

CONSULTANT FISCAL

anul IX-nr. 54 • ianuarie-martie 2017 • preț: 12.5 lei • Revistă editată de CCF



LEGISLAȚIE

Sisteme de impozitare
aplicabile agenților
economici în 2017

FOCUS

Contabilitatea terenurilor
și a amenajărilor de terenuri.
Teorie și practică

LEGISLAȚIE

Aplicarea scutirilor de TVA
în cadrul tranzacțiilor
efectuate în zona liberă

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
Vicepreședinte

Niculae DONE
Membru

Andrei Ioan HAAS
Membru

Alice Valeria GHEORGHIU
Membru

Florin PREDA
Membru

Daniela TĂNASE
Membru

Camera Consultanților Fiscali

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

Secretariat

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

Direcția de servicii pentru membri

Telefon: 021.340.40.60; 021.335.20.95 Fax: 021.311.09.66

Direcția de învățământ

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

Dezbateri cu impact, în primul trimestru din 2017

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

Activitatea Camerei Consultanților Fiscali în primul trimestru al anului 2017 a fost marcată de două evenimente importante și extrem de apreciate de consultanții fiscali, un Forum de fiscalitate și respectiv o Conferință pe tema expertizelor fiscale.

În data de 16 februarie 2017, a avut loc cea de-a VIII-a ediție a Forumului de fiscalitate cu tema „*Noutăți fiscale 2017 – teorie și practică*”, în cadrul căruia au fost dezbătute pe larg ultimele modificări din domeniul legislației fiscale, aprobate prin OUG nr. 84/2016 pentru modificarea și completarea unor acte normative din domeniul financiar fiscal și respectiv prin OUG nr. 3/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Măsurile fiscale introduse prin OUG nr. 84/2016 au avut în principal drept scop:

- susținerea mediului de afaceri prin extinderea regimului fiscal favorabil aplicat în cazul programului stock option plan;
- susținerea procesului investițional prin extinderea aplicării facilității de scutire de impozit a profitului reinvestit și asupra dreptului de utilizare a programelor informatice;
- clarificarea obligațiilor declarative ale plătitorilor de venituri cu regim de reținere la sursă a impozitului;
- compatibilizarea legislației naționale cu prevederile Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA, în vederea evitării declanșării procedurii de infringement pentru transpunerea incorectă a prevederilor referitoare la ajustarea TVA pentru bunurile de capital;
- modernizarea sistemului de administrare a impozitelor și taxelor.

Modificările aduse prin OUG nr. 3/2017 au fost determinate de necesitatea implementării măsurilor din domeniul fiscal cuprinse în Programul de Guvernare, aprobat prin Hotărârea Parlamentului României nr. 1/2017, asumate pentru primul trimestru al anului 2017, cu aplicare de la 1 februarie 2017.

Ca de fiecare dată, și în cadrul acestei ediții, temele propuse au fost dezbătute de specialiști în elaborarea legislației fiscale din direcțiile de specialitate din cadrul Ministerului Finanțelor Publice și de specialiști cu o vastă expertiză în fiscalitate din cadrul celor mai cunoscute societăți de consultanță fiscală, care au abordat în special aspectele practice.

Un alt eveniment de tradiție, ajuns la a V-a ediție, a fost Conferința organizată de Camera Consultanților Fiscali în parteneriat cu Institutul Național al Magistraturii, în baza Protocolului de colaborare încheiat între cele două instituții.

În acest an, evenimentul s-a desfășurat în ziua de 10 martie și a avut ca temă „Expertiza fiscală judiciară și extrajudiciară – principii și reguli”. Tematica a fost susținută de specialiști din cadrul Institutului Național al Magistraturii și din cadrul unor societăți de avocatură și de consultanță fiscală.

Conferința s-a bucurat de o largă participare a consultanților fiscali, dar și a unui număr însemnat de magistrați, care au reprezentat organele judecătorești din București și din țară.

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

1. Importanța expertizei fiscale în aflarea adevărului juridic.
2. Expertiza fiscală – compatibilitate/incompatibilitate.
3. Reglementări procedurale.
4. Raportul de expertiză.
5. Expertul judiciar – reguli de conduită.

Pe tot parcursul expunerilor s-a subliniat faptul că activitatea experților este indispensabilă pentru organele cu atribuții jurisdicționale, întrucât, atât în cadrul unui proces civil, cât și în cadrul unui proces penal, expertul își asumă rolul de auxiliar al justiției, care furnizează principalele elemente necesare judecătorului în aflarea adevărului juridic.

Conferința a fost un important eveniment în care, în egală măsură, magistrații, avocații și consultanții fiscali au avut ocazia să dezbată și să clarifice o bună parte a dificultăților întâmpinate în practica elaborării expertizelor fiscale judiciare și extrajudiciare.

Avem certitudinea că și această Conferință a avut un aport în soluționarea uneia dintre dificultățile majore înregistrate în realizarea expertizelor fiscale și anume, cea legată de desemnarea corectă a experților în funcție de competența acestora și de obiectul concret al expertizei în cauză, astfel încât activitatea experților să fie într-adevăr – așa cum am menționat mai sus – un mijloc de probă indispensabil pentru organele cu atribuții jurisdicționale, în descoperirea adevărului juridic. ■

CONSILIUL ȘTIINȚIFIC

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

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

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

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

SUMAR:

LEGISLAȚIE

5-12

5-7 Sisteme de impozitare aplicabile agenților economici în anul 2017
(Tax systems applicable to economic agents in 2017)
Dr. Elena Iordache - Director general adjunct,
Ministerul Finanțelor Publice (Deputy general manager, the Ministry of Public Finance)

8-10 Aplicarea scutirilor de TVA în cadrul tranzacțiilor efectuate în zona liberă
(Application of VAT exemptions to transactions carried out in the free area)
Alin Negrescu - Director, Servicii fiscale indirecte, KPMG
(Manager, Indirect fiscal services, KPMG)
Raluca-Loredana Udrioiu - Manager, Servicii fiscale indirecte, KPMG
(Manager, Indirect fiscal services, KPMG)

11-12 Declarația 207 - o modificare aparent inofensivă care poate afecta negativ relațiile firmelor românești cu partenerii lor externi
(Statement 207 - a change that is apparently harmless and that might negatively influence the relationship of Romanian companies with the external partners)
Carmen Afanasenco - Senior Manager, Departamentul de Asistență fiscală, EY Romania
(Senior Manager, Department for fiscal support, EY Romania)

13-14 Aranjamente hibride care determină dubla neimpozitare din prisma prețurilor de transfer
(Hybrid arrangements that cause double non-taxation in terms of transfer pricing)
Teodora Alecu - Director, Tax, Transfer Pricing, KPMG in Romania
Andreea Silvas - Tax Consultant, Transfer Pricing, KPMG in Romania

FOCUS

13-28

15-16 Livrarea intracomunitară urmată de export. Implicațiile fiscale la nivel de TVA în funcție de locul exportului
(Intra-Community supply followed by export Tax implication at the VAT level depending on the place of export)
dr. Dragoș Pătroi - consultant fiscal (PhD)

17-20 Regulile antiabuz, un instrument eficient împotriva optimizărilor fiscale în România?
(Rules on anti-abuse, an efficient instrument against fiscal optimizations in Romania?)
Roxana Ghigea - Manager, KPMG
Elena Maloș - Tax consultant, KPMG

21-23 Cazul Apple, o „aplicație” de prețuri de transfer (I). Atenție la funcțiuni, riscuri și ... oamenii semnificativi!
(Apple case, a transfer price „application” (I). Pay attention to functions, risks and ... important people!)
Adrian Luca - partener-fondator, Transfer Pricing Services
(partner - founder, Transfer Pricing Services)

24-29 Contabilitatea terenurilor și a amenajărilor de terenuri. Teorie și practică
(Bookkeeping of lands and arrangement of lands. Theory and practice)
Alexandrina Teodora Borfoaia

INTERNAȚIONAL

30

ENGLISH SECTION

31-34

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

Sisteme de impozitare aplicabile agenților economici în anul 2017

Abstract: Pentru persoanele juridice din România, în materie de legislație fiscală aplicabilă în anul 2017, au apărut o serie de modificări legislative în ceea ce privește impozitarea afacerilor. Astfel de sisteme de impozitare sunt prevăzute de Titlul II - „Impozitul pe profit”, de Titlul III - „Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor”, din cadrul Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și de Legea nr. 170/2016 privind impozitul specific unor activități. Articolul prezintă modul de încadrare și de aplicare a celor trei sisteme de impozitare în funcție de specificul activității desfășurate și a criteriilor ce trebuie îndeplinite conform legislației fiscale aplicabilă pentru anul 2017.

Cuvinte cheie: contribuabili, plătitori de impozit pe profit, impozitul pe veniturile microîntreprinderilor, impozit specific, perioadă fiscală, pierdere fiscală, declarație fiscală.

| Dr. Elena IORDACHE - Director general adjunct, Ministerul Finanțelor Publice

Începând cu 1 ianuarie 2017, persoanele juridice din România, în funcție de specificul și mărimea activității, se încadrează în unul din următoarele sisteme fiscale:

- **plătitori de impozit pe profit**, conform Titlului II din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **plătitori de impozit pe venit** (microîntreprinderile), conform titlului III din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare;
- **plătitori de impozit specific**, conform prevederilor Legii nr. 170/2016 privind impozitul specific unor activități, în condițiile în care desfășoară, activitate/activități potrivit codurilor CAEN, prevăzute la art. 1 din această lege;

În continuare vom scoate în evidență cele mai importante aspecte legislative pe care trebuie să le cunoască categoriile de contribuabili menționați mai sus.

Contribuabili plătitori de impozit pe profit

În anul 2017, plătitori de impozit pe profit sunt acele entități care:

- nu îndeplinesc condițiile de microîntreprinderi, menționate la art. 47 din Codul Fiscal; testul se aplică atât la 1 ianuarie 2017, cât și la 1 februarie 2017;
- la 1 ianuarie 2017, nu desfășoară activități conform codurilor CAEN prevăzute de Legea nr. 170/2016;

Din punct de vedere al impozitului pe profit și al declarării acestuia de către contribuabili, în anul fiscal 2017, în funcție de categoriile de plătitori, ne putem întâlni cu două perioade fiscale:

a) Perioada fiscală 1 ianuarie - 31 ianuarie 2017, valabilă pentru acele persoane juridice care la 1 ianuarie 2017 sunt încadrate ca plătitori de impozit pe profit, întrucât la 31 decembrie 2016 nu îndeplineau criteriile de microîntreprindere din Codul Fiscal, având la această dată o cifră de afaceri mai mare de 100.000 euro și totodată la data de 1 ianuarie 2017 nu aveau obligația să intre sub incidența prevederilor Legii nr. 170/2016, deoarece nu desfășurau la această dată, activitățile încadrate în codurile CAEN supuse impozitului specific.

Altfel spus, în această perioadă fiscală se încadrează doar acele persoane juridice care la 1 ianuarie 2017 sunt plătitoare numai de impozit pe profit (nu și de impozit specific) și la 31 decembrie 2016 au înregistrat o cifră de afaceri cuprinsă între 100.001-500.000 euro, inclusiv, iar de la 1 februarie 2017, potrivit OUG nr. 3/2017, devin plătitoare de impozit pe venitul microîntreprinderilor, fiind obligate să se înregistreze ca microîntreprinderi până la data de 25 februarie 2017. Aceste entități care începând cu data de 1 februarie 2017 au devenit microîntreprinderi și au obținut pierderi în perioada în care au fost plătitori de impozit pe profit, vor recupera aceste pierderi, astfel:

- pierderea fiscală înregistrată în anii anteriori anului 2017 se recuperează potrivit

prevederilor art. 31 din Codul fiscal, anul 2017 fiind considerat un singur an fiscal în sensul celor 7 ani consecutivi;

- pierderea fiscală din perioada 1 ianuarie - 31 ianuarie 2017 inclusiv, înregistrată de către un contribuabilul care, în această perioadă, a fost plătitor de impozit pe profit, se recuperează, potrivit prevederilor art. 31 din Codul fiscal, de la data la care contribuabilul revine la sistemul de plată a impozitului pe profit, iar anul 2018 este primul an de recuperare a pierderii, în sensul celor 7 ani consecutivi;
- în cazul în care contribuabilul revine, în cursul anului 2017, la sistemul de plată a impozitului pe profit potrivit art. 48 alin. (5²), respectiv art. 52 din Codul fiscal, atunci pierderea fiscală înregistrată în perioada 1 ianuarie - 31 ianuarie 2017 inclusiv, este luată în calcul la stabilirea rezultatului fiscal aferent perioadei în care a redevenit plătitor de impozit pe profit, înaintea recuperării pierderilor fiscale din anii precedenți anului 2017, și se recuperează potrivit art. 31 din Codul fiscal, începând cu anul 2018, în limita celor 7 ani consecutivi. Perioada în care contribuabilul redevenit plătitor de impozit pe profit nu este considerată an fiscal în sensul celor 7 ani consecutivi.

b) Perioada 01 ianuarie - 31 decembrie 2017, aferentă acelor persoane juridice care atât la 1 ianuarie 2017, cât și la 1 februarie 2017, nu îndeplinesc condițiile de microîntreprinderi, au o cifră de afaceri mai mare de ►

500.000 euro și nu desfășoară la 1 ianuarie 2017 activități supuse impozitului specific. Mențiunile prezentate mai sus cu privire la cele două perioade fiscale ale anului 2017 se verifică în general pentru acele persoane juridice plătitoare de impozit pe profit, al cărui an fiscal coincide cu anul calendaristic, și nu la entitățile care au optat pentru un an fiscal diferit de anul calendaristic.

Plătitorii de impozit pe profit care au optat pentru un an fiscal diferit de anul calendaristic și la 1 ianuarie 2017 trebuie să intre în alt sistem de impozitare, de exemplu cel cu impozitul specific, vor închide anul fiscal la 31 decembrie 2016 ca plătitori de impozit pe profit și vor trece la sistemul prevăzut de Legea nr. 170/2016, începând cu 1 ianuarie 2017.

De asemenea, o altă particularitate pentru plătitorii de impozit pe profit cu an fiscal modificat este și în situația în care aceștia trebuie să treacă la sistemul de microîntreprindere începând cu 1 februarie 2017, întrucât au o cifră de afaceri între 100.001-500.000 euro inclusiv și nu sunt sub incidența impozitului specific din Legea nr. 170/2016. În acest caz, la 31 ianuarie 2017 vor închide perioada în care au fost plătitori de impozit pe profit și începând cu 1 februarie 2017 vor trece la sistemul de microîntreprindere.

Contribuabili plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor

Prevederile aplicabile microîntreprinderilor se regăsesc în titlul III din Codul Fiscal. Dacă reiterăm condițiile prevăzute la art. 47 din Codul Fiscal, constatăm că o persoană juridică română îndeplinește condițiile de microîntreprindere dacă:

- a) a realizat venituri, altele decât cele obținute din activități desfășurate în:
 - domeniul bancar;
 - domeniile asigurărilor și reasigurărilor, al pieței de capital, cu excepția persoanelor juridice care desfășoară activități de intermediere în aceste domenii;
 - domeniul jocurilor de noroc;
 - explorare, dezvoltare, exploatare a zăcămintelor petroliere și gazelor naturale.
- b) a realizat venituri, altele decât cele din consultanță și management, în proporție de peste 80% din veniturile totale;
- c) a realizat venituri care nu au depășit echivalentul în lei a unui plafon stabilit prin lege;
- d) capitalul social al acesteia este deținut de persoane, altele decât statul și unitățile administrativ-teritoriale;

e) nu se află în dizolvare, urmată de lichidare, înregistrată în registrul comerțului sau la instanțele judecătorești, potrivit legii.

În ceea ce privește stabilirea plafonului privind suma veniturilor realizate până la care se asigură încadrarea în microîntreprindere, în ultima perioadă acesta a fost modificat de la 100.000 euro la 500.000 euro. Cursul de schimb utilizat pentru determinarea echivalentului în euro este cel valabil la închiderea exercițiului financiar în care s-au înregistrat veniturile.

Ultima modificare a nivelului acestui plafon a fost stabilit prin OUG nr. 3/2017 privind modificarea Codului Fiscal din 6 ianuarie 2017. Astfel, în anul 2017, încadrarea în microîntreprindere ca plătitori de impozit pe veniturile microîntreprinderilor s-a făcut în două etape, și anume:

- la 1 ianuarie 2017, pentru acele persoane juridice care la 31 decembrie 2016 au înregistrat venituri sub 100.000 euro, inclusiv cele care desfășoară, ca activitate principală sau secundară, activitățile corespunzătoare codurilor CAEN prevăzute de Legea nr. 170/2016 privind impozitul specific unor activități; astfel de entități vor fi înregistrate tot anul 2017 în categoria de microîntreprinderi, bineînțeles în condițiile respectării prevederilor titlului III privind intrarea și ieșirea din acest sistem;
- la 1 februarie 2017, pentru acele persoane juridice care la data de 31 decembrie 2016 au o cifră de afaceri cuprinsă între 100.001 - 500.000 euro inclusiv și îndeplinesc și celelalte condiții prevăzute la art. 47 din Codul fiscal și totodată la data aplicării acestui test nu desfășoară activități supuse impozitului specific, întrucât astfel de entități au fost deja încadrate de la 1 ianuarie 2017 în alt sistem de impozitare, cel prevăzut de Legea nr. 170/2016 privind impozitul specific.

De remarcat este faptul că, totuși, entitățile plătitoare de impozit pe profit la data de 31 ianuarie 2017, care devin microîntreprinderi începând cu data de 1 februarie 2017, au ulterior posibilitatea să devină plătitori de impozit pe profit dacă optează să aplice prevederile art. 48 alin. (5)² din Codul fiscal, legate de nivelul capitalului social.

Dacă această opțiune se face în perioada 1 februarie - 31 martie 2017 inclusiv, atunci aceste persoane juridice calculează, declară și plătesc impozitul pe profit aferent trimestrului I 2017 luând în considerare veniturile și cheltuielile realizate începând cu 1 februarie 2017.

