance of double non-taxation. An example in this sense would be encouraging the use tax credit as a method of avoiding double taxation, as opposed to tax exemption. ■



