

CONSULTANT FISCAL

anul VIII-nr. 49 • martie-aprilie 2016 • preț: 12.5 lei • Revistă editată de CCF



LEGISLAȚIE

Contabilitatea operațiunilor
de divizare ale societăților.
Particularități

FOCUS

Rolul manualului
de politici contabile
în fiscalitate

LEGISLAȚIE

Dreptul de apreciere
și limitele sale
în dreptul fiscal

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

CONSILIUL SUPERIOR

Dr. Ec. Toni TEAU
Președinte

Florentina ȘUȘNEA
Primvicepreședinte

Mihaela Cristina MITROI
Vicepreședinte

Ionelia VIȘAN
Vicepreședinte

Ionuț Ștefan
Vicepreședinte

Oana Elena IACOB
Vicepreședinte

Dan Manolescu
Vicepreședinte

Niculae DONE
Membru

Andrei Ioan HAAS
Membru

Alice Valeria GHEORGHIU
Membru

Florin PREDA
Membru

Daniela TĂNASE
Membru

Camera Consultanților Fiscali

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

Secretariat

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

Direcția de servicii pentru membri

Telefon: 021.340.40.60; 021.335.20.95 Fax: 021.311.09.66

Direcția de învățământ

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

CONFERINȚA

„EXPERTIZA FISCALĂ JUDICIARĂ ȘI EXTRAJUDICIARĂ - aspecte de drept material, procesual și de conduită profesională“

Dr. Ec. Toni TEAU,
Președintele CCF

În luna martie 2016 a avut loc un eveniment de tradiție, ajuns la a patra ediție, din seria conferințelor organizate de Camera Consultanților Fiscali în colaborare cu Institutul Național al Magistraturii, în baza Protocolului de colaborare încheiat între cele două instituții.

În acest an conferința s-a desfășurat la data de 11 martie 2016 și a avut ca temă „EXPERTIZA FISCALĂ JUDICIARĂ ȘI EXTRAJUDICIARĂ – aspecte de drept material, procesual și de conduită profesională“. Alături de consultanți fiscali, la conferință a participat și un număr însemnat de magistrați care reprezentau organele judecătorești din țară.

Și de această dată expunerile au fost susținute de specialiști din cadrul Institutului Național al Magistraturii, al Agenției Naționale de Administrare Fiscală, precum și din cadrul unor societăți de avocatură și societăți de consultanță fiscală.

În actualul context economic și juridic în care se află mediul de afaceri din România, rolul expertizei fiscale ca mijloc de probă a devenit deosebit de important, în toate statele europene activitatea experților fiind indispensabilă pentru organele cu atribuții jurisdicționale, în descoperirea adevărului juridic în cadrul procesului penal sau civil.

Tema conferinței a propus dezbaterile unor aspecte de drept material, procesual și de conduită profesională în rea-

lizarea expertizelor fiscale, precum și clarificarea unor dificultăți procedurale întâlnite în practica realizării expertizelor fiscale.

În cadrul conferinței au fost dezbătute pe larg următoarele aspecte privind expertiza fiscală judiciară și extrajudiciară:

1. Expertiza fiscală judiciară – mijloc de probă în justiție;
2. Expertiza fiscală judiciară. Principii și competențe. Aspecte practice și teoretice;
3. Expertiza judiciară versus expertiza extrajudiciară;
4. Fiscal versus contabil în expertiza fiscală;
5. Expertiza fiscală versus constatare.

A fost definită noțiunea de expertiză judiciară ca mijloc de probă, expertiza fiind activitatea de cercetare a unor împrejurări de fapt necesare stabilirii adevărului obiectiv în cauza supusă soluționării de către un expert, activitate desfășurată la cererea organului judiciar.

Cunoașterea obiectului expertizei are o mare importanță atât teoretică cât și practică. Necunoașterea exactă a obiectului expertizei face ca unele organe de urmărire penală și instanțe de judecată să nu se orienteze corect în situația în care dispun efectuarea unei expertize.

Ample dezbateri au avut loc în cadrul prezentării temei „Fiscal versus contabil în expertiza fiscală“. S-a arătat faptul că cele două domenii de activitate „contabilitatea“ respectiv „fiscalitatea“ sunt două domenii distincte, atât în ceea ce

privește expertiza, cât și calificarea experților. Expertizele strict contabile sau strict fiscale pot fi utile numai în cauze simple. În schimb, cauzele complexe implică folosirea corelată a cunoștințelor unor experți contabili și consultanți fiscali.

Spre exemplu: în cazul expertizelor judiciare fiscale ce au ca obiect impozitul pe profit, cunoștințele contabile aprofundate sunt absolut necesare întrucât Codul fiscal prevede ca veniturile și cheltuielile, așa cum au fost înregistrate în contabilitate, să fie considerate ca punct de plecare în calculul rezultatului fiscal.

În egală măsură se poate spune că eventuala lipsă de specializare a experților contabili în ceea ce privește fiscalitatea poate genera riscuri majore, atât pentru autoritățile fiscale, cât și pentru contribuabili.

Posibile riscuri pot exista chiar în cadrul fiecărui domeniu de expertiză, fie el fiscal sau contabil, generate de existența unui număr extrem de redus de experți specializați chiar în cadrul propriului domeniu de expertiză.

Camera Consultanților Fiscali mulțumește tuturor participanților la acest important eveniment al cărui obiectiv principal a fost de a întări, încă o dată, necesitatea aplicării corecte a legislației în vigoare, în ceea ce privește competența de efectuare a expertizelor fiscale judiciare și extrajudiciare, expertiza fiscală fiind o activitate specializată în clarificarea unor aspecte de natură fiscală, a cărei realizare revine în exclusivitate consultanților fiscali. ■

CONSILIU ȘTIINȚIFIC

Prof. univ. dr. Elena Doina **DASCĂLU** - *vicepreședinte Curtea de Conturi*
Prof. univ. dr. Dumitru **MATIȘ** - *decan Univ. Babeș Bolyai, Cluj Napoca*
Prof. univ. dr. Magdalena **NEGRUȚIU** - *Univ. Titu Maiorescu*
Prof. univ. dr. Vasile **RĂILEANU** - *ASE*
Prof. univ. dr. Mihai Aristotel **UNGUREANU** - *prorector Univ. Româno-Americană*
Prof. univ. dr. Iulia **SOBOLEVSCHI-DAVID** - *Academia de Studii Economice*

SUMAR: LEGISLAȚIE

5-21

- 5-12** Contabilitatea operațiunilor
de divizare ale societăților. Particularități
(Aspects on the accounting of companies' division operations)
Dr. Alexandrina Teodora Borfoaia

- 13-15** Scutirea de impozit a profitului reinvestit.
Prevederi legale și aplicabilitate
(Tax exemption on reinvested profit.
Legal provisions and practical applicability)
*Magda Demir,
Loredana Cherecheș*

- 16-21** Dreptul de apreciere și limitele sale în dreptul fiscal
(The assessment right and its limits within tax law)
Tanți Anghel, Director general - MFP (General Manager)

FOCUS

22-30

- 22-25** Rolul manualului de politici contabile în fiscalitate
(The role of the accounting policies manual in taxation)
Adina Bănici (Man), Tax Senior Manager - KPMG România
Corina David, Tax Manager - KPMG România

- 26-30** Scheme curente de optimizare fiscală
în activitatea companiilor transnaționale din domeniul digital
(Current tax optimization schemes in the activity
of transnational companies in the digital field)
Prof. univ. dr. Andrei Dobrescu (Univ. Prof. PhD)

INTERNATIONAL ENGLISH SECTION

31
32-34

CONSULTANT
FISCAL

Senior editor
Toni TEAU
(legislație, focus)

Senior editor
Ionuț ȘTEFAN
(internațional)

Publicitate & marketing
Alexandru DEACONU

Tipografie
Tipopressva

Publisher
SC FULL MEDIA SERVICES SRL

Adresa redacției
Strada Alecu Russo,
nr. 13-19, Sector 2,
București
Telefon:
021.310.60.93;
021.310.60.94
Fax: 0372.87.06.67
Site
www.ccfiscali.ro
email
office@ccfiscali.ro

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

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

ISSN 1844 - 3591

Contabilitatea operațiunilor de divizare ale societăților

PARTICULARITĂȚI

Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA

Abstract: Articolul prezintă câteva dintre prevederile legislative specifice operațiunilor de divizare, precum și reflectarea în contabilitate a acestor operațiuni odată cu apariția Normelor metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și lichidare a societăților, precum și de retragere sau excludere a unor asociați din cadrul societăților, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 897/2015.

Cuvinte cheie: divizare, evaluare, metoda evaluării globale, metoda activului net contabil, situații financiare.

Operațiunile de divizare ale societăților sunt reglementate de *Legea nr. 31/1990 privind societățile*¹, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Pe lângă prevederile *Legii societăților*, reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de divizare a societăților are la bază *Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare*, *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*, *Reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară*, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, aprobate prin *Ordinul viceprim-ministrului, ministrul finanțelor publice, nr. 1.286/2012, cu modificările și completările ulterioare*, *Normele metodologice privind reflectarea în contabilitate a principalelor operațiuni de fuziune, divizare, dizolvare și*

lichidare a societăților, precum și de retragere sau excludere a unor asociați din cadrul societăților², aprobate prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 897/2015*.

Potrivit *Normelor metodologice, operațiunile de reorganizare* sunt operațiunile de fuziune și *operațiunile de divizare* efectuate potrivit legii. Divizarea societăților comerciale poate îmbrăca două forme:

- fără încetarea existenței acestora;
- cu încetarea existenței acestora.

Conform art. 250¹ din *Legea societăților*, **divizarea societăților fără încetarea existenței acestora** apare atunci când, **o parte din patrimoniul unei societăți se desprinde și este transferată** ca întreg uneia sau mai multor societăți existente/uneia sau mai multor societăți care sunt astfel constituite, în schimbul alocării de acțiuni/părți sociale ale societății/societăților beneficiare către acționarii/asociații care transferă activele (desprindere în interesul acționarilor ori asociaților), sau către societatea care transferă activele (desprindere în interesul societății). Potrivit art. 238 alin. (2) din *legea*

societăților, divizarea este operațiunea prin care:

a) o societate, după ce este dizolvată fără a intra în lichidare, transferă mai multor societăți totalitatea patrimoniului său, în schimbul repartizării către acționarii societății divizate de acțiuni **la societățile beneficiare** și, eventual, al unei plăți în numerar de maximum 10% din valoarea nominală a acțiunilor astfel repartizate;

b) o societate, după ce este dizolvată fără a intra în lichidare, transferă totalitatea patrimoniului său mai multor societăți nou-constituite, în schimbul repartizării către acționarii societății divizate de acțiuni la societățile nou-constituite și, eventual, al unei plăți în numerar de maximum 10% din valoarea nominală a acțiunilor astfel repartizate.

Divizarea poate avea loc și prin transferul simultan al patrimoniului societății divizate către una sau mai multe societăți existente și una sau mai multe societăți nou-constituite. În cazul divizării, potrivit prevederilor art. 241 din *Legea societăților*, administratorii societăților care ▶

¹ Denumită în continuare *Legea societăților*.

² Denumite în continuare *Norme metodologice*.

urmează a participa la divizare vor întocmi un **proiect de divizare**, care va cuprinde:

- forma, denumirea și sediul social ale tuturor societăților implicate în divizare;
- fundamentarea și condițiile divizării;
- condițiile alocării de acțiuni la societățile beneficiare;
- data de la care acțiunile sau părțile sociale prevăzute mai sus dau deținătorilor dreptul de a participa la beneficii și orice condiții speciale care afectează acest drept;
- rata de schimb a acțiunilor sau părților sociale și cuantumul eventualelor plăți în numerar;
- cuantumul primei de divizare;
- drepturile conferite de către societatea beneficiară deținătorilor de acțiuni care conferă drepturi speciale și celor care dețin alte valori mobiliare în afară de acțiuni sau măsurile propuse în privința acestora;
- orice avantaj special acordat experților la care se face referire la art. 243³ din aceeași lege și membriilor organelor administrative sau de control ale societăților implicate în divizare;
- data situațiilor financiare ale societăților participante, care au fost folosite pentru a se stabili condițiile divizării;
- data de la care tranzacțiile societății divizate sunt considerate din punct de vedere contabil ca aparținând uneia ori alteia dintre societățile beneficiare;
- descrierea și repartizarea exactă a activelor și pasivelor care urmează a fi transferate fiecăreia dintre societățile beneficiare, precum și repartizarea către acționarii sau asociații societății divizate de acțiuni, respectiv părți sociale, la societățile beneficiare și criteriul pe baza căruia se face repartizarea.

Potrivit art. 243³ din *Legea societăților* proiectul de divizare, întocmit potrivit legii, trebuie examinat de unul sau mai mulți experți desemnați de judecătorul-delegat, aceștia întocmind un raport scris către acționari/asociați. Conform prevederilor *Legii societăților*, **acest raport va preciza dacă rata de schimb a acțiunilor sau părților sociale este corectă și rezonabilă**. Raportul va indica, de asemenea, **metoda sau**

metodele folosite pentru a determina rata de schimb propusă, va preciza dacă metoda sau metodele folosite sunt adecvate pentru cazul respectiv, va indica valorile obținute prin aplicarea fiecăreia dintre aceste metode și va conține opinia experților privind ponderea atribuită metodelor în cauză pentru obținerea valorii reținute în final. Raportul va descrie, de asemenea, orice dificultăți deosebite în realizarea evaluării.

La cererea comună a societăților care participă la divizare, judecătorul-delegat desemnează unul sau mai mulți experți acționând pentru toate societățile implicate, dar independent de acestea.

Fiecare dintre experții desemnați în conformitate cu prezentul articol are dreptul de a obține de la oricare dintre societățile care participă la divizare toate informațiile și documentele relevante și de a face toate investigațiile necesare.

Examinarea proiectului de divizare și întocmirea raportului nu vor fi necesare dacă toți acționarii/asociații sau toți deținătorii altor valori mobiliare care conferă drepturi de vot la fiecare dintre societățile participante la divizare decid astfel.

Divizarea, ca și fuziunea, produce efecte la datele prevăzute la art. 249 din *Legea societăților*, respectiv:

- în cazul constituirii unei sau mai multor societăți noi, de la data înmatriculării în registrul comerțului a noii societăți sau a ultimei dintre ele;
- în alte cazuri, de la data înregistrării hotărârii ultimei adunări generale a acționarilor/asociaților care a aprobat operațiunea, cu excepția cazului în care, prin acordul părților, se stipulează că operațiunea va avea efect la o altă dată, care nu poate fi însă ulterioară încheierii exercitiului financiar curent al societăților beneficiare, nici anterioară încheierii ultimului exercitiu financiar încheiat al societății sau societăților ce își transferă patrimoniul.

Transferul elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii de la societatea divizată către societatea/societățile beneficiare se efectuează în baza **protocolului de predare-primire** încheiat între societățile implicate în procesul de divizare.



În situația unei operațiuni de divizare, în care societatea care se divizează își transferă în totalitate sau parțial patrimoniul către o societate nou-constituită/unor societăți nou-constituite în acest scop, transferul elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii de la societatea care se divizează către societatea nou-constituită/societățile nou-constituite se efectuează de la data înmatriculării în registrul comerțului a noii/noilor societăți. Din punct de vedere contabil, **operațiunile efectuate cu ocazia reorganizării corespund uneia din următoarele două metode:**

- **metoda activului net contabil**; sau
- **metoda evaluării globale**.

Metoda activului net contabil presupune că valorile utilizate în cadrul operațiunilor de reorganizare se bazează pe activul net contabil. În acest caz, la operațiunile de divizare,



elementele bilanțiere sunt preluate de către societatea/societățile beneficiară(e) la valoarea la care acestea au fost evidențiate în contabilitatea societății care le cedează.

Metoda evaluării globale presupune că valorile utilizate în cadrul operațiunilor de reorganizare sunt stabilite de evaluatori autorizați, acestea fiind cuprinse în raportul de evaluare întocmit în acest scop. În acest caz, la operațiunile de divizare, elementele bilanțiere ale societății care le cedează sunt preluate de către societatea/societățile beneficiară(e) la valoarea rezultată în urma evaluării. Potrivit pct. 22 din *Normele metodologice*, evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia divizării presupune următoarele aspecte:

a) Reflectarea în contabilitatea societății(lor) beneficiare deja existente/societății(lor) nou-

constituite a elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii primite de la societatea divizată și preluate pe baza balanței de verificare sintetice, balanței de verificare analitice, altor registre, jurnale și documente, precum și a protocolului de predare-primire. În situația folosirii metodei activului net contabil, recunoașterea în contabilitatea societății(lor) beneficiare deja existente/societății(lor) nou-constituite a elementelor de natura activelor primite de la societatea divizată se efectuează la valoarea contabilă netă sau la valoarea contabilă brută, caz în care se preiau distinct ajustările corespunzătoare, așa cum sunt acestea evidențiate în contabilitatea societății divizate. În cazul în care valoarea activului net contabil nu este egală cu valoarea aportului net de divizare (metoda evaluării globale), diferențele rezultate

din evaluarea cu ocazia divizării a societății care se divizează se vor recunoaște în contabilitatea societății(lor) beneficiare pe seama elementelor bilanțiere cărora le corespund.

Înregistrarea aportului net de divizare pe elemente de capitaluri proprii se evidențiază potrivit proiectului de divizare aprobat potrivit legii. Diferențele rezultate din evaluarea, potrivit metodei evaluării globale, cu ocazia divizării, a societății(lor) beneficiare deja existentă(e) nu se înregistrează în contabilitatea acesteia/acestora.

