

CONSULTANT FISCAL

anul IX-nr. 51 • iulie-august 2016 • pret: 12,5 lei • Revista editata de CCF



LEGISLAȚIE

Ajustarea bazei de
impozitare în cazul
insolvenței/falimentului

FOCUS

Impactul pachetului de
măsuri al CE privind lupta
împotriva evaziunii fiscale

LEGISLAȚIE

UE ia măsuri împotriva
evaziunii fiscale.
La ce să ne așteptăm?

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

CONSILIUL SUPERIOR

Dan MANOLESCU
Președinte

Florentina ȘUȘNEA
Primvicepreședinte

Mihaela Cristina MITROI
Vicepreședinte

Ionelia VIȘAN
Vicepreședinte

Ionuț ȘTEFAN
Vicepreședinte

Oana Elena IACOB
Vicepreședinte

Ion-Toni TEAU
Membru

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

Norme europene împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale

Statele Membre ale Uniunii Europene, ca și celelalte țări dezvoltate, s-au confruntat în ultimii ani pe plan fiscal cu o serie de probleme de natură legislativă, economică și etică, generate, în principal, de marile companii transnaționale. Astfel, din punct de vedere legislativ, în special în domeniul digital, legislația, la nivel internațional, nu a ținut pasul cu globalizarea. Din punct de vedere economic, diversele măsuri adoptate de toate țările pentru protejarea interesului național, în contextul crizei economice, au avut un puternic impact fiscal, conducând, în multe cazuri la neimpozitarea companiilor transnaționale. Din punct de vedere etic, prin acces la informații și globalizare, companiile transnaționale au ajuns să dețină resursele necesare pentru a-și structura activitățile astfel încât să-și optimizeze legal impozitele plătite la nivel de grup. Toate aceste probleme au dus la creșterea evaziunii fiscale sub diferite forme având ca efect pierderi financiare substanțiale pentru țările dezvoltate, ceea ce a impus o serie de măsuri de natură fiscală concertate, în OECD și UE.

În acest context a fost elaborat de către OECD Planul de acțiune BEPS (Base Erosion and Profit Shift) – Erodarea bazei de impozitare și transferul profiturilor, adoptat și de Guvernul României în luna iunie. Termenul tehnic se referă la **efectul negativ al strategiilor de evitare a taxelor, utilizate de companiile multinaționale sau de grupurile de companii.**

BEPS țintește strategiile de planificare fiscală care exploatează lacunele și inadverențele legislative în scopul transferării artificiale a profiturilor către jurisdicții fără taxe sau cu taxe reduse.

Urmare planului BEPS în România se vor reformula principiile fiscalității astfel încât profiturile să fie taxate acolo unde are loc activitatea economică și se creează valoare. Planul BEPS, prin cele 15 seturi de acțiuni, propune modificarea legislației în următoarele domenii:

- Prețuri de transfer
- Convenții de evitare a dublei impunerii
- Schimbul de informații pe două planuri: printr-o creștere a transparenței și raportării de informații de către contribuabili către autorități fiscale, precum și între autoritățile fiscale ale diverselor state.

În luna iulie 2016 a fost publicată în Jurnalul Oficial al UE Directiva 1164/2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne. Potrivit prevederilor acestei directive, țările membre UE trebuie să transmită Comisiei Europene toate informațiile necesare pentru evaluarea normelor privind lupta împotriva BEPS înainte de 1 iulie 2017. Până la 31 decembrie 2018 statele membre UE sunt obligate să transmită actele cu putere de lege și actele administrative necesare pentru adoptarea directivei la nivel național. Data efectivă de aplicare a Directivei 1169/2016 va fi 1 ianuarie 2019. ■

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

5-16

5-6 Ajustarea bazei de impozitare în cazul insolvenței/falimentului

(Adjustment of tax base in case of insolvency/bankruptcy)

Sorin Biban, Tax Manager, Biriș Goran

7-9 Activitate dependentă versus activitate independentă

(Employee versus self-employed)

Oana Iatan, Senior Manager, People Services

10-12 Din ce în ce mai aproape de teroarea din 3 cifre ...

(Closer to the 3-figures horror ...)

Theodor Artenie, Managing Director

13-16 Uniunea Europeană ia măsuri împotriva evaziunii fiscale. La ce să ne așteptăm?

(The European Union takes measures against tax evasion. What to expect?)

Alexandra Smedoiu, CFA, Director, PwC România

FOCUS

17-29

17-21 Intervalul de piață și modalități de calcul al acestuia. De la teorie la practică

(Market interval and calculation methods. From theory to practice)

Carmen Radi, Consultant Senior

Ana Ilie, Manager

22-25 Impactul pachetului de măsuri al Comisiei Europene privind lupta împotriva evaziunii fiscale

(Impact of European Commission's pack of measures concerning the fight against tax evasion)

Prof. univ. dr. Andrei Dobrescu (Univ. Prof. PhD)

Ecaterina Năstase

Teodora Niță

26-29 Noile reguli de impozitare a societăților străine controlate vor afecta activitatea grupurilor multinaționale

(The new taxation rules applicable to controlled foreign companies will influence the activity of multinational groups)

Arcadie Parfenie, Senior Manager, Departamentul de Asistență fiscală, EY România

(Senior Manager, Tax Assistance Department, EY Romania)

ENGLISH SECTION

30-34

CONSULTANT
FISCAL

Senior editor

Toni TEAU

(legislație, focus)

Senior editor

Ionuț ȘTEFAN

(internațional)

Tipografie

Tipopressva

Publisher

SC FULL MEDIA SERVICES SRL

Adresa redacției

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

Telefon:

021.310.60.93;

021.310.60.94

Fax: 0372.87.06.67

Site

www.ccfiscali.ro

email

office@ccfiscali.ro

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

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

ISSN 1844 - 3591

Ajustarea bazei de impozitare în cazul insolvenței/falimentului

Sorin BIBAN,
Tax Manager, Biriş Goran

Abstract: Începând de la 1 ianuarie 2016, prevederile Codului fiscal referitoare la ajustarea bazei de impozitare a TVA au fost modificate, în sensul includerii posibilității ca persoanele impozabile să poată ajusta baza de impozitare și în situația în care creanța acestora este modificată sau eliminată ca urmare a intrării în insolvență a debitorului. Anterior, ajustarea era permisă numai în cazul falimentului debitorului. Modificarea este în mod evident una de bun augur pentru contribuabili, reducând în mod semnificativ impactul fiscal. Normele metodologice emise pentru aplicarea acestor prevederi ridică însă unele probleme, de interpretare și nu numai.

Cuvinte cheie: ajustarea bazei de impozitare, TVA, procedura insolvenței, termen de prescripție, principiul neutralității TVA.



Ajustarea bazei de impozitare este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, iar în cazul falimentului, începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii, hotărâre

rămasă definitivă/ definitivă și irevocabilă (după caz). Normele metodologice de aplicare a acestor prevederi vin cu următoarele precizări:

- Ajustarea este permisă pentru facturile aflate în cadrul termenului de prescripție prevăzut de Codul de procedură fiscală. Trebuie menționat

că anterior datei de 1 ianuarie 2016, normele metodologice nu prevedeau nicio limitare în timp;

- În cazul insolvenței debitorului, ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, dacă ▶

aceasta a intervenit după data de 1 ianuarie 2016.

Dacă cea de-a doua condiție, privitoare la hotărârile judecătorești pronunțate după data de 1 ianuarie 2016, este clară și totodată firească (având în vedere că în lipsa acesteia, ar fi putut exista probleme privitoare la aplicabilitatea în timp a legii), prima condiție, privitoare la termenul de prescripție, ridică unele semne de întrebare.

Codul de procedură fiscală reglementează termenul de prescripție din două perspective: prescripția dreptului de a stabili creanțe fiscale (art. 110 – 112), respectiv prescripția dreptului de a cere restituirea creanțelor fiscale (art. 219). Regulile nu sunt identice în cele două cazuri, mai ales în contextul noului Cod de procedură fiscală. Iar normele metodologice nu precizează la care termen de prescripție se face referire în textul acestora. Cel mai probabil legiuitorul a avut în vedere termenul de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale, însă acest lucru trebuia precizat în mod clar, întrucât, privită din perspectiva creditorului, ajustarea bazei de impozitare reprezintă o diminuare a TVA colectată, deci un potențial TVA de recuperat de la stat. Prin urmare, ne putem gândi și la termenul de prescripție a dreptului de a cere restituirea creanțelor fiscale. Iar acest drept se prescrie în termen de 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care a luat naștere dreptul la restituire. În acest caz, dreptul la restituire ar lua naștere la data la care creditorul ar efectua ajustarea (urmare a hotărârii judecătorești de confirmare a planului de reorganizare), astfel că termenul de prescripție ar începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor.

O a doua problemă generată de condiția privind termenul de prescripție privește o eventuală încălcare a unora dintre principiile de drept european. Anterior datei de 1 ianuarie 2016, normele metodologice nu prevedeau nicio limitare în timp cu

privire la ajustarea bazei de impozitare – dimpotrivă, acestea menționau în mod clar că ajustarea se poate face inclusiv în cazul facturilor emise înainte de 1 ianuarie 2004 (data intrării în vigoare a Codului fiscal). Prin urmare, persoanele impozabile care până la data de 1 ianuarie 2016 nu au putut ajusta baza de impozitare aferentă creanțelor neîncasate, deoarece nu exista o hotărâre judecătorească definitivă și irevocabilă de închidere a procedurii falimentului, după data de 1 ianuarie 2016 vor fi puși în situația de a nu mai putea efectua această ajustare, dacă la data hotărârii judecătorești de închidere a procedurii falimentului, facturile vor fi mai vechi de 5 ani. Practic, pentru persoanele impozabile ale căror creanțe intră sub incidența vechiului Cod fiscal, are loc o schimbare a regulilor jocului, în timpul jocului.

În aceste condiții, este evident că noile prevederi cu privire la ajustarea bazei de impunere în cazul creanțelor neîncasate fac ca exercitarea drepturilor conferite de legislația europeană să fie dificilă sau imposibilă. Principiul efectivității¹ și principiul proporționalității² sunt două dintre principiile de drept european ce ar putea intra în conflict cu prevederile normelor metodologice menționate mai sus. S-ar putea, de asemenea, pune problema unei eventuale încălcări a principiului neutralității TVA, Directiva 2006/112 menționând la articolul 90 paragraful 1 că în cazul neplății totale sau parțiale, baza de impozitare va fi redusă corespunzător, în condițiile stabilite de statele membre. Următorul paragraf al aceluiași articol dă însă posibilitatea statelor membre să deroge de la prevederile paragrafului 1.

Întâmplarea face că recent a fost adresată o întrebare preliminară către CJUE, exact pe această speță, în cauza C-246/16 *Enzo di Maura*: *În lumina articolului 11 secțiunea C alineatul (1) și a articolului 20 alineatul (1) litera (b) a doua teză din Directiva 77/388/CEE1, privind reducerea bazei*

de impozitare și, respectiv, regularizarea TVA-ului datorat pentru operațiuni impozabile în cazul neplății totale sau parțiale a contraprestației stabilite între părți, impunerea unor limite care fac ca recuperarea taxei aferente contraprestației neplătite total sau parțial să fie imposibilă sau excesiv de oneroasă pentru persoana impozabilă - în termeni de timp, având în vedere durata imprevizibilă a procedurii falimentului - este conformă cu principiile proporționalității și efectivității, garantate de TFUE, și cu principiul neutralității care guvernează aplicarea TVA-ului?

În plus, prevederile normelor metodologice ar putea ridica și o problemă de retroactivitate a legii, în condițiile în care, așa cum am menționat, pot afecta persoanele impozabile care anterior (înainte de 1 ianuarie 2016) nu au putut ajusta baza de impozitare, în așteptarea unei hotărâri judecătorești de închidere a procedurii falimentului și în cazul cărora nu era prevăzută o limitare în timp.

Concluzionând, introducerea unei limitări în timp cu privire la posibilitatea ajustării bazei de impunere în cazurile prevăzute la art. 287 lit. d) din Codul fiscal poate pune în discuție o potențială încălcare a legislației europene. Dacă hotărârea CJUE în cauza C-246/16 *Enzo di Maura* va stabili că sunt încălcate principiile menționate anterior, normele metodologice pentru aplicarea art. 287 lit. d) din Codul fiscal vor trebui modificate, în caz contrar existând riscul declanșării procedurii de *infringement*. O minimă modificare a normelor metodologice ar trebui să ia în calcul introducerea unor măsuri tranzitorii, care să permită persoanelor impozabile afectate de prevederile vechiului Cod fiscal să beneficieze de aceleași prevederi în continuare. Dacă tot se pune problema limitării în timp, atunci această limitare ar trebui să fie aplicabilă numai facturilor emise după 1 ianuarie 2016. ■

¹ Dispozițiile naționale nu trebuie să facă exercitarea drepturilor conferite de dreptul comunitar imposibilă sau excesiv de dificilă (a se vedea, de exemplu, cauza C-62/00 *Marks & Spencer*)

² Măsurile luate de statele membre nu trebuie să depășească ceea ce este necesar pentru atingerea scopului urmărit (a se vedea, printre altele, cauzele C-177/99 *Ampanfrance*, C-181/99 *Sanofi*, C-286/94 *Garage Molenheide*, sau C-123/87 *Lea Jorion*)

Activitate dependentă versus activitate independentă

Oana IATAN,
Senior Manager, People Services

Sumar: A trecut un an de la introducerea în legislația fiscală a definiției activității independente, motiv pentru care ne-am propus să abordăm, pe larg, acest subiect. Odată cu momentul apariției Legii 187, în luna iulie 2015, a devenit foarte important pentru societățile ce lucrează cu colaboratori (e.g. persoane fizice independente, cabinete, etc.) să efectueze o analiză a caracterului independent al activității prestate de aceștia, precum și o analiză a contractelor în vigoare, prin prisma noii definiții introduse de Legea 187/2015. Totodată, această analiză atât a situației de fapt, cât și a celei de drept este important să fie efectuată, având în vedere faptul că o activitate care a fost considerată de societate ca fiind independentă, dar care este reclasificată de către inspectorii fiscali ca fiind în fapt dependentă, atrage după sine obligații fiscale suplimentare de plată pentru societate, dobânzi și penalități de întârziere și, posibil și sancțiuni în baza legislației muncii.

Cuvinte cheie: activitate dependentă, activitate independentă, reclasificare, impozit pe venit, contribuții sociale.

După cum este deja bine-cunoscut, noul Cod Fiscal în vigoare de la 1 ianuarie 2016 a preluat definiția activității independente din vechiul Cod Fiscal, așa cum a fost ea introdusă în iulie 2015.

Astfel, activitatea independentă reprezintă orice activitate desfășurată de către o persoană fizică în scopul obținerii de venituri, care îndeplinește cel puțin 4 dintre următoarele 7 criterii:

- Persoana fizică dispune de libertatea de alegere a locului și a modului de desfășurare a activității, precum și a programului de lucru;
- Persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea pentru mai mulți clienți;
- Riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea;
- Activitatea se realizează prin utilizarea patrimoniului persoanei fizice care o desfășoară;
- Activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a

prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității;

- Persoana fizică face parte dintr-un corp/ordin profesional cu rol de reprezentare, reglementare și supraveghere a profesiei desfășurate, potrivit actelor normative speciale care reglementează organizarea și desfășurarea profesiei respective;
- Persoana fizică dispune de libertatea de a desfășura activitatea direct, cu personal angajat sau prin colaborare cu terțe persoane, în condițiile legii.

