

FISCAL CONSULTANT

anul IX-nr. 55 • aprilie-iunie 2017 • preț: 12.5 lei • Revistă editată de CCF



LEGISLAȚIE

Ajustarea TVA pentru
bunurile de capital.
Ultimele abordări

FOCUS

O cooperare administrativă
îmbunătățită între
statele membre ale UE

LEGISLAȚIE

Impozitul specific
unor activități.
Implicații fiscale

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

Elena-Oana IACOB
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

Conferința națională anuală a Camerei Consultanților Fiscali

| Dan **MANOLESCU** - Președintele Camerei Consultanților Fiscali

Trimestrul II al anului 2017 a fost marcat de două evenimente extrem de importante, atât pentru consultanții fiscali, cât și pentru Camera Consultanților Fiscali din România și anume sărbătorirea a 10 ani de la înființare și respectiv Conferința națională anuală a Camerei.

Sărbătorirea „Zilei naționale a consultantului fiscal” precum și a împlinirii a 10 ani de la înființarea Camerei Consultanților Fiscali a avut loc în ziua de 21 aprilie 2017 și a constituit un bun prilej de a marca dezvoltarea și creșterea prestigiului profesiei de consultant fiscal în România și de a decerna premii de excelență membrilor activi care și-au adus un deosebit aport la ridicarea standardelor profesionale și etice în activitatea de consultanță fiscală.

Au fost acordate câte trei premii, respectiv locul I, II și III în cadrul fiecăreia din cele trei categorii selectate în funcție de cifra de afaceri realizată, astfel:

Categoria I:

LOCUL 1 - PWC TAX ADVISOR & ACCOUNTANTS
LOCUL 2 - DELOITTE TAX
LOCUL 3 - KPMG TAX

Categoria II:

LOCUL 1 - SOTER
LOCUL 2 - BDO TAX
LOCUL 3 - DLA PIPER TAX

Categoria III:

LOCUL 1 - TETACONS
LOCUL 2 - GROUP EXPERT CONSULTING 2000
LOCUL 3 - R&M AUDIT

În ziua de 22 aprilie 2017 a avut loc Conferința națională anuală a Camerei Consultanților Fiscali, care a avut o semnificație deosebită, întrucât a fost o conferință de alegeri a membrilor noului Consiliu superior al CCF, precum și a membrilor Comisiei de auditori statutare și ai Comisiei de apel.

Și de această dată Raportul de activitate al Consiliului superior al Camerei Consultanților Fiscali, pe perioada aprilie 2016-aprilie 2017, a constituit un adevărat bilanț al activității Consiliului superior, fiind evidențiat ca obiectiv permanent și prioritar al acestei activități, creșterea importanței și prestigiului profesiei de consultant fiscal, prin asigurarea celor mai bune condiții pentru o bună și eficientă pregătire profesională continuă și nu în ultimul rând prin menținerea unui standard ridicat al exigenței profesionale, necesare dobândirii calității de consultant fiscal.

S-a menționat faptul că în prezent, Camera Consultanților Fiscali înregistrează un număr de 5489 de membri, din care: 4101 consultanți fiscali activi, 1388 consultanți fiscali inactivi și 15 consultanți fiscali asistenți. De asemenea, sunt înregistrate și un număr de 459 societăți de consultanță fiscală, precum și 17 persoane străine care au obținut calitatea de consultant fiscal în unul din statele membre ale Uniunii Europene, Spațiului Economic European sau în Confederația Elvețiană. An de an numărul tinerilor consultanți fiscali a crescut din ce în ce mai mult, în rândul membrilor noștri existând și un număr însemnat de tineri cu vârsta sub 30 de ani.

Cifra de afaceri aferentă consultanței fiscale raportată de membrii Camerei pentru anul 2016 este de 293,4 mil lei, piața de consul-

tanță fiscală înregistrând față de anul 2015 o creștere de 7,99%.

De asemenea, în anul 2016 consultanții fiscali - persoane fizice - au deținut 9,98% din piața de consultanță fiscală, față de 5,53% în primul an de activitate al Camerei Consultanților Fiscali, respectiv anul 2007.

Urmare votului exprimat de toți consultanții fiscali prezenți la Conferință, precum și urmare votului exprimat de membrii aleși în Consiliul superior în prima ședință de după Conferință, componența Consiliului superior al Camerei Consultanților Fiscali este următoarea:

Președinte: Manolescu Dan

Prim-vicepreședinte: Doroș Eugen-Dragoș

Vicepreședinte: Badea Romulus-Dimitrie
Vicepreședinte: Robu Sorin-Adrian
Vicepreședinte: Simion Ioan
Vicepreședinte: Sobolevski-David
Maria-Iulia
Vicepreședinte: Tănase Daniela

Membri:
Chitu Alin
Gheorghiu Alice-Valeria
Iacob Elena-Oana
Iordache Elena
Irimia Marian-Alin
Luca Adrian
Milcev Alexandr
Vizoli Mariana ■

CONSILIUL ȘTIINȚIFIC

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

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

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

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

SUMAR:

LEGISLAȚIE

5-15

- 5-7 Ajustarea TVA pentru bunurile de capital. Ultimele abordări**
(VAT Adjustment for capital goods - latest approaches)
Daniela Tănase - Director general adjunct, MFP (Deputy General Manager, MFP)
- 8-9 Impactul taxei clawback prin prisma BEPS**
(The impact of the clawback tax through BEPS perspective)
Teodora Alecu - Director, Tax, Transfer Pricing, KPMG România
Ioana Urse - Senior Assistant, Tax, Transfer Pricing, KPMG România
- 10-12 Impozitul specific unor activități - implicații fiscale**
(The tax specific to certain activities - tax implications)
Corina David - Tax Manager, KPMG România
Raluca Radosav - Tax Consultant, KPMG România
- 13-15 Convenția Multilaterală pentru implementarea măsurilor legate de evitarea dublei impuneri și prevenirea erodării bazei de impozitare și transferul profiturilor**
(The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) -MLI)
Florentina Șuşnea - Managing Partner, PKF Finconta

FOCUS

16-27

- 16-19 Domeniul fiscalității directe. O cooperare administrativă îmbunătățită între statele membre ale UE**
(The field of direct taxation. An improved administrative cooperation between EU Member States)
Prof. univ. dr. Andrei Dobrescu (PhD)
- 20-24 Politicile contabile de determinare a costului producției și implicațiile lor asupra rezultatului contabil și fiscal. Studiu**
(Accounting policies to determine cost of production and their implications on the accounting and tax result. Study)
Magdalena Negruțiu - Prof. univ. dr. asociat, Universitatea Titu Maiorescu (Associate Professor, PhD, Titu Maiorescu University)
Traian-Ovidiu Calotă - Conf. univ. dr., Universitatea Titu Maiorescu (Associate Professor, PhD, Titu Maiorescu University)
- 25-27 Raportul de audit și raportul cenzorilor - două fațete ale aceleiași realități?**
(The audit report and censor report – two sides of the same reality?)
Dr. Alexandra Lazăr

INTERNAȚIONAL

28

ENGLISH SECTION

29-34

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
imaginele publicate aparțin revistei
sau surselor acreditate

ISSN 1844 - 3591

Ajustarea TVA pentru bunurile de capital

ULTIMELE ABORDĂRI

Abstract: Mecanismul deducerii taxei aferente achizițiilor reprezintă baza sistemului TVA. Ajustarea taxei deductibile reprezintă o parte esențială a acestui mecanism, având rolul de a asigura o corespondență cât mai exactă între taxa aferentă achizițiilor și ieșirile care permit exercitarea dreptului de deducere. O regularizare a taxei deductibile se impune mai ales în cazul bunurilor de capital care, prin natura lor, sunt utilizate o perioadă mai lungă de timp în cadrul activității economice a unei persoane impozabile.

Cuvinte cheie: TVA, deducere, ajustare, bunuri de capital, regularizare.

| Daniela **TĂNASE** - Director general adjunct, MFP

Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA (Directiva TVA), care reprezintă partea cea mai importantă a acquis-ului comunitar în domeniul TVA, prevede câteva reguli generale de efectuare a ajustării taxei deductibile în cadrul articolelor 184 - 192.

În cazul bunurilor de capital, regulile de ajustare a taxei deductibile au fost transpuse în legislația națională la art. 149 din Legea nr. 571/2003, în vigoare până la 1 ianuarie 2016 și, respectiv, la art. 305 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, începând cu această dată.

În timp, reglementările naționale au suferit mai multe modificări, determinate de conjunctura economică, bugetară sau de modificarea altor prevederi fiscale, cum ar fi, de exemplu, introducerea unor sancțiuni pentru persoanele care prezintă un risc fiscal ridicat.

Codul fiscal rescris, respectiv Legea nr. 227/2015, a preluat în mare măsură regulile de efectuare a ajustării din vechiul Cod fiscal (Legea nr. 571/2003). Astfel, ajustarea taxei pentru bunurile de capital se realiza în cursul anului 2016, în principal, pentru întreaga sumă a TVA aferentă perioadei

rămase din perioada de ajustare, și numai în cazul persoanelor care utilizau pro rata pentru determinarea taxei de dedus, se efectua o ajustare anuală, pentru 1/5 sau 1/20 din taxa dedusă inițial.

Ajustarea pentru întreaga sumă a TVA aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare, se efectua în ambele sensuri, atât în favoarea bugetului de stat, cât și în favoarea persoanei impozabile, în funcție de situația care genera obligația sau dreptul de ajustare. Fiind în multe situații sume considerabile în joc, în cazul ajustării în favoarea statului, persoanele impozabile puteau fi puse în dificultate, acestea având obligația de a plăti la bugetul statului, la un moment dat, sumele reprezentând TVA aferentă achizițiilor de care nu mai dispuneau, și pe care poate, le deduseseră într-o perioadă lungă de timp (cum este cazul investițiilor majore).

Este adevărat însă, că această metodă de ajustare putea avea și un efect benefic asupra persoanelor impozabile, în situația în care ajustarea se efectua în favoarea acestora.

Ca urmare a plângerilor depuse de către persoane impozabile din România nemulțumite de metoda de ajustare prevăzută de

legislația națională, în cursul anului 2016 a fost deschis dosarul EU Pilot 8399/16/TAXU, prin care România a fost sesizată că nu aplică corect prevederile art. 187 alin. (2) din Directiva TVA.

Având în vedere necesitatea compatibilizării legislației naționale cu prevederile Directivei TVA, în vederea evitării declanșării procedurii de infringement pentru transpunerea incorectă a prevederilor referitoare la ajustarea TVA pentru bunurile de capital, ca urmare a deschiderii dosarului EU Pilot mai sus amintit și a angajamentului asumat față de Comisia Europeană de modificare a legislației naționale, prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 84/2016 pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul financiar-fiscal, au fost schimbate regulile de ajustare a taxei deductibile aferente bunurilor de capital, începând cu 1 ianuarie 2017.

Prin urmare, începând cu această dată, ajustarea taxei pentru bunurile de capital se efectuează, de regulă, anual, în cadrul perioadei de ajustare, pentru 1/5 sau 1/20 din taxa aferentă achiziției, fabricării, construcției bunurilor respective.

După cum se știe, bunurile de capital reprezintă, în principal, imobilele și toate ►

activele corporale fixe amortizabile. Prin lege se stabilește că în cazul acestor bunuri de capital există o perioadă de ajustare de 20 de ani pentru imobile și de 5 ani pentru celelalte active corporale fixe.

În cadrul perioadei de ajustare care diferă, așa cum am menționat mai sus, în funcție de tipul bunului de capital, se impune efectuarea unei regularizări (ajustări) a taxei deductibile numai dacă intervin situațiile expres prevăzute de lege, la art. 305 alin. (4) din Codul fiscal, respectiv:

- Dacă bunul de capital este folosit integral pentru alte scopuri decât activitățile economice. Ajustarea se impune pentru taxa deductibilă care a fost efectiv dedusă de persoana impozabilă. O astfel de situație poate fi anularea înregistrării în scopuri de TVA a persoanei impozabile, în baza art. 316 alin. (11) lit. a) – e) și h) din Legea nr. 227/2015, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal. Întrucât anularea înregistrării în scopuri de taxă reprezintă o sancțiune și urmărește descurajarea persoanelor impozabile în cauză de a mai desfășura activități economice, în sensul TVA, se consideră că pe perioada respectivă, în care persoana impozabilă nu mai are un cod valid de TVA, bunurile de capital sunt folosite integral pentru alte scopuri decât activitățile economice. O altă situație, destul de frecvent întâlnită, în care se impune ajustarea, este reprezentată de utilizarea unui imobil pentru care s-a dedus TVA în scop personal (de exemplu ca locuință).

- Bunul de capital este folosit parțial pentru alte scopuri decât activitățile economice. O astfel de situație ar putea fi, de exemplu, utilizarea de către un liber profesionist a unui imobil pentru care a dedus TVA integral, parțial în scopul desfășurării activității economice, ca birou, și parțial în scop de locuință.

- Bunul de capital este folosit pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere a taxei. În acest caz este vorba de bunuri pentru care s-a dedus TVA integral sau parțial și care sunt utilizate ulterior pentru operațiuni scutite fără drept de deducere, cum ar fi: închirierea în regim de scutire (pentru construcții și terenuri), alte activități scutite (de ex. operațiuni financiar-bancare, de asigurări), livrarea în regim de scutire (construcții vechi și terenuri neconstruibile), precum și în situația în care persoana impozabilă trece de la regimul normal de taxare la cel de scutire pentru întreprinderile mici sau, mai nou, la regimul special pentru agricultori.



- Bunul de capital este folosit pentru realizarea de operațiuni care dau drept de deducere a taxei într-o măsură diferită față de deducerea inițială. De exemplu, dacă s-a dedus parțial TVA în funcție de suprafața dintr-un imobil închiriată în regim de taxare, iar ulterior, procentul de utilizare în regim de taxare se schimbă, respectiv se reduce sau se majorează.

- În cazurile în care apar modificări ale elementelor folosite la calculul taxei deduse. Acesta este cazul în care persoana impozabilă utilizează pro rata pentru a determina taxa pe care are dreptul să o deducă, iar aceasta suferă modificări de la un an la altul în cadrul perioadei de ajustare. De exemplu, o clinică medicală care desfășoară atât activități medicale scutite de taxă, cât și servicii de înfrumusețare taxabile, a căror proporție se schimbă în fiecare an.

- În situația în care un bun de capital

al cărui drept de deducere a fost integral sau parțial limitat face obiectul oricărei operațiuni pentru care taxa este deductibilă, respectiv bunul de capital pentru care nu s-a dedus / s-a dedus parțial TVA este utilizat pentru operațiuni cu drept de deducere (taxabile), cum ar fi livrarea în regim de taxare (inclusiv în taxare inversă). Trebuie menționat însă, că în cazul unei livrări, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate sau care s-ar colecta (dacă se aplică o scutire cu drept de deducere sau taxarea inversă) pentru livrarea bunului respectiv. Un alt caz în care se efectuează o astfel de ajustare în favoarea persoanei impozabile este reprezentat de trecerea de la regimul de scutire pentru întreprinderile mici la regimul normal de taxare.

- În situația în care bunul de capital își încetează existența. În sensul TVA, înceta-



rea existenței bunului nu are doar înțelesul literal, ci reprezintă orice situație în care bunul de capital își încetează existența în cadrul persoanei impozabile, chiar dacă acesta poate fi utilizat în continuare de o altă persoană. Astfel de situații apar atunci când bunul de capital este pierdut, distrus, furat, în condițiile în care aceste situații nu sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, precum și în cazul modernizărilor efectuate de chiriași care se transferă la finalul contractului fără plată către proprietari.

● În cazurile prevăzute la art. 287, respectiv în situațiile în care la furnizor se ajustează baza de impozitare a TVA, dintre care menționăm: desființarea contractului, refuzuri, reduceri de preț.

● Această ajustare nu este specifică doar bunurilor de capital, ci se efectuează pentru toate tipurile de bunuri și servicii.

În situația în care intervin evenimentele mai sus prezentate, începând cu 1 ianuarie 2017 s-a trecut de la ajustarea pentru toată taxa aferentă perioadei rămase din perioada de ajustare la ajustarea anuală pentru 1/5, respectiv 1/20 din taxa deductibilă, cu următoarele excepții:

● în cazul trecerii de la regimul normal la regimul de scutire pentru mici întreprinderi și invers (art. 192 din Directiva TVA);

● în cazul livrării bunului de capital, în concordanță cu prevederile art. 188 din Directiva TVA;

● în situația în care bunul de capital își încetează existența (inclusiv modernizările făcute de chiriași);

● în situația ajustării bazei de impozitare. O situație deosebită o reprezintă ajustarea taxei deductibile în cazul persoanelor impozabile cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA. Așa cum s-a mai arătat,

se consideră că bunurile de capital nu sunt alocate unei activități economice pe perioada în care persoanele impozabile nu au un cod valabil de TVA, fapt ce rezultă și din prevederile pct. 79 alin. (14) din Normele metodologice de aplicare a Titlului VII din Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare. În cazul acestor persoane se disting două situații în care se impune ajustarea taxei deductibile aferente bunurilor de capital:

● Pentru bunurile de capital existente la data anulării înregistrării în scopuri de TVA

Dacă anularea s-a produs înainte de 1 ianuarie 2017 – persoanele impozabile au ajustat toată taxa aferentă perioadei rămase (ajustare negativă). Dacă aceste persoane se reînregistrează în scopuri de TVA după 1 ianuarie 2017 ajustează anual 1/20 sau 1/5 din taxa dedusă inițial (ajustare pozitivă). Dacă anularea s-a produs după 1 ianuarie 2017, persoanele impozabile ajustează în fiecare an în care au codul de TVA anulat 1/20 sau 1/5 din taxa dedusă inițial (ajustare negativă).