Un alt aspect important este și faptul că opțiunea pentru aplicarea titlului II din Codul Fiscal, dacă este îndeplinită condiția privind nivelul capitalului social (plafonul este de cel puțin 45.000 lei, modificare prevăzută în OUG 84/2016) se face numai de către acele persoane juridice care la momentul exercitării acesteia au statut de microîntreprindere. Astfel microîntreprinderile pot opta de la 1 ianuarie 2017 pentru aplicarea prevederilor titlului II, dacă este îndeplinită condiția privind nivelul capitalului social, atât la înființare cât și pe parcursul derulării activității.

Contribuabili plătitori de impozit specific

Potrivit prevederilor *Legii nr. 170/2016 privind impozitul specific unor activități, aplicabilă de la data de 1 ianuarie 2017*, impozitul specific se aplică numai plătitorilor de impozit pe profit existenți la data de 1 ianuarie 2017. Această lege prevede obligația plății unui impozit specific anual pentru acele persoane juridice române care au înscrisă în obiectul de activitate principală sau secundară numai acele coduri CAEN, menționate expres de legea specială, și anume: 5510 - „Hoteluri și alte facilități de cazare similare”, 5520 - „Facilități de cazare pentru vacanțe și perioade de scurtă durată”, 5530 - „Parcuri pentru rulote, campinguri și tabere”, 5590 - „Alte servicii de cazare”, 5610 - „Restaurante”, 5621 - „Activități de alimentație (catering) pentru evenimente”, 5629 - „Alte servicii de alimentație n.c.a.”, 5630 - „Baruri și alte activități de servire a băuturilor”.

În spiritul acestei legi, la 1 ianuarie 2017 devin plătitori de impozit specific numai acele entități care desfășoară efectiv activitățile corespunzătoare codurilor CAEN prevăzute de lege, nu și cele care au numai înscrise aceste coduri în statul lor, dar nu derulează aceste activități.

De asemenea, trebuie menționat și faptul că sub incidența acestui sistem intră și acele entități care la 1 ianuarie 2017 sunt înregistrați ca plătitori de impozit pe profit ca urmare a exercitării opțiunii de aplicare a titlului II din Codul Fiscal în perioada în care au fost microîntreprinderi și care desfășoară activități corespunzătoare codurilor CAEN.

Acest sistem privind impozitul specific nu este aplicabil entităților care la data de 1 ianuarie 2017 au statut de microîntreprindere (plafonul veniturilor, la data de 31 decembrie 2016 este sub 100.000 euro), chiar dacă la această dată înregistrează venituri corespunzător codurilor CAEN.



Potrivit prevederilor acestui sistem specific în situația în care, în cursul anului, entitățile care sunt sub incidența Legii nr. 170/2016 realizează venituri și din alte activități în afara celor corespunzătoare codurilor CAEN, atunci pentru astfel de venituri aplică sistemul de declarare și plată a impozitului pe profit prevăzut de titlul II din Codul fiscal, având următoarele obligații fiscale:

- plata impozitului specific anual pentru veniturile din activitățile corespunzătoare codurilor CAEN, în cele două tranșe, prevăzute de lege;
- plata impozitului pe profit conform titlului II din Codul fiscal pentru veniturile

din alte activități în afara celor corespunzătoare codurilor CAEN prevăzute la art.1 din lege, cu toate obligațiile ce decurg din acest titlu și a normelor metodologice de aplicare a acestui titlu aprobate prin H.G. nr.1/2016.

De asemenea, plata impozitului pe profit apare și în situația în care contribuabilii desfășoară activități prin intermediul unui complex hotelier, realizând venituri din alte activități decât cele turistice, cum ar fi venituri din contracte de închiriere sau asociere către/cu alte societăți, etc. În situația în care există obligația plății

impozitului pe profit pe lângă cel specific este absolut necesar să se organizeze și să se conducă evidența contabilă, distinctă, pe categorii de activități, astfel încât să se delimiteze corespunzător veniturile și cheltuielile aferente activităților supuse impozitării pe cele două categorii de impozite.

Sub rezerva că prezentul articol, cu siguranță nu poate cuprinde toată problematica existentă în practică, consider că încadrarea corectă a contribuabililor în cele 3 sisteme de impozitare, presupune un exercițiu minuțios de cunoaștere și de aplicare atât a prevederilor din Codul Fiscal cât și acelor din legea specială privind impozitul specific. ■

Aplicarea scutirilor de TVA în cadrul tranzacțiilor efectuate în zona liberă

Abstract: Nu de puține ori se întâmplă ca modalitatea de implementare a prevederilor legale să se dovedească a fi cel puțin greoaie în practică. Din perspectiva TVA, un astfel de subiect îl reprezintă aplicarea scutirilor de TVA în tranzacțiile intracomunitare, cât și în cele legate de comerțul internațional de bunuri. Dacă despre livrări intracomunitare și exporturi se tot vorbește, ne propunem să prezentăm, în continuare, câteva principii generale ce trebuie avute în vedere atunci când analizăm scutirea de TVA aplicabilă tranzacțiilor legate de comerțul internațional, respectiv livrările de bunuri care urmează să fie plasate într-un regim vamal special, sau care sunt comercializate cât timp se află într-un astfel de regim.

Cuvinte cheie: TVA, scutire, livrare intracomunitară, regim vamal special, zonă liberă, documente de transport, CMR, unional, liberă circulație, înregistrare în scopuri de TVA, tranzit extern, achiziție intracomunitară.

Alin **NEGRESCU** - Director, Servicii fiscale indirecte, KPMG

Raluca-Loredana **UDROIU** - Manager, Servicii fiscale indirecte, KPMG

Livrările de bunuri care urmează să fie plasate într-un regim vamal special, cum sunt cele detaliate la articolul 295, alineatul (1), litera a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (numit în continuare „Codul fiscal”), precum și livrarea bunurilor efectuată în locațiile prevăzute la lit. a) de la articolul menționat mai sus sunt scutite de TVA, atât timp cât sunt furnizate documentele menționate în Ordinul 4147 din 30 decembrie 2015 privind aprobarea Normelor de aplicare a scutirilor de taxă pe valoarea adăugată pentru traficul internațional de bunuri, prevăzute la art. 295 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (numit în continuare „Ordinul 4147/2015”). Astfel, vor fi scutite de TVA cu drept de deducere livrările de bunuri care urmează să fie plasate într-unul din regimurile vamale speciale următoare (le vom menționa pe cele mai utilizate în practică):

- în admitere temporară cu scutire totală de la plata drepturilor de import;
- într-o zonă liberă;
- într-un antrepozit vamal;
- în perfecționare activă;

- în tranzit vamal extern;
- într-un antrepozit de TVA.

Vom analiza în continuare implicațiile TVA aferente regimului special de zonă liberă, unul dintre cele mai des întâlnite în practică. Astfel, conform prevederilor Ordinului 4147/2015, regimul special de zonă liberă presupune introducerea de bunuri unionale și neunionale în zona liberă în vederea depozitării și comercializării ulterioare, dacă sunt înscrise în evidență operativă prevăzută de legislația specifică¹ (momentan sunt 6 zone libere în România: Constanța, Brăila, Galați, Sulina, Giurgiu și Curtici – Arad). Cu toate acestea, în funcție de statutul bunurilor, scutirea de TVA se va aplica în mod diferențiat. Deși în cazul unei entități din România am putea crede că aplicarea scutirii ar trebui să fie relativ simplă, trebuie, totuși, avute în vedere anumite aspecte, după cum sunt acestea menționate mai jos.

Vom analiza în continuare cazul **bunurilor neunionale**, luând exemplul unei societăți (A) care achiziționează bunuri din China, acestea urmând a fi plasate în zona liberă Constanța. Ulterior, bunurile vor face obiectul unei livrări intracomunitare, fiind

vândute în Ungaria. Vom avea, astfel, două operațiuni: o achiziție de bunuri și o livrare ulterioară de bunuri intracomunitară.

În ceea ce privește achiziția de bunuri, ar trebui să analizăm în ce măsură aceasta este imposibilă în România. Astfel, potrivit prevederilor articolului 274, litera a) din Codul fiscal, din punct de vedere al TVA, intrarea în Uniune a bunurilor care nu se află în liberă circulație este considerată import. Cu privire la locul importului de bunuri, în conformitate cu prevederile articolului 277, alineatul (1) din Codul fiscal, acesta se consideră a fi pe teritoriul statului membru în care se află bunurile când intră pe teritoriul european. Cu toate acestea, atunci când bunurile sunt plasate într-un regim vamal special la momentul intrării pe teritoriul Uniunii, locul importului va fi considerat a fi teritoriul statului membru în care bunurile încetează a mai fi plasate în regim.

În plus față de cele de mai sus, conform punctului 82, alineatul (1), litera a) din Hotărârea de Guvern nr. 1/2016 privind aplicarea prevederilor Codului fiscal (numite în continuare „Normele”), orice livrări anterioare importului nu sunt imposibile în România.

1. Ordin nr. 2759 din 23 septembrie 2016 pentru aprobarea Normelor tehnice privind aplicarea uniformă a reglementărilor vamale în zonele libere (numite în continuare „Norme tehnice”)



Date fiind cele de mai sus, se pune întrebarea cum vom declara achiziția de bunuri care sunt introduse în zona liberă?

Având în vedere prevederile din Norme, ar rezulta că orice achiziție de bunuri efectuată înainte de importul bunurilor în România nu va fi imposibilă. Cu toate acestea, având în vedere definiția locului importului, respectiv teritoriul statului membru în care se află bunurile când intră în Comunitate, rezultă că achiziția bunurilor ce vor fi plasate în zona liberă va fi o achiziție imposibilă în România. În continuare, urmând același raționament, livrarea bunurilor efectuată din zona liberă în Ungaria va fi imposibilă în România, dacă aceste bunuri sunt plasate în tranzit extern pe durata deplasării lor din zona liberă către Ungaria, deoarece locul importului se mută în Ungaria, numai după ce bunurile încetează a mai fi plasate în regimurile vamale speciale în care au fost plasate la import – zonă liberă și tranzit extern în exemplul nostru.

În sprijinul celor de mai sus menționăm și decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene (numite în continuare „CJUE”) emisă în cazul C-165/11 *Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky împotriva Profitube spol.*

s r.o., potrivit căreia, atât timp cât timp bunurile care nu se află în liberă circulație sunt situate pe teritoriul României (fiind plasate în unul dintre regimurile vamale speciale menționate mai sus, deci sub supravegherea autorităților vamale), orice livrare de bun efectuată ar trebui să se supună prevederilor în materie de TVA din România, inclusiv celor referitoare la scutirile de TVA aplicabile și la condițiile care trebuie îndeplinite în acest sens. Prin urmare, considerăm că atât achiziția efectuată de către societate în zona liberă, cât și livrarea ulterioară efectuată din zona liberă în Ungaria, vor fi considerate a fi efectuate pe teritoriul României, deoarece zona liberă este situată pe teritoriul României, urmând a face obiectul îndeplinirii condițiilor prevăzute de Codul fiscal și Ordinul 4147/2015 pentru scutirea de TVA cu drept de deducere.

Așadar, dat fiind faptul că achiziția de bunuri din China are loc în zona liberă Constanța, această achiziție va fi imposibilă în România, însă scutită de TVA cu drept de deducere, atât timp cât sunt îndeplinite următoarele condiții:

- societatea A este înregistrată ca și operator economic în zona liberă Constanța;

- desfășurarea acestor activități face obiectul unei notificări prealabile către autoritățile vamale;
- obținerea aprobării prealabile de la biroul vamal de supraveghere al zonei libere a evidenței operative a mărfurilor care să permită identificarea mărfurilor unionale sau neunionale plasate sub regimul special de zonă liberă și urmărirea circulației și fluxului complet al mărfurilor, de la introducerea și până la scoaterea acestora din regimul de zonă liberă.

În plus, Societatea A ar trebui să dețină următoarele documente (menționate la articolul 8.1 din Normele tehnice), în funcție de specificul fiecărei operațiuni și de modul de transport al bunurilor: „*CMR, foaie de parcurs, bon de livrare, manifest, notă de livrare sau mesaj informatic, cu condiția ca acestea să furnizeze toate informațiile necesare identificării mărfurilor, precum și prin documentele vamale existente la plasarea acestor mărfuri în zona liberă/antrepozitul liber, în cazul în care aceste documente există.*”

În plus, menționăm că plasarea bunurilor într-un regim special (în cazul nostru, în zonă liberă) beneficiază de o „scutire provizorie”, aceasta rămânând definitivă în ►

momentul la care se încheie acest regim. În ceea ce privește bunurile care vor fi livrate din zona liberă în Ungaria, fără a fi puse în liberă circulație în România, ne regăsim în situația în care ar trebui să analizăm dacă această livrare este o livrare intracomunitară (în baza articolului 294, alineatul (2), litera a) din Codul fiscal) sau o livrare de bunuri care urmează a fi plasate în regim vamal de tranzit extern (în conformitate cu prevederile articolului 295, alineatul (1), litera a), punctul 6 din Codul fiscal). Astfel, potrivit definiției livrării intracomunitare de bunuri, incluse la articolul 270, alineatul (9) din Codul fiscal, aceasta reprezintă „o livrare de bunuri care sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru de către furnizor sau de persoana către care se efectuează livrarea ori de către altă persoană în contul acestora.”

Așadar, definiția livrării intracomunitare nu conține nicio referire la statutul vamal al bunurilor care sunt livrate intracomunitar, astfel că ar putea apărea situația în care o livrare de bunuri, care nu sunt în liberă circulație, dintr-un stat membru în alt stat membru, ar putea fi considerată, la o primă vedere, atât o livrare intracomunitară, cât și o livrare de bunuri aflate într-un regim vamal special, scutită în baza articolului 295 din Codul fiscal. Cum procedăm în acest caz, care dintre aceste tratamente ar trebui să primeze?

Date fiind principiile vamale, precum și definiția importului de bunuri din Codul fiscal, bunurile care nu sunt în liberă circulație (bunurile neunionale) se află sub supraveghere vamală. Prin urmare, în cazul bunurilor neunionale scoase din zona liberă care vor fi plasate, în vederea deplasării lor din România în alt Stat Membru, sub regimul vamal de tranzit extern, mișcarea acestor bunuri se supune reglementărilor vamale.

În plus, așa cum menționam mai sus, locul importului de bunuri, care sunt plasate într-un regim vamal special va fi considerat locul în care aceste bunuri ies din acest regim vamal special, în cazul de față, în Ungaria. Prin urmare, prevederea din Codul fiscal (articolul 275, alineatul (1), litera a)), potrivit căreia locul livrării de bunuri este locul unde se găsesc bunurile la momentul la care începe transportul acestora nu poate fi aplicabilă atât timp cât bunurile nu au fost puse în liberă circulație. Așadar, atât timp cât nu avem o livrare imposibilă în România (aceasta fiind efectuată în timp ce bunurile se află în regim vamal special), considerăm că nu putem vorbi despre o livrare intracomunitară de bunuri din România în celălalt Stat Membru.

Totodată, având în vedere definiția exigibilității TVA, aceasta reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită să solicite plata TVA de către persoanele obligate la plata taxei. În cazul importului, faptul generator și exigibilitatea TVA intervin la momentul la care intervin faptul generator și exigibilitatea taxelor vamale (în cazul în care bunurile sunt supuse taxelor vamale), respectiv la data la care ar interveni faptul generator și exigibilitatea taxelor vamale dacă bunurile importate ar fi fost supuse unor astfel de taxe. În cazul bunurilor sunt plasate într-un regim vamal special însă, deși faptul generator și exigibilitatea TVA intervin, operațiunea este scutită de la plata TVA (dacă sunt îndeplinite condițiile regimului vamal special).

În consecință, deși vorbim de o livrare de bunuri din România în alt Stat Membru care, potrivit definiției menționate mai sus, ar reprezenta - la prima vedere - o livrare intracomunitară, mișcarea efectivă a bunurilor neunionale se face prin plasarea lor în tranzit extern, sub control vamal, putând beneficia de scutire de TVA în temeiul articolului 295, alineatul (1), litera a), punctul 6 din Codul fiscal, și nu de scutirea de TVA prevăzută pentru livrările intracomunitare. Prin urmare, concluzia ar trebui să fie aceea potrivit căreia, atât timp cât bunurile sunt sub supraveghere vamală, ele se supun regulilor vamale, în timp ce bunurile care sunt puse în liberă circulație, ele ieșind astfel de sub supraveghere vamală, acestea se vor supune reglementărilor fiscale. Așadar, în concluzie, nu va putea exista o livrare intracomunitară de bunuri neunionale, în cazul acestora fiind aplicabile prevederile referitoare la scutirile de TVA pentru traficul internațional de bunuri/exporturi.

În cazul livrării ulterioare din zona liberă, efectuate în România, tratamentul TVA este destul de clar. Astfel, dacă bunurile neunionale vor părăsi zona liberă ca urmare a acestei livrări, societatea A va efectua, în primul rând un import de bunuri taxabil în România (pentru care va avea obligația deținerii declarației vamale de import și a documentului de plată a TVA datorate la import), urmat de o livrare locală, taxabilă cu TVA (cota aplicabilă pentru livrarea aferentă).

Ce se întâmplă în cazul în care societatea A este o entitate care nu este nici stabilă și nici înregistrată în scopuri de TVA în România? În acest caz, achiziția bunurilor neunionale care sunt plasate în zona liberă nu va genera obligații fiscale pentru societatea A, însă aceasta va avea obligația înregistrării ca operator economic în zona

liberă. În ceea ce privește livrarea ulterioară în alt Stat Membru, dat fiind faptul că societatea A efectuează o livrare scutită de TVA, cu drept de deducere, potrivit prevederilor articolului 316, alineatul (4) din Codul fiscal, aceasta va avea obligația înregistrării în scopuri de TVA înaintea efectuării livrării respective. Având în vedere că operațiunea este scutită de TVA, ulterior înregistrării, societatea A va completa și depune deconturi de TVA în care va declara doar achiziții și livrări scutite de TVA.

