

CONSULTANT FISCAL

anul XI-nr. 63 • aprilie-iunie 2019 • preț: 12.5 lei • Revistă editată de CCF



LEGISLAȚIE

Contabilitatea bunurilor
primite spre vânzare
în regim de consignație

FOCUS

Instrumentul de
analiză a rețelelor
de tranzacții

LEGISLAȚIE

Contabilizarea
contractelor de
leasing la locatar

FOCUS

Cum ne
pregătim
de DAC6?

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 SOBOLEVSCHI-DAVID
Vicepreședinte

Daniela TĂNASE
Vicepreședinte

Alin CHIȚU
Membru

Adrian LUCA
Membru

Marian-Alin IRIMIA
Membru

Alexandru MILCEV
Membru

Mariana VIZOLI
Membru

Elena IORDACHE
Membru

Alice-Valeria GHEORGHIU
Membru

Camera Consultanților Fiscali

Str. Alexandru Constantinescu, Nr. 61, sector 1, București, Cod Poștal: 011472

www.ccfiscali.ro

office@ccfiscali.ro

Alternativen

| Adrian **LUCA**, membru în Consiliul Superior al CCF

Citesc un proiect de lege al Ministerului de Finanțe de la Berlin, datat ianuarie 2019. 65 de pagini, pentru 10 articole. Vor să se facă bine înțeles. Altminteri, nu se întind la vorbă. Capitolul A - Generalități: (I) Scopul și necesitatea - o pagină; (II) Rezumat - ce presupune legea - o jumătate de pagină; (III) ... să vă prezint originalul! (III) „*Alternativen. Keine. Die Richtlinie 2018/822/EU ist bis 31. Dezember 2019 in nationales Recht umzusetzen*”. („Alternativa. Niciuna. Directiva UE 2018/822 trebuie să fie transpusă în legislația națională până pe 31 decembrie 2019”).

Ei da, au luat-o de la începutul anului cu DAC 6 - i.e. Directiva UE 2018/822! Pentru că despre acea directivă e vorba - cea care aduce obligații de supra-transparență pentru intermediarii fiscali și clienții lor. Asta pot înțelege, deși mi se pare că exagerează - în definitiv, mai e până pe 31 decembrie 2019. Pe 29 decembrie ce treabă au? Și apoi, obligațiile de raportare DAC6 se aplică doar din iulie 2020.

Însă altceva mi s-a părut... de poveste! Acest „alternativen”. De ce să i se spună contribuabilului că nu există alternativă? Este un semnal tăios de la un legiuitor puternic care, în același timp, simte parcă și nevoia de justificare: „*stim că poate nu e bine să facem atâtea modificări... e birocratie, sunt costuri, pentru voi de conformare, dar și pentru noi, ca administrație, costuri suplimentare de 11 milioane de euro pe an (prezență detaliat în proiect, pentru 2020-22) costuri care din banii voștri se acoperă... dar asta e, chiar nu există alternativă, e un plan, un program. În schimb, am făcut consultări, venim cu ghiduri, cu proceduri mai bune etc. ...*”

Sigur, așa e teatru, e de ochii lumii, am putea zice noi. Doar Germania e motorul Europei, dacă vrea găsește oricând... alternative!

Da, așa e, e teatru - fiscal, politic, cum vreți. Și... e bine că e așa! Dar sa vă spun mai departe...

La începutul lunii mai, am fost la Accountex, în Londra, considerat cel mai mare târg pentru intermediarii fiscali (adică consultanți fiscali, contabili etc.). La drept vorbind, după ce am

văzut, nu știu cum ar putea să arate unul mai mare. O forfotă neobosită, în care fiecare vrea să vândă ceva, fiecare vrea să cumpere ceva. În plus, avea acolo o tarabă proprie chiar Fiscul lor, HMRC. Pentru că așa putea asculta și înțelege mai bine vocea pieței!

Era târg, era și teatru. Chiar așa se și numeau spațiile amenajate pentru diverse prezentări, conferințe-theatre. Mai toate se umpleau la capacitate, vedeai cum se adună „intermediarii” ciorchine pe lângă săli, să mai prindă o idee, o soluție, să o ducă acasă, să o pună la treabă, să se învârtă afacerea, să se întoarcă și la anul la târg, să vadă ce mai e nou, ș.a.m.d. Natural, era bătaie pe locuri când la Tax Theatre se prezenta „HMRC - focus pe insolvență, phoenixism (falimentarea frauduloasă) și economie subterană”. Sau „Ce trebuie să știi dacă intri în conflict cu HMRC”. Teatru, desigur! Pe de-o parte HMRC transmite că n-are alternativă, că trebuie să faci „better police”, pe de alta vorbește de noi proceduri pentru a mulțumi sala de contribuabili: *uite, lucrăm la MakingTax Digital, uite un nou sistem de raportare, un sistem de rezolvare eficientă a disputelor cu plătitorul de taxe - clientul nostru! Dacă ești mare client, îți dăm special un expert care să aibă grijă de tine, să fie Customer Compliance Managerul tău...*

Dacă așa se înțelege la Londra sau la Berlin să se facă teatru fiscal, nu e de mirare că au săli (aproape) pline și pot să taie bilete (deloc ieftine) de la contribuabilii lor.

Mă întorc acasă. Ar fi nedrept să nu recunoaștem că treptat, în formă, dar și în practică, începe să se joace și la noi teatrul acesta occidental. M-a bucurat să aud zilele trecute că, la Finanțe, se gândește o nouă abordare pentru a motiva marii contribuabili, mai prietenoasă, poate cu alocarea unui expert pentru a ține legătura cu acel contribuabil... E bine, mi-am zis. Apucăm s-o vedem și pe-asta. Dar măcar să trecem peste DAC6! Pe când un proiect de lege? Poate cu un ghid explicativ?! Și acesta - editat după discuții serioase, consultări cu intermediarii, cu marii contribuabili. Da, asta chiar ar fi ceva. Ar fi... *alternativen*. ■

SUMAR:

LEGISLAȚIE

5-15

- 5-10 Contabilitatea bunurilor primite spre vânzare în regim de consignație**
(Accounting of the goods received for sale under consignment)
Dr. Alexandrina Teodora Borfoaia

- 10-12 Originea nepreferențială. În ce cazuri mai pot fi folosite certificatele de origine nepreferențială?**
(Non-preferential origin. In which cases can certificates of non-preferential origin be used?)
Mihai Petre, Director - Departamentul de Asistență Fiscală și Juridică - EY România
(Manager, International Commerce, Tax and Legal Assistance Department, EY Romania)

- 12-15 Provocări contabile și fiscale. Contabilizarea contractelor de leasing la locatar**
(Accounting and fiscal challenges. Accounting of lease contracts by the lessee)
Dr. ec. Georgeta Petre, consultant fiscal (tax consultant)
Drd. Nicoleta Pavel, doctorand Școala Doctorală de Contabilitate, ASE
(Ph. D. student at the Doctoral School of Accounting, Bucharest Academy of Economic Studies)

FOCUS

16-28

- 16-20 Ce știm și ce nu știm despre apropiata transpunere a directivei „supra-transparență la intermediari” - DAC6**
(What we know and what we don't know about the close transposition of the “over-transparency to intermediaries” directive. - DAC6)
Adrian Luca, partener-fondator Transfer Pricing Services - TPS
(Founding Partner, Transfer Pricing Services -TPS)
- 21-23 Instrumentul de analiză a rețelelor de tranzacții**
(Instrument for Transaction Network Analysis)
Prof. univ. dr. Andrei Dobrescu
(Ph. D.)
- 24-26 Între teoria și practica prețurilor de transfer. Selectarea părții testate**
(Between the theory and practice of transfer prices. Select the tested part)
Alexandra Ion, Manager Transfer Pricing - KPMG România
- 27-28 Digitalizarea administrației fiscale**
(The digitization of Tax Administration)
Cristina Spirescu, Manager Impozite Directe - Tax and Legal KPMG România
(Direct Taxes Manager - Tax and Legal KPMG Romania)
Andreea Ignătescu, Consultant Impozite Directe - Tax and Legal KPMG România
(Consultant Direct Taxes - Tax and Legal KPMG Romania)

INTERNAȚIONAL

29

ENGLISH SECTION

30-34

CONSULTANT
FISCAL

Senior editor
Dan MANOLESCU
(legislație, focus)

Senior editor
Ioan SIMION
(internațional)

Tipografie
Compania Națională
„Poșta Română” S.A. prin
Sucursala Fabrica de Timbre

Publisher
SC FULL MEDIA
SERVICES SRL

Adresa redacției
Strada Alexandru
Constantinescu,
nr. 61,
Sector 1,
București,
Cod Poștal: 011472
Site
www.ccfiscali.ro
email
office@ccfiscali.ro

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

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

ISSN 1844 - 3591

Contabilitatea bunurilor primite spre vânzare în regim de consignație

Abstract: Articolul prezintă câteva aspecte teoretice și practice privind modul de reflectare în contabilitate a operațiunilor specifice bunurilor primite și vândute în regim de consignație, cu respectarea principiului potrivit căruia contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere se efectuează ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză.

Cuvinte cheie: contractul de consignație, consignat, consignatar, vânzare cu plata în numerar, vânzare pe credit.

| Dr. Alexandrina Teodora **Borfoaia**

Contractul de consignație reprezintă un contract prin care consignantul se angajează să livreze bunuri consignatarului, pentru ca acesta din urmă să găsească un cumpărător pentru aceste bunuri, potrivit pct. 24. (1) din *Hotărârea Guvernului nr. 1/2016¹ pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal*, în sensul titlului VII din *Codul fiscal*. Consignatarul acționează în nume propriu, dar în contul consignantului, când livrează bunurile către cumpărători.

În conformitate cu prevederile art. 2.054 din *Legea nr. 287/2009² privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare*, contractul de consignație este o variație a contractului de comision care are ca obiect vânzarea unor bunuri mobile pe care consignantul le-a predat consignatarului în acest scop.

● Contractul de consignație se încheie în formă scrisă și este guvernat de regulile *Codului civil*, de legea specială, precum și de dispozițiile privitoare la contractul de comision și de mandat, în măsura în care acestea din urmă nu contravin secțiunii referitoare la *Contractul de consignație din Codul civil*. Dacă prin lege nu se prevede altfel, forma

scrisă este necesară numai pentru dovada contractului.

● În ceea ce privește *prețul la care bunul urmează să fie vândut*, acesta este cel stabilit de părțile contractului de consignație sau, în lipsă, prețul curent al mărfurilor de pe piața relevantă, de la momentul vânzării.

Consignantul poate modifica unilateral prețul de vânzare stabilit, iar consignatarul va fi ținut de această modificare de la momentul la care i-a fost adusă la cunoștință în scris. În cele mai multe cazuri, vânzarea se face cu plata în numerar, prin virament sau cec barat și numai la prețurile curente ale mărfurilor. Prin contract pot fi prevăzute însă și alte dispoziții referitoare la plată sau instrucțiuni scrise ale consignantului care trebuie să fie respectate corespunzător.

● În ceea ce privește *remunerația la care are dreptul consignatarul*, aceasta se stabilește prin contractul de consignație care este prezumat cu titlu oneros sau, în lipsă, ca diferența dintre prețul de vânzare stabilit de consignat și prețul efectiv al vânzării.

● Potrivit prevederilor art. 281 alin. (2) din *Legea nr. 227/2015³ privind Codul fiscal*, pentru bunurile livrate în baza unui contract

de consignație, se consideră că livrarea bunurilor de la consignat la consignatar are loc la data la care bunurile sunt livrate de consignatar clienților săi.

● În baza *contabilității de angajamente*, entitățile trebuie să evidențieze în contabilitate toate veniturile și cheltuielile, respectiv creanțele și datoriile rezultate ca urmare a unor prevederi legale sau contractuale, așa cum prevăd *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014⁴, cu modificările și completările ulterioare*.

● Potrivit aceluiași *reglementări contabile, contabilizarea și prezentarea elementelor din bilanț și din contul de profit și pierdere se efectuează ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al angajamentului în cauză. Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare*, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni. Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în ►

1. Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal

2. Legea nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul civil

3. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal

4. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, denumite în continuare reglementări contabile

contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent. Forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, entitatea va înregistra în contabilitate aceste operațiuni, cu respectarea fondului economic al acestora.

Exemple de situații când se aplică principiul prezentat mai sus pot fi considerate: încadrarea de către utilizatori a contractelor de leasing în leasing operațional sau financiar; recunoașterea veniturilor din chirii, respectiv a cheltuielilor din chirii în funcție de fondul economic al contractului și de eventualele gratuități (stimulente) aferente; **încadrarea operațiunilor la vânzare în nume propriu sau comision, respectiv consignatie;** recunoașterea veniturilor, respectiv a cheltuielilor în contul de profit și pierdere sau ca venituri în avans, respectiv cheltuieli în avans; recunoașterea participațiilor deținute ca fiind de natura acțiunilor deținute la entități afiliate sau sub forma altor imobilizări financiare; încadrarea reducerilor acordate, respectiv primite, la reduceri comerciale sau financiare.

Entitățile au obligația ca la întocmirea documentelor justificative și la contabilizarea operațiunilor economico-financiare să țină seama de toate informațiile disponibile, astfel încât să fie extrem de rare situațiile în care natura economică a operațiunii să fie diferită de forma juridică a documentelor care stau la baza acestora.

În conformitate cu *reglementările contabile*, *veniturile* constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creșteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor.

Înregistrarea în contabilitate a veniturilor din vânzări de bunuri se efectuează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transfe-



rul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite următoarele condiții:

a) entitatea a transferat cumpărătorului ris-

curile și avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora și nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;



- c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;
- d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate; și
- e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.

O promisiune de vânzare nu generează contabilizarea de venituri.

Din punct de vedere contabil, *consignantul recunoaște veniturile din vânzare în momentul în care consignatarul reușește să-i vândă marfa și nu la depunerea acesteia la consignatar.*

Exemplul nr. 1

În data de 1 aprilie 2019, Societatea ABC (consignatar) primește în regim de consignație mărfuri în valoare de 25.000 lei de la Societatea ALFA (consignant). Contractul de consignație întocmit între cele două societăți este valabil în perioada 01.04.2019 - ►

31.05.2019. Potrivit prevederilor contractuale, Societatea ABC percepe un comision de 14% din valoarea mărfurilor primite în regim de consignație de la Societatea ALFA. Stocul de mărfuri nevândut la expirarea contractului va fi returnat consignatului, acesta din urmă percepând Societății ABC o penalizare de 0,6% din valoarea mărfurilor rămase nevândute. Plata mărfurilor vândute de Societatea ABC către consignat se efectuează la sfârșitul fiecărei luni.

Din mărfurile primite în regim de consignație, Societatea ABC vinde în luna aprilie 2019 mărfuri în valoare de 13.750 lei, iar în luna mai 2019 mărfuri în valoare de 8.750 lei. Stocul de mărfuri primite în regim de consignație și rămase nevândute la 31.05.2019 este în valoare de 2.500 lei.

Reflectarea operațiunilor în contabilitatea

Societății ABC (consignatar)

Înregistrări contabile, în lei:

Luna aprilie 2019

a) Evidențierea mărfurilor primite în regim de consignație, extracontabil, în contul 8039 „Alte valori în afara bilanțului”:

Debit cont 8039

„Alte valori în afara bilanțului” 25.000

b) Înregistrarea în contabilitate a vânzării mărfurilor primite în regim de consignație:

● Determinarea valorii comisionului care se cuvine Societății ABC:

13.750 lei x 14% = 1.925 lei;

● Prețul efectiv de vânzare al mărfurilor către clienți:

13.750 lei + 1.925 lei = 15.675 lei.