Criteriile menționate mai sus au făcut obiectul unor dezbateri aprinse, atât anterior intrării lor în vigoare, cât mai ales ulterior, având în vedere faptul că, exceptând câteva clarificări aduse de Normele Metodologice de aplicare ale Noului Cod Fiscal, există în continuare dificultăți în înțelegerea lor.

Conceptul de activitate dependentă – independentă la nivelul Uniunii Europene
Este necesar să menționăm că la nivelul Uniunii Europene există un

focus continuu în zona muncii nedeclarate ce a avut ca rezultat emiterea în martie 2016 a Deciziei 344 a Parlamentului European și a Consiliului, privind instituirea unei platforme europene pentru intensificarea cooperării în materie de combatere a muncii nedeclarate, compusă din reprezentanți ai fiecărui stat membru, un reprezentant al Comisiei Europene și reprezentanți ai partenerilor sociali intersectoriali la nivelul Uniunii, care vor reprezenta în mod egal angajatorii și lucrătorii. La reuniunile platformei pot participa și observatori, așa cum sunt definiți prin intermediul Deciziei.

Decizia 2016/344 utilizează două concepte de interes în zona discuției noastre:

- **Munca nedeclarată**, fiind considerată orice activitate remunerată care este legală în ceea ce privește natura ei, dar nu este declarată autorităților publice, luând în calcul diferențele sistemelor de reglementare din statele membre, prin urmare, **excluzând activitățile ilegale** ▶

- *Utilizarea abuzivă a statutului de independent*, astfel cum este definit de către legislația națională, la nivel național sau în situații transfrontaliere, ca fiind o formă de muncă declarată în mod fals care este adesea asociată cu munca nedeclarată. Activitatea independentă falsă apare atunci când o persoană este declarată ca independentă, deși aceasta îndeplinește în același timp condițiile caracteristice unui raport de angajare, pentru a evita anumite obligații fiscale sau legale.

Totodată, înainte de apariția Deciziei menționate mai sus, Eurofound¹ în 2013 a emis un studiu referitor la lucrătorii dependenți și independenți, introducând conceptul de “lucrător dependent economic” definit ca fiind acel lucrător independent din punct de vedere formal, care, în mod obișnuit, prestează o activitate în baza unui contract de prestări de servicii, prin urmare înregistrați ca și lucrători independenți, dar ale căror condiții de lucru au multe puncte în comun cu cele ale unui raport juridic de muncă. Încercând să identifice această categorie a lucrătorilor dependenți din punct de vedere economic, în efectuarea sondajului a fost utilizată o întrebare referitoare la statutul juridic al acestora, distingând între: i) lucrători independenți fără a avea salariați, ii) lucrători independenți cu salariați, iii) salariați iv) alte categorii.

În vederea efectuării studiului și a determinării lucrătorilor care în fapt sunt dependenți economic, focusul a fost în analiza informațiilor furnizate de aceia care au declarat că se încadrează în categoria lucrătorilor independenți fără a avea salariați, utilizând 3 criterii principale de departajare:

- Un lucrător independent fără salariați trebuie să aibă mai mult de un client pentru a fi considerat cu adevărat ca fiind independent;
- Unui lucrător independent trebuie



să i se permită angajarea de salariați;

- Un lucrător independent trebuie să aibă posibilitatea de a lua deciziile cele mai importante în ceea ce privește gestionarea afacerii sale.

Conform documentului emis, a fost concluzionat că acel lucrător independent care nu are salariați și care îndeplinește mai puțin de două din cele trei criterii de mai sus, este în fapt un lucrător dependent economic. Facem referire la documentul emis de Eurofound (deși acesta nu este

un document oficial cu caracter obligatoriu pentru statele membre și nici nu are în vedere aspecte de ordin fiscal), în ideea de a puncta interesul Uniunii Europene în acest domeniu și, totodată, nu putem să nu remarcăm faptul că legislația fiscală din România utilizează concepte similare în vederea analizei caracterului independent al unei activități. Revenind la legislația națională, observăm că legiuitorul român a instituit regula îndeplinirii a 4 din cele 7 criterii de independență menționate în preambulul acestui articol.

¹ Eurofound – Fundația Europeană pentru Îmbunătățirea Condițiilor de Muncă și Viață este o Agenție tripartită a Uniunii Europene care furnizează informații în domeniul politicilor sociale și al politicilor legate de muncă



Analiza efectivă a acestor criterii (atât cea *de jure*, rezultată din redactarea clauzelor contractuale, cât și cea *de facto*, rezultată din modalitatea efectivă a desfășurării activității), este în continuare destul de dificil de realizat în condițiile lipsei unor clarificări suplimentare în legislație, fiind destul de dificil de înțeles intenția legiuitorului în redactarea criteriilor.

Putem lua spre exemplificare:

- *criteriul numărul 3 – riscurile inerente activității sunt asumate de către persoana fizică ce desfășoară activitatea, chiar și cu explicațiile oferite de Normele*

metodologice de aplicare ale Codului Fiscal, considerăm că este dificil de analizat, în condițiile în care și într-o relație autentică de tipul B2B riscurile sunt împărțite între partenerii de afaceri. Mai mult, există anumite riscuri de tipul riscului reputațional, ce poate fi mai mare la plătitorul de venit fără ca acest lucru să însemne că relația nu este una autentic independentă;

- *criteriul numărul 5 - activitatea se realizează de persoana fizică prin utilizarea capacității intelectuale și/sau a prestației fizice a acesteia, în funcție de specificul activității, este de asemenea un criteriu*

dificil de interpretat în sensul în care nu este foarte clar cum poate acest criteriu să departajeze între un salariat (care la rândul său utilizează capacitatea sa fizică sau intelectuală pentru a presta munca, conform contractului individual de muncă) și un prestator independent.

Odată reclasificată o activitate ca fiind dependentă din perspectivă fiscală, dincolo de sarcina fiscală suplimentară generată de faptul că plătitorul de venit ar fi avut obligația calculării, reținerii și virării către bugetul de stat și bugetul asigurărilor sociale de stat a impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale obligatorii, similar venitului unui salariat, concomitent cu faptul că persoana fizică autorizată al cărei venit a fost recalificat fiscal, avea și ea obligații de plată de impozit pe venit și contribuții sociale, în discuție apare și o potențială recalificare juridică a contractului. Suntem de părere însă, că o eventuală reclasificare fiscală a activității desfășurate de persoanele fizice independente în activitate dependentă nu ar trebui să conducă la o reclasificare juridică a raportului într-unul de muncă. Pe de altă parte, având în vedere faptul că Inspectia Muncii are prerogative de control și de sancționare a muncii nedeclarate, trebuie să avem în vedere faptul că Inspectia Muncii ar putea controla activitatea desfășurată și sub alte forme legale, de colaboratorii societăților. Acest fapt trebuie văzut în strânsă legătură și cu eforturile intensificate la nivelul Uniunii Europene de combatere a muncii nedeclarate, pe care le menționăm anterior. În concluzie, reiterăm importanța efectuării unei analize a contractelor pe care agenții economici le au încheiate cu diverse categorii de colaboratori (e.g. PFA/PFI, etc) și verificarea îndeplinirii criteriilor de independență menționate de Codul Fiscal, pentru a se asigura că modalitatea prin care colaborează cu aceștia este în categoria activităților independente din punct de vedere fiscal. ■

Din ce în ce mai aproape de teroarea din 3 cifre ...

Theodor ARTENIE,
Managing Director

Abstract: Fiind în topul celor mai reclamate documente de către antreprenori, consultanți și contabili din cauza cerințelor stufoase de completare, formularul 394 mai iese în evidență cu faptul că va permite contribuabililor să își verifice partenerii comerciali - lucru esențial de reținut, cu un impact care poate fi semnificativ în litigiile cu ANAF.

Formularului 394 i-au fost aduse numeroase modificări de la introducerea, din 2007, până în prezent, natura tranzacțiilor și volumul de informații ce trebuie raportate fiind din ce în ce mai cuprinzătoare.

Formularul 394 a creat tensiune cu precădere la începutul anului 2016, când a fost introdusă o formă semnificativ extinsă. A urmat apoi o oarecare simplificare a declarației în urma discuțiilor purtate de autorități cu mediul de afaceri.

Cuvinte cheie: formular 394, TVA, secret fiscal, consultare date, verificare parteneri.

Cine are obligația să completeze formularul 394

1. persoanele impozabile (fizice și juridice) înregistrate în scopuri de TVA în România care sunt obligate la plata taxei conform prevederilor din Codul fiscal, pentru operațiunile impozabile în România și
2. persoanele impozabile (fizice și juridice) înregistrate în scopuri de TVA în România, care realizează în România achiziții de bunuri sau servicii.

Așadar, după cum indică și numele, prin intermediul formularului 394 persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România declară toate livrările de bunuri, prestările de servicii și achizițiile de bunuri și servicii realizate pe teritoriul României, către și de la orice alte persoane.

Ce conține formularul 394

Formularul este structurat pe două secțiuni, prima secțiune conținând rezumate ale operațiunilor desfășurate, în timp ce cea de-a doua secțiune cuprinde toate tranzacțiile, la nivel de factură, efectuate pe teritoriul național de contribuabil. Față de variantele

anterioare, în prezent se solicită și informații care nu se raportează în mod normal în jurnalul de vânzări și jurnalul de cumpărări. Astfel că, pentru o completare mai ușoară, ar trebui modificate rubricile din jurnalele de vânzări și de cumpărări în consecință. De exemplu, acestea ar trebui să includă și tipul de document (i.e. factură, borderou de achiziții, file din carnete de comercializare) pentru achizițiile de la persoane neînregistrate în scopuri de TVA.

Pentru perioada 1 iulie 2016 - 30 septembrie 2016 în formularul 394 se declară numai operațiunile derulate cu persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România. Astfel, pe lângă datele de identificare ale contribuabilului și ale reprezentatului fiscal sau ale împuternicitului, se va completa și următoarea rubrică din formular, referitoare la operațiunile desfășurate cu alte persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România. Pentru restul secțiunilor, completarea a fost amânată, operațiunile realizate cu persoanele neînregistrate în scopuri de TVA sau cu nerezidenții fiind declarate începând cu tranzacțiile aferente lunii octombrie 2016.

Astfel, pentru perioada 1 iulie 2016 - 30 septembrie 2016, contribuabilii vor declara operațiunile desfășurate cu persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România, după cum urmează:

- vânzări efectuate în regim normal de taxare cu TVA, către alte persoane înregistrate în scopuri de TVA din România;
- vânzări efectuate cu plata TVA la încasare, către alte persoane înregistrate în scopuri de TVA din România;
- vânzări efectuate în regim normal de taxare cu TVA și supuse regulilor speciale pentru agenții de turism, bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități;
- achiziții de la persoane care aplică sistemul normal de TVA;
- achiziții de la persoane care aplică TVA la încasare;
- achiziții efectuate de la persoane care aplică regimul special pentru agenții de turism, bunuri second-hand, opere de artă și obiecte de colecție și antichități - se declară doar tranzacțiile efectuate cu persoanele care nu aplică TVA la încasare;



● separat, se declară operațiunile pentru care s-a aplicat taxare inversă (vânzări și achiziții), detaliat pe fiecare categorie de bunuri pentru care s-a aplicat taxare inversă (cereale și plante tehnice, deșeuri feroase și neferoase, masă lemnoasă, certificate de emisii de gaze cu efect de seră, energie electrică,

construcții/terenuri, aur, telefoane mobile, microprocesoare, tablete/console de joc/laptopuri).

Pentru toate aceste operațiuni se solicită numărul de facturi aferent, baza impozabilă și TVA aferentă, defalcată pe cote. Informații similare sunt solicitate începând cu 1 octombrie 2016 și în

legătură cu vânzările efectuate către clienții neînregistrați în scopuri de TVA, clienții persoane impozabile nestabilite în România, stabilite în UE, neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România și către clienții persoane impozabile nestabilite în UE, neînregistrate și care nu sunt obligate să se înregistreze în scopuri de TVA în România. ►

În ceea ce privește achizițiile, începând cu 1 octombrie 2016, contribuabilii trebuie să declare numărul total al facturilor/borderourilor de achiziții/filelor din carnetele de comercializare a produselor din sectorul agricol/contractelor/altor documente aferente achizițiilor de bunuri și servicii primite de la persoanele neînregistrate în scopuri de TVA și valoarea totală a acestora. Pentru furnizorii nestabiliți în România, atât în UE cât și în afara acesteia, și neînregistrați din punct de vedere TVA în România, se declară achizițiile de bunuri și servicii efectuate pentru care se aplică taxarea inversă. În ceea ce privește achizițiile făcute de la furnizori stabiliți în UE, în formularul 394 se vor declara doar acele achiziții care, în mod normal, nu trebuie declarate în formularul 390.

Se solicită, de asemenea, informații cu privire la încasările lunare prin intermediul aparatelor de marcat electronice fiscale, precum și din activități exceptate de la utilizarea aparatelor de marcat electronice fiscale. Se vor raporta așadar numărul total al bonurilor fiscale și valoarea totală a încasărilor efectuate prin intermediul aparatelor de marcat electronice fiscale, emise în perioada de raportare, inclusiv a încasărilor prin intermediul bonurilor fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate, indiferent dacă au/ nu au înscris codul de TVA al beneficiarului, valoarea totală a bazei impozabile și valoarea totală a TVA aferentă defalcată pe cote. Se cer, totodată, detalii cu privire la vânzările și achizițiile pentru care s-au emis, respectiv primit, facturi simplificate (inclusiv cu privire la bonurile fiscale care îndeplinesc această condiție). Cu alte cuvinte, persoanele impozabile trebuie să declare toate bonurile fiscale primite/emise și care pot fi considerate facturi simplificate.

Contribuabilii trebuie să completeze plaja de facturi alocate prin decizie internă, excluzând facturile alocate pentru operațiunile intracomunitare cu bunuri și servicii, import sau export de bunuri și operațiunile neimpozabile în România.

Sunt solicitate și alte informații cu privire la facturi, cum ar fi numărul total de facturi emise, în perioada de raportare, din plaja de facturi alocate, detalii despre facturile stornate, facturile anulate, autofacturile și facturile emise de contribuabil ca beneficiar în numele furnizorilor, cât și detalii despre facturile emise de beneficiari și de terți în numele contribuabilului. În aceste ultime două situații, se solicită și denumirea și CUI-ul beneficiarului sau al terțului, după caz.

În cazul în care contribuabilii solicită rambursarea TVA în perioada de rapoarte, se vor descrie operațiunile desfășurate prin bifarea achizițiilor și vânzărilor efectuate dintr-o listă prestabilită.