Separat față de cele de mai sus, în cazul **bunurilor unionale**, putem întâlni două situații, respectiv: (1) bunuri transportate din alt stat membru și introduse în zona liberă și (2) bunuri transportate din România în zonă liberă situată pe teritoriul României. În primul caz, în care bunurile sunt transportate din alt stat membru și plasate în zona liberă, în vederea aplicării scutirii de TVA pentru această achiziție intracomunitară, persoana care a plasat bunurile în zona liberă trebuie să livreze bunurile fie intracomunitar, fie la export, în termen de 90 de zile de la data plasării bunurilor în regimul de zonă liberă. Acest lucru înseamnă că, la momentul plasării bunurilor în zona liberă, persoana care a plasat bunurile în regimul de zonă liberă ar trebui să știe destinația finală a acestora.

În cel de-al doilea caz, în care bunurile sunt livrate din România în zonă liberă, în vederea aplicării scutirii, bunurile trebuie să fie livrate la export sau intracomunitar. Așadar, se cunoaște de la început faptul că bunurile urmează să fie exportate sau livrate intracomunitar.

În ceea ce privește obligațiile unei entități nestabilite și nici înregistrate în scopuri de TVA în România, chiar dacă achiziția intracomunitară scutită de TVA nu generează obligația de înregistrare, această obligație va rezulta din efectuarea livrărilor scutite de TVA, care trebuie să urmeze după introducerea în zona liberă, cu drept de deducere, respectiv livrări intracomunitare sau exporturi.

Bineînțeles, în practică pot apărea o multitudine de situații, implicând transferuri succesive de drepturi de proprietate asupra bunurilor între mai multe entități, atât stabilite în România, cât și în alte state membre sau țări terțe. Cu toate acestea, în vederea identificării corecte a tratamentului de TVA, ar trebui avute în vedere principiile generale menționate mai sus, inclusiv cu privire la obligațiile de înregistrare în scopuri de TVA ce ar putea să apară la nivelul entităților străine. ■

Declarația 207 - o modificare aparent inofensivă care poate afecta negativ relațiile firmelor românești cu partenerii lor externi

Abstract: Modificările aduse Declarației 207 ridică pentru toate firmele românești care efectuează plăți către nerezidenți (cu regim de impozitare cu reținere la sursă) problema înregistrării respectivilor nerezidenți în România, pentru ca aceștia să primească un cod de identificare fiscală de la autoritățile române. În lipsa acestui cod, firmele riscă amenzi pentru nedepunerea formularului electronic 207.

Cuvinte cheie: reținere la sursă, declarație anuală, impozit, venituri, contribuabili, prevedere fiscală, autorități.

| Carmen **AFANASENCO** - Senior Manager, Departamentul de Asistență fiscală, EY Romania

Începând cu acest an, Declarația anuală privind reținerea la sursă, cu termen de depunere în ultima zi a lunii februarie, se întocmește de către contribuabilii români plătitori de venituri cu regim de reținere la sursă în format electronic. Este vorba despre Declarația 207: „Declarația informativă privind impozitul reținut la sursă/ veniturile scutite, pe beneficiari de venit nerezidenți”.

Odată cu apariția Ordinului ANAF 3695/27 decembrie 2016 care a introdus noul format și conținut al Declarației 207, au început și controversele și întrebările contribuabililor. Pe scurt, toate firmele românești care efectuează plăți către nerezidenți (cu regim de impozitare cu reținere la sursă) trebuie să își pună problema înregistrării respectivilor nerezidenți în România, pentru ca aceștia să primească un cod de identificare fiscală de la autoritățile române. Deși potrivit legii obligația nu este a contribuabililor români, ci a nerezidenților respectivi, din considerente practice, firmele românești sunt cele care pot facilita cel mai bine această înregistrare.

Ce riscă firmele românești? Amendă pentru nedepunerea formularului electronic 207, dacă acesta nu se poate valida fără codul de identificare fiscală al contribuabilului nerezident. Din fericire, pentru anul acesta, ANAF a anunțat că depunerea electroni-

că nu va fi împiedicată dacă acel cod nu există. Dar aceasta este o măsură provizorie, urmând ca pe viitor contribuabilii să nu mai poată depune Formularul 207 dacă nerezidenții nu au cod de identificare fiscală în România.

Ce riscă nerezidenții? O dublă impozitare, atât în România, cât și în statul de rezidență pentru veniturile obținute din România, deoarece practica recentă a autorității fiscale române este aceea de a nu elibera nerezidentului certificatul de atestare a impozitului plătit în România, decât dacă acesta este înregistrat fiscal în România. Fără certificat, nerezidentul va fi impozitat și în statul său de rezidență pentru același venit, pentru care i s-a reținut impozit la sursă în România. Iată cum o prevedere aparent inofensivă poate afecta negativ relațiile de afaceri ale firmelor românești cu partenerii lor externi, care se văd nevoiți să se înregistreze fiscal în România, deși nu înțeleg scopul acestei înregistrări.

Astfel, asistăm la punerea în practică a unor măsuri fiscale al căror scop este incert, dar efectul cu siguranță este unul dăunător în timp și resurse, și asta la nivelul fiecărei părți: administrație fiscală și contribuabili. Firmele românești vor fi împovărate cu înregistrarea partenerilor de afaceri externi, iar autoritatea fiscală cu procesarea abundenței de înregistrări fiscale ale nerezidenților

pentru care singura justificare este aceea de identificare a contribuabilului în relația cu organul fiscal.

Dar cum a apărut această prevedere? Obligația de înregistrare a nerezidenților nu este o noutate. Ea este prevăzută de multă vreme în Codul de procedură fiscală care menționează că persoanele nerezidente subiecte într-un raport juridic fiscal, au obligația să se înregistreze fiscal în România în vederea atribuirii unui cod de identificare fiscală.

Numai prin excepție plătitorii de venit români pot solicita înregistrarea nerezidenților. Dar cu siguranță că în practică, din considerente legate de resurse, acces facil, cunoștințe fiscale, comunicare, etc. majoritatea nerezidenților vor fi înregistrați fiscal de către partenerii lor români, plătitori ai veniturilor.

Așadar, autoritatea fiscală a decis să readucă acest proces în prim-plan odată cu emiterea în format electronic a Declarației anuale privind reținerea la sursă. Deși vechiul formular pentru raportarea acelorași tipuri de venituri subiect de reținere la sursă conține în substanță aceleași date informative, noua Declarație 207 a „strecurat” o modificare esențială, prin eliminarea unei simple note de subsol. Această notă de subsol din vechiul formular spunea că, dacă nerezidentului nu i-a fost atribuit un cod de identificare fiscală în România, coloana denumită „Codul de ▶



identificare fiscală atribuit de autoritatea din România”, se poate completa cu datele de identificare din străinătate ale beneficiarului de venit. Acum acest lucru nu va mai fi posibil în formularul electronic, respectiva coloană va trebui completată numai cu un cod de identificare fiscală atribuit în România. Deocamdată, obligativitatea înregistrării în România a nerezidenților subiect de impozit cu reținere la sursă reprezintă o problemă numai pentru acei nerezidenți care doresc să obțină certificate de atestare a impozitului plătit în România. Dar, conform declarațiilor reprezentanților ANAF, acest lucru se va schimba, urmând ca în anul viitor, contribuabilii români să nu poată depune Declarația 207 dacă partenerii lor externi cuprinși în

contextul declarației nu vor fi înregistrati fiscal în România. Astfel, înregistrarea fiscală a nerezidenților va deveni și problema plătitorilor români.

Rezultă de aici că fiecare contribuabil român plătitor de venituri către parteneri străini trebuie să analizeze plățile externe pentru a determina necesitatea înregistrării nerezidenților și să înceapă demersurile de informare și de înregistrare a acestora, în măsura în care acest lucru este agreeat între părți. Sunt nenumărate discuții și interpretări, atât în ceea ce privește necesitatea înregistrării nerezidenților (spre exemplu, de ce ar exista necesitatea înregistrării pentru veniturile scutite de impozit), cât și în ceea ce privește

documentația necesară obținerii codului de identificare fiscală (care este nivelul de detaliu solicitat de autoritatea fiscală pentru a demonstra raportul dintre beneficiar și plătitorul de venit). Sperăm ca autoritatea fiscală să vină în întâmpinarea contribuabililor prin clarificarea tuturor acestor întrebări și să ofere suportul necesar în acest demers. Un prim pas a fost făcut, prin sesiunile de consultanță online organizate de ANAF pe această temă și mai ales prin renunțarea pentru moment la obligativitatea înregistrării nerezidenților în vederea depunerii formularului 207. Privim cu speranță spre viitor, dar în același timp ne pregătim pentru a trece prin furcile caudine ale birocrăției românești. ■

Aranjamente hibride care determină dubla neimpozitare din prisma prețurilor de transfer

Abstract: Realitatea economică de astăzi arată o creștere a numărului de tranzacții complexe, aflate la granița dintre produse și servicii, o componentă importantă fiind reprezentată de cunoștințe, experiență și know-how. Adicional acestora, se poate observa și o creștere a numărului de tranzacții referitoare la serviciile financiare la nivelul societăților multinaționale.

Din punct de vedere comercial, globalizarea prezintă o oportunitate pentru companiile multinaționale, deoarece tot mai multe piețe emergente sunt penetrate și, astfel, tehnologia și inovarea sunt răspândite în întreaga lume.

Din punct de vedere fiscal, multitudinea de tranzacții internaționale dă naștere unor provocări pentru a stabili dacă fiecare stat primește nivelul corect al profiturilor impozabile ca urmare a derulării unor astfel de tranzacții.

Cuvinte cheie: dubla neimpozitare, dobânzi, dividende, capital, instrumente financiare hibride.

Teodora **ALECU** - Director, Tax, Transfer Pricing, KPMG in Romania
Andreea **SILVAS** - Tax Consultant, Transfer Pricing, KPMG in Romania

In ultimii ani, preocuparea OECD a fost aceea de a lansa principii de impozitare internațională care să conducă la evitarea unei duble impunerii. A impozita un venit și într-o țară și în alta, este complet neeconomic pentru grupul a cărui tranzacție devine astfel impozitată și contravine principiului echității.

După doi ani de muncă, 15 acțiuni au fost emise de către țările OCDE și G20 care abordează erodarea bazei de impozitare și mutarea profiturilor (planul BEPS). Principala dorință a fiecărui stat este de a se asigura că o valoare justă de impozit pe profit este plătită în respectiva țară, ca urmare a diferitelor tranzacții internaționale derulate.

Odată cu elaborarea Acțiunilor BEPS de către OECD și țările G8, OECD lansează o mare preocupare și pentru cazurile de evitare a dublei neimpozitări. În acest sens, acțiunea 2 a planului BEPS privind neutralizarea efectelor aranjamentelor hibride se concentrează pe cazuri în care tranzacțiile internaționale determină, de exemplu, o deducere într-un stat, acolo unde intervine cheltuiala, și o neimpozitare în celălalt stat, acolo unde se înregistrează venitul corespondent.

Mecanismul sugerat de OECD ar fi acela ca un contribuabil să verifice regimul de impunere din statul primitor de venit și, dacă va constata neimpozitarea acestuia, să nu deducă respectiva cheltuială înregistrată în contabilitatea sa. Regula pare simplă de pus pe hârtie, dar este extrem de greu de implementat. Legislația fiscală domestică din fiecare stat implicat în tranzacție ar trebui analizată și cunoscută de reprezentanții societăților care derulează tranzacțiile.

Recomandarea de mai sus se aplică, în principiu, tranzacțiilor care sunt tratate într-o legislație domestică drept infuzie de capital, iar conform altor legislații sunt clasificate drept finanțări purtătoare de dobândă. La bază este o diferență de clasificare a aceleiași operațiuni, ceea ce determină tratamente fiscale diferite. O astfel de diferență poate apărea chiar și cu privire la valoarea atribuită respectivei tranzacții. Este un concept similar cu ceea ce există la noi în Codul Fiscal denumit „valoarea fiscală” a unui activ. În diferite legislații fiscale, nevoia de a reevalua sau de a atribui o valoare de piață unui activ, unei tranzacții, poate diferi, ceea

ce ar conduce la baze diferite din punct de vedere fiscal.

Reclasificări pot apărea și ca urmare a variațiilor circumstanțelor economice în timp. Noile condiții economice pot conduce, de exemplu, la renunțarea la finanțări în varianta lor standard și la apelarea la infuzii de capital.

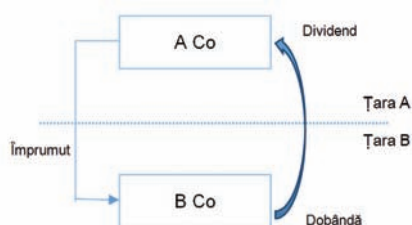
Să considerăm drept exemplu, o societatea A (rezidentă în țara A), care deține în proporție de 100% societatea B (rezidentă în țara B) și care acordă acesteia un împrumut purtător de dobândă.

În contextul tratamentelor diferite, împrumutul poate fi tratat ca un instrument de datorie conform legislației din țara B, și ca un instrument de capital, în conformitate cu legislația din țara A. În această situație, plățile de dobândă aferente împrumutului sunt tratate drept cheltuială deductibilă în conformitate cu legislația din țara B, în timp ce, în țara A, societatea A poate trata sumele plătite de societatea B cu titlu de dobândă drept dividende, generând astfel, venituri neimpozabile la nivelul societății A. O astfel de situație conduce la deducerea ►



unor cheltuieli fără a avea în contrapartidă un venit impozabil.

Într-un astfel de caz, societatea B ar trebui să identifice faptul că este o situație de dublă neimpozitare și să nu deducă respectiva cheltuială cu dobânda. Aceasta este practic recomandarea Acțiunii BEPS 2, iar efectul pe care și-l propune această acțiune este acela de a evita cazurile de dublă neimpozitare.



În ceea ce privește principiile prețurilor de transfer, devine importantă și valoarea atribuită în fiecare jurisdicție respectivei operațiuni. Astfel, simpla depășire a valorii de piață a unei dobânzi poate conduce la interpretări în sensul reclasificării respectivelor diferențe. Ca și principiu general, o baza de impunere stabilită în concordanță cu principiile prețurilor de transfer reprezintă ea însăși o baza de impozitare rezonabilă. În cadrul tranzacțiilor financiare complexe devine însă dificil de stabilit nivelul de piață al prețurilor aferente, cu atât mai mult în situația în care aceeași tranzacție capătă natură diferită în urma interpretării variate a legislației fiscale din mai multe jurisdicții.

Concluzie

Toate aceste analize conduc la o îngreunare a deciziilor managementului local cu privire la regimul de impozitare care ar

trebui aplicat unei tranzacții transfrontaliere. O decizie eronată, bazată pe o interpretare a legislației fiscale alta decât cea urmată de autoritățile fiscale din respectiva țară, conduce la ajustări fiscale care pot fi semnificative. În plus, față de ajustările fiscale propriu-zise, există și riscul reputațional. Contribuabilii încearcă să plătească impozite și taxe conform legii, însă nu de puține ori, lipsa unor informații poate duce la interpretări diferite și astfel la ajustări fiscale făcute de autorități. În cazul de față, este necesară o cunoaștere amănunțită a legislației fiscale din țara primitorului de venit. Legislația internațională este cunoscută de profesioniști la nivel de principiu, însă fiecare jurisdicție are și reguli specifice detaliate, mai greu accesibile nerezidenților, fapt ce îngreunează luarea deciziei cu privire la alegerea tratamentului fiscal al unei operațiuni internaționale. ■

Livrarea intracomunitară urmată de export

IMPLICAȚIILE FISCALE LA NIVEL DE TVA ÎN FUNCȚIE DE LOCUL EXPORTULUI

Abstract: În practica de zi cu zi, nu puține sunt situațiile în care firme din România, înregistrate în scopuri de TVA, efectuează livrarea unor bunuri către firme din spațiul comunitar, de asemenea înregistrate în scopuri de TVA în țările lor de rezidență fiscală. Ulterior, acestea din urmă efectuează o operațiune de export, către firme beneficiare din afara spațiului comunitar. În cele ce urmează, analizând în mod corelativ condițiile de livrare dintre cele două firme comunitare și locul din care se efectuează exportul în afara spațiului comunitar, vom încerca să vedem care sunt implicațiile fiscale la nivel de TVA.

Cuvinte cheie: export, livrări intracomunitare, bunuri, scutire, operațiune de export.

| dr. Dragoș **PĂTROI** - consultant fiscal

In România, livrările intracomunitare de bunuri sau exporturile de bunuri (efectuate de titularii operațiunilor de livrare intracomunitară sau titularii operațiunilor de export) se califică – din punct de vedere fiscal – în categoria operațiunilor scutite de TVA cu drept de deducere, prin raportare însă la respectarea cerințelor formale și a criteriilor de fond, așa cum acestea se regăsesc enumerate în cuprinsul art. 294 alin. (1) lit. a) și b) și ale art. 294 alin. (2) lit. a) – d) din Codul fiscal.

Prevederile de mai sus trebuie însă analizate în mod corelativ și cu reglementările de la art. 275 alin. (1) lit. a) cod fiscal și a normelor metodologice date în aplicarea acestuia. Astfel, în funcție de locul din care are loc livrarea efectivă și de căreia dintre societăți îi revine sarcina transportului, putem încadra operațiunea ca fiind scutită sau nu de taxă.

În esență, **acordarea scutirii de TVA** – fără a avea efect fiscal în anularea dreptului de deducere la nivelul taxei – **presupune, ca și criteriu de fond, operațiunea de transport a bunurilor în afara teritoriului național**, respectiv fie într-un alt stat membru, fie în afara Comunității. **Raportat la nivelul cerințelor formale**, condițiile justificative în acest sens se regăsesc **sintetizate în**

cuprinsul normelor date în aplicarea art. 294 din Codul fiscal și regăsite ca atare la pct. 65 din H.G. nr. 01/2016, prin care se face trimitere la documentele prevăzute de instrucțiuni aprobate prin O.M.F.P. nr. 103 / 2016.