5311	=	707	15.675
„Casa în lei”		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	

c) Înregistrarea în contabilitate a facturii primite de la consignat în valoare de 13.750 lei:

371	=	401	13.750
„Mărfuri”		„Furnizori”	

d) Scăderea din gestiune a mărfurilor vândute în regim de consignație, la prețul de primire în consignație:

607	=	371	13.750
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri”	

și, concomitent, extracontabil,

Credit cont 8039

„Alte valori în afara bilanțului” 13.750

e) Efectuarea plății către consignat pentru mărfurile vândute în regim de consignație în luna aprilie:

401	=	5311	13.750
„Furnizori”		„Casa în lei”	

Luna mai 2019

Înregistrările privind vânzarea în luna mai a mărfurilor primite în regim de consignație (8.750 lei) se efectuează similar celor de la punctele b) – d).

f) Înregistrarea în contabilitate a penalizării facturate de consignat pentru mărfurile nevândute:

● Determinarea valorii penalizării prin aplicarea procentului de 0,6% asupra valorii stocului de mărfuri nevândute existent la 31 mai 2019:

2.500 lei x 0,6% = 15 lei

658	=	401	15
„Alte cheltuieli de exploatare”		„Furnizori”	

g) Evidențierea la sfârșitul lunii mai a returului de mărfuri, extracontabil, în contul 8039 „Alte valori în afara bilanțului”:

Credit cont 8039

„Alte valori în afara bilanțului” 2.500

h) Efectuarea plății către consignat pentru mărfurile vândute în regim de consignație în luna mai, precum și a penalizării:

8.750 lei + 15 lei = 8.765 lei

401	=	5311	8.765
„Furnizori”		„Casa în lei”	

Reflectarea operațiunilor în contabilitatea

Societății ALFA (consignat)

Consignantul păstrează riscurile semnificative legate de bunurile depuse spre a fi vândute în regim de consignație, fapt pentru care acesta le evidențiază într-un cont bilanțier, contul 357 „Mărfuri aflate la terți”. Societatea ALFA practică un comision de 25% asupra mărfurilor achiziționate.

Înregistrări contabile, în lei:

Luna aprilie 2019

a) Evidențierea în contabilitate a transferului mărfurilor în regim de consignație către consignat, la valoarea contabilă:

357	=	371	20.000
„Mărfuri aflate la terți”		„Mărfuri”	

b) Înregistrarea în contabilitate a facturii emise pentru mărfurile vândute în regim de consignație, ca urmare a situației vânzărilor transmise de consignat, și recunoașterea veniturilor din vânzare:

4111	=	707	13.750
„Clienți”		„Venituri din vânzarea mărfurilor”	

c) Scăderea din gestiune, la valoarea contabilă, a mărfurilor vândute în regim de consignație de către consignat care i-au fost facturate acestuia:

607	=	357	11.000
„Cheltuieli privind mărfurile”		„Mărfuri aflate la terți”	

d) Încasarea contravalorii mărfurilor vândute în regim de consignație de către consignat și facturate acestuia:

5311	=	4111	13.750
„Casa în lei”		„Clienți”	

Luna mai 2019

Înregistrările privind vânzarea în luna mai a mărfurilor vândute în regim de consignație de către consignat și facturate acestuia se efectuează similar celor de la punctele b) – c).

Valoarea contabilă la care se scad din gestiune aceste mărfuri este de 7.000 lei.

e) Evidențierea la sfârșitul lunii mai a returului stocurilor de mărfuri nevândute de consignat, la valoarea contabilă:

371	=	357	2.000
„Mărfuri”		„Mărfuri aflate la terți”	

f) Înregistrarea în contabilitate a veniturilor din penalizări facturate consignatarului potrivit prevederilor contractuale:

4111	=	758	15
„Clienți”		„Alte venituri din exploatare”	

g) Încasarea contravalorii mărfurilor vândute în regim de consignație în luna mai de către consignat și facturate acestuia, precum și a penalizării potrivit contractului:

5311	=	4111	8.765
„Casa în lei”		„Clienți”	

Notă:

Pentru simplificare, exemplul nu ia în considerare regimul TVA, acesta fiind cel prevăzut de *Codul fiscal*.

Totodată, este posibilă și *vânzarea bunurilor pe credit*. Astfel, potrivit art. 2.061 din *Codul civil*, în cazul în care consignatarul primește autorizarea să vândă pe credit, în condițiile în care părțile nu convin altfel, atunci el poate acorda cumpărătorului un termen pentru plata prețului de maximum 90 de zile și exclusiv pe bază de cambii acceptate sau bilete la ordin.

Consignatarul este solidar răspunzător cu cumpărătorul față de consignat pentru plata prețului mărfurilor vândute pe credit, dacă nu se prevede altfel prin contract.

Exemplul nr. 2

Societatea ANTIC (consignant) predă un candelabru de cristal spre vânzare în regim de consignație către Societatea CONSIGNAȚIE (consignatar). Prețul de vânzare al candelabrului este de 38.000 lei, el fiind prevăzut în contractul de consignație. Pentru a urgenta vânzarea, consignantul autorizează Societatea CONSIGNAȚIE să vândă candelabru de cristal pe credit.

Consignatarul vinde candelabru la Societatea ARTĂ la *prețul efectiv de vânzare* de 42.000 lei, plata efectuându-se în baza unui bilet la ordin. Scadența prevăzută pentru biletul la ordin este de 60 zile de la data efectuării tranzacției.

La data scadenței, Societatea CONSIGNAȚIE încasează biletul la ordin de la bancă, aceasta percepend un comision de 100 lei pentru efectuarea acestei operațiuni.

Reflectarea operațiunilor în contabilitatea Societății CONSIGNAȚIE (consignatar)

Înregistrări contabile, în lei:

a) Evidențierea mărfurilor primite în regim de consignație, extracontabil, în contul 8039 „Alte valori în afara bilanțului”:

Debit cont 8039

„Alte valori în afara bilanțului” 38.000

b) Înregistrarea în contabilitate a vânzării candelabrului de cristal primit în regim de consignație:

4111 = 707 42.000
„Clienți” „Venituri din vânzarea mărfurilor”

Remarcă

Nefiind specificat în contractul de consignație, comisionul care revine Societății CONSIGNAȚIE în urma vânzării în regim de consignație a candelabrului de cristal se calculează ca diferență între prețul efectiv de vânzare și prețul de vânzare prevăzut în contractul de consignație.

Comision Societatea

CONSIGNAȚIE = 42.000 lei – 38.000 lei = 4.000 lei.

c) Înregistrarea în contabilitate a facturii primite de la consignat în valoare de 38.000 lei:

371 = 401 38.000
„Mărfuri” „Furnizori”

d) Scăderea din gestiune, la valoarea contabilă, a mărfurilor vândute în regim de consignație:

607 = 371 38.000
„Cheltuieli” „Mărfuri”
privind mărfurile”

și, concomitent, extracontabil,

Credit cont 8039

„Alte valori în afara bilanțului” 38.000

e) Evidențierea sumei datorate de Societatea ARTĂ reprezentând valoarea biletului la ordin de primit:

413 = 4111 42.000
„Efecte de primit” „Clienți”
de la clienți”

f) Primirea biletului la ordin de la Societatea ARTĂ:

5113 = 413 42.000
„Efecte de încasat” „Efecte de primit
de la clienți”

g) Încasarea la scadență a contravalorii biletului la ordin și plata comisionului băncii pentru efectuarea acestei operațiuni:

5121 = 5113 42.000
„Conturi la bănci” „Efecte de încasat”
în lei”

627 = 5121 100
„Cheltuieli cu servicii bancare și asimilate” „Conturi la
bănci în lei”

h) Efectuarea plății către consignant pentru candelabru de cristal vândut în regim de consignație:

401 = 5311 38.000
„Furnizori” „Casa în lei”

Reflectarea operațiunilor în contabilitatea Societății ANTIC (consignant)

Societatea ANTIC practică un comision de 25% asupra mărfurilor achiziționate.

Înregistrări contabile, în lei:

a) Evidențierea în contabilitate a transferului mărfurilor în regim de consignație către consignatar, la valoarea contabilă:

357 = 371 30.400
„Mărfuri aflate la terți” „Mărfuri”

b) Înregistrarea în contabilitate a facturii emise pentru mărfurile vândute în regim de consignație, ca urmare a situației vânzărilor transmise de consignatar, și recunoașterea veniturilor din vânzare:

4111 = 707 38.000
„Clienți” „Venituri din
vânzarea mărfurilor”

c) Scăderea din gestiune, la valoarea contabilă, a mărfurilor vândute în regim de consignație de către consignatar care i-au fost facturate acestuia:

607 = 357 30.400
„Cheltuieli privind mărfurile” „Mărfuri
aflate la terți”

d) Încasarea contravalorii mărfurilor vândute în regim de consignație de către consignatar și facturate acestuia:

5311 = 4111 38.000
„Casa în lei” „Clienți”

Notă: Pentru simplificare, exemplul nu ia în considerare regimul TVA, acesta fiind cel prevăzut de *Codul fiscal*.

Potrivit *Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii* aprobate prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2861/2009*, bunurile existente în entitate și aparținând altor entități (închiriate, în leasing, în concesiune, în administrare, în custodie, *primite în* ►

vederea vânzării în regim de consignatie, spre prelucrare etc.) se inventariază și se înscriu în liste de inventariere distincte. Listele de inventariere pentru aceste bunuri trebuie să conțină informații cu privire la numărul și data actului de predare-primire și ale documentului de livrare, precum și alte informații utile.

Listele de inventariere cuprinzând bunurile aparținând terților se trimit și persoanei fizice sau juridice, române ori străine, după caz, căreia îi aparțin bunurile respective, în termen de cel mult 15 zile lucrătoare de la terminarea inventarierei, urmând ca proprietarul bunurilor să comunice eventualele nepotriviri în termen de 5 zile lucrătoare de la primirea listelor de inventariere.

În caz de nepotriviri, entitatea deținătoare este obligată să clarifice situația diferențelor respective și să comunice constatările sale persoanei fizice sau juridice căreia îi aparțin bunurile respective, în termen de 5 zile lucrătoare de la primirea sesizării.

Codul civil prevede, de asemenea, cum se derulează operațiunile de remitere, inspecție, control și reluare a bunurilor care fac obiectul unui contract de consignatie.

Astfel, *consignatul va remite bunurile consignatarului pentru executarea contractului, păstrând dreptul de a inspecta și controla starea acestora pe toată durata contractului.*

Consignatul dispune de bunurile încredințate consignatarului, pe toată durata contractului. Acesta le poate relua oricând, chiar în cazul în care contractul a fost încheiat pe durată determinată. În acest caz, consignatul va da consignatarului un termen rezonabil de preaviz pentru pregătirea predării bunurilor. În cazul deschiderii procedurii insolvenței în privința consignatului, bunurile intră în averea acestuia, iar în cazul deschiderii procedurii insolvenței în privința consignatarului, bunurile nu intră în averea acestuia și vor fi restituite imediat consignatului.

În ceea ce privește *cheltuielile de conservare, vânzare a bunurilor și executare a contractului de consignatie*, art. 2.059 din Codul civil prevede următoarele:

1. Consignatul va acoperi consignatarului cheltuielile de conservare și vânzare a bunurilor, dacă prin contract nu se prevede altfel.
2. În cazul în care consignatul reia bunurile sau dispune luarea acestora din posesia consignatarului, precum și în cazul în care contractul de consignatie nu se poate executa, fără vreo culpă din partea consignatarului, acesta are dreptul să îi fie

acoperite toate cheltuielile făcute pentru executarea contractului.

3. Consignatul va fi ținut de plata cheltuielilor de întreținere și de depozitare a bunurilor, ori de câte ori va ignora obligația sa de a relua bunurile.
4. Dacă potrivit împrejurărilor bunurile nu pot fi reluate imediat de consignat în caz de încetare a contractului prin renunțarea consignatarului, acesta rămâne ținut de obligațiile sale de păstrare a bunurilor, asigurare și întreținere a acestora până când acestea sunt reluate de consignat. Acesta are obligația să întreprindă toate diligențele necesare reluării bunurilor imediat după încetarea contractului, sub sancțiunea acoperirii cheltuielilor de conservare, depozitare și întreținere.

Primirea și păstrarea bunurilor sunt în sarcina consignatarului. Acesta le va remite cumpărătorului sau consignatului, după caz, în starea în care le-a primit spre vânzare.

Totodată, *consignatul va asigura bunurile la valoarea stabilită de părțile contractului de consignatie sau, în lipsă, la valoarea de circulație de la data primirii lor în consignatie. El va fi ținut față de consignat pentru deteriorarea sau pierderea bunurilor din cauze de forță majoră ori fapta unui terț, dacă acestea nu au fost asigurate la primirea lor în consignatie ori asigurarea a expirat și nu a fost reînnoită ori societatea de asigurări nu a fost agreată de consignat. Consignatul este obligat să plătească cu regularitate primele de asigurare.*

Consignatul va putea asigura bunurile pe cheltuiala consignatarului, dacă acesta omite să o facă.

Asigurările sunt contractate de drept în favoarea consignatului, cu condiția ca acesta să notifice asigurătorului contractul de consignatie înainte de plata despăgubirilor.

Consignatul nu are un drept de retenție asupra bunurilor primite în consignatie și a sumelor cuvenite consignatului, pentru creanțele sale asupra acestuia, decât în cazul în care există o asemenea prevedere în contract. Obligațiile consignatarului privind întreținerea bunurilor rămân valabile în caz de exercitare a dreptului de retenție, dar cheltuielile de depozitare incumbă consignatului, dacă exercitarea dreptului de retenție a fost întemeiată.

Referitor la *încetarea contractului de consignatie*, aceasta are loc în următoarele situații: prin revocarea sa de către consignat, prin renunțarea consignatarului, din cauzele indicate în contract, în cazul morții, dizolvării, falimentului, interdicției sau radierii consignatului ori a consignatarului. ■

ORIGINEA În ce cazuri certIFICATELE

Abstract: La finalul anului 2018, Comisia Europeană a emis noi orientări privind stabilirea și dovedirea originii nepreferențiale a mărfurilor ce provin din țări terțe. Acestea vin atât în sprijinul importatorilor europeni, cât și al autorităților vamale.

Din perspectiva comerțului internațional și a taxelor vamale datorate, sunt relevante următoarele concepte: (1) originea preferențială și (2) originea nepreferențială.

Cuvinte cheie: originea mărfurilor, Uniunea Europeană, autorități vamale, reguli de origine, contingente tarifare.

Mihai PETRE,

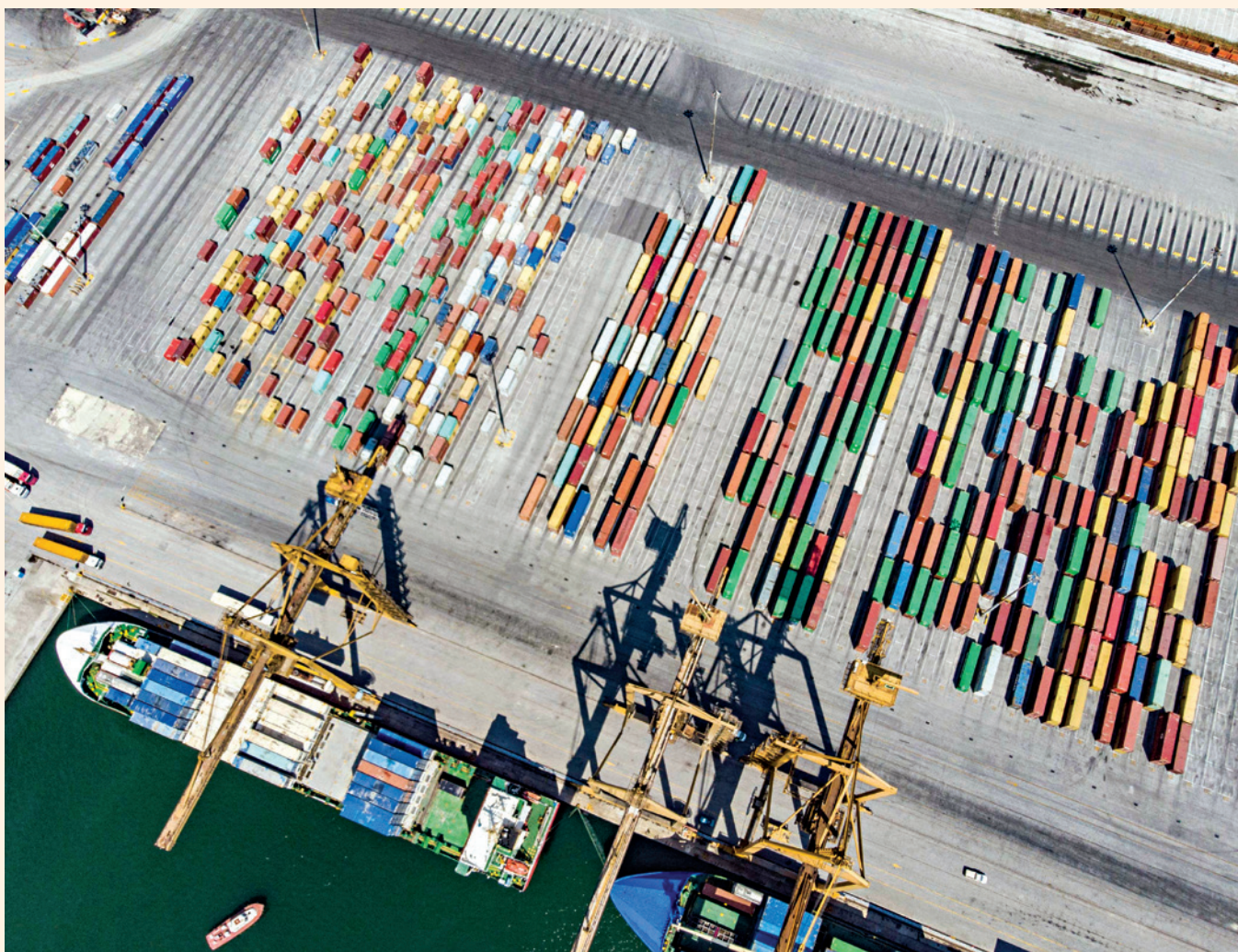
Director - Departamentul de Asistență Fiscală și Juridică - EY România

ORIGINEA PREFERENȚIALĂ.