Se solicită, de asemenea, date aferente operațiunilor desfășurate de contribuabilii care aplică sistemul normal de TVA în ceea ce privește TVA deductibilă aferentă facturilor achitate persoanelor impozabile care aplică sistemul de TVA la încasare, în perioada de raportare, indiferent de data la care au fost acestea primite. În ceea ce privește contribuabilii care aplică sistemul de TVA la încasare, aceștia trebuie să raporteze TVA deductibilă aferentă facturilor achitate persoanelor impozabile care aplică atât regimul normal de taxare, cât și regimul de TVA la încasare, în perioada de raportare, indiferent de data la care au fost acestea primite și TVA colectată aferentă facturilor încasate în perioada de raportare, indiferent de data la care au fost acestea emise.

Contribuabilii care aplică regimul special pentru agențiile de turism sau pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități vor trebui să raporteze anumite informații, dintre care amintim marja de profit și TVA aferentă.

De asemenea, formularul 394 face referire la anumite activități pe care contribuabilii trebuie să le includă, dacă le-au desfășurat în perioada de raportare și anume: cofetărie și patiserie, spălătorie auto, comerț cu amănuntul al florilor, plantelor și semințelor, comerț cu amănuntul al animalelor de companie și al hranei pentru acestea, în magazine

specializate, transportul cu taxiuri, hoteluri, pensiuni turistice, restaurante, baruri și activități de servire a băuturilor, activități de curățenie, activități ale centrelor de fitness, activități de coafură și de înfrumusețare, serviciu de pompe funebre. Această listă poate fi actualizată, astfel se pot adăuga sau șterge unele activități.

Când se depune formularul 394

Conform ultimului Ordin din august cu privire la formularul 394, termenul de raportare este data de 30, inclusiv, a lunii următoare încheierii perioadei de raportare declarate pentru depunerea decontului, chiar și în situațiile în care într-o astfel de perioadă nu au fost realizate operațiuni de natura celor care fac obiectul declarației. Astfel, dacă în trecut termenul depunerii era data de 25 a lunii următoare încheierii perioadei de raportare, 30 august a reprezentat primul termen de raportare conform noului formular pentru contribuabilii care au ca perioadă fiscală luna. Cei care au ca perioadă fiscală trimestrul, vor avea obligația depunerii formularului aferent trimestrului III din 2016 până pe 30 octombrie.

Consultarea datelor

Un aspect foarte important al formularului 394, umbrit poate de volumul și gradul de detaliere a informațiilor de raportat, este că acest formular dă posibilitatea contribuabilului să consulte datele înscrise de clienții și furnizorii săi înregistrați în scopuri de TVA, atâta timp cât ambele părți implicate în tranzacție și-au dat acordul ca aceste informații să poată fi consultate. Astfel, formularul 394 este un instrument suplimentar prin care un contribuabil își poate verifica partenerii comerciali, iar autoritățile fiscale, în ciuda jurisprudenței contrare, vor avea un motiv în plus să penalizeze contribuabilii pentru comportamentul fiscal neadecvat al partenerilor de afaceri, argumentând că în mod rezonabil cei dintâi ar fi avut la dispoziție instrumentele necesare pentru a se asigura că nu sunt atrași fără voie în tranzacții frauduloase. ■

Uniunea Europeană ia măsuri împotriva evaziunii fiscale.

LA CE SĂ NE AȘTEPTĂM?

Alexandra **SMEDOIU**,
CFA, Director, PwC România

Abstract: Proiectul statelor membre ale Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică privind practicile agresive de reducere a bazei fiscale și transfer al profiturilor¹, lansat în 2013, dezbătut și discutat de legiuitori și medii de afaceri din întreaga lume, culminează cu măsuri concrete și specifice. Acest proiect a inspirat Uniunea Europeană să inițieze o directivă privind măsuri împotriva evaziunii fiscale² (numită în continuare „Directiva”). Această Directivă este parte a unui pachet mai amplu de măsuri împotriva evaziunii fiscale. Directiva urmează să fie aprobată până la sfârșitul anului și apoi transpusă în legislația statelor membre. Ce ar trebui contribuabilii români să știe în legătură cu această Directivă și cum ar trebui să se pregătească? Aflați citind expunerea de mai jos.

Cuvinte cheie: planificare fiscală, directivă, impozit pe profit, evaziune fiscală, state membre, practici fiscale.

CONTEXT GLOBAL

Se estimează că prin scheme agresive de planificare fiscală, la nivel global, veniturile la bugetele de stat sunt reduce cu aproximativ 100 – 240 miliarde de dolari anual, reprezentând între 4 – 10% din veniturile bugetare totale din impozit pe profit, estimate la nivel global. Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, care reunește 35 din cele mai dezvoltate state ale lumii, reprezintă vârful de lance în lupta guvernelor pentru combaterea practicilor de evaziune fiscală. Aceste state au constatat că mari corporații multinaționale au utilizat decenii la rând diverse practici agresive de evaziune fiscală, reducându-și astfel considerabil impozitul pe profit total. O serie de atacuri fără precedent se derulează în prezent la adresa unor giganti mondiali precum Apple, Starbucks, Fiat, Vodafone și mulți alții. Deși va mai dura mult până se va afla adevărul în aceste cazuri, Organizația face pași concreți împotriva planificării fiscale și a atras în acest

demers peste 80 de state ale lumii, cu mult peste numărul de membri efectivi. Început în 2013, proiectul Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică privind practicile agresive de diminuare a bazei impozabile și transferul de profituri („proiectul BEPS”) a condus la emiterea a nu mai puțin de 15 rapoarte privind concluzii și recomandări în diverse arii de interes fiscal.

CONTEXT EUROPEAN

În această luptă, Uniunea Europeană nu putea rămâne mai prejos. Dimpotrivă, spre deosebire de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, care face propuneri și recomandări, Uniunea Europeană dispune de instrumente juridice pentru a determina statele membre să adopte măsurile dorite. Astfel, inspirată de proiectul BEPS, și temându-se că prin proiectul BEPS statele ar putea adopta unilateral măsuri, complicând astfel peisajul fiscal internațional, în ianuarie 2016, Comisia

Europeană a lansat un pachet de măsuri împotriva evaziunii fiscale. Pachetul conține măsuri concrete pentru prevenirea planificării fiscale agresive și pentru mai multă transparentă în domeniul fiscal. Laitmotivul întregului pachet este acela că societățile ar trebui să plătească impozit pe profit acolo unde se generează cu adevărat profiturile. Pachetul de măsuri se bazează pe patru mari piloni:

1. Directiva anti-evaziune fiscală; Directiva conține șase măsuri cheie de combatere a practicilor fiscale agresive;
2. Revizuirea și modificarea Directivei privind cooperarea administrativă și fiscală; se propune mai multă transparentă privind veniturile și impozitul pe profit pentru corporațiile multinaționale, se introduce raportarea de la țară la țară³;
3. Îmbunătățirea convențiilor de evitare a dublei impuneri; se propune introducerea unor clauze generale antiabuz și revizuirea definiției sediului permanent; ►

¹ Proiectul BEPS – Base Erosion and Profit Shifting.

² Textul Directivei poate fi consultat la următoarea adresă: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2016%3A26%3AFIN>.

³ Country by country reporting – raportarea unor informații cheie pentru fiecare filială a grupului (cifra de afaceri, profituri, număr de angajați, impozit pe profit etc.).

4. Crearea unei strategii comune privind impozitarea efectivă; această strategie presupune stabilirea unui set comun de bune practici fiscale și listarea acelor țări („liste negre”) care nu îndeplinesc aceste standarde pentru a fi ținute sub observație sau investigate.

Pachetul de măsuri reflectă discuțiile de la nivelul Consiliului Uniunii Europene, recomandările Parlamentului European, precum și constatările și recomandările Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică în proiectul BEPS. Prin urmare, există toate premisele ca măsurile propuse, fiind deja dezbătute public, să fie adoptate cât mai repede. Drept dovadă, propunerea Comisiei Europene privind transparența în domeniul soluțiilor fiscale individuale anticipate a fost adoptată în timp record de către statele membre⁴.

În plus, față de cele de mai sus, membrii Parlamentului European au solicitat recent Comisiei Europene să lucreze la măsuri prin care să se înființeze un registru al beneficiarilor efectivi pentru toate societățile cu sediul într-un stat membru al Uniunii Europene, să se publice o „listă neagră” a paradisurilor fiscale, să se ia măsuri corective împotriva practicilor fiscale agresive cu drepturi de proprietate intelectuală, să se adopte un cod de etică pentru bancheri și consultanți fiscali, să se reia proiectul bazei fiscale consolidate fiscale comune și să se introducă un impozit cu reținere la sursă pentru profiturile distribuite către acționari din afara Uniunii Europene⁵.

Având în vedere cele de mai sus, este de așteptat ca peisajul legislativ fiscal să se schimbe semnificativ în următorii ani.

MĂSURI CU APLICABILITATE ÎN VIITORUL APROPIAT

Dintre toate măsurile propuse de Comisie și recomandate de Parlamentul European, Directiva are cele mai mari șanse să producă efecte imediate, întrucât va fi adoptată rapid și implementată în legislațiile naționale ale statelor membre.

După cum aminteam mai sus, Directiva conține șase măsuri cheie de combatere a practicilor fiscale agresive, și anume:

1. *Impozitarea profiturilor filialelor.*



Atunci când, prin diverse tactici (de exemplu, prețuri de transfer), profiturile sunt transferate de la o societate situată într-un stat cu cotă mare de impozitare către o societate dintr-un stat cu o cotă redusă de impozitare, se introduce o regulă conform căreia aceste profituri vor fi impozitate la cota din statul societății – mamă, chiar dacă acele profituri nu au fost efectiv distribuite (prin dividende). Regula va fi aplicabilă dacă în statul filialei cota de impozitare este mai mică decât 40% din cota de impozitare a statului societății - mamă. Aceste reguli vor fi aplicabile și pentru filiale din state terțe!

2. *Impozitarea la lichidare sau transferul rezidenței.* Atunci când o societate transferă active ca urmare a unei lichidări sau a unei tranzacții intra-grup cu un stat cu o cotă mai mică de impozitare sau prin transferul rezidenței fiscale, se propune impozitarea acelui transfer.

3. *Limitarea deductibilității dobânzilor.*

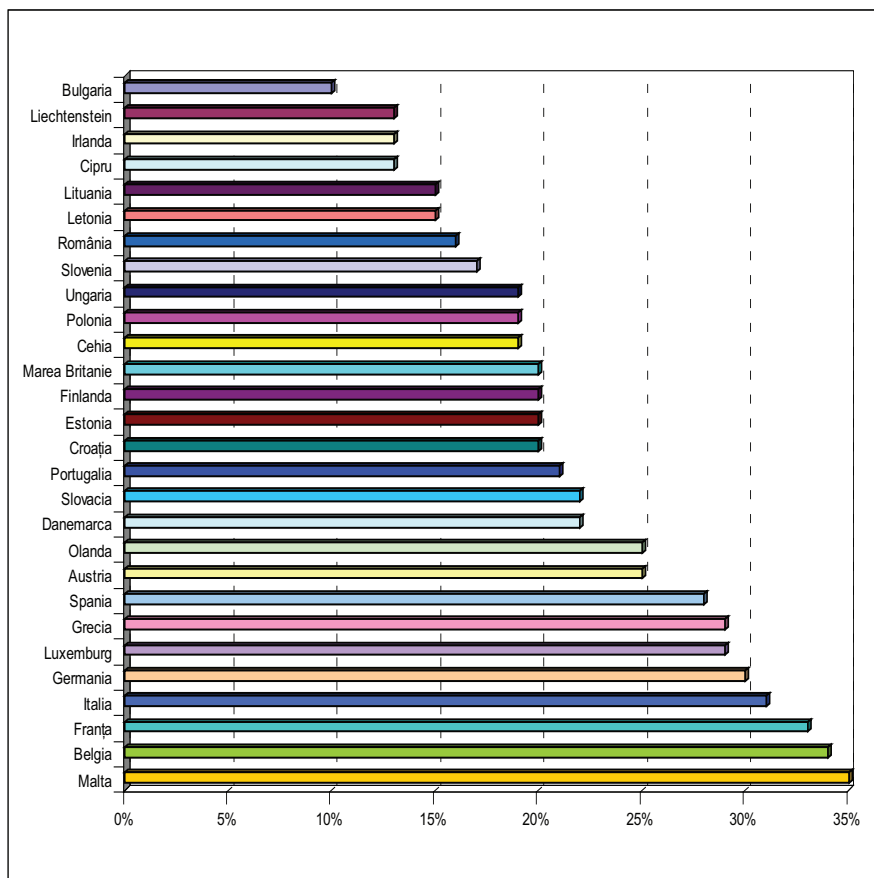
Se propune introducerea unor limitări privind dobânda deductibilă la împrumuturile în cadrul grupului, având ca reper un procent maxim din profituri. Pentru moment, această regulă nu se va aplica societăților din domeniul bancar sau de asigurări și nici împrumuturilor contractate înainte de iunie 2016.

4. *Neutralizarea aranjamentelor hibride.* Aranjamentele hibride sunt aranjamentele care permit deducerea unei cheltuieli într-un stat, concomitent cu neimpozitarea venitului corespondent în celălalt stat. Se propune ca, în astfel de situații, statul membru să nu acorde dreptul de deducere din punct de vedere fiscal a cheltuielii.

5. *Reguli generale antiabuz.* Întrucât ar fi imposibil de acoperit prin lege toate cazurile posibile de evaziune fiscală și planificare fiscală agresivă, este utilă o regulă generală care să se aplice acolo unde legea nu distinge în mod specific, pentru a permite autorităților fiscale să

⁴ Directiva a fost aprobată în decembrie 2015 și devine aplicabilă la 1 ianuarie 2017.

⁵ Sursa: Comunicatul Parlamentului European, 6 iulie 2016, <http://www.europarl.europa.eu/news/en/news-room/20160701IPR34487/MEPs-call-for-tax-haven-blacklist-patent-box-rules-CCCTB-and-more>.



reclasifice tranzacțiile în funcție de substanța economică.

6. Întoarcerea la metoda creditului fiscal.

Datorită simplității sale, în tranzacții transfrontaliere impozitate în ambele state, s-a trecut tot mai mult la aplicarea metodei scutirii venitului de la impozitare în țara de rezidență.

Aceasta însă a dat naștere la nenumărate abuzuri în practică, prin urmare se propune reîntoarcerea la metoda creditului fiscal, supus anumitor limitări.

IMPACT LOCAL

Pachetul de măsuri și propunerea de Directivă emise de Comisia Europeană au fost deja adoptate prin Hotărâri de Guvern la sfârșitul lunii iunie 2016⁶. Pentru a încerca să determinăm în ce mod va afecta această Directivă societățile din România, în primul rând ar trebui să comparăm nivelul impozitării din România cu cel din celelalte state membre. Întrucât această Directivă se referă eminamente la impozitele directe, ne uităm la cota de impozitare standard pentru societăți – impozitul pe profit.