În protocolul de predare-primire se precizează soldurile conturilor pentru societatea divizată, conform balanței de verificare pe baza căreia s-au întocmit situațiile financiare prevăzute la pct. 5 din *Normele metodologice*, precum și orice informații pe care societățile le consideră necesare ►

pentru evidențierea în contabilitate a elementelor preluate.

În cazul societăților divizate parțial, protocolul de predare-primire va cuprinde aceleași informații menționate anterior, corespunzătoare elementelor transferate.

Totodată, în protocolul de predare-primire se precizează rezultatul înregistrat în contul de profit și pierdere de către societatea care se divizează, în intervalul dintre data la care au fost întocmite situațiile financiare prevăzute la pct. 5 din *Normele metodologice* și data întocmirii protocolului. La societatea(le) beneficiară(e), înregistrarea preluării acestui rezultat se efectuează pe seama contului 117 „Rezultatul reportat”/analitic distinct. Protocolul de predare-primire trebuie să conțină informații explicite cu privire la elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii predate, cu precizarea inclusiv a valorii fiscale a acestora. El trebuie să fie semnat de către administratori sau de către alte persoane care au obligația gestionării societăților respective.

În contabilitatea societății(lor) beneficiare, se preiau soldurile conturilor existente la societatea care se divizează la data preluării, astfel cum au fost precizate în protocolul de predare-primire.

De asemenea, vor fi predate documentele care atestă dreptul de proprietate asupra bunurilor și valorilor transferate.

b) Reflectarea în contabilitatea societății divizate a transmiterii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ca urmare a divizării.

În situația în care valoarea aportului net de divizare este egală cu valoarea activului net contabil, elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății care se divizează sunt transferate la valoarea existentă în contabilitatea acesteia. În cazul în care valoarea activului net contabil nu este egală cu valoarea aportului net de divizare (metoda evaluării globale), la societatea care se divizează și își încetează existența, diferențele rezultate sunt recunoscute în contabilitate ca elemente de câștiguri sau pierderi din divizare, astfel:

- dacă valoarea aportului net este mai mare decât activul net contabil, diferența este recunoscută ca profit;

- dacă valoarea aportului net este mai mică decât activul net contabil, diferența este recunoscută ca pierdere.

Recunoașterea în contabilitatea societății divizate care își încetează existența a diferenței rezultate în urma evaluării globale, se realizează prin conturile 6583 „Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital” și 7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital”, la data la care divizarea își produce efectele.

Pentru exemplificarea operațiunilor de divizare care se efectuează în contabilitatea societății care se divizează și a societății/societăților beneficiare, vom prezenta în continuare cazul unei divizări cu încetarea existenței societății care se divizează, folosind metoda evaluării globale.

Potrivit *Normelor metodologice*, **metoda evaluării globale** presupune că valorile utilizate în cadrul operațiunilor de reorganizare sunt stabilite de către evaluatori autorizați, potrivit legii, acestea fiind cuprinse în raportul de evaluare întocmit în acest scop. În exemplul prezentat, societățile întocmesc extracontabil un bilanț care cuprinde și ajustările rezultate în urma evaluării efectuate de evaluatori autorizați.

Scopul acestui bilanț este de a prezenta situația elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale societății care se divizează/societății beneficiare deja existente, valoarea acestor elemente fiind folosită pentru determinarea ratei de schimb.

În scop exemplificativ, la întocmirea bilanțului s-au considerat următoarele:

- în cazul societății beneficiare deja existente, plusurile de valoare aferente imobilizărilor corporale sunt evidențiate în conturile de imobilizări corporale corespunzătoare, în corespondență cu contul 1068 „Alte rezerve”;
- pentru societatea divizată, sumele rezultate din evaluare sunt evidențiate în conturile de imobilizări corporale corespunzătoare, pe seama contului de profit și pierdere.

Societatea T&T S.A. care are un capital social în valoare de 255.000 lei (17.000

acțiuni cu valoarea nominală de 15 lei/acțiune) se divizează în proporție de 100% în două societăți, respectiv:

- Societatea N&M S.A. care are un capital social de 108.000 lei (13.500 acțiuni cu valoarea nominală de 8 lei/acțiune) și care preia prin divizare 70% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale Societății T&T S.A;
- Societatea P&R S.A., societate nou înființată cu ocazia divizării care preia prin divizare 30% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale Societății T&T S.A.

Societățile implicate în operațiunea de divizare aplică Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate³, aprobate prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare*.

Prima etapă pe care societățile implicate în operațiunea de divizare (cu excepția societății nou-înființate cu ocazia divizării) o efectuează constă în inventarierea și evaluarea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii și înregistrarea acestor rezultate în contabilitate, potrivit *Reglementărilor contabile*. În cazul propus de noi, evaluatorul autorizat a constatat în urma evaluării următoarele:

- Societatea T&T S.A. înregistrează un plus de valoare de 9.000 lei, respectiv valoarea justă a echipamentelor tehnologice este de 614.000 lei, față de valoarea contabilă netă de 605.000 lei. Rezultatele evaluării Societății T&T S.A. sunt reflectate la venituri, așa cum se va evidenția în cele ce urmează, în înregistrările contabile ale divizării;
- Societatea N&M S.A. înregistrează un plus de valoare de 25.000 lei, respectiv valoarea justă a clădirilor este de 180.000 lei, față de valoarea contabilă netă de 155.000 lei.

Luând în considerare datele din contabilitate care au fost **puse de acord cu rezultatele inventarierii și ale evaluării efectuate cu ocazia divizării**, bilanțurile societăților T&T S.A. și N&M S.A. se prezintă în **Tabelul 1** și **Tabelul 2**. **A doua etapă** pe care societățile implicate în operațiunea de divizare o efectuează constă în evaluarea globală

³ Denumite în continuare *Reglementările contabile*.

a societăților, determinarea cotei-părți din aportul net al societății care se divizează preluat de societatea/societățile beneficiare, determinarea ratei de schimb a acțiunilor și stabilirea numărului de acțiuni de emis.

Evaluarea globală a societăților:

Societatea T&T S.A.

Aport net = Activ net contabil rezultat în urma evaluării globale = 1.076.000 lei – 328.000 lei = 748.000 lei

Societatea N&M S.A.

Aport net = Activ net contabil rezultat în urma evaluării globale = 372.000 lei – 75.000 lei = 297.000 lei

Determinarea cotei-părți din aportul net al Societății T&T S.A. care se divizează preluată de fiecare din societățile beneficiare, respectiv:

● de către Societatea N&M S.A.:

Aportul net preluat de Societatea N&M S.A. = Aportul net al Societății T&T S.A. x 70% = 748.000 lei x 70% = 523.600 lei.

● de către Societatea P&R S.A.:

Aportul net preluat de Societatea P&R

S.A. = Aportul net al Societății T&T S.A. x 30% = 748.000 lei x 30% = 224.400 lei.

Determinarea ratei de schimb a acțiunilor

Pentru a acoperi aportul Societății T&T S.A. (activul net contabil rezultat după evaluare) se determină rata de schimb a acțiunilor pentru Societatea T&T S.A. și Societatea N&M S.A., astfel:

Stabilirea valorii contabile a acțiunilor societăților T&T S.A. și N&M S.A.

Societatea T&T S.A.

1 acțiune Societatea T&T S.A. = 748.000 lei : 17.000 acțiuni = 44 lei

Societatea N&M S.A.

1 acțiune Societatea N&M S.A. = 297.000 lei : 13.500 acțiuni = 22 lei
Stabilirea ratei de schimb a acțiunilor (RS)
Se raportează valoarea contabilă a unei acțiuni a Societății T&T S.A. la valoarea contabilă a unei acțiuni a Societății N&M S.A.:
RS = 44 lei/acțiune : 22 lei/acțiune = 2, respectiv se schimbă o acțiune a Societății T&T S.A. pentru 2 acțiuni ale Societății N&M S.A.

Stabilirea numărului de acțiuni de emis

Stabilirea numărului de acțiuni de emis de către Societatea N&M S.A. se efectuează prin înmulțirea numărului de acțiuni al Societății T&T S.A. (număr corespunzător procentului de 70 % ce urmează a fi preluat prin divizare de Societatea N&M S.A.) cu rata de schimb a acțiunilor:
(17.000 acțiuni x 70%) x 2 (RS) = 11.900 acțiuni x 2 = 23.800 acțiuni.

● Determinarea creșterii capitalului social la Societatea N&M S.A., prin înmulțirea numărului de acțiuni nou emise de către Societatea N&M S.A. cu valoarea nominală a unei acțiuni de la această societate:
23.800 acțiuni x 8 lei/acțiune = 190.400 lei capital social.

● Calcularea primei de divizare, ca diferență între valoarea contabilă a acțiunilor la Societatea T&T S.A. (corespunzător procentului de 70% din activul net al acesteia) și valoarea nominală a acțiunilor nou emise de către Societatea N&M S.A.:
523.600 lei – 190.400 lei = 333.200 lei primă de divizare;
Acționarii de la Societatea T&T S.A. vor primi, ca urmare a divizării, 23.800 de

Tabel 1

Bilanțul Societății T&T S.A. (societatea care se divizează)	
	- lei -
1) Imobilizări corporale (ct. 2131 - 2813) (789.000 ⁴ - 175.000)	614.000
2) ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (1)	614.000
3) Stocuri (ct. 301)	110.000
4) Creanțe (ct. 411 - 491) (340.000 - 90.000)	250.000
5) Casa și conturi la bănci (ct. 5121)	102.000
6) ACTIVE CIRCULANTE –TOTAL (3 + 4 + 5)	462.000
7) Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an (ct. 401)	328.000
8) ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (6 - 7)	134.000
9) TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (2 + 8)	748.000
Capital, din care:	
10) Capital subscris vărsat (ct. 1012) (17.000 acțiuni x 15 lei/acțiune)	255.000
11) Rezerve (ct. 1068)	205.000
12) PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	288.000
13) TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 10 + 11 + 12)	748.000
14) TOTAL CAPITALURI (rd. 13)	748.000

Tabel 2

Bilanțul Societății N&M S.A. (societate beneficiară)	
	- lei -
1) Imobilizări corporale (ct. 212 - 2812) (252.000 - 72.000)	180.000
2) ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (1)	180.000
3) Stocuri (ct. 371)	80.700
4) Creanțe (ct. 411)	96.000
5) Casa și conturi la bănci (ct. 5121)	15.300
6) ACTIVE CIRCULANTE –TOTAL (3 + 4 + 5)	192.000
7) Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an (ct. 404)	75.000
8) ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (6 - 7)	117.000
9) TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (2 + 8)	297.000
Capital, din care:	
10) Capital subscris vărsat (ct. 1012) (13.500 acțiuni x 8 lei/acțiune)	108.000
11) Rezerve (ct. 1068)	80.000
12) PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	109.000
13) TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd. 10 + 11 + 12)	297.000
14) TOTAL CAPITALURI (rd. 13)	297.000

⁴ În aceste sume este inclusă și creșterea de valoare de 9.000 lei.

acțiuni a 8 lei/acțiune (valoarea nominală a unei acțiuni).

CONTABILITATEA OPERATIUNILOR EFECTUATE CU OCAZIA DIVIZĂRII

Contabilitatea la Societatea T&T S.A. (societatea care se divizează)

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidențierea valorii elementelor de natura activelor transferate societăților N&M S.A. și P&R S.A., reprezentând total active identificate în bilanț plus creșterea de valoare rezultată la evaluarea globală:

461/ Societatea N&M S.A.	=	7583 816.200
Debitori diverși		Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital
461/ Societatea P&R S.A.	=	7583 349.800
Debitori diverși		Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital

b) scoaterea din evidență a elementelor de natura activelor transferate societăților N&M S.A. și P&R S.A.:

2813	=	2131	175.000
Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport		Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	
6583	=	%	1.157.000
Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital		2131	605.000
		Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)	
		301	110.000
		Materii prime	
		411	340.000
		Clienți	
		5121	102.000
		Conturi la bănci în lei	

c) închiderea conturilor de venituri și cheltuieli:

121	=	6583	1.157.000
Profit sau pierdere		Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital	
7583	=	121	1.166.000
Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital		Profit sau pierdere	

d) scoaterea din evidență a elementelor de natura datoriilor și capitalurilor proprii transferate societăților N&M S.A. și P&R S.A.:

%	=	461/ 292.600	
		Societatea N&M S.A.	
401		Debitori diverși	229.600
Furnizori			
491			63.000
Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți			
%	=	461/ 125.400	
		Societatea P&R S.A.	
401		Debitori diverși	98.400
Furnizori			
491			27.000
Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți			

%	=	456 748.000	
1012		Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul	255.000
Capital subscris vărsat			
1068			205.000
Alte rezerve			
121*			288.000
Profit sau pierdere			

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

456	=	461/ 523.600	
Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul		Societatea N&M S.A.	
		Debitori diverși	
456	=	461/ 224.400	
		Societatea P&R S.A.	
Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul		Debitori diverși	

Notă:

*Include și diferența de 9.000 lei rezultată în urma evaluării Societății T&T S.A.

Contabilitatea la Societatea N&M S.A. (societate beneficiară existentă care preia prin divizare 70% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale Societății T&T S.A.)

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea majorării capitalului social și a primei de divizare:

456	=	%	523.600
Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul		1012	190.400
		Capital subscris vărsat	
		1042	333.200
		Prime de fuziune/divizare	

b) preluarea elementelor de natura activelor de la Societatea T&T S.A.:

%	=	456 816.200	
2131		Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul	429.800
Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)			
301			77.000
Materii prime			
411			238.000
Clienți			
5121			71.400
Conturi la bănci în lei			

c) preluarea elementelor de natura datoriilor de la Societatea T&T S.A.:

456	=	%	292.600
Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul		401	229.600
		Furnizori	
		491	63.000
		Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți	

Contabilitatea la Societatea P&R S.A. (societate beneficiară nou înființată care preia prin divizare 30% din elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii ale Societății T&T S.A.)

La Societatea P&R S.A. nou înființată, conform hotărârii adunării generale a acționarilor, elementele de capitaluri proprii se preiau element cu element.

Remarcă

Societatea beneficiară nou înființată poate prelua elementele de capitaluri proprii de la societatea care se divizează fie în capitalul social la valoarea totală, fie element cu element, conform hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților.

Înregistrări contabile, în lei:

rezultatului reportat, a altor rezerve, a primei de fuziune sau a capitalului social, se vor efectua înregistrările corespunzătoare (117 = 26X; 1068 = 26X; 1042 = 26X; 1012 = 26X).

În cazul în care nu există elemente de capitaluri proprii suficiente să acopere contravaloarea acțiunilor/părților sociale astfel deținute, diferența se suportă pe seama contului 1495 „Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea titlurilor deținute”. Pierderea reflectată în contul 1495 „Pierderi rezultate din reorganizări, care sunt determinate de anularea titlurilor deținute” se acoperă din profit sau din alte elemente de capital propriu, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor/asociaților. Prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 4160/31.12.2015 privind modificarea și completarea unor reglementări contabile* a fost introdus pct. 417¹ în Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, cu modificările ulterioare*, care prevede că entitățile care participă la operațiuni de reorganizare, potrivit legii, și decid să păstreze rezervele constituite pentru scopuri fiscale, pot repune rezervele respective pe seama primelor de capital (articol contabil 1042 „Prime de fuziune/divizare” = 1068 „Alte rezerve”), în limita primelor aferente operațiunilor respective.

Din punct de vedere fiscal, societățile care desfășoară operațiuni de divizare vor avea în vedere prevederile *Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal*⁵, cu modificările și completările ulterioare, legislația care reglementează aspecte referitoare la procedura de efectuare a acestor operațiuni, precum și orice alte acte normative care reglementează aspecte de natură fiscală.

Potrivit art. 32 alin. (1) pct. 3 din *Codul fiscal*, divizarea este definită astfel:

- divizare totală - operațiunea prin care o societate, în momentul și ca efect al dizolvării fără lichidare, își transferă totalitatea activelor și pasivelor către două sau mai multe societăți existente ori nou înființate, în schimbul emiterii către participanții

săi de titluri de participare reprezentând capitalul societăților beneficiare și, dacă este cazul, a sumei în numerar de maximum 10% din valoarea nominală sau, în absența valorii nominale, a valorii nominale contabile echivalente a titlurilor;

- divizare parțială - operațiunea prin care o societate transferă, fără a fi dizolvată, una sau mai multe ramuri de activitate, către una sau mai multe societăți existente ori nou înființate, lăsând cel puțin o ramură de activitate în societatea cedentă, în schimbul emiterii către participanții săi de titluri de participare reprezentând capitalul societăților beneficiare și, dacă este cazul, a sumei în numerar de maximum 10% din valoarea nominală sau, în absența valorii nominale, a valorii nominale contabile echivalente a titlurilor.