Conceptul de „origine preferențială” se asociază tot timpul cu un anumit acord de liber schimb.

Uniunea Europeană a încheiat peste 70 de acorduri de liber schimb ce permit, în baza unor reguli bine stabilite, acordarea de beneficii tarifare în cadrul schimburilor de mărfuri. Mai precis, taxele vamale sunt eliminate sau reduse dacă mărfurile tranzacționate sunt „originare”. Pentru a obține caracterul de „produs originar”, mărfurile trebuie să fie fabricate din materii prime produse sau obținute în întregime în țara beneficiară sau să fie supuse unor prelucrări sau transformări suficiente în procesul de fabricație. Reguli de origine preferențială diferă de la acord la acord, practic avem peste 70 de reguli de origine preferențială pentru același produs în funcție de țara de destinație sau proveniență.

NEPREFERENȚIALĂ mai pot fi folosite de origine nepreferențială?



ORIGINEA NEPREFERENȚIALĂ.

Originea nepreferențială dovedește naționalitatea economică a mărfii și se determină în baza unui singur set de reguli emise de Uniunea Europeană, spre deosebire de cea preferențială ce variază de la acord la acord. Originea nepreferențială este esențială pentru ca o marfă să nu facă obiectul unor restricții tarifare la import, altele decât taxele vamale (de exemplu, taxe antidumping,

măsuri de salvagardare), conform politicii comerciale a Uniunii Europene.

Impactul orientărilor recent emise de Comisia Europeană asupra tranzacțiilor derulate de importatorii europeni prin prisma originii nepreferențiale a mărfurilor

În contextul măsurilor de salvagardare sau a altor tipuri de măsuri comerciale impuse

de Uniunea Europeană (de ex. taxe antidumping), importatorii sunt responsabili pentru determinarea corectă a originii nepreferențiale pentru mărfurile pe care le tranzacționează.

Prin noile orientări, Comisia Europeană atrage atenția atât importatorilor, cât și autorităților vamale, asupra faptului că la nivelul Uniunii Europene stabilirea și do- ►

vederea originii nepreferențiale a mărfurilor se realizează strict în baza regulilor prevăzute în acest teritoriu (și nu în baza celor din țara de export către UE). În plus, pentru aplicarea regulilor de origine nepreferențială este important ca importatorul să cunoască dacă mărfurile fac obiectul unui regim special de import nepreferențial sau nu.

Ce mărfuri sunt supuse unui regim special de import nepreferențial?

Comisia Europeană definește „regimul special de import nepreferențial” ca fiind acel regim în care produsele importate sunt supuse unor contingente tarifare (cum este cazul măsurilor de salvagardare împotriva importurilor de oțel impuse SUA și altor țări).

Doar în acest caz, originea nepreferențială poate fi dovedită de importator prin intermediul unui certificat de origine, dar care trebuie întocmit strict conform regulilor și modelului prevăzut în normele de aplicare ale Codului Vamal Unional (Anexa 22-14). În caz contrar, dovada de origine poate fi respinsă, fapt ce poate atrage plăți adiționale de taxe pentru importatori.

Ce se întâmplă cu mărfurile care nu se supun unui astfel de regim?

În cazul mărfurilor nesupuse unui contingent tarifar (cea mai mare parte a mărfurilor importate în UE), Comisia Europeană atrage atenția că în scopul dovedirii originii mărfurilor la momentul importului, certificatele de origine emise de țări terțe (de ex. China, Tailanda, Taiwan) nu pot fi luate în considerare. Întrucât acestea sunt emise în baza altor reguli de origine, care diferă față de cele aplicabile la nivelul Uniunii Europene, ele oferă informații insuficiente privind originea nepreferențială a mărfurilor.

De exemplu, multe dintre mărfurile ce au ca țară de origine China sunt supuse unor taxe antidumping (40 – 60%) la importul în Uniunea Europeană. Anchetele desfășurate recent de Oficiul European de Luptă Antifraudă (OLAF) au constatat că, de multe ori, pentru a eluda aceste taxe, furnizorii le exportă din China către alte țări (de exemplu, Taiwan, Tailanda, India) și declară originea mărfurilor ca fiind din aceste țări, în baza unor certificate de origine emise eronat. Astfel, în cadrul

controalelor ulterioare, autoritățile vamale invalidează aceste certificate și obligă importatorii europeni la plata acestor taxe antidumping, plus dobânzile și penalitățile aferente.

Cum pot importatorii să dovedească originea în acest caz?

Primul instrument recomandat ar fi obținerea unei Informații Obligatorii de Origine (IOO) de la autoritățile vamale europene, un document certificat de autoritățile vamale care verifică și confirmă originea mărfurilor.

În acest mod, în fapt, se securizează originea mărfurilor, atât timp cât informațiile care au stat la baza emiterii unei IOO au fost corecte și complete. Importatorii vor ști exact ce taxe vamale au de plătit înaintea efectuării importurilor și pot negocia mai eficient prețul de achiziție sau modalitatea de livrare.

Al doilea instrument recomandat pentru dovedirea originii nepreferențiale în lipsa unei IOO ar fi un document întocmit de declarant (sau direct de exportator, dacă informațiile sunt considerate a fi confidențiale) ce va conține informațiile necesare determinării originii nepreferențiale (de exemplu, descrierea bunurilor, descrierea procesului de fabricație, dacă a fost obținut sau nu din materiale realizate în întregime în țara de export, regula de origine aplicată etc.). Un model de document (cu titlu informativ) este cuprins în Ghidul emis de Uniunea Europeană.

Concluzie. Verificarea corectitudinii originii nepreferențiale a mărfurilor cu ocazia controalelor vamale ulterioare este unul dintre subiectele fierbinți în România și în Uniunea Europeană.

Declararea și dovedirea originii mărfurilor, atât la momentul formalităților de import cât și ulterior, cade în responsabilitatea operatorilor economici importatori.

Așadar, este esențial ca aceștia să cunoască regulile de origine aplicabile la nivelul UE pentru evitarea oricăror plăți adiționale de taxe la import. ■

Abstract: Începând cu exercițiul financiar 2019, entitățile care aplică reglementările contabile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2844/2016, cu modificările și completările ulterioare, trebuie să aplice IFRS 16 „Contracte de leasing”.

IFRS 16 este însoțit de îndrumări de aplicare și exemple ilustrative care au rolul de a contribui la înțelegerea și aplicarea standardului. În 2018, Ministerul Finanțelor Publice a completat O.M.F.P. nr. 2844/2016 cu unele prevederi referitoare la aplicarea IFRS 16. În cele ce urmează, ne propunem să prezentăm unele elemente de noutate aduse de noul standard precum și modificările aduse legislației contabile determinate de aplicarea acestuia.

Cuvinte cheie: active aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing, active suport, reglementări contabile, contract de leasing, locatar, tratament contabil, tratament fiscal.

Abrevieri: O.M.F.P. - Ordinul ministrului finanțelor publice, IFRS- Standarde Internaționale de Raportare Financiară, IFRS 16 - IFRS 16 „Contracte de leasing”.

Dr. ec. Georgeta **PETRE**, consultant fiscal
Drd. Nicoleta **PAVEL**, doctorand Școala Doctorală de Contabilitate, ASE

Reglementări contabile aplicabile

Până la 31 decembrie 2018, contabilizarea operațiunilor de leasing la locatar (utilizator) se efectua, cu unele excepții¹, în același mod potrivit celor două reglementări contabile aplicabile².

Începând cu 1 ianuarie 2019, entitățile care intră sub incidența O.M.F.P. nr. 2844/2016, cu modificările și completările ulterioare, trebuie să aplice IFRS 16 „Contracte de leasing”. IFRS 16 „Contracte de leasing” înlocuiește IAS 17 „Contracte de leasing”, IFRIC 4 „Determinarea măsurii în care un angajament conține un contract de leasing”, SIC 15 „Leasing operațional – Stimulente” și SIC 27 „Evaluarea fondului economic al tranzacțiilor care implică forma legală a unui contract de leasing”.

Ce aduce nou IFRS 16 comparativ cu standardele înlocuite?

Dintre elementele de noutate aduse de noul standard menționăm:

- a) se introduce un model unic de recunoaștere în contabilitate a contractelor de leasing la locatar;
- b) se modifică criteriile pentru calificarea unui contract ca fiind de leasing;

PROVOCĂRI CONTABILE ȘI FISCALE

Contabilizarea contractelor de leasing la locatar

Astfel, un contract este, sau conține un leasing dacă acel contract acordă dreptul de a controla utilizarea unui activ identificat pentru o anumită perioadă de timp în schimbul unei contravalori (par. 9 IFRS 16). În definiția contractului de leasing din IAS 17 „Contracte de leasing” și din reglementările contabile conforme cu directivele europene se face referință la „dreptul de a utiliza un bun pentru o perioadă stabilită”. Exemplele care însoțesc IFRS 16 pun în evidență diverse situații în care o entitate transmite alteia dreptul de a utiliza un bun, dar nu și controlul acestuia.

c) se introduc prevederi distincte privind recunoașterea în contabilitate a contractelor de leasing pe termen scurt și a contractelor în care activul-suport are valoare mică;

d) standardul prevede ca pentru fiecare contract să fie identificate componentele de leasing și cele care nu sunt de leasing și contabilizarea lor separată;

e) standardul definește, în continuare, leasingul financiar și cel operațional, dar această clasificare este, mai degrabă, din punct de vedere juridic.

Modificări aduse legislației contabile determinate de aplicarea IFRS 16

Ministerul Finanțelor Publice a emis Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3456/2018 prin care a completat reglementările contabile conforme cu IFRS, respectiv:

- s-au introdus conturi pentru evidențierea activelor reprezentând drepturi de utilizare a activelor luate în leasing și a operațiunilor legate de acestea (amortizare, reevaluare, depreciere);
- s-au introdus precizări privind evidențierea în contabilitate a activelor suport care fac obiectul unui contract de leasing.

Evidențierea în contabilitatea unui locatar a unui contract de leasing

Pentru a pune în evidență aspectele practice vom proceda la înregistrarea unui contract de leasing pentru un spațiu comercial, potrivit IFRS 16 și potrivit reglementărilor contabile conforme cu directivele europene și să prezentăm informațiile în bilanț și în contul de profit și pierdere.

În acest demers vom utiliza parțial informațiile cuprinse în exemplul 13 *„Evaluarea realizată de un locatar și contabilizarea unei modificări a duratei contractului de leasing”*¹.

Prezentarea informațiilor din contract

În exemplul menționat ce însoțește IFRS 16 se prezintă următoarele informații:

- Locatarul încheie un contract pe 10 ani pentru leasingul unui etaj într-o clădire.
- Plățile de leasing sunt de 50.000 lei/an.
- Pentru a obține leasingul, locatarul suportă costuri inițiale directe de 20.000 lei, din care 15.000 lei pentru plata unui fost chiriaș care a ocupat acel etaj și 5.000 lei pentru comisionul plătit unui agent imobiliar.

Ca stimulente pentru locatar, locatarul este de acord să ramburseze locatarului comisionul agentului imobiliar de 5.000 lei și modernizările activului în sistem de leasing în valoare de 7.000 lei.

Rata dobânzii implicită în contractul de leasing nu este calculată direct.

Rata marginală de împrumut a locatarului este de 5% pe an, care reflectă rata fixă la care locatarul poate împrumuta o valoare similară valorii activului aferent dreptului de utilizare, pe o perioadă de 10 ani și cu garanții similare.

La data începerii contractului, locatarul:

- efectuează plățile de leasing pentru primul an de 50.000 lei/an;
- suportă costurile inițiale;
- primește stimulentele de leasing de la locatar;
- evaluează datoria ce decurge din contractul de leasing la valoarea actualizată a celor nouă plăți rămase de 50.000 lei/an cu rata dobânzii de 5% pe an care reprezintă 355.391 lei.

a) evidențiere în contabilitatea locatarului potrivit IFRS 16

- evidențierea activului suport în cont în afara bilanțului (cont 8039 „Alte valori în afara bilanțului/analitic distinct”)
- evidențierea dobânzilor de plătit cont 8051 „Dobânzi de plătit”
- evidențierea activului aferent dreptului de utilizare a activelor luate în leasing și a datoriei aferente

251	=	167	405.391 lei
Active aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing		Alte împrumuturi și datorii asimilate/ analitic distinct	(355.391+ 50.000)

- înregistrarea costurilor directe de 20.000 lei (15.000 lei + 5.000 lei (comisionul))

251	=	401	20.000 lei
Active aferente drepturilor de utilizare a activelor luate în leasing		Furnizori	

- înregistrarea stimulentei de leasing primit de la locatar în suma de 5.000 lei ►

1. De exemplu operațiunile de leaseback

2. Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare și Reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2844/2016, cu modificările și completările ulterioare

3. IFRS 16 Partea B Exemple ilustrative

461 = 251 5.000 lei
Debitori Active aferente
diverși/locator drepturilor de utilizare
a activelor luate în
leasing

Valoarea activului aferent dreptului de
utilizare evidențiat în cont 251 este:
405.391+20.000-5.000= 420.391 lei

Amortizarea anuală a activului evidențiat
în contul 251:
420.391/10 ani= 42.039 lei/an

● evidențierea facturii primite de la locator
pentru primul an (sau a datoriei la scaden-
ță) pentru 50.000 lei

% = 4641 50.000 lei
Datorii aferente
167 contractelor de 32.230 lei
Alte împrumuturi leasing
și datorii asimilate/
analitic distinct

6685 17.770 lei
Cheltuieli privind dobânzile
aferele contractelor de leasing

● plata ratei de leasing

4641 = 5121 50.000 lei
Datorii aferente Conturi curente
contractelor de leasing la bănci

● Credit cont 8051 „Dobânzi de plătit”

● evidențierea cheltuielilor cu amortizarea
activului aferent dreptului de utilizare:

685 = 285 50.000 lei
Cheltuieli cu Amortizarea
amortizarea activelor activelor aferente
aferele drepturilor drepturilor de
de utilizare a activelor utilizare a activelor
luate în leasing luate în leasing

**b) evidențiere în contabilitatea locata-
rului potrivit reglementărilor contabile
aprobrate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014**

● evidențierea ratei de leasing:

612 = 401 50.000 lei
Cheltuieli cu Furnizori
redevențele, locațiile
de gestiune și chiriile

Sumele rambursate de locator reprezentând
costul modernizărilor efectuate de locator,
plățile către fostul chiriaș și comisionul
achitat trebuie analizate pentru a evalua în
ce măsură acestea sunt stimulente acordate
de locator la încheierea contractului și dacă
acestea ar trebui contabilizate potrivit pct.
222 din reglementările contabile aprobate
prin O.M.F.P. nr. 1802/2014.