Imaginea alăturată prezintă o analiză comparativă a cotelor de impozit pe profit din cele 28 de state membre ale Uniunii Europene. Astfel, observăm că, România, cu o cotă de impozit pe profit de 16%, se află la coada clasamentului, cote de impozitare mai mici neavând decât câteva state. Teoretic, datorită acestui ecart, o societate din România ar avea destul de puțin de câștigat din scheme agresive de planificare fiscală, cum ar fi împrumuturile intra-grup. Dacă dobânda ar fi integral deductibilă la nivelul României, venitul din dobândă ar fi impozitat la nivelul altui stat membru, la o cotă mult mai mare, sau la o cotă mai mică, dar nu semnificativ mai mică. Prin urmare, beneficiul dintr-un astfel de arbitraj fiscal ar fi neglijabil. În schimb, printr-o schemă de tipul „hibrid”, avantajele ar putea fi mult mai mari. De exemplu, dacă o societate din România ar contracta un împrumut intra-grup, acesta fiind contabilizat ca o cheltuială cu finanțarea, societatea respectivă și-ar reduce cheltuiala cu impozitul pe profit (pentru a simplifica, ignorăm pe moment regulile privind gradul de îndatorare).

Dacă creditorul este situat într-un stat în care anumite tipuri de împrumuturi (de exemplu, cele cu durata foarte mare sau cele la care plata este condiționată de obținerea de profit de către debitor) sunt calificate, din punct de vedere contabil și fiscal drept investiții în titluri de participare deținute la societăți asociate, venitul corespondent ar fi tratat drept dividend, care, în cele mai multe cazuri, ar fi scutit de la impozitare. Într-o astfel de schemă, o societate obține o deducere pentru cheltuiala cu dobânda, în schimb nu are loc o impozitare corespondentă a venitului la nivelul creditorului. Astfel de aranjamente ar fi evitate prin această Directivă, întrucât Directiva propune ca, în cazurile în care venitul nu este impozitat în mod corespondent, statul membru să retragă deducerea fiscală pentru debitor.

Ar mai trebui spus că, în cazul unor state, cotele standard sunt rareori aplicate datorită unor sisteme complicate de reduceri și / sau rambursări (de exemplu, în Malta, în cele mai multe cazuri se poate obține rambursarea a 6 / 7 din ▶

⁶ Hotărârile nr. 54, 55 și 56 din data de 22 iunie 2016.

impozitul standard, astfel încât cota efectivă de impozitare este mult mai mică). În fapt, corect ar fi să facem o comparație la nivelul cotei efective de impozitare⁷, însă, datorită nenumăratelor particularități ale sistemelor fiscale locale, o astfel de comparație nu este posibilă.

Apoi, în al doilea rând, se impune o comparație între măsurile propuse de Directivă și legislația deja aplicabilă în România, în speță noul Cod fiscal (Legea nr. 227 / 2015). Vom observa că o mare parte din măsuri sunt deja cuprinse în legislația noastră, în diverse forme, pe care vom încerca să le prezentăm în continuare.

1. Impozitarea profiturilor filialelor. Este de așteptat ca introducerea unor prevederi privind impozitarea profiturilor nedistribuite ale filialelor să aibă un impact minim, cel puțin într-o primă fază. Bazez această afirmație pe faptul că această prevedere s-ar aplica mai degrabă filialelor deschise de o societate din România într-un stat terț (filialele din statele membre ale Uniunii Europene este puțin probabil să intre sub incidența unei asemenea prevederi, având în vedere că nicio altă țară nu are o cotă de impozitare atât de redusă comparativ cu cea domestică). De asemenea, vorbim de filiale din țări a căror cotă de impozitare este mai mică de aproximativ 7% (având în vedere testul recomandat de 40% din cota de impozitare a statului de rezidență) și numai pentru venituri pasive (dobânzi, redevențe etc.). Pentru investitorii în România din alte state membre, din nou regula nu ar fi aplicabilă, întrucât niciun stat nu are o cotă de impozitare de 40% sau peste (40% fiind cota minimă pentru care cota domestică de 16% ar reprezenta 40%). Deci regula ar afecta investiții în străinătate ale societăților române, în țări cu cotă de impozitare foarte mică.

2. Impozitarea la lichidare sau transfer. În legătură cu impozitarea la lichidare sau transfer, observăm că legislația noastră prevede deja un impozit cu reținere la sursă pentru profiturile din lichidare,

iar orice vânzare de activ este impozitată cu impozit pe profit (dacă prețul de piață este mai mare decât valoarea fiscală). De asemenea, din punct de vedere practic, schimbarea rezidenței este asimilată cu o lichidare fiscală, deci putem spune că această regulă are deja aplicabilitate practică în România. Totuși, ea trebuie corelată cu prevederile privind reorganizările transfrontaliere, care prevăd neutralitatea unor operațiuni precum fuziunile, divizările și transferurile de active între societăți din state membre UE. De asemenea,

3. Limitarea deductibilității dobânzilor.

Conform Directivei, cheltuiala cu dobânda la împrumuturile intra-grup ar trebui limitată la 30% din indicatorul de profit EBITDA⁸, sau echivalentul a 1 milion de euro (se va aplica limita mai mare). Prin urmare, actualele prevederi din Codul fiscal privind gradul de îndatorare, care raportează nivelul împrumuturilor la capitalurile proprii, s-ar putea modifica substanțial. De asemenea, statele membre pot păstra limitări suplimentare, cum ar fi nivelul ratei dobânzii. Deci limitarea privind rata dobânzii (în prezent 4% la împrumuturi în valută) poate rămâne, fiind compatibilă cu prevederile Directivei.

4. Neutralizarea aranjamentelor hibride.

În ceea ce privește instrumentele hibride, este posibil să existe doar o suplimentare a regulilor generale, conform căreia un instrument trebuie caracterizat similar cu celălalt stat. În ceea ce privește entitățile hibride, este posibil să fie nevoie de mai multe modificări, inclusiv la Legea Societăților, având în vedere că legislația română nu recunoaște din punct de vedere juridic anumite tipuri de entități (de exemplu, entități transparente sau asocieri cu personalitate juridică). Clarificând toate tipurile de entități, fiecare cu propriul său tratament fiscal (transparent sau nu), nu ar mai exista diferențe de tratament.

5. Reguli generale antiabuz. Codul fiscal deja conține o regulă generală

antiabuz, fiind vorba de prevederea privind dreptul autorităților fiscale de a reclasifica o tranzacție pentru a reflecta substanța economică a acesteia. Această prevedere fiind destul de generală, ea încorporează prevederile Directivei.

6. Întoarcerea la metoda creditului fiscal.

Întrucât creditul fiscal este singura metodă prevăzută în Codul fiscal pentru evitarea dublei impunerii pentru veniturile supuse impozitării în străinătate, în acest domeniu nu s-ar impune modificări.

În legătură cu celelalte măsuri din pachet, remarcăm că România deja a aderat la instrumentul multilateral de schimb de informații⁹, Codul de procedură fiscală fiind adaptat în acest sens. Prin urmare, în direcția către transparență, România deja aplică Standardul Comun de Raportare, FATCA¹⁰ și directiva privind schimbul de informații privind soluțiile fiscale individuale anticipate.

Este de așteptat ca un nou val de modificări să apară în Codul fiscal începând cu 2017. Societățile vor trebui să țină cont de aceste modificări, în special în ceea ce privește împrumuturile intra-grup și venituri ale filialelor în țări cu cotă mică de impozitare. De asemenea, orice intenție de transfer sau închidere a unei activități din România poate fi afectată de impozitarea la lichidare sau transfer.

Acestea vor fi noile reguli ale jocului care vor complica viața contribuabililor, vor îngreuna stabilirea obligațiilor privind impozitul pe profit și vor crește complexitatea controalelor fiscale, cel puțin până la adoptarea unei directive privind baza fiscală comună la nivelul Uniunii Europene, inițiativă care vizează uniformizarea regulilor de calcul a bazei impozabile. Având în vedere însă că această inițiativă are o vechime de mai bine de un deceniu, este foarte posibil să mai treacă încă un deceniu până la implementarea ei efectivă. În orice caz, în noua ordine fiscală, scandaluri precum LuxLeaks sau Panama Papers nu-și vor mai avea locul. ■

⁷ Cota efectivă de impozitare se obține raportând cheltuiala cu impozitul pe profit la profitul contabil; cu cât cota efectivă de impozitare este mai mică decât cota standard, cu atât mai mult statul respectiv aplică un sistem de deduceri suplimentare sau facilități fiscale.

⁸ Profitul din exploatare, mai puțin cheltuiala cu impozitul și cheltuiala cu amortizarea.

⁹ Este vorba de Standardul Comun de Raportare, dezvoltat în contextul Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, cu aplicabilitate din 2017.

¹⁰ Acordul de raportare de informații către Statele Unite ale Americii privind veniturile obținute de cetățeni americani pe teritoriul României. Raportarea se face de către bănci și alte instituții similare.

Intervalul de piață și modalități de calcul al acestuia

DE LA TEORIE LA PRACTICĂ

Carmen RADI,
Consultant Senior
Ana ILIE,
Manager

Abstract: Întocmirea studiilor de comparabilitate și calculul intervalului de piață (i.e. întâlnit și sub denumirea de interval de comparare sau “*arm's length range*”) reprezintă una dintre cele mai importante etape efectuate în cadrul proiectelor de prețuri de transfer. Modalitățile de calcul ale intervalului de piață diferă de la țară la țară, inclusiv în cadrul statelor membre OCDE.

În practică, pe lângă definirea în mod distinct a limitelor intervalului de piață, utilizarea unor metode statistice diferite de calcul poate duce la obținerea unor rezultate variate, în baza acelorași date de intrare utilizate. Această ambiguitate (generată de lipsa unei definiții clare a metodologiei de calcul necesar a fi urmată) lasă loc interpretărilor atât din partea consultanților fiscali și a contribuabililor, cât și din partea autorităților fiscale.

Scopul acestui articol este atât să atragă atenția asupra problemelor regăsite în practică cu privire la modalitatea de determinare a intervalului de piață, cât și să propună recomandări în scopul clarificării acestora.

Cuvinte cheie: prețuri de transfer, interval de piață, TPSoft, comparabile, cuartile.

INTRODUCERE

Întocmirea studiilor de comparabilitate și calculul intervalului de piață (i.e. întâlnit și sub denumirea de interval de comparare sau “*arm's length range*”) reprezintă una dintre cele mai importante etape efectuate în cadrul proiectelor de prețuri de transfer. Conform legislației locale, dar și practicii internaționale, intervalul de piață este considerat a oferi o estimare pertinentă cu privire la valoarea de piață. Prin urmare, orice tranzacție desfășurată între companii afiliate este considerată ca fiind realizată în conformitate cu principiul valorii de piață atât timp cât rezultatele aferente acesteia se încadrează în intervalul de piață. În caz contrar, autoritățile fiscale sunt îndreptățite să facă ajustări de prețuri de transfer.

Modalitățile de calcul ale intervalului de piață diferă de la țară la țară,

inclusiv în cadrul statelor membre OCDE. Mai mult, Liniile Directoare OCDE¹ includ doar recomandări cu privire la modul de determinare a intervalului de piață, fără a specifica în mod concret cum se calculează acesta. Astfel, intervalul de piață poate fi stabilit atât între minim și maxim, cât și utilizând metode statistice precum cuartile și percentile.

Spre deosebire de Liniile Directoare OCDE, Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 442/2016² oferă mai multe detalii privind modul de calcul al intervalului de piață, acesta din urmă fiind definit ca intervalul dintre cuartila inferioară și cuartila superioară.

În practică, pe lângă definirea în mod distinct a limitelor intervalului de piață, utilizarea unor metode statistice

diferite de calcul poate duce la obținerea unor rezultate variate, în baza acelorași date de intrare utilizate. Această ambiguitate (generată de lipsa unei definiții clare a metodologiei de calcul necesar a fi urmată) lasă loc interpretărilor atât din partea consultanților fiscali și a contribuabililor, cât și din partea autorităților fiscale.

Scopul acestui articol este atât să atragă atenția asupra problemelor regăsite în practică cu privire la modalitatea de determinare a intervalului de piață, cât și să propună recomandări în scopul clarificării acestora.

INTERVALUL DE PIAȚĂ ÎN DIFERITE LEGISLAȚII DE PREȚURI DE TRANSFER

● Liniile Directoare OCDE

Liniile Directoare OCDE menționează că, întrucât prețurile de transfer nu ►

¹Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, denumite în continuare Liniile Directoare OCDE

²Ordinul 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedură de ajustare/estimare a prețurilor de transfer

reprezintă o știință exactă, în cazurile în care nu este posibilă obținerea unei singure observații³ (e.g. preț, rezultat/marjă), pentru a concluziona cu privire la conformitatea unei anumite tranzacții controlate cu principiul valorii de piață se poate utiliza o plajă de valori, fiecare cu un grad relativ egal de relevanță. Aceasta reiese și din definiția intervalului de piață așa cum apare în cadrul glosarului din cadrul Liniilor Directoare OCDE care menționează că intervalul de piață reprezintă „o plajă de valori care sunt acceptabile pentru stabilirea în ce măsură condițiile unei tranzacții controlate sunt la valoare de piață și care sunt obținute fie prin aplicarea aceleiași metode de prețuri de transfer mai multor date comparabile, fie prin aplicarea unor metode de prețuri de transfer diferite”.

Astfel, Liniile Directoare OCDE prevăd că atunci când tranzacțiile identificate ca și potențiale comparabile au un grad relativ egal de relevanță, intervalul de piață va include toate valorile între minim și maxim. În cazul în care tranzacțiile identificate ca și potențial comparabile au un grad scăzut de comparabilitate cu tranzacția analizată, Liniile Directoare OCDE sugerează excluderea acestor comparabile (vezi paragraful 3.56) și determinarea intervalului de piață luând în considerare doar tranzacțiile cu grad ridicat de comparabilitate. Liniile Directoare OCDE tratează și situația în care, deși s-au făcut eforturi în vederea excluderii tranzacțiilor cu grad scăzut de comparabilitate cu tranzacția analizată, rezultatul obținut este reprezentat de un eșantion de comparabile care conține anumite diferențe de comparabilitate ce nu pot fi cuantificate și eliminate (vezi paragraful 3.57). În aceste situații, soluția oferită de Liniile Directoare OCDE este reprezentată de utilizarea unor metode statistice precum calculul cuartilelor sau al altor percentile.

● Legislația altor țări

În practică, modalitatea de determinare a intervalului de piață a fost transpusă în legislația statelor fie urmând recomandările Liniilor Directoare OCDE, fie fiind particularizată și implementată în mod

diferit, chiar dacă statele respective urmează sau nu prevederile Liniilor Directoare OCDE.

Statele Unite ale Americii sunt un exemplu de stat care a încercat pe cât de mult posibil implementarea modalității de determinare a intervalului de piață așa cum este aceasta menționată de Liniile Directoare OCDE. Astfel, intervalul de piață va consta în rezultatele tuturor comparabilelor necontrolate care îndeplinesc următoarele condiții: informațiile cu privire la tranzacția controlată și comparabilele necontrolate sunt suficient de cuprinzătoare încât este posibil ca toate diferențele cu impact semnificativ să fie identificate, fiecare dintre aceste diferențe are un efect concret și verificabil în mod rezonabil asupra prețului sau profitului, și, o ajustare este realizată pentru a elimina acest efect asupra fiecărei diferențe. În caz contrar, intervalul de piață se va determina în baza rezultatelor comparabilelor necontrolate cu un grad similar de comparabilitate și relevanță prin aplicarea unor metode statistice (i.e. cuartile). De asemenea, este posibilă aplicarea altor metode statistice în situațiile în care acestea conduc la obținerea unui rezultat cu grad mai mare de relevanță.