În conformitate cu prevederile art. 41 alin. (12) lit. c) - e) din *Codul fiscal*, referitoare la declararea și plata impozitului pe profit, în cazul următoarelor operațiuni de reorganizare efectuate potrivit legii, contribuabilii care aplică sistemul de declarare și plată a impozitului pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, stabilesc impozitul pe profit pentru anul precedent, ca bază de determinare a plăților anticipate, potrivit următoarelor reguli:

- contribuabilii înființați prin divizarea sub orice formă a unei persoane juridice române împart impozitul pe profit datorat pentru anul precedent de societatea cedentă proporțional cu valoarea activelor și pasivelor transferate, conform proiectului întocmit potrivit legii. În situația în care societatea cedentă înregistrează pierdere fiscală în anul precedent, contribuabilii nou înființați determină plățile anticipate potrivit prevederilor alin. (7) și (10) ale art. 41 din *Codul fiscal*;

- contribuabilii care primesc active și pasive prin operațiuni de divizare sub orice formă a unei persoane juridice române, începând cu trimestrul în care operațiunile respective produc efecte, potrivit legii, însumează impozitul pe profit datorat de aceștia pentru anul precedent cu impozitul pe profit datorat pentru anul precedent de

societatea cedentă, recalculat proporțional cu valoarea activelor și pasivelor transferate, conform proiectului întocmit potrivit legii;

- contribuabilii care transferă, potrivit legii, o parte din patrimoniu uneia sau mai multor societăți beneficiare, începând cu trimestrul în care operațiunile respective produc efecte, potrivit legii, recalculează impozitul pe profit datorat pentru anul precedent proporțional cu valoarea activelor și pasivelor menținute de către persoana juridică care transferă activele.

În cazul contribuabililor care aplică sistemul de declarare și plată a impozitului pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, și care, în cursul anului, devin sedii permanente ale persoanelor juridice străine ca urmare a operațiunilor prevăzute la art. 33 din *Codul fiscal*, începând cu trimestrul în care operațiunile respective produc efecte, potrivit legii, aplică regulile prevăzute de *Codul fiscal* pentru determinarea plăților anticipate datorate. Astfel, în cazul divizării totale, divizării parțiale și transferului de active, sediile permanente determină plățile anticipate în baza impozitului pe profit datorat pentru anul precedent de societatea cedentă, recalculat pentru fiecare sediu permanent, proporțional cu valoarea activelor și pasivelor transferate, potrivit legii. Societățile cedente care nu încetează să existe în urma efectuării unei astfel de operațiuni, începând cu trimestrul în care operațiunile respective produc efecte, potrivit legii, ajustează plățile anticipate datorate potrivit regulilor prevăzute la art. 41 alin. (12) lit. e) din *Codul fiscal*.

Persoanele juridice care se dizolvă cu lichidare, potrivit legii, au obligația să depună declarația anuală de impozit pe profit pentru perioada prevăzută la art. 16 alin. (6) din *Codul fiscal* și să plătească impozitul pe profit aferent până la data depunerii situațiilor financiare la organul fiscal competent. Persoanele juridice care, în cursul anului fiscal, se dizolvă fără lichidare au obligația să depună declarația anuală de impozit pe profit și să plătească impozitul până la închiderea perioadei impozabile. ■

⁵ Denumită în continuare *Codul fiscal*.

Scutirea de impozit a profitului reinvestit

PREVEDERI LEGALE ȘI APLICABILITATE

Magda DEMIR,
Loredana CHERECHEȘ

Abstract: În articolul de față vom încerca să sintetizăm evoluția acestei facilități fiscale și să aducem lămuriri asupra modului de determinare al impozitului pe profit scutit aferent profitului reinvestit la calculul impozitului pe profit trimestrial plecând de la exemplele prezentate în Normele de Aplicare ale Codului Fiscal și care, din practică, pot fi insuficiente având în vedere multitudinea de situații în care se pot afla contribuabilii.

Cuvinte cheie: profit reinvestit, impozit pe profit, facilități fiscale, scutire.

SCURT ISTORIC

Actuala facilitate fiscală constând în scutirea de impozit a profitului reinvestit a fost introdusă în Codul Fiscal (Legea nr. 571/2003), începând cu data de 1 iulie 2014, cu aplicabilitate până la 31 decembrie 2016. O dată cu intrarea în vigoare, la 1 ianuarie 2016, a Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal (denumită în continuare „Noul Cod Fiscal”), aplicabilitatea acestor măsuri a fost menținută până la termenul stabilit inițial (31 decembrie 2016), însă Noul Cod Fiscal și normele metodologice de aplicare a acestuia au adus și unele modificări sau clarificări. În trecutul nu foarte îndepărtat, o facilitate fiscală asemănătoare celei în vigoare în prezent a fost aplicabilă în perioada 1 octombrie 2009 - 31 decembrie 2010, o deosebire esențială fiind că vechile prevederi reprezentau în fond doar o amânare a plății impozitului pe profit, întrucât, concomitent cu aplicarea scutirii, se diminuea și valoarea fiscală a echipamentelor, cu suma pentru care s-a beneficiat de scutire, ceea ce echivala cu o reducere a deducerilor de amortizare pentru acele echipamente.

NOUTĂȚI ÎNCEPÂND CU ANUL 2016

Atât Noul Cod Fiscal intrat în vigoare la 1 ianuarie 2016, cât și Normele

metodologice de aplicare a acestuia (aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016, cu modificările și completările ulterioare), aduc anumite clarificări referitoare la modul de aplicare a acestei facilități. De asemenea începând cu 2016, au fost introduse noi categorii de active pentru care se pot aplica facilitățile cu privire la scutirea profitului. Pe scurt, condițiile pe care contribuabilii trebuie să le îndeplinească pentru a putea beneficia de facilitate sunt următoarele:

- Activele se vor amortiza din punct de vedere fiscal linear sau degresiv și nu se poate opta pentru amortizare accelerată.
- Sunt stabilite reguli de constituire și evidență a rezervelor aferente investiției, iar aceasta se va impozita la momentul schimbării destinației/utilizării sub orice formă.
- Dacă potrivit vechilor prevederi, aplicabile în perioada 2009-2010, contribuabilii erau obligați de a păstra activele în patrimoniu pentru o perioadă cel puțin egală cu jumătate din durata de utilizare economică stabilită potrivit reglementărilor contabile aplicabile, în prevederile aplicabile începând cu 1 iulie 2014, s-a introdus și o limitare maximă la 5 ani pentru cele cu durate de utilizare

economică mai mare de 10 ani (i.e. „dar nu mai mult de 5 ani”).

Un aspect relevant care merită menționat cu privire la intrarea în vigoare a Noului Cod Fiscal este faptul că suplimentează categoria de mijloace fixe care pot fi subiect al scutirii. Mai precis, dacă pentru perioada 1 iulie 2014 - 31 decembrie 2015, intrau în categoria scutirii de impozit pe profitul reinvestit echipamentele tehnologice, mașini, utilaje și instalații de lucru, active corporale prevăzute în clasa 2.1 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, începând cu 1 ianuarie 2016 este inclusă și clasa 2.2.9 care include calculatoarele tehnologice și echipamente periferice, aparate de casă, control și de facturare, precum și programele informatice putând face obiectul facilității.

Astfel, unul dintre aspectele importante, cel puțin pentru industria IT este faptul că Noul Cod Fiscal intrat în vigoare de la 1 ianuarie 2016, extinde aplicarea facilității și pentru producția / achiziția de programe informatice în vederea scutirii la nivel de impozit pe profit. În cazul particular al programelor informatice, înainte de a evalua aplicabilitatea scutirii pentru profitul reinvestit în achiziția de programe informatice, ar trebui avută în vedere ►

noțiunea de „achiziție”. Mai precis, prevederea din Codul Fiscal privind profitul reinvestit nu furnizează o astfel de definiție. În cazul în care noțiunea ar fi înțeleasă în sensul exclusiv de transfer al drepturilor de proprietate asupra programului de calculator (care poate fi considerat ca fiind sens restrictiv), scutirea se va aplica în situații extrem de limitate. Prin urmare, se pune întrebarea cum ar trebui aplicată în practică o astfel de prevedere și dacă noțiunea de achiziție ar putea fi înțeleasă într-un sens larg, ca incluzând și contractarea drepturilor de utilizare, licențe asupra acestor programe. În sensul larg, o astfel de abordare ar putea fi considerată ca fiind în concordanță cu intenția legiuitorului și scopul introducerii beneficiului fiscal de scutire a profitului reinvestit însă, evident, sunt necesare clarificări suplimentare legislative care să survină eventual prin introducerea în potențialele modificări ale Codului Fiscal sau Normelor de aplicare ale Codului Fiscal.

Mai departe, ca metodologie de calcul a profitului reinvestit scutit, potrivit art. 22, alin. (2) din Noul Cod Fiscal, profitul investit reprezintă profitul contabil brut cumulat de la începutul anului obținut până în trimestrul sau în anul punerii în funcțiune a activelor. Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal detaliază definiția profitului contabil brut cumulat de la începutul anului ca fiind profitul contabil la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit înregistrat până în trimestrul punerii în funcțiune a activelor fără a lua în considerare sursele proprii sau atrase de finanțare a acestora.

Alineatul 3 al aceluiași articol aduce clarificări referitoare la contribuabilii care au obligația de a plăti impozit pe profit trimestrial. Astfel, în cazul în care s-au efectuat investiții în trimestrele anterioare, din profitul contabil brut cumulat de la începutul anului, se scade suma profitului investit anterior, pentru care a fost aplicată facilitatea. Noul Cod Fiscal precizează că, în cazul în care în trimestrul în care se pun în funcțiune activele se înregistrează pierdere contabilă, iar în trimestrul următor sau la sfârșitul anului se înregistrează profit contabil, impozitul pe profit aferent profitului reinvestit **nu se recalculează**.

Potrivit alineatului (5), la sfârșitul exercițiului financiar, contribuabilii au obligația de a constitui rezerve din suma aferentă profitului pentru care s-a beneficiat de scutire de impozit pe profit din care se scade partea aferentă rezervei legale. Pentru aplicarea scutirii de impozit pe profit a profitului reinvestit, contribuabilii trebuie să îndeplinească și alte condiții cum ar fi:

- Activele pentru care se optează pentru scutirea de impozit pe profit trebuie să fie noi, adică să nu fi fost utilizate anterior datei achiziției și să fie produse și/sau achiziționate și puse în funcțiune până la 31 decembrie 2016, inclusiv;
- Echipamentele tehnologice trebuie să fie produse și/sau achiziționate după 1 iulie 2014 și puse în funcțiune până la 31 decembrie 2016. Merită menționat faptul că pentru echipamentele din categoria 2.2.9 – Calculatoare electronice și echipamente periferice, mașini și aparate de casă, control și facturat precum și programe informatice, trebuie achiziționate și puse în funcțiune după 1 ianuarie 2016.

În cazul în care condițiile nu sunt respectate, contribuabilul are obligația de a depune declarații fiscale rectificative, iar pentru sumele scutite se recalculează impozit pe profit și se percep creanțe fiscale accesorii de la data aplicării facilității. Codul fiscal menționează câteva situații în care nu este nevoie de o rectificare a declarației pe impozit pe profit:

- Activele sunt transferate în cadrul operațiunilor de reorganizare;
- Activele sunt înstrăinate în cadrul unor proceduri de lichidare sau faliment;
- Activele sunt distruse, pierdute, furate sau defecte și înlocuite și contribuabilii le pot demonstra și confirma (proces verbale, procese verbale de la organele judiciare etc.).

Vom prezenta mai departe, având în vedere prevederile legale, câteva exemple practice, diferite de cele prezentate în Normele de aplicare ale Codului Fiscal, și care ar putea ridica anumite întrebări pentru contribuabilii care se află în situațiile respective.

EXEMPLE

EXEMPLUL 1

- Presupunem că Societatea A declară impozit pe profit trimestrial.

- Profit contabil brut în primul trimestru – 125.000 lei,
- Valoarea investiției aferentă primului trimestru – 150.000 lei.

- Profit impozabil în primul trimestru – 100.000 lei
- i. Calculăm impozitul pe profit trimestrial

$$100.000 \times 16\% = 16.000 \text{ lei}$$

- ii. Calculăm impozitul pe profit aferent profitului reinvestit. Având în vedere că valoarea investiției este mai mare decât profitul contabil brut înregistrat de Societate, conform cerințelor legale, vom limita aplicarea facilității la nivelul profitului contabil brut.

$$125.000 \text{ (în loc de } 150.000 \text{ cât este valoarea investiției)} \times 16\% = 20.000 \text{ lei}$$

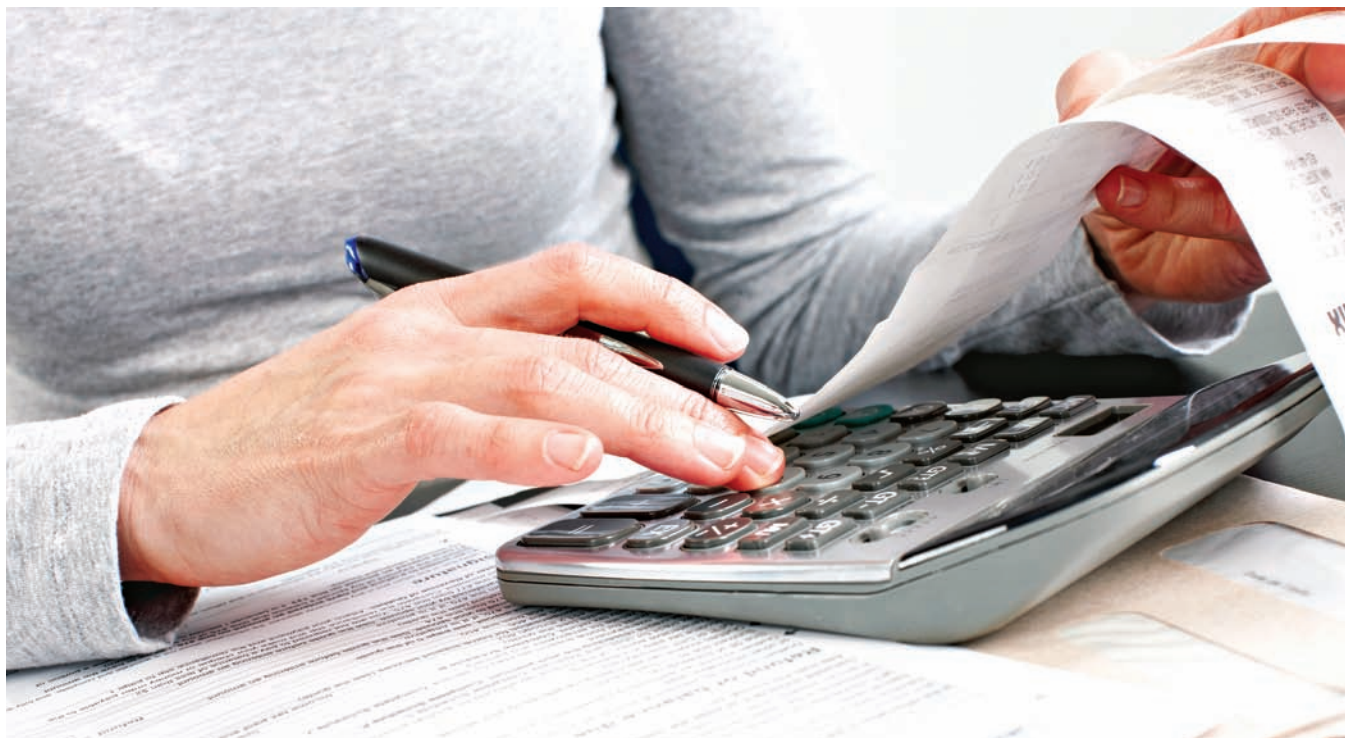
Mai departe având în vedere că impozitul pe profit pentru primul trimestru este limitat la 16.000 lei, creditul fiscal care poate fi luat în considerare în primul trimestru este de 16.000 lei (potrivit art.22, alin. (2) din Noul Cod Fiscal).

Vom analiza mai departe care va fi situația la sfârșitul exercițiului financiar, când societatea A are obligația de a depune declarația 101, și anume, care va fi valoarea creditului fiscal de care poate beneficia societatea A la finele anului în condițiile în care în trimestrele următoare firma înregistrează pierdere contabilă și fiscală, având la sfârșitul exercițiului financiar un profit contabil brut de 90.000 lei și un profit impozabil de 80.000 lei (valoarea investițiilor rămâne cea de la nivelul primului trimestru).

- iii. Impozit pe profit anual:

$$80.000 \times 16\% = 12.800 \text{ lei}$$

Având în vedere situația descrisă, se pune întrebarea dacă la sfârșitul anului, având un profit impozabil anual de 80.000 lei (mai mic decât cel de la nivelul trimestrului I), trebuie să se ajusteze valoarea beneficiului aferent profitului reinvestit în trimestrul I, mai precis dacă trebuie ajustat de la 16.000 lei inițial, la 12.800 lei la sfârșitul anului. Conform legislației, acest impozit nu se recalculează, însă, în situația de față, Societatea ar putea fi la sfârșitul anului într-o poziție de recuperare impozit pe profit (deși nu a efectuat plăți propriu-zise). Poate că acest aspect ar merita clarificat în contextul unor potențiale modificări ale Normelor de aplicare ale Codului Fiscal.



Mai departe, Codul fiscal prevede, de asemenea, înregistrarea unor rezerve la încheierea exercițiului cu privire la aplicarea acestei facilități, după cum urmează:

- Presupunem că Societatea trebuie să distribuie o parte și la rezerva legală de 4.500 lei. (menționăm că avem în vedere aplicării facilității pentru valoarea investiției de la primul trimestru, limitată la nivelul profitului contabil brut de la momentul respectiv e.g. 100.000 lei)
- iv. Determinarea sumei aferente profitului scutit care va fi repartizat la rezerve

$100.000 - 4.500 = 95.500$ lei

Din calculația prezentată, Societatea ar trebui să constituie contabil la sfârșitul anului o rezervă de 95.500 lei. Problema care se ridică în situația prezentată este că profitul Societății la sfârșit de an, din care să se facă distribuirea la rezerve este de 90.000 lei (sub valoarea rezervei). Din nou, Societatea se află într-un impas cu privire la aplicarea facilității și mai precis, își pune problema dacă ar trebui să diminueze valoarea facilității (la valoarea profitului contabil brut de la sfârșitul anului) având în vedere că nu îndeplinește condiția prevăzută de Codul Fiscal cu privire la constituirea unei rezerve contabile la nivelul investiției.