**Prezentarea în situațiile financiare
a contractului de leasing la sfârșitul
primului an**

a) prezentare potrivit IAS 1:

● În situația poziției financiare se prezintă:
- la active imobilizate, distinct, un activ
aferele dreptului de utilizare la valoarea
de intrare mai puțin amortizarea calculată
pentru primul an

(420.391 lei - 42.039 lei = 378.352 lei);
- datoria aferentă activului (405.391 lei -
32.230 lei = 373.161 lei);
- la elemente extrabilanțiere se prezintă
valoarea activului suport și dobânda nea-
junsă la scadență.

● În contul de profit și pierdere
se prezintă:

- cheltuiala cu dobânda în suma
de 17.770 lei;
- cheltuiala cu amortizarea activului în
sumă de 42.039 lei.

**b) prezentare în situațiile financiare în-
tocmite potrivit O.M.F.P. 1802/2014:**

- în bilanț nu se prezintă active și datorii
aferele contractului de leasing operațio-
nal;
Activul ce face obiectul contractului de
leasing operațional se evidențiază în cont
în afara bilanțului.
- în contul de profit și pierdere se prezintă
cheltuiala cu rata de leasing în sumă de
50.000 lei.

Așa cum se constată, în cazul aplicării
IFRS 16, sunt efectuate plăți în sumă de
50.000 lei, iar în contul de profit și pier-
dere sunt evidențiate cheltuieli în sumă de
59.809 lei (cheltuieli cu amortizarea 42.039
lei și cheltuieli cu dobânda 17.770 lei).

În cazul aplicării reglementărilor contabile
aprobrate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014, sunt
efectuate plăți de 50.000 lei și în contul de
profit și pierdere este evidențiată aceeași
sumă la cheltuieli cu serviciile executate de
terți.

Tabel cuprinzând scadențarul ratelor de leasing⁴

Anul	Datorie care decurge din contractul de leasing				Activ aferent dreptului de utilizare		
	Sold inițial	Plată de leasing	Cheltuiala cu dobânda de 5%	Sold final	Sold inițial	Cheltuiala cu amortizarea	Sold final
	lei	lei	lei	lei	lei	lei	lei
1	355.391	-	17.770	373.161	420.391	(42.039)	378.352
2	373.161	(50.000)	16.158	339.319	378.352	(42.039)	336.313
3	339.319	(50.000)	14.466	303.785	336.313	(42.039)	294.274
4	303.785	(50.000)	12.689	266.474	294.274	(42.039)	252.235
5	266.474	(50.000)	10.823	227.297	252.235	(42.039)	210.196
6	227.297	(50.000)	8.865	186.162	210.196	(42.039)	168.157

4. Sursa Exemplul 13 din exemplele ce însoțesc IFRS 16, partea B



Tratatamentul fiscal al operațiunilor de leasing

Potrivit art. 19 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, „rezultatul fiscal se calculează ca diferență între veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile...”, după efectuarea ajustărilor prevăzute de lege.

Pentru contractele de leasing sunt prevederi distincte la art. 29 din Codul Fiscal, dar acestea nu sunt acoperitoare pentru entitățile care aplică IFRS 16. Așa cum s-a prezentat anterior, în cazul IFRS 16, utilizatorul evidențiază un activ și o datorie la o valoare estimată, o cheltuială cu amortizarea activului și o cheltuială cu dobânda.

Concluzii. În funcție de contractele încheiate, aplicarea IFRS 16 poate avea ca rezultat o lipsă de comparabilitate a informațiilor din situațiile financiare întocmite potrivit celor două reglementări aplicabile, dar și dificultăți de natură fiscală privind deducerea cheltuielilor cu amortizarea activelor aferente dreptului de utilizare și a cheltuielilor cu dobânda.

Acestea sunt doar câteva dintre aspectele legate de aplicarea IFRS 16.

Alte aspecte sensibile sunt cele legate de tranziția la IFRS 16, valoarea la care se recunoaște activul luat în leasing în contul în afara bilanțului, transparența sau detalierea elementelor din contractul de leasing astfel încât să permită evidențierea în contabilitate a acestuia.

Bibliografie:

1. Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
2. Reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016, cu modificările și completările ulterioare;
3. Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare;
4. IFRS 16 „Contracte de leasing” ■

Ce știm și ce nu știm despre apropiata transpunere a directivei „supra-transparență la intermediari” - DAC6

Abstract: Să ajungi mai repede la contribuabil prin consultantul acestuia nu este o politică nouă. A început acum 20 de ani în Statele Unite și a continuat în Marea Britanie prin obligarea intermediarilor să raporteze așa-numitele scheme de tax-avoidance. Uniunea Europeană intră acum în club cu un experiment imprevizibil, prin introducerea unor standarde minime comune privind raportarea „modalităților transfrontaliere de planificare fiscală potențial agresive”. Un experiment imprevizibil în primul rând pentru grupurile multinaționale care vor trebui să facă față interpretărilor din 27 (28) de jurisdicții încă diferite la capitolul taxare directă. În pregătirea momentului inevitabil în care DAC6 va ajunge și în România, acest text își propune să adune o parte din multele întrebări și neclarități, dar și puținele elemente de certitudine legate de noile obligații, pe baza materialelor apărute până în prezent la nivelul Comisiei și al altor state membre.

Abstract: DAC6, obligație de raportare, aranjament transfrontalier, avantaj fiscal - semne distinctive, directiva

| Adrian **LUCA**, partener-fondator Transfer Pricing Services - TPS

Obligație de raportare pentru **intermediarul** unei **modalități transfrontaliere** care face **obiectul raportării**. Așa sună în traducerea oficială, dar și în originalul din engleză: 6 cuvinte cheie (**mandatory, disclosure, intermediary, cross-border arrangements, reportable**) sunt de ajuns ca să spui despre ce e vorba în DAC6 – directiva UE 2018/822, care reprezintă a cincea modificare a directivei 16 din 2011 privind cooperarea administrativă în materie de fiscalitate directă. E clar însă că pentru cine a deschis această ultimă directivă e nevoie de mult, mult mai multe cuvinte pentru a înțelege ce vrea și unde bate. Și asta ca să nu mai vorbim de risipa de cuvinte de care e nevoie pentru a înțelege cum se aplică.

Pentru noi, ca raportori români, lucrurile se vor complica și mai mult având în vedere că au rămas mai puțin de șase luni până la transpunerea obligatorie în legislația națională și un an până la prima raportare (tot obligatorie). Iar pentru ceea ce va urma avem un singur cuvânt deocamdată – MIS-TER!

În acest suspans, haideți ca, pe cât posibil în mai puține cuvinte, să pornim descifrarea DAC 6 direct de la declarația (vezi model în pagina alăturată) pe care, într-un fel sau

altul, va trebui să o completăm noi, consultantii fiscali în calitate de intermediari sau, după caz, clienții noștri relevanți.

Secțiunea A: Identificarea părților Intermediar. Entitatea dintr-un stat membru care implementează și proiectează o modalitate transfrontalieră* / aranjament transfrontalier. Poate face parte dintr-o asociație profesională (juridică, fiscală, de consultanță), dar nu e obligatoriu. Acolo unde se aplică o clauză legală a secretului profesional, obligația trece la **contribuabilul relevant** (beneficiarul aranjamentului respectiv). Contribuabilul relevant are obligație de raportare și dacă și-a construit *in house* acel aranjament ori dacă intermediarul său nu este înregistrat în UE.

Întreprinderea asociată – în linii mari se urmează definiția cunoscută, cu pragul de participare de 25% (capital/ drepturi de vot).

Secțiunea B - Semnele distinctive (în engleză „Hallmarks”) sunt considerate indicii ale unui potențial risc de evitare a obligațiilor fiscale (tax avoidance), sunt în număr de 18 și se regăsesc în anexa IV a Directivei (vezi tabelul alăturat).

Unele semne sunt cunoscute, fiind vorba

de *suspecții de serviciu* în lupta împotriva tax-avoidance: transferuri intra-grup de intangibile greu-de-evaluat, achiziționarea de companii pe pierdere, scheme-hibrid care duc la non-impozitare. Dar semne distinctive sunt considerate și circumstanțele în care se pun în practică diferite aranjamente (ex. lanțuri netransparente, clauze de confidențialitate).

Totuși, sunt semne, atunci când sunt încadrate la categoria generice, precum și o parte din cele specifice, care nu sunt luate în considerare decât dacă trec „**testul beneficiului principal**”. Ce înseamnă aceasta? „Testul se consideră a fi trecut dacă beneficiile principale pe care o persoană se poate aștepta în mod rezonabil să le obțină de pe urma unui aranjament, ținând seama de toți factorii și toate circumstanțele relevante, este obținerea unui avantaj fiscal”.

Secțiunea C - Prezentarea aranjamentului.

Sub incidența directivei, cad aranjamentele care vizează impozitele directe și se desfășoară între două sau mai multe state membre ori între un stat membru și unul din afara UE. Aranjamentele care fac obiectul raportării sunt doar acelea care includ cel puțin unul din cele 18 semne distinctive.

* Deși pentru varianta oficială în limba română s-a ales „modalitate transfrontalieră”, cred că „aranjament transfrontalier” reflectă mai bine originalul („cross-border arrangement”)

DAC6

**DECLARAȚIA INTERMEDIARULUI FISCAL
PRIVIND MODALITATEA TRANFRONTALIERĂ***

 Pentru uzul
Administrațiilor
fiscale din UE

A. Date de identificare

Intermediar	Nume	Reședința fiscală	CUI
-------------	------	-------------------	-----

Contribuabili relevanți	Nume	Data și locul nașterii (pers. fizice)	Reședința fiscală	CUI	Persoane asociate
----------------------------	------	--	----------------------	-----	----------------------

B. Detalii privind semnele distinctive ale modalității transfrontaliere raportate
C. Prezentarea pe scurt a modalității transfrontaliere și descrierea activităților economice relevante
D. Data primei etape de implementare a modalității transfrontaliere
E. Detalii privind dispozițiile naționale care constituie baza modalității transfrontaliere raportate
F. Valoarea modalității transfrontaliere raportate
G. Statul membru (UE) al contribuabilului relevant sau orice stat membru probabil să fie vizat
H. Alte persoane din statul membru probabil să fie afectate de modalitatea transfrontalieră raportată

* model de declarație cu titlu exclusiv de informare, pornind de la prevederile directivei 2018/822.
Până la jumătatea 2019, directiva nu a fost transpusă în legislația națională.

Este momentul să creștem suspansul și să amintim că statele membre au libertatea de la Bruxelles să mărească după plac sfera de raportare, putând include, spre exemplu și aranjamentele care se desfășoară la nivel național – așa au procedat Polonia și Germania. O altă libertate este în privința sancțiunilor care pot fi impuse pentru neraportare – aici Polonia este campioană detașată. În

spiritul formulărilor evazive din DAC 6, Bruxelles-ul a transmis doar că vrea sancțiuni „eficace, proporționale și cu efect de descurajare”. (Descurajarea a ce? – vezi textul alăturat)

Dar asta e o altă discuție. Pentru moment să observăm, așa cum ne invită și această secțiune, că descrierea trebuie să se concentreze tot pe clasică substanță economică a unei scheme/modalități/tranzacții etc. Pentru

interpretări legate de substanța economică – vezi caseta alăturată.

Secțiunea D - Data primei etape de implementare a aranjamentului este un reper foarte important: în principiu, de la această data curg cele 30 de zile în care trebuie să se facă raportarea. Dar acest termen va curge după 1 iulie 2020, când începe aplicarea legislației naționale care transpune directiva.

Cele 18 semne arătate în Anexa IV

Categorie	Semne distinctive (hallmarks)	Observații (1)
A. Semne generice legate de testul beneficiului principal	Contribuabilul relevant sau un participant se angajează să respecte confidențialitatea despre cum aranjamentul duce la un avantaj fiscal	Conceptul de confidențialitate este legat de secrete comerciale și know-how și nu se referă la secretul profesional
	Intermediarul este îndreptățit să primească un comision pentru aranjamentul respectiv	
	Aranjament cu documentație standardizată	Contractele bancare standardizate, de tipul ipotecilor, nu trebuie să fie raportate, întrucât avantajul fiscal este insignifiant față de avantajele principale (de ex. satisfacerea nevoii de locuință)
B. Semne specifice legate de testul beneficiului principal	Achiziționarea de pierderi	
	Convertirea veniturilor în capital	
	Tranzacții circulare care duc la spălarea de fonduri, cu implicarea unor entități fără funcție comercială primară	
C. Semne specifice legate de tranzacțiile transfrontaliere	Plăți transfrontaliere deductibile între persoane asociate, dacă: ● Destinatarul nu este rezident fiscal în nicio jurisdicție ● Jurisdicția destinatarului are o rată de profit zero sau aproape zero* ● Jurisdicția destinatarului este considerată necooperantă ● Plata este scutită integral de impozit sau beneficiază de un regim preferențial în jurisdicția destinatarului*.	Rată aproape zero – se referă la o rată nominală sub 1%
	Deduceri pentru aceeași amortizare a unui activ sunt solicitate în mai multe jurisdicții	
	Scutirea de la dubla impunere este solicitată în mai multe jurisdicții	
	Transfer de active în care suma tratată ca plătită diferă semnificativ între jurisdicții	
D. Semne specifice referitoare la schimbul automat de informații și la beneficiarii reali	Subminarea legislației de raportare referitoare la schimbul automat de informații	Pentru interpretare se recomandă ghidurile OECD
	Un lanț juridic sau de beneficiari reali lipsit de transparență, cu structuri care nu desfășoară o activitate economică semnificativă, susținută de personal, echipamente etc.	
E. Semne specifice referitoare la stabilirea prețurilor de transfer	Utilizarea unor norme unilaterale privind „sfera de siguranță”	„Norme unilaterale” sunt acelea care deviază de la consensul internațional consacrat în liniile directe de transfer pricing ale OECD
	Transfer de active necorporale dificil de evaluat, pentru că ● Nu există elemente comparabile fiabile ● Previziunile sau ipotezele în evaluarea activului sunt foarte nesigure	
	Transfer transfrontalier de funcții/riscuri/active în interiorul unui grup care duce la scăderea cu 50% a profitului înainte de dobânzi și impozite (EBIT)	Intragrup se referă la tranzacțiile între întreprinderi asociate, conform definiției din Directivă

Sursa – Anexa IV, DAC6

Notă: Cu albastru sunt identificate acele semne care pot fi luate în considerare numai dacă trec testul beneficiului principal

*prezența acestor condiții, necoroborată cu alte elemente, nu poate constitui un motiv pentru a concluziona că un aranjament trece testul beneficiului principal.

În cuprinsul acestui text, (1) arată trimitere la documentul din 28 septembrie Working Party IV – Direct Taxation, pregătit de aparatul de serviciu al Comisiei Europene pe marginea DAC6.



Dar cum directiva a intrat în vigoare la 25 iunie 2018, s-a mai impus și ca toate aranjamentele raportabile implementate după această dată să fie raportate până la 31 august 2020 (în perioada iulie-august). În toate materialele explicative (destul de puține, de altfel), Comisia s-a străduit (1) să ne transmită că „spre deosebire de DAC3, aici nu e vorba de aplicare retroactivă”. Și asta pentru că, legislația națională fiind cunoscută până la sfârșitul lui 2019, părțile interesate ar avea timp să afle de consecințele nerespectării acesteia. Bine că e vorba doar de DAC3 (schimbul de informații între administrații privind acordurile de preț în avans, cu aplicare din 2017)!

Secțiunea E - Detalii privind dispozițiile naționale care constituie baza aranjamentelor transfrontaliere raportate. Va fi una

Între artificial și avantaj. O „recomandare”

Pentru interpretarea noțiunii de avantaj fiscal, este utilă (1) revederea Recomandării Comisiei Europene din 6 decembrie 2012 privind planificarea fiscală agresivă. Acesta stabilește că „nu se iau în considerare acordurile artificiale sau seriile de acorduri artificiale care au fost introduse în scopul esențial de a evita impozitarea și care conduc la un avantaj fiscal. În scopuri fiscale, autoritățile naționale trebuie să trateze aceste acorduri în funcție de natura lor economică.”