Pentru exemplificare, în prima situație, să presupunem că o firmă din Constanța livrează bunurile către o firmă din Madrid – desigur, ambele firme fiind înregistrate în scopuri de TVA în țările lor de rezidență fiscală – bunurile respective fiind transportate și puse la dispoziția firmei din Madrid **în portul Varna din Bulgaria, de unde aceasta efectuează operațiunea de export** către un beneficiar din Chile. Practic, prin îndeplinirea cumulativă a condițiilor privind transportul bunurilor din România într-un alt stat membru (în speță, Bulgaria) și privind faptul că beneficiarul din Madrid comunică societății furnizoare din Constanța un cod valid de TVA, ne aflăm în circumstanțele reglementate de art. 294 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Condițiile justificative pentru acordarea scutirii de TVA sunt enumerate în cuprinsul O.M.F.P. nr. 103/2016, privind aprobarea instrucțiunilor de scutire de TVA pentru livrări intracomunitare și exporturi, iar

societatea din România – în scopul justificării operațiunii ca fiind scutită de TVA cu drept de deducere – trebuie să dețină următoarele documente:

- factură corect întocmită, pe care va fi menționat codul de TVA al societății din statul membru și o trimitere la temeiul normativ din Codul fiscal sau din directiva TVA, ce menționează scutirea de TVA;
- documentul care atestă transportul efectiv al bunurilor din România în celălalt stat membru (respectiv, Bulgaria);
- documentele justificative privind tranzacția, cum ar fi contract, comandă, order, asigurări internaționale etc., acestea având scopul stabilirii valorii livrării și a responsabilităților privind condițiile de livrare.

În contextul analizei, nu lipsite de importanță sunt și reglementările de la art. 4 din O.M.F.P. nr. 103/2016, conform cărora prezentarea documentelor pentru justificarea scutirii de taxă se poate face în termen de maximum 90 de zile calendaristice de la data la care a intervenit faptul generator de taxă pentru operațiunea în cauză. Practic, societatea din România efectuează o livrare intracomunitară de bunuri scutită de TVA, care se declară la rândul 1 din decontul de TVA formular 300, respectiv în ►



declarația recapitulativă 390 privind achizițiile și livrările intracomunitare.

Apreciem că raționamentul fiscal nu suferă modificări nici în situația în care bunurile sunt puse la dispoziția beneficiarului din Madrid în Constanța și, ulterior, sunt transportate de acesta în portul din Varna – sau, evident, în oricare alt port de pe teritoriul Uniunii Europene – de unde se efectuează exportul către beneficiarul din Chile.

Pentru exemplificare, în cea de a doua situație, să presupunem că firma din Constanța livrează bunurile către firma din Madrid, iar bunurile respective sunt transportate și puse la dispoziția firmei din Madrid în portul

din Constanța, de unde aceasta efectuează operațiunea de export către beneficiarul din Chile.

În această situație, ne aflăm în circumstanțele îndeplinirii cumulative a tuturor celor 4 condiții regăsite în cuprinsul art. 268 alin. (1) cod fiscal, iar **societatea din Constanța va factura către beneficiarul din Madrid cu cota de TVA din România, aplicabilă tipului de bunuri vândute, iar – ulterior –**

operațiunea de export direct de pe teritoriul României revine în sarcina firmei spaniole. Consecința achiziției unor bunuri cu TVA de la o firmă furnizoare din România, urmată de un export al acestor bunuri în afara

teritoriului comunitar, **implică obligația persoanei juridice din statul membru Spania să se înregistreze în scopuri de TVA în România înainte de efectuarea achiziției, prin raportare la prevederile art. 316 alin. (4) din Codul fiscal.**

În mod evident, **operațiunea de export** către beneficiarul din Chile rămâne în sfera operațiunilor scutite cu drept de deducere – în condițiile și circumstanțele descrise anterior – dar operațiunea în sine **nu este efectuată de firma din Constanța, ci de cea din Madrid, ca titular al operației de export consemnată ca atare în declarația vamală de export.** ■

Regulile antiabuz - un instrument eficient împotriva optimizărilor fiscale în România?

Abstract: Regulile antiabuz au ca punct de pornire substanța economică a tranzacțiilor și sunt destinate, în principiu, să asigure un mecanism care să dea dreptul autorităților fiscale să stabilească impozite în cazul unor tranzacții desfășurate cu scopul principal de a evita plata impozitelor.

Care este însă abordarea României în ceea ce privește abuzul în materie fiscală și cât de eficiente sunt aceste prevederi în combaterea schemelor de „optimizare” și planificare fiscală realizate de contribuabili? În ce măsură reflectă legislația internă tendințele internaționale de rafinare a reglementărilor antiabuz și dispozițiile existente deja la nivelul Uniunii Europene? Acestea sunt întrebările al căror răspuns îl vom căuta în cele ce urmează.

Cuvinte cheie: antiabuz, evitare, substanță economică, planificare fiscală, optimizare.

Roxana **GHIGEA** - Manager, KPMG
Elena **MALOȘ** - Tax consultant, KPMG

Care este rolul regulilor generale antiabuz în materie fiscală?

În condițiile actuale ale unei piețe globale competitive și dominate de incertitudine, atât companiile, cât și guvernele încearcă să își extindă afacerile și să își crească veniturile. În timp ce guvernele urmăresc să își crească încasările la buget printr-o fiscalitate din ce în ce mai complexă, contribuabilii vizează reducerea pe cât posibil a costurilor, inclusiv a sarcinii fiscale, în scopul maximizării valorii societății și creșterii competitivității. Devine foarte complicat, dacă nu chiar imposibil, de acoperit prin reguli antiabuz specifice, toată tipologia de tranzacții derulate de companii în vederea „optimizării” fiscale, statele apelând la implementarea unor reguli generale care să le permită contestarea oricărei tranzacții pe care autoritățile fiscale o consideră abuzivă.

Scopul regulilor generale antiabuz este acela de a oferi organelor fiscale o armă în lupta împotriva practicilor fiscale abuzive adoptate de contribuabili, practici care sunt în conformitate cu prevederile legale în vigoare, dar, în fapt, subminează intenția legiuitorului. Invocarea unor reguli generale antiabuz

permite autorităților să anuleze un beneficiu fiscal sau să stabilească sarcina fiscală a contribuabilului altfel decât ar fi reieșit în mod artificial din utilizarea de către acesta a unei practice abuzive.

Reguli antiabuz există în legislația internațională de mulți ani. Mai multe jurisdicții (printre care Irlanda, Marea Britanie, Olanda, Franța și Germania) au implementat în legislația lor internă reguli generale antiabuz, eforturile fiind concentrate, în prezent, mai degrabă spre rafinarea prevederilor existente. Datorită globalizării economice, la nivel internațional, autoritățile au considerat că ar fi nevoie de un efort comun pentru adoptarea unor reguli unitare de combatere a planificărilor fiscale abuzive, cu scopul de a reduce impactul negativ al acestor „optimizări” asupra bugetelor statelor implicate.

Reguli generale antiabuz în Codul Fiscal. Ce se întâmplă cu optimizările fiscale?

Principiul prevalenței economicului asupra juridicului în interpretarea situațiilor de fapt fiscale a fost introdus încă de la prima versiune a Codului Fiscal din 2004, iar începând cu 2013 s-a menționat și în contextul neaplicării

prevederilor convențiilor de evitare a dublei impuneri și noțiunea de tranzacții artificiale. Forma actuală a articolului 11 al Legii nr. 227/2015 ce cuprinde „Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal” reprezintă o versiune elaborată a unei reguli generale antiabuz, comparativ cu versiunile anterioare. Paragraful (1) al articolului menționat prevede că „la stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.” Prevederile legale sus menționate pun așadar la dispoziția inspectorilor fiscali **două modalități de acțiune împotriva practicilor abuzive (cu condiția ca acestea să fie probate):**

- Reîncadrarea formei unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia, și
- Neluarea în considerare a unei tranzacții fără scop economic, ajustând efectele fiscale¹ ale acesteia.

Prima situație ar putea fi, de exemplu, aceea a recalificării unei plăți de servicii către un ►

1. „Ajustarea efectelor fiscale” este o sintagmă încă nerespectată în practică de autoritățile fiscale. De exemplu, atunci când autoritățile fiscale recalifică o activitate desfășurată de un PFA în activitate dependentă și stabilesc contribuții suplimentare de plată, nu țin cont de plățile de impozit pe venit făcute deja de PFA sau CASS plătite de acesta, cu toate că există drepturi ale contribuabilului impuse de art. 171 din noul Cod de Procedură Fiscală, care prevede că „obligațiile fiscale stabilite de organul fiscal central ca urmare a reconsiderării unei tranzacții, potrivit legii, se regularizează cu obligațiile fiscale declarate/plătite de contribuabil/plătitor aferente respectivei tranzacții, în acest caz, sumele achitate în contul obligațiilor fiscale declarate/plătite de contribuabil/plătitor se consideră a reprezenta plăți anticipate în contul obligațiilor fiscale stabilite ca urmare a reconsiderării.”

nerezident din Luxemburg în plată de redevențe, în timp ce, a doua ar putea viza structurile complexe în care sunt interpus mai multe companii vehicul situate în jurisdicții alese astfel încât distribuirea de dividende sau dobânzi să se facă fără impozitare sau cu un regim de impozitare minim.

Instrumentul practic pentru aplicarea regulii generale antiabuz este furnizat prin intermediul normelor metodologice, după cum urmează: „*pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal*”. Pornind de la primul exemplu dat mai sus, ajustarea efectelor fiscale în cazul recalificării plății de servicii în plată de redevențe către nerezidentul din Luxemburg ar consta în principiu în obligativitatea taxării venitului din redevențe obținut de nerezidentul din Luxemburg cu 10% impozit cu reținere la sursă în România (bineînțeles, pe baza certificatului de rezidență fiscală a nerezidentului, valabil la momentul plății redevenței).

Este important de precizat că optimizările fiscale au fost, sunt și vor fi un subiect deosebit de important pentru companii, pe baza rezultatelor acestor optimizări fiscale bazându-se o parte importantă a strategiilor de afaceri. Totuși, în acest context trebuie mereu avut în vedere conceptul care este în prim plan în această perioadă: substanța economică. Astfel, trebuie ținut cont de distincția dintre optimizare fiscală bazată pe tranzacții cu substanță economică și „optimizare” fiscală ce rezultă din tranzacții formale/ artificiale, ce au ca unic sau principal scop diminuarea sau eliminarea impozitării și în consecință în atenția autorităților, atât fiscale, cât și penale atunci când se depășește limita dintre practică fiscală agresivă și evaziune fiscală.

Aceste aspecte sunt vizate, în fapt, de regula referitoare la neluarea în considerare de către organele fiscale a unei tranzacții fără scop economic, reprezentând în accepțiunea normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal: „*orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă*”.

Concentrându-ne pe cel de-al doilea exemplu furnizat mai sus, o „schemă” în vizorul regulilor antiabuz ar putea consta în construirea unei structuri complexe de deținere **cu singurul scop** sau având ca motiv principal obținerea unui avantaj fiscal, cum ar fi aplicarea unei rețele de convenții de evitare a dublei impunerii conducând la neimpozitarea dividendelor pe lanț până la beneficiarul final. Desigur, simpla utilizare a unei

structuri complexe de deținere nu reprezintă automat un abuz la lege, chiar dacă aduce cu sine reducerea sau eliminarea impozitelor cu reținere la sursă. Aplicabilitatea regulilor antiabuz s-ar justifica numai în ipoteza în care structura este artificială, fără „substanță economică”.

Considerații privind probarea abuzului în materie fiscală. Cât de pregătită este legislația fiscală din România pentru regulile antiabuz?

Este de reținut faptul că, regula generală antiabuz nu operează din oficiu, autoritățile fiscale fiind acelea care trebuie să procedeze la o analiză prealabilă care să fundamenteze aplicarea acesteia. Chiar articolul 11 al Codului Fiscal aduce precizări suplimentare în acest sens, stabilind proba în sarcina inspectorilor fiscali: „*Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.*”

Deși paragraful 13 al articolului 11 face referire la o procedură de aplicare a regulii antiabuz ce urmează să fie adoptată prin Ordin ANAF, până la acest moment nu au fost publicate clarificări suplimentare cu privire la modalitatea concretă în care autoritățile fiscale pot proba o practică abuzivă, în care trebuie să informeze contribuabilul cu privire la aplicarea regulii antiabuz, și înainte de toate în ce constă concret conceptul de „substanță economică” avut în vedere în stabilirea însăși existenței abuzului. Cu toate că există grupuri de lucru pentru elaborarea acestei proceduri care discută deja pe baza unei variante intermediare a acestei proceduri (cu prevederi referitoare la criterii de recunoaștere a unei tranzacții fără scop economic, procedura de notificare a contribuabilului, tratamentul fiscal aferent neluării în considerare sau reîncadrării formei unei tranzacții de către autoritățile fiscale, etc.), din păcate, nu putem estima o dată la care se va emite o variantă definitivă de către ANAF. Între timp, contribuabilii se pot consola cu gândul că absența clarificărilor nu îi mai dezavantajează total având în vedere că noul Cod de Procedură Fiscală a legiferat obligativitatea aplicării principului „in dubio contra fiscum”, or situația de față (absența clarificărilor modului de aplicare a legii) ar putea fi văzută de instanțe ca o situație de dubiu.

În exemplul oferit anterior cu privire la recalificarea unui serviciu în redevență inspectorii

fiscali au la îndemână indicii cu privire la modul în care pot încadra o tranzacție drept serviciu sau redevență, pe baza definiției redevenței din Codul Fiscal. Totuși, analiza unei structuri de deținere a unei companii din perspectiva existenței sau inexistenței scopului economic necesită operarea cu noțiuni insuficient sau deloc abordate în legislația internă existentă precum „substanța economică” sau termeni definiți doar în legătură cu anumite tipuri de venituri: termenul de „beneficiar efectiv” este definit în Codul Fiscal doar în legătură cu veniturile din economii.

Dacă în ceea ce privește conceptul de „beneficiar efectiv” referitor la structurile de deținere se poate face referire la precizările aduse în Comentariile OECD cu privire la Modelul Convențiilor de evitare a dublei impunerii, nu există însă reglementări clare care să pună la dispoziția autorităților fiscale criterii obiective în a analiza substanța economică a tranzacțiilor. În lipsa unor proceduri sau norme, în cadrul unei inspecții fiscale, o tranzacție ar putea fi considerată a avea sau nu substanță sau a fi sau nu agresivă din punct de vedere fiscal doar prin prisma a ceea ce consideră inspectorii fiscali a fi tranzacții/structuri fiscale agresive.

Chiar și în contextul actual al unei cooperări în creștere între autoritățile fiscale din diverse state și al unui schimb de informații extensiv, sarcina organelor fiscale de a combate structurile artificiale numai prin prisma regulilor generale antiabuz din Codul Fiscal este destul de dificilă, impunând trei pași distincți:

- Identificarea și cuantificarea beneficiului fiscal;
- Identificarea cauzalității dintre „schema” utilizată de contribuabil și beneficiul fiscal rezultat;
- Contestarea existenței scopului economic / substanței economice a tranzacției.

Lipsa prevederilor legislative specifice creează, în prezent, anomalii ce necesită o atenție deosebită atât din partea contribuabilului, care se poate găsi în situația de a-i fi contestate tranzacțiile, dar și din partea autorităților fiscale, cărora le revine, conform legislației naționale, obligația demonstrării substanței economice. Se poate considera așadar că legiuitorul, în loc să creeze un cadru economic stabil, în care contribuabilul să fie taxat în mod just pentru tranzacțiile efectuate, lasă loc mai degrabă pentru abuz la adresa contribuabilului (de exemplu, cazurile în care inspectorii fiscali refuză deductibilitatea cheltuielilor cu serviciile de administrare și conducere de care a beneficiat o companie din România de la o companie din grup motivându-se din principiu că firma



din România suportă aceste servicii doar datorită apartenenței la grup, fără să se ia în considerare natura adevărată a serviciilor și beneficiul direct al firmei din România). În acest caz sunt relevante prevederile punctului 5 (13) din normele metodologice de aplicare ale articolului 11 din Cod Fiscal: „(13) În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele:

- a) între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă;
- b) serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.”

Așa cum se observă, aceste reguli există în legislație (preluate din ghidul OECD privind prețurile de transfer) însă fără exemplificări concrete, iar autoritățile fiscale le interpretează mult mai restrictiv decât este cazul. De exemplu, s-a ajuns ca refacturările de implementare și mentenanța de SAP sau orice alt sistem ERP adoptat de toate entitățile grupului să fie negate la deducere pe motiv că grupul ar fi impus adoptarea sistemului ca parte a politicilor sale, ca să își poată exercita funcția de management proprie, problema beneficiilor entității locale fiind complet neglijată în discuție.

Se aplică regulile antiabuz doar tranzacțiilor transfrontaliere sau și tranzacțiilor derulate între societăți românești?

De remarcat faptul că paragraful 2 al articolului 11 din Codul Fiscal aduce o referință expresă la tranzacțiile transfrontaliere sau o serie de tranzacții transfrontaliere care sunt calificate ca fiind artificiale de organele fiscale și care nu vor face parte din domeniul de aplicare a convențiilor de evitare a dublei impunerii. Cu alte cuvinte, un eventual tratament fiscal mai favorabil prevăzut de convențiile de evitare a dublei impunerii încheiate de România nu se va putea aplica în situația în care inspectorii fiscali vor califica o tranzacție transfrontalieră drept artificială, așa cum este aceasta definită de lege: „prin tranzacții transfrontaliere artificiale se înțelege tranzacțiile transfrontaliere sau seriile de tranzacții transfrontaliere care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici econo-

mice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate. Tranzacțiile transfrontaliere sau seriile de tranzacții transfrontaliere sunt acele tranzacții efectuate între două sau mai multe persoane dintre care cel puțin una se află în afara României.”

Pentru exemplificare, în funcție de condițiile contractuale stabilite de părți și a situației de fapt concrete, un împrumut acordat de o companie societății-mamă dintr-o altă jurisdicție și compensat ulterior cu dividende distribuite ar putea fi calificat de inspectorii fiscali drept tranzacție transfrontalieră artificială, împiedicând eventuala aplicare a prevederilor mai favorabile ale convenției de evitare a dublei impunerii. Ca exemplu adițional, menționăm și cazul plăților pentru servicii de management și consultanță artificiale către un stat cu care România nu are încheiat un instrument juridic în baza căruia să se realizeze schimbul de informații. Asemenea plăți sunt subiectul unei cote majorate de impozitare de 50%, observându-se că, pe lângă neaplicarea convenției care ar putea scuti reținerea la sursă a 16% de către plătitorul de venit, avem și o cotă punitivă de 50%, special dedicată tranzacțiilor transfrontaliere artificiale.