Cu toate acestea, sunt anumite state care au particularizat modalitatea de determinare a intervalului de piață. Astfel, pornind de la soluția oferită de Liniile Directoare OCDE cu privire la utilizarea unor metode statistice, în legislația mai multor țări (e.g. Ungaria, Argentina, Ecuador, Germania, Portugalia, Spania) intervalul de piață a fost definit ca fiind intervalul dintre cuartila inferioară și cuartila superioară⁴.

Totuși, există și state precum Canada sau Marea Britanie care acceptă utilizarea întregului interval rezultat în urma analizei de comparabilitate întrucât nu se consideră că utilizarea unor instrumente statistice duce la îmbunătățirea gradului de comparabilitate și că mai mult, eliminarea minimului și maximumului din interval poate duce la eliminarea unor comparabile mult mai apropiate din punct de vedere al factorilor de

comparabilitate (atunci când vorbim de realizarea unei analize comparative în baza prețurilor) sau a profilului funcțional (atunci când vorbim despre o analiză comparativă realizată în baza rezultatelor/marjelor de profit), acest lucru concretizându-se într-o diminuare a gradului de comparabilitate.

O altă țară în care intervalul de piață utilizat diferă de practica generală este India, unde începând cu anul 2015 intervalul de piață prevăzut în legislația de prețuri de transfer se situează între percentila 35 (limita inferioară) și percentila 65 (limita superioară), iar numărul minim de observații acceptat pentru a putea determina intervalul de piață este șase (6).

● România

Așa cum reiese din articolul 8 al Ordinului 442/2016, în România intervalul de piață este definit ca fiind intervalul dintre cuartila inferioară și cuartila superioară.

Astfel, deși există excepții, în practică intervalul dintre cuartila inferioară și cuartila superioară rămâne cea mai des utilizată modalitate de determinare a intervalului de piață în cadrul analizelor de prețuri de transfer, inclusiv în cazul acordurilor de preț în avans.

MODALITĂȚI STATISTICE DE CALCUL AL CUARTILELOR - EXEMPLE PRACTICE

Pe lângă definirea în mod diferit a limitelor intervalului de piață (care poate genera dispute în situațiile în care două companii afiliate care desfășoară o tranzacție sunt constrânse de legislația fiecărui stat în care își au rezidența să determine în mod diferit intervalul de piață și astfel să utilizeze prețuri de transfer diferite), în practică pot apărea probleme și atunci când limitele intervalului sunt definite la fel (e.g. între cuartila superioară și cuartila inferioară). Acestea apar din cauza existenței mai multor modalități statistice de a determina același indicator (e.g. cuartilele).

Pentru a veni în întâmpinarea acestei probleme, unele state au decis să includă în legislație prevederi clare cu privire la modalitatea de calcul a intervalului de piață. Cu toate acestea,

³Vezi paragraful 3.55 din Liniile Directoare OCDE

⁴Un interval are 3 cuartile. Acestea împart intervalul în 4 segmente astfel: 0%-25%; 25%-50%, 50%-75%, 75%-100%.

există și state în care legislația nu cuprinde atât de multe detalii. Pe lângă aspectele prezentate mai sus, o altă problemă întâlnită în practică este reprezentată de calculul intervalului de piață utilizând „metoda mediei aritmetice ponderate” versus „metoda pool”. Legislația din România nu prevede o preferință pentru una dintre cele două metode, în practică fiind ambele acceptate. Acest subiect va fi dezbătut pe larg în cadrul unui articol separat.

● Statele Unite ale Americii

Din prima categorie fac parte Statele Unite ale Americii, ale căror legislații prevăd în mod explicit modalitatea statistică de calcul al intervalului de piață, US Regulations 1.482⁵ incluzând și exemple practice în acest sens. Această modalitate de calcul a fost transpusă într-un format accesibil în **Tabelul 1**.

Spre exemplu, să presupunem că în urma unei analize comparative s-au obținut 10 comparabile, indicatorii de profitabilitate (cu titlu de exemplu exprimați ca marjă de profit peste costurile operaționale – “MPCO”) ai acestora luând valori după cum urmează:

Tabelul 2: Rezultatele companiilor incluse în eșantionul final utilizat cu titlu de exemplu. Sursa: TPS (Transfer Pricing Services SRL)

Denumire companie	Indicator de profitabilitate (MPCO)
Compania 1	53,92%
Compania 2	14,10%
Compania 3	6,57%
Compania 4	7,95%
Compania 5	42,10%
Compania 6	17,78%
Compania 7	2,02%
Compania 8	3,52%
Compania 9	27,97%
Compania 10	5,76%

Pentru a determina intervalul de piață, primul pas este reprezentat de ordonarea datelor de intrare de mai sus în ordine crescătoare. Pasul următor este reprezentat de calculul intervalului de piață obținut conform metodologiei de calcul prezentată în tabelul 1.

Tabelul 1

Numărul de companii comparabile în eșantion	Cuartila inferioară (mod de calcul)	Mediana (mod de calcul)	Cuartila superioară (mod de calcul)
4	Medie aritmetică între prima comparabilă și cea de-a doua	Medie aritmetică între cea de-a doua comparabilă și cea de-a treia	Medie aritmetică între cea de-a treia comparabilă și cea de-a patra
5	Comparabila 2	Comparabila 3	Comparabila 4
6	Comparabila 2	Medie aritmetică între cea de-a treia comparabilă și cea de-a patra	Comparabila 5
7	Comparabila 2	Comparabila 4	Comparabila 6
8	Medie aritmetică între cea de-a doua comparabilă și cea de-a treia	Medie aritmetică între cea de-a patra comparabilă și cea de-a cincea	Medie aritmetică între cea de-a cincea comparabilă și cea de-a șasea
9	Comparabila 3	Comparabila 5	Comparabila 7
10	Comparabila 3	Medie aritmetică între cea de-a cincea comparabilă și cea de-a șasea	Comparabila 8
11	Comparabila 3	Comparabila 6	Comparabila 9
12	Medie aritmetică între cea de-a treia comparabilă și cea de-a patra	Medie aritmetică între cea de-a șasea comparabilă și cea de-a șaptea	Medie aritmetică între cea de-a noua comparabilă și cea de-a zecea
13	Comparabila 4	Comparabila 7	Comparabila 10
14	Comparabila 4	Medie aritmetică între cea de-a șaptea comparabilă și cea de-a opta	Comparabila 11

Tabelul 1: Modalitate de calcul a intervalului dintre quartile în Statele Unite ale Americii.

Sursa: Marc M. Levey, Steven C. Wrappe, Kerwin Chung, “Transfer Pricing Rules and Compliance Handbook”

Notă: Pentru a putea calcula intervalul conform tabelului de mai sus, se vor ordona crescător datele de intrare obținute (e.g. prețurile / marjele / profitabilitățile). Numărul comparabilelor utilizat în tabelul de mai sus reprezintă poziția acestora în plaja de comparabile ordonate crescător.

Tabelul 3: Rezultatele intervalului de piață conform metodologiei de calcul prezentate în tabelul 1. Sursa: Calcule TPS

Nume indicator	Valoare indicator
Cuartila inferioară (Cuartila 1)	5,76%
Mediana (Cuartila 2)	11,03%
Cuartila superioară (Cuartila 3)	27,97%

● România

Din a doua categorie face parte și România, unde în prezent Ordinul 442/2016 încearcă să ofere o indicație

mai clară asupra modului de calcul al intervalului de piață și a numărului minim de comparabile în baza căruia se poate calcula acesta comparativ cu Ordinul 222/2008⁶. Astfel, se specifică că acesta se va calcula prin divizarea intervalului de valori (i.e. preț, marjă/rezultat) obținut în urma analizei comparative realizate în patru (4) segmente și că se vor exclude din interval segmentele extreme (segmentul de minim și segmentul de maxim, adică cele mai mici 25% din valori, respectiv cele mai mari 25% din

⁵ US Regulations 1.482 cuprinde referiri cu privire la modalitatea de calcul a intervalului de piață în SUA.

⁶ Ordinul 222/2008 a fost aplicabil înaintea intrării în vigoare a Ordinului 442/2016.

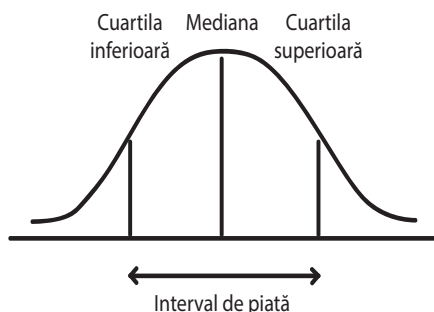


Figura 1: Intervalul de piață

valori). Intervalul dintre cele mai mici 25% din valori și cele mai mari 25% din valori reprezintă intervalul de piață / intervalul de comparare. Grafic, acesta poate fi reprezentat ca în **Figura 1**. Ceea ce nu se menționează totuși în cadrul legislației din România este modalitatea statistică care se va utiliza în practică pentru împărțirea intervalului.

În ceea ce privește numărul minim de observații în baza cărora se poate calcula intervalul, Ordinul 442/2016 nu menționează în mod explicit acest aspect, însă din modalitatea în care sunt formulate articolele sale, concluzia indirectă ar putea fi că sunt necesare minimum patru (4) observații (vezi articolul 9, alineatul 2 al Ordinului 442/2016).

Așa cum este menționat anterior, pentru a calcula în baza acelorași date intervalul de piață conform prevederilor fiscale aplicabile în România, pașii nu mai sunt la fel de clari întrucât Ordinul 442/2016 nu menționează la fel de explicit cum ar

trebui să se calculeze cuartilele.

În practică, pentru calculul intervalului de piață se utilizează funcții precum funcțiile QUARTILE, QUARTILE.INC sau QUARTILE.EXC din Microsoft Office Excel sau alte programe de calcul similare (e.g. Numbers disponibil pe dispozitivele Apple). Avantajul major în utilizarea acestor programe este faptul că analiza este replicabilă, fiind de asemenea și mai ușor accesibilă atât de către consultanți fiscali și contribuabili, cât și de către autoritățile fiscale.

Cu toate acestea, fiecare funcție de calcul a cuartilelor are implementată propria definiție statistică și prin urmare sunt obținute rezultate diferite atunci când sunt utilizate funcții diferite de calcul a cuartilelor.

Astfel, pentru a calcula intervalul de piață în baza rezultatelor acelorași 10 companii de mai sus (vezi tabelul 2) am folosit cele trei funcții oferite de Microsoft Office Excel, precum și funcția QUARTILE din Numbers după cum se poate observa în **Tabelul 4**.

După cum se poate observa în tabelul 4 funcția QUARTILE, funcția QUARTILE.INC și funcția QUARTILE din Numbers pentru IOS returnează aceleași rezultate, însă rezultatele returnate de funcția QUARTILE.EXC diferă. Funcția QUARTILE.INC a fost introdusă în Microsoft Office Excel în anul 2010, alături de QUARTILE.EXC. Funcția QUARTILE calculează cuartilele în același mod ca funcția QUARTILE.INC, aceasta reprezentând

variante de calcul disponibilă înaintea anului 2010. După 2010, aceasta a fost păstrată în continuare din motive de compatibilitate și comparabilitate cu versiunile precedente ale programului. Diferența dintre cele două funcții și QUARTILE.EXC este dată de diferitele baze de interpolare utilizate.

Totuși, niciuna dintre cuartilele rezultate în urma utilizării funcțiilor de calcul din Microsoft Office Excel (cu excepția mediane) nu corespunde cu rezultatele obținute în urma calculului realizat conform metodologiei prezentate în tabelul 1, ceea ce poate duce în practică la interpretări diferite din partea autorităților și chiar ajustări de prețuri de transfer.

● **Modalitatea de calcul a intervalului de piață oferită de diferite baze de date**

a) Baza de date Amadeus

Orbis/Amadeus este o bază de date care cuprinde informații aferente societăților la nivel mondial/Europa și este creată de Bureau vanDijk.

Această bază de date accesată prin intermediul platformei TP Catalyst Pro oferă posibilitatea calculării intervalului de piață utilizând mai multe metode statistice după cum urmează: metoda mediei aritmetice ponderate („weightedaverage”), metoda IRS (practic metoda definită în cadrul legislației din Statele Unite ale Americii), metoda utilizată de Microsoft Office Excel și metoda abaterii standard („standard deviation”).

Intervalul de piață calculat utilizând fiecare din cele patru metode menționate anterior este prezentat în **Tabelul 5**.

După cum se poate observa din tabelul 5, metoda IRS generează aceleași rezultate cu cele obținute aplicând prevederile legislației Statelor Unite ale Americii. De asemenea, metoda Microsoft Office Excel generează aceleași rezultate cu cele obținute aplicând funcția QUARTILE în Microsoft Office. Metoda „weightedaverage” și metoda „standard deviation” generează rezultate diferite, limitele intervalului variind semnificativ.

b) Baza de date TPSoft

TPSoft este singura bază de date online

Tabelul 4

Nume indicator / Valoare indicator	Funcția QUARTILE (Microsoft Office Excel)	Funcția QUARTILE.INC (Microsoft Office Excel)	Funcția QUARTILE.EXC (Microsoft Office Excel)	Funcția QUARTILE (Numbers pentru IOS)
Minimum	2,02%	2,02%	-	2,02%
Cuartila inferioară (Cuartila 1)	5,96%	5,96%	5,20%	5,96%
Mediana (Cuartila 2)	11,03%	11,03%	11,03%	11,03%
Cuartila superioară (Cuartila 3)	25,42%	25,42%	31,51%	25,42%
Maximum	53,92%	53,92%	-	53,92%

Tabelul 4: Rezultatele intervalului de piață utilizând funcțiile oferite de Microsoft Office Excel și Numbers. **Sursa:** Calcule TPS



de companii din România care conține informații financiare despre zeci de mii de firme și companii, informații ce sunt prelucrate automat pentru a oferi instant intervalul de piață.

Intervalul de piață calculat prin intermediul bazei de date TPSoft este același cu cel calculat de funcția QUARTILE din Microsoft Office Excel.

c) Baza de date RoyaltyStat

RoyaltyStat este o bază de date ce conține atât informații despre contracte de licențiere, cât și despre

contracte de servicii, a cărei sursă de informații este reprezentată de arhiva U.S. Securities and Exchange Commission.

Modalitatea de calcul a intervalului de piață utilizată în cadrul bazei de date RoyaltyStat este cea în linie cu prevederile legislației din Statele Unite ale Americii.