EXEMPLUL 2

Să luăm un alt exemplu similar, doar că în cazul societății B, la sfârșitul anului, societatea înregistrează pierdere contabilă și fiscală.

Urmăm aceeași pași ca în exemplul societății A.

a) Calculăm impozitul pe profit Anual: societatea se află în poziție de pierdere fiscală și contabilă
Trimestrul I: $100.000 \times 16\% = 16.000$ lei

b) Calculăm impozitul pe profit aferent profitului reinvestit

$150.000 \times 16\% = 24.000$ lei

Totuși, având în vedere că profitul contabil brut este mai mic decât valoarea investiției, iar impozitul pe profit pentru primul trimestru este limitat la 16.000 lei, creditul fiscal care poate fi luat în considerare este de 16.000 lei (potrivit art.22, alin. (2) din Noul Cod Fiscal).

În cazul în care, la sfârșitul anului se realizează pierdere contabilă și nu se efectuează o recalculare a impozitului pe profit aferent profitului reinvestit ajungem în situația menționată în exemplul anterior și rămâne întrebarea dacă Societatea B, mai are obligația constituirii de rezerve cu privire la scutirea de profit reinvestit și prin urmare aplicarea deducerii la nivelul trimestrului I.

Din păcate, Codul Fiscal nu aduce clarificări pentru cazul în care societatea înregistrează profit contabil brut în trimestrul punerii în funcțiune a activelor, iar la declararea profitului anual, societatea este în poziție de pierdere fiscală. Cu toate acestea, intenția legiuitorului cu privire la reintroducerea scutirii de impozit a profitului reinvestit în Codul Fiscal a fost făcută în vederea generării și menținerii unei creșteri economice ridicate, pe termen lung. Așa cum se menționează și în Nota de fundamentare a Ordonanței de urgență care reintroduce această facilitate fiscală prin această măsură se dorește *„dezvoltarea unei economii competitive, capabilă de performanțe tehnologice în concordanță cu condițiile concurențiale la nivel european și global”*.

CONCLUZII

Având în vedere însă neclaritățile din Codul Fiscal și normele de aplicare în cazurile exemplificate mai sus, credem că ar fi indicat ca, până la ieșirea din vigoare a acestei facilități (31 decembrie 2016), să se clarifice aceste aspecte, eventual prin modificarea Normelor de aplicare ale Codului Fiscal. ■

Dreptul de apreciere și limitele sale în dreptul fiscal

Tanți ANGHEL,
Director general - MFP

Abstract: Articolul abordează problematica legată de limitarea dreptului de apreciere, drept de care beneficiază organul fiscal și care, prin Noul Cod de procedură fiscală¹, a fost ajustat în sensul introducerii opozabilității opiniilor fiscale prealabile față de organul fiscal care urmează să adopte o decizie în legătură cu o situație fiscală a unui contribuabil ce face obiectul respectivei opinii emisă anterior pentru respectivul contribuabil. Astfel, analiza de față descrie conținutul instituției limitării dreptului de apreciere, dar și condițiile în care această limitare intervine, precum și formele în care se pot prezenta opiniile. În plus, dat fiind existența unor similitudini între opiniile emise în activitatea de asistență și îndrumare a contribuabililor și instituția soluției fiscale individuale anticipate, s-a făcut și o analiză comparativă a acestor acte emise de organele fiscale.

Cuvinte cheie: drept de apreciere, opinie fiscală prealabilă, opozabilitate, soluție fiscală individuală anticipată, asistență contribuabil, inspecție fiscală, act administrativ fiscal, decizie.

1. ÎN CEEA CE PRIVEȘTE DREPTUL DE APRECIERE ÎN GENERAL

În domeniul dreptului fiscal, dreptul de apreciere are ca titular organul fiscal, cel care este investit cu puterea fiscală pentru punerea în aplicare a legii fiscale, acest drept fiind reglementat la art. 6 din Noul Cod de procedură fiscală. Dreptul de apreciere mai este cunoscut și sub denumirea de putere discreționară (Germania) sau libertate de apreciere (Franța).

Dreptul de apreciere este un corolar al principiului legalității și are ca scop crearea unui spațiu în care organul fiscal să acționeze și să ia o decizie care să nu fie doar o aplicare automată, mecanică a legii. Altfel spus, rolul dreptului de apreciere este acela ca organul fiscal, atunci când face aplicarea legii fiscale, să nu se comporte ca un robot, ci să fie flexibil și să acționeze conform propriei concepții juridice, atât atunci când face constatarea situației de fapt, cât și atunci când ia decizia, aceasta din urmă reprezentând rezultatul aplicării legii fiscale la acea situație de fapt.

Rezultă astfel că dreptul de apreciere are două dimensiuni: libertatea de apreciere a acțiunii (aprecierea relevantei stărilor de fapt fiscale, constatarea împrejurărilor relevante) și libertatea de apreciere a deciziei. Desigur că spațiul de manevră de care beneficiază organul fiscal nu este unul nelimitat. Legiuitorul a stabilit limitele dreptului de apreciere astfel încât principiul legalității să nu fie afectat. Aceste limite sunt:

- respectarea legii în ceea ce privește competența și atribuțiile;
- stabilirea stării de fapt fiscale prin utilizarea tuturor mijloacelor de probă permise de lege (dreptul de apreciere trebuie să se bazeze pe probe);
- luarea în considerare a tuturor împrejurărilor relevante la momentul luării unei decizii;
- adoptarea soluției (deciziei) să se facă în cadrul legii și ținând cont de împrejurările relevante constatate;
- respectarea principiului bunei credințe;
- aplicarea principiului proporționalității, în cele 3

dimensiuni ale sale: rezonabilitate, echitate, adecvare a măsurilor adoptate la situațiile de fapt și scopul legitim urmărit.

Depășirea acestor limite echivalează cu abuzul de drept sau exces de putere, supus controlului instanței de judecată, care poate anula actul administrativ fiscal emis cu depășirea limitelor legale ale dreptului de apreciere (a se vedea art. 2 alin. (1) lit. n) din Legea nr. 544/2004 privind contenciosul administrativ). De altfel, definind dreptul de apreciere, instanța supremă, într-o decizie², a arătat că acesta este un drept care incumbă totodată o obligație, mai precis obligația „pe care o presupune o bună administrare, de a aprecia în ansamblu relevanța stărilor de fapt fiscale și de a analiza în profunzime, iar nu în mod formal, toate circumstanțele edificatoare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.” Totodată, instanța arată că, atunci când este în situația de a efectua controlul de legalitate asupra modului de exercitare, de către organul fiscal, a dreptului de apreciere, “instanța de

¹Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

²Decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție nr. 5680/10 decembrie 2009

contencios administrativ și fiscal, are de analizat conținutul și obiectul juridic fiscal prin prisma unui just echilibru între interesul public pe care îl are de îndeplinit autoritatea fiscală și drepturile subiective ori interesele legitime private cu care acesta poate veni în concurs, întrucât măsurile dispuse prin actele administrativ-fiscale nu trebuie să depășească ceea ce este necesar și rezonabil pentru atingerea obiectivelor propuse.“

2. CAZ SPECIAL DE LIMITARE A DREPTULUI DE APRECIERE

Prin Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală³, a fost reglementat un caz particular de limitare legală a dreptului de apreciere al organelor fiscale atunci când acestea urmează să ia o decizie în cadrul unei proceduri⁴. Această limitare se referă deci la existența unor opinii fiscale prealabile emise anterior luării deciziei, adică acele opinii sau soluții referitoare la aplicarea legii fiscale la o situație de fapt, emise în formă scrisă, incluse fie într-un document emis urmare unei îndrumări de care a beneficiat contribuabilul în cadrul activității de asistență, fie în acte administrative fiscale, fie în acte judiciare (hotărâri judecătorești), opinii pe care organul fiscal este obligat să le aplice, chiar dacă el are o altă concepție juridică. Pentru astfel de cazuri, legiuitorul a prevăzut obligația organului fiscal de a lua în considerare respectivele opinii prealabile, dacă sunt îndeplinite condițiile pentru aceasta.

3. CONDIȚIILE ÎN CARE INTERVINE LIMITAREA DREPTULUI DE APRECIERE

Limitarea dreptului de apreciere atunci când există opinii prealabile operează în următoarele condiții cumulative:

a) Forma scrisă a opiniei prealabile.

Această condiție este îndeplinită implicit în cazul în care opinia se regăsește într-un act administrativ fiscal, cum ar fi decizia de impunere (ce are la bază un raport de inspecție fiscală) sau decizia de soluționare a contestației, întrucât Codul de procedură fiscală prevede forma scrisă a acestor acte. În mod similar, putem spune că forma scrisă este implicită și în cazul hotărârilor emise de instanțele judecătorești, dat fiind prevederile referitoare la regimul hotărârilor reglementat de Codul de procedură civilă (a se vedea în special art. 426 privind redactarea hotărârii). În schimb, în ceea ce privește activitatea de îndrumare a contribuabililor, aceasta, pe lângă forma scrisă, utilizată cel mai frecvent în practică, are și o formă nescrisă, constând în asistență și îndrumare acordată direct la sediul unităților fiscale, prin direcțiile/ serviciile/birourile/compartimentele specializate în asistența contribuabililor sau asistență și îndrumare acordată prin telefon. Aceste modalități de solicitare/emitere orală a opiniilor nu fac obiectul limitării dreptului de apreciere al organelor fiscale. În legătură cu forma scrisă a opiniei, problema care se poate pune este aceea dacă această condiție este îndeplinită și în cazul în care asistența contribuabililor este acordată prin e-mail, cu atât mai mult, cu cât procedurile în vigoare⁵ prevăd o astfel de modalitate de realizare a asistenței contribuabililor. În acest sens, trebuie avut în vedere, în primul rând, definirea noțiunii de înscris în accepțiunea Codului de procedură civilă⁶, precum și noțiunea de înscris în formă electronică, astfel cum aceasta

este prevăzută în legislația specială⁷ raportat la prevederile art. 267 din Codul de procedură civilă⁸. Pe de altă parte, mai trebuie avut în vedere și faptul că e-mailul, denumit și postă electronică, este un sistem prin care se realizează trimiterea și primirea de scrisori electronice folosind Internetul. În fapt, mai întâi contribuabilul și apoi organul fiscal, compune (scrie) o „scrisoare“ electronică, o semnează, îi atașează adresa destinatarului și o trimite unui server (oficiu poștal electronic). Această scrisoare, prin intermediul Internetului, ajunge la serverul de e-mail de destinație și apoi în cutia poștală a destinatarului, unde poate fi citită.

Așadar, putem concluziona că asistența prin e-mail este una care se realizează în scris, chiar dacă, în acest caz, vorbim de un suport informatic și nu de un suport hârtie, precum și de o corespondență care se realizează prin mijloace electronice și nu prin servicii de curierat (poștale) tradiționale. Cu privire la administrarea probei în cazul unei opinii prealabile transmisă de organul fiscal prin e-mail, precizăm că dreptul comun, care completează dreptul fiscal, admite proba cu înscrisuri pe suport informatic în aceleași condiții ca înscrisul pe suport hârtie.

Astfel, trebuie să avem în vedere că suntem în situația unui înscris autentic atâta timp cât e-mailul emană de la o autoritate publică, însă numai dacă e-mailul:

- permite stabilirea identității organului fiscal emitent și al contribuabilului destinatar;
- permite stabilirea faptului că exprimarea opiniei aparține organului fiscal;
- permite stabilirea persoanei semnatare, în sensul de identificare a

³Legea a fost publicată în Monitorul Oficial nr. 547 din 23 iulie 2015 și a fost apoi modificată prin OUG nr. 50/2015

⁴Este vorba de art. 6 tezele 2 și 3 ale alin. (1) conform cărora: „În exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

⁵Art. 17 – 19 din Ordinul președintelui ANAF nr. 1338/2008 pentru aprobarea Procedurii privind îndrumarea și asistența contribuabililor de către organele fiscale

⁶Potrivit art. 265 din Codul de procedură civilă „Înscrisul este orice scriere sau altă consemnare care cuprinde date despre un act sau fapt juridic, indiferent de suportul ei material ori de modalitatea de conservare și stocare“

⁷Potrivit art. 4 pct. 2 din Legea nr. 455/2001 privind semnătura electronică „Înscrisul în formă electronică reprezintă o colecție de date în formă electronică între care există relații logice și funcționale și care redau litere, cifre sau orice alte caractere cu semnificație inteligibilă, destinate a fi citite prin intermediul unui program informatic sau al altui procedeu similar“

⁸Potrivit art. 267 din Codul de procedură civilă „Înscrisurile făcute în formă electronică sunt supuse dispozițiilor legii speciale.“

persoanei din cadrul organului fiscal care a transmis opinia;
 ● permite stabilirea datei transmiterii.

În aceste condiții, devin aplicabile prevederile art. 270 C. pr. civ. conform cărora înscrisul face dovada opiniei cuprinse în scrisoarea electronică (e-mail), până la declararea sa ca fiind un fals.

Cu alte cuvinte, organul fiscal căruia i se opune o opinie primită prin e-mail apreciază dacă sunt sau nu suficiente garanții pentru a face deplina credință în privința conținutului e-mailului și a persoanei de la care emană.

Desigur că putem spune că sunt suficiente garanții în cazul ideal în care e-mailul are atașată o semnătură electronică, iar informațiile din e-mail sunt protejate contra alterărilor și contrafacerilor astfel încât integritatea documentului este deplin asigurată. Or, în lipsa acestor garanții, e-mailul poate fi considerat ca un început de dovadă scrisă, caz în care apare ca fiind necesar ca organul fiscal căruia i se opune o opinie primită prin e-mail, să procedeze la verificarea autenticității (conținutului, semnăturii, datei), prin solicitarea colaborării emitentului e-mailului.

b) Identitate de situații de fapt, adică situația de fapt ce face obiectul deciziei ce urmează a fi luată să fie similară cu situația de fapt avută în vedere la emiterea opiniei prealabile. În acest context, se impune a sublinia importanța unei prezentări clare, corecte și complete a situației de fapt, de către contribuabil, atunci când acesta adresează organului fiscal o solicitare pentru obținerea unei soluții cu privire la aplicarea legislației fiscale la situația de fapt respectivă, pentru evitarea pierderii dreptului de a opune organului fiscal opinia prealabilă, precum și evitarea eventualelor conflicte în ceea ce privește condiția necesară pentru aceasta și care vizează identitatea situației de fapt.

c) Identitate de contribuabil, adică titularul deciziei ce urmează a fi luată să fie și titularul opiniei prealabile. Cu alte cuvinte, un contribuabil nu poate opune organului fiscal o opinie emisă pentru o situație de fapt identică cu cea constatată, dacă opinia prealabilă are ca titular un alt contribuabil.

d) Opinia să fie emisă de organul fiscal competent. Condiția se referă doar la



opiniile emise în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabilului și sunt cele emise de organul fiscal competent să emită astfel de opinii. În acest sens, sunt relevante prevederile art. 1 din Ordinul președintelui ANAF nr. 1338/2008 pentru aprobarea Procedurii privind îndrumarea și asistența contribuabililor de către organele fiscale, care stabilește competența de acordare a asistenței. Reținem astfel că opiniile emise de către structuri din afara organului fiscal, fiind vizate în primul rând cele din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, care sunt deopotrivă competente să emită opinii, nu reprezintă opinii care să lege organul fiscal implicat într-o procedură (inspecție fiscală, soluționarea contestațiilor). Aceasta deoarece structurile în cauză nu au calitatea de organ fiscal.

Așadar, prin dispozițiile ce fac obiectul analizei de față, se statuează în fapt opozabilitatea, sub condiție, a opiniilor prealabile față de organul fiscal care urmează a lua o decizie, acesta din urmă fiind ținut să le respecte și să le aplice dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de lege în acest scop, așa

cum am văzut mai sus, chiar dacă organul fiscal aflat în procedura în care trebuie să emită decizia are o altă opinie juridică. În cazul în care oricare din cele trei condiții nu este îndeplinită, organul fiscal este liberat de obligația de a aplica opinia prealabilă și va face mențiune despre motivele pentru care opinia prealabilă nu-i este opozabilă în decizia pe care urmează să o emită.

Limitarea dreptului de apreciere în cazul în care există opinii prealabile are ca fundament principiul securității juridice și încrederea legitimă. Astfel, mai ales în situația obținerii unei opinii în cadrul procedurii de asistență și îndrumare, pe care contribuabilul s-a bazat atunci când a aplicat legea fiscală la situația de fapt ce a făcut obiectul opiniei, cu credința că organul fiscal, cel ce veghează la aplicarea legii, are și soluția conformă cu legea, această încredere nu trebuie pusă în cauză printr-o opinie contrară a altui organ fiscal în cadrul altei proceduri. În particular, organul de inspecție fiscală, cu ocazia inspecției fiscale având ca obiect declarațiile fiscale în care contribuabilul a aplicat opinia primită anterior în procedura de asistență și îndrumare, va aplica și el această



opinie, chiar dacă, în ceea ce-l privește, are o altă opinie.