În mod evident, prevederile specifice cu privire la tranzacțiile transfrontaliere artificiale nu au cum să fie aplicabile tranzacțiilor derulate între societăți din România, dar este cu certitudine aplicabilă regula generală antiabuz prevăzută la paragraful (1) al articolului 11 din Codul Fiscal. Spre exemplu, autoritățile fiscale ar putea invoca o practică fiscală ►

abuzivă în cazul achiziționării de acțiuni de către o companie din România într-o altă societate românească prin intermediul unui vehicul constituit doar pentru asigurarea deținerii minime de 10% în vederea aplicării scutirii de impozit pe dividende prevăzută de articolul 43 alin. (4) al Codului Fiscal.

Un alt exemplu care ar putea fi considerat ca o practică fiscală abuzivă este o structură de tip „debt-push down” în care se achiziționează o companie operațională cu ajutorul unei alte companii create special pentru acest scop și căreia i se alocă un împrumut pentru această achiziție, urmată de fuziunea dintre compania operațională și vehiculul de achiziție, rezultând că practic compania operațională să se autoplătească. Dacă costurile cu împrumutul și dobânzile sunt considerabil mai mari decât eventualele beneficii care au motivat fuziunea, chiar dacă fuziunea este bine fundamentată din punct de vedere economic, există posibilitatea ca autoritățile fiscale să considere o astfel de structură de debt-push down ca și abuzivă din punct de vedere fiscal.

Antiabuz – unde se află România?

La prima vedere, legislația internă a ținut pasul cu trendul internațional antiabuz: la nivel național au fost implementate concepte, precum substanță economică și tranzacții artificiale, dar fără să fie elaborate încă procedurile de implementare și de testare a acestor concepte. Este însă de așteptat ca legislația actuală să fie completată, cel puțin în contextul implementării până la 31 decembrie 2018 a prevederilor Directivei UE 2016/1164 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne, și aplicării acesteia începând cu 1 ianuarie 2020. În fundamentarea scopului unei astfel de norme la nivelul Uniunii Europene, se precizează faptul că „este important să se asigure că normele generale antiabuz se aplică pe plan național, în interiorul Uniunii și în raport cu țările terțe într-un mod uniform, astfel încât domeniul lor de aplicare și rezultatele aplicării în situațiile interne și transfrontaliere să nu difere”.

Câteva aspecte semnificative în legătură cu aplicarea normelor generale antiabuz sunt clarificate încă din preambulul Directivei:

- normele generale antiabuz din sistemele de impozitare au rolul de a combate practicile abuzive în acest domeniu care nu au fost încă reglementate prin dispoziții specifice, ele fiind menite să acopere lacunele existente fără a afecta aplicabilitatea normelor antiabuz specifice;
- **normele generale antiabuz ar trebui aplicate acordurilor care nu sunt autentice, în**

caz contrar, contribuabilul ar trebui să aibă dreptul să aleagă cea mai eficientă structură fiscală pentru activitățile sale comerciale;

- statele membre nu ar trebui împiedicate să aplice sancțiuni în cazurile în care norma generală antiabuz este aplicabilă.

Așa cum este conturată în cadrul articolului 6 al Directivei, norma generală antiabuz nu diferă semnificativ de prevederile existente în prezent în legislația românească: „*în scopul calculării obligațiilor fiscale ale societăților, statele membre nu iau în considerare un acord sau o serie de acorduri care, având în vedere toate faptele și circumstanțele relevante, nu sunt autentice, fiind întreprinse cu scopul principal sau cu unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului dreptului fiscal aplicabil. Un acord poate cuprinde mai multe etape sau părți*”. Ce separă însă un acord autentic de unul neautentic, afectat de regulile generale antiabuz? Răspunsul oferit de Directivă este relevant, chiar dacă nu foarte detaliat: **motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică**.

Interesant este faptul că formularea normei generale antiabuz menită să elimine eventualele discrepanțe între reglementările interne ale Statelor Membre a fost ajustată astfel încât să fie aliniată cu cea deja implementată ca urmare a modificării încă din 2015 a Directivei 2011/96/UE privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre. La momentul respectiv, includerea în Directiva 2011/96/UE a unei norme comune minime antiabuz s-a considerat foarte utilă pentru prevenirea utilizărilor necorespunzătoare a Directivei menționate și pentru asigurarea unei mai mari coerențe în ceea ce privește aplicarea acesteia în diferite state membre. Și de această dată, rolul introducerii unor asemenea reguli antiabuz a fost delimitat încă din preambul: „*aplicarea normelor antiabuz ar trebui să fie proporțională și să servească scopului specific de a combate un demers sau o serie de demersuri care nu sunt oneste, și anume care nu reflectă realitatea economică*”.

De semnalat că România s-a conformat și a implementat începând cu 1 ianuarie 2016 regulile antiabuz prevăzute în cadrul Directivei 2011/96/UE privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre, incluzându-le în cadrul paragrafului 6 al articolului 24 al Codului Fiscal privind Regimul fiscal al dividendelor primite din statele membre ale Uniunii Europene: „*prevederile prezentului articol nu se aplică unui demers sau unor serii de demersuri care, fiind întreprinse cu scopul principal sau cu unul dintre scopurile principale*

de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului prezentului articol, nu sunt oneste, având în vedere toate faptele și circumstanțele relevante. Un demers poate cuprinde mai multe etape sau părți. În înțelesul prezentului alineat, un demers sau o serie de demersuri sunt considerate ca nefiind oneste în măsura în care nu sunt întreprinse din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică.

Dispozițiile prezentului alineat se completează cu prevederile existente în legislația internă sau în acorduri, referitoare la prevenirea evaziunii fiscale, a fraudei fiscale sau a abuzurilor”.

În oglindă, legislația noastră fiscală are prevederi similare și pentru dividendele plătite în state membre ale Uniunii Europene, conform articolului 229 (2) din Codul Fiscal: „*prevederile alin. (1) lit. c) nu se aplică unui demers sau unor serii de demersuri care, fiind întreprinse cu scopul principal sau cu unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului prezentului articol, nu sunt oneste având în vedere toate faptele și circumstanțele relevante. Un demers poate cuprinde mai multe etape sau părți. În înțelesul prezentului alineat, un demers sau o serie de demersuri sunt considerate ca nefiind oneste în măsura în care nu sunt întreprinse din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică. Dispozițiile prezentului alineat se completează cu prevederile existente în legislația internă sau în acorduri referitoare la prevenirea evaziunii fiscale, a fraudei fiscale sau a abuzurilor*”.

Concluzie

Chiar dacă în legislația internă sunt incluse prevederi generale antiabuz care prevăd posibilitatea reclasificării unei tranzacții pentru a determina natura economică, substanța acelei tranzacții, nu se precizează cum se va determina în practică această substanță, iar lipsa unor reglementări specifice va determina o creștere a litigiilor fiscale în care se vor situa în tabere adverse autoritățile fiscale și contribuabilii. Devine așadar din ce în ce mai stringentă nevoia unor norme de urmărit în practică în astfel de situații, atât de autoritățile fiscale cât și de către contribuabili. În acest context, independent de faptul că legea impune ca autoritățile fiscale să demonstreze lipsa substanței economice, este de dorit o atitudine preventivă din partea contribuabilului, care trebuie să fie la curent cu modificările legislative referitoare la prevederile antiabuz, să-și planifice tranzacțiile din punct de vedere fiscal ținând cont de aceste prevederi și să-și documenteze din timp, în mod detaliat, tranzacțiile în care este implicat, pentru a ușura analiza și înțelegerea acestor tranzacții de către autoritățile fiscale. ■

Cazul Apple, o „aplicație” de prețuri de transfer (I)

ATENȚIE LA FUNCȚIUNI, RISCURI ȘI ... OAMENII SEMNIFICATIVI!

Abstract: „Comisia Europeană vs. Irlanda & Apple” este cazul extrem de transfer pricing al momentului, piatra de încercare a fiscalității intra-grup, la nivel european, dar și global. Dată fiind miza financiară extraordinară (13 miliarde de euro), Comisia ridică și miza politică – *modul în care se face alocarea profiturilor intra-grup trebuie văzut ca parte a mecanismului de funcționare a pieței unice europene*. Un avertisment clar pentru grupurile de companii privind scoaterea de la naftalină a principiului – *partajarea costurilor și a câștigurilor se face potrivit funcțiilor și riscurilor asumate*.

Cuvinte cheie: Apple, prețuri de transfer, valoare de piață, tranzacții, companie, comisie, profit, competitivitate.

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

Pe 20 martie, Comisia Europeană a făcut publică forma definitivă a deciziei prin care își justifică verdictul anunțat în august anul trecut – „*Apple a primit ajutoare fiscale preferențiale, ilegale prin prisma regulilor europene, și, în consecință, Irlanda trebuie să recupereze ajutoarele acordate pe o perioadă de 10 ani și estimate la 13 miliarde de euro*”. [1]
După cum se știe, încă de la sfârșitul anului trecut, autoritățile irlandeze și compania Apple au făcut (separat) apel, dar compania este nevoită să depună suma într-un cont special, până la soluționarea cazului. O soluționare care se anunță, de pe acum, foarte dificilă. Punând față în față argumente și contraargumente, pozițiile ambelor sunt departe de a fi... *fără riscuri*. Dar nu vom încerca în acest comentariu să privim cazul din această perspectivă a fisurilor tehnice. Am selectat alături chestiunile sensibile care sunt relevante chiar și pentru grupurile mici, dar cred că în acest moment stakeholderilor – contribuabili, consultanți, autorități – le este mult mai de folos să înțeleagă noul context în care sunt privite tranzacțiile intra-grup. De altfel, e și impropriu spus fisuri, atâta timp cât vorbim de o nouă abordare, post-BEPS: lucruri până mai ieri acceptate, care se încadrau perfect într-un cadru tehnic

fiscal național, astăzi nu mai sunt compatibile cu un cadru politic fiscal comunitar.

Precedentul belgian

Din cele 130 de pagini ale acestui dosar greu de urmărit, pagina 70 oferă cheia politică de interpretare: „*Articolul 107 (1) al Tratatului de funcționare a UE cere ca metodele de alocare a profitului să se facă după principiul valorii de piață (arm's length)*”.

Este practic aceeași interpretare pe care am întâlnit-o în cazul (derulat în paralel) – „Comisia vs. Luxemburg & Fiat” (79 de pagini, miză de sub 30 de milioane de euro) – [2].

„*Principiul valorii de piață este în mod necesar parte a evaluării pe care Comisia o face asupra măsurilor fiscale de care beneficiază un grup de companii (...). Astfel, pentru evitarea oricărei neînțelegeri, principiul valorii de piață pe care îl aplică Comisia în evaluarea ajutorului de stat nu este cel care derivă din Modelul Convenției Fiscale OECD, care nu este un instrument obligatoriu, ci este un principiu general care decurge din aplicarea articolului 107(1) al Tratatului de Funcționare a UE, obligatoriu pentru statele membre și de la care regulamentele fiscale naționale nu pot face rabat*”.

În ambele cazuri, specialiștii Comisiei se raportează la precedentul „Belgia & Forum vs. Comisia”, caz tranșat acum 10 ani de

Curtea Europeană de Justiție în favoarea Comisiei [3]: Belgia era obligată să retragă o schemă din 1983, prin care se acordau facilități fiscale așa numitelor centre de coordonare (societățile înființate de grupurile multinaționale pentru a furniza servicii în beneficiul exclusiv al membrilor grupului, de tipul finanțării investițiilor, gestiune informatică, cercetare etc.). Printre altele, schema prevedea și o metodă de calcul *cost plus* prin care se reducea substanțial profitul impozabil. „Prin neîncluderea costurilor cu personalul și cele financiare (în tranzacțiile cu afiliații), prețurile de transfer nu mai sunt asemănătoare (în text, *do not resemble*) celor care ar fi angajate în condiție de competiție liberă, ceea ce conferă un avantaj economic acestor centre” – conchide Curtea, amintind că acordurile fiscale nu pot eluda scopul art. 107 din Tratat, cel care stabilește că „sunt incompatibile cu piața internă ajutoarele acordate de state care denaturează/ amenință concurența prin favorizarea anumitor întreprinderi sau a producerii anumitor bunuri, în măsura în care acestea afectează schimburile comerciale dintre statele membre”.

Acesta este poate cel mai controversat punct din întreaga Biblie a pieței unice europene, un fel de *la limita evitării oricărui pericol* din ►

legislația rutieră. Cum spune și Irlanda în contestația la decizia de anul trecut, „*Comisia nu a explicat niciodată în mod clar în cursul anchetei, teoria sa privind ajutoarele de stat*”. Și probabil că nici nu o va face vreodată, dar asta nu înseamnă că nu și-a rafinat abordarea.

În final, ajungem tot la CCCTB

Aducând lupta pe terenul alocării profiturilor, Comisia arată că nu se mai rezumă la simpla *bărtaială* tehnică a comparării prețurilor de piață, în care apar discuțiile de rigoare *care metodă e mai potrivită*. Cu destulă dibăcie, face apel la un aspect deseori neglijat în analiza conformării la principiul valorii de piață – **funcțiunile realizate, activele utilizate și riscurile asumate de o parte a grupului în interiorul grupului**. Merge până la revitalizarea noțiunii de „*funcțiunile personalului semnificativ*” (*significant people functions*, noțiunea introdusă de OECD în Raport asupra atribuirii profiturilor, Profit Attribution Report, 2010).

Ce face Comisia este mai mult decât a făcut spre exemplu Parlamentul Britanic interogând Fiscul (HMRC) în legătură cu înțelegerea încheiată cu Google privind împărțirea profiturilor între piața britanică și sediul din Irlanda. „*Ceea ce este relevant aici nu este testul de sediu permanent, ci aplicarea regulilor de prețuri de transfer*”, spune HMRC, acceptând doar o *ajustare a prețurilor tranzacțiilor derulate între filiale* [4]. Dacă ar fi trebuit să răspundă și la întrebarea cu funcțiunile personalului semnificativ, lucrurile s-ar fi complicat... semnificativ.

Dar asta e deja o altă poveste care ține de pragmatismul înăscut la englezilor, dar și de o

distanțare față de proiectul politic al Bruxelles-ului. [5]

Apropo de acest proiect, cred că nu e deloc întâmplător recursul făcut de Bruxelles la problema alocării profiturilor, mai ales într-un caz cu o asemenea miză [6]. Această chestiune stă la baza noii filozofii fiscale Europene care, indiferent de viteze, va rezerva locul de pilot unui Ministeru de Finanțe al UE. Acesta nu doar că va avea un cuvânt de spus în acordurile fiscale încheiate la nivel național, dar va avea la dispoziție și o pârghie foarte eficientă de control – baza comună consolidată de impozitare (CCCTB). [7]

Ce înseamnă acesta pentru noi? Simplu și direct, înseamnă o trezire bruscă la realitate – s-au dus de mult anii în care am fi putut fi irlandezi/luxemburgezi/belgieni etc. și să susținem fiscal atragerea grupurilor internaționale mari, semnificative. De bază ne va rămâne la dispoziție o pârghie pe care sincer vorbind am și uitat că o avem la dispoziție – o nouă abordare administrativă a fiscalității, una în care competitivitatea să vină din modul în care Fiscul tratează nevoile și așteptările contribuabilului/ investitorului. [8] Dar oare cu ce... oameni semnificativi să vorbim pentru treaba asta?

Note:

1. Toate materialele privind cazul Apple (decizie, contestații, comunicate) se găsesc la adresa http://ec.europa.eu/competition/elojade/iseif/case_details.cfm?proc_code=3_SA_38373
2. Pe larg despre Cazul FIAT-LUX: Bruxelles-ul face lumină asupra noii fiscalități cor-

poratiste, pe <https://www.transferpricing.ro/vreau-sa-inteleg-preturile-de-transfer-studii-de-caz>

3. Decizia Curții poate fi găsită legată la cazul belgian, aici <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:62003CJ0182&from=EN>
4. Cazul Google sau o investigație pe tema remunerației, pe www.transferpricing.ro/vreau-sa-inteleg-preturile-de-transfer-studii-de-caz
5. Brexit-ul poate fi interpretat ca o confruntare pe tema alocării profiturilor, vezi articol pe www.transferpricing.ro/am-nevoie-de-transfer-pricing-services/media-center
6. Să nu uităm de avertismentul publicat de Trezoreria SUA și adresat Comisiei înaintea prezentării acuzațiilor în cazul Apple – „Europa mușcă, America scrășnește. WTF – e World Tax Fight”, articol pe www.transferpricing.ro/am-nevoie-de-transfer-pricing-services/media-center
7. Pe larg pe acest subiect în articolul Europa viitorului (apropiat), după un „scenariu” de transfer pricing: câștigul e potrivit funcțiunilor și riscurilor asumate!, pe www.transferpricing.ro/am-nevoie-de-transfer-pricing-services/media-center
8. Despre posibilitatea negocierilor de înțelegeri cu contribuabilii și alte recomandări de substanță propuse încă de anul trecut de FMI, puteți găsi detalii la www.transferpricing.ro/am-nevoie-de-transfer-pricing-services/media-center

Apple: Un caz de miliarde, cu lecții ...nenumărate!

1. Stabilește de la început cine și ce este!

Încă din anii 80, tânăra și impetuoasă Apple Inc. înregistrează în Irlanda două divizii, Apple Sales International („ASI”) și Apple Operations Europe („AOE”) care dețin drepturile de utilizare a proprietății intelectuale a companiei Apple pentru vânzarea și fabricarea produselor Apple în afara Americii de Nord și de Sud în cadrul unui „acord de partajare a costurilor” cu Apple Inc. Aceste cheltuieli sunt deduse din profiturile înregistrate de ASI și AOE în Irlanda în fiecare an. ASI este compania pe care sunt înregistrate toate vânzările și profiturile realizate de Apple în Europa. AOE este responsabilă de fabricarea anumitor linii de calculatoare pentru grupul Apple. Formal ele

sunt înregistrate în Irlanda (sub legislație irlandeză), dar nu sunt rezidente fiscale în Irlanda. La rândul lor, acestea au filiale irlandeze, care sunt și rezidente fiscale în Irlanda.