● Pentru bunurile de capital achiziționate în perioada în care persoanele impozabile au avut codul de TVA anulat

Dacă aceste persoane se reînregistrează în scopuri de taxă după 1 ianuarie 2017, deduc taxa aferentă, pe care nu au putut să o deducă la momentul achiziției, dar concomitent efectuează și ajustarea negativă pentru perioada în care nu au avut un cod valid de TVA.

Dacă bunurile au fost livrate în regim de taxare în perioada respectivă, în care nu aveau un cod valabil de TVA, persoanele impozabile în cauză ajustează taxa proporțional cu perioada rămasă din perioada de ajustare, determinată în funcție de anul în care a avut loc livrarea bunurilor respective. Concluzionând, noile reguli de ajustare îi avantajează pe cei care au de efectuat ajustări negative (în favoarea bugetului de stat), întrucât în majoritatea situațiilor aceste ajustări se efectuează anual, pentru 1/5 sau 1/20 din taxa dedusă inițial, ceea ce conduce la un efort financiar mai mic din partea acestora pentru îndeplinirea obligațiilor fiscale, însă, în cazul persoanelor impozabile care au dreptul la efectuarea unor ajustări pozitive, cum este și cazul celor care se reînregistrează în scopuri de TVA, aceste reguli pot fi resimțite neplăcut, dat fiind faptul că nu își pot recupera taxa nededusă sau ajustată, decât treptat, pe parcursul mai multor ani. ■

Impactul taxei clawback prin prisma BEPS

Abstract: Acțiunile BEPS pun într-o perspectivă nouă multe dintre aspectele fiscalității curente, printre care se numără și modalitatea de alocare a taxei clawback pe lanțul valoric din cadrul grupului. Dacă până acum, taxa clawback era suportată de deținătorul autorizației de punere pe piață, în lumina noilor reglementări impuse de planul BEPS și în condițiile în care profitul rezultat din comercializarea medicamentelor este împărțit pe lanț, apare întrebarea „*Cheltuiala cu taxa clawback trebuie și ea împărțită pe lanțul valoric al grupului, ca cheltuială în contul de profit și pierdere?*”.

Cuvinte cheie: taxa clawback, BEPS, DAPP (deținător de autorizație de punere pe piață), lanț valoric în grup, flux operațional.

Teodora **ALECU** - Director, Tax, Transfer Pricing, KPMG România

Ioana **URSE** - Senior Assistant, Tax, Transfer Pricing, KPMG România

Taxa clawback a fost introdusă în România în anul 2009 și până la forma actuală a acesteia a suferit multe modificări. Cu toate acestea, principiul care stă la baza implementării taxei, nu a fost schimbat - prin intermediul taxei clawback, deținătorii autorizației de punere pe piață a medicamentelor (DAPP) trebuie să returneze statului român o parte din profitul realizat din vânzarea medicamentelor compensate, respectiv suma care depășește ceea ce este alocat de FNUASS (Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate) și bugetul Ministerului Sănătății. În alte cuvinte, la finalul fiecărui trimestru, DAPP-ul sau reprezentatul legal al acestuia primesc de la CNAS (Casa Națională de Sănătate) valoarea consumului trimestrial de medicamente aferent DAPP-ului și valoarea procentului (calculat ca fiind consumul adițional înregistrat față de suma alocată de stat, raportat la consumul total) care trebuie aplicat la valoarea consumului DAPP-ului și astfel rezultă suma aferentă taxei clawback.

Precizăm faptul că taxa clawback se aplică doar la medicamentele finanțate/decontate de/prin sistemul asigurărilor sociale de stat și vândute către farmacii și spitale. În acest sens, potrivit prevederilor legale, taxa clawback se referă doar la medicamentele menționate mai sus, mai precis acelea care ajung să fie plătite de stat, din bugetul FNUASS și/sau bugetului

Ministerului Sănătății, ca parte din sistemul de asigurări sociale de sănătate. Vânzările private de medicamente către pacienți, adică acele vânzări pentru care pacienții plătesc din buzunarul propriu prețul produsului, nu intră sub incidența prevederilor taxei clawback.

Dorim astfel să atragem atenția cu privire la următoarele aspecte:

- *conceptul taxei clawback este acela de a limita sumele achitate de autorități către societățile care vând medicamente decontate prin sistemul național de sănătate (medicamente date spre consum pacienților, decontate de autorități);*
- *există situații în care medicamentele vândute de către DAPP, care fac obiectul taxei clawback, nu se decontează integral de către CNAS, existând numeroase cazuri în practică când prețul de decontare nu este achitat integral de autoritățile care gestionează bugetul FNUASS și bugetul Ministerului Sănătății, ci o parte din acesta este achitat chiar de consumator/pacient.*

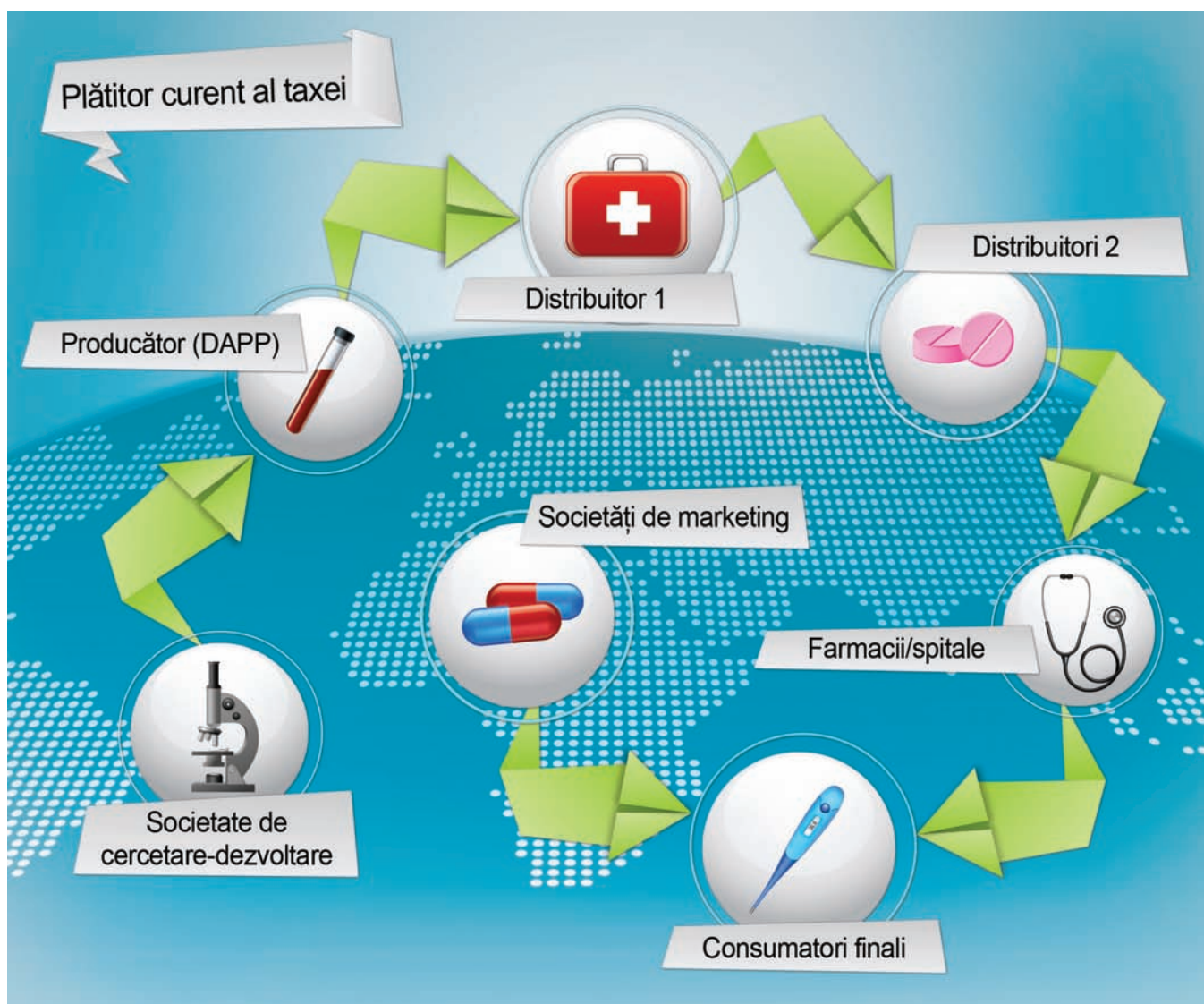
În ceea ce privește modificările legislative din perioada 2009 – 2012, modificări relevante în primul rând din prisma plătitorului taxei, precum și modului de calcul, este important de menționat faptul că această „modalitate veche” de calcul și plată nu este încă prescrisă și având în vedere neclaritatea prevederilor legislative din această perioadă,

există multe dispute între contribuabili și autoritățile fiscale. Una dintre principalele modificări legislative a avut loc la nivelul plătitorului, deoarece în perioada 2009 – 2011, plătitorul taxei era fie DAPP-ul, fie distribuitorul de medicamente, în funcție de cine realiza încasări din comercializarea medicamentelor.

În cele ce urmează, ne vom concentra pe una din principalele probleme ridicate de planul BEPS, care cel mai probabil vor avea impact și în aria taxei clawback, respectiv împărțirea profitului/taxelor pe lanțul valoric al grupului, în baza funcțiilor și riscurilor asumate de fiecare dintre societățile afiliate participante la tranzacție.

În ceea ce privește reglementările BEPS, cele 15 acțiuni care stau la baza planului au ca scop combaterea evaziunii fiscale și a manipulării profiturilor de la nivel internațional, precum și armonizarea anumitor arii ale fiscalității internaționale.

Astfel, în cadrul reglementărilor BEPS, accentul este pus pe substanța tranzacțiilor, pe valoarea adăugată din cadrul grupului, conceptul nou introdus de *analiză a lanțului valoric al grupului (value chain analysis)* încercând să răspundă la întrebarea: „*Unde se creează valoarea în cadrul grupului, prin intermediul căror activități și cine realizează aceste activități?*”. Răspunsul la această întrebare, identificat în urma analizei



lanțului valoric, poate fi reprezentat de una sau mai multe societăți sau de un anumit tip de societate din cadrul grupului (respectiv producător, distribuitor, prestator de anumite servicii) și răspunsul va stabili și nivelul profitului convenit fiecărei societăți din cadrul grupului. În alte cuvinte, analiza tranzacțiilor intra-grup pune, în noul context, accentul pe analiza tranzacțiilor ca fiind interconectate, parte dintr-un întreg, nefiind relevant ca acestea să fie analizate separat și pe faptul că profitul, dar și anumite costuri aferente, trebuie împărțite între societățile care fac parte din lanțul valoric.

Luând în considerare cele de mai sus, pentru a putea identifica modul în care noua paradigmă BEPS va avea impact asupra taxei clawback, trebuie prezentat pe scurt fluxul operațional din cadrul tranzacțiilor cu medicamente:

În prezent, conform prevederilor legislației românești și nu numai, plătitorul taxei

clawback este deținătorul autorizației de punere pe piață, de cele mai multe ori aceasta fiind și societatea producătoare. Cu toate acestea, având în vedere faptul că profitul rezultat din comercializarea medicamentelor este împărțit pe lanț, se pune întrebarea „Cheltuiala cu taxa clawback trebuie și ea împărțită pe lanțul valoric al grupului, ca cheltuială în contul de profit și pierdere?”. Iar dacă, în contextul reglementărilor BEPS, răspunsul la această întrebare ar trebui să fie da, atunci rămâne de determinat cum poate fi taxa clawback împărțită pe lanț, respectiv care ar putea fi cheia de alocare. O posibilă abordare ar putea fi reprezentată de suportarea taxei de fiecare dintre societățile participante la fluxul operațional, în funcție de valoarea adăugată adusă în cadrul fluxului, respectiv de rezultatele analizei lanțului valoric (value chain analysis).

Astfel, unul dintre posibilele trenduri în legătură cu impactul BEPS asupra taxei

clawback ar putea fi reprezentat de *împărțirea taxei pe lanțul fluxului operațional*, în locul abordării uzuale, în care taxa este suportată de o singură societate. Această tendință viitoare vine în baza faptului că profituri din comercializarea medicamentelor nu face doar DAPP-ul, ci și toate celelalte societăți implicate, așa cum este ilustrat și în figura de mai sus.

În contextul prezentat mai sus, una dintre întrebările și subiectele de discutat rămâne „Cine suportă costul taxei clawback?”. În cazul în care toate profiturile din distribuția în România erau alocate societății nerezidente și costul taxei clawback era, evident, suportat tot de aceasta. Însă, în contextul BEPS și al alocării profiturilor și costurilor în funcție de lanțul valoric, precum și în baza funcțiilor și riscurilor asumate de fiecare societate din cadrul grupului, atunci taxa clawback ar trebui, urmând același raționament, să fie suportată parțial și de societatea din România. ■

Impozitul specific unor activități - implicații fiscale

Abstract: Intrarea în vigoare la data de 1 ianuarie 2017 a Legii nr. 170 din 7 octombrie 2016 („Legea 170”) privind impozitul specific unor activități aduce în fiscalitatea românească un nou impozit aplicabil persoanelor juridice române care desfășoară activități în domeniul turismului și a alimentației publice.

Cuvinte cheie: impozit specific, regim mixt, impozit forfetar, impozit HoReCa, impozit complex hotelier, hotel, restaurant.

Corina **DAVID** - Tax Manager, KPMG România

Raluca **RADOSAV** - Tax Consultant, KPMG România

Cine are obligația plății impozitului specific?

În conformitate cu Legea 170, au obligația de a plăti impozitul specific unor activități, persoanele juridice române plătitoare de impozit pe profit, care desfășoară ca activitate principală sau secundară una dintre activitățile ce fac obiectul prezentului impozit și care la data de 31 decembrie a anului precedent (respectiv 31 decembrie 2016 pentru anul 2017) au îndeplinit, cumulativ, următoarele condiții:

a) aveau înscrisă în actele constitutive, potrivit legii, ca activitate principală sau secundară, una dintre activitățile corespunzătoare codurilor CAEN: 5510 - „Hoteluri și alte facilități de cazare similare”, 5520 - „Facilități de cazare pentru vacanțe și perioade de scurtă durată”, 5530 - „Parcuri pentru rulote, campinguri și tabere”, 5590 - „Alte servicii de cazare”, 5610 - „Restaurante”, 5621 - „Activități de alimentație (catering) pentru evenimente”, 5629 - „Alte servicii de alimentație n.c.a.”, 5630 - „Baruri și alte activități de servire a băuturilor” (denumite în continuare „codurile CAEN aferente Legii 170”);

b) nu se află în lichidare, potrivit legii. Așadar, persoanele juridice plătitoare de impozit pe profit care nu se află în lichidare, desfășoară activități corespunzătoare codurilor CAEN de mai sus și au înscrise în actul constitutiv aceste activități au obligația de a plăti impozit specific.

Cine nu este obligat la plata impozitului specific?

● Persoanele juridice române plătitoare de impozit pe profit, care au înscrise în actele constitutive una dintre activitățile corespunzătoare codurilor CAEN aferente Legii 170, dar nu desfășoară efectiv activitate în domeniul respectiv;

● Microîntreprinderile care aplică prevederile titlului III din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal („Codul fiscal”); În concluzie, microîntreprinderile și persoanele juridice care nu desfășoară activitățile menționate în actul constitutiv corespunzătoare codurilor CAEN aferente Legii 170, nu au obligația de a plăti impozit specific.

Cum se face intrarea/ieșirea în/din sistemul de impunere specific?

În situația în care condițiile pentru aplicarea sistemului de impozitare specific sunt îndeplinite, este necesară comunicarea către organul fiscal teritorial până la data de 31 martie inclusiv a anului următor privind obligativitatea calculării și plății impozitului specific. Comunicarea către organul fiscal teritorial se face pe baza depunerii formularului 010 - *Declarație de înregistrare fiscală/ Declarație de mențiuni/ Declarație de radiere pentru persoane juridice, asocieri și alte entități fără personalitate juridică*.

Nedepunerea până la termenul stabilit a formularului 010 menționat constituie contravenție care se sancționează cu amendă de la 1.000 lei la 5.000 lei pentru persoanele ju-

ridice încadrate în categoria contribuabililor mijlocii și mari și cu amendă de la 500 lei la 1.000 lei, pentru celelalte persoane juridice. Intrarea în sistemul de impozit specific a contribuabililor care îndeplinesc condițiile pentru aplicarea acestui impozit, inclusiv cei care au optat pentru anul fiscal diferit de anul calendaristic, se face începând cu 1 ianuarie 2017.

Pentru persoanele juridice române care se înființează în cursul anului, inclusiv cele nou-înființate în urma unor operațiuni de reorganizare, obligația de a plăti impozitul specific intervine începând cu anul următor înființării, dacă condițiile necesare aplicării sistemului sunt îndeplinite, cu excepția microîntreprinderilor.

Din momentul în care una dintre condițiile pentru aplicarea impozitului specific nu mai este îndeplinită, contribuabilii nu mai aplică acest sistem de impunere începând cu anul următor anului în care nu mai îndeplinesc una dintre condiții. La fel ca la intrarea în sistemul de impunere specific, și la ieșirea din sistem contribuabilii vor notifica organul fiscal teritorial până la data de 31 martie inclusiv a anului următor celui în care una dintre condiții încetează a fi îndeplinită. Drept urmare, toate persoanele juridice române, inclusiv cele care au optat pentru anul fiscal diferit de anul calendaristic, vor intra în acest sistem de impozitare fie începând cu 1 ianuarie 2017, dacă condițiile sunt îndeplinite la 31 decembrie 2016, fie începând cu anul în care la 31 decembrie a anului

precedent condițiile au fost îndeplinite. În mod similar, începând cu anul următor celui în care una dintre condiții nu mai este îndeplinită, persoanele juridice române vor ieși din sistem. Atât pentru intrarea în sistem, cât și pentru ieșirea din sistem, este necesară notificarea organelor fiscale prin depunerea declarației 010 până la data de 31 martie a anului în care are loc intrarea sau ieșirea din sistem. Nedepunerea declarației este sancționată cu amendă.