Pentru a determina dacă acordul sau seria de acorduri este artificială, se urmărește: (a) caracterizarea juridică a diferitelor etape în care constă acordul este incompatibilă cu conținutul juridic al acordului ca întreg; (b) acordul sau seria de acorduri se derulează într-o manieră care în mod normal nu ar fi utilizată în cadrul unor practici comerciale considerate rezonabile; (c) acordul sau seria de acorduri include elemente care au efectul de a se compensa sau de a se anula reciproc; (d) tranzacțiile încheiate sunt circulare ca natură; (e) acordul sau seria de acorduri conduce la obținerea de avantaje fiscale semnificative, dar acest lucru nu se reflectă în riscurile comerciale asumate de contribuabil sau în fluxurile sale de numerar; (f) profitul preconizat înainte de impozitare este nesemnificativ în comparație cu valoarea avantajelor fiscale scontate.

din piesele de rezistență ale raportării, poate fi un indiciu, ca s-o spunem direct, pentru cât de repede va suna la ușa contribuabilului relevant un nou audit fiscal (relevant)!

Câteva întrebări (care vor fi) frecvente

● Am dat declarația. Care sunt... consecințele?

Comisia transmite că nu se prezumă intenția de tax avoidance, dar admite că autoritățile pot deschide investigații pe baza informațiilor. „Se pot identifica anumite aranjamente la care administrațiile fiscale să vrea să se uite cu mai multă atenție” (1). Comisia mai transmite că sancțiunile - care trebuie să fie „descurajante” - se aplică doar pentru încălcarea obligației de raportare și nu sunt sancțiuni legate de utilizarea aranjamentului, ca urmare a unui audit. Directiva menține suspansul arătând că „dacă o administrație fiscală nu reacționează la un aranjament transfrontalier care face obiectul raportării, aceasta nu implică acceptarea valabilității sau a tratamentului fiscal al respectivului aranjament”.

● Până la urmă, cine decide dacă aranjamentul fiscal este agresiv?

Așa cum despre *tax avoidance* se știe doar că înseamnă acțiuni de evitarea plății taxelor, fără să se încadreze la evaziune fiscală penală, nici aranjamentul fiscal agresiv (*aggressive tax arrangements*) nu are o definiție clară. S-a ales o definiție indirectă, prin intermediul semnelor distinctive, dar și acestea sunt, în mod deliberat, formulate de o manieră generală.

Așa se face că, practic, rămâne la latitudinea raportorului să-și identifice singur nivelul de „agresivitate” și dacă aranjamentul transfrontalier respectiv trebuie sau nu să fie raportat (situația este recunoscută, spre exemplu, de legislația olandeză de transpunere a Directivei).

● Și totuși, nu există un ghid european care să ne spună ce e voie și ce nu?

E puțin probabil că va exista așa ceva. Ghidurile explicative care au apărut la nivel național până acum (vezi Polonia și Germania) vin să sublinieze anumite aspecte specifice, chiar prin studii de caz, dar nu merg până la limitarea clară a marjelor de aplicare a noii legislații.

Iar Comisia a transmis (1) că „Directiva nu are nicio opțiune de stabilire a unei liste albe de aranjamente transfrontaliere care să nu fie nevoie să fie raportate”.

Astfel, supra-raportarea, primirea de informații date pe principiul „*să suflăm și-n iaurt*”

pare un risc asumat de autoritățile europene. Prin comparație, în Statele Unite, unde legislația similară de raportare există de aproape 20 de ani, s-a ales o abordare mai pragmatică, tocmai pentru reducerea supra-raportării: IRS a publicat o listă cu tipul de tranzacții tax-avoidance și a tranzacțiilor de interes pentru Fisc. Sau există baremuri pentru tranzacțiile care reclamă înregistrarea de pierderi.

● De ce să raportezi și aranjamente care, în mod evident, nu duc la un avantaj fiscal? Ce facem cu pierderile comerciale?

Mai întâi că, în ochii Fiscului, „evident” este oricum... discutabil. De altfel, chiar Directiva lasă loc de semne care nu e nevoie să fie corelate cu testul avantajului principal.

Dar și o administrație preocupată de relația cu plătitorul de taxe, precum HMRC - Marea Britanie, admite că „deși am încercat să fim la un minim povara administrativă, poți fi în situația de a ne spune despre scheme/modalități care să nu fie considerate tax avoidance (Ghidul DOTAS - Disclosure of tax avoidance schemes, actualizat 2018).

Un aspect controversat va rămâne acoperirea pierderilor. Mereu pot fi ridicate semne de întrebare dacă avantajul fiscal al deducerii este mai mare decât investiția în substanța economică, riscul real al investitorului. Este interesant de notat că, la întâlnirea din septembrie 2018 (1) cu experți din statele membre, specialiștii Comisiei au prezentat „mai multe exemple de cum să se aplice semnele distinctive din categoria B”. Exemplele nu au fost făcute și publice.

Până una-alta, poate fi de folos un test introdus de legislația britanică (DOTAS), introducerea în ecuație a unui ipotetic *observator informat*. Ce ar spune un observator independent care, fără să fie neapărat un specialist în taxe, a studiat cazul și circumstanțele relevante? Ar ajunge la concluzia că este puțin probabil ca un aranjament să fie comercializabil dacă nu ar fi însoțit și de probabilitatea obținerii unui avantaj fiscal? Atunci, cel mai probabil, acel aranjament trebuie să fie raportat.

● Este obligat să raporteze și intermediarul care oferă doar servicii de conformare fiscală?

În Directivă, definirea intermediarului se face într-un sens foarte larg. Intermediar este și cel care „știe sau ar fi rezonabil de așteptat să știe” că a ajutat la implementarea unei modalități care face obiectul raportării. Deloc surprinzător însă, definiția nu tratează și situațiile în care rolul intermediarului este limitat doar la cel de administrare sau

conformare fiscală. Răspunsul ține așadar de situațiile specifice de la caz la caz. Dacă serviciul de intermediere se referă doar la completarea declarațiilor, nu ar fi „rezonabil de așteptat” ca acel intermediar să știe de un aranjament raportabil.

Autoritățile poloneze au fost mai generoase la acest capitol și au stabilit că nu intră la raportabile servicii legate de conformare, litigii și servicii de transfer pricing și furnizate de intermediar în cadrul activității curente. Totuși această derogare nu se mai aplică dacă intermediarul a adus recomandări care au dus la apariția unui beneficiu fiscal. ■

Intermediari, strângeți rândurile (alături de clienți)!

Un efect, nepremeditat poate, al acestei Directive este că parteneriatul dintre intermediar (consultant, contabil, auditor, bancher, avocat) și client (contribuabilul relevant) va fi și mai... relevant acum. Pregătirea pentru jumătatea lui 2020 nu poate fi făcută decât împreună. Contribuabilul trebuie să-și dea acordul în privința clauzei de secret profesional care l-ar putea ține pe consultantul/contabilul său să dezvăluie date primite de la client. Spre exemplu, în baza statutului CCF, consultantul este obligat „să păstreze secretul profesional, care vizează toate informațiile și datele de orice tip, în orice formă și pe orice suport puse la dispoziție de client și documentația întocmită de consultant, precum și să le gestioneze și să le arhiveze corespunzător la sediul profesional”.

Așa cum arătam, dacă, sub imperiul secretului profesional, intermediarul poate să nu raporteze, atunci obligația trece direct la contribuabil/client.

E momentul ca împreună, contribuabilul și intermediarul să (re)ia la „bani mărunți” tot ce poate fi numit aranjament (trans-frontalier, până una-alta, dar încă nu am văzut forma finală a legislației interne!) pe care o aplică de la jumătatea anului 2018 încoace. Atenție, încă o dată, că sunt aspecte în care nu e vorba (aparent) de taxe și totuși sunt din categoria „de raportat”, în baza Directivei! Problematika „aranjamentelor” stă tot sub semnul clasic al analizei substanței economice, adecvării riscurilor cu funcțiunile și activele. Fiscalitatea modernă (europeană) devine aproape imposibilă fără colaborarea contribuabil-consultant/ intermediar. DAC 6 e încă o dovadă. Și nu e cea din urmă!

Instrumentul de analiză a rețelelor de tranzacții

Abstract: Amploarea crescândă a practicilor frauduloase legate de TVA în cadrul UE, în contextul europeanizării acestor practici, a determinat Comisia Europeană să prezinte pe 15 mai 2019 un comunicat privind stabilirea unui instrument informatic de analiză a rețelelor de tranzacții (TNA). Acest instrument le va permite statelor membre să facă rapid schimb de date cu privire la TVA și să prelucreze în comun aceste date, detectând astfel mai operativ rețelele suspecte.

Cuvinte cheie: instrumentul de analiză a rețelelor de tranzacții (TNA), Comisia Europeană, fraudarea TVA.

| Prof. univ. dr. Andrei DOBRESCU

Conform comunicatului din 15 mai al Comisiei Europene, fraudarea TVA este, alături de evaziunea fiscală, insolvențe, falimente și erori administrative principala cauză a pierderilor de venituri la bugetele statelor membre. Dintre măsurile recente luate de Comisia Europeană împotriva fraudării TVA face parte și elaborarea **Instrumentului informatic de analiză a rețelelor de tranzacții (Transaction Network Analysis-TNA)**. Necesitatea urgentării elaborării unui astfel de instrument a fost amplificată de rezultatele unor anchete recente din presă care au scos din nou în evidență costurile uriașe ale fraudei în domeniul TVA pentru finanțele publice, precum și faptul că grupurile infracționale se îmbogățesc pe seama contribuabililor onești. Conform opiniei inițiatorilor săi, TNA face parte din eforturile susținute ale Comisiei de a institui un sistem de TVA modern și invulnerabil la fraude.

În legătură cu acest instrument Pierre Moscovici, comisarul pentru afaceri economice și financiare, impozitare și vamă, declara: „*Frauda în domeniul TVA este una dintre marile probleme cu care se confruntă în prezent finanțele noastre publice, iar eradicarea sa ar trebui să fie o prioritate pentru guvernele din UE. Acest nou instrument va mări viteza cu care autoritățile pot descoperi activitățile suspecte și acționa în consecință. Progresele înregistrate nu înseamnă însă că este mai puțin necesar să se realizeze o reformă*

mai profundă și mai radicală a sistemului de TVA al UE, astfel încât să se asigure că acesta poate face față volumului mare de schimburi comerciale care au loc la nivel transfrontalier în spațiul UE”.

Dat fiind faptul că fraudă în domeniul TVA se poate produce extrem de rapid, este cu atât mai important ca statele membre să dispună de mijloacele necesare pentru a acționa cât mai prompt și mai eficient posibil. Instrumentul TNA, pe care statele membre îl utilizează începând cu 19 mai 2019, permite accesul rapid și ușor al autorităților fiscale la informații privind tranzacțiile transfrontaliere, făcând astfel posibilă intervenția rapidă în cazul în care se depistează o eventuală fraudă în materie de TVA. Acest instrument informatic, dezvoltat printr-o colaborare strânsă între statele membre și Comisie, permite, de asemenea, o cooperare mult mai apropiată și între experții rețelei UE din domeniul antifraudă („Eurofisc”) în legătură cu analiza în comun a informațiilor, astfel încât fraudele de tip „carusel”¹ privind TVA să poată fi detectate și interceptate cât mai rapid și mai eficient posibil. Conform opiniei Comisiei Europene TNA va stimula cooperarea și schimbul de informații dintre autoritățile fiscale naționale, permițându-le funcționarilor Eurofisc să verifice informațiile în raport cu cazierile judiciare, bazele de date și informațiile deținute de Europol și OLAF, agenția antifraudă a UE, și să coordoneze anchetele transfrontaliere.

Pentru o mai bună detectare și sancționare a fraudei fiscale atât UE, cât și unele dintre statele membre au în vedere și următoarele măsuri:

- suspendarea de către unele state membre a CUI și declanșarea unor anchete penale pentru societățile comerciale implicate în scheme tip carusel;
- un dispozitiv la nivel european care să interzică, începând cu 2021, înregistrarea ca plătitori de TVA în fiecare stat de consum a prestatarilor suspecți de fraudarea TVA;
- un soft comun pentru operaționalizarea schimbului de date între autoritățile vamale și cele fiscale;
- armonizarea procedurilor de control la nivel european, inclusiv declanșarea unor controale coordonate la societățile înregistrate în mai multe state membre;
- obligativitatea facturării electronice inițial în tranzacțiile interne din fiecare stat membru și ulterior și în tranzacțiile transfrontaliere;
- revizuirea de către statele membre a listei paradisurilor fiscale pentru a o face mai „pertinentă”. Miniștrii de Finanțe ai UE au votat în martie 2019 lista actualizată a paradisurilor fiscale. Noua listă s-a triplat, după ce au fost adăugate încă 10 jurisdicții. Se au în vedere acele state și jurisdicții care nu ar face suficient pentru a combate spălarea banilor și finanțarea terorismului. Această listă a teritoriilor non cooperante (denumirea sa oficială) este la ora actuală bazată doar pe criteriul cooperării administrative. ►

1. Frauda „carusel” este o tehnică constând în înființarea de societăți comerciale în mai multe state membre pentru a obține într-unul din ele rambursarea unei taxe care n-a fost niciodată achitată în amonte în lanțul tranzacțiilor sau pentru a reduce suma TVA care trebuie plătită.

Unele state membre doresc chiar să meargă mai departe integrând criteriile reținute de UE (transparența fiscală, echitatea fiscală și punerea în practică a planului de luptă împotriva optimizării fiscale – planul BEPS). Ca urmare a includerii pe listă, băncile și alte entități supuse normelor UE de combatere a spălării banilor vor trebui să aplice controale mai aprofundate (due diligence) în legătură cu operațiunile financiare în care sunt implicați clienți și instituții financiare din aceste țări terțe cu grad înalt de risc, pentru mai buna identificare a fluxurilor financiare suspecte.

- o listă neagră cu agenții economici care nu respectă reglementările în vigoare în materie de TVA și care vor fi supuși la amenzi substanțiale în cazul depistării unor tranzacții frauduloase (este vorba, pe de o parte de firmele care facturează ilegal fără TVA și pe de altă parte de firmele care, deși includ TVA în preț nu o varsă la buget);

- obligativitatea ținerii unui registru electronic de către toți antreprenorii pentru toate coletele primite prin internet de la vânzători necunoscuți sau, neînregistrați ca plătitori de TVA, în cazul expedierilor din UE;

- explorarea datelor și descoperirea cunoștințelor („data mining”). Acesta este un ansamblu de metode și algoritmi destinat explorării și analizei unor volume mari de date în vederea deducerii de informații utile pentru asistarea deciziilor. Ceea ce se explorează prin data mining sunt colecții de date disponibile, provenite din surse interne ale organizației, la care se adaugă datele provenite din diverse alte surse externe. Această tehnică folosită deja din 2014 pentru persoane juridice și testată de la sfârșitul lui 2017 și pe persoane fizice permite, cu ajutorul unor softuri specializate, detectarea dosarelor cu risc pentru informațiile de natură fiscală, ceea ce presupune însă investiții în echipamente și softuri de ordinul zecilor de milioane de euro, un capitol sensibil pentru administrațiile fiscale din estul Europei.

Obiectivul, la nivel european, este ca explorarea (minarea) datelor să stea la originea majorității controalelor fiscale până în 2021.

- revizuirea regulilor privind platformele online de tip Airbnb care vor fi obligate să transmită automat administrațiilor fiscale veniturile utilizatorilor lor pentru a se asigura că nu sunt folosite de cei care evită plata impozitelor. Urmează ca fiecare stat membru să stabilească: platformele online vizate, informațiile care trebuie transmise de acestea și pragurile anuale pe fiecare platformă (unele state membre au stabilit deja aceste praguri la 3.000 euro și 20 de tranzacții).



Această obligație nu se va aplica activităților exonerate de plata impozitelor. Revizuirea regulilor privind platformele online va contribui la accelerarea schimbului de informații între administrațiile fiscale având ca obiectiv focusarea controalelor pe cazurile cu cele mai mari suspiciuni de fraudă;

- stabilirea de sancțiuni administrative pentru *terții complici* la fraudă fiscală și socială (cabinete de avocatură, firme de consultanță etc.) care dezvoltă regimuri fiscale frauduloase sau abuzive. Acești intermediari care, conform părerii Comisiei europene, profită de regimul juridic interpretabil existent în majoritatea statelor membre, se vor putea trezi cu amenzi plecând de la 10.000 euro și până la 50% din onorariul primit;

- recurgerea la practica americană „name and shame” (listă a rușinii în traducere liberă) constând în publicarea numelui fraudatorilor, ca factor de descurajare, în presă sau pe internet, se va face doar pentru cauzele cele mai grave, obligatoriu în cazul condam-

nărilor penale definitive, cu acordul instanței de judecată, pe principiul conform căruia opinia publică trebuie să cunoască numele celor care caută să se exonereze de la plata obligațiilor fiscale legitime.