4. ÎN CEEA CE PRIVEȘTE OPINIILE FISCALE PREALABILE

Opiniile prealabile sunt opinii juridice atâta timp cât ele au ca obiect modul de aplicare a legii fiscale la o anumită situație de fapt. Aceste opinii pot fi emise în proceduri precum:

a) Asistență contribuabili. Astfel, ori de câte ori, urmare unei solicitări scrise, contribuabilul primește de la organul fiscal o soluție (opinie) scrisă cu privire la modul de aplicare a legislației fiscale la situația de fapt prezentată de contribuabil în solicitarea sa, aceasta poate opune opinia primită organului fiscal aflat într-o procedură ulterioară de investigare a situației de fapt fiscale ce face obiectul opiniei, care, de regulă, este o inspecție fiscală.

b) Inspecție fiscală. Poate fi cazul în care, în cadrul unei inspecții fiscale la un contribuabil, ce a avut ca obiect o creanță fiscală aferentă unei perioade fiscale, organul de inspecție a apreciat că legea fiscală a fost corect aplicată operațiunilor/tranzacțiilor examinate (opinia juridică avută în vedere de contribuabil este și opinia juridică a organului de inspecție fiscală). Ca

urmare, organul de inspecție a emis o decizie de nemodificare a bazei de impunere sau a finalizat inspecția fără ca pentru impozitul aferent respectivei perioade fiscale să stabilească diferențe. Astfel, la o următoare inspecție fiscală la același contribuabil, pentru același impozit, în legătură cu aceleași operațiuni/tranzacții, dar derulate în perioadele fiscale supuse noii inspecții și pentru care contribuabilul a aplicat aceeași opinie juridică, organul de inspecție nu poate aprecia, de această dată, că legea fiscală nu a fost corect aplicată și să stabilească diferențe de impozit. El trebuie să respecte și să aplice opinia colegului său care a efectuat inspecția anterioară și care a apreciat că opinia contribuabilului este cea corectă, chiar dacă are o altă opinie juridică. În practică au fost situații în care, spre exemplu, o persoană impozabilă în scopuri de TVA a depus un decont cu suma negativă, solicitând rambursarea acesteia. Cum cererea de rambursare a fost soluționată cu inspecție fiscală anticipată, în cadrul inspecției organul fiscal a apreciat că a fost aplicat corect de către contribuabil regimul taxei pe valoarea adăugată raportat la operațiunile care au generat taxa de

rambursat (operațiuni scutite cu drept de deducere). Drept urmare, a fost emisă o decizie de nemodificare a bazei de impunere, iar suma solicitată la rambursare a fost aprobată. În perioada fiscală următoare, situația de fapt fiscală se menține, însă inspecția fiscală este efectuată de o altă echipă care a apreciat că regimul taxei pe valoarea adăugată aplicat de contribuabil operațiunilor în cauză (aceleași ca și în perioada fiscală anterioară) nu este cel corect. Ca urmare, inspecția s-a finalizat cu emiterea unei decizii de impunere și, implicit, cu respingerea rambursării. Mai mult, acest organ de inspecție fiscală a dispus și reverificarea perioadei precedente pentru a modifica decizia de nemodificare a bazei de impunere și a aplica opinia sa juridică și pentru perioada respectivă, apreciind că opinia echipei anterioare care a stat la baza emiterii, de către aceasta, a deciziei de nemodificare a bazei de impunere nu a fost cea corectă. Fără a pune în discuție legalitatea deciziei de reverificare, în cazul analizat reiese cu claritate încălcarea principiului securității juridice și a încrederii legitime, contribuabilul fiind prins la mijloc de opiniile diferite emise de organele fiscale.

c) Soluționarea contestațiilor. Astfel, soluția inclusă într-o decizie de soluționare a contestației (de regulă, în situația în care a fost admisă contestația, concomitent cu anularea actului administrativ fiscal contestat), decizie în care organul de soluționare a apreciat că organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal nu a aplicat corect legea fiscală situației de fapt constatată în respectivul act administrativ fiscal, poate fi opusă de contribuabil organului fiscal într-o procedură (de inspecție) ulterioară care are ca obiect o situație de fapt fiscală a aceluiași contribuabil, similară cu cea reținută în decizia de soluționare a contestației prin care s-a admis contestația. Decizia de soluționare a contestației este un act administrativ fiscal, iar considerentele reținute în vederea emiterii acestei decizii reprezintă o opinie ce poate fi opusă de către titularul deciziei unui organ fiscal în cadrul unei proceduri ulterioare în care se efectuează constatări ale unei situații de fapt ►

similare cu cea avută în vedere de asemenea în considerentele deciziei.
d) Acțiune în instanță. Vorbim aici de ipoteza de mai sus, cu deosebirea că soluția (opinia prealabilă) face obiectul unei hotărâri judecătorești cu caracter definitiv.

5. OPINIA FISCALĂ PREALABILĂ EMISĂ ÎN CADRUL ACTIVITĂȚII DE ASISTENȚĂ ȘI ÎNDRUMARE A CONTRIBUABILULUI VS. SOLUȚIA FISCALĂ INDIVIDUALĂ ANTICIPATĂ

Așa cum rezultă din dispozițiile art. 52 din Codul de procedură fiscală, soluția fiscală individuală anticipată (SFIA) este un act administrativ fiscal emis de organul fiscal (central) la cererea contribuabilului și care are ca obiect modul de aplicare a legii fiscale la o situație de fapt fiscală, dar care are însușirea de a fi o situație viitoare în raport de data depunerii cererii, astfel cum situația respectivă este prezentată de contribuabil. Așadar, obiectul SFIA este o soluție fiscală, o opinie juridică a organului fiscal competent să emită astfel de acte. De subliniat că este de esență SFIA ca situația de fapt fiscală pentru care se solicită opinia, să nu se fi realizat la data depunerii cererii de emitere a SFIA.

În ceea ce privește efectele pe care acest act administrativ le produce, acestea sunt expres prevăzute la alin (5) al art. 52 și constau în faptul că o SFIA este opozabilă și obligatorie, însă nu față de contribuabilul care a solicitat-o și căruia i se comunică, ci chiar față de organul fiscal, atunci când acesta urmează să ia o decizie în legătură cu situația de fapt avută în vedere la emiterea SFIA, de regulă cu ocazia unei inspecții fiscale asupra declarației fiscale prin care contribuabilul a aplicat regimul fiscal aplicabil situației de fapt în cauză și a stabilit impozitul aferent. Astfel, indiferent dacă contribuabilul a aplicat sau nu opinia inclusă în SFIA, organul fiscal este obligat să o aplice. În acest context, putem reține următoarele caracteristici ale SFIA:

- act administrativ fiscal individual, caracteristică ce rezultă din chiar textul de lege. Această natură juridică are ca efect, de principiu,

posibilitatea contestării unei SFIA pe calea contenciosului administrativ dacă beneficiarul său nu este de acord cu opinia ce face obiectul SFIA;

- se emite la cererea contribuabilului adresată organului fiscal;
- cererea trebuie să aibă un anumit conținut din care nu poate lipsi soluția propusă de contribuabil (opinia contribuabilului);
- SFIA are ca obiect o opinie cu privire la modul de aplicare a legii fiscale la situația de fapt prezentată de contribuabil în cererea sa;
- situația de fapt pentru care se solicită opinia trebuie să fie una cu un grad ridicat de certitudine (din cerere trebuie să rezulte că tranzacția pentru care se solicită aplicarea regimului fiscal prezintă un grad ridicat de certitudine. Cu alte cuvinte, nu se pot emite SFIA pentru situații ipotetice);
- această situație de fapt trebuie susținută cu documente doveditoare,
- tranzacția pentru care se solicită soluția fiscală trebuie să nu fi fost realizată la data solicitării SFIA;
- emiterea SFIA este supusă procedurii prealabile a audierii;
- este opozabilă organului fiscal, acesta fiind obligat ca în procedurile ulterioare de verificare a aplicării legii fiscale la contribuabilul titular al SFIA, fiind vorba în principal de procedura de inspecție fiscală, să aplice soluția ce face obiectul SFIA;
- opozabilitatea este condiționată de similitudinea dintre situația de fapt prezentată în cerere și, pe cale de consecință, de cea avută în vedere la emiterea SFIA, cu situația de fapt constatată de organul fiscal într-o procedură ulterioară, de regulă o procedură de inspecție fiscală;
- efectul opozabilității nu mai subzistă dacă contribuabilul notifică, în 30 de zile de la comunicarea SFIA, dezacordul său față de opinia ce face obiectul SFIA;
- contribuabilul nu este ținut să aplice soluția dacă nu este de acord cu ea, având latitudinea de a aplica o soluție corespunzătoare propriei concepții juridice. În această situație, organul fiscal va impune soluția ce face obiectul SFIA în decizia emisă la finalizarea procedurii, de regulă o decizie de impunere, act

administrativ pe care contribuabilul îl poate ataca, având astfel posibilitatea de a obține satisfacție pe calea contenciosului administrativ;

- emiterea opiniei în procedura SFIA este taxabilă (se percepe o taxă de emitere).

În schimb, în ceea ce privește opiniile emise în activitatea de asistență și îndrumare a contribuabililor, acestea au următoarele caracteristici:

- opinia este înscrisă într-o adresă care nu este însă un act administrativ fiscal. Acest act prin care organul fiscal, comunică contribuabilului un răspuns ce are ca obiect modul în care se aplică legislația fiscală la o situație prezentată de contribuabil în cererea sa, reprezintă o opinie, un punct de vedere al organului fiscal, cu caracter de recomandare. De altfel, această calificare a făcut obiectul unui litigiu referitor la natura juridică a comunicărilor având ca obiect interpretarea pe care o autoritate publică o dă unor dispoziții legale, respectiv natura juridică a actelor emise în cadrul activității de îndrumare a contribuabililor⁹. Astfel, în cazul dedus judecării, contribuabilul a apreciat că adresele prin care autoritatea fiscală și-a expus poziția în legătură cu problematica fiscală ridicată de contribuabil, la solicitarea acestuia, sunt acte normative individuale, aspect care rezultă atât din conținutul solicitării, cât și din conținutul adreselor de răspuns. Instanța supremă, confirmând soluția instanței de fond, a calificat actul prin care organul fiscal dă curs unei solicitări a contribuabilului de comunicare a interpretărilor date unor dispoziții legale, în conformitate cu litera și spiritul reglementării, ca reprezentând „o corespondență administrativă”. Argumentul prin care instanța a susținut o astfel de calificare a fost acela că răspunsul organului fiscal transmis în cadrul activității de îndrumare a contribuabililor în aplicarea legislației fiscale, „nu se circumscrie definiției actului administrativ conform art. 2 alin. 1 lit. c) din Legea nr. 554/2004 (a contenciosului administrativ – nn)” întrucât această activitate „nu se

⁹Decizia nr. 5412/2005 a Înaltei Curți de Casație și Justiție, Secția de contencios administrativ și fiscal - Mihai Brăgaru, Violeta Zidaru, Jurisprudență fiscală, vol. I. Procedură fiscală, Ed C:H: Beck, București 2011, p. 158

realizează prin acte administrative individuale sau normative.“

Consecința este că un astfel de act nu poate face obiectul unei acțiuni în contenciosul administrativ;

- se emite la cererea contribuabilului adresată organului fiscal;
- nu există condiții de formă cu privire la conținutul cererii;
- are ca obiect o opinie cu privire la modul de aplicare a legii fiscale la situația de fapt prezentată de contribuabil în cererea sa;
- situația de fapt pentru care se emite opinia este cea prezentată de contribuabil, neexistând vreo condiție cu privire la gradul de certitudine;
- pe cale de consecință, nu este obligatorie nici susținerea cu documente doveditoare a situației de fapt, acest aspect fiind deci la latitudinea contribuabilului solicitant;
- poate fi emisă și pentru tranzacții deja realizate la data cererii,
- nu se impune procedura prealabilă a audierii;
- este opozabilă organului fiscal, acesta fiind obligat ca în procedurile ulterioare de verificare a aplicării legii fiscale la contribuabilul titular al comunicării, fiind vorba în principal de procedura de inspecție fiscală, să aplice soluția ce face obiectul comunicării;
- opozabilitatea este condiționată de similitudinea dintre situația de fapt prezentată în cerere și, pe cale de consecință, de cea avută în vedere la emiterea comunicării, cu situația de fapt constatată de organul fiscal într-o procedură ulterioară, de regulă o procedură de inspecție fiscală;
- opozabilitatea nu este afectată de eventuala notificare de către contribuabil a dezacordului său cu privire la opinia ce face obiectul comunicării;
- contribuabilul nu este ținut să aplice opinia ce face obiectul comunicării;
- opinia ce face obiectul comunicării nu este taxabilă (activitatea de asistență și îndrumare este efectuată cu titlu gratuit).

Din cele mai sus prezentate reținem aspectele comune celor două acte și care privesc:

- procedura emiterii (la cerere);

- identitate de obiect (opinie cu privire la modul de aplicare a legii fiscale la situația de fapt prezentată de contribuabil în cererea sa)
- opozabilitatea față de organul fiscal (acesta fiind obligat ca în procedurile ulterioare de verificare a aplicării legii fiscale la contribuabilul titular al comunicării, fiind vorba în principal de procedura de inspecție fiscală, să aplice soluția ce face obiectul comunicării/SFIA);
- condiționarea opozabilității doar de similitudinea dintre situația de fapt prezentată în cerere și, pe cale de consecință, de cea avută în vedere la emiterea comunicării/SFIA, cu situația de fapt constatată de organul fiscal într-o procedură ulterioară, de regulă o procedură de inspecție fiscală;
- inopozabilitatea față de contribuabil (contribuabilul nu este ținut să aplice opinia ce face obiectul comunicării/SFIA).

6. ALTE ASPECTE PRIVIND APLICAREA DISPOZIȚIILOR LEGALE REFERITOARE LA LIMITAREA DREPTULUI DE APECIERE

Referitor la opiniile emise în procedura de asistență și îndrumare a contribuabilului trebuie subliniat faptul că, în primul rând, cel care dorește să-i fie aplicabile prevederile referitoare la opozabilitatea opiniilor prelabile conform art. 6 din Noul Cod de procedură fiscală, este contribuabilul. Ca urmare, nu este necesar, și nici textul legii nu prevede în ceea ce-l privește pe organul fiscal, nici ca drept și nici ca obligație, ca acesta să solicite a-i fi puse la dispoziție toate opiniile prelabile emise contribuabilului implicat într-o procedură. În schimb, ceea ce trebuie să facă organul fiscal este exercitarea obligației referitoare la rolul activ conform art. 7 din Noul Cod de procedură fiscală, care presupune îndrumarea contribuabilului, mai precis, aducerea la cunoștința acestuia a dreptul său de a opune o eventuală opinie prelabilă primită în activitatea de asistență a contribuabilului sau o soluție adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal (decizie de impunere/nemodificarea bazei de impozitare/decizie de

soluționare a contestației) sau de asemenea, o soluție adoptată de instanța judecătorească și care privesc situații de fapt ce pot face obiectul investigațiilor întreprinse de organul fiscal. Aceasta, ori de câte ori organul fiscal nu a identificat el însuși, cu ocazia pregătirii procedurii (ex. procedură de inspecție), o astfel de opinie prelabilă.

Poate ar mai fi de interes și chestiunea legată de aplicarea în timp a acestei noi norme referitoare la opozabilitatea opiniilor prelabile, raportat la dispozițiile tranzitorii prevăzute la art. 352 din Noul Cod de procedură fiscală. În acest context, reținem că, potrivit alin. (1) al acestui articol, prevederile Noului Cod se aplică procedurilor începute după 1 ianuarie 2016, care este data intrării în vigoare a acestui act normativ. Cu toate acestea, potrivit excepției reglementată la alin. (5) a art. 352, prevederile art. 6, deci inclusiv cele referitoare la opozabilitatea opiniilor prelabile, se aplică și procedurilor în derulare la 1 ianuarie 2016. Așadar, indiferent că o procedură era în derulare la 1 ianuarie 2016 sau a fost sau va fi începută după această dată, organul fiscal este ținut să aplice art. 6 și să țină cont de opiniile prelabile, neavând relevanță momentul emiterii opiniilor. Aceasta deoarece legiuitorul nu a prevăzut nicio condiție în legătură cu un astfel de moment, cum ar fi condiția ca opinia să fie emisă după data de 1 ianuarie 2016. Cu alte cuvinte, dacă vorbim de o procedură de inspecție fiscală în derulare la data de 1 ianuarie 2016 sau care începe după această dată, organul de inspecție trebuie să ia în considerare inclusiv opiniile emise anterior datei de 1 ianuarie 2016 de organul fiscal competent și transmise respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și opiniile înscrise într-un act administrativ fiscal (decizie de impunere sau de soluționare a contestației) sau într-o hotărâre judecătorească care a stat la baza deciziei/hotărârii, emise de asemenea anterior datei de 1 ianuarie 2016, bineînțeles doar dacă sunt îndeplinite condițiile pentru aceasta, așa cum au fost menționate mai sus. ■

Rolul manualului de politic

Adina BĂNICI (MAN),
Tax Senior Manager, KPMG România
Corina DAVID,
Tax Manager, KPMG România

Abstract: Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal („Codul fiscal“), cu aplicabilitate din 1 ianuarie 2016, acordă o importanță ridicată politicilor contabile definite în manualul de politici contabile în vederea determinării tratamentului fiscal (ex: erori semnificative, politici de capitalizare, reparări curente vs capitale, etc.).