Considerații generale privind aplicarea impozitului specific

În situația în care activitățile subiect al impozitului specific sunt desfășurate în mai multe unități, sau dacă un contribuabil desfășoară în aceeași unitate mai multe activități subiect al acestui impozit (cu excepția complexelor hoteliere), atunci impozitul specific anual se determină prin însumarea impozitului specific aferent fiecărei unități, respectiv fiecărei activități, după caz.

Din perspectiva Legii 170, complexul hotelier reprezintă o structură de primire turistică care pe lângă facilitățile de cazare include în perimetrul ei și alte activități, dar cel puțin una clasificată ca impusă aferentă codurilor CAEN 5610 - „Restaurante” și 5630 - „Baruri și alte activități de servire a băuturilor” și îndeplinește cumulativ următoarele trei condiții:

1. activitățile sunt desfășurate de aceeași societate;
2. operațiunile efectuate sunt înregistrate distinct în evidența contabilă;
3. activitățile desfășurate nu le includ pe cele aferente codurilor CAEN 5621 - „Activități de alimentație (catering) pentru evenimente” și 5629 - „Alte servicii de alimentație n.c.a.”.

Pot exista situații în care contribuabilii să înceteze să existe în cursul anului. Pentru aceștia, impozitul specific se recalculează în mod corespunzător, pentru numărul de zile, din totalul de 365 de zile aferente unui an, în care persoana juridică română a existat. În mod similar, dacă apar modificări privind începerea sau încetarea unei activități corespunzătoare codurilor CAEN aferente Legii 170 sau se modifică suprafețele aferente desfășurării fiecărei activități, contribuabilii vor recalcula impozitul specific începând cu semestrul următor acestor modificări, în funcție de numărul de zile pentru care au avut obligația plății impozitului specific din totalul de 365 de zile aferente unui an.

Așadar, impozitul specific anual aferent mai multor activități desfășurate de persoana juridică în aceeași unitate, sau în mai multe unități se determină prin însumarea impo-

zitului aferent fiecărei activități sau unități, după caz. Prin excepție, în cazul complexelor hoteliere, se va determina un singur impozit, indiferent de numărul de activități desfășurate în cadrul unității. Pentru contribuabilii care încetează să existe, încep sau încetează să desfășoare una dintre activități sau modifică suprafețele aferente desfășurării activității, determinarea impozitului specific se va face proporțional cu numărul de zile dintr-un an în care aveau obligația de a aplica sistemul de impunere specific.

Impozitul pe profit și impozitul specific

Contribuabilii plătitori de impozit pe profit, conform titlului II din Codul fiscal care desfășoară și activități corespunzătoare codurilor CAEN aferente Legii 170, vor declara și plăti concomitent atât impozit pe profit, cât și impozit specific pentru veniturile din activitățile corespunzătoare codurilor CAEN aferente Legii 170.

Pentru aplicarea acestor prevederi, societățile vor organiza și conduce evidența contabilă potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, urmând ca pentru stabilirea cheltuielilor comune ce vor fi luate în calcul la determinarea rezultatului fiscal să utilizeze fie o metodă rațională de alocare, fie să repartizeze cheltuielile proporțional cu ponderea veniturilor obținute din activitățile vizate în veniturile totale realizate de contribuabil. Spre exemplu, societatea X, care are ca obiect principal de activitate producția de mobilă, la 31 decembrie 2016 deținea în cadrul unității sale o cantină pentru a asigura zilnic masa angajaților săi. Pentru desfășurarea activității cantinei, societatea X are înscris în actul constitutiv codul CAEN 5629 „Alte servicii de alimentație n.c.a.”. În această situație, începând cu anul 2017, societatea X are obligația de a plăti impozit specific pentru activitatea cantinei și impozit pe profit pentru activitatea de producție de mobilă.

Un element de noutate introdus de Legea 170 se referă la recuperarea pierderilor fiscale pentru societățile care începând cu anul 2017 intră în sistemul de impozitare specific. Astfel, în cazul acestor societăți care au realizat pierdere fiscală anterior intrării în sistemul de impunere specific, pot recupera pierderea începând cu data de la care au revenit la sistemul de impozitare pe profit (reglementat de titlul II din Codul fiscal), însă în limita celor 7 ani consecutivi înregistrării pierderii.

Reglementările Codului fiscal cu privire la evidența amortizării fiscale, întocmirea registrului de evidență fiscală, precum și

declararea, reținerea și plata impozitului pe dividende sunt aplicabile și societăților plătitoare de impozit specific. Drept urmare, persoanele juridice române care desfășoară atât activități care nu sunt subiect al impozitului specific, cât și activități corespunzătoare codurilor CAEN aferente Legii 170, vor aplica un sistem de impozitare mixt.

Calculul, declararea și plata impozitului specific

Societățile care aplică sistemul de impozitare specific vor declara și plăti impozitul specific semestrial, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare încheierii semestrului. Pentru acei contribuabili care încetează să existe în cursul anului, declararea și plata impozitului specific se face până la data încheierii perioadei impozabile, potrivit legii, luând în calcul, dacă este cazul, și impozitul specific declarat și plătit în semestrele anterioare. Calculul impozitului specific se face în funcție de activitatea desfășurată de către societate și care este corespunzătoare unuia dintre codurile CAEN aferente Legii 170. Formula de calcul a impozitului specific anual per unitate aferent activităților de alimentație publică (codurile CAEN 5610, 5621, 5629, 5630) este $k * (x + y * q) * z$, unde:

k - este valoarea impozitului standard, care variază în funcție de codul CAEN;
x - variabilă în funcție de rangul localității;
y - variabilă în funcție de suprafața utilă comercială/de servire/de desfășurare a activității;
z - coeficient de sezonabilitate;
q = 0,9 și reprezintă coeficient de ajustare pentru spațiu tehnic unitate-locăție de desfășurare a activităților

Pentru activitățile din domeniul turismului (codurile CAEN 5510, 5520, 5530, 5590), inclusiv pentru activitățile desfășurate de complexe hoteliere, impozitul specific anual per unitate se calculează după formula $k * \text{nr. locuri de cazare}$, unde:

k - este valoarea impozitului standard, care variază în funcție de tipul unității de cazare.

Astfel, se poate observa că pentru complexe hoteliere, valoarea impozitului specific anual nu se calculează prin însumarea valorii impozitelor aferente fiecărei activități desfășurate.

Previziuni și alte informații

Intrarea în vigoare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 3/2017, începând cu anul 2017, a avut ca efect majorarea plafonului ►



cifrei de afaceri pentru microîntreprinderi, de la 100.000 euro (plafonul din 2016) la 500.000 euro.

Majorarea plafonului are ca efect defavorizarea societăților care la sfârșitul anului 2016 au realizat o cifră de afaceri cuprinsă între vechiul plafon și noul plafon de 500.000 euro și care activează în domeniile turism și alimentație publică, întrucât aceste societăți au obligația ca începând cu 2017 să aplice sistemul de impozitare specific. Pe cale de consecință, aceste societăți ar avea de plătit la bugetul de stat o sumă mai mare decât cea determinată prin aplicarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor. În acest sens, se intenționează modificarea legislației fiscale pentru a le permite și societăților care la 31 decembrie 2016 au înregistrat o cifră de afaceri între 100.000

euro și 500.000 euro să aplice în continuare sistemul de impozitare al microîntreprinderilor.

Totodată, pot exista și situații în care societățile care aplică sistemul de impozitare specific să plătească mai puțini bani la bugetul de stat decât dacă ar fi plătit doar impozit pe profit. În această situație se pot afla, spre exemplu, restaurantele sau barurile de dimensiuni medii și mari, cu o suprafață de peste 350 mp, situate în zonele centrale ale celor opt orașe poli ai României (Brașov, Cluj-Napoca, Constanța, Craiova, Iași, Ploiești, Sibiu și Timișoara) și al Bucureștiului. Pentru aceste exemple, s-a ținut cont de gradul de ocupare foarte ridicat al restaurantelor sau barurilor din aceste zone, adaosul comercial mare practicat, precum și ca societățile să înregistreze profit și nu pierdere.

Pentru a veni în ajutorul contribuabililor care au obligația utilizării sistemului de impozitare specific, Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) pune la dispoziția contribuabililor un ghid privind aplicarea impozitului specific. Ghidul poate fi găsit pe site-ul ANAF la rubrica „Persoane juridice”, sub rubrica „Ghiduri curente”.

În concluzie, societățile din sectoarele turistic, restaurante și alimentație publică sunt obligate ca începând cu anul 2017 să aplice sistemul de impozitare specific dacă îndeplinesc condițiile menționate de legislație. De asemenea, societățile care desfășoară activități ce nu cad sub incidența impozitului specific, dar care au ca obiect de activitate unul sau mai multe coduri CAEN aferente Legii 170, vor aplica atât impozitul pe profit, cât și impozitul specific. ■

Convenția Multilaterală pentru implementarea măsurilor legate de evitarea dublei impunerii și prevenirea erodării bazei de impozitare și transferul profiturilor

Abstract: Articolul abordează aspecte referitoare la semnarea de către România a *Convenției Multilaterale pentru implementarea măsurilor legate de evitarea dublei impunerii și prevenirea erodării bazei de impozitare și transferul profiturilor*, precum și implicațiile ce derivă din semnarea acestei Convenții.

Cuvinte cheie: convenție, evitare dublă impunere, entități transparente, entități cu dublă rezidență, principiul testării scopului, sediu permanent, procedura amiabilă, ratificare, notificare, adoptare.

| Florentina **SUȘNEA** - Managing Partner, PKF Finconta

România, în calitatea sa de stat membru cu drepturi depline al Uniunii Europene, are obligația transpunerii Directivei 2016/881/UE a Consiliului – de modificare a Directivei 2011/16/UE – în ceea ce privește schimbul automat de informații în domeniul fiscal. În acest sens, **România a devenit membru asociat al planului BEPS** – referitor la măsurile privind combaterea erodării bazei de impozitare și transferul profiturilor – prin adoptarea, pe 9 iunie 2017, a Legii 124/2017. Obiectivele principale ale planului BEPS sunt: prevenirea folosirii de către companii a discrepanțelor existente între sistemele fiscale naționale de impozitare și a exploataării neconcordanțelor dintre două sau mai multe convenții de evitare a dublei impunerii în scopul transferării profiturilor în jurisdicții fiscale cu un regim de impozitare mai favorabil. În consecință, este de așteptat ca România, pe termen mediu, să implementeze în legislația fiscală națională o serie de schimbări în conformitate cu recomandările BEPS în următoarele domenii: prețuri de transfer, convenții de evitare a dublei impunerii, schimbul de informații între autoritățile fiscale.

Noile reguli implementate în concordanță cu planul BEPS pot duce la restructurarea activităților companiilor multinaționale din întreaga lume, inclusiv din România. Prin

implementarea acestor măsuri se urmărește ca multinaționalele să raporteze și impoziteze profitul acolo unde își desfășoară efectiv activitatea economică, deci să își plătească impozitele în mod echitabil în țara în care este creată valoarea adăugată.

Abordăm în cele ce urmează unul dintre primele instrumente adoptate, necesare implementării planului BEPS și anume *Convenția Multilaterală pentru implementarea măsurilor legate de evitarea dublei impunerii, prevenirea erodării bazei de impozitare și transferul profiturilor* („the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS” sau „**MLI**”). România, alături de alte 67 de state a semnat această convenție pe data de 7 iunie 2017. Prin semnarea convenției, țara noastră își asumă implementarea graduală a unei serii de măsuri, cu scopul de a actualiza convențiile de evitare a dublei impunerii existente și de a reduce posibilitățile de evitare a taxelor de către companiile multinaționale.

MLI a fost dezvoltată prin negocieri care au implicat mai mult de 100 țări și jurisdicții, în baza mandatului acordat de miniștrii de finanțe din G20 și de guvernatorii băncilor centrale. Ca urmare a implementării MLI, 1.100 de tratate din toată lumea vor fi modificate. În prezent, România este semnatară a 91 de Convenții de evitare a dublei impunerii.

Prin natura sa, MLI nu este un protocol de modificare a unui tratat. Această Convenție se va aplica împreună cu tratatele existente și va modifica aplicarea acestora. Textul Convenției este o combinație a acțiunilor ce formează planul BEPS și vizează acțiuni cum ar fi: Acțiunea 2 (Instrumente Hibride), Acțiunea 6 (Beneficiile Tratatelor), Acțiunea 7 (Evitarea Artificială a recunoașterii Sediului Permanent) și Acțiunea 14 (Mecanismul de Soluționare a disputelor). Din acțiunile enumerate, Acțiunile 6 și 14 reprezintă standardul minim de adoptare, adică părțile contractante ale Convenției trebuie să adopte în mod obligatoriu aceste măsuri în cadrul *convențiilor de dublă impunere care intră sub incidența MLI (Covered Tax Agreements – CTA)*.

Noua convenție va face mai facilă rezolvarea disputelor fiscale generate de aplicarea convențiilor existente. De asemenea, noua convenție urmărește diminuarea situațiilor de dublă impozitare și creșterea predictibilității fiscale, în conformitate cu măsurile inițiate de OCDE prin adoptarea planului BEPS.

În cele ce urmează, este prezentată aplicarea Convenției (MLI) și viziunea României asupra principalelor articole adoptate, conform informațiilor de pe site-ul OCDE. ►

● **Art. 3 – Entități transparente** („Transparent Entities”) - se referă la faptul că orice venit/ aranjament realizat între două jurisdicții, printr-o entitate transparentă fiscal, să fie considerat ca fiind al rezidentului care este localizat în țara de rezidență primară, adică venit realizat în această primă jurisdicție. *România adoptă articolul integral, fără rezerve, pentru toate cele 91 de convenții încheiate.*

● **Art. 4 – Entități cu dublă rezidență** („Dual resident entities”) - în cazul entităților cu dublă rezidență, rezidența fiscală va fi stabilită pe baza unui acord între autoritățile competente, urmând regulile de delimitare a legăturilor economice în funcție de locul conducerii efective și locul de incorporare a entității. Dacă autoritățile competente nu agreează asupra acestor reguli, atunci beneficiile tratatelor nu vor putea fi aplicate, conducând la dubla impozitare a entității în cauză. *Articol adoptat de România, cu mențiunea că aceasta consideră că majoritatea convențiilor încheiate satisfac condițiile menționate în articol și conțin reguli de delimitare. Astfel, acest articol nu modifică practica curentă.*

● **Art. 5 – Aplicarea metodei de eliminare a dublei impozitări** („Application of Methods for Elimination of Double Taxation”) - sunt permise ambele metode de eliminare a dublei impunerii (scutire sau credit fiscal). *Dar România optează pentru aplicarea variantei de a acorda credit fiscal, la nivelul impozitului plătit în străinătate, aferent venitului din sursa din străinătate, credit fiscal care însă nu poate fi mai mare decât partea de impozit pe venit datorat în România, aferentă venitului impozabil din străinătate. Prin urmare, tratamentul fiscal actual se păstrează.*

● **Art. 7 – Prevenirea aplicării abuzive a tratatelor – Principiul Testării Scopului** („Prevention of Treaty Abuse - Principle Purpose Test – PPT”) - Un beneficiu al unui tratat nu va fi garantat, în baza MLI, dacă scopul principal sau unul din scopurile aplicării tratatului este obținerea de beneficii fiscale. Prin urmare, substanța economică a unei tranzacții devine esențială pentru a mai putea aplica prevederile oricărui tratat de evitare a dublei impunerii. *România adoptă articolul fără rezerve, notificând și faptul că, în opinia sa, 12 convenții existente (Bulgaria, Hong Kong, India, Kazakhstan, Liban, Mexic, Nigeria, Norvegia, Singapore, Ucraina, Emiratele Arabe Unite,*

Uzbekistan) conțin deja prevederi conform art. 7, urmând ca restul de 79 de convenții să fie modificate corespunzător prevederilor articolului în discuție.

