

CONSULTANT FISCAL

anul X-nr. 56 • iulie-septembrie 2017 • preț: 12.5 lei • Revistă editată de CCF



LEGISLAȚIE

Un sistem fiscal echitabil
și eficient în UE pentru
piața digitală unică

FOCUS

Stimulentele fiscale
pentru cercetare-dezvoltare
în România. O discuție ce
transcende aria fiscală

LEGISLAȚIE

Codul de
procedură fiscală.
Modificări 2017

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

CONSILIUL SUPERIOR

Dan MANOLESCU
Președinte

Eugen-Dragoș DOROȘ
Prim-vicepreședinte

Romulus-Dimitrie BADEA
Vicepreședinte

Sorin-Adrian ROBU
Vicepreședinte

Ioan SIMION
Vicepreședinte

Maria-Iulia SOBOLEVSKI-DAVID
Vicepreședinte

Daniela TĂNASE
Vicepreședinte

Alin CHIȚU
Membru

Adrian LUCA
Membru

Marian-Alin IRIMIA
Membru

Alexandr MILCEV
Membru

Mariana VIZOLI
Membru

Elena IORDACHE
Membru

Alice-Valeria GHEORGHIU
Membru

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

Convenția multilaterală - o nouă provocare în fiscalitatea mondială

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

În data de 7 iunie 2017, România a semnat la Paris alături de alte 60 de state, Convenția multilaterală pentru implementarea în cadrul tratatelor fiscale a măsurilor legate de prevenirea erodării bazei impozabile și a transferului profiturilor, convenție ce reprezintă în fapt realizarea acțiunii 15 „Dezvoltarea unui instrument juridic multilateral” din planul BEPS (Base erosion and profit shifting - Erodarea bazei impozabile și mutarea profiturilor).

Planul BEPS a fost inițiat de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) și de Grupul celor 20 de miniștri ai finanțelor și guvernanți ai băncilor centrale (G20). Acest plan oferă guvernelor instrumentele necesare pentru a neutraliza dezvoltarea de către întreprinderile multinaționale a unor strategii de planificare prin care se exploatează lipsurile și neconcordanțele din legislațiile fiscale naționale, cu scopul de a transfera în mod artificial profituri către jurisdicții cu un nivel de impozitare scăzut și în care activitatea economică a unor astfel de întreprinderi multinaționale, fie este scăzută, fie lipsește, situație care conduce la stabilirea unui impozit total pe profit foarte scăzut sau diminuat până la zero pentru acele întreprinderi.

Planul BEPS conține 15 măsuri, una dintre cele mai importante fiind acțiunea 15 „Dezvoltarea unui instrument juridic multilateral”, care include recomandări pentru modificări legislative, atât în plan național, cât și în cel al prevederilor internaționale, în scopul de a contracara situațiile care apar ca urmare a utilizării neconcordanțelor legislative din sistemele fiscale naționale ale statelor în care acestea își extind activitățile.

Prin urmare, convenția multilaterală are rolul de a implementa într-o manieră promptă, coordonată și consecventă - fără necesitatea renegocierii bilaterale a fiecărui tratat de acest gen - unele măsuri în tratatele fiscale bilaterale. Aplicarea acestor măsuri va

duce la modificarea rețelei actuale de tratate și va reduce, de asemenea, oportunitățile de evitare a taxelor de către companiile multinaționale. Noua convenție va întări totodată prevederile care rezolvă disputele din tratate reducând astfel numărul cazurilor de dublă taxare și măbind certitudinea impozitării.

Convenția multilaterală nu va funcționa în același mod ca și un protocol de modificare a unui singur tratat fiscal în vigoare prin care se modifică în mod direct textul tratatului respectiv. În schimb, prevederile acestui tratat multilateral se vor aplica concomitent cu cele ale tratatelor fiscale în vigoare, modificând aplicarea acestora. Prin prisma acestui mod de aplicare a prevederilor convenției multilaterale, unele jurisdicții vor dezvolta versiuni consolidate ale tratatelor fiscale în vigoare, astfel cum au fost acestea modificate de convenția multilaterală, în timp ce alte jurisdicții pot să nu facă acest lucru, întrucât consolidarea tratatului fiscal cu noile modificări nu este o condiție obligatorie pentru aplicarea convenției multilaterale.

În cazul României, urmează să se ia o decizie în ceea ce privește modul de abordare al introducerii modificărilor din convenția multilaterală în fiecare din convențiile bilaterale, în funcție de consultările care vor avea loc cu Ministerul Afacerilor Externe în privința aplicării dispozițiilor din Legea nr.590/2003 privind tratatele, pentru acest aspect. La acest moment, România are încheiate 91 de convenții de evitare a dublei impuneri ce vor fi modificate.

Convenția multilaterală va intra în vigoare la trei luni de la depunerea celui de-al cincilea instrument de ratificare, acceptare sau aprobare, iar pentru statele semnatare care îndeplinesc ulterior procedurile interne necesare pentru intrarea în vigoare a convenției multilaterale, la trei luni de la depunerea propriului instrument de ratificare, acceptare sau aprobare. ■

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

5-16

5-7 Un sistem fiscal echitabil și eficient în Uniunea Europeană pentru piața digitală unică

(A fair and efficient fiscal system in the European Union for the digital single market)

Prof. univ. dr. Andrei Dobrescu (PhD)

8-10 Recuperarea TVA plătită la importul de bunuri – justificarea „circuitului ulterior” al bunurilor (Cauza C-441 /16 SMS group GmbH)

(VAT redemption paid at the import of goods – justifying the “subsequent circuit” of goods –

Case file C-441/16 SMS group GmbH)

Silviu Savu, Manager în cadrul departamentului de Asistență fiscală – EY România

(Manager within the Fiscal assistance department – EY Romania)

10-16 Codul de procedură fiscală. Modificări 2017

(Fiscal procedure code. Amendments 2017)

Tanți Anghel, Director general - MFP (General Manager)

FOCUS

16-29

16-21 O discuție ce transcende aria fiscală: stimulentele fiscale pentru cercetare-dezvoltare în România

(A discussion that transcends the fiscal area: tax incentives for the research and development activities in Romania)

Ramona Jurubița, Coordonator Servicii Fiscalitate - KPMG

(Coordinator of Taxation Services)

Cristina Spirescu, Tax Associate Manager - KPMG

(Tax Associate Manager)

Gabriela-Tereza Ecobici, Tax Senior Assistant - KPMG

(Tax Senior Assistant)

22-25 Cum și când vor deduce creditorii pierderile provocate de insolvența persoanelor fizice?

(How and when will creditors decrease the losses brought by the insolvency of natural persons?)

Ionuț Măstăcăneanu, Director, Servicii de consultanță fiscală - KPMG

(Manager, Fiscal advice services)

Alexandru Stănoiu, Senior Manager, Servicii de consultanță juridică - KPMG

(Senior Manager, Legal advice services)

Diana Drăgulin, Consultant, Servicii de consultanță fiscală - KPMG

(Consultant, Fiscal advice services)

26-27 Noi obligații de raportare pentru consultanții fiscali?

(New reporting obligations for tax advisors?)

Dan Schwartz, Managing Partner - RSM Romania SRL

28-29 Plata defalcată a TVA – o măsură cu efecte și durată de viață incerte

(VAT broken down payment - a measure with uncertain effects and lifetime)

Alina Necșulescu, Manager - Indirect Taxation Services - KPMG

Adrian Lincă, Assistant - Indirect Taxation Services - KPMG

INTERNĂȚIONAL ENGLISH SECTION

30-31

32-34

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

Un sistem fiscal echitabil și eficient în UE pentru piața digitală unică

Abstract: Cu ocazia reuniunii Ecofin din 16 septembrie 2017, miniștrii finanțelor din 10 state membre ale UE (Franța, Germania, Spania, Italia, România, Bulgaria, Slovenia, Grecia, Portugalia și Austria) au solicitat Consiliului să ceară Comisiei Europene elaborarea până în primăvara lui 2018 a unei directive pentru impozitarea după cifra de afaceri și nu după profit a giganților americani din grupul GAFA (Google, Amazon, Facebook și Apple), din domeniul digital, tocmai ca să nu le mai permită optimizarea fiscală. Într-o primă etapă, pe 20 septembrie 2017, Comisia a înaintat Parlamentului și Consiliului European un document cu propuneri de măsuri pe termen lung și scurt, care a fost dezbătut la reuniunea șefilor de state și de guverne din 29 septembrie de la Tallin. Nu toți participanții la summitul de la Tallin au împărtășit însă aceeași perspectivă. Astfel, unele state ale UE unde sunt înregistrate numeroase companii ce activează în sectorul online, precum Irlanda și Luxemburg, susțin că taxarea sporită a acestui domeniu le va afecta competitivitatea, în lipsa unor soluții globale. Sunt, de asemenea, țări ca Danemarca și Cehia care nu agreează ideea unui „război” cu Google și Amazon. În ciuda opozițiilor, impozitarea ar putea fi totuși aplicată pe baza așa numitei „cooperări consolidate” care permite unor țări membre să aplice o măsură pe care altele o refuză. Este, în orice caz, o decizie care ar putea reprezenta o piatră de hotar și în relațiile dintre Europa și Statele Unite, de unde provin cei mai importanți actori ai economiei digitale.