- aplicarea procedurii de a pleda vinovat în cazul fraudatorilor urmăriți penal și dispuși să-și recunoască greșala. Persoanele în cauză vor putea astfel evita un proces acceptând pedeapsa propusă de parchet. Această soluție având ca scop accelerarea procedurilor și îmbunătățirea rezultatelor luptei contra fraudei fiscale nu va împiedica, dacă va fi cazul, publicarea numelui fraudatorilor;

- îmbunătățirea procedurii de prelevare la sursă a TVA în cazul achizițiilor de la companiile străine (să nu uităm că mulți dintre cei scandalizați de optimizarea și fraudă fiscală practicate de aceste companii sunt în același timp consumatori ai companiilor respective);

- aplicarea începând cu 2020 în loc de 2021 a prevederilor Directivei 2017/2455 pentru prestările de servicii și vânzările de bunuri



la distanță indiferent de valoare (și nu doar până la 150 de euro cum prevede directiva);
 ● încercările de înlocuire a unanimității cu majoritatea calificată în luarea deciziilor privind fiscalitatea.

Deși măsurile de combatere a fraudării TVA au fost primite favorabil de toate statele membre, există totuși și o serie de rețineri manifestate atât de unele agenții de specialitate, cât și de mai mulți analiști privind urmările aplicării acestor măsuri, ca și a măsurilor de combatere a fraudei fiscale, în general, în formele propuse de Comisia Europeană. Astfel, s-ar putea ca aceste măsuri să afecteze mai mult companiile de bună credință decât pe cele frauduloase prin mărirea costurilor și alocarea suplimentară de resurse pentru a îndeplini cerințele legale. Prin urmare, nu este exclus ca o serie de societăți comerciale să considere că cel mai mare impact al luptei împotriva fraudării TVA resimțit în activitatea lor ar putea fi in-

duș de măsurile legislative și administrative ale autorităților luate tocmai cu scopul de a combate fenomenul și, implicit, de a sprijini contribuabilii corecți.

Un alt aspect discutabil este cel referitor la sancționarea unor companii, ca urmare a relațiilor cu parteneri frauduloși cărora nu le-au cunoscut intențiile. În astfel de cazuri chiar dacă este dovedită lipsa complicității, dar partenerul fraudulos a dispărut sau a intrat în insolvență, administrația fiscală se va îndrepta împotriva companiilor respective. Sarcina administrației fiscale este recuperarea prejudiciului, chiar dacă nu există dovezi privind implicarea în fraudă a unei companii. Din punct de vedere teoretic o soluție pentru rezolvarea unor astfel de cazuri ar fi coerența între jurisprudența administrativă și cea penală. Dificultatea realizării unei astfel de coerențe este că cele două jurisdicții sunt independente, nici una dintre ele neputând să primeze asupra celeilalte.

Un subiect de discuție îl constituie și rolul noului parchet european în combaterea criminalității transfrontaliere inclusiv fraudarea TVA. Exercițarea activității sale ridică o serie de probleme complexe în materie de buget, independență și chiar de competență. Concret, procurorul european va putea declanșa urmărirea și conduce ancheta, dar persoanele urmărite sunt deferite jurisdicțiilor naționale și nu Curții europene de justiție. În măsura în care este vorba de o competență partajată, articularea cu dreptul intern trebuie definită precis, cu atât mai mult cu cât chiar dacă fraudă este la nivel european, compensarea daunelor trebuie făcută în favoarea administrațiilor fiscale din statele care suferă pierderile. Întrucât în jurisdicțiile europene interpretările privind formele fraudei fiscale sunt diferite, iar tratamentul nu este peste tot același se impune o coordonare sporită la toate nivelele. În acest context se are în vedere și stabilirea unei cooperări strânse între acest parchet și serviciile de informații din fiecare stat membru.

Unele state membre caută să implice și băncile în procesul de stopare a fraudării TVA. Este vorba de procedeul TVA „scindate” prin care banca varsă direct la bugetul de stat TVA creditând întreprinderea doar cu suma netă a tranzacției. Deocamdată însă băncile nu și-au manifestat interesul pentru această procedură.

Concluzie. Instrumentul TNA împotriva fraudării TVA se înscrie, alături de alte măsuri, în lupta împotriva fraudei și evaziunii fiscale datorată mai multor cauze: comportament fraudulos, erori de calcul, falimente, proceduri de insolvență etc. Întrebarea care se pune este dacă problematica fraudării TVA din tranzacții transfrontaliere justifică măsuri și metode specifice pe lângă cele uzuale. Și care este natura dispozitivelor avute în vedere? Aceasta presupune, de asemenea și evaluarea costurilor generate de măsurile respective atât pentru finanțele publice, cât și pentru întreprinderi.

Bibliografie

Comisia Europeană – Comunicat de presă din 15 mai 2019: *Fraudă în domeniul TVA: un nou instrument vine în ajutorul statelor membre pentru a combate infracțiunile și a recupera miliarde.*

Aurel Drăgan, *Survey: Fight against VAT fraud more likely to affect good companies than fraudulent ones*, PwC România, 28.05.2019. ■

ÎNTRE TEORIA ȘI PRACTICA PREȚURILOR DE TRANSFER

Selectarea părții testate

Abstract: Prețurile de transfer reprezintă un subiect din ce în ce mai important pentru societățile multinaționale care își desfășoară activitatea pe teritoriul României. Ultimii 10 ani ne arată că interesul tuturor în această zonă a crescut semnificativ, iar abordarea și conduita multinaționalelor s-a transformat vizibil. Pe de altă parte, și abordarea echipelor de control s-a transformat în ultimii ani, iar orice abateri de la principiile prețurilor de transfer sunt ferm sancționate.

Cuvinte cheie: prețuri de transfer, documentare, analiză, tranzacție, profit, inspecție fiscală, risc, OCDE, BEPS.

| Alexandra ION, Manager Transfer Pricing - KPMG România

Care este teoria?

Prețurile de transfer au în vedere determinarea nivelului la care părți independente ar tranzacționa bunuri, ar factura servicii și redevențe sau ar acorda finanțare. Este universal cunoscut faptul că, prin definiție, grupurile multinaționale folosesc condiții specifice și utilizează sinergii pe care alte societăți, într-un context de independență, nu le-ar folosi. Pe de altă parte, aceste sinergii ar putea fi folosite cu intenție pentru a crea un avantaj fiscal în anumite țări (spre exemplu: o bază impozabilă mai mică pentru o societate aflată într-o jurisdicție cu un nivel ridicat de impozitare). Cu siguranță am auzit cu toții despre „mitul” multinaționalelor care înregistrează venituri de miliarde, dar care, la finalul perioadei de raportare, plătesc taxe minime în țara de la care absoarbe aceste venituri. Astfel, pentru a nu denatura baza impozabilă și, implicit, pentru a nu denatura nivelul de taxe și impozite datorate de societățile care fac parte din grupuri multinaționale, este importantă analiza și documentarea principiilor prețurilor de transfer.

Însă, v-ați întrebat vreodată cum se face această analiză? Să luăm un exemplu simplu:

o tranzacție de vânzare de bunuri de la societatea A (o societate producătoare dintr-o țară a Uniunii Europene), la societatea B (o entitate cu rol de cumpărător-revânzător, responsabilă de dezvoltarea vânzărilor produselor grupului pe piața din România).

Pentru a determina rezonabilitatea principiilor prețurilor de transfer în tranzacția de vânzare de bunuri descrisă simplist mai sus, avem mai multe alternative, printre care și:

1. testarea marjei de profit pe care societatea A o obține din vânzarea de bunuri către societatea B (de regulă, marja preferată a fi testată este marja netă, adică rezultatul obținut de societate după alocarea tuturor cheltuielilor directe și indirecte aferente activității de vânzare de bunuri), sau
2. testarea marjei de profit pe care societatea B o obține din activitatea de revânzare a produselor către diverși clienți independenți (produse anterior cumpărate de la societatea afiliată A).

Care din cele 2 alternative de analiză ar fi mai potrivită? Pe cine să testez? Pe societatea A? Sau pe societatea B? Sau ambele

societăți? Legislația internă nu furnizează instrucțiuni detaliate în acest sens, în schimb liniile directoare în materie de prețuri de transfer ale Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică („OCDE”) definesc regula generală. Astfel, partea testată este societatea pentru care se pot identifica date sigure despre tranzacțiile cele mai strâns comparabile, iar aceasta va presupune adesea selectarea celei mai puțin complexe societăți afiliate dintre companiile implicate în tranzacție. Cu alte cuvinte, pentru tranzacția de vânzare de bunuri din exemplul de mai sus, ar trebui să determinăm care este cea mai puțin complexă societate: aceasta este însă producătorul A sau distribuitorul B?

Ce se întâmplă în practică?

Pentru că mediul fiscal și legislativ din România este într-o continuă schimbare, de multe ori apar semne de întrebare sau neclarități cu privire la aplicarea legislației în materie de prețuri de transfer. Legislația română nu include linii directoare normative privind stabilirea prețurilor de transfer, ci mai degrabă principii care trebuie interpretate și urmate. Ca atare, documentarea din perspectiva prețurilor de transfer devine, într-o anumită măsură, subiectivă. Având în vedere acest caracter subiectiv al analizelor efectuate din perspectiva prețurilor de transfer, apare în permanență întrebarea dacă, argumentele aduse de contribuabil în documentația pregătită, vor fi pe deplin acceptate de toți reprezentanții autorităților fiscale din România.



Astfel, în cazul în care partea testată este societatea aflată într-o țară din afara României, în general echipa de inspecție fiscală tinde să respingă analiza invocând faptul că societățile comparabile din studiul de comparabilitate nu întrunesc condițiile pentru a fi incluse în analiză și, mai ales, invocând volumul limitat de date și imposibilitatea echipei de inspecție fiscală de a „valida” datele financiare/ detaliile tranzacțiilor unor societăți aflate într-o jurisdicție fiscală străină. Astfel, în general, echipele de inspecție fiscală tind să aplice metoda marjei nete prin testarea contribuabilului român, chiar dacă acesta nu este entitatea mai puțin complexă din cadrul tranzacției. Pe de altă parte, la nivelul contribuabililor, întâlnim adesea modele de prețuri de transfer unitar aplicabile la nivelul întregului grup, modele care se bazează pe testarea spre exemplu, a producătorilor (în rolul lor de entități mai puțin complexe), în detrimentul unor distribuitori care au calitatea de antreprenori care își asumă funcții și riscuri depline, aceștia fiind și cele mai complexe structuri din cadrul grupului. Astfel, aceștia îndeplinesc funcții cu valoare adăugată și, își asumă riscuri care pot conduce chiar la înregistrarea de pierderi. Totodată, aceștia pot păstra profiturile reziduale de pe lângă, întrucât acestea corespund nivelului crescut al riscurilor asumate.

Analiza funcțională și nivelul de remunerație așteptat

Pentru o mai bună înțelegere, prezentăm în figura următoare trei tipuri de producători consacrați în domeniul prețurilor de transfer, cu câteva exemple de funcții și riscuri asumate de către aceștia. Pe axa verticală se observă că nivelul profitului așteptat este pe măsura gradului de complexitate al funcțiilor și riscurilor asumate.

Așa cum se poate observa din figura de mai jos, din perspectiva prețurilor de transfer, încadrăm producătorii în următoarele categorii:

- producător în regim lohn,
- producător cu funcții și riscuri limitate, și
- producător cu funcții și riscuri depline.

Astfel, pornim de la exemplul de mai sus și, la o primă vedere, societatea producătoare ar trebui să fie, în teorie, mai complexă decât un vânzător. Pe de altă parte, dacă realizăm o analiză funcțională detaliată pentru această tranzacție, putem constata că nu este chiar așa, în condițiile în care:

- procesul de producție al societății A nu este unul extrem de complex și nici nu folosește un know-how specific, nu folosește patente/ licențe de producție sau orice altă formă de proprietate intelectuală.

- procesul de producție al societății A nu folosește servicii de inginerie complexe, nu folosește activități de design, proiectare sau arhitectură de produs;

- societatea A nu este responsabilă de găsirea (principalilor) furnizori de materie primă necesară activității de producție (grupul fiind cel implicat în procesul de găsire al celor mai potriviți furnizori, atât din perspectiva calității, cât și din perspectiva celor mai bune prețuri);

- societatea A nu realizează activități de cercetare-dezvoltare, nu realizează activități de marketing și nici nu are echipă de vânzări, nu își asumă riscul de neîncasare a produselor finite sau riscul de stoc asociat învechirii sau deteriorării produselor finite (întrucât produsele fabricate sunt livrate imediat către beneficiar).

În concluzie, societatea A realizează activități de producție la comandă, în beneficiul societății din România.

Potrivit principiilor de prețuri de transfer, un producător la comandă este definit, în general, de funcții și riscuri limitate, iar remunerația acestuia ar trebui să fie pe măsură. Așa cum menționam și mai sus, compensația/ remunerația ar trebui să reflecte funcțiile pe care le efectuează fiecare parte implicată ▶

PROFIT AȘTEPTAT

- Nu deține dreptul de proprietate asupra materiilor prime
- Își asumă riscuri limitate
- Nu este responsabil de planificarea producției și nici de găsirea furnizorilor (așa numitul proces de „procurement”, în limba engleză)
- Nu are active intangibile valoroase, ci doar activități de producție de rutină
- Operează de regulă în baza unui volum garantat al comenzilor
- Nu își asumă răspunderea pentru controlul de calitate, logistică, vânzări sau colectarea creanțelor
- Produsele finite sunt de regulă trimise direct către depozitul proprietarului bunurilor și acesta este responsabil pentru distribuția lor ulterioară
- Nu deține dreptul de proprietate asupra produselor finite

Producător în regim lohn

- Deține dreptul de proprietate asupra materiilor prime și a produselor finite rezultate din procesul de producție
- Nu deține de sine stătător active intangibile valoroase, nu este implicat în activități de cercetare-dezvoltare
- Lucrează pe bază de comandă în beneficiul entității care lansează comenzile
- Nu ia deciziile aferente activității de „procurement” și logistică, iar planificarea producției este realizată de entitatea care lansează comanda

Producător cu funcții și riscuri limitate

- Este în general responsabil de a fi la curent cu tehnologia necesară producției, cu mentenanța echipamentelor de producție și procedurilor în așa fel încât să rămână competitiv și să respecte calitatea promisă a produselor finite

Producător cu funcții și riscuri depline

- Deține dreptul de proprietate asupra materiilor prime și produselor finite
- Își asumă găsirea și menținerea celor mai potriviți furnizori (activitatea de „procurement”), decizii de design și inginerie, folosește intangibile de tipul know-how-ului de producție, patente, realizează activități de cercetare-dezvoltare
- Este responsabil de planificarea producției, de standardele de producție și calitate, de cerințele de mediu, depozitare și logistică, de vânzarea produselor finite, de gestionarea relației cu clienții, își asumă riscul stocurilor, riscul de piață, riscul de garanție asupra produselor fabricate.

Gradul de funcții, riscuri și active



în tranzație, ținând cont de activele utilizate și de riscurile asumate.

Astfel, cu cât societatea are funcții, riscuri și active mai complexe, cu atât remunerația/profitabilitatea obținută de către societate ar trebui să fie mai mare, respectiv cu cât societatea are funcții, riscuri și active mai puțin complexe sau limitate, cu atât remunerația/profitabilitatea obținută de societate ar trebui să fie mai mică.

Un exemplu foarte relevant în acest sens este menționat și de ghidul OCDE în materie de prețuri de transfer, astfel: când un distribuitor își asumă responsabilitatea pentru marketing și publicitate, riscându-și resursele proprii în aceste activități, el va avea dreptul la venituri previzionate din activitate proporțional mai mari, iar condițiile tranzației vor fi diferite decât dacă respectivul distribuitor ar fi acționat doar ca un agent, căruia i se rambursează costurile și primește un venit corespunzător respectivei activități. Similar, un producător contractat, care nu își asumă riscuri semnificative, va avea dreptul doar la un venit limitat.