● **Art. 8 – Transferul de dividende** („Dividend Transfer Transactions”) - Cea mai importantă modificare este cea legată de termenul minim de deținere necesar (365 de zile de deținere anterior datei plății dividendelor) pentru a beneficia de prevederile convențiilor de evitare a dublei impunerii existente. *Articolul este adoptat de România, prin urmare, pentru acordarea beneficiilor tratatelor cu privire la dividende, se va face dovada că beneficiarii întrunesc condiția de deținere de minim 365 de zile anterior datei plății dividendelor. Dintre convențiile încheiate, România consideră că 33 sunt în acord cu prevederile art. 8, restul urmând a fi modificate corespunzător.*

● **Art. 9 – Câștiguri de capital din înstrăinarea acțiunilor și părților sociale din entități a căror principală valoare o constituie proprietățile imobiliare** („Capital Gains from Alienation of Shares or Interests of Entities Deriving their Value Principally from Immovable Property”). *România și-a rezervat dreptul de a nu adopta acest articol în convențiile încheiate.*

● **Art. 11 – Aplicarea unei convenții în scopul de a restricționa drepturile unei părți de a-și taxa proprii rezidenți** („Application of Tax Agreements to Restrict a Party's Right to Tax its Own Residents”) - o convenție încheiată sub umbrela MLI nu va afecta dreptul unei jurisdicții de a-și taxa proprii rezidenți, cu excepția cazurilor în care respectiva convenție garantează anumite beneficii. *România consideră că majoritatea convențiilor încheiate nu îi îngrădesc dreptul de impozitare a propriilor rezidenți, așa cum sunt ele definite de art. 11, cu excepția convențiilor încheiate cu SUA și Hong Kong (China).*

● **Art. 12 – Evitarea artificială a recunoașterii unui sediu permanent prin agenți dependenți sau strategii similare** („Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through Commissionnaire Arrangements and Similar Strategies”) - Un agent dependent al unei întreprinderi poate avea statut de sediu permanent dacă personalul agentului acționează în principal în numele întreprinderii și încheie contracte ca activitate de rutină (în numele întreprinderii) sau joacă un rol important în încheierea contractelor,

fără ca întreprinderea să aducă modificări importante acestor contracte încheiate de agent în numele întreprinderii. *România consideră că toate convențiile încheiate întrunesc elementele definite prin art. 12, prin urmare deține, prin intermediul convențiilor, mijloacele de a identifica și combate situațiile menționate în articol. Important de menționat faptul că România este una dintre puținele state membre UE care au adoptat acest articol, ceea ce denotă un interes sporit al autorităților române de a impozita profiturile companiilor străine generate de vânzări pe teritoriul său. Aplicarea acestui articol poate atrage obligații de impozitare, ca urmare a reconsiderării ca și sediu permanent, în cazul distribuitorilor comisionari, deținătorilor de depozite pentru livrarea mărfurilor (de exemplu, entități care activează în domeniul comerțului electronic).*

● **Art. 13 – Evitarea artificială a statutului de sediu permanent prin activități specific exceptate** („Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through the Specific Activity Exemptions”) - MLI restrânge sfera activităților specific exceptate, așa cum sunt ele definite de Art. 5 al Modelului de Convenție OCDE (activități cu caracter preparator sau auxiliar, precum și activitățile anexe acestora). *România consideră că toate convențiile încheiate întrunesc elementele definite prin art. 13, prin urmare deține, prin intermediul convențiilor, mijloacele de a identifica și combate situațiile menționate în articol.*

● **Art. 16 – Procedura Amiabilă** („Mutual Agreement Procedure”) - Convenția asigură persoanei impozabile un orizont de trei ani, de la prima notificare a existenței unei dispute fiscale, pentru soluționarea cererii sale de către autoritățile competente. Mai mult, cererea va putea fi adresată ambelor state contractante. Părțile implicate se vor putea consulta pentru rezolvarea situațiilor de dublă impozitare a căror soluționare nu este prevăzută în tratate. *România își rezervă dreptul ca eventualele dispute în materie fiscală să fie adresate cu prioritate autorităților din țara de rezidență, iar în cazul în care acea dispută derivă din aplicarea unei convenții care conține clauze de nediscriminare pe criterii de naționalitate, acestea să se adreseze autorității al cărei național este. Autoritatea astfel stabilită va iniția o procedură bilaterală amiabilă de soluționare a respectivei dispute.*



- *Art.17 - Ajustări corespondente („Mutual Agreement Procedure”) – reglementează modul de lucru cu ajustări corespondente pentru a nu genera situații de dublă impozitare ca urmare a unei ajustări principale (generate, de regulă, de ajustarea prețurilor de transfer) efectuată în celălalt stat. România își rezervă dreptul de a nu aplica prevederile acestui articol pentru cele 76 convenții pe care le consideră a conține prevederi similare cu cele menționate la art.17. Majoritatea statelor semnatare și-au rezervat acest drept, dar analizează opțiunea ca în viitor să adopte prevederi asemănătoare în convențiile bilaterale ce vor fi încheiate.*

Semnarea MLI este într-adevar o mare realizare, dar ratificarea acestei Convenții este un proces de durată și trebuie realizată în conformitate cu legislația domestică a țărilor semnatare. Prin urmare, fiecare țară

a fost solicitată să își transmită rezervele și completările la momentul semnării. Acest proces a implicat o negociere colectivă, astfel încât MLI să necesite o singură ratificare pentru a intra în vigoare. OCDE va lansa un instrument online pentru a facilita țărilor semnatare înregistrarea și analiza opiniilor individuale.

Etapele prevăzute pentru ca un tratat existent să poată fi modificat ca urmare a adoptării MLI pot fi summarize astfel:

- Etapa 1: Testarea faptului că ambele țări sunt semnatare ale MLI;
- Etapa 2: Legislația internă a statelor semnatare a fost modificată pentru a permite intrarea în vigoare a MLI;
- Etapa 3: Țările semnatare notifică tratatele în cauză ca fiind „tratate sub incidența Convenției” („CTA - Covered Treaties Agreements”). Convenția poate fi bilateral adoptată doar după parcurgerea pașilor descriși anterior.

Astfel, după parcurgerea acestor etape, România a optat ca modificările tratatelor care intră sub incidența MLI astfel adoptată să își producă efecte începând cu data de 1 ianuarie a anului fiscal următor celui în care a fost parcursă ultima procedură de adoptare, așa cum a fost descrisă anterior. Prin urmare, cel puțin teoretic, efectele adoptării MLI de către România s-ar putea vedea încă din 1 ianuarie 2018. Totuși, având în vedere complexitatea și durata procesului de adoptare, este realist să considerăm că adoptarea MLI își va produce efectele asupra convențiilor încheiate de România abia începând cu 1 ianuarie 2019.

MLI aduce mai multă claritate și transparență în domeniul evitării dublei impuneri. «Semnarea Convenției Multilaterale marchează un moment de cotitură important în istoria legislației fiscale internaționale», a declarat secretarul-general al OCDE, Angel Gurría. ■

DOMENIUL FISCALITĂȚII DIRECTE

O cooperare administrativă îmbunătățită între statele membre ale UE

Abstract: Începând cu 1 ianuarie 2017, statele membre ale UE au obligația de a face schimb automat de informații cu privire la toate noile decizii fiscale transfrontaliere pe care le emit. Acest lucru se va realiza prin intermediul unui depozit central, accesibil tuturor statelor membre. La fiecare șase luni, autoritățile fiscale naționale vor trimite către depozitul central un raport care include lista tuturor deciziilor fiscale transfrontaliere pe care le-au emis. Alte state membre vor fi apoi în măsură să verifice respectivele liste și să solicite statului membru emitent informații mai detaliate în legătură cu o anumită decizie. Acest prim schimb ar trebui să aibă loc până la data de 1 septembrie 2017, cel târziu. Până la 1 ianuarie 2018, statele membre vor avea, de asemenea, obligația de a furniza aceleași informații cu privire la toate deciziile transfrontaliere emise de la începutul lui 2012.

Cuvinte cheie: fiscalitate directă, cooperare administrativă, schimb de informații, Directiva 2011/16/UE, cooperarea transfrontalieră.

| Prof. univ. dr. Andrei DOBRESCU

Unul dintre avantajele pieței unice este că persoanele fizice și juridice din UE au posibilitatea să circule, să acționeze și să investească în afara frontierelor naționale. Având însă în vedere că fiscalitatea directă nu este armonizată în cadrul UE, aceste libertăți pot oferi posibilitatea unor contribuabili europeni să se sustragă de la plata impozitelor în țările lor de reședință. Schemele create în funcție de sistemul de impozitare care conduc la un nivel scăzut de impozitare a venitului în statul membru care emite decizia, pot cauza reducerea considerabilă a veniturilor impozitate în alte state membre implicate, erodând astfel bazele impozabile ale acestora. Conform estimărilor CE evaziunea fiscală în rândul firmelor privează bugetele publice ale statelor membre ale UE de miliarde de euro în fiecare an. De asemenea, ea subminează repartizarea echitabilă a sarcinii între contribuabili și concurența loială între întreprinderi. Unele firme profită de complexitatea normelor fiscale și de lipsa de

cooperare între statele membre pentru a-și transfera profiturile și a-și reduce impozitele. Prin urmare, consolidarea transparenței și a cooperării este esențială pentru a combate planificarea fiscală agresivă și practicile fiscale abuzive, precizează CE. În acest context, autoritățile fiscale din UE au convenit să colaboreze mai strâns pentru a fi în măsură să aplice corect impozitarea contribuabililor lor și să combată fraudă și evaziunea fiscală. Nu este vorba de o armonizare fiscală, ci de a permite statelor membre, într-un mediu din ce în ce mai mondializat, să coopereze urmărind ca toți contribuabilii să-și asume o parte echitabilă din sarcina fiscală. Instrumentele acestei cooperări au ca scop instaurarea încrederii prin stabilirea unor reguli, obligații și drepturi egale pentru toți. Pierre Moscovici, comisarul pentru afaceri economice și financiare, impozitare și vamă, declară în ianuarie 2017: „*Avem datoria de a face ca impozitarea societăților comerciale să fie mai echitabilă și mai transparentă și de a utiliza toate mijloacele posibile pentru a*

impiedica practicile fiscale abuzive și transferul profiturilor. Intrarea în vigoare a schimbului automat de informații privind deciziile fiscale transfrontaliere la 1 ianuarie marchează un important pas înainte. Ea dotează statele membre și administrațiile lor fiscale naționale cu informațiile de care au nevoie pentru a detecta anumite practici fiscale abuzive și a lua măsurile necesare în consecință.” Principalul suport legislativ în această privință este Directiva 2011/16/UE a Consiliului European privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal, cu modificările ulterioare, a cărei ultimă componentă referitoare la schimbul automat de informații în legătură cu deciziile fiscale transfrontaliere în avans și APA (acordurile de preț în avans, care sunt un tip specific de decizii transfrontaliere în avans utilizate în domeniul prețurilor de transfer), a intrat în vigoare începând cu 1 ianuarie 2017. Rolul acestei Directive este de a garanta faptul că statele membre dețin informațiile de care au nevoie pentru a-și proteja bazele de impozitare și pentru a lupta în mod eficient

împotriva contribuabililor care încearcă să evite să-și plătească partea lor de impozit. Directiva pleacă de la principiul conform căruia alte state membre sunt mai în măsură să evalueze impactul potențial și pertinenta unor astfel de decizii decât statul membru care emite decizia. În cazul în care un stat membru UE va emite o soluție fiscală anticipată sau un APA, orice alt stat membru al UE afectat de respectiva soluție/acord poate monitoriza situația și eventualul impact pe care aceasta l-ar putea avea asupra veniturilor sale impozabile și poate solicita informații suplimentare mai detaliate. Directiva a fost special concepută pentru a permite ca schimbul de informații privind deciziile să se bazeze pe toate normele existente referitoare la modalitățile practice pentru schimbul de informații, inclusiv utilizarea de formule-tip. În mod concret, prin această directivă s-au reglementat în principal următoarele aspecte de natură fiscală:

- domeniul de aplicare și condițiile pentru schimbul automat obligatoriu de informații referitoare la tipurile de decizii fiscale și de acorduri privind prețurile de transfer, astfel cum sunt ele definite;
- obligația autorităților competente ale unui stat membru de a comunica atât autorităților competente ale tuturor celorlalte state membre, cât și Comisiei Europene, prin schimb automat, informații despre decizii fiscale și acordurile de preț în avans pe care le emit sau le modifică după data de 1 ianuarie 2017;
- faptul că obligația de comunicare a deciziilor fiscale către toate statele membre se aplică și pentru deciziile fiscale emise într-o perioadă de 5 ani înainte de data de 1 ianuarie 2017 și care sunt încă valabile la această dată;
- crearea de către Comisia Europeană a unui registru central securizat accesibil tuturor statelor membre și Comisiei Europene în care statele membre ar urma să încarce și să stocheze informațiile, în loc să le transmită prin e-mail. Acest registru central va facilita schimbul de informații și va sprijini statele membre pentru a studia și a reacționa la deciziile schimbate între ele, sporind eficiența utilizării resurselor și evitând necesitatea ca fiecare stat membru să efectueze modificări similare ale sistemului său de stocare a informațiilor. Directiva 2011/16/UE cu modificările ulterioare, stabilește procedurile necesare pentru o mai bună cooperare între administrațiile fiscale din UE în ce privește schimbul de informații sub trei forme: spontan, automat și la cerere.

În cadrul *schimbului spontan* un stat membru furnizează informații altui stat membru asupra unor posibili evaziونيști fiscali, dacă descoperă astfel de informații cu ocazia auditurilor efectuate.

● *Schimbul automat* constă în furnizarea automată de informații de către un stat membru altui stat membru asupra veniturii rezidenților celui din urmă stat, iar în ce privește deciziile fiscale în domeniul transfrontalier, inclusiv acordurile prealabile în materie de prețuri de transfer, furnizarea automată de informații tuturor statelor membre și Comisiei Europene. Acest tip de schimb de informații se face, de regulă, sub formă electronică și cu o periodicitate stabilită de comun acord.

● *Schimbul de informații la cerere* este un răspuns din partea unui stat membru la o solicitare provenind din alt stat membru pentru informații mai ample. Aceste trei forme de schimb de informații sunt conforme cu normele convenite de administrațiile fiscale la nivel internațional, respectiv în cadrul OECD. Schimbul de informații trebuie să includă date care să fie cât mai pertinente pentru administrațiile care le solicită și pentru a permite aplicarea de către statele membre a legislației lor fiscale.

Domeniul de aplicare al Directivei acoperă totalitatea impozitelor și taxelor de orice natură, cu excepția TVA, taxelor vamale, accizelor și contribuțiilor sociale obligatorii, pentru că aceste taxe sunt deja reglementate prin alte prevederi legislative ale UE privind cooperarea administrativă.

În ce privește persoanele care fac obiectul schimbului de informații acestea diferă în funcție de domeniul în cauză, dar ansamblul Directivei include persoanele fizice, persoanele juridice pentru profit, asociațiile de persoane sau alte construcții juridice. Directiva prevede schimbul automat și obligatoriu de informații, dacă sunt disponibile pentru cinci categorii nefinanciare de venituri (schimb demarat încă din 2015), respectiv:

- venituri obținute la locul de muncă;
- indemnizațiile directorilor;
- asigurări de viață nereglementate prin alte directive;
- pensii;
- proprietatea și veniturile obținute din bunuri imobiliare.

După revizuirea din 2014 Directiva conține, de asemenea, o listă de informații financiare din sfera de aplicare a schimbului automat de informații în vigoare începând cu 1 ianuarie 2017. Aceste informații se referă

la dobânzi, dividende și venituri similare, produsul vânzării de active financiare și alte venituri, ca și soldurile conturilor. În cazul unui cont financiar elementele care fac obiectul raportării sunt:

- a) numele, adresa, statul membru de rezidență, numărul (numerele) de identificare fiscală (NIF) ale societății, precum și numele, adresa, statul membru de rezidență, numărul (numerele) de identificare fiscală (NIF) și data și locul nașterii fiecărei persoane care face obiectul raportării (dacă este cazul);
- b) numărul de cont;
- c) numele și numărul de identificare al instituției financiare raportoare;
- d) soldul sau valoarea contului (inclusiv valoarea de răscumpărare în cazul unui contract de asigurare cu valoare de răscumpărare sau al unui contract cu rentă viageră) la sfârșitul anului calendaristic relevant sau al altei perioade de raportare adecvate sau, în cazul în care contul a fost închis în cursul anului sau al perioadei respective, închiderea contului;

În plus de aceste elemente pentru un cont de custodie, respectiv pentru un cont de depozit, vor face obiectul raportării și următoarele informații:

- cuantumul brut total al dobânzilor, cuantumul brut al dividendelor și cuantumul brut total al altor venituri generate în legătură cu activele deținute în cont, plătite sau creditate în contul respectiv sau în legătură cu acesta în cursul anului calendaristic sau al altei perioade de raportare, conform prevederilor legale;
- încasări brute totale din vânzarea sau răscumpărarea activelor financiare plătite sau creditate în cont în cursul anului calendaristic sau al altei perioade de raportare, conform prevederilor legale, în legătură cu care instituția financiară a acționat drept custode, broker, reprezentant sau orice alt fel de mandatar al titularului de cont.

În toate cazurile:

- informațiile sus menționate sunt puse la dispoziție în valuta în care este exprimată fiecare sumă în parte;
- soldul/valoarea unui cont sunt stabilite în ultima zi a unei perioade de raportare;
- raportarea informațiilor cu caracter de date personale sau de natura secretului bancar sunt permise de către administrațiile fiscale de la bănci, anual, în anul calendaristic următor anului la care se referă informațiile. În urma raportului Comisiei și pe baza unei noi propuneri a Comisiei, cele două liste de categorii de informații: cele nefinanciare și cele cu elemente financiare ar putea fi ►

extinse și la alte categorii de elemente destinate să facă obiectul schimbului automat și obligatoriu de informații. În plus, Consiliul European ar putea, de asemenea, să decidă să introducă schimbul automat de informații fără condiții prealabile pentru cele cinci categorii nefinanciare.

Conform amendamentului din 8 decembrie 2015 Directiva prevede în plus, schimbul automat de informații asupra deciziilor fiscale din domeniul transfrontalier, inclusiv acordurile prealabile în materie de prețuri de transfer, începând cu 1 ianuarie 2017.

Directiva se asigură ca normele europene privind schimbul de informații la cerere să fie aliniate cu normele internaționale, stipulând că statele membre nu pot refuza transmiterea de informații doar pe motivul că aceste informații sunt deținute de către o bancă sau o altă instituție financiară. Actualele mecanisme de schimb de informații sunt consolidate. Astfel, sunt prevăzute termene care să garanteze un schimb rapid de informații la cerere (răspunsul în maximum 6 luni de la primirea cererii), ca și pentru schimbul spontan de informații (transmiterea informațiilor în cel mult o lună de la data la care sunt disponibile) și pentru schimbul automat de informații (în funcție de situație).