Cuvinte cheie: Comisia europeană, companii digitale, impozitare.

| Prof. univ. dr. Andrei **DOBRESCU**

Piața digitală unică reprezintă una dintre cele 10 priorități politice ale Comisiei Europene. Strategia Comisiei este să creeze oportunități digitale pentru oameni și afaceri pe o piață de cca. 500 milioane de consumatori [COM(2015) 192]. Realizarea pieței digitale unice ar contribui cu 415 miliarde euro pe an la economia europeană ducând la crearea de locuri de muncă și la schimbări esențiale în domeniul serviciilor. Conform datelor prezentate de Comisia Europeană, în 2017 nouă dintre primele 20 de companii în funcție de capitalizarea de piață sunt din domeniul tehnologiei digitale. În urmă cu un deceniu doar o companie din acest domeniu se regăsea în top. Acest lucru arată o dezvoltare extrem de rapidă a economiei digitale. În următorii ani, se așteaptă să apară noi tehnologii, iar evoluția companiilor din acest sector și a valorii adăugate pe care o aduc să fie și mai spectaculoasă.

Internetul a facilitat apariția unor noi modele de business, care au devenit emblematice pentru activitatea de afaceri, cele mai cunoscute fiind retailer-ul online (platforme de vânzare unde clienții se conectează online), social media (rețele care se bazează pe venituri din publicitatea livrată prin mesaje targetate), subscripția online (platforme care oferă contra cost servicii digitale, inclusiv muzică, filme etc.). Tehnologiile digitale au transformat lumea noastră având un impact important și asupra sistemelor de impozitare. Ele au contribuit la perfecționarea managementului acestor sisteme oferind soluții de reducere a sarcinilor administrative, au facilitat colaborarea între autoritățile fiscale și au ținut evaziunea fiscală. Dezvoltarea explozivă a tehnologiilor din ultimele decenii s-a distanțat însă de regulile de impozitare care au rămas neschimbate ajungând să nu mai corespundă actualelor modele de business [COM(2017) 228].

Astfel, cu toate că în condițiile globalizării tranzacțiilor datorată tehnologiilor digitale, nu mai este necesară în multe cazuri o prezență fizică (deși din punct de vedere economic companiile tehnologice pot avea o prezență semnificativă prin prisma veniturilor obținute dintr-un anumit stat), regulile fiscale actuale se concentrează în continuare mult mai mult pe prezența fizică a unei companii, fie prin angajații proprii, fie prin diverși reprezentanți locali. De asemenea, dezvoltarea tehnologică a condus la apariția de noi tipuri de tranzacții și de servicii, care fac necesare schimbări de natură fiscală. Pentru a gestiona aceste schimbări este de o importanță crucială crearea și susținerea unui demers internațional care până acum a fost destul de slab datorită multitudinii actorilor și lipsei de consens în cadrul dezbaterilor la nivel internațional. Trebuie găsite soluții agreeate la nivel multilateral pentru a impozita schimbările din economia digitală, ►

dată fiind natura globală a acestor schimbări. Comisia Europeană consideră că statele membre ale UE trebuie să aibă o poziție coordonată pentru a avea un impact mai mare asupra unei fiscalități la nivel internațional. Principalul obiectiv urmărit îl constituie abordarea cuprinzătoare și modernă a impozitării economiei digitale care trebuie să conducă la o fiscalitate mai echitabilă și mai eficientă, sprijinind creșterea și competitivitatea UE pe piața digitală internațională. Această abordare ar trebui să aibă la bază următoarele principii:

● **Echitate**, care înseamnă asigurarea că profiturile companiilor sunt impozitate acolo unde este creată valoarea. Este necesară păstrarea intransigenței față de abuzuri astfel încât fiecare companie să-și plătească obligațiile în mod echitabil, indiferent dacă este mare, mică sau nedigitalizată.

● **Competitivitate**, care presupune crearea unui mediu fiscal echitabil, atractiv pentru firmele nou înființate și pentru afaceri, care să contribuie la dezvoltarea pieței unice. Pentru a crește competitivitatea UE este nevoie de înlăturarea actualelor obstacole fiscale și evitarea creării altora pentru afacerile noi, care stimulează inovarea și creează noi locuri de muncă.

● **Integritatea pieței unice**, care presupune convergența către o soluție comună care să respingă măsurile unilaterale destabilizatoare pentru funcționarea pieței unice. Măsurile naționale necoordonate vor conduce la fragmentarea pieței unice, la distorsiuni și obstacole în calea impozitării care vor priva companiile de creșteri și de investiții în piața unică.

● **Sustenabilitate**, care înseamnă siguranța că sistemul de impozitare va rezista pe termen lung. Întrucât modelele tradiționale de business devin tot mai digitalizate, bazele de calcul a impozitului ar putea dispărea treptat dacă regulile de impozitare nu sunt adaptate pentru noile modele digitalizate de business.

Guvernele și cetățenii din UE sunt tot mai afectați de dezechilibrele percepute

în nivelele de impozitare ale noilor modele digitalizate de business. Eșecul de a conveni asupra unei soluții semnificative într-o perioadă adecvată de timp va exacerba presiunea de a acționa la nivel național, subminând piața unică. Conform propunerilor Comisiei europene opțiunile aflate la dispoziție se referă atât la măsuri pe termen lung, cât și pe termen scurt. Strategia pe termen lung are în vedere continuarea reformării sistemului fiscal internațional, cu precădere a măsurilor din planul BEPS referitoare la sediul permanent, prețurile de transfer și modalitatea de alocare a profiturilor, la care se adaugă, la nivelul UE, impunerea bazei comune consolidate pentru impozitul pe profit (CCCTB).

Regulile privind sediul permanent sunt folosite pentru a determina pragul de activitate care trebuie atins într-o țară pentru ca un business să fie impozitat în țara respectivă și care se bazează în mare măsură pe prezența fizică. Totuși, datorită tehnologiilor digitale businessul poate avea o prezență semnificativă din punct de vedere economic într-o jurisdicție fără să fie necesar să aibă o prezență fizică substanțială. În prezent, se caută indicatori alternativi pentru prezența economică semnificativă pentru a stabili și proteja drepturile de impozitare în relația cu noile modele digitalizate de business. Odată ce businessul este impozabil într-o anumită țară, profiturile generate de acest business trebuie stabilite și alocate acestei țări.

Regulile privind prețurile de transfer și modalitatea de alocare a profiturilor sunt folosite pentru a atribui profitul grupurilor multinaționale diferitelor țări pe baza unei analize a funcțiilor, activelor și riscurilor în cadrul lanțului de valori ale grupului. Totuși, aceste reguli au fost concepute pentru modelele de business și mediul economic tradițional. Economia digitală se bazează pe activele intangibile care au devenit din ce în ce mai mult markeri ai valorii în cadrul grupurilor multinaționale și care sunt dificil de evaluat. Identificarea și evaluarea activelor intangibile, ca și determinarea contribuției

lor la crearea de valoare necesită metode alternative pentru atribuirea profitului care să capteze mai bine crearea de valoare în noile modele de business care ar trebui să fie luate în considerare alături de schimbarea regulilor sediului permanent. În plus, întrucât profitul poate fi relocalizat dintr-o țară în alta prin folosirea abuzivă a regulilor sediului permanent și prețurilor de transfer, regulile anti-abuz pot fi luate în considerare pentru a impune respectarea și a asigura că profiturile realizate în UE vor fi taxate în UE.