Cuvinte cheie: manual politici contabile, erori semnificative, mijloace fixe în conservare.

CE REPREZINTĂ POLITICILE CONTABILE?

Conform Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1802 din 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare, („Ordinul“), **politicile contabile reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale.**

Politicile trebuie elaborate având în vedere specificul activității, de către specialiști în domeniul economic și tehnic, cunoscători ai activității desfășurate și ai strategiei adoptate de entitate. Acestea trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul (Principiul permanenței metodelor).

Ordinul prevede că **administratorii entității trebuie să aprobe politici contabile pentru operațiunile derulate, inclusiv proceduri proprii pentru situațiile prevăzute de legislație.** În ►



ici contabile în fiscalitate



cazul entităților care nu au administratori, politicile contabile se aprobă de persoanele care au obligația gestionării entității respective.

Modificările de politici contabile pot fi determinate de:

- inițiativa entității, caz în care, modificarea trebuie justificată în notele explicative la situațiile financiare anuale;
- decizia unei autorități competente și care se impune entității (modificare de reglementare), caz în care, modificarea nu trebuie justificată în notele explicative, ci doar menționată în acestea.

Efectele modificării politicilor contabile aferente **exercițiilor financiare precedente** se înregistrează pe seama **rezultatului reportat**, dacă efectele modificării pot fi cuantificate, în timp ce efectele modificării politicilor contabile aferente **exercițiului financiar curent** se contabilizează pe seama **conturilor de cheltuieli și venituri ale perioadei. În cazul modificării politicilor contabile pentru o perioadă anterioară, entitățile trebuie să ia în considerare efectele fiscale ale acestora.**

Nerespectarea obligativității de aprobare a politicilor și procedurilor contabile constituie contravenție și se **sanctionează cu amendă de la 300 lei la 4.000 lei¹.**

Exemple de politici contabile: alegerea metodei de amortizare a imobilizărilor; reevaluarea imobilizărilor corporale sau păstrarea costului istoric al acestora; înregistrarea, pe perioada în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, a unei cheltuieli cu amortizarea sau a unei cheltuieli corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată; alegerea metodei de evaluare a stocurilor; contabilitatea stocurilor prin inventarul permanent sau intermitent etc.

Mai mult decât atât, tot în acest Ordin este prevăzut ca și parte a **procedurilor de controlul intern** al entității și:

- existența unui manual de politici contabile;
- existența unei proceduri de aplicare a acestui manual;
- existența de controale prin care să se asigure respectarea manualului [...].

IMPORTANȚA POLITICILOR CONTABILE ÎN VEDEREA DETERMINĂRII TRATAMENTULUI FISCAL

Existența în cadrul unei entități a unui manual de politici contabile este foarte importantă întrucât acestea au un impact esențial în determinarea tratamentului fiscal.

Dacă în trecut Codul fiscal nu cuprindea referiri la politicile contabile, începând cu anul 2016, fiscalitatea acordă o mare importanță politicilor contabile, printre care amintim:

(1) în cazul în care **mijloacele fixe amortizabile sunt trecute în regim de conservare**, în funcție de politica contabilă adoptată, valoarea fiscală rămasă neamortizată la momentul trecerii în conservare se recuperează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare ieșirii din conservare a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală².

În trecut, atunci când un mijloc fix amortizabil nu era utilizat cel puțin pe o perioadă de o lună se considera ca fiind trecut în conservare, iar recuperarea valorii fiscale rămase neamortizate se efectua pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare repunerii în funcțiune a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală³. Practic, neutilizarea acestuia pe o perioadă de minim o lună presupunea din punct de vedere fiscal stoparea calculului amortizării fiscale și implicit a dreptului de deducere, chiar dacă din perspectivă contabilă entitatea înregistra în contabilitate o cheltuială cu amortizarea contabilă, cheltuială nedeductibilă la calculul profitului imposibil. Această neutilizare poate fi motivată de condițiile tehnice de funcționare, respectiv necesitatea unor reparații periodice, de natura activității desfășurate (sezonieră sau continuă) sau de întreruperea/încetarea activității care utilizează mijlocul fix respectiv. Astfel, au fost afectate entitățile care se aflau în situații de genul celor menționate anterior și care foloseau echipamente de mare capacitate de producție a căror oprire

din funcțiune în vederea reviziilor/reparațiilor (cum ar fi, de exemplu, activitatea de remont în industria zahărului), presupunea depășirea cu mult a perioadei de o lună. Efectul discrepantei dintre contabil și fiscal avea impact la nivel monetar asupra entităților care erau în poziție de plată de impozit pe profit. Se poate observa că, începând cu anul 2016, prevederea fiscală a fost modificată în sensul eliminării perioadei de neutilizare de cel puțin o lună, iar dacă echipamentele necesită anumite reparații periodice nefiind utilizate, societatea are dreptul de a calcula amortizarea fiscală pe întreaga durată de neutilizare, indiferent de perioadă.

Cât privește mijloacele fixe care, potrivit politicilor contabile aprobate, sunt trecute în conservare, amortizarea contabilă pe perioada conservării poate să continue a fi calculată, însă din perspectivă fiscală, amortizarea se va calcula pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare ieșirii din conservare a acestora, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală.

Exemplificăm, cazuri în care mijloacele fixe ar putea fi trecute în conservare :

- la închiderea temporară a unor secții de producție din lipsa materiei prime;
- când pentru produsele care se realizează cu mijloacele fixe respective nu mai există cerere pe piață;
- când menținerea în funcțiune a mijloacelor fixe respective nu se justifică din punct de vedere al randamentului și al cheltuielilor de funcționare pe o perioadă de timp limitată.

Cheltuielile ocazionate de trecerea și menținerea în conservare a mijloacelor fixe sunt cheltuieli de exploatare, deductibile din punct de vedere fiscal.

(2) pentru determinarea rezultatului fiscal, **erorile înregistrate în contabilitate** se corectează astfel:

- erorile care se corectează potrivit reglementărilor contabile pe seama rezultatului reportat, prin ajustarea rezultatului fiscal al anului la care se referă acestea și depunerea unei

¹Legea nr. 82 din 24 decembrie 1991 a contabilității, art. 41 și art. 42

²Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art. 28 alin. (12) lit. k

³Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, pct.70*2

declarații rectificative în condițiile prevăzute de Codul de procedură fiscală;

● erorile care se corectează potrivit reglementărilor contabile pe seama contului de profit și pierdere sunt luate în calcul pentru determinarea rezultatului fiscal în anul în care se efectuează corectarea acestora.⁴

Ordinul prevede că efectuarea *corectării erorilor aferente exercițiului financiar curent* se poate face pe seama contului de profit și pierdere.

Corectarea *erorilor semnificative* (cele care ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale) și *nesemnificative* (cele de natură să nu influențeze informațiile financiar-contabile) *aferente exercițiilor financiare precedente* se efectuează pe seama *rezultatului reportat*. Totuși, potrivit *politicilor contabile aprobate*, *erorile nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente* pot fi corectate pe seama *contului de profit și pierdere*. Se poate observa că partea de fiscalitate va urma politica contabilă adoptată de entitate, în sensul că, atunci când conform politicii contabile erorile nesemnificative aferente exercițiilor financiare precedente pot fi corectate pe seama contului de profit și pierdere, entitatea nu va mai depune declarații rectificative. Astfel că este important a fi menționată și definită, din punct de vedere contabil, eroarea semnificativă și nesemnificativă, precum și corectarea lor. Efectul poate să fie de ordin monetar, întrucât în cazul în care ca urmare a depunerii unei declarații rectificative efectuate în urma corectării unei erori contabile, este posibil ca entitatea să datoreze impozit pe profit suplimentar la care se vor adăuga și penalități și dobânzi de întârziere.

(3) reevaluarea imobilizărilor corporale sau păstrarea costului istoric al acestora

Ordinul prevede că o entitatea poate să decidă trecerea de la metoda reevaluării la metoda costului în cazul imobilizărilor corporale, acest aspect putând să determine și un impact fiscal la nivelul entității respective. Din perspectivă fiscală (a taxelor locale),

orice persoană juridică care deține clădiri, are obligația de a actualiza valoarea impozabilă a clădirii o dată la 3 ani pe baza unui raport de evaluare, astfel încât impozitul aferent să fie calculat pe baza cotei standard. Începând cu anul 2016, în cazul în care o entitate a ales ca politică contabilă reevaluarea imobilizărilor corporale, actualizarea valorii contabile a unei clădiri se va face diferit de cea a valorii fiscale, în baza unor standarde de evaluare diferite. Astfel că, dacă până în anul 2015, entitățile care au folosit metoda reevaluării au pregătit un singur raport de reevaluare care se înregistra în contabilitate și pe baza căruia se stabilea și impozitul pe clădire, începând cu anul 2016, impozitul pe clădire se va stabili în funcție de o valoare impozabilă diferită de cea înregistrată în contabilitate (întrucât evaluările clădirilor nerezidențiale se fac în funcție de standarde de evaluare diferite – vă rugăm să vedeți mai jos câteva aspecte legate de aceste diferențe), entitatea urmând a deține două rapoarte de reevaluare: unul în scop contabil (în vederea înregistrării în contabilitate; reevaluare efectuată cu regularitate astfel încât să reflecte valoarea justă) și unul în scop fiscal (în vederea determinării impozitului aferent; reevaluare efectuată o dată la 3 ani). Dacă, din punct de vedere contabil, conform politicii contabile, entitatea a optat pentru păstrarea costului istoric al imobilizărilor corporale, atunci, nu va avea obligația de a întocmi un al doilea raport de reevaluare a clădirilor deținute (adică cel pentru scopuri contabile).

Menționăm că în decembrie 2015 a fost aprobat, prin Hotărârea ANEVAR nr. 3/2015, Ghidul de evaluare GEV 500 - Determinarea valorii impozabile a clădirilor, care a apărut ca urmare a modificării Codului Fiscal privind impozitele pe clădiri, ghid prin care este pusă la dispoziția evaluatorilor autorizați și a autorităților locale o metodologie clară după care să fie elaborate și verificate rapoartele de evaluare pentru impozitare. Metodologia evaluării pentru impozitare prevăzute în respectivul

Ghid se referă exclusiv la clădiri nerezidențiale. Ghidul prevede că valoarea impozabilă este diferită față de „valoarea de piață” sau „valoarea justă” definite ca tipuri ale valorii în standardele de evaluare în vigoare, respectiv în legislația română privind reglementările contabile conforme cu directivele europene sau alte reglementări contabile specifice și în Standardele Internaționale de Audit. Această diferență provine în special din faptul că vor fi supuse evaluării doar clădirile, fără teren, ceea ce impune o abordare specială a evaluatorilor față de utilizarea abordărilor clasice care presupun că rezultatul final, include atât construcția, cât și terenul. Cu toate acestea s-a urmărit pe cât a fost posibil ca abordările evaluării să aibă în vedere cât mai mult informații de piață.

(4) cheltuielile cu dobânzile care sunt incluse în costul de achiziție sau în costul de producție al unui activ cu ciclu lung de fabricație, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, nu intră sub incidența prevederilor referitoare la determinarea gradului de îndatorare⁵.

Dacă în trecut, vechiul Cod fiscal⁶ nu făcea distincție între costurile îndatorării atribuibile activelor cu ciclu lung de fabricație, acestea făcând obiectul determinării gradului de îndatorare atât timp cât împrumutul era, din perspectivă fiscală, unul pe termen lung, în prezent în cazul în care astfel de costuri care sunt capitalizate, respectivul împrumut nu se mai ia în calculul gradului de îndatorare. Exemplele ar putea să continue, însă subliniem faptul că așa cum se poate observa din aceste exemple menționate mai sus, politicile contabile sunt din ce în ce mai prezente în fiscalitate, având o deosebită importanță în determinarea rezultatului fiscal.

În concluzie, considerăm că fiecare entitate ar trebui să dețină un manual de politici contabile elaborate în funcție de specificul activității desfășurate și de strategia adoptată de entitate, fiind totodată important să se aibă în vedere și impactul la nivel fiscal. ■

⁴Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art. 19 alin. (3)

⁵Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, art. 27 alin. (11)

⁶Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

Scheme curente de optimizare fiscală în activitatea companiilor transnaționale din domeniul digital

| Prof. univ. dr. Andrei DOBRESCU

Abstract: Actualul cadru fiscal este serios afectat de unele modele economice aplicate de companiile transnaționale din domeniul digital. Articolul prezintă două exemple în acest sens, preluate din măsura 1 a proiectului BEPS al OECD și care provin din experiența unor administrații fiscale. Aceste exemple ilustrează cum aplicarea acestor modele economice prin structuri juridice și fiscale creează mari dificultăți în procesul de impozitare a veniturilor, perturbând cadrul fiscal internațional existent. Exemplele prezentate nu sunt exhaustive și nu acoperă totalitatea structurilor care pot fi utilizate pentru a antrena o erodare a bazei de impozitare.

Cuvinte cheie: impozit pe venit, produse digitale, publicitate online, software, active necorporale, licențiere.

1. PRODUSE ȘI SERVICII DIGITALE

Primul exemplu constă într-o analiză a căilor de diminuare a obligațiilor privind plata impozitului pe venit în cazul unui grup transnațional din domeniul economiei digitale, intitulat MCS, cu sediul în țara S, a cărei activitate o constituie vânzările online de produse fizice și digitale. Website-urile grupului prezintă în limbile locale produsele oferite pe piete deservite de grup și permit clienților să achiziționeze aceste produse online plătind cu cardul de credit. Produsele fizice sunt livrate prin servicii de mesagerie, independente. Produsele digitale sunt descărcate de pe unul din website-urile grupului pe calculatorul clientului. Grupul MCS colectează datele privind preferințele clienților, în funcție de produsele cumpărate, date care sunt adăugate unei liste de „favoriți” sau examinate online de către clienți. Cu ajutorul unui soft propriu, complex, grupul MCS analizează

datele colectate pentru a recomanda produse clienților potențiali și a asigura o publicitate personalizată. Toată tehnologia folosită pentru funcționarea website-urilor grupului MCS, ca și pentru prelucrarea comenzilor este pusă la punct de către o firmă tot din țara S, aparținând grupului MCS. Grupul coordonează de la distanță activitățile de vânzare-cumpărare realizate de filialele sale pentru a optimiza costurile de achiziție, a asigura legătura dintre diversele sale filiale și website-urile acestora, a crește eficiența gestiunii stocurilor și a reduce la maximum cheltuielile. Aceste servicii de coordonare sunt furnizate filialelor contra unui comision care acoperă cheltuielile curente plus un adaos. Drepturile privind folosirea activelor necorporale, existente și viitoare, pentru funcționarea website-urilor deservind clienții dintr-o regiune incluzând țările R și M (pe care o vom numi regiunea RM) sunt deținute de către o societate holding

regională a grupului MCS, cu sediul în țara R. Această societate holding a obținut drepturile respective printr-un contract în baza căruia ea a efectuat o plată de „intrare” către MCS egală cu valoarea activelor necorporale existente, urmând ca în continuare costul dezvoltărilor (asigurate exclusiv de către personalul MCS din țara S) să fie suportat împreună cu MCS, din veniturile prezumate a fi obținute din utilizarea tehnologiei digitale în regiunea RM. Grupul MCS rămâne proprietarul legal al activelor necorporale și responsabil cu înregistrarea și protecția proprietății intelectuale, societatea holding regională limitându-se la achiziționarea dreptului de exploatare comercială (și nu a dreptului de proprietate juridică) a acestor active. Societatea holding regională nu se implică nici în activitățile de dezvoltare efectuate de MCS în țara S, acționând doar ca gestionar al drepturilor de proprietate pentru regiunea RM și acordând filialelor grupului MCS



sublicențe privind activele necorporale necesare exploataării diverselor website-uri destinate regiunii RM. Ea joacă totuși, oficial, rolul de holding pentru toate filialele grupului MCS din regiunea RM, chiar dacă, de fapt, cea mai mare parte a serviciilor de coordonare este asigurată la nivelul MCS, implicarea societății holding față de aceste filiale fiind foarte limitată. Societatea holding nu folosește decât un singur salariat, iar sediile sale sunt găzduite de un centru de afaceri de la care societatea holding închiriază regulat birouri pentru organizarea ședințelor.

Comenzile clienților din regiunea RM sunt prelucrate de firma DR, o filială a holdingului regional al grupului MCS, rezidentă tot în țara R. DR este o entitate hibridă tratată ca o societate opacă de către legislația fiscală din țara R și ca o societate transparentă de către legislația

fiscală din celelalte țări din regiunea RM. DR se ocupă de găsirea cumpărătorilor, de vânzări și de procesarea plăților pentru produsele fizice și digitale vândute pe website-urile destinate clienților din regiunea RM față de care apare în calitate de proprietar.

Gestionarea, modificările și actualizările acestor website-uri sunt efectuate, începând cu țara R, de către firma DR. Aceste funcții sunt asigurate de un personal redus la minimum. Celelalte funcții legate de vânzările online sunt asigurate prin procesare automatizată cu ajutorul aplicațiilor logistice complexe bazate pe tehnologiile internet și upgrdate regulat de către personalul MCS din țara S. Comenzile sunt date și cumpărările sunt efectuate informatizat de către clienții din regiunea RM pe baza contractelor standardizate ale căror condiții financiare sunt stabilite de MCS

și nu necesită nicio intervenție din partea DR. Site-uri oglindă ale acestor website-uri sunt găzduite de deținătorii de servere din țările din regiune. Deoarece vânzările se efectuează de la distanță, personalul DR vine foarte rar în contact direct cu clienții de pe piața locală.