Directiva mai prevede:

- un feedback al informației de către statele membre care au primit informațiile. Comentariile trebuie să fie emise cel târziu în trei luni după ce rezultatele exploatării informațiilor sunt cunoscute, în cazul informațiilor spontane, sau pe baza unei cereri, sau odată pe an în cazul informațiilor primite automat;

- alte mijloace de cooperare administrativă inclusiv permisiunea acordată reprezentanților unui stat membru care a făcut o cerere de informații să fie prezenți în birourile administrației fiscale din statul membru solicitat, sau dreptul de a fi prezenți pe durata anchetelor administrative efectuate de statul membru solicitat;

- controale simultane (auditori), notificări ale contribuabililor privind cererile primite dintr-un alt stat membru, ca și schimburi de bune practici;

- utilizarea de formulare tip pentru schimbul de informații la cerere și schimbul spontan, un format informatizat pentru schimbul automat de informații, canale pentru schimbul electronic de informații, ca și un director central pentru stocarea și partajarea informațiilor privind deciziile fiscale din domeniul transfrontalier, inclusiv acordurile prealabile în materie de prețuri de transfer;

- o dispoziție comparabilă cu „clauza națiunii celei mai favorizate”, respectiv, când un stat membru oferă unei țări o cooperare mai extinsă decât cea prevăzută prin Directivă, el nu poate refuza această cooperare unui alt stat membru care o cere în numele său;

- înființarea unui comitet însărcinat cu punerea în practică a aspectelor tehnice ale Directivei și cu comunicatele de presă. În secțiunea VIII (D) (4) (c) a Directivei, Comisia Europeană a publicat o listă de jurisdicții cu care UE a încheiat un acord prevăzând că jurisdicția în cauză va comunica statelor membre informații referitoare la conturile financiare prevăzute în anexa la Directivă. Această condiție este îndeplinită prin semnarea de protocoale de modificare a acordurilor privind evitarea dublei impuneri încheiate cu țările terțe pentru ca aceste acorduri să se alinieze la norma prevăzută în anexa Directivei. Această normă este, de asemenea, recunoscută la nivel mondial pentru schimbul automat de informații privind conturile financiare. Lista include următoarele țări terțe și teritorii: Confederația elvețiană, Republica San Marino, Principatele Lichtenstein, Andora, Monaco și Saint-Barthelemy.

În ce privește perspectivele, cu toate progresele obținute prin introducerea Directivei 2011/16/UE cu completările ulterioare, Comisia Europeană consideră că este prioritară continuarea întăririi cooperării administrative și transparenței fiscale. În acest scop Comisia are în vedere o serie de alte inițiative menite să ducă la progrese în privința transparenței fiscale în UE.

Astfel, printre altele, CE vrea să revizuiască Codul de conduită în domeniul impozitării întreprinderilor, unul dintre principalele instrumente ale UE pentru asigurarea unei concurențe echitabile în ceea ce privește impozitarea întreprinderilor. De asemenea, CE are în vedere introducerea de noi cerințe privind transparența pentru companiile multinaționale, cuantificarea amplitudinii fraudei și evaziunii fiscale și abrogarea directivei privind impozitarea veniturilor din economii. Comisia, împreună cu Eurostat, va colabora cu statele membre pentru a stabili cum poate fi obținută o estimare fiabilă a nivelului fraudei și evaziunii fiscale. În România Serviciul Schimb Internațional de Informații din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Informații Fiscale, a fost desemnat încă din 2013 ca birou central de legătură pentru schimbul de informații privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal între statele membre ale

Uniunii Europene. Pentru a asigura transmiterea și/sau primirea pe cale electronică a informațiilor între autoritatea competentă din România și birourile centrale de legătură din alte state membre, precum și a informațiilor cu Comisia Europeană, Biroul central de legătură este conectat la rețeaua CCN (Rețeaua Comună de Comunicații). Biroul Central de Legătură transmite Comisiei Europene orice informații pertinente necesare pentru evaluarea eficacității cooperării administrative în ceea ce privește combaterea fraudei și a evaziunii fiscale. În vederea asigurării cadrului legal necesar schimbului automat de informații, prevederile Directivei au fost transpuse în România prin intermediul Codului de Procedură Fiscală, intrat în vigoare începând cu 1 ianuarie 2016. Aplicarea Directivei se axează pe trei dimensiuni: instituțiile financiare raportoare, informațiile ce trebuie raportate și conturile care fac obiectul raportării. Operatorii economici care vor asigura realizarea schimbului de informații includ, bănci și instituții de custodie, dar și alte instituții financiare cum sunt brokerii, anumite entități de investiții sau companii de asigurări.

Trebuie menționat faptul că aplicarea Directivei nu implică majorarea sarcinii fiscale pentru contribuabili, prin stabilirea de impozite suplimentare prin reținere la sursă aplicabile, în caz de neconformare. Principalul scop al facilitării schimbului de informații la nivel global este ca autoritățile fiscale din diferite jurisdicții să poată verifica dacă pentru sumele depozitate în conturi din străinătate au fost plătite impozite, asigurându-se pe această cale transparența fiscală.

În vederea îndeplinirii acestui scop, clienții instituțiilor financiare raportoare vor fi supuși unei proceduri specifice de examinare, urmând ca în anumite situații, informațiile asupra acestora să fie transmise autorităților fiscale din România. Aceste informații includ, printre altele, date de identificare pentru titularii de cont (nume și prenume, țara de rezidență, numărul de identificare fiscală, numărul de cont etc.), precum și informații privind veniturile deținute în cont. Schimbul automat de informații vizează și veniturile din investiții, (dobânzi, dividende, câștiguri de capital etc., deținute de contribuabilii români în conturile instituțiilor financiare din străinătate.

Datele care fac obiectul raportării vizează atât conturile deținute de persoane fizice, cât și conturile deținute de entități, conturi ce vor fi supuse unei proceduri specifice de examinare și dacă este cazul și de raportare. Totuși, instituțiile financiare vor trebui să



aibă în vedere doar conturi care depășesc anumite plafoane, așa cum sunt acestea prevăzute de Codul de Procedură Fiscală.

În vederea facilitării schimbului automat de informații, instituțiile financiare din România sunt în plin proces de implementare de sisteme informatice noi sau de actualizare a celor existente, privind activități care presupun:

- evaluarea programului AML (Anti-Money Laundering - program împotriva spălării banilor) existent în vederea stabilirii eficienței sale în identificarea persoanelor raportabile;
- revizuirea și actualizarea procedurilor de AML;
- revizuirea și modificarea documentației de deschidere a conturilor etc. Din perspectivă procedurală s-a trecut la informarea și pregătirea personalului în vederea implementării cerințelor Directivei, ca și la educarea clienților pentru furnizarea informațiilor necesare. Cât privește punctele slabe ale Directivei există mai multe observații legate de acest document:
- Este vorba, în primul rând, de folosirea restrânsă a datelor. Asta înseamnă că autoritățile publice (ANAF în România) nu pot utiliza informațiile obținute din Luxemburg, de exemplu, decât pentru impunere, adică

pentru colectarea de taxe pe sume nedeclărate. O altă folosire a datelor, de exemplu în cazuri de spălare de bani sau corupție, nu este permisă decât cu aprobarea statului în care se găsesc banii. Greu de imaginat că un paradis fiscal își va distruge propriul „brand” prin asemenea decizii.

- Orizontul de timp în care multe dintre statele semnatare vor începe schimbul automat de informații stabilit în 2015 este septembrie 2017. Până atunci, cine a fost interesat să facă asta, a avut destul timp să-și acopere sumele puse la adăpost de autorități. Mai mult, conturile deschise înainte de 2016 intră sub incidența unui prag de 250.000 de dolari americani sub care nu se raportează statelor de origine.
- Statele membre UE pot fi în măsură să excludă din schimbul de informații soluțiile fiscale anticipate și APA-le emise pentru societăți cu o cifră de afaceri anuală netă mai mică de 40 de milioane de euro la nivel de grup, în cazul în care aceste soluții fiscale anticipate și APA au fost emise, modificate sau reînnoite înaintea datei de 1 aprilie 2016. Totuși, această exonerare nu se va aplica societăților care desfășoară activități în principal financiare sau de investiții.
- La nivelul instituțiilor financiare, implementarea schimbului automat de informații

va avea implicații multiple, inclusiv asupra departamentelor operaționale, de gestiune de riscuri, juridice, financiare, de conformitate. În aceste circumstanțe, deși schimbul automat de informații are fundamente de ordin fiscal, urmărirea facilitării transparenței fiscale, gestionarea implementării sale va genera o povară administrativă pentru sectorul vizat. Indiferent de aceste dificultăți aplicarea în mod uniform a Directivei va consolida colaborarea între statele semnatare și va crea un cadru eficient de colectare a impozitelor și totodată un reper la nivel european și internațional în materie de transparență fiscală. Până la 1 iulie 2017, Comisia trebuie să întocmească un raport prin care să fie analizată eficiența acestor schimburi de informații.

BIBLIOGRAFIE

1. Directiva 2011/16/UE publicată în JOL64/1 din 11.03.2011.
2. Directiva 2014/107/UE publicată în JOL359/2 din 16.12.2014.
3. Directiva 2016/2258/UE publicată în JOL342/1 din 16.12.2016.
4. www.consilium.europa.eu/ro/policies/tax-rulings
5. www.bcr.ro/
6. www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ro ■

Politicile contabile de determinare a costului producției și implicațiile lor asupra rezultatului contabil și fiscal

- STUDIU -

Abstract: Prezentul articol reflectă impactul politicilor contabile asupra rezultatelor unui producător de bunuri, prin analiza modului de formare a costului efectiv al produselor obținute. De asemenea, se prezintă contabilizarea operațiunilor legate de stocuri din perspectiva inventarului permanent, corelată cu statutul fiscal al producătorului de bunuri.

Cuvinte cheie: produse, cost parțial, cost complet, rezultat contabil, rezultat fiscal.

Magdalena **NEGRUȚIU** - Prof. univ. dr. asociat, Universitatea Titu Maiorescu

Traian-Ovidiu **CALOTĂ** - Conf. univ. dr., Universitatea Titu Maiorescu

I) INTRODUCERE

Stocurile fabricate sunt denumite generic produse. Ele se structurează în „Semifabricate”, „Produse finite”, „Produse reziduale”, „Producția în curs de execuție” sau neterminată. Costul de producție sau de prelucrare a acestor stocuri cuprinde cheltuielile directe aferente producției și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora. Stocurile fabricate se pot înregistra și la cost standard sau la preț de vânzare. Pentru reflectarea în contabilitate a operațiilor cu stocuri fabricate se utilizează metoda inventarului permanent în condițiile căreia se înregistrează toate operațiunile de intrare și ieșire, ceea ce permite stabilirea și cunoașterea în orice moment a stocurilor existente în gestiune, atât cantitativ, cât și valoric.

II) CONȚINUTURI ȘTIINȚIFICE

Politicile contabile încorporează principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice adoptate de o entitate pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare. În absența unei reglementări specifice, conducerea trebuie să folosească raționamentul profesional la elaborarea și aplicarea unei politici contabile care conduce la informații care sunt: (i) relevante pentru necesitățile utilizatorilor de luare a deciziilor economice; și (ii) credibile, în sensul că situațiile financiare:

- reflectă întocmai situația financiară, performanțele financiare și fluxurile de trezorerie ale entității;
- reflectă fondul economic al tranzacțiilor, altor evenimente și condiții, și nu numai în ceea ce privește forma legală;
- sunt neutre, lipsite de influențe;
- sunt prudente; și
- sunt complete privind toate aspectele semnificative.

Ca exemple de politici contabile, în contabilitatea stocurilor de produse, menționăm: (i) alegerea metodei de evaluare a stocurilor; (ii) contabilitatea stocurilor prin metoda inventarului permanent sau intermitent; (iii) structura costului efectiv al produselor: cost complet sau cost parțial; (iv) recunoașterea serviciilor nerecepționate la cost sau la preț de vânzare etc. Politica contabilă aleasă poate avea implicații asupra rezultatului contabil și implicit fiscal. În continuare, vom studia structura costului efectiv al produselor. Costul de producție al unui bun cuprinde costul de achiziție a materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuibile bunului. Costul de producție sau de prelucrare al stocurilor cuprinde cheltuielile directe aferente producției, și anume: materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manopera directă și alte cheltuieli directe de producție, precum și cota

cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora. În costul de producție poate fi inclusă o proporție rezonabilă din cheltuielile care sunt indirect atribuibile bunului, în măsura în care acestea sunt legate de perioada de producție.

Cheltuielile directe sunt identificabile pe purtătorul de costuri (produs, fază, comandă, unitate operațională, centru de cost etc.). Astfel de cheltuieli sunt cele cu materia primă, manopera directă plus contribuțiile angajatorului la aceasta etc.

Costurile indirecte de producție cuprind:

- regia variabilă, formată din acele cheltuieli de producție care cresc sau descresc la o creștere sau descreștere cu o unitate a volumului de producție, de exemplu: materiale auxiliare, cheltuieli cu salarii ale muncitorilor auxiliari plus contribuții aferente;
 - regia fixă formată din cheltuieli indirecte care rămân relativ constante indiferent de volumul producției (salarii ale personalului tehnico-administrativ din secția de producție, chirii, amortizarea clădirilor secției etc.)
- În timp ce regia variabilă este alocată producției realizate, regia fixă se poate alocă asupra costului de prelucrare în funcție de capacitatea de producție, astfel încât costul subactivității nu este inclus în costul de producție, ci se recunoaște ca o cheltuială a perioadei. Costul subactivității se calculează pe baza relației:

cheltuieli fixe (1 - capacitatea reală de producție/capacitatea normală de producție)

Capacitatea de producție se măsoară în unități cantitative de producție (bucăți, metri, litri etc.) sau în numărul de ore de prelucrare. Capacitatea normală este producția estimată a se obține sau numărul de ore estimate a se lucra, în condiții normale, ținând cont și de perioadele stabilite pentru întreținere și reparații. Capacitatea reală este exprimată de producția obținută sau numărul de ore lucrate.

Conform tratamentului alternativ, în costul de producție al stocurilor se pot include și costurile îndatorării direct atribuibile achiziției sau construcției unui activ pe termen lung (exemplu, construcția unui ansamblu de locuințe în vederea vânzării, a unei nave etc.).

Următoarele reprezintă exemple de costuri care nu ar trebui incluse în costul stocurilor, ci recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit, astfel: pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise; cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație; regia (cheltuielile) generală de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul final; costurile de desfacere. Fiind vorba despre politici contabile care se stabilesc de entitatea economică, cu excepția cheltuielilor de desfacere, toate celelalte se pot include sau nu în cost.

III) STUDII DE CAZ

3.1) Studiul de caz nr.1

Presupunem că entitatea are o producție omogenă și ca urmare fabrică un singur tip de produs: „X”. În luna februarie „N” obține și predă la depozit 1.000 bucăți produse finite. În luna martie nu mai fabrică niciun produs, dar vinde 700 bucăți din cele aflate în stoc cu prețul de vânzare 20 lei/bucată, în condiția loco fabrică.

În vederea fabricării produselor finite a efectuat cheltuieli după cum urmează: materii prime 4.000 lei; manoperă 6.000 lei; contribuții la asigurări sociale 1.620 lei; servicii prestate de terți 1.380 lei; amortizarea imobilizărilor 800 lei; cheltuieli cu întreținerea spațiilor 400 lei; comisioane bancare 200 lei; consum de materiale auxiliare 600 lei.

Fiind vorba de producție omogenă, politica entității este includerea în cost a tuturor cheltuielilor (s-a lucrat la întreaga capacitate de producție).

Reflectarea în contabilitate a cheltuielilor pentru fabricarea produselor finite din luna februarie „N” vizează:

● consumul de materii prime:

601	=	301	4.000 lei
„Cheltuieli cu materii prime”		„Materii prime”	

● înregistrarea manoperei:

641	=	421	6.000 lei
„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal-salarii datorate”	

● înregistrarea contribuțiilor la asigurări sociale:

645	=	43	1.620 lei
„Cheltuieli privind asigurările și protecția socială”		„Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate”	

● serviciile prestate de terți:

%	=	401	1.642,20 lei
		„Furnizori”	

628			
„Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți”			1.380,00 lei
4426			262,20 lei
„TVA deductibilă”			

● înregistrarea amortizării imobilizărilor:

6811	=	28	800 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizări privind imobilizările”	

● înregistrarea cheltuielilor cu întreținerea spațiilor:

611	=	401	400 lei
„Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”		„Furnizori”	

● achitarea comisioanelor bancare:

627	=	5121	200 lei
„Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”		„Conturi la bănci în lei”	

● consumul de materiale auxiliare:

6021	=	3021	600 lei
„Cheltuieli cu materiale auxiliare”		„Materiale auxiliare”	

● repartizarea (decontarea) cheltuielilor asupra rezultatului:

121	=	%	15.000 lei
„Profit sau pierdere”		601	
		„Cheltuieli cu materii prime”	4.000 lei
		641	
		„Cheltuieli cu salariile personalului”	6.000 lei
		645	
		„Cheltuieli privind asigurările și protecția socială”	1.620 lei

628

„Alte cheltuieli cu serviciile prestate de terți” 1.380 lei

6811

„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor” 800 lei

611

„Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile” 400 lei

627

„Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate” 200 lei

6021

„Cheltuieli cu materiale auxiliare” 600 lei

După această operație, entitatea a obținut pierdere de 15.000 lei. Dar s-au înregistrat numai cheltuieli, iar rezultatul se determină ca diferență între venituri și cheltuielile conectate la aceste venituri. Pentru că nu s-a vândut niciun produs, nu s-a realizat niciun venit din vânzare. În schimb s-au fabricat produse care s-au stocat în vederea vânzării ulterioare (s-a înregistrat fenomenul de stocaj: stocul final de 1.000 bucăți > stocul inițial de 0 bucăți).