Impunerea bazei comune consolidate pentru impozitul pe profit (CCCTB) este considerată, de asemenea, o potențială soluție.

CCCTB ar uniformiza baza asupra căreia se calculează impozitul în toate statele membre. Comisia continuă să creadă că CCCTB oferă un cadru european pentru revizuirea regulilor sediului permanent și pentru repartizarea profitului marilor grupuri multinaționale folosind formula de repartizare pe bază de active, forță de muncă și vânzări care ar trebui să reflecte mai bine unde este creată valoarea. Intenția Comisiei de a introduce CCCTB nu este nouă, dar încă nu a întrunit consensul statelor membre. Discuțiile sunt deja în curs de desfășurare pe această temă în Consiliul european sub președenția estoniană și în Parlamentul european. Comisia și-a declarat disponibilitatea de a lucra cu statele membre pentru examinarea acestor opțiuni în cadrul negocierilor în curs de desfășurare privind CCCTB pentru găsirea unei abordări ambițioase și compatibile cu legislația UE pentru piața unică.

Pentru a ajunge la o soluție semnificativă privind colectarea și alocarea valorii create în economia digitală între țări e nevoie de timp. Situația se complică datorită naturii multidimensionale a acestei provocări, naturii în continuă schimbare a economiei digitale, diversității modelelor de business și complexității ecosistemelor în care ele creează valoare. Cu toate acestea, cu cât durează mai mult să se găsească o soluție, cu atât mai mari vor fi pierderile veniturilor din impozitare. Prin urmare, vor continua să se dezvolte inițiative unilaterale în UE și în afara UE. Din 2016 țări ca India și Israel au testat deja abordări alternative pentru a asigura o impozitare efectivă a economiei digitale. Pe lângă activitatea în cadrul acestei strategii pe termen lung există, de asemenea, măsuri imediate și pe termen scurt care ar trebui luate în considerare pentru adresarea impozitării și protejarea directă și indirectă a bazelor de impunere ale statelor membre în economia digitală. Comisia are astfel în ve-

Tabel 1. Rata medie a impozitării în UE

Domeniul de activitate	Rata de impozitare
Business tradițional intern	20,9%
Business tradițional internațional	23,2%
Business digital intern	8,5%
Business digital internațional B2C	10,1%
Business digital internațional B2B	8,9%

Sursa: Digital Tax Index 2017 PWC și ZEW



dere introducerea unui impozit de egalizare pe cifra de afaceri, introducerea impozitului pe venit la sursă pentru tranzacții digitale sau taxarea veniturilor din furnizarea de servicii digitale sau de activități de publicitate.

Impozitul de egalizare (pe cifra de afaceri a firmelor digitale) este un impozit asupra tuturor veniturilor neimpozitate sau impozitate insuficient provenind din toate activitățile de afaceri prin internet, incluzând business-to-business și business-to-consumer, care ar putea funcționa fie separat față de impozitul pe profit, fie împreună cu acesta. **Impozitul pe venit la sursă pentru tranzacțiile digitale** este un impozit final la sursă la valoarea brută asupra unor plăți făcute furnizorilor nerezidenți de bunuri și servicii comandate online. **Taxarea veniturilor din furnizarea de servicii digitale sau din activitatea de publicitate** este o impozitare separată care poate fi aplicată tuturor tranzacțiilor încheiate la distanță cu clienții din țara unde o entitate nerezidentă are o prezență economică semnificativă.

Toate opțiunile pe termen scurt au argumente pro și contra, astfel încât în perioada următoare este necesară o abordare detaliată pentru a găsi o soluție fezabilă pentru piața unică și pentru economia globală în întregime. Vor trebui examinate și problemele privind compatibilitatea unor astfel de abordări cu tratatele de evitare a dublei impuneri, regulile ajutorului de stat, libertățile fundamentale și angajamentele internaționale în cadrul acordurilor de comerț liber și regulilor Organizației Mondiale a Comerțului. De menționat că prin comunicarea oficială din septembrie 2017,

Ministerul Finanțelor din România și-a manifestat susținerea pentru una dintre opțiunile menționate în comunicatul Comisiei și anume pentru introducerea impozitului pe cifra de afaceri la companiile din domeniul tehnologiilor digitale care să înlocuiască impozitul pe profit. Fiecare dintre cele 28 de state membre dispune însă de dreptul de veto în probleme de fiscalitate, de care a făcut deja uz pentru a bloca reforme similare cu cea dezbătută acum. Datorită acestui fapt problema impozitării companiilor din GAFA nu a fost pusă oficial pe ordinea de zi a ședinței. În acest context președinția estoniană a menționat că sunt necesare discuții interne preliminare la nivel european pentru a se ajunge la o poziție comună până în decembrie 2017 urmate de propuneri legislative până în primăvara lui 2018. De asemenea, raportul asupra rezultatelor summit-ului va fi prezentat în octombrie cu ocazia ședinței miniștrilor telecomunicației (Euobserver și Reuters).

În concluzie comunicatul Comisiei face apel la o poziție puternică și ambițioasă pentru impozitarea economiei digitale care să genereze o cooperare internațională în această problemă. *Ne-am angajat la o schimbare la nivel mondial a regulilor de impozitare și să adaptăm sistemele noastre fiscale pentru a ne asigura că profiturile digitale sunt impozitate acolo unde valoarea este creată*, a declarat primul-ministru al Estoniei la încheierea summit-ului de la Tallin. *Comisia Europeană va propune anul viitor noi reguli pentru taxarea sectorului online, astfel încât acesta să se achite în mod echitabil de obligațiile sale fiscale,*

lucru care nu se întâmplă în prezent, a declarat și președintele executivului comunitar, Jean-Claude Juncker, la finalul summitului european de la Tallin, citat de agenția Reuters. Comisia va sprijini în continuare președinția estoniană în efortul său de a obține până la sfârșitul anului concluziile Consiliului pentru a stabili o abordare coordonată a UE. Aceste concluzii ar forma baza comună pe care UE și statele sale membre o vor folosi pentru a prezenta propuneri în discuțiile la nivel global. UE se așteaptă la un progres semnificativ al agendei globale și ar trebui să militeze pentru ca acesta să fie reflectat în raportul OCDE al miniștrilor finanțelor din G20 la ședința din 20 aprilie 2018. Comisia va căuta să se ajungă la o concluzie de succes la discuțiile globale ale G20. În lipsa unui progres global adecvat, soluțiile UE ar urma să fie avansate în cadrul pieței unice, Comisia fiind pregătită să prezinte propuneri legislative corespunzătoare. Totuși Comisia va continua să analizeze opțiunile politice și să se consulte cu părțile interesate și cu reprezentanți ai industriei asupra acestei probleme importante și presante înaintea unei posibile propuneri în primăvara lui 2018. Introducerea unor reguli fiscale specifice economiei digitale se va face la nivelul UE numai după o analiză detaliată și un studiu de impact, iar soluția care va fi agreată la nivelul UE, indiferent care va fi aceasta, va fi implementată ulterior și în România. Statele membre sunt de acord că soluția finală va trebui adoptată la nivel global, în acord cu țările Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) și G20, dar este nevoie să se lucreze și la o propunere la nivel de UE. ■

Recuperarea TVA plătită la importul ulterior” al bunurilor (Cauza C-441/

Abstract: În septembrie 2017, a fost emisă decizia Curții de Justiție a Uniunii Europene (‘CJUE’) în cauza C-441/16 SMS group GmbH. Prin decizia emisă, Curtea a sancționat practica autorităților fiscale române de a condiționa rambursarea/ deductibilitatea TVA aferentă importurilor de dovedirea de către contribuabili a „circuitului ulterior” al bunurilor importate (în legătură cu care a fost cerută rambursarea TVA). Decizia vine în sprijinul contribuabililor care sunt nevoiți să prezinte autorităților fiscale numeroase dovezi în timpul controalelor fiscale pentru a-și justifica dreptul de deducere a TVA achitate la importul de bunuri.

Cuvinte cheie: TVA, import de bunuri, Directiva a opta.

Silviu **SAVU**,

Manager în cadrul departamentului de Asistență fiscală – EY România

Context

Autoritățile fiscale române au refuzat să ramburseze TVA plătită de SMS group GmbH (fost SMS Meer, SMS în cele ce urmează) urmare a unui import de bunuri în România întrucât au apreciat că societatea în cauză nu prezentase documente justificative din care să reiasă circuitul ulterior al bunurilor în discuție precum și cine este beneficiarul final al acestora.