CONCLUZII

Concluzia ce poate fi trasă din analiza de mai sus este că în cadrul anumitor

legislații de prețuri de transfer (inclusiv în România) omisiunea definirii clare a modalității de calcul a intervalului de piață poate duce la utilizarea unor metode statistice diferite ce oferă flexibilitate în interpretarea rezultatelor. Pentru a evita discuțiile cu privire la rezultatele aplicării diferitelor abordări statistice, varianta practică ar fi includerea în legislația/ metodologia de control a unei metode care să fie utilizată, așa cum este și cazul legislației Statelor Unite ale Americii. Pe lângă aspectele prezentate mai sus, o altă problemă întâlnită în practică este reprezentată de calculul intervalului de piață utilizând „metoda mediei aritmetice” versus „metoda pool”. Legislația din România nu prevede o preferință pentru una dintre cele două metode, în practică fiind ambele acceptate. Acest subiect va fi dezbătut pe larg în cadrul unui articol separat.

Ceea ce trebuie reținut este totuși că niciuna dintre modalitățile de calcul prezentate mai sus nu este corectă sau greșită, ci diferențele provin din utilizarea unor ipoteze matematice/statistice diferite.

© Transfer Pricing Services SRL 2016 ■

Tabelul 5

Nume indicator / Valoare indicator	Metoda „weighted average”	Metoda IRS	Metoda Microsoft Office Excel	Metoda „standard deviation”
Minimum	2,02%	-	2,02%	-
Cuartila inferioară (Cuartila 1)	6,17%	5,76%	5,96%	2,02%
Mediana (Cuartila 2)	11,03%	11,03%	11,03%	11,03%
Cuartila superioară (Cuartila 3)	22,88%	27,97%	25,42%	53,92%
Maximum	53,92%	-	53,92%	-

Tabelul 5: Rezultatele intervalului de piață utilizând opțiunile oferite prin intermediul platformei TP Catalyst Pro. **Sursa:** TP Catalyst Pro

Impactul pachetului de măsuri al Comisiei Europene privind lupta împotriva evaziunii fiscale

Prof. univ. dr. Andrei DOBRESCU
Ecaterina NĂSTASE
Teodora NIȚĂ

Abstract: Pe baza recomandărilor OECD din 2015 privind combaterea erodării bazei impozabile și a transferului profiturilor (planul BEPS), în ianuarie 2016 Comisia Europeană a prezentat un pachet de propuneri vizând consolidarea normelor împotriva evitării obligațiilor fiscale de către întreprinderi (Sursa: Propunerea Comisiei din 28 ianuarie 2016 COM/ 2016/0011). Conform Comisiei Europene acest pachet care conține măsuri concrete de prevenire a planificării fiscale agresive și de creștere a transparenței fiscale, creând condiții de concurență echitabile pentru toate întreprinderile din UE, trebuie transpus în directive până cel târziu în 2019. Deși, oficial se au în vedere companiile transnaționale aplicarea măsurilor respective va avea un puternic impact financiar și asupra altor întreprinderi care își desfășoară activitatea în mai multe State membre.

Cuvinte cheie: evaziune fiscală, CCCTB, BEPS, cifra de afaceri, companii transnaționale, convenții fiscale, planificare fiscală.



Impactul implementării pachetului de măsuri al Comisiei Europene privind combaterea evaziunii fiscale va fi resimțit în toate Statele membre, inclusiv România, la nivelul mediului de afaceri, al statului, al autorităților fiscale și al companiilor transnaționale.

Un prim efect al acestor măsuri va fi apariția unor obligații suplimentare de raportare pentru companiile transnaționale și administrațiile fiscale

Comisia Europeană a aprobat proiectul de Directivă care stabilește că o companie transnațională, europeană sau nu, cu afaceri totale peste 750 de milioane euro și având cel puțin o filială/ sucursală în UE, trebuie să prezinte defalcăt pentru fiecare stat membru unde are activitate, un raport cu informații standard care să cuprindă:

- 1.** Natura activității (descriere succintă)
- 2.** Numărul de angajați
- 3.** Cifra de afaceri netă, care include și cifra de afaceri realizată cu părțile afiliate
- 4.** Profitul sau pierderea înaintea impozitării

5. Impozitul pe profit datorat și plătit în anul curent în Statul membru respectiv, cu explicații privind obligațiile de plată neonorate

6. Rezultatele reportate
Datele respective vor fi postate pe site-ul grupului de companii pentru o perioadă de 5 ani. Dacă grupul are subsidiare în țări din afara UE, datele vor fi prezentate cumulativ pentru afacerile derulate în aceste țări, dar vor fi individualizate pentru fiecare jurisdicție care nu probează buna guvernare (paradis fiscal). Lista cu aceste jurisdicții urmează să fie făcută publică de Comisia Europeană până la sfârșitul acestui an. În România sarcina întocmirii acestor rapoarte revine celor 741 de companii transnaționale cu afaceri globale de peste 750 de milioane de euro, care au cel puțin o parte afiliată (deținere a minimum 25% din capital) în țara noastră. Dintre acestea, 540 sunt companii transnaționale cu sediul central în UE (sursa: www.transfer-pricing.ro). În felul acesta la obligațiile actuale de raportare pentru fiecare companie care are baze operaționale în UE (cifra de afaceri,

număr angajați, profit sau pierdere) se vor adăuga și date defalcate pe fiecare stat membru adunate într-un singur loc, dând posibilitatea unor analize, comparații, interpretări etc. Dacă procedurile legislative (trecerea prin Parlamentul European, aprobarea în Consiliul European și apoi transpunerea în legislațiile naționale) se vor derula conform intențiilor Comisiei Europene și ținând cont că astfel de prevederi intră în vigoare la un an de la aprobare, primele rapoarte vor apărea în 2019, aferente exercițiului fiscal 2018.

Alte obligații de raportare în sarcina companiilor transnaționale pentru anii următori se referă la structurile și tranzacțiile de planificare fiscală agresivă. Implementarea noilor directive europene va conduce și la restructurări ale activităților desfășurate de companiile transnaționale întrucât va necesita o analiză a procesului de creare de valoare adăugată în cadrul lanțului de companii, de alocare de riscuri și capital, precum și de dezvoltare și utilizare de active intangibile. ►



Accentul pe substanța economică a tranzacțiilor și pe crearea de valoare adăugată în cadrul grupurilor de companii va necesita dezvoltarea de politici interne solide, mai ales în scopul implementării și monitorizării procedurilor de prețuri de transfer. (Sursa: Revoluția fiscală BEPS cu impact pentru multinaționale, Conferința Deloitte Romania din 16.06.2015).

În ce privește administrațiile fiscale, acestea vor analiza și vor trimite rapoartele primite din partea companiilor transnaționale celorlalte administrații din toate Statele membre în care grupul transnațional are sedii fiscale sau în care este impozitat. Acest schimb de informații va avea loc odată pe an începând cu 2017. În aria de raportare reciprocă vor fi incluse și noile reguli referitoare la acordurile fiscale, impozitul pe profit, prețurile de transfer și impozitarea cu reținere la sursă. Astfel, începând cu 1 ianuarie 2017, se creează un registru special la nivel european în care fiecare administrație fiscală națională își încarcă acordurile fiscale emise, pentru a putea fi consultate de fiecare Stat membru interesat, dar și de Comisia. Se încarcă și deciziile emise, modificate sau reînnoite între 1 ianuarie 2012 și 31 decembrie 2013, dacă erau încă în vigoare la 1 ianuarie 2014 și, indiferent de valabilitate, se comunică deciziile emise între 1 ianuarie 2014 și 31 decembrie 2016. Nu sunt cuprinse în această obligație de informare deciziile emise până la 1 aprilie 2016 care se aplică acolo unde cifra de afaceri la nivel de grup este mai mică de 40 de milioane de euro (cu condiția să nu aibă activități din domeniul financiar sau de investiții). Tot aici trebuie menționat și faptul că introducerea noilor reguli privind impozitul pe profit, prețurile de transfer și impozitului cu reținere la sursă va genera schimbări în abordarea analizelor de risc a contribuabililor în vederea derulării controalelor fiscale. Atât pentru a analiza noile informații raportate de contribuabili, dar și pentru a crește capacitatea de colaborare cu alte state pe planul schimbului de informații, va fi nevoie cu siguranță

de personal calificat suplimentar, ca și de noi sisteme informatice care să permită realizarea acestor sarcini.

Un alt efect al noilor măsuri fiscale constă în obligații sporite pentru întreprinderile cu activități în mai multe State membre

Întreprinderile care desfășoară activități în mai multe State membre (în general întreprinderi mijlocii sau mari, cu venituri anuale între 50 milioane și 1 miliard de euro, fără a fi companii transnaționale), deși nu vor trebui să respecte toate regulile de transparență și raportare rezultate din directivele europene, se așteaptă să fie totuși afectate de modificările care vor interveni în impozitarea internațională a companiilor transnaționale. Din datele unui studiu independent asupra întreprinderilor care activează pe piața internațională, studiu comandat de către RSM - cea de-a șasea rețea de audit, taxe și consultanță din lume - rezultă că 41,2% dintre aceste întreprinderi estimează o creștere cu 10% a nivelului taxelor pe care le vor plăti, iar 65% dintre ele estimează o creștere a costurilor de conformare fiscală cu peste 10%. De asemenea, 72% dintre aceste întreprinderi se așteaptă să suporte cea mai mare parte a costurilor impuse de implementarea directivelor UE, urmând ca diferența să fie transferată către acționari și clienți (Studiu realizat la începutul anului 2016, de către Euromoney Institutional Investor). Conform aprecierii lui Rob Mander, Head of Global Tax Leadership Group în cadrul RSM, pentru a face față noilor modificări legislative majoritatea întreprinderilor cu activitate în alte State membre vor fi nevoite să-și modifice structura organizațională, confruntându-se în egală măsură cu modificările de substanță în taxarea internațională care vor afecta companiile transnaționale. Până în prezent însă doar mai puțin de 20% din aceste întreprinderi și-au planificat alinierea la noile reguli privind sediile permanente și numai 20% sunt complet aliniate cu noile prevederi privind prețurile de transfer, iar 78% declară că aceste

prevederi dau naștere la incertitudini. Cele mai multe întreprinderi incluse în studiul menționat consideră că este nevoie în continuare de multă muncă din partea guvernelor naționale pentru ca obiectivele propuse să fie îndeplinite. Majoritatea întreprinderilor chestionate consideră că propunerile de directive satisfac fie moderat, fie slab sau chiar deloc necesitățile impuse de obiectivul lor principal, acela de a oferi asigurări că taxele sunt plătite acolo unde profitul este obținut; doar o treime (35%) dintre ele consideră că aceste propuneri contribuie în mod eficient la atingerea obiectivului de uniformizare a reglementărilor fiscale la nivel global.

Necesitatea rezolvării unor neclarități generate de pachetul de măsuri privind lupta împotriva evaziunii fiscale

În forma actuală a **pachetului de măsuri privind lupta împotriva evaziunii fiscale există neclarități care** ar putea genera dispute fiscale. Astfel, conform acestui pachet, în cazul Directivei privind dobânzile și redevențele se retrag beneficiile sau avantajele primite legal de un contribuabil acolo unde se constată o impozitare redusă. Comisia Europeană a trecut deja la aplicarea acestei prevederi obligând în octombrie 2015 Olanda și Luxemburg să recupereze zeci de milioane de euro de la Starbucks, respectiv Fiat (facilități altminteri acordate legal). Această prevedere este preluată sub o formă extinsă și în Directiva privind companiile mamă și filialele acestora conform căreia Statele membre nu vor acorda beneficii în cazul demersurilor întreprinse cu scopul principal sau cu unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal. Pe de altă parte, tot în Directiva privind dobânzile și redevențele se prevede că nu se impozitează la sursă dobânzile plătite de o filială dintr-un Stat membru pentru un împrumut primit de la compania-mamă din alt Stat membru. Dacă se vor menține aceste neconcordanțe orice instanță europeană va acorda, în caz de litigiu, câștig de cauză companiilor transnaționale.

Relansarea propunerii Comisiei Europene privind baza fiscală consolidată comună a întreprinderilor (CCCTB)

Această propunere a fost lansată în 2011 cu un caracter opțional pentru statele membre, actuala formă având un caracter obligatoriu. Propunerea conține un ansamblu complet de norme pentru calculul rezultatelor financiare individuale pentru fiecare grup transnațional sau sucursală care activează în UE, consolidarea acestor rezultate (profit sau pierdere) pentru membrii grupului, precum și repartizarea bazei fiscale consolidate între diferitele state membre vizate, în cazul în care aceasta este pozitivă. Repartizarea bazei fiscale consolidate se face conform unei formule fixe care cuprinde trei factori cu pondere egală: cifra de afaceri, forța de muncă (salarii și numărul de salariați) și activele (tangibile și intangibile). Armonizarea vizează doar calculul și repartizarea bazei fiscale, nu și ratele de impozitare, care sunt stabilite de fiecare Stat membru. Ca avantaje ale CCCTB pot fi menționate atenuarea complexității și reducerea costurilor de conformitate pentru companiile cu activitate transfrontalieră, care vor trebui să aplice un singur set de reguli (nu 27 de sisteme diferite, ca până acum), ca și posibilitatea de a putea compensa pierderile înregistrate într-un stat membru cu profiturile realizate în altul, datorită consolidării. De exemplu, grupul A este compus din societățile A, B, C și D, fiecare având sediul în alt Stat membru. Societățile A și B înregistrează fiecare un profit de 10 milioane euro, societatea C un profit de 5 milioane de euro, iar societatea D o pierdere de 8 milioane de euro. Baza comună consolidată de impunere (profitul impozabil) pentru acest grup va fi de $A + B + C - D = 17$ milioane de euro. Această bază va fi defalcată între cele 4 State membre conform unei formule convenite urmând ca fiecare Stat membru să aplice părții sale de profit cota națională de impozitare. Grupul A va completa o singură declarație fiscală în loc de 4. Acest sistem de calcul al venitului impozabil va deveni obligatoriu pentru toate firmele din UE, indiferent de reglementările interne ale Statelor membre în care firmele respective au afaceri impozabile. Ca

alte avantaje ale aplicării CCCTB pot fi menționate: eficiența în lupta împotriva transferului profiturilor și practicilor fiscale abuzive, eliminarea atât a disparităților între sistemele fiscale naționale, cât și a utilizării regimurilor preferențiale pentru transferul profiturilor, eliminarea manipulării prețurilor de transfer etc. În ce privește implicațiile pentru România, acestea vor fi numeroase și importante conform opiniei lui Dan Schwartz, managing partner la Scot&Company Consulting. Astfel, pentru contribuabilii români care pot beneficia de noile prevederi, adoptarea și apoi implementarea Directivei va reprezenta o simplificare a modului de calcul și declarare a profitului impozabil și a impozitului pe profit. De asemenea, posibilitatea de a consolida fiscal în România și de a compensa profiturile impozabile obținute într-o țară cu pierderi fiscale din altă țară va reprezenta un câștig semnificativ pentru companiile care vor beneficia de prevederile Directivei, spune Dan Schwartz, citat de AvocatNet.ro. Ca efecte negative pot fi menționate: diminuarea nivelului de colectare a impozitului pe profit (cel puțin în primele ani de aplicare), ca și faptul că în noile condiții cota unică de impozitare de 16% nu va mai reprezenta un avantaj al României în raport cu alte State membre. La acestea se adaugă teama împărtășită de multe dintre Statele membre de a-și pierde o parte din independență în stabilirea propriilor politici și strategii fiscale și, de asemenea, de a pierde unele dintre avantajele fiscale dobândite deja în raport cu alte State membre. Din aceste motive, adoptarea noii Directive într-un interval de timp relativ scurt pare a fi problematică, este de părere Dan Schwartz. Putem concluziona că efectele aplicării măsurilor din planul BEPS, preluate de Comisia Europeană, asupra activității companiilor transnaționale și a altor companii cu activități transfrontaliere vor fi contradictorii. Pe ansamblu, pe de o parte se va înregistra o creștere a bazei impozabile în toate Statele membre, în special în domeniul economiei digitale și activităților auxiliare, finanțării și activelor intangibile, iar pe de altă parte o îmbunătățire a colectării taxelor și

impozitelor în economiile dezvoltate. În România s-a trecut deja la aplicarea unor măsuri din planul BEPS, fără a se aștepta directivele europene. Astfel, deși România nu este membră a OECD, în noul Cod Fiscal în vigoare de la 1 ianuarie 2016 au fost introduse prevederi care își au originea în planul BEPS, în special în ceea ce privește noua abordare a prețurilor de transfer și a așa-numitelor tranzacții transfrontaliere artificiale (tranzacții derulate de entități românești cu companii rezidente în state cu care România nu are încheiate tratate privind schimbul de informații fiscale). De asemenea, în ultimul timp, s-a putut observa un comportament mult mai agresiv al autorităților fiscale românești în ceea ce privește tratamentul fiscal și deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de management și consultanță prestate internațional, abordare care își are sorgintea tot în planul BEPS. Întrucât România ca Stat membru al UE va trece la aplicarea tuturor Directivelor referitoare la companiile transnaționale, pentru perioada următorilor ani sunt de așteptat modificări semnificative în legislația fiscală națională. Ce nu trebuie însă uitat de către toți factorii decizionali este faptul că și în viitor creșterea economică va depinde de companiile transnaționale, iar atragerea investițiilor străine va continua să reprezinte un deziderat de primă importanță pentru România.