Produsele finite realizate reprezintă un venit potențial care se va realiza în procesul vânzării stocurilor (astfel contul 711 „Venituri aferente costului stocurilor” are în acest caz rolul unui cont de venituri).

● înregistrarea obținerii produselor finite:

345	=	711	15.000 lei
„Produse finite”		„Venituri aferente costului stocurilor”	

● încorporarea veniturilor în profit:

711	=	121	15.000 lei
„Venituri aferente costului stocurilor”		„Profit sau pierdere”	

La finele lunii februarie „N” situația în conturi este următoarea:

D	345 „Produse finite”	C
SI	0	
1.000 x 15 = 15.000		
RD	15.000	RC -
TSD	15.000	TSC -
SFD	15.000	

D	121 „Profit sau pierdere”	C
		SI 0
Cheltuieli	15.000	Venituri 15.000
RD	15.000	RC 15.000
TSD	15.000	TSC 15.000
SFD	0	SFC 0

Se observă că în cazul unei producții omogene și a includerii în cost a tuturor cheltuielilor (cost total sau complet) în perioadele în care are loc doar fabricarea de produse ►

finite care se stocchează, rezultatul este zero (nu se obține nici profit, nici pierdere).

În luna martie „N” se vând produse, dar din cele stocate anterior (700 buc x 20 lei/buc):

$$4111 = \% 14.660 \text{ lei}$$

„Clienți”

$$7015$$

„Venituri din vânzarea produselor finite” 14.000 lei

$$4427$$

„TVA colectată” 2.660 lei

● încorporarea veniturilor din vânzare în profit:

$$7015 = 121$$

„Venituri din vânzarea produselor finite” „Profit sau pierdere” 14.000 lei

După această înregistrare, entitatea a obținut un profit de 14.000 lei. Dar s-au înregistrat numai venituri, nu și cheltuieli aferente acestora. Entitatea a înregistrat un fenomen de destocaj (Stocul final de produse finite 300 buc < Stocul inițial de 1.000 bucăți). Venitul potențial înregistrat la obținerea produselor finite scade pentru că s-a realizat în procesul vânzării (astfel contul 711 „Venituri aferente costului stocurilor” are în acest caz rolul unui cont de cheltuieli care formează costul produselor vândute).

● descărcarea gestiunii pentru produsele vândute pentru 700 buc x 15 lei/buc = 10.500 lei

$$711 = 345 10.500 \text{ lei}$$

„Venituri aferente costului stocurilor” „Produse finite”

● diminuarea veniturilor în profit:

$$121 = 711 10.500 \text{ lei}$$

„Profit sau pierdere” „Venituri aferente costului stocurilor”

La finele lunii martie „N” situația în conturi se prezintă după cum urmează:

D	345 „Produse finite”	C	
SI	0		
	1.000 x 15 = 15.000		
			700 x 15 = 10.500
RD	15.000	RC	10.500
TSD	15.000	TSC	10.500
SFD	4.500		

D	121 „Profit sau pierdere”	C	
		SI	0
03. Cheltuieli	15.000	03. Venituri	15.000
04. Venituri	10.500	04. Venituri	14.000
RD	25.500	RC	29.000
TSD	25.500	TSC	29.000
SFD	0	SFC	3.500

Rezultatul din vânzare coincide cu soldul final creditor al contului 121 „Profit și pierdere” și este de 3.500 lei, adică diferența dintre valoarea produselor vândute la preț de vânzare 700 buc x 20 lei/buc 14.000 lei și valoarea produselor vândute la cost de producție 700 buc x 15 lei/buc = 10.500 lei.

3.2) Studiul de caz nr.2

Presupunem că entitatea are o producție omogenă, fabricând un singur tip de produse finite „X”, dar include în cost numai cheltuielile alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricarea produselor finite. În luna februarie „N” fabrică 10.000 bucăți produse finite din care, în luna martie „N”, vinde 8.000 bucăți la prețul de vânzare de 7 lei/bucată în condiția loco unitate beneficiară. Capacitatea de producție normală 12.000 bucăți, capacitatea reală 10.000 bucăți.

Costurile de prelucrare sunt prezentate în Tabelul 1.

Reamintim că în costul produselor finite se vor include: costurile directe de fabricație, regia variabilă de secție și regia fixă alocată în funcție de capacitatea de producție. Nu se includ: regia fixă nealocată produselor ca urmare a neutilizării întregii capacități de producție, regia generală de administrație și costurile de desfacere.

Regia fixă recunoscută drept cheltuielă (costul subactivității) a perioadei în care a apărut se calculează pe baza relației:

$$= 2.000 \text{ lei} * (1 - 10.000 \text{ buc} / 12.000 \text{ buc}) = 2.000 * (1 - 0,83) = 2.000 * 0,17 = 340 \text{ lei}$$

Regia fixă a secției alocate produselor este 2.000 – 340 = 1.660 lei.

Tabelul 1

Cont	Cheltuieli directe	Cheltuieli de regie a secției prelucrătoare		Cheltuieli generale de administrație	Cheltuieli de desfacere	Total cheltuieli
		variabile	fixe			
601	15.000	-	-	-	-	15.000
6021	-	1.000	-	-	-	1.000
603	-	200	-	300	-	500
605	700	100	-	200	-	1.000
624	-	-	-	300	2.000	2.300
625	-	-	-	500	-	500
626	-	-	-	200	-	200
627	-	-	-	400	-	400
641	20.000	1.500	-	2.000	-	23.500
645	5.300	400	-	600	-	6.300
681	-	-	2.000	500	-	2.500
Total	41.000	3.200	2.000	5.000	2.000	53.200

Costul produselor finite se determină astfel:

Tabelul 2

Nr. crt.	Denumire indicator	Valoare
1.	Costuri directe	41.000
2.	Regia variabilă a secției	3.200
3.	Regia fixă alocată producției	1.660
4.	Cost de producție (4 = 1+2+3)	45.860
5.	Cantitate obținută	10.000 bucăți
6.	Cost unitar de producție (6 = 4/5)	4,586 lei

Înregistrarea operațiilor aferente lunii februarie „N”:

● consum de materii prime:

$$601 = 301 15.000 \text{ lei}$$

„Cheltuieli cu materiile prime” „Materii prime”

● consum de materiale auxiliare:

$$6021 = 3021 1.000 \text{ lei}$$

„Cheltuieli cu materiale auxiliare” „Materiale auxiliare”

● consum de materiale de natura obiectelor de inventar:

$$603 = 303 500 \text{ lei}$$

„Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar” „Materiale de natura obiectelor de inventar”

● consum de energie și apă:

$$\% = 401 1.190 \text{ lei}$$

„Furnizori”

$$605$$

„Cheltuieli cu energia și apă” 1.000 lei

$$4426$$

„TVA deductibilă” 190 lei

● înregistrarea cheltuielilor de transport persoane:

$$624 = 401 300 \text{ lei}$$

„Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal” „Furnizori”



- înregistrarea cheltuielilor de deplasare (transport 400 lei, diurnă 100 lei):

625	=	542	500 lei
„Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”		„Avansuri de trezorerie”	

- înregistrarea serviciilor poștale:

%	=	401	238 lei
		„Furnizori”	
626			
„Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”			200 lei
4426			
„TVA deductibilă”			38 lei

- înregistrarea comisioanelor bancare:

627	=	5121	400 lei
„Cheltuieli cu servicii bancare și asimilate”		„Conturi la bănci în lei”	

- înregistrarea salariilor datorate personalului:

641	=	421	23.500 lei
„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal-salarii datorate”	

- înregistrarea contribuțiilor suportate de angajator:

645	=	43	6.300 lei
„Cheltuieli privind asigurările și protecția socială”		„Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate”	

- înregistrarea amortizării imobilizărilor:

6811	=	28	2.500 lei
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizări privind imobilizările”	

- obținerea de produse finite:

345	=	711	45.860 lei
„Produse finite”		„Venituri aferente costului stocurilor”	

- încorporarea veniturilor în profit:

711	=	121	45.860 lei
„Venituri aferente costului stocurilor”		„Profit sau pierdere”	

- decontarea cheltuielilor asupra rezultatului:

121	=	%	51.200 lei
„Profit sau pierdere”			
601			
„Cheltuieli cu materiile prime”			15.000 lei
6021			
„Cheltuieli cu materiale auxiliare”			1.000 lei
603			
„Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”			500 lei
605			
„Cheltuieli cu energia și apă”			1.000 lei
624			
„Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal”			300 lei
625			
„Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”			500 lei
626			
„Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”			200 lei
627			
„Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”			400 lei
641			
„Cheltuieli cu salariile personalului”			23.500 lei
645			
„Cheltuieli privind asigurările și protecția socială”			6.300 lei
6811			
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”			2.500 lei

Situația în conturile implicate:

D	345 „Produse finite”	C
SI	0	
10.000 x 4,586 =		
45.860 lei		
RD	45.860	RC -
TSD	45.860	TSC -
SFD	45.860	

D		121 „Profit sau pierdere”		C	
03. Cheltuieli	51.200	03. Venituri	45.860		
RD	51.200	RC	45.860		
TSD	51.200	TSC	45.860		
SFD	5.340	SFC	0		

Rezultatul contabil al perioadei este sub formă de pierdere, întrucât cheltuielile efectuate în cuantum de 51.200 lei au fost mai mari decât veniturile de 45.860 lei obținute din stocarea producției. În fapt, pierderea contabilă este reprezentată de cheltuielile perioadei (340 lei, regia nealocată produselor, respectiv 5.000 lei – regia generală de administrație).

Înregistrarea operațiilor aferente lunii martie „N”:

- vânzarea de produse finite 8.000 buc x 7 lei/buc, preț de vânzare = 56.000 lei

4111	=	%	66.640 lei
„Clienți”			
7015			
„Venituri din vânzarea produselor finite”			56.000 lei
4427			
„TVA colectată”			10.640 lei

- descărcarea gestiunii pentru produsele vândute 8.000 buc x 4,586 lei/buc, cost de producție = 36.688 lei

711	=	345
„Venituri aferente costului stocurilor”		„Produse finite” 36.688 lei

- înregistrarea cheltuielilor cu desfacerea (transportul produselor finite la beneficiar):

624	=	401
„Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal”		„Furnizori” 2.000 lei

- încorporarea veniturilor în profit:

7015	=	121
„Venituri din vânzarea produselor finite”		„Profit sau pierdere” 56.000 lei

Tabelul 3

Nr. crt.	Indicatori	Februarie	Martie	Total
1.	Venituri din vânzarea produselor finite	-	56.000	56.000
2.	Venituri aferente costurilor stocurilor (SD)	-	36.688	36.688
3.	Venituri aferente costurilor stocurilor (SC)	45.860	-	45.860
4.	Total venituri din exploatare (4 = 1-2+3)	45.860	19.312	65.172
5.	Cheltuieli recunoscute în costul produselor	45.860	-	45.860
6.	Cheltuieli ale perioadei	5.340	2.000	7.340
7.	Total cheltuieli din exploatare	51.200	2.000	53.200
8.	Rezultatul exploatarei (8 = 4 - 7)	(- 5.340)	17.312	11.972
9.	Costul producției vândute	-	36.688	36.688
10.	Marja asupra costului (10 = 1 - 9)	-	19.312	19.312
11.	Cheltuielile perioadei neincluse în cost	5.340	2.000	2.000
12.	Rezultatul exploatarei (12 = 10 - 11)	(- 5.340)	17.312	11.972

- decontarea cheltuielilor asupra rezultatului:

121	=	%	38.688 lei
„Profit sau pierdere”			
624			
„Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal”			2.000 lei
711			
„Venituri aferente costului stocurilor”			36.688 lei

D	345 „Produse finite”	C
SI	0	
10.000 x 4,586 =		8.000 x 4,586 =
45.860 lei		36.688 lei
RD	45.860	RC 36.688
TSD	45.860	TSC 36.688
SFD	9.172	

D	121 „Profit sau pierdere”	C
03. Cheltuieli	51.200	03. Venituri 45.860
04. Venituri	36.688	04. Venituri 56.000
04. Cheltuieli	2.000	
RD	89.888	RC 101.860
TSD	89.888	TSC 101.860
SFD	-	SFC 11.972

Analizată din perspectiva contului de rezultate, vă recomandăm situația descrisă în Tabelul 3.

Din perspectivă fiscală se cuvine să remarcăm că impunerea este diferită în funcție de statutul fiscal al producătorului de bunuri. În acest sens, se disting cel puțin trei posibilități de impunere fiscală, astfel:

- rezultatul fiscal nu este influențat de cel contabil, indiferent de volumul producției obținute/vândute, în măsura în care producătorul desfășoară activități de hotelărie, restaurant, baruri etc. fără să mai desfășoare și alte activități pentru care datorează impozit pe profit, deci este contribuabil din perspectiva Legii 170/2016 privind impozitul specific unor activități;

2) dacă producătorul este plătitor de impozit pe veniturile microîntreprinderii, atunci el va fi supus regulilor fiscale precizate de titlul III din Legea 227/2015 privind Codul fiscal. Mai concret, se vor impozita cu 1% doar veniturile din vânzarea produselor finite, întrucât veniturile aferente costurilor stocurilor fabricate sau/și livrate nu se impozitează.

3) dacă producătorul este plătitor de impozit pe profit, rezultatul fiscal se determină ținând cont de rezultatul fiscal, în baza principiilor enunțate la art. 19 și art. 21 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal. Având în vedere exemplul nostru concret, în măsura în care toate cheltuielile sunt efectuate în scopul desfășurării activității și contribuabilul datorează impozit pe profit trimestrial determinat în sistem real, atunci rezultatul fiscal va fi egal cu cel contabil.

IV) CONCLUZII

Rezultatele contabile ale unui producător de bunuri sunt influențate de natura activităților derulate, de politicile contabile adoptate în legătură cu stocurile de materii prime, materiale și produse fabricate, precum și de statutul său fiscal.

Din analiza efectuată a reieșit că rezultatele sale contabile pot fi diferite, în măsura în care se utilizează metode diferite de evaluare a stocurilor de bunuri, respectiv diferite structuri ale costului efectiv de producție.

Bibliografie

- [1] www.infosc.ro Au fost utilizate diverse materiale din portalul de management al cunoștințelor fiscale și financiar-contabile și Infosc.ro;
- [2] Legea contabilității nr. 82/1991, publicată în Monitorul Oficial cu numărul 265 din 27 decembrie 1991, cu ultima republicare în Monitorul Oficial cu numărul 454 din 18 iunie 2008, cu modificările și completările ulterioare;
- [3] Ordinul MFP nr. 1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicat în Monitorul Oficial cu numărul 963 din 30 decembrie 2014, cu modificările și completările ulterioare;
- [4] Legea nr. 170/2016 privind impozitul specific unor activități, publicată în Monitorul Oficial cu numărul 812 din data de 14 octombrie 2016;
- [5] Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, publicată în Monitorul Oficial cu numărul 688 din data de 10 septembrie 2015. ■

Raportul de audit și raportul cenzorilor - două fațete ale aceleiași realități?

Abstract: Prezentul articol își propune să aducă în discuție unele aspecte legate de modul în care raportul de audit și raportul cenzorilor evidențiază realitatea unei societăți care întocmește situații financiare anuale.

Referințe la aceste aspecte sunt cuprinse atât în Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cât și în Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Deși cele două rapoarte prezintă situația unei societăți raportoare, trebuie avute în vedere elementele de diferențiere în ceea ce privește atribuțiile cenzorilor, față de cele ale auditorilor financiari, în cadrul unei societăți care prezintă situații financiare anuale însoțite de documentele prevăzute de lege.

Cuvinte cheie: situații financiare anuale, entități de interes public, raport de audit, raportul cenzorilor, certificare.

| Dr. Alexandra LAZĂR

Prezentul articol își propune să aducă în discuție unele aspecte legate de modul în care cele două rapoarte evidențiază realitatea unei societăți care întocmește situații financiare anuale, ca formă de entitate raportoare. Potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, situațiile financiare anuale, întocmite potrivit reglementărilor contabile aplicabile, reprezintă documentele oficiale de prezentare a activității economico-financiare a persoanelor prevăzute de lege și trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și a altor informații, în condițiile legii, referitoare la activitatea desfășurată. Conform aceleiași legi, situațiile financiare anuale vor fi însoțite de raportul administratorilor, raportul de audit sau raportul comisiei de cenzori, după caz. Referințe la auditori și cenzori sunt cuprinse, de asemenea, în Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Le vom trece în revistă în ordinea în care apar în legea respectivă, pentru ca mai apoi să evidențiem elementele specifice celor două rapoarte care însoțesc situațiile financiare anuale. Ne vom raporta

doar la situațiile financiare individuale, în condițiile în care cele consolidate sunt întotdeauna însoțite de raportul de audit, iar legea societăților reglementează societățile, ca formă de entități raportoare. În plus, subliniem faptul că avem în vedere doar auditorii financiari, nu și auditorii interni ai societății.

Mai constatăm din prevederile legii societăților că existența obligației de auditare a situațiilor financiare anuale poate impune și alte obligații, de exemplu:

- societățile pe acțiuni ale căror situații financiare anuale fac obiectul unei obligații legale de auditare sunt administrate de cel puțin 3 administratori;
- în cazul societăților pe acțiuni ale căror situații financiare anuale fac obiectul unei obligații legale de auditare financiară:
 - este obligatorie delegarea, de către consiliul de administrație, a conducerii societății unui sau mai multor directori, numind pe unul dintre ei director general;
 - directoratul este format din cel puțin 3 membri;
 - la desemnarea administratorului independent, adunarea generală a acționarilor

va avea în vedere ca acesta să nu fie sau să fi fost în ultimii 3 ani auditor financiar ori asociat salariat al actualului auditor financiar al societății sau al unei societăți controlate de aceasta.