Bunurile în cauză au fost achiziționate și puse în liberă circulație în România de către SMS cu scopul de a fi reexportate către un beneficiar din Ucraina pentru a fi utilizate într-un proiect mai amplu având ca obiect realizarea și livrarea unui sistem de sudare a țevelor pentru producția de tuburi și de profile tubulare din oțel cu sudare longitudinal electrică. Însă, datorită neîndeplinirii obligațiilor de plată stabilite contractual între părți, contractul a încetat și astfel exportul bunurilor nu a mai avut loc. Acestea



au rămas depozitate în România, urmând a fi valorificate ca fier vechi în urma casării. SMS, în calitatea sa de persoană impozabilă nestabilă (și neconsiderată ca fiind stabilă pentru respectivele tranzacții) și neînregistrată în scopuri de TVA în România, a solicitat rambursarea TVA plătită la momentul importului de bunuri, în baza prevederilor Directivei 79/1072/CEE (‘Directiva a opta’)¹. Așa cum am menționat mai sus, rambursarea TVA a fost refuzată de autoritățile fiscale române, pe motiv că nu s-a putut face dovada așa-zisului „circuit ulterior” al bunurilor. Decizia CJUE în această cauză poate fi considerată ca un moment de referință pentru jurisprudența europeană în materia TVA, și mai ales pentru jurisprudența

românească. Judecata Curții este, așa cum era de așteptat, axată pe respingerea formalismului (demonstrarea pe baza documentară a „circuitului ulterior al bunurilor”) cu care ne confruntăm zi de zi în relațiile cu autoritățile fiscale române.

Opinia Curții

Cu titlu preliminar, trebuie menționat că pentru a putea beneficia de rambursarea TVA în condițiile Directivei a opta, o persoană impozabilă trebuie, ca pe perioada la care se referă cererea de rambursare să nu fi fost stabilă sau considerată ca fiind stabilă printr-un sediu fix pe teritoriul statului membru de rambursare și să nu folosească achizițiile pentru operațiuni având locul în statul membru de rambur-

1. A OPTA DIRECTIVĂ A CONSILIULUI din 6 decembrie 1979 privind armonizarea legislațiilor statelor membre referitoare la impozitele pe cifra de afaceri – Sisteme de restituire a taxei pe valoarea adăugată persoanelor impozabile care nu sunt stabilite pe teritoriul țării, înlocuită la momentul actual cu DIRECTIVA 2008/9/CE A CONSILIULUI din 12 februarie 2008 de stabilire a normelor detaliate privind rambursarea taxei pe valoare adăugată, prevăzută în Directiva 2006/112/CE, către persoane impozabile stabilite în alt stat membru decât statul membru de rambursare.

de bunuri – justificarea „circuitului 16 SMS group GmbH)



sare, cu excepția serviciilor de transport și auxiliare scutite sau a bunurilor/ serviciilor pentru care persoana obligată la plata TVA este beneficiarul. Rambursarea TVA este permisă în măsura în care achizițiile (inclusiv importurile de bunuri) efectuate pe teritoriul statului membru de rambursare sunt folosite pentru operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/ prestării se consideră ca fiind în afara statului membru de rambursare, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în statul membru de rambursare, respectiv servicii de transport și auxiliare scutite sau livrări de bunuri/ servicii pentru care persoana obligată la plata TVA este beneficiarul. CJUE a statuat că dreptul unei persoane impozabile de a i se rambursa TVA plătită

într-un alt stat membru decât cel în care este stabilită, prevăzut de Directiva a opta, este corespondentul dreptului de a deduce TVA plătită pentru achizițiile efectuate în propriul său stat membru. Dreptul de deducere a TVA consacrat prin Directiva 2006/112/CE face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat, fiind exercitabil imediat (la momentul importului bunurilor în România în situația de față) și pentru totalitatea TVA aplicată operațiunilor în amonte².

Prin acest mecanism al deducerilor prevăzut de legislația comunitară în materia TVA, se urmărește degrevarea în întregime a persoanei impozabile de sarcina TVA datorate sau achitate în cadrul tuturor activităților economice pe care le desfășoară. Sistemul comun al TVA garantează, în consecință, neutralitatea impozitării tuturor activităților economice, indiferent de scopurile sau de rezultatele acestor activități, cu condiția ca activitățile respective să fie, în principiu, ele însele supuse TVA.

În nici un caz, exercitarea dreptului de deducere (menționat la articolele 169 și 170 din Directiva 2006/112/CE)/ rambursare a TVA (conform Directivei a opta) nu este condiționată de prezentarea unor documente justificative din care să reiasă „circuitul ulterior” al bunurilor – așa cum este susținut în cauza de față de autoritățile fiscale române. Obligatorietatea de a dovedi așa-zisul „circuit ulterior al bunurilor” ar echivala în realitate cu adăugarea unei condiții de fond pentru exercitarea dreptului la rambursare, care nu este prevăzută de sistemul TVA european. De altfel, o asemenea condiție, în ciuda practicii consacrate a autorităților fiscale din România, nu este prevăzută nici de legislația națională din domeniul TVA.

În cazul analizat, CJUE a apreciat că SMS a acționat ca persoană impozabilă la momentul importului bunurilor în România, lucru probat printr-o serie de elemente

obiective, cum ar fi: existența unui contract de furnizare de bunuri aflat în derulare, încasarea unui avans de către SMS de la clientul său în baza contractului respectiv în scopul achiziției/ producția bunurilor (importate) și utilizarea avansului respectiv pentru achiziția (în baza unui contract încheiat cu o terță persoană) respectivelor bunuri. Neexistând alte elemente sau susțineri care să conducă la ideea că SMS ar fi fost stabilită/ considerată ca fiind stabilită în scopuri de TVA în România, CJUE a considerat ca fiind îndeplinită una din condițiile pentru acordarea rambursării de TVA sub Directiva a opta – SMS este o persoană impozabilă nestabilită în România pe perioada rambursării. Faptul că la momentul importului, contractul dintre SMS și beneficiarul său era suspendat pentru neplată nu trebuie, în opinia CJUE, să aducă atingere calității de persoană impozabilă a SMS.

În ceea ce privește utilizarea bunurilor în scopul activităților prevăzute de Directiva a opta, CJUE precizează că bunurile au fost importate în România cu scopul de a fi exportate în Ucraina către clientul său. Exportul fiind una dintre operațiunile care dau dreptul la rambursarea TVA în baza Directivei a opta, CJUE a apreciat existența dreptului de deducere / rambursare a TVA la momentul importului de bunuri (în absența unor instanțe de fraudă/ abuz). Mai mult, dreptul de deducere a TVA odată dobândit nu poate fi repus în discuție într-o situație precum cea de față, în care persoana impozabilă nu a putut utiliza bunurile pentru care a avut loc rambursarea în cadrul operațiunii preconizate ca urmare a unor împrejurări independente voinței sale, Curtea apreciind că într-un astfel de caz nu există niciun risc de fraudă sau de abuz care să poată justifica refuzul rambursării.

Concluzii

Având în vedere cele de mai sus, CJUE a decis că prevederile Directivei a opta ►

2. Punctul 24 din Hotărârea CJUE în cauza C-437/06 Securita, punctul 43 din Hotărârea CJUE în cauza C-110/98-C-147/98 Gabalfrisa și alții.

coroborate cu articolul 170 din Directiva TVA se opun practicii unui stat membru de a refuza unei persoane impozabile, care nu este stabilită pe teritoriul său, dreptul la rambursarea TVA-ului achitat pentru importul de bunuri în situația în care, la momentul importului, executarea contractului în cadrul căruia persoana impozabilă a cumpărat și a importat aceste bunuri era suspendată, operațiunea pentru care acestea urmau să fie utilizate nu s-a mai realizat, iar persoana impozabilă nu a făcut dovada „circuitului ulterior” al acestora.

Deși speța analizată de CJUE vizează o rambursare de TVA cerută de o persoană impozabilă nerezidentă, considerăm că principiile cu privire la noțiunea de persoană impozabilă și cu privire la dreptul de deducere a TVA izvorâte din judecata CJUE pot fi extinse la modul general tuturor categoriilor de contribuabili.