MD, o filială a DR, cu reședința în țara M din regiunea RM, furnizează servicii lui DR în materie de logistică și asistență post-vânzare pentru comenzile clienților din regiunea RM. Comenzile pentru produse fizice date de clienții din țara M, via website-ul gestionat de DR sunt, în general, livrate dintr-un depozit situat în țara M, deținut și exploatat de MD. Dacă produsele nu sunt disponibile în depozitul din țara M, ele vor fi livrate din depozitul din țara R cel mai apropiat de client. Asistența post-vânzare este asigurată de MD printr-un call center. Comenzile de produse digitale primite de ►

la clienții din țara S sunt descărcate prin serverele din țara M sau R, în funcție de traficul de pe rețea din momentul transmiterii. Aceste servere sunt deținute și exploatate de persoane terțe conform acordurilor de găzduire încheiate cu DR. MD este remunerată de DR pe baza cheltuielilor efectuate plus un adaos. Rezultă că în rețeaua grupului MCS sunt incluse cel puțin 4 societăți din 3 țări și anume:

Grupul MCS cu sediul în țara S, prestând următoarele activități:

- Cercetare și dezvoltare pentru toată rețeaua;
- Operare pe website pentru țara S;
- Coordonarea vânzărilor și cumpărărilor pentru toată rețeaua;
- Deținerea drepturilor de proprietate intelectuală pentru toată rețeaua;
- Acordare de licențe pentru folosirea drepturilor de proprietate intelectuală în regiunea RM.

Societatea holding regională cu sediul în țara R, aparținând grupului MCS și prestând următoarele activități:

- Plata inițială și plățile ulterioare către MCS, conform prevederilor contractuale;
- Deținerea acțiunilor filialelor sale regionale;
- Deținerea licenței privind folosirea drepturilor de proprietate intelectuală pentru țările din regiunea RM;
- Acordarea de sublicențe pentru folosirea drepturilor de proprietate intelectuală filialelor sale din regiunea RM.

Societatea operațională regională DR cu sediul tot în țara R, efectuând următoarele activități:

- Plata redevențelor către societatea holding regională;
- Operare pe website pentru regiunea RM;
- Deținerea inventarului produselor fizice și digitale;
- Procesarea și reglementarea plăților;
- Vânzarea de produse fizice și digitale clienților din țara M, prin intermediul filialei sale MD.

MD, filiala DR cu sediul în țara M, efectuând următoarele activități:

- Gestionarea depozitului;
- Efectuarea de livrări prin curier;
- Service post vânzare;

- Încasarea comisionului (cheltuieli plus adaos) de la societatea DR.

Modul în care grupul MCS a structurat activitățile acestor societăți din punct de vedere juridic, are consecințe importante pentru sarcina fiscală a grupului la nivel mondial. Ținând cont de acordurile contractuale care transferă și atribuie activele necorporale pentru regiunea RM (ca și veniturile corespunzătoare) firmei holding regional și de lipsa prezentei impozabile a acestora în țara M, principala parte din venitul impozabil generat de grupul MCS este concentrată în țara R. Consecințele în domeniul fiscalității directe care decurg din această situație sunt următoarele:

a. Consecințe în țara M

- MD va avea un venit impozabil minim deoarece profilul său de risc și de funcții se limitează la furnizarea de servicii lui DR.
- Toate încasările din vânzările online către clienții din țara M sunt considerate ca venituri ale DR datorită rolului său de cofurnizor. Ținând însă cont că DR nu are prezență fizică în această țară și că nu interacționează cu clienții din această țară, autoritatea fiscală din țara M nu impozitează veniturile provenind din aceste activități, fie pentru că legislația internă nu-i dă dreptul, fie deoarece convenția privind evitarea dublei impuneri o împiedică să o facă în lipsa unui sediu stabil (ES) al DR, căreia îi este atribuit venitul pe teritoriul țării M.

b. Consecințe în țara R

- Autoritatea fiscală din țara R aplică impozitul pe venit societății holding. Totuși, în virtutea unui regim preferențial existent în această țară pentru veniturile obținute din anumite active necorporale, redevențele care constituie venitul impozabil al societății holding sunt supuse unei rate de impozitare mult inferioare celei care ar fi trebuit aplicate în mod normal.
- Autoritatea fiscală din țara R impozitează și venitul obținut de DR din diversele sale activități în regiunea RM. Venitul DR este însă acoperit aproape în totalitate de redevențele pe care le plătește societății holding în baza contractului de sublicențiere asupra tehnologiei utilizate de DR pentru a furniza serviciile online.

- Plățile efectuate de DR nu sunt supuse nici unui stopaj la sursă în măsura în care redevențele sunt plătite societății holding regionale, cu sediul tot în țara R, iar cheltuielile de administrare sunt plătite grupului MCS, o societate nerezidentă ale cărei venituri nu pot fi impozitate în țara R, datorită convenției fiscale aplicabile. (Conform convenției model de evitare a dublei impuneri în vigoare, niciun stopaj nu poate fi aplicat asupra plăților efectuate prin societatea holding regională în favoarea grupului MCS).

c. Consecințe în țara S

- Autoritatea fiscală din țara S impozitează veniturile realizate de MCS provenind din plata de intrare primită pentru transferul inițial de tehnologie, ca și din venitul anual obținut din activele necorporale sub forma dezvoltărilor aduse, conform acordului de suportare în comun a costurilor. Ținând însă cont că la data încheierii acordului nu existau venituri, ele prezumându-se a fi obținute în viitor, MCS poate evalua aceste active necorporale la un nivel scăzut, astfel încât venitul său care va fi supus impozitării în țara S să fie foarte limitat. Trebuie luat în considerare și faptul că venitul obținut de MCS din dezvoltarea activelor necorporale ar putea fi cu mult inferior redevențelor obținute de societatea holding. De asemenea, în funcție de legislația din țara S, MCS poate beneficia de credit fiscal pentru o parte importantă a cheltuielilor sale de cercetare-dezvoltare, ceea ce reduce considerabil sarcina sa fiscală.
- În virtutea regulilor aplicabile societăților străine controlate (SEC) autoritatea fiscală din țara S ar considera, în anumite circumstanțe, redevențele obținute de societatea holding regională de la DR ca pe un venit pasiv al MCS supus ratei de impozitare în vigoare. Totuși în măsura în care DR este considerată entitate transparentă din punct de vedere fiscal în țara S, regulile acestui stat aplicabile SEC ar duce la neluarea în considerare a tranzacțiilor încheiate între societatea holding și DR. Venitul DR ar fi considerat ca obținut direct de societatea holding și ar fi tratat ca un venit activ care nu ar fi impozabil în țara S decât în momentul în care e plătit lui MCS. Același rezultat ar fi obținut dacă

țara S ar fi aplicat impozitul pe o bază teritorială fără să aibă reguli specifice aplicabile SEC.

În final rezultă că sumele încasate din impozitul pe venit de către autoritățile fiscale din cele trei țări în care își desfășoară activitatea grupul transnațional sunt mult mai mici decât ar fi trebuit să fie în realitate, fără ca legislația fiscală să fie încălcată.

2. PUBLICITATEA ONLINE

Grupul SG din țara S oferă servicii online (cum ar fi, de exemplu, motoare de căutare) clienților situați în întreaga lume. Un număr mare dintre aceste servicii sunt oferite gratuit deoarece utilizarea lor furnizează multe informații grupului SG, mai ales în privința geolocației, a comportamentului online și a informațiilor personale privind utilizatorii lor. După mai mulți ani de colectare, filtrare, tratare și analiză, grupul SG a pus la punct un algoritm complex care să permită ca anunțurile să fie focusate către utilizatorii cei mai susceptibili de a fi interesați de produsele mediatizate. Grupul SG obține cvasi totalitatea veniturilor sale din vânzarea anunțurilor publicitare prin platforma sa online, la un preț în funcție de numărul de utilizatori care accesează fiecare anunț. Tehnologia utilizată în furnizarea serviciilor publicitare, ca și diverșii algoritmi folosiți pentru a culege și prelucra datele în vederea țintirii potențialilor cumpărători, au fost puse la punct de personalul SG. Drepturile de folosință a acestei tehnologii în regiunea RB (din care fac parte și țările R și B) sunt deținute de RI, o filială a grupului SG având dublă rezidență. Ea este constituită ca societate comercială în țara R, dar este administrată în fapt în țara I. Drepturile de folosință a tehnologiei în regiunea RB au fost achiziționate de RI printr-un acord în baza căruia ea a efectuat o plată de „intrare” către SG egală cu valoarea tehnologiei existente, urmând ca în viitor costul îmbunătățirii tehnologiei transferate să fie suportat împreună cu SG, din veniturile prezumate a fi obținute prin utilizarea tehnologiei digitale în regiunea RB. RI nu se implică însă în activitățile de dezvoltare efectuate de SG în țara S.

RI acordă licența pentru toate drepturile privind tehnologia de exploatare a platformei, firmei CA, de asemenea, o

filială a grupului SG rezidentă în țara C, care, la rândul ei, acordă sublicență de utilizare a tehnologiei, altei filiale, MM, înființată și rezidentă în țara M. Firma CA beneficiază de o mică diferență (spread) între redevențele care le primește de la MM și cele pe care le plătește la RI. Filialele CA și MM sunt entități hibride considerate din punct de vedere fiscal ca opace în țările C și M, dar ca transparente în țara S. Prezența fizică a filialei RI în țara I este foarte limitată, în materie de personal și de active corporale (dotări, sedii etc). În realitate, nici RI și nici CA nu au salariați, activitatea fiecăreia limitându-se la organizarea ședințelor consiliului de administrație care au loc într-un centru de afaceri de la care societățile respective închiriază în mod regulat birouri cu toate dotările necesare. Pentru gestionarea activităților grupului SG în regiunea RB oficiul de sediu regional este îndeplinit de MM, care folosește în acest scop un personal numeros. MM exploatează website-urile care oferă servicii online gratuite consumatorilor din regiunea RB și asigură asistența juridică pentru toate vânzările de publicitate din această regiune. Serverele care găzduiesc aceste site-uri pot fi însă situate oriunde în această regiune și/sau în țara S fiind exploatate de către grupul SG. În funcție de momentul din ziua respectivă, diferiți membri ai grupului pot fi însărcinați cu mentenanța website-ului și cu rezolvarea eventualelor probleme ale rețelei din regiune. Contractele pentru servicii publicitare pot fi încheiate de MM în sistem informatic pe website-urile administrate de aceasta, pe baza contractelor tip ale căror condiții financiare sunt stabilite de către grupul SG. Persoanele din regiunea RB care intenționează să dea anunțuri și doresc să achiziționeze spații publicitare focusate pe utilizatorii produselor SG, pot să o facă direct, fără vreo interacțiune cu personalul din țara M. Acest tip de spații publicitare este pus la dispoziția firmelor din regiunea RB care au în vedere clienți din interiorul sau din afara regiunii (cu mențiunea că pentru clienții mai importanți grupul SG a înființat un număr de filiale locale). Pentru promovarea vânzărilor acestui tip de spații publicitare printre firmele active din regiunea RB, MM are la rândul său o filială, BD, cu sediul în țara B, având ca obiect promovarea gamei de produse SG,

inclusiv servicii publicitare oferite în regiune. BD furnizează servicii de training și asistență tehnică utilizatorilor și celor care intenționează să publice anunțuri, ca și asistență la comercializare, în vederea impulsionării cererii pentru produsele publicitare ale grupului SG. Angajații săi interacționează în permanentă, într-o manieră intensivă și personalizată, cu firmele locale, în special cu clienții importanți de pe piața locală, dintre care, în final, mulți ajung să achiziționeze spații publicitare. Remunerarea personalului BD se face, de către MM prin redevențe în funcție de numărul contractelor publicitare încheiate între MM și clienții din țara B, la care se adaugă veniturile obținute de BD de la clienții cărora le acordă asistență. Ca regulă generală, clienții care beneficiază de asistența BD, nu interacționează cu personalul MM. Rezultă că în rețeaua grupului SG sunt incluse cel puțin 5 firme din 6 țări și anume:

Grupul SG cu sediul în țara S, efectuând următoarele activități:

- Cercetare-dezvoltare;
- Operare website/servicii online pentru țara S;
- Dezvoltarea dreptului de proprietate intelectuală existent;
- Acordarea dreptului de folosință a proprietății intelectuale firmei RI.

Firma RI înregistrată în țara R și organizatoare a ședințelor consiliului de administrație în țara I, efectuând următoarele activități:

- Plata inițială și plățile contractuale către SG;
- Deținerea dreptului de folosință a proprietății intelectuale;
- Acordarea licenței pentru dreptul de folosire a proprietății intelectuale firmei CA din țara C;
- Încasarea redevențelor de la firma CA.

Firma CA cu sediul în țara C, efectuând următoarele activități:

- Acordarea sublicenței pentru dreptul de folosire a proprietății intelectuale firmei MM din țara M;
- Încasarea redevențelor de la firma MM.

Firma MM cu sediul în țara M, efectuând următoarele activități: ▶

- Operarea website-urilor pentru țările din regiunea RB;
- Parte în contractele pentru servicii de publicitate;
- Deținerea sublicenței pentru dreptul de folosire a proprietății intelectuale;
- Plata redevențelor către firma CA;
- Încasarea de comisioane din contractele de publicitate și din activitatea de service.

Firma BD cu sediul în țara B, efectuând următoarele activități:

- Suport tehnic;
- Marketing;
- Promovare;
- Încasare comision (cheltuieli plus adaos) de la MM.

Modul în care grupul SG și-a structurat activitățile are consecințe importante din punct de vedere fiscal. Urmare a prevederilor din contractele încheiate între diferitele societăți ale grupului, cea mai mare parte a veniturilor grupului este atribuită țării I și singurele venituri impozabile minime sunt atribuite țărilor B, M și C, așa cum rezultă din consecințele în materie de fiscalitate directă prezentate în continuare.

CONSECINȚE ÎN ȚARA B

- Firmei BD i se atribuie un venit impozabil minim deoarece funcțiile sale se limitează la cele ale unui furnizor de servicii.
- Toate încasările obținute din vânzarea spațiilor publicitare în țara B, inclusiv cele de la rezidenți sau de la alți clienți regionali sunt considerate ca încasări ale MM. Faptul că personalul BD nu este abilitat să încheie contracte valabile din punct de vedere juridic, ca și folosirea de contracte tip și acceptarea acestora online de către MM, au drept consecință ca firma MM să nu fie considerată ca având un sediu stabil în țara B. Ca urmare, autoritatea fiscală din țara B nu impozitează veniturile rezultate din aceste activități, fie pentru că legislația sa internă nu-i permite, fie pentru că convenția de evitare a dublei impuneri aplicabilă îl împiedică să o facă în lipsa unui sediu stabil al MM căruia să-i fie atribuit venitul pe teritoriul țării B.

CONSECINȚE ÎN ȚARA M

- Autoritatea fiscală din țara M impozitează veniturile realizate de MM

din diferitele sale activități în regiunea RB. Venitul MM este însă diminuat aproape în totalitate prin redevențele plătite firmei CA pentru sublicența asupra tehnologiei utilizate de MM pentru furnizarea serviciilor online.

- Plata redevențelor nu este supusă niciunui stopaj la sursă datorită convenției de evitare a dublei impuneri aplicabile.
- Autoritatea fiscală din țara M nu impozitează nici veniturile firmei CA întrucât aceasta nu este o societate rezidentă în sensul legislației interne din țara M.

CONSECINȚE ÎN ȚARA C

- Autoritatea fiscală din țara C va impozita veniturile firmei CA, care sunt însă limitate la o mică diferență între redevențele primite de la MM și cele plătite firmei RI.

CONSECINȚE ÎN ȚARA I

Autoritatea fiscală din țara I nu aplică niciun impozit pe venit.

CONSECINȚE ÎN ȚARA S

- Fiscul din țara S impozitează veniturile realizate de grupul SG provenind din plata de intrare primită pentru transferul inițial de tehnologie, ca și din încasările anuale obținute ca urmare a dezvoltărilor aduse, conform acordului de suportare a costurilor. Ținând însă cont că la data încheierii acordului nu existau venituri, ele prezumându-se a fi obținute în viitor, grupul SG poate evalua aceste active necorporale la un nivel scăzut, astfel încât profitul său supus impozitării în țara S să fie foarte limitat. De asemenea, în funcție de legislația din țara S, grupul SG poate beneficia de credit fiscal pentru o parte importantă a cheltuielilor sale de cercetare-dezvoltare, ceea ce reduce considerabil sarcina sa fiscală.
- În virtutea regulilor aplicabile societăților străine controlate, fiscul din țara S ar putea considera, în anumite circumstanțe, redevențele primite de RI ca un venit pasiv al grupului SG supus ratei de impozitare în vigoare. Totuși, în măsura în care CA și MM sunt considerate ca entități fiscale transparente în țara S, regulile aplicate de fiscul din țara S societăților străine controlate presupun că tranzacțiile încheiate între RI, CA și MM nu pot fi

impozitate în această țară. Venitul firmelor CA și MM va fi considerat ca obținut direct de către RI și va fi tratat ca un venit activ impozabil în țara S doar în momentul în care este plătit grupului SG.