Bibliografie

1. Mihai Banu, *Directiva împotriva evaziunii fiscale*, www.cdep.ro/
2. Fabio De Masi, *Anti-BEPS Directive / Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)*, www.fabiodemasi.de
3. Ioana Andreea Pavel, *Pachetul de măsuri pentru combaterea evaziunii fiscale, adoptat de ECOFIN*, www.fiscalitatea.ro/
4. Alexandra Stănescu, *Ecofin a adoptat un pachet de măsuri pentru combaterea evaziunii fiscale*, www.manager.ro/
5. Adrian Luca, www.contributors.ro, septembrie 2015
6. Cecile Decortieux, *Optimisation fiscale: l'Europe impose plus de transparence*, *Journal le Monde*, 04.10.2015. ■

Noile reguli de impozitare a societăților străine controlate vor afecta activitatea grupurilor multinaționale

Arcadie PARFENIE,
Senior Manager, Departamentul de
Asistență fiscală, EY România

Abstract: În iulie 2016, a fost adoptată Directiva (UE) 2016/1164 a Consiliului de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne. Directiva va aduce o serie de noutăți pentru fiscalitatea din România, cea mai importantă fiind introducerea regulilor de impozitare a societăților străine controlate. Termenul de transpunere al acestor prevederi în legislația națională este data de 31 decembrie 2018.

Cuvinte cheie: obligații fiscale, BEPS, directiva UE, stat membru, contribuabili.

CONTEXTUL ADOPTĂRII DIRECTIVEI UE 2016/1164

La data de 12 iulie 2016, Consiliul Uniunii Europene a adoptat *Directiva 2016/1164 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne (ATAD)*. Adoptarea acestei Directive face parte din pachetul Comisiei Europene de măsuri împotriva evitării obligațiilor fiscale, reprezentând o componentă a unei serii cuprinzătoare de măsuri avute în vedere în *Planul de acțiune privind impozitarea echitabilă și eficientă a întreprinderilor* prezentat de Comisie la 17 iunie 2015.

Scopul Directivei, așa cum a fost prezentat încă din ianuarie 2016 - când aceasta se afla în stadiul de propunere, este acela de a combate practicile transfrontaliere de evitare a obligațiilor fiscale și de a oferi un cadru comun la nivelul UE pentru punerea în aplicare a rezultatelor proiectului OCDE/G20 împotriva erodării bazei impozabile și transferului profiturilor (BEPS). În contextul în care multe state membre UE, în calitatea lor de membri ai OCDE, s-au angajat să transpună cât mai rapid rezultatul proiectului BEPS în legislațiile lor naționale, Comisia a depus eforturi pentru a acționa de urgență și de a evita, în același timp, ca funcționarea pieței interne să fie compromisă de măsurile unilaterale

luate pe cont propriu de unele state membre sau de lipsa de acțiune a celorlalte state membre. Importanța unei abordări coordonate privind implementarea acestor măsuri la nivelul statelor membre derivă, de asemenea, din necesitatea de a se asigura respectarea libertăților fundamentale și principiilor legislației comunitare, precum și a jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene. Este de menționat că anumite prevederi fiscale similare (într-o anumită măsură) celor cuprinse în Directivă, au fost adoptate în trecut de unele state membre. Ulterior, însă, respectivele măsuri au fost considerate neconforme cu legislația comunitară de către Curtea de Justiție a Uniunii Europene, impunându-se modificarea lor în consecință. În acest sens, pot fi enumerate, cu titlu de exemplu, regulile din legislația franceză privind *impozitarea la ieșire*, considerate neconforme cu legislația comunitară în urma deciziei CJEU din cazul De Lasteyrie du Saillant C-9/02, sau regulile din legislația britanică privind *societățile străine controlate*, considerate neconforme cu legislația comunitară în urma deciziei CJEU din cazul Cadbury Schweppes C-196/04. Trebuie avut în vedere că măsuri precum implementarea la nivelul statelor membre a unor reguli privind *impozitarea la ieșire* sau privind *societățile străine controlate* sunt

cuprinse în Directiva UE 2016/1164. Fară îndoială, însă, existența unui cadru comun trasat prin intermediul Directivei va duce la diminuarea riscului ca astfel de măsuri să conțină prevederi în discordanță cu libertățile și principiile trasate de legislația comunitară – un risc cu o probabilitate de materializare relativ ridicată în cazul adoptării unilaterale. În acest sens, se poate observa că la elaborarea prevederilor Directivei au fost luate în considerare recente aprecieri ale CJEU din cazuistica relevantă (spre exemplu, aprecierile CJEU din cazul National Grid Indus C-371/10 în ceea ce privește regulile privind *impozitarea la ieșire* din legislația olandeză).

DETALIEREA MĂSURILOR STABILITE DE DIRECTIVĂ

Directiva stabilește măsuri împotriva evitării obligațiilor fiscale, ce vor trebui implementate în legislația națională a statelor membre. Acestea se adresează contribuabililor supuși impozitului pe profit în cel puțin un stat membru, precum și sediilor permanente, din unul sau mai multe state membre, ale entităților cu rezidență fiscală într-un stat terț.

Măsurile prevăzute de Directivă vizează cinci domenii specifice:

- a)** Limitarea deductibilității dobânzii;
- b)** Impozitarea la ieșire (exit tax);
- c)** O normă generală antiabuz;

- d) Societățile străine controlate;
- e) Combaterea tratamentului neuniform al instrumentelor sau entităților financiare hibride.

Termenul pentru implementarea acestor măsuri în legislația națională a statelor membre este 31 decembrie 2018, urmând ca acestea să devină aplicabile începând cu 1 ianuarie 2019. Prin derogare, termenul de implementare în legislația națională a măsurilor privind *impozitarea la ieșire* este 31 decembrie 2019, urmând ca acestea să devină aplicabile începând cu 1 ianuarie 2020.

Măsurile prevăzute de Directivă au în vedere asigurarea unui nivel minim de protecție a bazelor impozabile naționale ale societăților, neimpiedicând aplicarea de către statele membre a unor dispoziții care urmăresc asigurarea unui nivel mai ridicat de protecție.

a) Limitarea deductibilității dobânzii

Directiva prevede că deductibilitatea costurilor excedentare ale îndatorării (definite drept suma cu care costurile deductibile ale îndatorării - precum dobânda aferentă datoriilor și alte costuri echivalente din punct de vedere economic cu dobânzile și cheltuielile suportate în legătură cu obținerea de finanțare - depășesc veniturile impozabile din dobânzi și alte venituri impozabile echivalente din punct de vedere economic) să fie limitată, în perioada fiscală în care acestea sunt înregistrate, doar până la 30% din câștigurile contribuabilului înainte de dobânzi, impozite, depreciere și amortizare (EBITDA).

Prin derogare, statele membre pot da dreptul contribuabililor să deducă acele costuri excedentare ale îndatorării până la suma de 3.000.000 EUR sau, în cazul în care contribuabilul este o entitate independentă, să deducă în totalitate costurile excedentare ale îndatorării. Atunci când statele membre consideră aplicarea limitării deductibilității dobânzii în cazul entităților care fac parte dintr-un grup (definit conform dreptului fiscal intern), costurile excedentare ale îndatorării și EBITDA pot fi calculate la nivelul grupului și cuprinde rezultatele provenite de la toți membrii săi. De asemenea, limita

de 3.000.000 EUR se ia în considerare pentru întreg grupul.

Statele membre pot stabili anumite reguli privind reportarea (sau transferul într-o perioadă fiscală anterioară de maximum trei ani) costurilor excedentare ale îndatorării care nu pot fi deduse în perioada fiscală în care acestea au fost înregistrate.

De asemenea, statele membre pot exclude aplicarea limitării deductibilității dobânzii în cazul împrumuturilor încheiate înainte de 17 iunie 2016 (excluderea nefiind aplicabilă și modificărilor ulterioare ale acestor împrumuturi) sau în cazul împrumuturilor utilizate pentru finanțarea unui proiect de infrastructură publică pe termen lung (în cazul în care operatorul de proiect, costurile îndatorării, activele și veniturile se află toate în UE). Directiva stabilește, de asemenea, anumite excepții aplicabile în cazul unor contribuabili care sunt membri ai unui grup consolidat de contabilitate financiară. În plus, statele membre pot exclude aplicarea regulilor de limitare a deductibilității dobânzii în cazul întreprinderilor financiare.

b) Impozitarea la ieșire

Această măsură are în vedere impozitarea de către statele membre a câștigurilor de capital create pe teritoriul lor în cazul acelor active transferate de contribuabili în afara jurisdicției fiscale a statului membru respectiv.

Mai specific, la momentul transferului activelor, contribuabilii vor fi supuși unui impozit calculat pe baza diferenței dintre valoarea de piață a activelor transferate și valoarea fiscală a acestora, în oricare din următoarele situații:

- (i) Transferul de active de la sediul central la sediul permanent dintr-un alt stat membru sau dintr-o țară terță, în măsura în care, datorită transferului, statul membru al sediului central își pierde dreptul de a impozita activele transferate;
- (ii) Transferul de active de la sediul permanent dintr-un stat membru la sediul central sau la un alt sediu permanent dintr-un alt stat membru sau dintr-o țară terță, în măsura în

care, datorită transferului, statul membru al sediului permanent își pierde dreptul de a impozita activele transferate;

(iii) Mutarea rezidenței fiscale a contribuabilului într-un alt stat membru sau într-o țară terță – în acest caz nu vor fi supuse impozitării la ieșire acele active care vor rămâne legate efectiv de un sediu permanent în primul stat membru;

(iv) Transferul activității economice desfășurate de un sediu permanent dintr-un stat membru către un alt stat membru sau către o țară terță, în măsura în care, datorită transferului, statul membru al sediului permanent își pierde dreptul de a impozita activele transferate.

În cazul unor transferuri care implică alte state membre sau state terțe care sunt parte la Acordul Spațiului Economic European (SEE), contribuabililor li se acordă dreptul de a eșalona plata impozitului la ieșire prin achitarea acestuia în tranșe pe parcursul a cinci ani.

c) Normă generală antiabuz

Directiva prevede introducerea unei norme generale antiabuz cu scopul de a permite statelor membre să nu ia în considerare un acord sau serie de acorduri care nu sunt autentice (i.e. nu sunt întreprinse din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică), fiind întreprinse cu scopul principal sau cu unul din scopurile principale de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului dreptului fiscal aplicabil.

Ca o nota separată, începând cu 1 ianuarie 2016, în legislația fiscală din România a fost introdusă o normă generală antiabuz similară cu cea prevăzută de Directivă.

d) Reguli privind societățile străine controlate (SSC)

Aceste reguli prevăd includerea în baza fiscală a unui contribuabil a unor categorii de venituri obținute de entități/ sedii permanente care se califică drept *societăți străine controlate* ale contribuabilului respectiv.

O entitate / sediu permanent se consideră a fi *osocietate străină controlată* (SSC) a unui alt contribuabil ▶

în cazul îndeplinirii următoarelor condiții:

(i) În cazul unei entități, contribuabilul în cauză deține, singur sau împreună cu întreprinderile asociate, o participație directă sau indirectă de mai mult de 50% din drepturile de vot sau deține direct sau indirect mai mult de 50% din capitalul sau are dreptul să primească mai mult de 50% din profiturile entității respective; și
(ii) Impozitul pe profit plătit efectiv pentru profiturile sale de către entitate/sediu permanent este mai mic de 50% din impozitul pe profit care ar fi fost perceput de la entitate/sediu permanent în conformitate cu sistemul de impozitare din statul membru al contribuabilului.

Directiva prevede două metode pentru stabilirea veniturilor obținute de către SSC ce vor fi incluse în baza impozabilă a contribuabilului:

(i) veniturile nedistribuite ale SSC din dobânzi (sau orice alte venituri generate de active financiare), redevențe (sau orice alte venituri generate de drepturi de proprietate intelectuală), dividende și venituri din cedarea de acțiuni, venituri din leasing financiar, venituri din activități de asigurare, activități bancare sau alte activități financiare, venituri de la societăți de facturare (care obțin venituri din vânzări și prestări de servicii în legătură cu bunuri și servicii achiziționate și vândute de la și către întreprinderi asociate, generând o valoare adăugată redusă sau inexistentă).

** Veniturile menționate anterior nu vor fi incluse în baza impozabilă a contribuabilului în cazul în care, pe baza faptelor și circumstanțelor relevante, se demonstrează că SSC desfășoară o activitate economică semnificativă susținută de personal, echipamente, active și spații. Totuși, în cazul în care SSC este rezidentă sau situată într-o țară terță care nu este parte la Acordul SEE, statele membre pot decide să nu aplice această excepție de la includerea veniturilor SSC în baza impozabilă a contribuabilului.*

*** De asemenea, în cazul folosirii acestei metode, statele membre pot opta să nu aplice contribuabilului regulile privind SSC în cazul în care o*



treime sau mai puțin din veniturile SSC se încadrează în aceste categorii sau dacă o treime sau mai puțin din veniturile SSC din aceste categorii provin din operațiuni desfășurate cu contribuabilul sau cu întreprinderi asociate acestuia.

sau

(ii) Veniturile nedistribuite ale SSC care

au rezultat din acorduri neautentice instituite cu scopul principal de a obține un avantaj fiscal. Directiva conține prevederi privind modalitatea de a se determina, în acest sens, dacă un acord sau o serie de acorduri nu sunt autentice.