Redăm mai jos, regulile și principiile cu privire la noțiunea de persoană impozabilă readuse în discuție de CJUE în judecata cauzei C-441/16 SMS group GmbH:

- „persoana impozabilă” trebuie întotdeauna definită în raport cu „activitatea economică”;
- orice persoană particulară care importă/achiziționează bunuri în vederea desfășurării unei activități economice, se consideră că dobândește bunurile respective în calitate de persoană impozabilă;
- orice persoană care efectuează cheltuieli de investiții cu intenția, confirmată de elemente obiective, de a derula activitate economică, este considerată persoană impozabilă.

Totodată, Curtea reiterează cu această ocazie că dreptul de deducere al TVA trebuie apreciat în baza intenției persoanelor impozabile, justificată în mod obiectiv, de a derula activitate economică, respectiv de a folosi bunurile și serviciile achiziționate în scopul activităților ce permit exercitarea dreptului de deducere a TVA. Astfel, dreptul de deducere trebuie menținut, în accepțiunea CJUE, chiar și în situația în care, independent de voința părților, (i) anumite contracte sunt desființate (speța de față), (ii) anumite investiții nu sunt puse în funcțiune imediat după achiziție (a se vedea cauza C-153/11 Klub OOD) sau (iii) anumite investiții nu se concretizează într-o activitate economică în baza unor factori obiectivi (a se vedea cauzele C-110/94 INZO, respectiv C-37/95 GhentCoal Terminal). ■

Codul de procedură fiscală

MODIFICĂRI 2017

Abstract: Articolul prezintă măsurile recente aprobate de Guvern prin Ordonanța Guvernului nr. 30/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, publicată în Monitorul Oficial nr. 708 din 31 august 2017.

Așa cum însuși titlul precizează, prin acest act normativ au fost aprobate mai multe amendamente (peste 100), scopul fiind, pe de o parte, îmbunătățirea clarității legii și, pe această bază, eliminarea interpretărilor multiple și, pe de altă parte, îmbunătățirea procesului de administrare a creanțelor fiscale.

În cele ce urmează voi prezenta și comenta o selecție a acelor modificări pe care le-am apreciat ca fiind cu impact semnificativ asupra raporturilor dintre contribuabili și organele fiscale.

Cuvinte cheie: organe fiscale, creanțe fiscale, obligații fiscale, contribuabili, domiciliu fiscal, răspundere solidară, act administrativ fiscal, control fiscal, termen de plată, regularizare, măsuri asigurătorii, eșalonare, soluționare contestații, suspendare.

Silviu SAVU,

Manager în cadrul departamentului de Asistență fiscală – EY România

Limba utilizată în administrația fiscală

Regulile referitoare la limba utilizată în relația dintre organele fiscale și contribuabili fac obiectul de reglementare al art. 8 care statuează, în acord cu art. 13 al Constituției României, că limba oficială de comunicare la nivelul administrației fiscale este limba română.

În acest context, articolul în cauză în forma anterioară modificării prevedea, la alin. (2), în mod imperativ, o acțiune a organului fiscal constând în solicitarea traducerii autorizate a documentelor depuse de contribuabil și redactate în alte limbi decât limba română. Așadar, în lipsa unei prevederi exprese cu privire la consecințele nesolicitării traducerilor și în considerarea prevederilor art. 6 din C. pr. fisc., conform cărora organul fiscal este obligat să efectueze constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză atunci când apreciază asupra unei stări de fapt fiscale, rezultă că organul fiscal ar fi trebuit să țină cont de documentele respective în cazul în care nu a solicitat traduceri autorizate, întrucât lipsa traducerii nu reprezenta un impediment în

aprecierea relevanței fiscale a informațiilor oferite de documentele în cauză. Per a contrario, atunci când organul fiscal a solicitat traducerea și contribuabilul nu s-a conformat acestei solicitări, consecința nu poate fi decât neluarea în considerare a documentelor cu relevanță fiscală redactate într-o limbă străină.

În acest context, pentru mai o bună claritate a regimului documentelor redactate în limbi străine, s-a prevăzut expres că documentele justificative, certificatele sau înscrisurile redactate într-o limbă străină, depuse fără ca acestea să fie însoțite de traduceri în limba română, nu se iau în considerare de organul fiscal **dacă organul fiscal a solicitat contribuabilului prezentarea acestora însoțite de traduceri autorizate, iar contribuabilul nu s-a conformat solicitării.**

Ar mai fi de adăugat că, în privința perioadei de timp dintre data solicitării adresată de organul fiscal contribuabilului având ca obiect traducerea documentelor redactate într-o limbă străină și data conformării acestuia, sunt aplicabile prevederile art. 6 alin. (3) cu privire la aplicarea principiului rezonabilității, în sensul că termenul trebuie

să fie unul util (să permită realizarea efectivă a traducerii) și adaptat scopului (traducerea documentelor în scopul stabilirii situației fiscale corecte).

Preluarea obligațiilor fiscale de alte persoane

În principiu, în sensul art. 23 C. pr. fisc., atunci când vorbim de preluarea unei obligații fiscale, avem în vedere situația în care debitorul fiscal (contribuabilul/ plătitorul) nu mai există și alte persoane devin debitorii obligațiilor acestuia. Regula este că obligațiile fiscale ale contribuabililor care și-au încetat existența trec (sunt preluate) în sarcina succesorilor acestora.

Deși nu este un caz de preluare de obligații fiscale în sensul menționat mai sus, art. 23 a fost completat cu prevederi referitoare la răspunderea liber profesioniștilor pentru obligațiile fiscale născute în legătură cu exercitarea profesiei.

Astfel, în corelare cu dispozițiile OUG nr. 44/2008, dar și cu cele ale Codului civil, s-a prevăzut că persoana fizică care defășoară o profesie liberă răspunde pentru obligațiile fiscale datorate ca urmare a exercitării profesiei cu bunurile din patrimoniul de afecțiune. Dacă acestea nu sunt suficiente pentru recuperarea creanțelor fiscale, pot fi urmărite și celelalte bunuri ale debitorului, dispozițiile art. 31, 32 și ale art. 2324 alin. (3) din Codul civil rămânând aplicabile.

De precizat că trimiterea la art. 31 C. Civ. are în vedere principiul divizibilității patrimoniului, precum și faptul că partea din patrimoniu afectată (divizată) în scopul desfășurării unei activități autorizate reprezintă patrimoniul de afecțiune. Cu alte cuvinte, liber profesionistul, ca orice alt întreprinzător, are un patrimoniu general, în cadrul căruia se pot constitui una sau mai multe mase patrimoniale distincte, numite patrimonii de afecțiune, destinate realizării unui anumit scop, în cazul liber profesioniștilor, în scopul desfășurării activității autorizate. Se poate reține deci că patrimoniul general al liber profesionistului se divide în două patrimonii speciale, respectiv patrimoniu de afecțiune și patrimoniu personal, ambele patrimonii speciale făcând parte din patrimoniul general al liber profesionistului. În schimb, art. 32 din același act normativ reglementează regimul transferului intrapatrimonial, respectiv între cele două diviziuni ale patrimoniului general al unei persoane - patrimoniul personal și patrimoniul de afecțiune - care este posibil cu respectarea condițiilor prevăzute de lege, fără ca această operațiune să constituie o înstrăinare.

În ceea ce privește trimiterea la alin. (3) al art. 2324 C. Civ., aceasta are în vedere asigurarea armonizării prevederilor din cele două acte normative. Astfel, potrivit art. 2324 alin. (3) C. Civ.: „*Creditorii ale căror creanțe s-au născut în legătură cu o anumită diviziune a patrimoniului, autorizată de lege, trebuie să urmărească mai întâi bunurile care fac obiectul acelei mase patrimoniale. Dacă acestea nu sunt suficiente pentru satisfacerea creanțelor, pot fi urmărite și celelalte bunuri ale debitorului.*”

În acest context, întrucât noul alineat al art. 23 C. pr. fisc. reglementează în fapt principiul răspunderii nelimitate pentru datorii, patrimoniul general reprezentând garanția comună, gajul general al creditorilor, poate că aceste prevederi ar fi trebuit mai degrabă să fie poziționate la art. 24 – Garantarea obligațiilor fiscale.