Cu alte cuvinte, remunerația/ marja de profit așteptată în urma derulării unei activități, se stabilește direct proporțional cu gradul de funcții îndeplinite, riscuri asumate și active folosite. Cu cât o entitate este mai complexă din punct de vedere funcțional, cu atât aceasta va fi îndreptățită la o remunerație/profit cât mai mare (cazul producătorului cu funcții și riscuri depline ilustrat în figura de mai sus), iar cu cât o entitate este caracterizată de un profil funcțional mai simplu, aceasta va fi îndreptățită la o remunerație/

profit mai redus, pe măsura funcțiilor, riscurilor și activelor aferente (cazul producătorului în regim lohn din figura de mai sus).

În ceea ce privește distribuitorul, adică societatea B din exemplul de mai sus, la o analiză detaliată, constatăm că:

- aceasta are autonomie deplină pentru definirea și realizarea strategiei pe teritoriul său și, ca atare, își asumă pe deplin toate funcțiile și suportă toate riscurile legate de dezvoltarea afacerii în teritoriu.
- societatea B este responsabilă pentru gestionarea produselor și a brandurilor comerciale în teritoriul său. Societatea B determină mixul de produse potrivite pentru a fi comercializate în teritoriu (alege ce produse să distribuie pe piață sau nu),
- societatea B alocă resurse importante pentru marketing, pentru investiții de promovare (inclusiv campanii de eșantionare, comercializare și materiale pentru punctele de vânzare și pentru investiții publicitare),
- societatea B gestionează canalele de distribuție și este responsabilă pentru negocierile comerciale și pentru stabilirea prețurilor produselor.

Societatea B funcționează astfel precum un antreprenor pe piața locală. Aceasta înseamnă, în special, că societatea are un nivel ridicat de risc și că aceasta păstrează profitul sau pierderea reziduală rămasă după ce a remunerat entitățile afiliate care îi furnizează serviciile de producție sau alte servicii complementare.

Astfel, în cadrul exemplului de mai sus, s-ar putea determina în mod rezonabil ca partea

testată, respectiv partea mai puțin complexă, să fie societatea producătoare, respectiv societatea A.

Alte aspecte de avut în vedere – relația contractuală dintre părți ar trebui să poată susține profilul funcțional și activitățile realizate de cele două societăți afiliate

Obligațiile contractuale ale părților reprezintă o parte importantă a analizei funcționale, respectiv a raționamentului de selecție a părții testate. Contractul dintre părți reprezintă un punct esențial de plecare în stabilirea relațiilor dintre cele două societăți afiliate. Cu toate acestea, pentru o analiză relevantă, este întotdeauna important de examinat comportamentul părților, independent de clauzele contractuale. Aceasta pentru că, o alocare a unor funcții și riscuri doar pe hârtie nu va corespunde niciodată unui mecanism just de analiză.

Concluzie. Cel mai recent ghid OCDE în materie de prețuri de transfer, precum și inițiativele BEPS¹ se concentrează pe obținerea unei înțelegeri profunde cu privire la elementele cheie care influențează activitatea societăților afiliate, cu precădere asupra elementelor care generează valoarea adăugată și profitul în întreg lanțul de tranzaționare. Astfel, acest profit trebuie corelat întotdeauna cu valoarea creată, dar și cu funcțiile îndeplinite, riscurile asumate și activele folosite de societățile afiliate. Astfel, analiza funcțiilor realizate, riscurilor asumate și a activelor deținute are o importanță majoră în determinarea rezonabilității principiului de piață. ■

1. BEPS = Base Erosion and Profit Shifting, adică erodarea bazei impozabile și mutarea profiturilor

Digitalizarea administrației fiscale

Abstract: Digitalizarea, ca proces din ce în ce mai dezbătut în ultima perioadă, pune accent pe eficientizarea și optimizarea proceselor prin integrarea tehnologiei în activitățile curente. Acest concept, prin intermediul beneficiilor cumulate pe care le generează, ar trebui să fie un deziderat atât pentru companii, cât și pentru administrația fiscală.

Cuvinte cheie: autorități fiscale, digitalizare, tehnologie, evoluția sistemelor informatice.

Cristina **SPIRESCU**, Manager Impozite Directe - Tax and Legal KPMG România
Andreea **IGNĂTESCU**, Consultant Impozite Directe - Tax and Legal KPMG România

In Singapore, de exemplu, mai mult de 1,3 milioane de declarații fiscale sunt pregătite automat de autoritățile fiscale. De asemenea, începând cu 2014, autoritățile fiscale din Singapore utilizează tehnica Text-Mining, ce analizează conținutul mesajelor electronice primite de la contribuabili. Scopul acestei analize este de a identifica nelămuririle întâlnite de contribuabili odată cu schimbările legislative, de a identifica modele de comportament al contribuabililor și probleme ce nu ar putea fi observate decât prin utilizarea tehnicilor de analiză avansată a datelor (en: advanced data analysis technique).

De asemenea, un număr tot mai mare de administrații fiscale la nivel global folosesc **SAF-T (Standard Audit File for Tax)** sau alte sisteme similare pentru raportare și depunerea de date financiare, cât și facturarea electronică, ca pe un mod de obținere al informațiilor fiscale legate de tranzacții și de efectuare a propriilor determinări ale obligațiilor fiscale ale contribuabililor.

Un alt exemplu relevant este acela al țărilor din America Latină. Tocmai problemele cu lupta generalizată împotriva sărăciei extreme și a evaziunii fiscale au reprezentat presiuni care au condus către dorința de a avea o administrație fiscală care să îmbunătățească conformarea fiscală, să reducă evaziunea fiscală și care să crească gradul de colectare. Pentru a aduce către realitate un astfel de deziderat, a existat o singură soluție: tehnologizarea și digitalizarea radicală a administrației fiscale. Astfel, în ultimii ani, statele din America Latină au ajuns a fi considerate drept pionere în ceea ce privește digitalizarea administrației fiscale.

În cazul specific al Braziliei, sistemul fiscal al acestui stat este unul dintre cele mai com-

plexe din lume. Există 3 paliere în ierarhia publică (federal, național și municipal), guvernate din reguli ce sunt într-o continuă mișcare din cauza frecventelor schimbări legislative. Însă, Guvernul Federal a investit în tehnologia necesară pentru a armoniza și integra universul solicitărilor și obligațiilor fiscale.

Este vorba de **Sistemul Public Electronic de Contabilitate Primară** (denumit în continuare **SPED**, conform acronimului portughez), ce solicită ca plătitorii de impozit pe profit din Brazilia să înregistreze electronic la autoritățile fiscale fiecare operațiune contabilă și fiscală desfășurată. Rafinarea și analiza informației de către autoritățile fiscale din Brazilia ajunge, astfel, la nivelul fiecărui document / gestiune a bunurilor / fluxul de producție etc.

O parte importantă a **SPED** este **Factura electronică** (portugheză: Nota Fiscal Eletrônica – NF-e), aceasta reprezentând un document fiscal digital, emis și stocat electronic de fiecare dată când o tranzacție are loc. Scopul acestui document este să evidențieze toate operațiunile desfășurate, a căror validitate este garantată de semnătura digitală a emitentului, dar și de autorizația de emitere emisă de administrația fiscală de care aparține contribuabilul. Spre exemplu, fără această autorizație a administrației fiscale, bunurile nu pot fi transportate către clientul final. Prin urmare, autoritățile au acces la facturile emise de furnizori chiar înainte ca beneficiarii acestora să le fi primit, acesta fiind și cazul Mexicului, al Columbiei și al Spaniei.

Astfel, sistemul **SPED** permite autorităților fiscale să efectueze verificări încrucișate în cadrul informației colectate, permițând observarea discrepanțelor între declarațiile

furnizorilor și a beneficiarilor, tendințele emergente precum și variabilele ce nu ar putea fi explicate – toate acestea cu mare eficiență și agilitate, utilizând concepte de **Data & Analytics** ca **Text-Mining**, **Machine learning** sau altele similare.

SPED este văzut drept o schimbare revoluționară în cadrul tranziției relației dintre autorități și contribuabili, de la un model tradițional de administrare fiscală la un model digital, și a îmbunătățit imaginea Braziliei în ochii comunității internaționale.

Deși România are cea mai mare viteză de internet din UE și mulți specialiști IT în economie, în ceea ce privește parcursul autorităților fiscale române în etapa modernizării și digitalizării, în ultimii ani au avut loc mai multe inițiative în acest sens, însă fără un rezultat notabil.

Astfel, o inițiativă de referință a fost **Proiectul de Modernizare a Administrației Fiscale**, desfășurat în perioada 2013-2018, în parteneriat cu Banca Mondială, în valoare de 70 milioane Euro. Dată fiind evoluția complet ineficientă a acestui proiect, s-a decis încheierea acestuia, în noiembrie 2017.

Astfel, România rămâne adeptă **modelului tradițional de administrație fiscală**, contribuabilul având responsabilitatea de a obține și prelucra informațiile contabil-financiare, de a le analiza și de a pregăti în baza lor calculele fiscale, de a întocmi declarațiile fiscale și de a le depune, ulterior, la autoritatea fiscală. În urma acestor etape și a informațiilor primite, autoritățile fiscale efectuează analiza de risc a contribuabililor și decid selectarea acestora spre a fi supuși unei inspecții fiscale. De asemenea, interacțiunea dintre contribuabili și autoritățile fiscale este prezentă la un nivel considerabil, foarte des constând în vizite la autoritățile fiscale sau depunerea documentelor în format fizic (pe hârtie). ►



Având în vedere cele de mai sus, nu sunt de mirare nici problemele pe care, în prezent, contribuabilii le întâmpină în interacțiunile electronice cu ANAF. Un ultim elocvent exemplu ar fi prelungirea termenului pentru depunerea Declarației Unice (*Declarația unică pentru impozit pe venit și contribuții sociale datorate de persoane fizice*) de la 15 martie 2019 până la 31 iulie 2019. Unul dintre motivele acestei extinderi, a fost, printre altele, și imposibilitatea serverelor și sistemelor IT ale ANAF de a face față volumului de solicitări / prelucrări de documente.

Este clar, însă, că România ar trebui mai degrabă să încerce să se îndrepte către **modelul digital de administrație fiscală**, model în care departamentul informatic ar juca un rol important în etapele procesului, datele contabil-financiare fiind extrase direct din sistemele informatice. Ulterior, aceste date și informații (în volume semnificative) ar fi transmise aproape în timp real către autoritățile competente, care au responsabilitatea de a verifica și reconcilia datele transmise de contribuabil, inclusiv operând verificări încrucișate cu datele oferite de furnizorul/clientul contribuabilului respectiv. În cazul

identificării unor discrepanțe, acestea sunt transmise contribuabilului, iar în baza acestora, autoritățile fiscale ar decide inițierea inspecțiilor fiscale.

Se pare că intenția ANAF este de a introduce până la finele anului 2020, pentru toți operatorii economici, SAF-T, amintit la începutul acestui articol. Astfel, înseamnă că firmele vor pune la dispoziția Fiscului informații, iar acesta le va monitoriza și aprecia dacă mai sunt sau nu necesare controale, inclusiv pentru rambursări de taxe.

Statele ce se îndreaptă spre modelul digital, cu precădere statele din America Latină, după cum este menționat mai sus, s-au orientat spre trei paliere și asta ar trebui să facă și România:

1. au investit în platforme de tip „Big Data” pentru a facilita transmiterea de către contribuabili de date voluminoase,
2. au construit modele de analiză a informațiilor de tip „Big Data” pentru a crește gradul de conformare și a limita fraudea și
3. efectuează schimb de informații fie în cadrul agenției fiscale (între diverse tipuri de impozite și taxe), fie între țări sau în

cadrul lanțului de aprovizionare (între furnizori și beneficiari).

Motivele pentru a trece de la un **model tradițional de administrație fiscală** la un model digital sunt clare. Astfel, dezvoltarea tehnologiei digitale și a softurilor de informații disponibile la nivelul autorităților fiscale are potențialul de a crește gradul de conformare al contribuabililor, reducând deopotrivă povara administrativă. În același timp, costurile directe pe care le înregistrează autoritățile fiscale (exemplu: costuri cu salariați) ar putea fi reduse, permițând alocarea de resurse pentru activități mai productive.

Într-o ultimă instanță, beneficiarul final al digitalizării aplicate în cadrul administrației fiscale va fi întreaga societate românească – considerând ipoteza că statul va colecta mai multe resurse ce vor fi alocate și distribuite în folosul întregii societăți, pentru susținerea și sporirea investițiilor și dezvoltării. De asemenea, România ar trebui să conducă o analiză atentă asupra acțiunilor întreprinse în țările considerate lideri în digitalizarea administrațiilor fiscale, exemplele în cauză putând reprezenta lecții de reținut și învățat pentru cazul nostru. ■

Europa la raport

Raportul privind ancheta fiscală a Parlamentului European

Parlamentul European a adoptat raportul final privind infracțiunile financiare și evaziunea fiscală, care stabilește recomandările după ancheta Comisiei fiscale și audierile referitoare la combaterea spălării banilor și planificarea fiscală agresivă. Plenul a adoptat raportul la 26 martie cu 505 de voturi pentru, 63 împotriva și 87 de abțineri, în urma unei discuții cu privire la cele 1.284 de amendamente depuse de membri la nivel de comitet.

Principalele concluzii și recomandări din raport sunt adoptarea de către Comisie și Consiliu a unei definiții cuprinzătoare privind planificarea fiscală agresivă și începerea imediată a activității privind instituirea forței de poliție financiară europeană, o unitate de informații financiare a UE și un supraveghetor supranațional al UE împotriva spălării

banilor. Parlamentul European, care reprezintă cetățenii UE prin intermediul deputaților aleși în mod direct, dar cu rol consultativ în materie de impozitare, a remarcat lipsa de voință politică în statele membre ale UE pentru a aborda evaziunea fiscală și criminalitatea financiară. Șapte țări din UE (Belgia, Cipru, Ungaria, Irlanda, Luxemburg, Malta și Țările de Jos) au fost criticate de Comisie pentru deficiențele sistemelor lor fiscale, care facilitează planificarea fiscală agresivă. Parlamentul European și-a exprimat regretul că Danemarca, Finlanda, Irlanda și Suedia continuă să își mențină opoziția față de propunerile fiscale ale UE.

Se așteaptă ca Parlamentul nou ales să creeze un comitet permanent de investigație fiscală în urma alegerilor UE din luna mai. ■

Dominica a fost scoasă de pe „lista neagră” a UE

Ultimul Consiliu ECOFIN a aprobat eliminarea Dominicăi din jurisdicțiile necooperante ale UE în scopuri fiscale. Dominica a abordat preocupările UE în ceea ce privește schimbul automat de informații financiare, în special luând măsuri pentru semnarea și ratificarea Convenției multilaterale a OCDE privind asistența administrativă reciprocă. Prin urmare, 11 jurisdicții rămân în prezent pe lista UE de jurisdicții necooperante în scopuri fiscale: Samoa americană, Belize, Fiji, Guam, Insulele Marshall, Oman, Samoa, Trinidad și Tobago, Emiratele Arabe Unite, Insulele Virgine SUA și Vanuatu. În plus, miniștrii de finanțe ai UE au aprobat raportul privind Grupul de conduită al UE (impozitarea activităților comerciale). ■

Olanda va introduce legislația privind beneficiarul real, în urma „cazurilor daneze”

Secretarul de Stat al Finanțelor din Olanda, în timp ce răspundea unor întrebări ale deputaților din Parlament pe 14 iunie 2019, a anunțat că Olanda intenționează să introducă o legislație în luna septembrie a acestui an, care ar modifica normele și sarcina probei pentru holdingurile intermediare străine, care se califică pe baza cerințelor privind „substanța relevantă” pentru scutirile de la plata impozitului pe dividende.

Întrebările miniștrilor au fost legate de deciziile pronunțate de Curtea de Justiție a Uniunii Europene în „cazurile daneze”, în care Curtea a statuat că un stat membru poate invoca o dispoziție generală de

combatare a abuzului, astfel încât dispoziția legislativă internă să fie necesară pentru ca un stat să refuze dreptul la scutire. CFE Tax Advisers Europe recunoaște că „cazurile daneze privind beneficiarul real” abordează o serie de probleme importante și oportune, în special în ceea ce privește conceptul de abuz în legislația UE.