Potrivit legii contabilității, sunt supuse auditului statutar următoarele categorii de entități: societățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată; instituțiile de credit; instituțiile financiare nebancare, definite potrivit reglementărilor legale, înscrise în Registrul general; instituțiile de plată și instituțiile emittente de monedă electronică, definite potrivit legii, care acordă credite legate de serviciile de plată și a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, respectiv emitere de monedă electronică și prestare de servicii de plată; societățile de asigurare, asigurare-reasigurare și de reasigurare; fondurile de pensii administrate privat, fondurile de pensii facultative și administratorii acestora; societățile de servicii de investiții financiare, societățile de administrare a investițiilor, organismele de plasament colectiv, depozitari centrali, casele de compensare, contrapărți centrale și operatori de piață/sistem autorizați/avizați ►

de Autoritatea de Supraveghere Financiară; societățile/companiile naționale; societățile cu capital integral sau majoritar de stat; regiile autonome.

Conform aceleiași legi, prin ordin al ministrului finanțelor publice pot fi stabilite și alte cazuri în care situațiile financiare anuale sunt supuse auditului statutar. Astfel, reglementările contabile aprobate prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare*, stabilesc anumite criterii de mărime în funcție de care este obligatorie auditarea situațiilor financiare anuale.

Să ne oprim în continuare la rolul auditorilor financiari, respectiv al cenzorilor, în cadrul societăților, sub aspectul elementelor similare celor două categorii, respectiv al celor care le diferențiază atribuțiile.

a) Aspecte comune:

- primii cenzori sau, după caz, primul auditor financiar, sunt prevăzuți de actul constitutiv al societății;
- adunarea constitutivă a societății pe acțiuni constituite prin subscripție publică numește primii cenzori sau, după caz, primul auditor financiar;
- nu pot fi cenzori sau auditori financiari persoanele care nu pot fi fondatori deoarece, potrivit legii, sunt incapabile ori au fost condamnate pentru infracțiuni contra patrimoniului prin nesocotirea încrederei, infracțiuni de corupție, delapidare, infracțiuni de fals în înscrisuri, evaziune fiscală, infracțiuni prevăzute de Legea nr. 656/2002 pentru prevenirea și sancționarea spălării banilor, precum și pentru instituirea unor măsuri de prevenire și combatere a finanțării actelor de terorism, republicată, sau pentru infracțiunile prevăzute de legea societăților;
- hotărârile adunărilor generale se iau prin vot secret în cazul numirii, revocării ori demiterii cenzorilor sau auditorilor financiari;
- administratorii sunt solidar răspunzători cu predecesorii lor imediați dacă, având cunoștință de neregulile săvârșite de aceștia, nu le comunică cenzorilor sau, după caz, auditorului financiar;
- în societățile care au mai mulți administratori răspunderea pentru actele săvârșite sau pentru omisiuni nu se întinde și la administratorii care au făcut să se consemneze, în registrul deciziilor consiliului de administrație, împotrivirea lor și au încunoscținat despre aceasta, în scris, pe cenzori sau auditorii interni și auditorul financiar;
- cenzorii sau auditorii financiari răspund pentru daune cauzate societății prin încălcarea îndatoririlor lor față de aceasta;

- orice schimbare a cenzorilor, respectiv auditorilor financiari, este înregistrată la registrul comerțului de consiliul de administrație, respectiv directorat;
- consiliul de administrație, respectiv directoratul, trebuie să prezinte cenzorilor, respectiv auditorilor financiari, cu cel puțin 30 de zile înainte de ziua stabilită pentru ședința adunării generale situația financiară anuală pentru exercițiul financiar precedent, însoțită de raportul lor și de documentele justificative;
- raportul cenzorilor sau, după caz, al auditorului financiar rămâne depus la sediul societății și la cel al sucursalelor în cele 15 zile care preced întrunirea adunării generale, pentru a fi consultate de acționari;
- în condițiile prevăzute de legea contabilității, consiliul de administrație, respectiv directoratul, este obligat să depună la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în format hârtie și în format electronic sau numai în formă electronică, având atașată o semnătură electronică extinsă, situațiile financiare anuale, raportul lor, raportul cenzorilor sau raportul auditorilor financiari, după caz.

b) Aspecte de diferențiere:

1. Referitor la auditori

Situațiile financiare ale societăților supuse obligației legale de auditare vor fi auditate de către auditori financiari - persoane fizice sau persoane juridice -, în condițiile prevăzute de lege.

Societățile pe acțiuni care optează pentru sistemul dualist de administrare sunt supuse auditului financiar.

Societățile pe acțiuni ale căror situații financiare sunt supuse auditului financiar, potrivit legii sau opțiunii, în acest sens, a acționarilor pot să nu aplice prevederile referitoare la obligația de a avea cenzori, hotărârea în acest sens fiind luată de adunarea generală a acționarilor.

2. Referitor la cenzori

- conform legii societăților, cenzorii pot fi convocați la orice întrunire a consiliului de administrație, întruniri la care aceștia sunt obligați să participe. Ei nu au drept de vot;
- administratorul care are într-o anumită operațiune, direct sau indirect, interese contrare intereselor societății trebuie să îi înștiințeze despre aceasta pe ceilalți administratori și pe cenzori și să nu ia parte la nicio deliberare privitoare la această operațiune;
- cenzorii pot fi acționari, cu excepția cenzorului expert contabil, care poate fi terț ce exercită profesia individual ori în forme asociative;



- nu pot fi cenzori, iar dacă au fost aleși, decad din mandatul lor:

- a) rudele sau afinii până la al patrulea grad inclusiv sau soții administratorilor;
- b) persoanele care primesc sub orice formă, pentru alte funcții decât aceea de cenzor, un salariu sau o remunerație de la administratori sau de la societate sau ai căror angajatori sunt în raporturi contractuale sau se află în concurență cu aceasta;
- c) persoanele cărora le este interzisă funcția de membru al consiliului de administrație, respectiv al consiliului de supraveghere și al directoratului, în temeiul interdicției de a fi fondatori etc.

Ca o constatare, prevederi similare celor de mai sus nu găsim în lege în ceea ce privește auditorul financiar, în condițiile în care acesta, prin activitatea sa, trebuie să fie întotdeauna independent față de entitatea auditată;

- directorii unei societăți pe acțiuni, în sistemul unitar, și membrii directoratului, în sistemul dualist, nu vor putea fi, fără autorizarea consiliului de administrație, respectiv a consiliului de supraveghere, cenzori în alte societăți concurente sau având același obiect de activitate, nici nu pot exercita același comerț sau altul concurent, pe cont propriu sau al altei persoane, sub pedeapsa revocării și răspunderii pentru daune;



- societatea pe acțiuni va avea 3 cenzori și un supleant, dacă prin actul constitutiv nu se prevede un număr mai mare. În toate cazurile, numărul cenzorilor trebuie să fie impar;
- cenzorii sunt aleși de adunarea generală a acționarilor. Durata mandatului lor este de 3 ani și pot fi realeși;
- cenzorii trebuie să își exercite personal mandatul.

3. Referitor la atribuțiile cenzorilor, respectiv ale auditorilor

- cenzorii sunt obligați să supravegheze gestiunea societății, să verifice dacă situațiile financiare sunt legal întocmite și în concordanță cu registrele, dacă acestea din urmă sunt ținute regulat și dacă evaluarea elementelor patrimoniale s-a făcut conform regulilor stabilite pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare. Despre toate acestea, precum și asupra propunerilor pe care le vor considera necesare cu privire la situațiile financiare și repartizarea profitului, cenzorii vor prezenta adunării generale un raport amănunțit;
- cenzorii vor aduce la cunoștință membrilor consiliului de administrație neregulile în administrație și încălcările dispozițiilor legale și ale prevederilor actului constitutiv pe care le constată, iar cazurile mai importante

le vor aduce la cunoștință adunării generale. În opoziție cu raportul cenzorilor, raportul de audit cuprinde câteva elemente obligatorii și furnizează o opinie de audit.

Astfel, raportul de audit conține:

- a) o introducere care identifică cel puțin situațiile financiare care fac obiectul auditului statutar, împreună cu cadrul de raportare financiară care a fost aplicat la întocmirea acestora;
- b) o descriere a domeniului de aplicare al auditului statutar, care identifică cel puțin standardele de audit conform cărora a fost efectuat auditul statutar;
- c) o opinie de audit care este fără rezerve, cu rezerve sau contrară și care prezintă clar punctul de vedere al auditorului statutar cu privire la următoarele:
 - (i) dacă situațiile financiare anuale oferă o imagine fidelă, în conformitate cu cadrul relevant de raportare financiară; și
 - (ii) după caz, dacă situațiile financiare anuale sunt conforme cerințelor legale aplicabile.
 Dacă auditorul statutar nu este în măsură să emită o opinie de audit, raportul menționează imposibilitatea emiterii unei astfel de opinii;
- d) o mențiune privind aspectele asupra cărora auditorul statutar atrage atenția prin evidențiere, fără ca opinia de audit să fie cu rezerve;

e) opinia privind:

- (i) coerența raportului administratorilor cu situațiile financiare pentru același exercițiu financiar; și
 - (ii) întocmirea raportului administratorilor în conformitate cu cerințele legale aplicabile;
- f) declarația conform căreia dacă, pe baza cunoașterii și a înțelegerii dobândite în cursul auditului cu privire la entitate și la mediul acesteia, auditorul a identificat informații eronate semnificative prezentate în raportul administratorilor, indicând natura acestor informații eronate.
- În plus, ca regulă, entitățile mijlocii și mari, precum și entitățile de interes public – astfel definite de reglementările contabile aplicabile – prezintă în notele explicative la situațiile financiare, totalul onorariilor aferente exercițiului financiar percepute de fiecare auditor statutar sau firmă de audit pentru auditul statutar al situațiilor financiare anuale și totalul onorariilor percepute de fiecare auditor statutar sau firmă de audit pentru alte servicii de asigurare, pentru servicii de consultanță fiscală și pentru alte servicii decât cele de audit.

Potrivit legii societăților:

- adunarea generală a asociaților este obligată să discute, să aprobe sau să modifice situațiile financiare anuale, pe baza rapoartelor prezentate de consiliul de administrație, respectiv de directorat și de consiliul de supraveghere, de cenzori sau, după caz, de auditorul financiar, și să fixeze dividendul;
- adunarea generală poate aproba situațiile financiare anuale numai dacă acestea sunt însoțite de raportul cenzorilor sau, după caz, al auditorilor financiari.

Ca urmare, situațiile financiare anuale pot fi însoțite fie de raportul cenzorilor, fie de raportul auditorilor financiari. Aceste două rapoarte nu pot fi înlocuite cu o simplă certificare a situațiilor financiare anuale, în accepțiunea normelor aplicabile¹ până la introducerea obligativității auditării, pentru anumite categorii de entități.

Cu alte cuvinte, în condițiile în care, potrivit legii, societatea are numiți cenzori, raportul întocmit de aceștia și care însoțește situațiile financiare anuale nu poate fi denumit raport de audit.

Subliniem în final, că prezentul articol nu și-a propus să pună în balanță relevanța raportului întocmit de cenzori, prin raportare la cel întocmit de auditorii financiari, în condițiile în care sunt diferite atât atribuțiile, cât și rolul acestora în cadrul societății. ■

1. Hotărârea Guvernului nr. 483/1996 privind prestarea serviciilor în domeniul contabilității, verificarea și certificarea bilanțului contabil în baza prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, act normativ abrogat de OG nr. 61/2001 pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991

Europa la raport

Drepturi importante ale contribuabililor. Hotărârea pronunțată de CEJ (Cazul C-682/15 Berlioz Investment Fund S.A.) - Contribuabilii au dreptul de a contesta un ordin de schimb de informații fiscale

Cazul viza dreptul contribuabilului de a contesta o cerere de informații emisă de administrația unui stat membru în temeiul Directivei 2011/16 privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal („Directiva”). Berlioz a făcut obiectul unei cereri de informații din partea autorităților fiscale franceze către omologii lor din Luxemburg privind dividendele primite de Berlioz de la filiala franceză Cofima. Berlioz a formulat obiecții cu privire la furnizarea de informații referitoare la numele acționarilor și la participațiile procentuale individuale, deoarece nu aveau o „relevanță previzibilă”. Berlioz a fost supusă unei sancțiuni pecuniare pentru nerespectarea dispozițiilor. Berlioz a făcut apel la Curtea Administrativă din Luxemburg, cererea sa fiind întemeiată pe o încălcare a Articolului 6 din Convenția Europeană a Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale. Curtea a formulat o trimitere preliminară

la Curtea de Justiție a UE adăugând, de asemenea, o trimitere la Articolul 47 din Carta drepturilor fundamentale a UE care garantează „dreptul la o cale de atac eficientă și la un proces echitabil”. În ceea ce privește criteriul „relevanță previzibilă”, CEJ a considerat că, în temeiul Articolului 1 alineatul (1) și al Articolului 5 din directivă, informațiile solicitate trebuie să aibă o „relevanță previzibilă” pentru ca statul membru destinat să fie obligat să respecte cererea de informații. În ceea ce privește Articolul 47 din Carta Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene, Curtea a statuat că trebuie interpretat în sensul că o persoană relevantă asupra căreia s-a aplicat o sancțiune pecuniară pentru nerespectarea unui ordin de informare are dreptul să conteste legalitatea Deciziei respective de a emite un „ordin de informare”. Ca parte a acestei contestații în urma controlului jurisdicțional, Curtea trebuie să

aibă acces la documentul care conține cererea de informații. Cu toate acestea, în caz contrar, ar trebui să rămână un document secret în conformitate cu Directiva, iar contribuabilul nu ar trebui să aibă vedere întregul document. De asemenea, Curtea a statuat că Carta Drepturilor Fundamentale a Uniunii Europene se aplică situațiilor care implică cereri de informații atunci când legislația națională conține sancțiuni pecuniare pentru nerespectarea de către contribuabil a unei solicitări de informații între autoritățile fiscale, în special în contextul Directivei. În cele din urmă, Curtea a hotărât, de asemenea, că instanța națională are competența de a modifica sancțiunea pecuniară impusă pentru nerespectarea ordinului de informare, dar are și competența de a examina legalitatea ordinului de informare. În această privință, Curtea trebuie să se concentreze asupra faptului dacă informațiile solicitate au o „relevanță previzibilă”. ■

Trebuie depuse mai multe eforturi înainte de a ajunge la un acord privind propunerea provizorie de taxare inversă

Miniștrii europeni de finanțe nu au reușit să ajungă la un acord privind posibilitatea anumitor state membre de a aplica un mecanism generalizat de taxare inversă. Propunerea urmărește combaterea fraudei în materie de TVA. Propunerile generalizate de taxare inversă vin ca urmare a unei cereri din partea statelor membre afectate în mod semnificativ de fraudarea TVA, și anume Austria și Republica Cehă. Directiva propusă oferă o soluție la așa-numita fraudă a „comerciantului lipsă” sau de tip „carusel”, în cazul în care bunurile sunt tranzacționate de mai multe ori fără plata TVA-ului datorat pentru tranzacții. În conformitate

cu normele actuale, taxarea inversă poate fi aplicată doar ca măsură temporară, în timp ce directiva propusă ar stabili un sistem generalizat aplicabil în mod voluntar până la 30 iunie 2022. Comisia a prezentat o analiză a posibilei aplicări a mecanismului generalizat de taxare inversă în Austria și Republica Cehă. În timp ce miniștrii de finanțe au fost pozitivi cu privire la propuneri, au discutat și despre problemele potențiale, inclusiv despre dificultățile juridice și despre litigiile apărute împreună cu o creștere a bunurilor și serviciilor neimpozitate. Prin urmare, s-a convenit că au fost necesare mai multe lucrări înainte ca propunerile să poată fi finalizate. ■

Comisiile ECON și JURI ale Parlamentului European votează asupra rapoartelor publice pentru fiecare țară

Pe 12 iunie, Comisia pentru afaceri economice și monetare a Parlamentului European (ECON) și Comisia pentru afaceri juridice (JURI) au aprobat o propunere prin care se solicită multinaționalelor să raporteze detalii privind activitățile lor în fiecare țară UE în care își desfășoară activitatea. Informațiile care vor fi publicate vor include cifra de afaceri, profiturile și taxele plătite. Există o scutire pentru ca întreprinderile multinaționale să nu fie obligate să publice informații sensibile din punct de vedere comercial. În timp ce votul a fost un pas înainte spre raportarea publică la nivel de țară, Comisiile nu au reușit să atingă majoritatea calificată necesară pentru a începe negocierile cu Consiliul. Prin urmare, proiectul de raport va fi dezbătut ulterior într-o sesiune plenară a Parlamentului European. ■

VAT Adjustment for capital goods

LATEST APPROACHES

Abstract: The mechanism of deducting purchase taxes is the basis of the VAT system. The adjustment of the deductible tax is an essential part of this mechanism, having the role of ensuring as accurate a correspondence between the purchase tax and the exits that allow the exercise of the right to deduct. Adjustment of the deductible tax is required in particular for capital goods which, by their nature, are used for a longer period in the economic activity of a taxable person.

Keywords: VAT, deduction, adjustment, capital goods, regularization

| Daniela TĂNASE - Deputy General Manager, MFP

Directive 2006/112 / EC on the common system of VAT (VAT Directive), which is the most important part of the Community acquis in the field of VAT, provides some general rules for adjusting the deductible tax under Articles 184 to 192.