Răspunderea solidară

Este vorba de modificarea art. 25 care reglementează o serie de situații în care organul fiscal este în drept să stabilească răspunderea pentru obligații fiscale neachitate a unor terți care, datorită conduitei lor, au făcut ca respectivele obligații fiscale să nu fie plătite bugetului și care răspund astfel în solidar cu debitorul principal. Modificarea vizează introducerea a două noi cazuri de răspundere solidară:

- cazul emitentului scrisorii de garanție/ poliței de asigurare de garanție care refuză să execute dispoziția organului fiscal de virare a sumelor de bani în scopul executării garanției. Textul legal conține și o normă de trimitere la dispozițiile art. 2321 alin. (3) din Codul civil, în sensul că emitentul scrisorii de garanție/ poliței de asigurare de garanție are dreptul de a refuza plata în caz de abuz sau fraudă vădită;
- cazul persoanelor care au determinat, cu rea-credință, acumularea de obligații fiscale restante sau sustragerea de la plata obligațiilor fiscale, în cazul debitorului pentru care s-a solicitat deschiderea procedurii insolvenței.

În ceea ce privește acest din urmă caz, reținem condițiile în care se poate atrage răspunderea solidară și care sunt cumulative, astfel:

- debitorul titular al obligațiilor fiscale ce fac obiectul deciziei de atragere a răspunderii solidare să fie în insolvență la data emiterii deciziei;
- fapta persoanei căreia i se atrage răspunderea constă în determinarea acumulării, de către debitorul insolvent, de obligații fiscale sau în determinarea sustragerii debitorului

insolvent de la plata obligațiilor fiscale. Textul nu definește înțelesul noțiunii de acumulare de obligații fiscale și nici pe cea de sustragere de la plata obligațiilor fiscale. Dar dacă ne raportăm la înțelesul obișnuit al termenilor în cauză în sensul dicționarului limbii române, se poate spune că acumularea de obligații semnifică obligații declarate, dar neachitate și care prin neplată s-au adunat în timp la un nivel constatat la data emiterii deciziei de atragere a răspunderii solidare. În schimb, sustragerea de la plata obligațiilor semnifică obligații care au fost nedeclarate și stabilite de organul fiscal, de regulă urmare unei inspecții fiscale;

- persoana căreia urmează a i se atrage răspunderea să fi acționat cu rea-credință atunci când a săvârșit faptele respective. Reaua-credință trebuie motivată de organul fiscal pe bază de probe (ex. organul fiscal trebuie să justifice, cu probe, că debitorul dispunea de resurse suficiente pentru plata obligațiilor fiscale, dar le-a folosit în alte scopuri, cu consecința creșterii soldului obligațiilor fiscale neachitate. În principiu, noțiunea de rea-credință este opusul bune-credinței prevăzută la art. 12 C. pr. fisc., și exprimă o atitudine sau comportament incorrect, prin care se încalcă în mod conștient legea și scopului ei.

Modificarea domiciliului fiscal

Sediul materiei privind regimul înregistrării/ modificării domiciliului fiscal este art. 32. Acest articol a fost completat cu prevederi conform cărora modificarea domiciliului/ sediului social care îndeplinește condițiile de a fi și domiciliu fiscal are ca efect și modificarea domiciliului fiscal. Efectul se produce în puterea legii, iar contribuabilul nu mai trebuie să depună la organul fiscal cerere de modificare a domiciliului fiscal. De altfel, administrația fiscală deține aceste date urmare schimbului de informații realizate electronic cu ONRC/ Registrul de evidență a populației, fiind deci în măsură să constate modificarea.

Textul mai prevede și obligația vechiului organ fiscal ca, în 15 zile de la înregistrarea modificării în registre, să transmită noului organ fiscal, dosarul fiscal al contribuabilului.

În plus, în corelare cu această modificare, s-a completat art. 36, care reglementează regimul schimbării competenței, cu o regulă privind momentul schimbării competenței de administrare în cazul modificării de drept a domiciliului fiscal, acesta fiind la împlinirea termenului de 15 zile de la înregistrarea modificării domiciliului/ sediului în ►

registrele speciale (ONRC/ Registrul de evidență a populației).

Cu alte cuvinte, chiar dacă transferul dosarului fiscal nu se realizează în cele 15 zile, competența se modifică de drept la împlinirea acestui termen (nu este condiționată de această acțiune a fiscoi), ceea ce înseamnă că după acest termen contribuabilul își va îndeplini obligațiile prevăzute de lege la noul organ fiscal (ex. depunerea de cereri sau declarații fiscale, efectuarea plății obligațiilor fiscale). În mod similar, orice act de administrare (ex. comunicarea unei somații sau efectuarea unui act de executare silită) va fi realizat de noul organ fiscal. Sigur că rămân aplicabile prevederile conform cărora orice procedură în curs la momentul împlinirii termenului de 15 zile (ex. inspecție fiscală, control inopinat), cu excepția celei de executare silită, va fi finalizată de vechiul organ fiscal, respectiv cel care a început procedura.

Comunicarea actului administrativ fiscal

Regulile referitoare la comunicarea actului administrativ fiscal sunt reglementate la art. 47, articol care, în cadrul Ordonanței Guvernului nr. 30/2017, a fost reformulat în considerarea volumului modificărilor operate asupra vechiului text, care impunea acest lucru potrivit normelor de tehnică legislativă.

În ceea ce privește aspectele de noutate, reținem:

- precizarea clară a trei modalități de comunicare a actelor administrative fiscale emise pe suport hârtie, care au caracter alternativ: prin poștă, cu scrisoare recomandată cu confirmare de primire sau prin remitere la domiciliul fiscal al contribuabilului/ plătitorului ori împuternicitului sau curatorului acestuia sau prin remitere la sediul organului fiscal;
- organul fiscal poate opta pentru oricare dintre aceste modalități, cu excepția celei din urmă, care este supusă la două condiții, respectiv prezența contribuabilului la sediul organului fiscal și solicitarea contribuabilului de a i se remite actul. Această solicitare nu trebuie să fie scrisă ci poate să fie și verbală, dovada comunicării fiind făcută cu semnătura de primire pe exemplarul care rămâne la organul fiscal;
- subsidiaritatea comunicării prin publicitate față de modalitatea de comunicare prin poștă. Mai precis, atunci când organul fiscal optează pentru comunicarea prin poștă, iar această comunicare nu s-a finalizat cu succes, organul fiscal va proceda la publicarea

anunțului cu privire la emiterea actului pe pagina de internet și la sediul său, asigurând astfel condiția de comunicare necesară pentru ca actul să producă efecte;

- reglementarea regulilor de comunicare prin remiterea actului la domiciliul fiscal al contribuabilului, similar celor din Codul de procedură civilă, însă adaptate specificului raporturilor juridice fiscale. Astfel, au fost prevăzute consecințele situației în care contribuabilul lipsește de la domiciliu sau atunci când refuză primirea actelor comunicate prin această modalitate. Acestea constau în afișarea unei înștiințări pe ușa destinatarului, iar actul se consideră comunicat, în cazul lipsei de la domiciliu, la data la care contribuabilul se prezintă la sediul organului fiscal pentru a ridica actul, dar nu mai mult de împlinirea unui termen de 15 zile de la data afișării înștiințării, caz în care actul se consideră comunicat la împlinirea acestui termen. În schimb, în cazul refuzului, actul se consideră comunicat la data afișării înștiințării.

Înregistrarea persoanelor nerezidente

Codul de procedură fiscală prevede la art. 83 reguli speciale privind înregistrarea unor categorii de persoane nerezidente, respectiv cele care au calitatea de fondatori, asociați, acționari ori administratori la societăți comerciale înregistrate în România, procedură care se derulează cu colaborarea ONRC-ului.

Prin Ordonanța Guvernului nr. 30/2017, s-a extins sfera acestei înregistrări speciale la persoanele nerezidente, fizice sau juridice, care solicită deschiderea unui cont bancar sau închirierea unei case de valori la o instituție de credit din România. S-a instituit astfel obligația instituțiilor de credit de a solicita organului fiscal atribuirea unui CIF în cazul persoanelor fizice și juridice nerezidente care nu dețin un asemenea cod, scopul fiind facilitarea îndeplinirii de către instituțiile de credit a obligației de transmitere a unor informații potrivit Codului fiscal. De precizat că norma în cauză nu înlătură dreptul persoanelor nerezidente de a se înregistra la organul fiscal, în mod direct sau prin împuternicit, caz în care instituția de credit nu mai are obligația de a solicita organului fiscal atribuirea codului de identificare fiscală.