CONCLUZII

Exemplele de mai sus susțin necesitatea unor măsuri concertate pentru rezolvarea problemelor erodării bazei de impozitare și transferului beneficiilor în contextul economiei digitale la nivel mondial. Aceasta presupune o colaborare între toate țările lumii în elaborarea și aplicarea unor măsuri care să răspundă noilor provocări din domeniul fiscalității, fapt deja pus în practică prin acțiunile planului BEPS elaborat de OECD. Va trebui așadar, ca în viitorul imediat să ne așteptăm la îmbunătățirea reglementărilor fiscale, din legislațiile naționale, dar și din acordurile fiscale internaționale, la interpretarea acestora în contextul dezvoltării noilor tehnologii, ca și la o mai strânsă cooperare pe plan fiscal îndeosebi între statele europene.

Bibliografie

1. Proiect OCDE/G20 sur l'érosion de la based'imposition et le transfert de bénéfices. Releverlesdéfisfiscauxposés par l'économienumérique. isbn 978-92-64-22517-6 23, 2014 25 2 P.
2. DoubleTaxConventionbetweenDevelopingandDevelopingCountries, United Nations New York, 2011.
3. Are theCurrentTreatyRules for Taxing Business ProfitsAppropriate for E-commerce? Final Report, OCDE, Paris, 2005.
4. Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune : Versionabrégée 2003, Éditions OCDE, Paris, http://dx.doi/10.1787/mtc_cond-2003-fr.
5. Commerce électronique et fiscalité: Mise en oeuvre des conditionscadresd'Ottawa sur la fiscalité, Éditions OCDE, Paris, 2001a, <http://dx.doi/10.1787/9789264289796-fr>.
6. Attribution de bénéficesauxétablissementsstables, Éditions OCDE, Paris, 2001b, <http://dx.doi/10.1787/9789264284524-fr>. ■

Europa la raport

Parlamentul European redactează o opinie ambițioasă despre Directiva pentru combaterea evaziunii fiscale (ATAD)

La 1 martie 2016, Parlamentul European (PE) a depus un proiect de raport privind propunerea Comisiei Europene de creare a unei Directive pentru combaterea evaziunii fiscale. Raportorul Hugues Bayet (S&D/Belgia) a sugerat includerea unor teme precum definirea unui stabiliment permanent (inclusiv o prezentă pur digitală, care fusese exclusă de OCDE), reguli privind prețurile de transfer și un cadru legislativ aferent regimului fiscal aferent brevetelor. PE ar trebui să aibă dreptul de a solicita o anchetă dacă consideră că au loc abuzuri.

În ceea ce privește măsurile incluse în propunerea Comisiei, proiectul sugerează reguli mai stricte, precum:

- În ceea ce privește regula privind limitarea dobânzilor, UE ar trebui să permită deducerea costurilor de împrumut excesive până la un prag maxim de 10% din câștigurile contribuabilului (EBITDA) în loc de 30%,

limitând și raportarea EBITDA-ului neutilizat.

- În ceea ce privește clauza de tranziție, proiectul propune includerea câștigurilor străine cu impozit mic provenite din alte state membre UE (nu doar țări terțe), și aplicarea unui prag al ratei de impozitare corporative de 25% (în loc de 40% din rata de impozitare a contribuabililor în țară) pentru definirea acestui venit cu impozit redus.

- Un prag de impozitare de 25% este sugerat și pentru aplicarea regulii CFC (privind companiile străine controlate).
- Regulile privind dispozitivele hibride ar trebui să se aplice și țărilor terțe.

- Statele membre UE ar trebui să informeze Parlamentul European în ceea ce privește implementarea ATAD. Propunerea privind ATAD trebuie să obțină unanimitate în Consiliul UE, în timp ce opinia PE are doar caracter consultativ. Votul în plen va avea loc la 8 iunie 2016. ■

SUA anunță măsuri împotriva manevrelor de inversiune fiscală

Trezoreria americană a anunțat la 4 aprilie 2016 intenția sa de a face manevrele de inversiune fiscală mai puțin atrăgătoare din punct de vedere financiar, ceea ce a determinat anularea unei fuziuni planificate între companiile de farmaceutice Pfizer (SUA) și Allergan (Irlanda).

Prin manevrele de inversiune fiscală, corporațiile își mută sediile în țări cu impozite mai mici. În ultimii câțiva ani, mai multe companii americane și-au mutat sediul prin achiziția unei companii străine pentru a profita de impozitul mai mic din străinătate. În 2012 au avut loc aproximativ 23 de manevre de inversiune, conform Serviciului American de Cercetare. Corporațiile irlandeze sunt ținte populare deoarece permit firmelor să beneficieze de o rată de impozit de 12,5%, în locul celei de 35%, percepute în SUA. ■

CJUE: Libertatea de stabilire nu exclude obligația de notificare privind impozitul pe succesiune

La 14 aprilie 2016, Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat în Cazul C-522/14 (Sparkasse Allgäu) în ceea ce privește o cerință a Statului German pentru o sentință preliminară în procesul dintre o bancă de economii și biroul de impozitare privind refuzul instituției de credit de a divulga biroului de impozitare informații privind conturile deținute

într-o filială a sa din Austria de către persoane care, la momentul decesului, aveau domiciliul fiscal în Germania. Sentința Curții de Justiție arată că libertatea de stabilire nu împiedică un stat membru în a solicita instituțiilor de credit cu sediul în respectivul stat să informeze autoritățile cu privire la activele deținute sau gestionate în cadrul filialelor

dependente într-un alt stat membru în eventualitatea decesului proprietarului acelor active, acesta fiind rezident în primul stat membru, în cazul în care nu există o obligație similară de anunțare în cel de-al doilea stat membru, iar instituțiile de credit de acolo fac obiectul secretului bancar, încălcarea căruia reprezintă infracțiune. ■

Opinia Avocatului General privind creditele fiscale în UE și țări terțe

La 12 aprilie 2016, Avocatul General Kokott al CJUE și-a exprimat opinia în cazul *Riskin și Timermans* C-176/15). Tribunalul de Primă Instanță din Liege (Belgia) a solicitat o sentință preliminară. Cazul se referă la problema posibilității unui stat membru de a trata investițiile în companii din țări terțe mai favorabil decât

investițiile în companii din alte state membre. Avocatul General a concluzionat că libera mișcare a capitalului nu exclude legislația națională care, datorită unei obligații aferente convenției pentru evitarea dublei impunerii încheiate cu un stat terț, creditează în general impozitul pe capitalul datorat deținut de un stat terț pe

dividende din companiile înființate în statul respectiv cu impozitul prelevat în amonte pe acele dividende la nivel național din partea acționarilor rezidenți, în timp ce, în cazul dividendelor plătite de companiile stabilite într-un alt stat membru, creditul respectiv se supune unor condiții suplimentare. ■

Tax exemption on reinvested profit

LEGAL PROVISIONS AND PRACTICAL APPLICABILITY

Magda DEMIR,
Loredana CHERECHES

Abstract: In this paper we will attempt to present a synthesis of the evolution of this fiscal facility and to clarify how the exempted income tax corresponding to the reinvested profit is established upon the calculation of the quarterly income tax starting from the examples presented in the Norms for the application of the Fiscal Code and which, in practice, can be insufficient considering the numerous situations in which taxpayers may find themselves.

Key words: reinvested profit, income tax, fiscal facilities, exemption.

BRIEF HISTORY

This fiscal facility consisting in the tax exemption of the reinvested profit was entered in the Fiscal Code (Law no. 571/2003), starting with July 1, 2014, with applicability until December 31, 2016.

When, on January 1, 2016, Law no. 227/2015 on the Fiscal Code (hereinafter called the „New Fiscal Code“) entered into force, the applicability of these measures was maintained until the initially set term (December 31, 2016), but the New Fiscal Code and the methodological norms for the enforcement thereof have also brought about a series of modifications or clarifications.

In the not very distant past, a fiscal facility similar to the one which is currently in force applied in the period October 1, 2009 – December 31, 2010. An essential difference between the two was that the older provisions were basically only a postponement for the payment of the income tax, since, simultaneously with the application of exemption, the fiscal amount of equipment was also diminished by the amount of the exemption, which equaled a discount of depreciation deductions for that equipment.

NEWS BEGINNING WITH 2016

Both the New Fiscal Code which entered into force on January 1, 2016, and the

Methodological norms for the application thereof (approved under Government Decision no. 1/2016, with the subsequent amendments and completions) bring a series of clarifications on the implementation of this facility. Starting with the year 2016, new categories of assets were introduced upon which tax exemption facilities can be applied.

In short, the terms which taxpayers have to comply with in order to benefit from this facility are as follows:

- Assets will be fiscally depreciated in a linear or degressive manner and accelerated depreciation cannot be opted for.
- There are new rules for the setup and tracking of reserves corresponding to the investment, which is to be taxed when changing the destination/use under any form.
- If under the older provisions applicable in the period 2009-2010, taxpayers had to keep their assets in the patrimony for a period which was at least equal to half of the term of their economic use established according to applicable accounting regulations, the provisions applicable beginning with July 1, 2014 also contain a maximum 5 years' limit for those with an economic use term exceeding 10 years (i.e. „but

not more than 5 years“);

A relevant issue which is worth mentioning referring to the entry into force of the New Fiscal Code is that it completes the category of fixed assets which may be the subject of exemption. More precisely, if for the period July 1, 2014 – December 31, 2015, the category of tax exemption for reinvested profit contained technological equipment, plant, machines and working installations, tangible assets mentioned in class 2.1 of the Catalogue on the classification and normal operation durations of fixed assets, starting with January 1, 2016, class 2.2.9 is also included, which comprises technological computers and peripherals, cash, control and invoicing devices, as well as computer software, and which can all make the object of the facility.

Thus, one of the relevant aspects, at least for the IT industry, is that the New Fiscal Code which entered into force on January 1, 2016, extends the application of the facility to the manufacturing/procurement of computer software for income tax exemption purposes.

In the particular case of computer software, prior to evaluating the applicability of the tax exemption for the profit reinvested in the procurement of software, the notion of „procurement“ should be considered. More precisely, the provision



of the Fiscal Code on the reinvested profit does not provide such a definition. If the notion were understood in the exclusive meaning of transfer of ownership rights on the computer software (which could be interpreted as being a restrictive meaning), the exemption will apply in extremely limited situations. Therefore, the question is how such a provision should be applied in practice and whether the notion of procurement could be understood in a broader meaning, as including the contracting of user rights, licenses on the respective software etc. In a broad sense, such an approach could be deemed compliant with the law giver's intention and the purpose of introducing the fiscal benefit of exemption of the reinvested profit but, obviously, further legislative clarifications are needed that could possibly be entered in the potential amendments to the Fiscal Code or the norms for the application of the Fiscal Code.

In respect of the calculation method for exempted reinvested profit, according to art. 22, paragraph (2) of the New Fiscal Code, the reinvested profit is the gross accounting profit collected since the begin-

ning of the year obtained until the quarter or year when the assets were commissioned.

The methodological norms for the application of the Fiscal Code present in detail the definition of the gross accounting profit collected since the beginning of the year as the accounting profit plus the income tax costs registered until the quarter of asset commissioning, without taking into account the own or external financing sources for the assets. Paragraph 3 of the same article brings clarifications on taxpayers who have to pay a quarterly income tax. Thus, if investments were made in the previous quarters, the amount of the previously invested profit upon which the facility was applied is subtracted from the gross accounting profit collected since the beginning of the year.

The New Fiscal Code stipulates that, if during the quarter when the assets are commissioned an accounting loss is registered, and during the new quarter or at the end of the year, an accounting profit is registered, the income tax corresponding to the reinvested profit **is not recalculated**.

According to paragraph (5), at the end of the financial year, taxpayers must build reserves from the amount corresponding to the profit for which they benefited from the income tax exemption, diminished by the portion of the legal reserve. In order to apply the tax exemption for the reinvested profit, taxpayers must also comply with other terms, such as:

- The assets for which tax exemption is applied must be new, i.e. they must not have been used before the procurement date and must be manufactured and/or bought and commissioned by December 31, 2016,;
- The technological equipment must be manufactured and/or bought after July 1, 2014 and commissioned by December 31, 2016. We have to mention that for equipment from category 2.2.9- Electronic computers and peripherals. Cash, control and invoicing machines and devices, as well as computer software must be procured and commissioned after January 1, 2016.

If the terms are not complied with, the taxpayer must submit the rectificative tax statement, while for exempted ►

amounts the income tax is recalculated and fiscal debts are charged as of the date when the facility was applied. The fiscal code mentions several situations when a modification of the income tax statement is not necessary:

- The assets are transferred during re-organization operations;
- The assets are estranged during liquidation or bankruptcy procedures;
- The assets are destroyed, lost, stolen or defective and replaced and the taxpayers can prove and confirm them (reports, certificates from judicial organisms etc.).

Considering the legal provisions, in what follows we will present several practical examples, which are different from those presented in the Norms for the application of the Fiscal Code, and which may raise a number of questions for taxpayers who are faced with those situations.

EXAMPLES

Example 1

- We assume that Company A declares income tax on a quarterly basis.
- Gross accounting profit for the first quarter – RON 125,000,
- Investment value corresponding to the first quarter – RON 150,000.
- Taxable income in the first quarter – RON 100,000

i. We calculate the quarterly income tax $100,000 \times 16\% \text{ } \ddot{a} \text{ RON } 16,000$

ii. We calculate the income tax corresponding to the reinvested profit. Considering that the value of the investment is higher than the gross accounting profit registered by the Company, according to the legal requirements, we will limit the facility application to the gross accounting profit.

125,000 (instead of 150,000, which is the investment value) $\times 16\% \text{ } \ddot{a} \text{ RON } 20,000$

Moreover, considering that the income tax for the first quarter is limited to RON 16,000, the fiscal credit which can be considered during the first quarter is RON 16,000 (according to art.22, paragraph (2) of the New Fiscal Code).

We will further analyze which will be the situation at the end of the fiscal year, when company A must submit statement 101, respectively which will be the amount of the fiscal credit that company A can benefit of at the end of the year given that, during the next quarters, the

company registers accounting and fiscal loss, which leaves it at the end of the financial year with a gross accounting profit of RON 90,000 and a taxable profit of RON 80,000 (the investment values remains the same as in the first quarter).

iii. Annual income tax:
 $80,000 \times 16\% \text{ } \ddot{a} \text{ RON } 12,800$

Given the above-mentioned situation, the question is whether at the end of the year, with an annual taxable income of RON 80,000 (lower than in the first quarter), the value of the benefit corresponding to the profit reinvested in the 1st quarter must be adjusted, more precisely if it has to be adjusted from the initial RON 16,000 to the RON 12,800 at the end of the year. According to the legislation, this tax is not recalculated, but in this situation, at the end of the year the company could be in the position of having to recover income tax (although it did not make any actual payments). Maybe this aspect needs to be clarified in the context of any potential amendments to the Norms for the application of the Fiscal Code.

The Fiscal Code also stipulates the registration of reserves at the end of the financial year on the application of this facility, as follows:

- We assume that the Company must distribute a part to the legal reserve of RON 4,500 (we take into account the application of this facility to the value of the investment corresponding to the first quarter, limited to the gross accounting profit at that moment, eg. RON 100,000)

iv. Establishing the amount corresponding to the exempted profit to be distributed onto reserves

$100,000 - 4,500 \text{ } \ddot{a} \text{ RON } 95,500$

Considering this calculation, at the end of the year the Company should build a reserve of RON 95,500. In this situation, the problem is that the Company profit at the end of the year, out of which the reserve distribution is to be made, is RON 90,000 (under the amount of the reserve). Again the Company is in a deadlock as to the facility application and, more precisely, it is faced with the dilemma of whether it should diminish the value of the facility (to the value of the gross accounting profit at the end of the year) considering that it does not meet the requirements stipulated in the Fiscal Code on the buildup of an accounting reserve to match the investment.

Example 2

Let us take a similar example, only that in the case of company B, at the end of the year the company registers accounting and fiscal loss.

We follow the same steps as in the example of company A.

a) We calculate the income tax
 Annually: the company registers fiscal and accounting loss

1st quarter: $100,000 \times 16\% \text{ } \ddot{a} \text{ RON } 16,000$

b) We calculate the income tax corresponding to the reinvested profit
 $150,000 \times 16\% \text{ } \ddot{a} \text{ RON } 24,000$

However, given that the gross accounting profit is lower than the investment, and the income tax for the first quarter is limited to RON 16,000 lei, the fiscal credit which can be taken into account is RON 16,000 (according to art.22, paragraph (2) of the New Fiscal Code).

If, at the end of the year, accounting loss is registered and the income tax corresponding to the reinvested profit is not recalculated, then we reach the situation mentioned at the previous example, with the question whether Company B still has the obligation to build up reserve for the reinvested profit exemption and, as a result, to apply the deduction for the 1st quarter.

Unfortunately, the Fiscal Code does not bring any clarifications for the case when the company obtains gross accounting profit in the quarter of asset commissioning, and when declaring its annual profit, the company registers fiscal loss. However, the law giver's intention on the reintroduction of the tax exemption for the reinvested profit in the Fiscal Code was to generate and maintain high long-term economic growth. As specified in the Note to the Emergency Order which reintroduces this fiscal facility, the measure is aimed to „develop a competitive economy, capable of technological performance to match the competition conditions at European and global level“.

CONCLUSIONS

Given the missing clarifications in the Fiscal Code and the application norms in the cases presented above, we believe that it is recommendable that, until the expiry of this facility (December 31, 2016), these aspects should be clarified, possibly even through the modification of the Norms for the application of the Fiscal Code. ■