In the case of capital goods, the rules for adjusting the deductible tax have been transposed into national law at art. 149 of Law no. 571/2003, in force until 1 January 2016 and, respectively, Art. 305 of the Law no. 227/2015 regarding the Fiscal Code, starting with this date.

Over time, national regulations have undergone several changes due to economic, budgetary or fiscal provision changes, such as the introduction of sanctions for people with high fiscal risk. The rewritten tax code, respectively Law no. 227/2015, has largely taken over the adjustment rules of the old Tax Code (Law 571/2003). Thus, the adjustment of the tax on capital goods was made in 2016, mainly for the full amount of VAT for the remaining period of the adjustment period, and only for the persons who used pro rata to determine the deduction tax, an adjustment was made per year, for 1/5 or 1/20 of the fee initially deducted. The adjustment for the full amount of

VAT for the remainder of the adjustment period was made both in favour of the state budget and in favour of the taxable person, depending on the situation generating the obligation or the right of adjustment.

In many cases, considerable amounts were involved, in the case of adjustment in favour of the state, the taxable persons could have been in difficulty, having the obligation to pay to the state budget, at a given moment, the VAT amounts for purchases they did not have, and which they may have deducted in a long period of time (as is the case with major investments).

It is true, however, that this method of adjustment could also have a beneficial effect on taxable persons where the adjustment was in their favour.

As a result of complaints lodged by taxable persons in Romania unhappy with the method of adjustment provided for by national legislation, EU Pilot file 8399/16 / TAXU was opened during 2016, whereby Romania was notified that it did not correctly apply the provisions of art. 187 par. (2) of the VAT Directive.

Given the need to align national law with the provisions of the VAT Directive in order to avoid the launch of the infringement procedure for incorrect transposition of the provisions on VAT

adjustment for capital goods following the opening of the EU Pilot file mentioned above and the commitment made to the European Commission amending the national legislation, by Government Emergency Ordinance no. 84/2016 for the modification and completion of normative acts in the financial-fiscal field, the rules for adjusting the deductible tax related to the capital goods were changed as of 1 January 2017.

Therefore, as of this date, the adjustment of the tax on capital goods is usually made annually, during the adjustment period, for 1/5 or 1/20 of the tax for the acquisition, manufacture, construction of those goods. As is well known, capital goods are mainly immovable assets and all fixed tangible fixed assets. The law establishes that for these capital goods there is an adjustment period of 20 years for immovable property and 5 years for other fixed tangible assets. During the adjustment period that differs, as mentioned above, according to the type of the capital good, it is necessary to make a regularization (adjustment) of the deductible tax only if the situations expressly provided by law, in art. 305 par. (4) of the Fiscal Code, respectively:

- If the capital goods are fully used for purposes other than economic activities. The adjustment is required for the ►

deductible tax actually deducted by the taxable person. Such a situation may be the annulment of the VAT registration of the taxable person, based on Art. 316 par. (11) par. a) - e) and h) of the Law no. 227/2015, as subsequently amended and supplemented, hereinafter referred to as the Fiscal Code. Since the cancellation of registration for tax purposes is a penalty and is intended to discourage taxable persons from carrying on economic activities for the purposes of VAT, it is considered that during the period in which the taxable person no longer has a valid VAT code, the capital goods are used entirely for purposes other than economic activities. Another quite common occurrence, where adjustment is required, is the use of a building for which personal VAT was deducted (for example, as a dwelling).

- The capital good is partly used for purposes other than economic activities. Such a situation could be, for example, the use by a self-employed person of a real estate for which he deducted full VAT, partly for the purpose of carrying out his economic activity, as an office, and partly for housing purposes.

- The capital good is used to perform operations that do not give the right to deduct the tax.

In this case, the goods are wholly or partly deductible and subsequently used for non-deductible transactions, such as: exempt (construction and land) leasing, other exempt activities (e.g. (Financial and banking operations, insurance), exemption delivery (old buildings and non-built-up land), as well as when the taxable person passes from the normal taxation to the exemption for small enterprises or, more recently, to the special scheme for farmers.

- The capital good is used to carry out transactions that give the right to deduct the tax to a different extent from the original deduction. For example, if partial VAT was deducted according to the surface of a rented property under a tolling regime, and then the percentage of use under the tolling regime changes, decreases or increases.

- In cases where there are changes in the elements used to calculate the deduction. This is the case where the taxable person uses pro rata to determine the tax he is entitled to deduct, and it suffers changes from one year to the next within the adjustment period. For example, a medical clinic that performs both tax-free medical activities and taxable beauty services, the

proportion of which changes each year.

- If a capital item whose right to deduct has been wholly or partially limited is the subject of any transaction for which the tax is deductible, the capital goods for which VAT has not been deducted / partially deducted is used for operations with a right (taxable) deductions, such as toll shipping (including reverse charge). However, it should be noted that in the case of a delivery, the additional amount of the deduction tax is limited to the amount of the tax collected or collected (if a deduction or reverse charge is applied)

for the delivery of that good. Another case in which such an adjustment is made in favour of the taxable person is the switch from the exemption scheme for small businesses to the normal charging regime.

- When the capital goods cease to exist. For the purposes of VAT, the termination of the property has not only the literal meaning, but represents any situation in which the capital goods cease to exist within the taxable person, even if it can still be used by another person. Such situations occur when the capital goods are lost, destroyed,





stolen, as long as these situations are not proved or properly confirmed, as well as in the case of upgrades by tenants that are transferred at the end of the unpaid contract to the owners.

- In the cases provided by Art. 287, respectively, in cases where the supplier adjusts the VAT base, among which: cancellation of the contract, refusals, discounts. This adjustment is not only specific to capital goods but is for all types of goods and services.

If the above events occur, starting from January 1, 2017, the adjustment for the

entire tax for the remaining period of the adjustment period to the annual adjustment for 1/5 and 1/20 of the deductible tax was passed, with the following exceptions:

- in the case of switching from the normal regime to the exemption regime for small enterprises and vice versa (Article 192 of the VAT Directive);
- in the case of delivery of the capital goods, in accordance with the provisions of art. 188 of the VAT Directive;
- when the capital goods cease to exist (including upgrades made by tenants);

- when the tax base is adjusted.

A special situation is the adjustment of the deductible tax in the case of taxable persons whose registration has been cancelled for VAT purposes. As has been pointed out, it is considered that capital goods are not allocated to an economic activity during the period when taxable persons do not have a valid VAT code, which also results from the provisions of point 79 (14) of the Methodological Norms for the application of Title VII of the Fiscal Code, approved by the Government Decision no. 1/2016, as amended and supplemented. In the case of these persons, there are two situations where adjustment of the deductible tax on capital goods is required:

- For capital goods existing at the date of cancellation of the VAT registration
If cancellation occurred prior to January 1, 2017 - taxable persons adjusted the full charge for the remaining period (negative adjustment). If these people re-register for VAT purposes after January 1, 2017, they adjust annually 1/20 or 1/5 of the fee originally deducted (positive adjustment). If cancellation occurred after January 1, 2017, taxable persons adjust each year the 1/20 or 1/5 cancelled VAT code initially deducted (negative adjustment).

- For capital goods acquired during the period when taxable persons had the VAT code cancelled

If these people re-register for tax purposes after January 1, 2017, they deduct the related tax they could not deduct at the time of the purchase but also make the negative adjustment for the period when they did not have a valid VAT code.

If the goods were delivered under a tolling scheme during that period in which they did not have a valid VAT code, the taxable persons concerned shall adjust the fee in proportion to the period remaining in the adjustment period, determined by the year in which the goods were delivered concerned.

Concluding, the new adjustment rules favour those who have to make negative adjustments (in favour of the state budget), as in most situations these adjustments are made annually for 1/5 or 1/20 of the initial deduction, which leads to a lesser financial effort on their part to meet their tax obligations, but in the case of taxable persons entitled to make positive adjustments, as is the case for those who re-register for VAT purposes, these rules may be unpleasant, given the fact that they cannot recover their undue or adjusted tax, rather than gradually over several years. ■

The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) -MLI

Abstract: The article addresses aspects related to the signing by Romania of the Multilateral Convention for the implementation of measures related to the avoidance of double taxation and the prevention of the tax base erosion and profit shifting, as well as the implications deriving from the signing of this Convention.

Keywords: Convention, Double Taxation, Transparent Entities, Dual-Resident Entities, Goal Testing Principle, Permanent Headquarters, Amicable Procedure, Ratification, Notification, Adoption.

| Florentina ȘUȘNEA - Managing Partner, PKF Finconta

Romania, as a full member state of the European Union, has the obligation to transpose Council Directive 2016/881 / EU - amending Directive 2011/16 / EU - with regard to the automatic exchange of information in the field of taxation. In this respect, **Romania has become a member of the BEPS plan** – regarding the measures to combat the tax base erosion and profit shifting - by adopting Law 124/2017 on June 9, 2017. The main objectives of the BEPS plan are: to prevent companies from using existing discrepancies between national tax systems and exploiting discrepancies between two or more double taxation conventions for the purpose of transferring profits to tax jurisdictions with a more favourable tax regime. Consequently, it is expected that Romania will, in the medium term, implement a number of changes in national fiscal legislation in line with BEPS recommendations in the following areas: transfer pricing, double taxation conventions, exchange of information between tax authorities.

The new rules implemented in line with the BEPS plan can lead to the restructuring of the multinational companies' activities around the world,

including Romania. By implementing these measures, it is intended that multinationals report and tax their profits where they actually carry out their economic activity, so that they pay their taxes fairly in the country where the added value is created. In the following, one of the first instruments adopted, necessary to implement the BEPS plan, namely the **Multilateral Convention on the Implementation of Measures to Avoid Double Taxation, the Prevention of Tax Base Erosion and Profit Shifting** („the Multilateral Convention to Implement Tax Related Measures to Prevent BEPS „Or” MLI „). Romania, along with other 67 states, signed this convention on June 7, 2017. By signing the convention, our country undertakes the gradual implementation of a series of measures aimed at updating existing conventions to avoid double taxation and to reduce the possibilities for tax avoidance by multinational companies.

MLI has been developed through negotiations involving more than 100 countries and jurisdictions, based on the mandate of G20 finance ministers and central bank governors. As a result of the MLI implementation, 1,100 treaties around the world will be modified.

Currently Romania is a signatory of 91 double taxation avoidance conventions. By its nature, the MLI is not a protocol to amend a treaty. This Convention will apply with existing treaties and will modify their application. The text of the Convention is a combination of the actions forming the BEPS plan and targets actions such as: Action 2 (Hybrid Instruments), Action 6 (Benefits of Treaties), Action 7 (Artificial Avoidance of Permanent Headquarters Recognition) and Action 14 (Dispute Settlement Mechanism). Of the actions listed, Actions 6 and 14 are the minimum adoption standard, namely the parties to the Convention must necessarily adopt these measures under the *double taxation conventions covered by MLI (Covered Tax Agreements - CTA)*.

The new convention will make it easier to resolve tax disputes arising from the application of existing conventions. The new convention also seeks to reduce double taxation situations and increase tax predictability, in line with the measures initiated by the OECD through the adoption of the BEPS plan.

Next we shall present the application of the Convention (MLI) and the vision of Romania on the main articles adopted,



according to the information on the OECD website

● Article 3 - *Transparent Entities* - refers to the fact that any income / settlement made between two jurisdictions through a transparent tax entity is considered to belong to the resident of the country of primary residence, that is income earned in this first jurisdiction. *Romania adopts the full article, without reservation, for all 91 conventions concluded.*

● Article 4 - *Dual resident entities* - in the case of dual-residence entities, the tax

residence will be determined on the basis of an agreement between the competent authorities, following the rules for the delimitation of economic links according to the place of effective management and of the place of incorporation of the entity. If the competent authorities do not agree on these rules then the benefits of the Treaties cannot be applied, leading to the double taxation of the entity in question. *Article adopted by Romania, with the mention that it considers that most of the concluded conventions satisfy the conditions*

mentioned in the article and contain delimitation rules. This article does not change the current practice.

● Article 5 - *Application of the Methods for Elimination of Double Taxation* - both methods of eliminating double taxation (tax exemption or tax credit) are permitted. *But Romania opts for the option to grant a tax credit at the level of the tax paid abroad, related to the income from the foreign source, but the tax credit cannot be higher than the part of the income tax due in Romania, related to the taxable income from abroad. ►*

Therefore, the current tax treatment is retained.

● **Article 7 - Prevention of Treaty Abuse- Principle Purpose Test (PPT)** - A benefit of a treaty will not be guaranteed under MLI if the main purpose or one of the goals of the application of the treaty is to obtain tax benefits.

Therefore, the economic substance of a transaction becomes essential in order to be able to apply the provisions of any treaty to avoid double taxation. Romania has adopted the article without reservations, also announcing that in its opinion 12 existing conventions (Bulgaria, Hong Kong, India, Kazakhstan, Lebanon, Mexico, Nigeria, Norway, Singapore, Ukraine, United Arab Emirates, Uzbekistan) already contain provisions according to Article 7, while the remainder of the 79 Conventions shall be amended according to the provisions of the article in question.

● **Article 8 - Dividend Transfer Transactions** - The most important change is the one related to the minimum required holding term (365 days of holding prior to dividend payment date) in order to benefit from the provisions of the existing convention for the double-avoidance of tax. *The article is adopted by Romania, therefore, for granting the benefits of the treaties on dividends, it will be proved that the beneficiaries meet the minimum 365 days' holding condition prior to the date of payment of the dividends. Of the conventions concluded, Romania considers that 33 are in line with the provisions of Article 8, the rest being modified accordingly.*

● **Article 9 - Capital Gains from Alienation of Shares or Interests of Entities Deriving their Value Principally from Immovable Property.** *Romania has reserved the right not to adopt this article in the conventions concluded.*

● **Article 11 - Application of Tax Agreements to Restrict a Party's Right to Tax its Own Residents** - A convention concluded under the umbrella of MLI will not affect the right of a court to charge its own residents, unless that convention guarantees certain benefits. *Romania considers that most of the concluded conventions do not impede the right to tax their own residents, as defined by Article 11, except for the conventions concluded with the US and Hong Kong (China).*

● **Article 12 Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through Commissionaire Arrangements and Similar Strategies** - An independent agent of a company may have permanent headquarters status if the staff of the agent acts mainly

on behalf of the enterprise and concludes contracts as a routine activity (on behalf of the company) or plays an important role in the conclusion of contracts without the company making any significant changes to the contracts concluded by the agent on behalf of the company. *Romania considers that all the concluded conventions meet the elements defined in Article 12, and therefore, by means of conventions, the means to identify and combat the situations mentioned in the article. It is important to note that Romania is one of the few EU member states that have adopted this article, which shows an increased interest of the Romanian authorities to tax the profits of foreign companies generated by sales on its territory. The application of this article may result in tax obligations as a result of reconsideration as a permanent establishment in the case of commission distributors, warehouse owners for the delivery of goods (for example, entities operating in the field of electronic commerce).*

● **Article 13 Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through the Specific Activity Exemptions** - MLI restricts the scope of specific exempt activities as defined by Article 5 of OECD Convention (preparatory or ancillary activities and their associated activities). *Romania considers that all the conventions concluded meet the elements defined in Article 13, and therefore has, by means of conventions, the means to identify and combat the situations referred to in the article.*

● **Article 16 Mutual Agreement Procedure** - The Convention provides the taxable person with a three-year horizon, from the first notification of the existence of a tax dispute, for the settlement of its request by the competent authorities. Furthermore, the application may be addressed to both Contracting States. The parties involved will be able to consult on the settlement of double taxation situations, the settlement of which is not provided for in the treaties. *Romania reserves the right to address any disputes in tax matters to the authorities of the country of residence with priority, and if that dispute derives from the application of a convention containing non-discrimination clauses on the basis of nationality criteria, they should address the authority the national of which it is. The authority thus established will initiate an amicable bilateral procedure for resolving that dispute.*

● **Article 17 Mutual Agreement Procedure** - regulates the manner of work with corresponding adjustments to avoid

double tax situations as a result of a major adjustment (usually generated by the transfer pricing adjustment) made in the other state. *Romania reserves the right not to apply the provisions of this Article to the 76 conventions it considers to contain provisions similar to those referred to in Article 17. Most signatory states have reserved this right but are considering the option of adopting similar provisions in the future in the bilateral conventions to be concluded.*

The signing of the MLI is indeed a great achievement, but the ratification of this Convention is a lengthy process and must be performed in accordance with the domestic law of the signatory countries. Therefore, each country was therefore requested to submit its reservations and additions at the time of signing. This process involved collective bargaining, so MLI would require a single ratification to take effect. The OECD will launch an online tool to help signatory countries record and analyze individual views. The steps provided for an existing treaty to be modified following the adoption of the MLI can be summarized as follows:

- Step 1: Testing that both countries are signatories to the MLI;
- Step 2: The internal legislation of the signatory states has been modified to allow entry into force of the MLI;
- Step 3: The signatory countries notify the Treaties in question as being „treated under the Convention” („CTA - Covered Treaties Agreements”).

The Convention can only be adopted bilaterally after following the steps outlined above. Thus, after these steps, Romania opted for the amendments to the MLI treaties so adopted to take effect as of the 1st of January of the fiscal year following that in which the last adoption procedure was conducted, as previously described. Therefore, at least theoretically, the effects of the adoption of MLI by Romania could be seen as early as January 1, 2018. However, given the complexity and duration of the adoption process, it is realistic to consider that the adoption of the MLI will have its effects on the conventions concluded by Romania only starting January 1, 2019.

MLI brings more clarity and transparency in the field of avoiding double taxation. „The signing of the Multilateral Convention marks an important turning point in the history of international tax legislation,” OECD General Secretary, Angel Gurría said. ■