În ceea ce privește aspectele procedurale aplicabile, reținem că atribuirea CIF-ului se va face după aceeași procedură utilizată și în relația cu ONRC, în sensul că Ministerul Finanțelor Publice atribuie, la solicitarea

instituției de credit, CIF-ul și tot el emite Certificatul de înregistrare pe care-l va comunica instituției de credit în termen de 5 zile. Aceasta, la rândul ei, va asigura comunicarea certificatului către nerezident.

Nu în cele din urmă, trebuie precizat și faptul că aceste noi reguli intră în vigoare la 1 ianuarie 2018.

De asemenea, s-a mai reglementat regula conform căreia, contribuabilii nerezidenți care nu au un sediu permanent pe teritoriul României și care nu se înregistrează prin ONRC/ instituții de credit, au posibilitatea de a li se comunica, prin mijloace electronice, informațiile conținute în certificatul de înregistrare fiscală, urmând ca documentul să se păstreze la organul fiscal până la ridicarea acestuia de către contribuabil sau de către împuternicitul acestuia.

Controlul inopinat – art. 134

Unul dintre drepturile de care contribuabilul beneficiază în procedura controlului inopinat, drept reglementat la art. 134 alin. (4) C. pr. fisc., este nesupunerea unui contribuabil la două proceduri de control în același timp, respectiv inspecție fiscală și control inopinat, pentru aceleași operațiuni și obligații fiscale aferente acestora.

Aceste prevederi au fost completate, în contextul OG nr. 30/2017, cu o excepție. Astfel, s-a reglementat posibilitatea încheierii, pe perioada unei inspecții fiscale, de către chiar echipa de inspecție fiscală desemnată cu efectuarea inspecției fiscale, a unui proces-verbal de control inopinat, ori de câte ori în alte proceduri sunt necesare constatări în legătură cu operațiuni și obligații supuse inspecției fiscale în derulare. Cu alte cuvinte, în situația în care în alte proceduri, de regulă inspecție fiscală, se pune problema efectuării unor constatări necesare finalizării procedurii respective și care este în legătură cu contribuabilul/ plătitorul supus inspecției fiscale, echipa care se află deja în inspecție fiscală este competentă să efectueze și un control inopinat.

Rolul excepției este acela de a concilia regula de nesuprapunere a unui control inopinat cu o inspecție fiscală cu necesitatea unui control inopinat, de regulă încrucișat, ale cărui rezultate sunt relevante într-o altă procedură, de regulă o inspecție fiscală la un alt contribuabil.

Astfel, atunci când se derulează o procedură de inspecție fiscală la un partener de afaceri (contribuabilul 1) al unui contribuabil care, de asemenea face obiectul unei inspecții fiscale (contribuabilul 2), iar prima inspecție

dorește o verificare a unor documente existente în evidența contribuabilului 2 și solicită efectuarea unui control inopinat în acest scop, acest control inopinat va fi realizat de echipa de inspecție aflată la contribuabilul 2 care va încheia, un proces-verbal de control inopinat.

Sfera controlului fiscal

Noul Cod de procedură fiscală prevede, în cuprinsul Titlului VI, procedurile prin care organul fiscal verifică modul în care contribuabilii își îndeplinesc obligațiile prevăzute de legea fiscală, fiecare având obiective și reguli adaptate acestor obiective. Aceste proceduri sunt: inspecția fiscală, verificarea situației fiscale personale, controlul inopinat, verificarea documentară și controlul antifraudă, denumit, conform legii speciale, control operativ și inopinat.

Prin OG nr. 30/2017, s-a reglementat un nou tip de control, căruia legiuitorul nu i-a dat un nume, dar i-a indicat obiectul: acțiuni de prevenire și conformare. Aceste prevederi fac obiectul modificării art. 151.

Legiuitorul nu a detaliat și nu a atașat acestui nou tip de control nici regulile procedurale aferente, constând în drepturile și obligațiile părților implicate în procedură (ex. dacă contribuabilul este sau nu înștiințat în prealabil în legătură cu efectuarea controlului, obligația de colaborare a contribuabilului, obligația organului fiscal de a-l înștiința pe contribuabil în legătură cu constatările reținute și implicațiile lor fiscale, actele în care se consemnează rezultatele controlului etc.). În lipsa unor reguli speciale, vor fi incidente, în ceea ce privește drepturile și obligațiile, regulile generale din Codul de procedură fiscală, în special cele referitoare la principii de conduită în administrarea creanțelor fiscale prevăzute la Capitolul II al Titlului I din acest act normativ.

De asemenea, nici Nota de fundamentare, ca instrument de promovare a actului normativ (OG nr. 30/2017), nu conține dezvoltări cu privire la scopul noii reguli.

În acest context și în considerarea prevederilor art. 7 C. pr. fisc. cu privire la rolul activ al organului fiscal și, în special, cele referitoare la obligația organului fiscal de îndrumare a contribuabilului în aplicarea legislației fiscale, din oficiu, în cadrul unei proceduri în derulare, putem aprecia că noile prevederi ale art. 151 vizează un control

fiscal de îndrumare/ conformare, având ca obiectiv să constate, la contribuabilul controlat, eventuale încălcări ale legii fiscale și pe care să-l îndrume cu privire la remedierea lor. Nu rezultă însă dacă, în cadrul unor astfel de controale și în cazul constatării unor fapte ce sunt sancționate contravențional, organul fiscal va aplica și sancțiuni. Cu toate acestea, în considerarea obiectului și obiectivului controlului fiscal de conformare, apreciem că sancțiunea ar trebui să fie cel mult avertismentul.

În ceea ce privește controlul de prevenire, apreciem că acesta este legat de conformare, în sensul că, raportat la circumstanțele specifice fiecărui contribuabil controlat, organul fiscal va informa contribuabilul cu privire la riscurile de neconformare (ex. posibilitatea unor interpretări a legii cu privire la aplicarea legii în cazul unor situații de fapt fiscale legate de activitatea contribuabilului), pentru a se evita greșeli de aplicare/ conformare.

Termene speciale de scadență

La art. 155 a fost reglementat un termen de scadență special în cazul în care organul fiscal comunică contribuabilului decizii de impunere emise în baza unei declarații fiscale după expirarea termenelor de plată prevăzute de Codul fiscal sau alte legi care reglementează creanțele fiscale. Acest termen este de 5 zile de la data comunicării deciziei.

Regula se aplică numai dacă contribuabilul depune declarația fiscală în baza căreia urmează să se emită decizia de impunere în termenul prevăzut de lege.

De precizat că termenul de 5 zile este corelat cu alin. (3) al aceluiași articol și care se aplică în cazul emiterii deciziilor de plăți anticipate emise în baza declarației estimative, comunicate după expirarea termenelor de plată prevăzute de Codul fiscal.

Prevederile prezintă relevanță în principal în domeniul impozitelor și taxelor locale întrucât în cazul impozitului pe venit, mai precis al plăților anticipate care nu se încadrează la alin. (3) al art. 155 C.pr. fisc., sunt prevăzute reguli speciale în Codul fiscal (art. 121)¹ conform cărora, dacă nu se emite decizia de plăți anticipate până la termenul legal la care trebuie efectuată plata, contribuabilul este obligat să efectueze o plată (anticipată) la nivelul sumei datorate pentru ultimul ter-

men de plată al anului precedent, iar regularizarea acestor sume cu plățile anticipate stabilite în baza venitului realizat în anul de impunere precedent celui de impunere se realizează asupra termenelor următoare. De menționat că, pentru o mai bună claritate, s-a prevăzut că termenele de plată speciale reglementate la art. 156 alin. (1) din Codul de procedură fiscală (termene stabilite în funcție de data comunicării deciziei) sunt aplicabile și în cazul obligațiilor individualizate prin intermediul deciziei de impunere din oficiu, în cazul în care aceasta a fost emisă după scadența obligației. În plus, în cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central, s-a reglementat termenul de plată pentru diferențele stabilite prin declarații fiscale rectificative ca fiind data depunerii declarației rectificative. Această prevedere este expresia regulii prevăzută la art. 95 alin. (4) conform căreia declarația de (auto)impunere are, pe lângă valoarea unei decizii de impunere sub rezerva verificării ulterioare, și valoarea unei înștiințări de plată de la data depunerii declarației.