2. Fiecare cifră să aibă în spate o analiză! „Compania (Apple) este în mod clar angajată în transfer pricing. Filiala noastră din Irlanda raporta la 30 septembrie 1989 un profit net de 269 de milioane de dolari, la o cifră de afaceri de 751 de milioane. Nicio altă companie irlandeză listată pe bursă nu are o asemenea rată de profit. Profitul derivă din trei componente – tehnologie, marketing și producție. Doar ultimul este legat de filiala irlandeză. Suntem dispuși să stabilim un profit aferent filialei irlandeze, bazat pe un procent din costurile atribuite filialei” – din

întâlnirea dintre reprezentanții Apple și Fiscul irlandez, 30 noiembrie 1990. Inițial s-a avansat un mark-up de 30-40 milioane de dolari, reprezentând 46% din costuri atribuite filialei, dar ulterior, pe 3 ianuarie 1991, s-a convenit 65%. (Un mark-up de 100% se poate întâlni cel mai adesea în industria farmaceutică, dar, acesta nu e direct comparabil cu industria computerelor – se spunea atunci, la începutul anilor '90) În acel moment (și doar pe baza acestor cifre, fără o altă analiză, susține astăzi Comisia) a intrat în funcțiune acordul fiscal (decizia fiscală – tax ruling) între statul irlandez și ASI, respective AOE, acord care avea să fie reînnoit în 2007, cu noi cifre de partajare a costurilor.

3. Nu uita triada – funcții, active, riscuri!

Comisia pune la îndoială această separare a profiturilor pe care o consideră ca având doar scopuri fiscale, din moment ce ASI și AOE pare că nu au altă activitate economică în afară de filialele din Irlanda, iar licențele IP (proprietate intelectuală) sunt folosite exclusiv de aceste filiale. În plus, singurii angajați cu normă întreagă ai companiilor (full time employee – FTE) sunt pe statul filialelor din Irlanda.

Se arată că doar o mică parte din profit se impozitează în Irlanda, iar restul se repartizează unui sediu principal, care „nu era stabilit în nicio țară și nu avea niciun angajat sau birouri proprii”.

„Doar un mic procent din profiturile realizate de Apple Sales International au fost impozitate în Irlanda, iar restul nu au fost impozitate nicăieri”. De exemplu, în 2011 (conform statisticilor puse la dispoziție cu ocazia audierilor publice din Senatul american), Apple Sales International a

înregistrat profituri de 22 miliarde USD (circa 16 miliarde EUR), însă în conformitate cu dispozițiile deciziei fiscale numai aproximativ 50 de milioane EUR erau considerate ca fiind impozitabile în Irlanda. Prin urmare, ASI a plătit mai puțin de 10 milioane EUR sub formă de impozit pe profit în Irlanda în 2011. În anii următori, profiturile înregistrate ale Apple Sales International au continuat să crească, dar rata efectivă de impozitare a continuat să scadă ajungând la doar 0,005 % în 2014 (în 2003 era de 1%). De un regim fiscal asemănător a beneficiat și AOE. De partea celaltă, atât Apple, cât și Irlanda susțin că este incorectă atribuirea întregului profit filialelor din Irlanda, unde practic se înregistrează doar venit comercial (trading income), iar activitățile critice se desfășoară în afara Irlandei, unde se înregistrează veniturile aferente folosirii și exploatării drepturilor de IP. „Aceste

profituri nu pot face obiectul unei impozitări în Irlanda, ci, eventual, în Statele Unite”, arată Apple.

La obiecția Comisiei că activitatea acestuia sediu principal constă doar în ședințele consiliului director, Apple a transmis că „managementul și controlul ASI și AOE s-au manifestat nu doar în ședințele de consiliu, ci în nenumărate feluri”. În aceste condiții, Comisia a solicitat minutele ședințelor de Consiliu de la AOE (prima a avut loc 15 septembrie 1980, la Dublin), respective ASI (prima, în 5 aprilie 1990, la Dublin). Mai departe, Comisia își arată rezervele față de metodele de alocare a profiturilor. Dar despre cât de proprită este rata Berry pentru estimarea remunerației la valoare de piață, în cazul ASI, sau despre alocarea profitului pe baza cheltuielilor de exploatare comparativ cu costurile totale, în cazul AOE, vom vorbi în numărul viitor. ■

Funcțiunile îndeplinite de Apple și participanții internaționali (ASI și AOE, diviziile înregistrate în Irlanda), prin acordul de împărțire a costurilor (Cost sharing agreement-CSA)		
Funcțiuni	Apple	Participant internațional
Cercetare și dezvoltare aferent intangibilelor pentru care se împart costurile (cost shared intangibles- CSI)	X	X
Control calitate CSI	X	X
Prognost, planificare financiară, și analiză legată de activități de dezvoltare intangibile	X	
Management facilități R&D	X	X
Contractare afiliați și terți în relație cu activități de dezvoltare intangibile	X	X
Contract administrare în relație cu activități de dezvoltare intangibile	X	X
Selectarea, angajarea și supervizarea angajaților, contractorilor și subcontractorilor pentru realizarea activităților de dezvoltare intangibile	X	X
Înregistrare Proprietate Intelectuală și Apărare	X	
Dezvoltare piață	X	X

Sursa – date Apple prezentate Comisiei Europene

Notă – proprietatea intangibilă cuprinde toate tehnologiile, procedurile, procesele, design, invenții, descoperiri, know-how, patente, secrete comerciale, programe calculator etc. La acestea se adaugă intangibile de marketing (logo, imagini, goodwill și alte valori intangibile asociate mărcii etc.)

Riscuri asumate de Apple și Participanții internaționali (ASI și AOE), prin CSA		
Riscuri	Apple	Participant internațional
Risc dezvoltare producție	X	X
Risc de controlul calității și calitatea produsului	X	X
Risc de dezvoltare piață	X	X
Risc de piață	X	X
Risc politic	X	X
Risc de schimb valutar	X	X
Risc legal (product liability)	X	X
Risc legat de active (fixe/tangibile)	X	X
Risc schimbare cadru legislativ	X	X
Risc legat de protecția proprietății intelectuale	X	X
Risc privind dezvoltare brand și recunoaștere brand	X	X

Contabilitatea terenurilor și a amenajărilor de terenuri

TEORIE ȘI PRACTICĂ

Abstract: În cadrul imobilizărilor corporale, terenurile se diferențiază de celelalte imobilizări prin caracteristicile lor specifice. Prezentul articol își propune să prezinte câteva aspecte relevante referitoare la contabilitatea terenurilor și a amenajărilor de terenuri pentru operatorii economici cărora le sunt aplicabile *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*¹ aprobate prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare*.

Cuvinte cheie: terenuri, amenajări de terenuri, valoare de aport, cost de achiziție, valoare justă, subvenții guvernamentale, investiții imobiliare.

| Alexandrina Teodora **BORFOAIA**

În conformitate cu prevederile *reglementărilor contabile*, **imobilizările corporale** reprezintă **active** care îndeplinesc cumulativ două condiții, respectiv: sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; și sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an.

În cadrul **imobilizărilor corporale** sunt incluse: **terenuri** și construcții; instalații tehnice și mașini; alte instalații, utilaje și mobilier; investiții imobiliare; active corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale; active biologice productive; avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție.

Terenurile și clădirile sunt active separabile și sunt contabilizate separat, chiar atunci când sunt achiziționate împreună.

O creștere a valorii terenului pe care se află o clădire nu afectează determinarea valorii amortizabile a clădirii.

Contabilitatea terenurilor se ține pe două categorii: terenuri și amenajări de terenuri.

În contabilitatea analitică, terenurile pot fi evidențiate pe următoarele subcategorii: terenuri agricole, terenuri silvice, terenuri fără construcții, terenuri cu zăcămintele, terenuri cu construcții și altele.

La data intrării în entitate, bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate la **valoarea de intrare**, care se stabilește astfel:

- la cost de achiziție - pentru bunurile procurate cu titlu oneros;
- la cost de producție - pentru bunurile produse în entitate;
- la valoarea de aport, stabilită în urma evaluării - pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social;
- la valoarea justă - pentru bunurile obținute cu titlu gratuit sau constatate plus la inventariere.

Atunci când se utilizează valoarea de aport și, respectiv, valoarea justă, aceste valori se substituie costului de achiziție.

Vom prezenta în cele ce urmează câteva exemple practice ce ilustrează diferitele modalități de intrare în cadrul unei entități a terenurilor, respectiv: aport la capitalul social, achiziție, donație, subvenție pentru investiții.

Exemplul nr. 1

Societatea **EVENIMENTE FESTIVE** este o societate cu un capital social de 220.000 lei, format din 20.000 acțiuni, a 11 lei valoarea nominală a unei acțiuni. În exercițiul financiar N, societatea emite 4.000 acțiuni pentru remunerarea unui aport în

natură constând într-un **teren A** de 3.000 m² a cărui **valoare de aport** este de 48.000 lei. O acțiune este astfel evaluată la 48.000 lei/4.000 acțiuni = 12 lei/ acțiune.

Prima de aport se calculează ca diferență între valoarea bunurilor aportate și valoarea nominală a capitalului social cu care au fost remunerate aceste aporturi.

Valoarea primei de aport:

$48.000 \text{ lei} - 4.000 \text{ acțiuni} \times 11 \text{ lei/acțiune} = 4.000 \text{ lei}$.

În exercițiul financiar N+1, societatea primește o donație constând într-un **teren B** de 1.800 m² în vederea construirii unui cinematograful în aer liber, a cărui **valoare justă** stabilită de evaluator este de 39.000 lei. Înregistrări contabile, în lei:

Exercițiul financiar N

a) subscrierea acțiunilor la capitalul social:

456	=	%	48.000
"Decontări cu		1012	44.000
acționarii/asociații		"Capital subscris	
privind capitalul"		vărsat"	
		1043	4.000
		"Prime de aport"	

b) realizarea aportului în natură:

2111	=	456	48.000
"Terenuri"/		"Decontări cu	
Teren A		acționarii/asociații	
		privind capitalul"	



Precizăm că în situația creșterii capitalului social prin aporturi în natură se procedează direct la majorarea capitalului subscris vărsat (contul 1012 "Capital subscris vărsat"), deoarece nu se poate amâna eliberarea unei părți din valoarea activelor aportate. Totodată, creșterea de capital prin aport în natură nu ridică problema protecției vechilor acționari/asociați (așa cum este cazul creșterii capitalului social prin aporturi noi în numerar) deoarece acțiunile/părțile sociale noi emise au o valoare apropiată de valoarea matematică contabilă a titlului.

Exercițiul financiar N+1

c) înregistrarea donației primite:

2111	=	4753	39.000
„Terenuri”/Teren B		„Donații pentru investiții”	

Trebuie menționat că **terenurile nu se amortizează** deoarece se consideră că au o durată de viață nedeterminată, datorită proprietății lor de a se regenera.

Investițiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălților, iazurilor, terenurilor și pentru alte lucrări similare se recuperează pe calea amortizării, prin includerea în cheltuielile de exploatare într-o perioadă determinată de administratori sau persoanele care au obligația gestionării entității, pe baza duratelor de viață utilă ale acestora.

Exemplul nr. 2

Societatea Trenulețul Vesel achiziționează în data de 20 ianuarie N un teren de 12.000 m², în vederea amenajării unui parc de distracții destinat copiilor, la costul de achiziție de 650.000 lei. Pe parcursul lunilor februarie – iunie N, societatea efectuează lucrări de amenajare a terenului constând în împrejmuirea terenului, racordarea acestuia la sistemul de alimentare cu energie electrică, delimitarea aleilor și a terasamentelor pentru instalarea șinelor unui trenuleț electric de agrement care va efectua un traseu pe suprafața parcului. Cheltuielile ocazionate de aceste lucrări de investiții sunt în valoare de 330.000 lei și reprezintă consumuri de materii prime: 210.000 lei, materiale consumabile: 55.000 lei, manoperă: 45.000 lei, amortizare imobilizări corporale: 20.000 lei.

Amenajările de terenuri sunt date în folosință la 1 iulie N. Amenajările de terenuri efectuate se amortizează liniar pe o perioadă de 10 ani. Înregistrări contabile, în lei:

Exercițiul financiar N

20 ianuarie N

a) achiziția terenului:

2111	=	404	650.000
„Terenuri”		„Furnizori de imobilizări”	

Februarie – Iunie N

Reflectarea în contabilitate a consumurilor ocazionate de lucrările de investiții

pentru amenajarea terenului efectuate în regie proprie

b) înregistrarea în contabilitate a consumurilor, după natura lor:

601	=	301	210.000
„Cheltuieli cu materiile prime”		„Materii prime”	

602	=	302	55.000
„Cheltuieli cu materialele consumabile”		„Materiale consumabile”	

641	=	421	45.000
„Cheltuieli cu salariile personalului”		„Personal - salarii datorate”	

6811	=	281	20.000
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizări privind imobilizările corporale”	

c) închiderea conturilor de cheltuieli aferente perioadei februarie – iunie N:

121	=	%	330.000
„Profit sau pierdere”		601	210.000
		„Cheltuieli cu materiile prime”	
		602	55.000
		„Cheltuieli cu materialele consumabile”	
		641	45.000
		„Cheltuieli cu salariile personalului”	
		6811	20.000
		„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	

d) înregistrarea în contabilitate a imobilizărilor corporale în curs de execuție și a veniturilor aferente producției acestora efectuată în regie proprie, neterminată:

231	=	722	330.000
„Imobilizări corporale în curs de execuție”		„Venituri din producția de imobilizări corporale”	

e) închiderea contului de venituri 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale”:

722	=	121	330.000
„Venituri din producția de imobilizări corporale”		„Profit sau pierdere”	

1 iulie N

f) recepționarea și darea în folosință a amenajărilor de terenuri:

2112	=	231	330.000
„Amenajări de terenuri”		„Imobilizări corporale în curs de execuție”	

August N

g) înregistrarea cheltuielii lunare cu amortizarea lucrărilor de investiții pentru amenajarea terenului:

$330.000 \text{ lei} : (12 \text{ luni} \times 10 \text{ ani}) = 2.750 \text{ lei/lună}$

6811	=	2811	2.750
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea amenajărilor de terenuri”	

O imobilizare corporală trebuie prezentată în bilanț la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare.

În conturile 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”, respectiv 7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor” se evidențiază numai deprecierea aferentă imobilizărilor corporale a căror evidență este efectuată la cost și nu la valoare reevaluată.

În cazul exemplului prezentat mai sus, **valoarea imobilizărilor corporale care se prezintă în bilanțul aferent exercițiului financiar N** se determină astfel: valoarea terenului achiziționat la care se adaugă valoarea lucrărilor de investiții pentru amenajarea terenului, diminuată cu amortizarea acestora aferentă lunilor august – decembrie N.

Calculul matematic este următorul:

$650.000 \text{ lei} + (330.000 \text{ lei} - 2.750 \text{ lei} \times 5 \text{ luni}) = 650.000 \text{ lei} + 316.250 \text{ lei} = 966.250 \text{ lei}$

Prin urmare, valoarea imobilizărilor corporale din bilanț este de 966.250 lei.

În cazul terenurilor și clădirilor care au fost reevaluate ajustările de valoare se calculează

în fiecare exercițiu financiar pe baza valorii reevaluate a imobilizărilor respective.

În cazul în care se efectuează reevaluarea, în notele explicative trebuie prezentate următoarele informații:

- a) dacă a fost implicat un evaluator autorizat, potrivit legii;
- b) pentru fiecare categorie de imobilizări corporale reevaluată, valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută dacă activele ar fi fost înregistrate la cost istoric;
- c) surplusul din reevaluare, indicând modificarea aferentă perioadei.

Un teren poate intra într-o entitate și ca urmare a primirii unei subvenții guvernamentale.

Potrivit *reglementărilor contabile*, în categoria subvențiilor se cuprind **subvențiile aferente activelor și subvențiile aferente veniturilor**. Acestea pot fi primite de la: guvernul propriu-zis, agenții guvernamentale și alte instituții similare naționale și internaționale.

Subvențiile aferente activelor reprezintă subvenții pentru acordarea cărora principala condiție este ca entitatea beneficiară să cumpere, să construiască sau să achiziționeze active imobilizate.

O subvenție guvernamentală poate îmbrăca forma transferului unui activ nemonetar (de exemplu, o imobilizare corporală), caz în care subvenția și activul sunt contabilizate la valoarea justă.

Aceleași *reglementări* prevăd că **subvențiile legate de terenuri** pot impune, prin contractele încheiate, îndeplinirea anumitor obligații. În acest caz, subvențiile se recunosc drept venituri pe parcursul perioadelor în care sunt suportate costurile îndeplinirii respectivelor obligații. De exemplu, o subvenție pentru teren poate fi condiționată de construirea unei clădiri pe terenul respectiv. În acest caz, subvenția se recunoaște în contul de profit și pierdere pe parcursul duratei de viață a clădirii.

Subvențiile guvernamentale, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, nu trebuie recunoscute până când nu există suficientă siguranță că:

- a) entitatea va respecta condițiile impuse de acordarea lor; și
- b) subvențiile vor fi primite.

Subvențiile nu trebuie înregistrate direct în conturile de capital și rezerve deoarece acestea reprezintă sume acordate sub rezerva îndeplinirii anumitor condiții de către societate.

Subvențiile pentru active, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenții pentru investiții și se recunosc în bilanț ca venit

amânat (contul 475 „Subvenții pentru investiții”). Venitul amânat se înregistrează ca venit curent în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.

Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.

În cele mai multe situații, perioadele de-a lungul cărora o entitate recunoaște cheltuielile legate de o subvenție guvernamentală sunt ușor identificabile. Astfel, subvențiile acordate pentru acoperirea anumitor cheltuieli sunt recunoscute la venituri în aceeași perioadă ca și cheltuielile aferente. În mod similar, subvențiile legate de activele amortizabile sunt recunoscute, de regulă, în contul de profit și pierdere pe parcursul perioadelor și în proporția în care amortizarea acelor active este recunoscută.