Secretarul de Finanțe a declarat că deciziile daneze sunt încă în curs de revizuire de către guvern, dar au apreciat că legislația olandeză privind normele anti-abuz este, în general, conformă cu cazurile daneze, astfel încât o societate care îndeplinește cerințele de bază olandeze are dreptul la o plasă de siguranță. Cu toate acestea, Secretarul de

Finanțe a declarat că noua legislație va include modificări minore ale cerințelor privind cine trebuie să dovedească acuzația și va introduce modificări care să permită administrației fiscale olandeze să atace structurile percepute ca fiind abuzive, atât în ceea ce privește societățile de tip holding din UE, cât și din afara sa, indiferent dacă se întrunesc cerințele olandeze. Cu toate acestea, Secretarul de Finanțe a afirmat că modificările nu ar duce la rezultate substanțial diferite în hotărâri în comparație cu aplicarea normelor actuale. Propunerea legislativă va fi publicată la 17 septembrie 2019, ziua în care va fi livrat bugetul olandez. ■

ACCOUNTING AND FISCAL CHALLENGES

Accounting of leasecontracts by the lessee

Summary: Starting with the financial exercise 2019, the entities applying the accounting regulations approved by the Order of the Minister of Public Finance no. 2844/2016, with subsequent modifications and additions, must apply IFRS 16 "Lease Contracts". IFRS 16 is accompanied by implementation guidelines and illustrative examples that help to understand and apply the standard.

In 2018, the Ministry of Public Finance added some provisions to O.M.F.P. no. 2844/2016 regarding the application of IFRS 16.

To continue with, we propose to present some of the novelty elements brought by the new standard as well as the changes to the accounting legislation determined by their application.

Key words: assets related to rights of use of leased assets, underlying assets, accounting regulations, lease contract, lessee, accounting treatment, tax treatment.

Abbreviations: O.M.F.P - Order of the Minister of Public Finance, IFRS- International Financial Reporting Standards, IFRS 16 - IFRS 16 "Lease Contracts"

Dr. ec. Georgeta **PETRE**, tax consultant, accounting expert, financial auditor

Drd. Nicoleta **PAVEL**, Ph. D. student at the Doctoral School of Accounting, Bucharest Academy of Economic Studies

Applicable accounting regulations

Until December 31, 2018, the accounting of the lease by the lessee (user) was made, with some exceptions¹, in the same way according to the two applicable accounting regulations².

Starting with January 1, 2019, entities falling under O.M.F.P. no. 2844/2016, as amended and supplemented, shall apply IFRS16 "Lease Contracts". IFRS 16 "Lease Contracts" replaces IAS 17 "Lease Contracts", IFRIC 4 "Determining whether an arrangement contains a lease", SIC 15 "Operating leases – Incentives" and SIC 27 "Evaluating the substance of transactions in the legal form of a lease".

What does IFRS 16 bring new compared to the replaced standards?

Among the novelty elements brought by the new standard we mention:

a) it introduces a unique model of recognition in the accounting of leases by the lessee;

b) it modifies the criteria to qualify a contract as a lease;

Hence, **a contract is or contains a lease if that contract grants the right to control the use of an asset identified** for a certain period of time in exchange for an equivalent value (par. 9 IFRS 16).

In the definition of the lease contract in IAS 17 "Lease Contracts" and from accounting regulations compliant with European directives refers to **„the right to use** a good for a fixed period of time". The examples accompanying IFRS 16 highlight various situations where an entity transmits the right to use a good but not its control.

c) separate provisions are introduced for the recognition in the accounting books of short-term lease agreements and contracts where the underlying is of low value;

d) the standard provides for each contract to identify the leasing and non-lease components and their separate accounting;

e) the standard further defines financial and

operational leases, but this classification is rather from a legal standpoint.

Amendments to the accounting legislation determined by the application of IFRS 16

The Ministry of Public Finance issued the Order of the Minister of Public Finance no. 3456/2018 through which it completed the accounting regulations in compliance with IFRS, namely:

- accounts have been introduced to highlight the assets representing the rights to use the leased assets and the related operations (amortization, revaluation, depreciation);
- clarifications have been introduced regarding the accounting in the accounts of underlying assets that are subject to a lease.

Highlighting a lease contract in the lessee's accounting books

In order to highlight the practical aspects, we will move onto the registration of a

1. For instance, leaseback operations

2. The accounting regulations regarding the individual annual financial statements and the consolidated annual financial statements, approved by the Order of the Minister of Public Finance no. 1802/2014, as subsequently amended and supplemented and the Accounting Regulations in compliance with the International Financial Reporting Standards, approved by the Order of the Minister of Public Finance no. 2844/2016, as amended and supplemented.



lease contract for a commercial premises, according to IFRS 16 and according to the accounting regulations compliant with the European directives, and to present the information in the balance sheet and in the profit and loss account.

In this approach, we will partially use the information in example 13 "Assessments made by a lessee and the accounting of a change in the lease contract"³.

Present the information from the contract

In the example that accompanies IFRS 16, the following information is presented:

- The lessee signs a ten-year contract for the lease of a floor in a building.
- The lease payments are 50,000 lei/year.
- In order to obtain the lease, the lessee bears the direct initial costs of 20,000 lei, out of which 15,000 lei for the payment of a former lessee occupying that floor and 5,000 lei for the commission paid to a real estate agent.

As an incentive for the lessee, the lessor agrees to repay to the lessee the 5,000 lei commission of the real estate agent and the upgrades of the assets in a leasing system amounting to 7,000 lei.

The implicit interest rate in the lease is not directly calculated.

The lessee's marginal lending rate is 5% per year, which reflects the fixed rate at which the lessee can borrow a value similar to the value of the asset under the right of use for a 10-year period and with similar guarantees. At the beginning of the lease, the lessee:

- Makes leasing payments amounting to 50,000 lei/year for the first year;
- Bears the initial costs;
- receives lease incentives from the lessor;
- evaluates the debt resulting from the lease at the present value of the nine remaining payments of 50,000 lei/year with the interest rate of 5% per year representing 355,391 lei

a) highlighting in the lessee's accounting books according to IFRS 16

- highlight the underlying asset in the account outside the balance sheet (account 8039 „Other off-balance sheet / analytical values")
- highlight interests to be paid in account 8051 "Interests to be paid"
- highlight the asset related to the right to use the assets under lease and the related debt

251	=	167	405.391 lei
Assets related to the rights to use the leased assets		Other assimilated loans and debts / analytical debts	(355.391+ 50.000)

- register direct costs amounting to 20.000 lei (15.000 lei + 5.000 lei (commission))

251	=	401	20.000 lei
Assets related to the rights to use the leased assets		Suppliers	

- registration of the lease incentive received from the lessor in the amount of 5,000 lei

461	=	251	5.000 lei
Various debtors/lessor		Assets related to the rights to use the leased assets	

The value of the asset related to right of use highlighted in Account 251 is:
 $405.391 + 20.000 - 5.000 = 420.391 \text{ lei}$

Annual asset depreciation highlighted in account 251: $420.391 / 10 \text{ ani} = 42.039 \text{ lei/an}$

- highlight the invoice received from the lessor for the first year (or debt at maturity) for 50,000 lei

%	=	4641	50.000 lei
		Liabilities related to the lease contracts	
167			32.230 lei
Other assimilated loans and debts/ analytically distinct			

6685		17.770 lei
Interest expense related to lease contracts		

- lease instalment payment

4641	=	5121	50.000 lei
Debts related to lease contracts		Current accounts in banks	

- Credit account 8051 "Interests to be paid"

- highlight the depreciation expenses of the asset related to the right of use:

685	=	285	50.000 lei
Expenses with the amortization of assets related to the rights to use the leased assets		Depreciation of assets related to the rights to use the leased assets	

b) highlight in the lessee's accounting according to the accounting regulations approved by O.M.F.P. no. 1802/2014

- highlight lease rate:

612	=	401	50.000 lei
Expenses with		Suppliers	
royalties, management			
locations and rents			

The amounts repaid by the lessor, representing the cost of the upgrades made by the lessee, the payments to the former tenant and the paid commission, must be analyzed to assess to what extent these are incentives granted by the lessor when the contract is concluded and whether they should be accounted for in accordance with point 222 of the accounting regulations OMFP no. 1802/2014.

Present the lease contract in the financial statements at the end of the first year

a) present based on IAS 1:

- The situation of the financial position:
 - under fixed assets, distinct, an asset related to the right of use at the entry value minus the depreciation calculated for the first year (420,391 lei - 42,039 lei = 378,352 lei);
 - the debt related to the asset (405,391 lei - 32,230 lei = 373,161 lei);
 - off-balance sheet elements present the value of the underlying asset and the unmatured interest.
- The profit and loss account presents:
 - interest expense in the amount of 17,770 lei;

- depreciation expense in the amount of 42,039 lei.

b) Present in the financial statements prepared according to O.M.F.P. 1802/2014:

- the balance sheet does not present the assets and liabilities related to the operational lease contract;
The asset subject to the operational lease is shown in the off-balance sheet account.
- the profit and loss account presents the expense with a lease rate of 50,000 lei.

As noted, when applying IFRS 16, payments are made amounting to 50,000 lei, and the profit and loss account shows expenses in amounting to 59,809 lei (expenses with a depreciation of 42,039 lei and expenses with an interest of 17,770 lei).

In case of applying the accounting regulations approved by O.M.F.P. no. 1802/2014, payments of 50,000 lei are made and in the profit and loss account the same amount is deducted from the costs of services rendered by third parties.

The fiscal treatment of lease operations

According to art. 19 par. (1) of Law no. 227/2015 on the Tax Code, with subsequent amendments and additions, "the tax result is calculated as the difference between revenues and expenses recorded under the applicable accounting regulations....", after making the adjustments provided by the law.

For lease contracts, there are separate provisions under art. 29 of the Tax Code, but these are not covenants for entities applying IFRS 16. As presented above, for IFRS 16, the user records an asset and liability

at an estimated cost, an expense with the amortization of the asset and an interest expense.

Conclusion. Depending on the concluded contracts, the application of IFRS 16 may result in a lack of comparability of the information in the financial statements prepared under the two applicable regulations, but also fiscal difficulties in deducting depreciation expense related to the right of use and the interest expenses. These are just some of the aspects regarding the application of IFRS 16.

Other sensitive issues are those related to the transition to IFRS 16, the amount at which the leased asset is recognized in the off-balance sheet account, the transparency or the details of the elements of the lease so as to enable it to be accounted for in the accounting books.

Bibliography:

1. Law no. 227/2015 on the Tax Code, with subsequent amendments and additions;
2. Accounting regulations in line with the International Financial Reporting Standards, approved by the Order of the Minister of Public Finance no.2.844/2016, with subsequent amendments and additions;
3. Accounting regulations regarding the individual annual financial statements and the consolidated annual financial statements, approved by the Order of the Minister of Public Finance no. 1802/2014, with subsequent amendments and additions;
4. IFRS 16 "Lease Contracts" ■

Table including the lease rates maturity⁴

Year	Debt resulting from the lease contract				Asset related to the right of use		
	Initial balance	Lease payment	Expense with the 5% interest rate	Final balance	Initial balance	Depreciation expense	Final balance
	lei	lei	lei	lei	lei	lei	lei
1	355.391	-	17.770	373.161	420.391	(42.039)	378.352
2	373.161	(50.000)	16.158	339.319	378.352	(42.039)	336.313
3	339.319	(50.000)	14.466	303.785	336.313	(42.039)	294.274
4	303.785	(50.000)	12.689	266.474	294.274	(42.039)	252.235
5	266.474	(50.000)	10.823	227.297	252.235	(42.039)	210.196
6	227.297	(50.000)	8.865	186.162	210.196	(42.039)	168.157

4. Source Example 13 of the examples accompanying IFRS 16, part B

NON-PREFERENTIAL ORIGIN

What are the cases in which non-preferential origin certificates can still be used?

Abstract: At the end of 2018, the European Commission issued new guidelines for establishing and demonstrating the non-preferential origin of goods from third countries. These guidelines are aimed at providing support to both European importers and customs authorities.

In terms of international trade and customs duties due, the following concepts are relevant: (1) preferential origin and (2) non-preferential origin.

Keywords: origin of goods, European Union, customs authorities, rules of origin, tariff quotas

| Mihai **PETRE**, Director - International Trade Department of Tax and Legal Support - EY Romania

PREFERENTIAL ORIGIN

The concept of “preferential origin” is always linked to a specific free trade agreement. The European Union concluded over 70 free trade agreements which, under well-established rules, allow for the granting of tariff benefits in connection with the trading of goods. In particular, customs duties are eliminated or reduced if the traded goods are “originating” goods. In order to acquire the “originating” status, the goods must be manufactured from raw materials made or obtained entirely in the beneficiary country or undergo sufficient processing or transformation during the manufacturing process. Preferential origin rules differ from one agreement to another, and there are basically over 70 preferential origin rules for the same product based on the country of destination or country of origin.

NON-PREFERENTIAL ORIGIN

The non-preferential origin demonstrates the economic nationality of the goods and is determined based on a single set of rules issued by the European Union, as opposed to preferential origin which varies from one agreement to another. Non-preferential origin is essential and allows goods not to

be subject to import tariff restrictions other than customs duties (e.g. anti-dumping duties, safeguard measures), in line with the EU’s trade policy.

The impact of the guidelines recently issued by the European Commission on the transactions carried out by European importers in what concerns the non-preferential origin of goods

In the light of the safeguard measures or other types of trade measures imposed by the European Union (e.g. anti-dumping duties), importers are responsible for the accurate determination of the non-preferential origin of the goods traded by them.

By the new guidelines, the European Commission draws the attention of both importers and customs authorities to the fact that, at EU level, the determination and demonstration of the non-preferential origin of goods is strictly based on the rules laid down in such territory (and not based on the rules in the country of export to the EU). In addition, for the application of the non-preferential origin rules, it is important that the importer know whether or not the goods are subject to special non-preferential import arrangements.

Which are the goods subject to a special non-preferential import arrangements?

The European Commission defines “special non-preferential import arrangements” as arrangements within which imported products are subject to tariff quotas (such as the case of safeguard measures against steel imports imposed on the USA and on other countries).

In this case only, the non-preferential origin may be proven by the importer by means of a certificate of origin, but which must be drafted strictly in line with the rules and the model laid down in the implementing rules of the Union Customs Code (Annex 22-14). Otherwise, the proof of origin may be rejected and the importer may be subject to additional duties.

What happens to the goods which are not subject to such arrangements?

In case of goods not subject to a tariff quota (most of the goods imported into the EU), the European Commission points out that, for the purpose of demonstrating the origin of the goods at the time of import, the certificates of origin issued by third countries (e.g. China, Thailand, Taiwan) cannot be taken into account. Since such ►



certificates are issued based on other rules of origin which differ from those applied at EU level, they provide insufficient information on the non-preferential origin of the goods.

For example, many of the goods originating from China are subject to anti-dumping duties (40-60%) when imported into the European Union. The investigations recently conducted by the European Anti-Fraud Office (OLAF) found that, in order to circumvent these duties, suppliers often export them from China to other countries (e.g. Taiwan, Thailand, India) and declare the origin of the goods as being from these countries on the basis of incorrectly issued certificates of origin. Thus, during subsequent checks, the customs authorities invalidate these certificates and force European importers to pay these anti-dumping duties plus related interest and penalties.

How can importers prove origin in this case?

The first recommended action would be to obtain a Binding Origin Information (BOI) from the European customs authorities, which represents a document certified by the customs authorities verifying and confirming the origin of the goods.

The origin of the goods is thus secured, provided that the information underlying the issuance of a BOI was correct and complete. Importers will know exactly what customs duties they have to pay before making imports and can negotiate more efficiently the purchase price or delivery method.

The second action recommended for demonstrating non-preferential origin in the absence of a BOI would be a document drawn up by a declarant (or directly by the exporter if the information is considered confidential) containing the information necessary

to determine non-preferential origin (e.g. description of the goods, description of the manufacturing process, whether or not it was obtained from materials made entirely within the country of export, the applied rules of origin, etc.). A document model (for information purposes) is included in the Guidance issued by the European Union.

Conclusion. The check of the correctness of the non-preferential origin of goods during subsequent customs controls is one of the hot topics in Romania and the European Union.

The declaration and proof of the origin of the goods, both at the time of the import formalities and thereafter falls within the responsibility of the economic operators acting as importers. It is therefore essential for them to know the rules of origin applicable at EU level in order to avoid any additional payment of import duties. ■