** În cazul folosirii acestei metode din urmă, statele membre pot opta să nu*



aplicare guile SSC în cazul acelor SSC cu profituri contabile de maximum 750.000 EUR și venituri din activități comerciale secundare de maximum 75.000 EUR, precum și în cazul acelor SSC cu profituri contabile care se ridică la cel mult 10% din costurile operaționale din perioada fiscală.

Directiva prevede, de asemenea, o serie de reguli specifice privind calcularea veniturilor SSC. Spre exemplu, veniturile SSC care vor fi incluse în baza impozabilă a unui contribuabil vor fi calculate proporțional cu participația contribuabilului în SSC. De

asemenea, sunt prevăzute reguli privind neincluderea în baza impozabilă (dar cu posibilitatea de reportare) a pierderilor realizate de SSC, precum și reguli privind evitarea dublei impunerii în cazul distribuțiilor de profit de către SSC către contribuabilul în a cărui bază au fost deja incluse veniturile SSC (din care au rezultat profiturile mai apoi distribuite).

e) Combaterea tratamentului neuniform al instrumentelor sau entităților financiare hibride

În acest sens, Directiva prevede că, în cazul în care diferențele de caracterizare juridică a unui instrument financiar sau a unei entități financiare are drept rezultat deducerea aceleiași plăți (sau a acelorași cheltuieli sau pierderi) atât în statul membru în care își are originea plata (sau sunt suportate cheltuielile sau suferite pierderile), cât și într-un alt stat membru, atunci deducerea va fi acordată numai în statul membru în care își are originea plata respectivă. De asemenea, în cazul în care diferențele de caracterizare juridică a unui instrument financiar sau a unei entități financiare are drept rezultat o deducere fără includerea corespunzătoare a aceleiași plăți în baza impozabilă a unui alt stat membru, statul membru al plătitorului va refuza deducerea plății respective.

CONCLUZIE

Adoptarea Directivei UE 2016/1164 reprezintă o etapă foarte importantă la nivelul UE în lupta împotriva practicilor transfrontaliere de evitare a obligațiilor fiscale. În mod normal, adoptarea unor măsuri care au drept obiectiv impozitarea echitabilă și eficientă la nivelul UE, precum și înlăturarea concurenței fiscale neloiale, nu poate fi decât o inițiativă ce ar trebui să atragă susținerea cetățenilor și contribuabililor onești ai UE.

Cu toate acestea, rămâne de văzut care va fi impactul acestor măsuri din perspectiva atragerii de investiții și dezvoltării mediului de afaceri la nivelul UE, într-o economie globală în mediul economic se adaptează din ce în ce mai rapid modificărilor legislative. ■

Adjustment of tax base in case of insolvency/bankruptcy

Sorin BIBAN,
Tax Manager, Biriş Goran

Abstract: Starting with January 1st 2016 the provisions of the Fiscal code referring to the adjustment of VAT tax base have been amended, including the possibility that taxpayers may adjust the tax base if their debt is changed or eliminated as result of debtor's insolvency. Previously, the adjustment was allowed only in case of debtor's bankruptcy. The amendment is, obviously, a good one for taxpayers, significantly decreasing the fiscal impact. The methodological norms issued for the application of such provisions raise certain issues related to the interpretation, and not only.

Key words: adjustment of tax base, VAT, insolvency procedure, statute of limitations, principle of VAT neutrality

The adjustment of the tax base is allowed starting with the date of the court decision confirming the reorganization plan and, in case of bankruptcy, starting with the date of the court decision for closing of the procedure, decisions that must be final/final and irrevocable (as the case may be). The methodological norms for the application of such provisions are accompanied by the following observations:

- Adjustment is allowed for the invoices that are within the statute of limitation provided by the Fiscal procedure code. There must be mentioned that prior to January 1st 2016 the methodological norms provided no limitation in time;
- In case of debtor's insolvency, the adjustment is allowed starting with the date of the court decision confirming the reorganization plan, if occurred after January 1st 2016.

If the second condition referring to the court decisions made after January 1st 2016 is clear as well as natural (considering that in its absence certain issues could occur as to the applicability of the law in time), the first condition referring to the statute of limitation raises some questions.

The fiscal procedure code regulates the statute of limitation from two perspectives: prescription of the right to establish fiscal debts (art. 110 – 112), respectively the prescription of the right to claim the redemption of fiscal debts (art. 219). The rules are not identical in the two cases, especially considering the new Fiscal procedure code and the methodological norms do not stipulate the statute of limitation referred to therein. Most probably the legislator was considering the statute of limitation of the right to establish tax debts, but this must have been clearly mentioned, because, seen from creditor's standpoint, the adjustment of the tax base is a decrease of the output VAT, therefore a possible VAT to be repaid by the state. Therefore, we can also consider the statute of limitation of the right to claim the repayment of tax debts. And this right is prescribed within 5 years as of January 1st of the year following the one in which the right to return appeared. In this case, the right to return would result as of the date the creditor performs the adjustment (following the court decision confirming the reorganization plan) thus the statute of limitation would be applied as of January 1st of the following year.

The second aspect generated by the condition referring to the statute of limitation concerns a breach of some of the European law principles. Prior to January 1st 2016 the methodological norms did not provide any limitation in time as to the adjustment of the tax base – on the contrary they were clearly providing that the adjustment can be done even in case of the invoices issued prior to January 1st 2016 (date when the Fiscal code became effective). Therefore, the taxpayers who, until January 1st 2016, could not adjust the tax base related to uncollected debts, in absence of a final and irrevocable court decision on the closing of the bankruptcy procedure, after January 1st 2016 they will be in the situation of not being able to make such an adjustment if at the date of the court decision closing the bankruptcy procedure, the invoices are older than 5 years. Actually, in case of taxpayers whose debts fall under the incidence of the former Fiscal code, the rules change during the game.

Under such circumstances, it is obvious that the new provisions on the adjustment of the tax base in case of uncollected debts render the exercise of the rights granted by the Eu-



ropean law difficult or impossible. The principle of effectiveness¹ and the principle of proportionality² are two of the European law principles that might enter into conflict with the provisions of the above mentioned methodological norms. A possible breach of the principle of VAT neutrality may also be considered, Directive 2006/112 stipulating at article 90 paragraph 1 that in case of total or partial non-payment, the tax base shall be decreased pro rata under the terms established by the member states. The following paragraph of the same article allows the member states to derogate from the provisions of paragraph 1.

As it happened, a preliminary question has been recently addressed to CJUE, exactly in this case file, C-246/16 *Enzo di Maura*:

By virtue of article 11 section C paragraph (1) and of article 20 paragraph (1) letter (b) of the second thesis of Directive 77/388/CEE1, re-

ferring to the decrease of the tax base and, respectively the regulation of VAT due for taxable transactions in case of total or partial non-payment of the counter-performance of the parties, does the setup of certain limits that render impossible or excessively expensive for the taxpayer the redemption of the charge related to the totally or partially unpaid counter-performance – in terms of time, considering the unpredictable term of bankruptcy procedure – comply with the principles of proportionality and effectiveness guaranteed by TFUE and with the principle of neutrality governing the application of the VAT?

Moreover, the provisions of the methodological norms could also raise the law retroactivity issue, because, as mentioned, they can influence the taxpayers that could not adjust the tax base in the past (before January 1st 2016) awaiting for a court decision on the closing of the

bankruptcy procedure and in whose case the limitation in time was not provided.

In conclusion, the insertion of a limitation in time as to the possibility of adjusting the tax base in the cases provided at art. 287 let. d) of the Fiscal code may raise the issue of a possible breach of the European law. If the CJUE decision in case C-246/16 *Enzo di Maura* establishes that the above mentioned principles are breached, the methodological norms for the application of art. 287 let. d) of the Fiscal code must be amended, otherwise the *infringement* procedure being able to be started. The slightest change of the methodological norms should consider the introduction of transitional measures allowing the taxpayers affected by the provisions of the former Fiscal code to continue to benefit from the same provisions. In case of the limitation in time, such limitation should be applied only in case of invoices issued after January 1st 2016. ■

¹ National provisions must not render impossible or extremely difficult the exercise of the rights offered by the community law (see, for example, case file C-62/00 *Marks & Spencer*)

² The measures made by the member states must not exceed the necessary actions for reaching the intended purpose (see also case files C-177/99 *Ampafrance*, C-181/99 *Sanofi*, C-286/94 *Garage Molenheide*, or C-123/87 *Lea Jorion*)



Employee versus self-employed

Oana IATAN,
Senior Manager, People Services

Summary: A year has passed since the definition of the self-employment was introduced in the fiscal law, therefore we decided to widely debate this theme. Once with the enactment of Law 187 in July 2015 the companies having collaborators (e.g. self-employed natural persons, offices, etc.) considered important the performance of an analysis on the independent character of the activity performed by them, as well as of an analysis of the effective agreements, by virtue of the new definition introduced by the Law 187/2015. Moreover, this analysis, both of the de facto situation and of the de jure situation is important to be performed due to the fact that an activity considered by the company as self-employment, but reclassified by the tax inspectors as employment, draws additional fiscal obligations for the company, interests and delay penalties, and even sanctions according to the labour law.

Keywords: employee, self-employed, reclassification, income tax, social contributions



As it is already well known, the new Fiscal Code applicable as of January 1st 2016 has taken over the definition of self-employment activity from the former Fiscal Code as introduced in July 2015.

Therefore, the self-employment is any activity performed by a natural person in order to obtain a revenue, which meets at least 4 of the following criteria:

- The natural person is free to choose the location and method of performance of the activity, as well as the working hours
- The natural person is free to perform the activity for several clients
- The risks resulting from the activity are undertaken by the natural person performing the activity
- The activity is performed by means of the assets of the natural person performing it
- The activity is performed by the natural person by using his/her

intellectual capacity and/or physical work, depending on the specifics of the activity

- The natural person is part of a professional body/organization having the purpose to represent, regulate and supervise the performed activity, according to the special norms regulating the organization and performance of that activity
- The natural person is free to perform the activity directly, by means of employees or in collaboration with third parties, according to the law

The above mentioned criteria were the object of many discussions, both prior to their becoming effective and especially afterwards, considering that, except for several clarifications made by the Methodological Norms for the application of the New Fiscal Code, difficulties continue to exist as concerns the understanding thereof.

The concept of employee – self-employed at European Union level

We must mention that at the European Union level there is a permanent focus on the undeclared work which resulted into the issue in March 2016 of the Decision 344 of the European Parliament and of the Council, referring to the setup of an European platform for the strengthening of the collaboration in the prevention of undeclared work field, consisting in the representatives of each Member State, a representative of the European Commission and the representatives of inter-sectoral social partners of the Union, equally representing the employers and the employees. Observers can also take part to platform reunions, as defined in the Decision.

Decision 2016/344 uses two concepts of interest for our discussion:

- *Undeclared work*, being considered any remunerated activity, legal by its nature, but not declared ►

at the public authorities, considering the provisions of the different regulation systems in the Member States, therefore, *excluding illegal activities*

- *Abusive use of the self-employed status*, as defined by the national law, at national level or cross-border situations, as being a falsely declared activity, often associated to undeclared work. The false self-employment occurs when a person is declared self-employed, even if it also fulfils the characteristics of an employment, in order to avoid certain fiscal or legal obligations.

Moreover, prior to the above mentioned Decision, in 2013 Eurofound has performed a survey referring to employed and self-employed workers, introducing the concept of “economically dependent employees” defined as being that worker who is officially self-employed, who usually performs an activity based on a services agreement, therefore being registered as self-employed but whose work conditions are more alike a legal employment relationship. Trying to identify this category of economically dependent employees a question was used in the survey referring to the legal status thereof, having to choose between: i) self-employed workers with no employees, ii) self-employed workers with employees, iii) employees iv) other categories.

For the performance of the survey and for establishing the workers that are actually economically dependent, the analysis of the information provided by those who declared that they are self-employed without employees was highlighted, by using 3 main criteria:

- A self-employed person without employees must have several clients in order to really be considered self-employed
- A self-employed person must be able to have employees
- A self-employed person must be able to make the most important decisions as to the management of his/her business

According to the document drafted, the conclusion was that the self-employed person that has no employees and that meets less than two of the three criteria above is actually an economically dependent employee.

We refer to the document issued by Eurofound¹ (even if this is not an official mandatory document for the Member States and does not consider any fiscal aspects), with the purpose of pointing out the European Union’s interest in this field and, moreover, we are noticing that the Romanian fiscal law uses similar aspects when analysing the independent character of an activity. Returning to the national law, we observe that the Romanian legislator has set the rule of observing 4 of the 7 self-employment criteria mentioned at the beginning of this article. The analysis of these criteria (both de jure, resulting from the drafting of the contractual terms, and de facto, resulting from the actual manner of performance of the activity) remains difficult in absence of additional legal clarifications, being quite difficult to understand the legislator’s intention when drafting these criteria.

We can give as examples:

- *criterion number 3 – the inherent risks of the activity are undertaken by the natural person performing the activity*, even with the explanations in the methodological norms for the application of the Fiscal Code, we consider it difficult to be analysed, considering that even in a B2B authentic relationship the risks are distributed among the business partners. There are also certain risks such as the reputational risk that can be greater for the revenue payer; however this does not mean that the relationship is not an authentically independent one.
- *criterion number 5 – the activity is performed by the natural person by using his/her intellectual abilities and/or physical work, depending on each activity*, this is also a difficult criteria meaning

that it is not so clear how such a criteria can make the difference between an employee (who also uses his/her physical or intellectual ability to perform the work according to the individual labour agreement) and a self-employed person.

Once reclassified as dependent activity from fiscal standpoint, in addition to the fiscal obligation resulting from the fact that the revenue payer has had the obligation to calculate, withhold and transfer to the state budget and to the social insurances budget the mandatory income tax and social insurance contributions, similar to the revenue of an employee, in parallel with the fact that the self-employed person whose income was fiscally reclassified also had the obligation to pay income tax and social insurance contributions, the discussion also includes a possible legal requalification of the agreement. However, we consider that a possible fiscal reclassification of the activity performed by the self-employed persons as a dependent activity should not lead to a legal reclassification of the relationship in a work relationship.

On the other hand, considering that the Labour Inspection has the ability to control and sanction the undeclared work, we must consider that they also can control the activity performed by company’s collaborators by other legal means. This must be considered in correlation with the efforts made by the European Union to prevent undeclared work, mentioned above.

In conclusion, we reiterate the importance of analysing the agreements that the economic agents have concluded with different categories of collaborators (e.g. self-employed person/independent natural person) and of verifying the observance of the independence criteria mentioned in the Fiscal Code, in order to ensure that the collaboration method is included in the self-employment category from fiscal standpoint. ■

¹Eurofound – the European Foundation for the Improvement of Living and Working Conditions is a three-party Agency of the European Union providing information in social policies and labour-related policies fields.