În cazul terenurilor și clădirilor pentru care s-au primit subvenții și au făcut obiectul unei cedări parțiale, la scoaterea din evidență a acestora subvenția aferentă părții cedate se transferă la venituri, corespunzător valorii contabile a terenurilor, respectiv a clădirilor, scoase din evidență.

Restituirea unei subvenții referitoare la un activ se înregistrează prin reducerea soldului venitului amânat cu suma rambursabilă.

În măsura în care suma rambursată depășește venitul amânat sau dacă nu există un asemenea venit, surplusul, respectiv valoarea integrală restituită, se recunoaște imediat ca o cheltuială.

Exemplul nr. 3

Societatea URGENT are ca obiect principal de activitate oferirea spre închiriere de elicoptere pentru situații de urgență datorate unor fenomene naturale, precum și pentru activități de agrement destinate turiștilor. În cadrul unui program guvernamental de prevenire și combatere a efectelor calamităților naturale, în data de 12 ianuarie N Guvernul decide să acorde societății o subvenție constând într-un teren de 6.000 m². Condiția de acordare a subvenției este aceea că societatea trebuie să construiască pe teren, în termen de 12 luni de la acordării acesteia, un hangar pentru două elicoptere. Nu există nicio altă condiție asociată acordării subvenției.

Valoarea justă rezultată în urma evaluării terenului de către un evaluator independent este de 486.000 lei.

În perioada februarie – octombrie N, societatea construiește în regie proprie un hangar pentru două elicoptere pe care îl recepționează și îl dă în folosință la 25

octombrie N. Cheltuielile efectuate pentru construcția hangarului sunt de 1.125.000 lei și reprezintă consumuri de materii prime: 680.000 lei, materiale consumabile: 235.000 lei, manoperă: 150.000 lei, amortizare imobilizări corporale: 60.000 lei.

Durata de viață utilă a hangarului este de 30 ani.

În data de 1 august N+1 societatea vinde 1.500 m² din terenul primit drept subvenție la prețul de 135.000 lei.

Înregistrări contabile, în lei:

Exercițiul financiar N

12 ianuarie N

a) primirea subvenției:

2111	=	4751	486.000
"Terenuri"		"Subvenții guvernamentale pentru investiții"	

Februarie – Octombrie N

Reflectarea în contabilitate a consumurilor ocazionate de construirea hangarului efectuată în regie proprie

b) înregistrarea în contabilitate a consumurilor, după natura lor:

601	=	301	680.000
"Cheltuieli cu materiile prime"		"Materii prime"	

602	=	302	235.000
"Cheltuieli cu materialele consumabile"		"Materiale consumabile"	

641	=	421	150.000
"Cheltuieli cu salariile personalului"		"Personal - salarii datorate"	

6811	=	281	60.000
"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"		"Amortizări privind imobilizările corporale"	

c) închiderea conturilor de cheltuieli aferente perioadei februarie – octombrie N:

121	=	%	1.125.000
"Profit sau pierdere"		601	680.000
		"Cheltuieli cu materiile prime"	
		602	235.000
		"Cheltuieli cu materialele consumabile"	
		641	150.000
		"Cheltuieli cu salariile personalului"	
		6811	60.000
		"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	

d) înregistrarea în contabilitate a imobilizărilor corporale în curs de execuție și a veniturilor aferente producției acestora efectuată în regie proprie, neterminată:

231	=	722	1.125.000
"Imobilizări corporale în curs de execuție"		"Venituri din producția de imobilizări corporale"	

e) închiderea contului de venituri 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale”:

722	=	121	1.125.000
"Venituri din producția de imobilizări corporale"		"Profit sau pierdere"	

25 octombrie N

f) Recepționarea și darea în folosință a hangarului:

212	=	231	1.125.000
"Construcții"/hangar 3		"Imobilizări corporale în curs de execuție"	

Noiembrie N

g) înregistrarea cheltuielii lunare cu amortizarea hangarului:

$$1.125.000 \text{ lei} : (12 \text{ luni} \times 30 \text{ ani}) = 3.125 \text{ lei/lună}$$

6811	=	2812	3.125
"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"		"Amortizarea construcțiilor"	

h) trecerea pe venituri a subvenției pe perioada de viață utilă a hangarului:

$$486.000 \text{ lei} : (12 \text{ luni} \times 30 \text{ ani}) = 1.350 \text{ lei/lună}$$

4751	=	7584	1.350
"Subvenții guvernamentale pentru investiții"		"Venituri din subvenții pentru investiții"	

● **Valoarea imobilizărilor corporale care se prezintă în bilanțul aferent exercițiului financiar N** se determină astfel: valoarea terenului primit drept subvenție la care se adaugă valoarea hangarului diminuată cu amortizarea aferentă lunilor noiembrie-decembrie N.

Calculul matematic este următorul:

$$486.000 \text{ lei} + (1.125.000 \text{ lei} - 3.125 \text{ lei} \times 2 \text{ luni}) = 486.000 \text{ lei} + 1.118.750 \text{ lei} = 1.604.750 \text{ lei}$$

Prin urmare, valoarea imobilizărilor corporale din bilanț este de 1.604.750 lei.

● **Valoarea subvențiilor pentru investiții care se prezintă în bilanțul aferent exercițiului financiar N** reprezintă valoarea subvenției rămase la sfârșitul exercițiului

financiar N, calculată ca diferență între valoarea totală a subvenției primite și valoarea subvenției trecute pe venituri pe parcursul anului, respectiv 2 luni (noiembrie-decembrie N).

Calculul matematic este următorul:

$$486.000 \text{ lei} - 1.350 \text{ lei} \times 2 \text{ luni} = 483.300 \text{ lei}$$

Așadar, valoarea subvențiilor pentru investiții din bilanț este de 483.300 lei.

La nivelul **Contului de profit și pierdere**

aferent exercițiului financiar N, **subvențiile pentru investiții** reprezintă valoarea subvenției trecute pe venituri pe parcursul exercițiului financiar N, respectiv 2 luni (noiembrie-decembrie N), și este în sumă de 2.700 lei.

Calculul matematic este următorul:

$$1.350 \text{ lei} \times 2 \text{ luni} = 2.700 \text{ lei}$$

Ianuarie – Iulie N+1

Se înregistrează lunar în contabilitate amortizarea hangarului în valoare de 3.125 lei/lună. Înregistrarea contabilă este cea de la lit. g).

Se evidențiază lunar în contabilitate trecerea pe venituri a subvenției utilizate în valoare de 1.350 lei/lună. Înregistrarea contabilă este cea de la lit. h).

1 august N+1

● Valoarea contabilă a hangarului la 1 august N+1 este următoarea:

$$1.125.000 \text{ lei} - (3.125 \times 9 \text{ luni}) = 1.125.000 \text{ lei} - 28.125 \text{ lei} = 1.096.875 \text{ lei}$$

● Valoarea contabilă a terenului primit drept subvenție la 1 august N+1 este de 486.000 lei.

i) vânzarea celor 1.500 m² de teren primit drept subvenție și scoaterea acestuia din evidență:

Cei 1.500 m² de teren reprezintă 25% din terenul primit ca subvenție. Valoarea contabilă a acestuia este următoarea:

$$486.000 \text{ lei} \times 25\% = 121.500 \text{ lei}$$

461	=	758	135.000
"Debitori diverși"		"Alte venituri din exploatare"	

658	=	211	121.500
"Alte cheltuieli de exploatare"		"Terenuri"	

k) trecerea pe venituri a subvenției, cu valoarea contabilă a porțiunii de teren cedate:

4751	=	7584	121.500
„Subvenții guvernamentale pentru investiții”		„Venituri din subvenții pentru investiții”	

Remarcă: Începând cu luna august N+1, se va înregistra lunar amortizarea hangarului și se va trece pe venituri subvenția aferentă celor 4.500 m² de teren rămași în proprietatea societății.

Precizăm că în cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări corporale, sunt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării și alte cheltuieli legate de cedarea acesteia.

În scopul prezentării în contul de profit și pierdere, câștigurile sau pierderile obținute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale trebuie determinate ca diferență între veniturile generate de scoaterea din evidență și valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de aceasta și trebuie prezentate ca valoare netă, la venituri sau cheltuieli, după caz, în contul de profit și pierdere, la elementul „Alte venituri din exploatare”, respectiv „Alte cheltuieli de exploatare”, după caz.

Entitatea prezintă în notele explicative informații referitoare la subvențiile primite, destinația acestora și elementele care justifică îndeplinirea condițiilor necesare pentru acordarea subvențiilor.

De asemenea, o entitate prezintă în notele explicative informații privind condițiile care nu au fost îndeplinite în legătură cu subvențiile guvernamentale și obligațiile ce derivă din neîndeplinirea acestora.

În categoria **imobilizărilor corporale** se urmăresc distinct: *investițiile imobiliare*, activele biologice productive, precum și activele corporale de explorare și evaluare a resurselor minerale. Pentru acestea se aplică regulile generale de evaluare, aplicabile imobilizărilor corporale.

Prin definiție, **investiția imobiliară** este proprietatea (**un teren** sau o clădire – sau o parte a unei clădiri – sau ambele) deținută (de proprietar sau de locatar în baza unui contract de leasing financiar) mai degrabă pentru a obține venituri din chirii sau pentru creșterea valorii capitalului, sau ambele, decât pentru:

a) a fi utilizată în producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii ori în scopuri administrative; sau

b) a fi vândută pe parcursul desfășurării normale a activității.

Următoarele constituie **exemple de investiții imobiliare**:

a) **terenurile deținute, mai degrabă, în scopul creșterii pe termen lung a valorii capitalului**, decât în scopul vânzării pe termen scurt, pe parcursul desfășurării normale a activității;

b) **terenurile deținute pentru o utilizare viitoare încă nedeterminată**. Dacă o entitate nu a hotărât dacă va utiliza terenul fie ca pe o proprietate imobiliară utilizată de posesor, fie în scopul vânzării pe termen scurt în cursul desfășurării normale a activității, atunci terenul este considerat ca fiind deținut în scopul creșterii valorii capitalului;

c) o clădire aflată în proprietatea entității (sau deținută de entitate în temeiul unui contract de leasing financiar) și închiriată în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operațional;

d) o clădire care este liberă, dar care este deținută pentru a fi închiriată în temeiul unuia sau mai multor contracte de leasing operațional;

e) proprietățile imobiliare în curs de construire sau amenajare în scopul utilizării viitoare ca investiții imobiliare.

Potrivit prevederilor art. 7 pct. 44 c) din *Legea nr. 227/2015² privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, valoarea fiscală reprezintă* - costul de achiziție, de producție sau valoarea de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, la data intrării în patrimoniul contribuabilului, utilizată pentru calculul amortizării fiscale, după caz - pentru mijloace fixe amortizabile și terenuri. În valoarea fiscală se includ și reevaluările contabile efectuate potrivit legii. În cazul în care se efectuează reevaluări ale mijloacelor fixe amortizabile care determină o descreștere a valorii acestora sub costul de achiziție, de producție sau al valorii de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz, valoarea fiscală rămasă neamortizată a mijloacelor fixe amortizabile se recalculează până la nivelul celei stabilite pe baza costului de achiziție, de producție sau a valorii de piață a mijloacelor fixe dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz. În situația reevaluării terenurilor care determină o descreștere a valorii acestora sub costul de achiziție sau sub valoarea de piață a celor dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz, valoarea fiscală este costul de achiziție sau valoarea de piață a celor dobândite cu titlu gratuit ori constituite ca aport, după caz.

Din punct de vedere al determinării rezultatului fiscal, *Codul fiscal* prevede la art. 21 că acei *contribuabili care aplică reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară* vor avea în vedere și următoarele reguli:

● pentru sumele înregistrate în rezultatul reportat provenit din actualizarea cu rata inflației, ca urmare a implementării reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară ca bază a contabilității, se aplică următorul tratament fiscal:

1. sumele brute înregistrate în creditul contului rezultatul reportat, provenite din actualizarea cu rata inflației a mijloacelor fixe amortizabile și a terenurilor, sunt tratate ca rezerve și impozitate potrivit art. 26 alin. (5) din *Codul fiscal*, cu condiția evidențierii în soldul creditor al acestuia, analitic distinct;

2. în situația în care sumele brute înregistrate în creditul contului rezultatul reportat, provenite din actualizarea cu rata inflației a mijloacelor fixe amortizabile și a terenurilor, nu sunt menținute în soldul creditor al acestuia, analitic distinct, sumele respective se impozitează astfel:

a) sumele care au fost anterior deduse se impozitează la momentul utilizării potrivit art. 26 alin. (5) din *Codul fiscal*; diminuarea soldului creditor al contului rezultatul reportat, analitic distinct, în care sunt înregistrate sumele din actualizarea cu rata inflației a mijloacelor fixe amortizabile și a terenurilor cu sumele rezultate din actualizarea cu rata inflației a amortizării mijloacelor fixe, se consideră utilizare a rezervei;

b) sumele care sunt deduse ulterior prin intermediul amortizării fiscale sau al cheltuielilor privind activele cedate și/sau casate se impozitează concomitent cu deducerea amortizării fiscale, respectiv la momentul scăderii din gestiune a mijloacelor fixe și terenurilor, după caz;

3. sumele înregistrate în creditul contului rezultatul reportat din actualizarea cu rata inflației a activelor, cu excepția actualizării cu rata inflației a mijloacelor fixe amortizabile și a terenurilor, nu reprezintă elemente similare veniturilor;

4. sumele înregistrate în debitul contului rezultatul reportat din actualizarea cu rata inflației a pasivelor, cu excepția actualizării cu rata inflației a amortizării mijloacelor fixe, nu reprezintă elemente similare cheltuielilor;

● pentru sumele înregistrate în rezultatul reportat provenit din alte ajustări, ca urmare a implementării reglementărilor contabile

2. *Legea nr. 227/08.09.2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.*



conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară ca bază a contabilității, cu excepția sumelor care provin din actualizarea cu rata inflației, se aplică următorul tratament fiscal:

1. sumele care provin din anularea unor cheltuieli pentru care s-a acordat deducere reprezintă elemente similare veniturilor;
 2. sumele care reprezintă elemente de natura veniturilor înregistrate potrivit reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară reprezintă elemente similare veniturilor, cu excepția celor prevăzute la art. 23 și 24 din *Codul fiscal*;
 3. sumele care reprezintă elemente de natura cheltuielilor înregistrate potrivit reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară sunt considerate elemente similare cheltuielilor numai dacă acestea sunt deductibile în conformitate cu prevederile art. 25 din *Codul fiscal*;
 4. sumele care provin din anularea unor cheltuieli pentru care nu s-a acordat deducere nu reprezintă elemente similare veniturilor;
 5. sumele care provin din anularea unor venituri care au reprezentat venituri neimpozabile nu reprezintă elemente similare cheltuielilor;
- în cazul în care în rezultatul raportat provenit din alte ajustări, ca urmare a implementării reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară ca bază a contabilității, se

înregistrează sume care provin din retratarea unor provizioane, sumele care provin din anularea provizioanelor care au reprezentat cheltuieli nedeductibile nu reprezintă elemente similare veniturilor, iar sumele rezultate din constituirea provizioanelor conform reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară nu reprezintă elemente similare cheltuielilor.

În ceea ce privește **amortizarea fiscală**, la art. 28 din *Codul fiscal* se prevede că se recuperează din punct de vedere fiscal cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii mijloacelor fixe amortizabile, precum și investițiile efectuate la acestea, prin deducerea amortizării, potrivit prevederilor articolului invocat.

Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

- a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;
- b) are o valoare fiscală egală sau mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;
- c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

De asemenea, **sunt considerate mijloace fixe amortizabile**, printre altele, și amenajările de terenuri.

Nu reprezintă active amortizabile terenurile, inclusiv cele împădurite, și nici lacurile,

bălțile și iazurile care nu sunt rezultatul unei investiții.

Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

- a) în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;
- b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor de lucru, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;
- c) în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă.

Amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune. Pentru cheltuielile cu investițiile efectuate pentru amenajarea terenurilor, amortizarea fiscală se calculează liniar, pe o perioadă de 10 ani.

Potrivit prevederilor art. 26 alin. (2) din *Codul fiscal*, contribuabilii autorizați să desfășoare activitate în domeniul exploatării zăcămintelor naturale **sunt obligați să înregistreze în evidența contabilă și să deducă provizioane pentru dezafectarea sondelor, demobilizarea instalațiilor, a dependențelor și anexelor, precum și pentru reabilitarea mediului, inclusiv refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol**, în limita unei cote de 1% aplicate asupra rezultatului contabil din exploatare aferent segmentului de exploatare și producție de resurse naturale, cu excepția rezultatului din exploatare corespunzător perimetrelor marine ce includ zone de adâncime cu apă mai mare de 100 m și fără a include rezultatul altor segmente de activitate ale contribuabilului, pe toată durata de funcționare a exploatării zăcămintelor naturale.

Reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă, inclusiv rezerva legală, se include în rezultatul fiscal, ca venituri impozabile sau elemente similare veniturilor, indiferent dacă reducerea sau anularea este datorată modificării destinației provizionului sau a rezervei, distribuirii provizionului sau rezervei către participanți sub orice formă, lichidării, divizării sub orice formă, fuziunii contribuabilului sau oricărui altui motiv. Aceste prevederi nu se aplică dacă un alt contribuabil preia un provizion sau o rezervă în legătură cu o divizare sau fuziune, sub orice formă, reglementările art. 26 din *Codul fiscal* aplicându-se în continuare aceluși provizion sau rezervă. ■

Europa la raport

Comisia Europeană a prezentat Pachetul de Servicii

În data de 10 ianuarie 2017, Comisia Europeană a prezentat o propunere care are ca scop reforma în domeniul prestării de servicii profesionale pe piața europeană unică, prin patru propuneri legislative și non-legislative. Propunerea include patru pași:

- Un nou card de Servicii UE: Regulament care introduce un e-card pentru servicii europene și facilitățile administrative aferente: procedură electronică simplificată pentru prestatorii de servicii (societăți IT, firme de inginerie) dacă implică o persoană de contact doar din statul membru gazdă;
- O nouă directivă privind testarea proporționalității pentru profesiile reglementate: legea UE nu implică faptul că Statele Membre trebuie să demonstreze că astfel de cerințe noi de reglementare națională pentru

a avea acces la o profesie sunt proporționale, necesare și echilibrate. Înainte de a modifica legile interne privind profesiile reglementate, Statele Membre trebuie să îndeplinească prevederile Articolului 6 din Directiva privind Testarea Proporționalității. Criteriile nu vor fi aplicate retroactiv și se vor referi la legile interne noi sau modificate de reglementare profesională;

- Comunicarea (instrument neobligatoriu) ce identifică mijloacele de reformare a profesiilor reglementate la nivelul Statelor Membre UE, Comisia Europeană propunând măsuri adecvate de spargere a barierelor rămase pentru uniformizarea prestării serviciilor în toate Statele Membre; Instrucțiuni neobligatorii privind reformele la nivel național referitoare la reglementarea profesiilor;

- Îmbunătățirea notificării proiectelor de lege interne privind serviciile: legea din UE (Directiva privind Serviciile) deja impune statelor membre să informeze cu privire la orice modificări aduse regulilor interne referitor la serviciile prestate pentru Comisia Europeană. Schimbările vizate ar face această procedură „mai eficientă și mai transparentă”. Pachetul de Servicii face parte din strategia Comisiei Europene privind Piața Unică ce are scopul de a ușura prestarea trans-frontalieră de servicii în UE și de a permite prestatorilor de servicii să parcurgă cu ușurință formalitățile administrative. Cu privire la acest subiect, CFE a emis o Expunere de Opinie PAC 4/2016 privind reglementarea serviciilor profesionale trans-frontaliere. ■

Curtea de Justiție a UE a publicat apelul „Apple” în dosarul ajutorul de stat din Irlanda

Curtea de Justiție a Uniunii Europene („CJEU”) a publicat principalele argumente și pledoarii în cazul acțiunii în anulare a Apple cu privire la Decizia Comisiei Europene din data de 30 august 2016 privind ajutorul de stat acordat Apple [Apple Sales International („ASI”) și Apple Operations Europe („AOE”), numite în continuare „Apple” sau solicitantul] implementată de Irlanda. Principalele argumente ale Apple s-au bazat pe păstrarea de către Comisia Europeană a erorii de drept în interpretarea legii fiscale irlandeze și a reglementărilor privind ajutorul de stat din UE.

De la bun început, Apple a pretins că nu există nicio prevedere legală conform Secțiunii 25 din Legea Impozitelor Consolidate („TCA 1997”) conform căreia alocarea profitului către sucursale trebuie să respecte principiul concurenței depline („ALP”). O astfel de cerință nu există în legislația europeană, iar solicitantul invocă, adăugând că ALP nu este un standard de evaluare aplicabil conform prevederilor Articolului 107(1) TFEU, prevederile relevante ale legislației din UE care interzic ajutoarele de stat neautorizate.

În ceea ce privește dezvoltarea și utilizarea comercială a drepturilor de proprietate intelectuală ale Apple („IP”), Apple pretinde că nu a fost luat în considerare de către Comisia Europeană faptul că IP a Apple este dezvoltată, controlată și gestionată în California, Statele Unite, și nu în Irlanda. Profiturile rezultate din IP trebuie, astfel, supuse impozitării în Statele Unite. De asemenea, Apple argumentează că nu a fost acceptate de către Comisie faptul că sucursalele din Irlanda au desfășurat doar operațiuni de rutină și astfel au fost limitate în desfășurarea activităților și în utilizarea comercială a IP. Solicitantul evidențiază presupusa înțelegere greșită de către Comisie a faptului că sucursalele irlandeze nu au avut un rol semnificativ în activitățile desfășurate de grup care aduc cel mai mare profit.

Solicitantul pretinde că nu a fost stabilită de către Comisia Europeană acea „selecție” care este un criteriu decisiv pentru acordarea ajutoarelor de stat. Din punct de vedere fiscal, Apple a fost tratată de Administrația Fiscală din Irlanda ca orice altă persoană

juridică nerezidentă, iar Comisia a presupus în mod greșit faptul că Apple este persoană juridică rezidentă fiscal în Irlanda. În ceea ce privește metodologia privind prețul de transfer implicată, Apple pretinde că a existat o greșală din partea Comisiei de drept și de fapt, prin alegerea și aplicarea Metodei Marjei Nete din Tranzacții („TNMM”). TNMM este o metodă de determinare a prețurilor de transfer care compară marjele nete de profit obținute dintr-o tranzacție realizată în condiții normale de piață cu marjele nete de profit obținute din tranzacții similare realizate în condiții normale de piață și, ulterior, examinează marja netă de profit rezultată din activități similare precum costuri, vânzări sau active. Conform Apple, motivarea subsidiară a Comisiei nu reflectă o analiză corectă a distribuirii profiturilor.

În final, Apple pretinde că au fost încălcate de către Comisia Europeană principiile securității juridice și neaplicării retroactive, solicitând rambursarea ajutorului de stat și că decizia Comisiei Europene depășește competența acestuia conform Articolului 107(1) TFEU. ■

Hybrid arrangements that cause double non-taxation in terms of transfer pricing

Introduction: Economic reality today shows a growing number of complex transactions, at the interface between products and services, an important component being represented by knowledge, experience and know-how. Additionally to this, one can see an increase in the number of transactions regarding the financial services at the level of multinationals. In terms of trade, globalization presents an opportunity for multinationals, as more emerging markets are penetrated and thus, technology and innovation are spread worldwide. From a fiscal standpoint, the multitude of international transactions gives rise to challenges to determine whether each state receives the right level of taxable profits as a result of the conduct of such transactions.

Keywords: double non-taxation, interest, dividends, capital, hybrid capital instruments

Teodora **ALECU** - Director, Tax, Transfer Pricing, KPMG in Romania
Andreea **SILVAS** - Tax Consultant, Transfer Pricing, KPMG in Romania

In recent years, OECD concern was to launch international taxation principles that lead to the avoidance of double taxation. To tax an income in a country and then in another is completely uneconomical for the group the transaction of which becomes thus taxed and it is against the principle of equity.

After two years of work, 15 actions were issued by OECD countries and G20 addressing the erosion of the tax base and the movement of profits (BEPS plan). The main wish of each state is to ensure that a fair amount of income tax is paid in that country as a result of various international transactions undertaken.

Along with the development of BEPS Actions by the OECD and the G8 countries, OECD launched a major concern for the cases of avoiding double non-taxation. In this sense, Action 2 of the BEPS plan on neutralizing the effects of hybrid arrangements focuses on cases where international transactions determine, for example, a deduction in a state where spending intervenes, and a non-taxation in another state, where the corresponding income is registered.

The mechanism suggested by the OECD would be for a taxpayer to check the tax

regime of the state receiving income and if it finds its non-taxation, not to deduct that expense registered in its accounts. The rule seems simple to put on paper, but it is extremely difficult to implement. The domestic tax laws of each country involved in the transaction should be considered and known by the representatives of the companies carrying out the transactions.

The above advice applies, in principle, to the transactions that are treated in a domestic legislation as capital infusion, and under other legislation they are classified as interest-bearing funds. This is based on a difference of classification of the same operation, resulting in different tax treatments. Such a difference may appear even in terms of the value assigned to that transaction. It is a concept similar to what exists in our Tax Code called „tax value” of an asset. In different tax legislations, the need to reassess or to assign a market value to an asset, a transaction, may differ, which would lead to different bases in terms of taxation. Reclassifications can occur due to variations in economic circumstances over time. The new economic conditions may lead, for example, to the waiving of the funding in their standard form and to resorting to capital injections.

Let us consider as an example, a Company A (resident in country A), which owns 100% of Company B (resident in country B) and which grants it an interest-bearing loan.

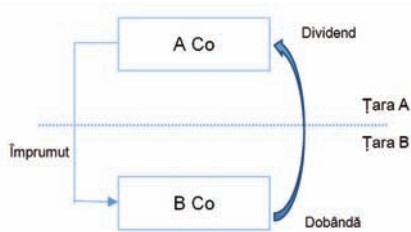
In the context of different treatments, the loan may be treated as a debt instrument under the law of country B, and as an equity instrument in accordance with the laws of the country A. In this situation, interest payments of the loan are treated as deductible expense under the law of country B, while in country A, company A can treat amounts paid by company B as interest as dividends, thus generating non-taxable income at the level of company A. Such a situation leads to the deduction of certain expenses without a taxable income counterpart.

In such case, Company B should identify that it is a situation of double non-taxation and not to deduct that expense from the interest. This is practically the recommendation of BEPS Action 2 and the effect which this action proposes is to avoid cases of double non-taxation.

As regards transfer pricing principles, the values assigned in each jurisdiction to that operation becomes important. Thus, the ►



mere exceeding of the market value of an interest can lead to interpretations in terms of the reclassification of such differences. As a general principle, a tax base determined in accordance with the principles of transfer



pricing is itself a reasonable tax base. Within the complex financial transactions it is however difficult to determine the market level of related price, especially if the same transaction acquires a different nature from the variable interpretation of tax laws in multiple jurisdictions.

Conclusion

These analyses lead to a strain of the local management decisions concerning the tax treatment to be applied to a cross-border transaction. An incorrect decision, based on an interpretation of the tax legislation other than the one followed by the tax authorities of that country, leads to fiscal

adjustments that may be significant. In addition to the tax adjustments themselves there is the reputational risk as well. Taxpayers try to pay fees and taxes according to the law, but quite often, the lack of information can lead to different interpretations and thus to tax adjustments made by the authorities. In this case, a thorough knowledge of the tax law from the country of the income recipient is required. International law is known by professionals in principle, but each jurisdiction has specific rules detailed, rather inaccessible to non-residents, which hampers taking the decision on the choice of the tax treatment for an international operation. ■

Intra-Community supply followed by export Tax implication at the VAT level depending on the place of export

Abstract: In everyday practice, there are many situations where companies in Romania, registered for VAT purpose, perform the supply of goods to companies in the Community, also registered for VAT purpose in their country of tax residence. Subsequently, the latter performs an export operation, to recipient companies from outside the EU. In the following, analyzing in a correlative manner the conditions of supply between the two community companies and the place from which the export is performed outside the EU, we shall see which are the tax implications at VAT level.

Keywords: export, intra-community supply, goods, exemption, export operation

| PhD Dragoş **PĂTROI** - tax consultant

In Romania, intra-Community supplies of goods or exports of goods (made by the holders of intra-Community supply operations or the holders of export operations) are included in terms of taxation - in the category of operations exempt from VAT with a deductibility right, by relating to the compliance with formal requirements and substantive criteria as they are found listed in Article 294 paragraph (1) a) and b) and Article 294 paragraph (2) a) - d) of the Tax Code. The above provisions should, however, be correlatively analyzed in relation to the regulations from Article 275 paragraph (1) of the tax code and to the methodological standards given for its application. Thus, depending on the place where the delivery takes place effectively and on the company which bears the burden of transport, we can say if the operation is tax exempt or not. Essentially, **the granting of VAT exemption** - without having a tax effect in the removal of the right to deduct the tax - assumes **as a substantive criterion, the operation of transport of goods outside the national territory** or in another Member State or outside the Community. **Compared to the formal requirements**, the evidence conditions in this respect can be found **summarized in the content of the rules given for the application of Article 294 of the Tax Code and found as such at section 65 of GD no. 01/2016**, which refers to the documents provided by instructions approved by

O.M.P.F. no. 103/2016.

For example, in the first case, let us suppose that a company in Constanta delivers the goods to a company in Madrid - of course, both companies being registered for VAT purposes in their country of tax residence - those goods being transported and made available to the company in Madrid **in port Varna in Bulgaria, wherefrom it performs the export operation** to a beneficiary in Chile. Basically, by the cumulative accomplishment of the conditions on the transport of goods from Romania to another Member State (in this case Bulgaria) and given the fact that the beneficiary from Madrid communicates to the supply company in Constanta a valid VAT number, we are in the circumstances covered by Article 294 paragraph (2) a) of the Tax Code. The supporting conditions for granting the VAT exemption are listed in the content of the M.O.P.F. no. 103/2016, on approving instructions for VAT exemption for intra-Community supplies and exports and the company in Romania - in order to justify the operation as exempt from VAT with right of deduction - should own the following documents:

- an invoice properly prepared, which will include the VAT number of the company in the Member State and a reference to the legal basis of the Tax Code or the VAT Directive, mentioning the VAT exemption;
- the document certifying the actual trans-

port of the goods from Romania to other Member State (namely Bulgaria);

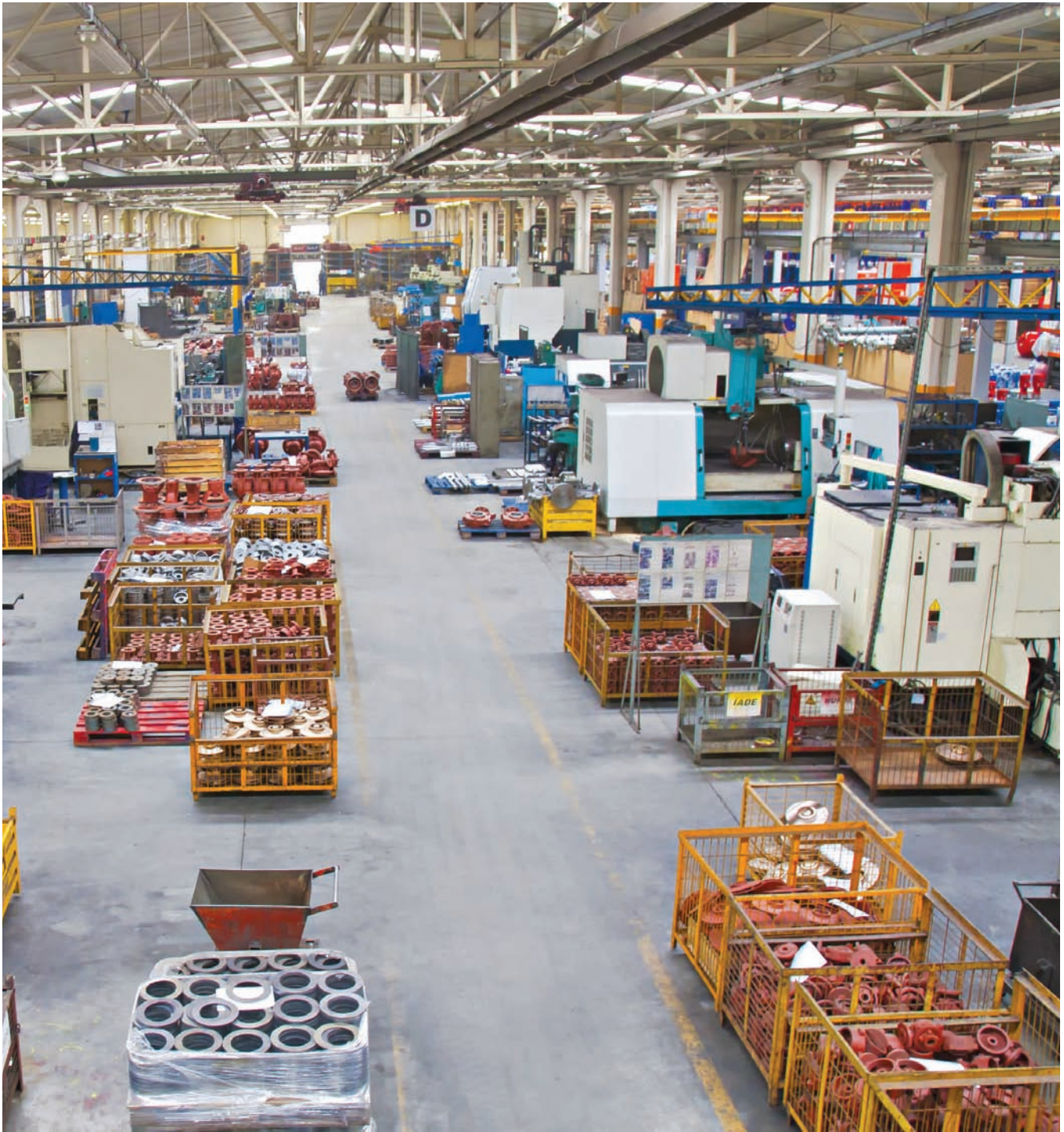
- supporting documents regarding the transaction, such as contracts, order, international security, etc., which are aimed to establish the value of delivery and of the responsibilities concerning the conditions of supply.

In the context of the analysis, not unimportant are the regulations of Article 4 of OMPF. no. 103/2016, under which the presentation of documents to justify tax exemption can be made within 90 calendar days of the date on which the deed generating the tax for the operation concerned intervened.

Basically, the company from Romania performs an intra-Community supply of goods exempt from VAT, which is declared in line 1 of the VAT return form 300, or in the summary statement 390 on intra-Community procurement and supplies.

We appreciate that the tax reasoning does not change even if the goods are made available to the beneficiary from Madrid in Constanta and subsequently they are transported by it to the port of Varna - or obviously in any other port in the European Union - wherefrom the export to the beneficiary from Chile is performed.

For example, in the second case, let us suppose that the company from Constanta delivers the goods to the company in Madrid, and those goods are transported and ►



made available to the company in Madrid **in the port of Constanta**, wherefrom it performs the export operation to the beneficiary from Chile.

In this situation, we are in the circumstances of the cumulative performance of all 4 conditions found in Article 268 paragraph (1) tax code, and **the company from Constanta will issue an invoice to the beneficiary from Madrid with the VAT rate in Romania, applicable to the type of goods sold,**

and - subsequently – the export operation directly in Romania is the responsibility of the Spanish company.

The consequence of the procurement of goods with VAT from a supplier company from Romania, followed by an export of those goods outside the Community territory, **implies the obligation of the legal entity of the Member State Spain to register for VAT purposes in Romania prior to the procurement**, by relating to the

provisions of Article 316 paragraph (4) of the Tax Code.

Clearly, **the export operation** to the beneficiary in Chile remains within the area of exempt operations with a deduction right - under the conditions and circumstances described above - but the operation **itself is not performed by the company in Constanta**, but by the one in Madrid, as holder of the export operation recorded as such in the customs declaration of export. ■