Efectuarea plății

Regulile privind plata obligațiilor fiscale sunt prevăzute la art. 163 C. pr. fisc. Între acestea, au fost modificate cele referitoare la contul în care trebuie efectuată plata, instituindu-se regula privind efectuarea plății obligațiilor fiscale într-un cont unic, prin utilizarea unui ordin de plată pentru Trezoreria Statului pentru obligațiile fiscale datorate, atât în cazul celor administrate de organul fiscal central, cât și în cazul celor administrate de organul fiscal local. Așadar:

- în cazul obligațiilor administrate de ANAF, vorbim de un singur cont unic și nu de două cum este în prezent;
- în cazul obligațiilor administrate de organele fiscale locale, regulă nouă întrucât, în prezent, plata obligațiilor fiscale locale se face în conturi bugetare aferente fiecărei categorii de obligații (impozit pe clădiri, impozit pe teren etc.).

Sintagma „în prezent” are în vedere faptul că noua regula se aplică începând cu data de 1 ianuarie 2018.

Totodată, s-a prevăzut faptul că în ceea ce privește impozitele și taxele locale care se vor plăti în contul unic, acestea vor fi stabilite prin ordin al ministrului dezvoltării regionale, administrației publice și fondurilor europene. ►

1.,(3) Plățile anticipate se stabilesc de organul fiscal competent pe fiecare sursă de venit, luându-se ca bază de calcul venitul anual estimat sau venitul net realizat în anul precedent, după caz, prin emiteria unei decizii care se comunică contribuabililor, potrivit legii. În cazul impunerilor efectuate după expirarea termenelor de plată prevăzute la alin. (4), contribuabilii au obligația efectuării plăților anticipate la nivelul sumei datorate pentru ultimul termen de plată al anului precedent. Diferența dintre impozitul anual calculat asupra venitului net realizat în anul precedent și suma reprezentând plăți anticipate datorate de contribuabil la nivelul trimestrului IV din anul anterior se repartizează pe termenele de plată următoare din cadrul anului fiscal.(...)”

Înștiințarea privind stingerea

Alineatul (9) al art. 165 reglementa obligația organului fiscal de a înștiința contribuabilul cu privire la modul de distribuire a sumelor plătite în contul unic și modul în care s-a efectuat stingerea obligațiilor fiscale, cu cel puțin 5 zile înainte de următorul termen de plată.

Regula a fost modificată prin OG nr. 30/2017 în sensul că înștiințarea privind stingerea creanțelor fiscale cu 5 zile înainte de următorul termen de plată se va comunica doar pentru debitorii care solicită acest lucru. Cu alte cuvinte, o obligație a organului fiscal a fost acum transformată în drept al contribuabilului de a solicita o înștiințare privind modul de stingere.

Conform Notei de fundamentare, rezultă că modificarea a avut în vedere faptul că, în practică, foarte mulți debitori nu consideră utilă comunicarea unei înștiințări privind stingerea obligațiilor fiscale, din considerentul că au la dispoziție și alte căi prin care pot obține informații cu privire la situația lor fiscală, respectiv solicitarea de la organul fiscal competent a fișei pe plătitori, ori accesarea, pe pagina de internet a A.N.A.F., a informațiilor privind stingerea obligațiilor fiscale.

Regularizarea obligațiilor fiscale în cazul reconsiderării unei tranzacții

Aceste prevederi fac obiectul art. 171 C. pr. fisc. Astfel, s-a reglementat expres faptul că, în situația reconsiderării unor tranzacții potrivit Codului fiscal (art. 11), sumele achitate în contul obligațiilor fiscale declarate/plătite de contribuabil/plătitor se consideră ca fiind plăți anticipate în contul obligațiilor fiscale, stabilite ca urmare a reconsiderării, în totalitate, indiferent de bugetul unde au fost ulterior distribuite.

Precizarea vizează în principal impozitul pe venitul din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal care, conform Codului fiscal, se virează atât la bugetul de stat (50%), cât și la bugetul localității pe teritoriul căreia se află imobilul înstrăinat (50%).

Astfel, în contextul în care comunicatul ANAF cu nr. A_RPC 584 /13.06.2017 emis de către Serviciul de Comunicare, Relații Publice și Mass-Media din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală intitulat „Fiscul atenționează dezvoltatorii imobiliari persoane fizice să declare veniturile obținute din vânzarea proprietăților imobiliare din patrimoniul afacerilor până la data de 30 iulie” are valoarea unei



opinii de reconsiderare a regimului fiscal aplicabil tranzacțiilor cu imobile efectuate de persoanele fizice, aplicarea acestei opinii în cazuri individuale pune în cauză aplicarea art. 171 C. pr. fisc., respectiv regularizarea prevăzută de acest articol în ceea ce privește impozitul achitat la notar la data tranzacției. În acest caz, organul fiscal din cadrul ANAF va ține cont și va regulariza suma totală a impozitului achitat la notar, deci inclusiv cea care a fost virată bugetului local, urmând ca ulterior bugetul de stat să recupereze suma în cauză de la bugetul local.

Procedura eșalonării

Modificările aduse procedurii eșalonării vizează, în principiu, flexibilizarea acestei proceduri, cu consecința îmbunătățirii accesului la această facilitate fiscală. Între aceste modificări menționăm:

- amânarea la plată și anularea la finalizarea cu succes a eșalonării la plată, a tuturor penalităților de întârziere cuprinse în certificatul de atestare fiscală. Astfel, față de

reglementarea anterioară care prevedea că se amână la plată în vederea anulării, doar penalitățile de întârziere aferente obligațiilor fiscale eșalonate la plată, actuala reglementare prevede includerea în decizia de amânare în vederea anulării și a eventualelor penalități de întârziere aferente unor obligații fiscale principale stinse la data emiterii certificatului de atestare fiscală emis în scopul eșalonării. Astfel de penalități, în forma anterioară, erau eșalonate la plată (modificarea art. 186 alin. (4) și a art. 208;

- reglementarea posibilității organelor fiscale ca, în cazuri justificate și în funcție de specificul contribuabilului, să se stabilească rate variabile, pe parcursul unui an, în funcție de posibilitățile reale de achitare a acestora, având în vedere faptul că unii contribuabili/plătitori, cum este cazul celor care au activități agricole sau a celor din domeniul construcțiilor, au producție sezonieră sau, în anumite perioade din an, au activitatea productivă întreruptă (modificarea art. 192);
- crearea posibilității debitorului, care a pierdut o eșalonare la plată, de a solicita



menținerea acesteia nu o singură dată pe perioada eşalonării, ci o dată într-un an de eşalonare (modificarea art. 200);

- includerea în categoria debitorilor cu risc fiscal mic și a celor care nu au obligații fiscale restante mai vechi de 12 luni, comparativ cu prevederea anterioară care stabilea un termen de 6 luni. De asemenea, debitorii cu risc fiscal mic beneficiază și de amânarea la plată, în vederea anulării, a unui procent de 50% din dobânzile cuprinse în certificatul de atestare fiscală eliberat în vederea acordării eşalonării la plată (modificarea art. 206);

- reglementarea posibilității de a se garanta obligațiile fiscale eşalonate și cu scrisori de garanție emise și de către instituțiile financiare nebancare. Această posibilitatea a fost instituită în considerarea prevederilor art. 14 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 93/2009 conform cărora instituțiile financiare nebancare pot desfășura ca și activitate de creditare, activitatea de emitere de garanții, asumarea

de angajamente de garantare, asumarea de angajamente de finanțare (modificarea art. 211).

Măsurile asigurătorii

Sediul materiei în ceea ce privește măsurile asigurătorii instituite în procedura administrativă fiscală îl reprezintă art. 213 C. pr. fisc. Prin OG nr. 30/2017 acest articol a fost modificat astfel:

- s-a reglementat expres interdicția de a nu se institui măsuri asigurătorii la debitorii aflați în procedura insolvenței precum și în cazul debitorilor care nu dispun de active patrimoniale urmăribile. Aceasta întrucât, în ceea ce privește contribuabilii insolvenți, Legea nr. 85/2014 prevede la art. 75 că de la data deschiderii procedurii se suspendă de drept măsurile de executare silită pentru realizarea creanțelor asupra averii debitorului. Or, în acest context legislativ, dispunerea unor astfel de măsuri după deschiderea insolvenței, era practic inefectivă, măsurile dispuse fiind imposibil a fi duse la îndeplinire. În ceea ce privește excepția de instituirea măsurilor asigurătorii în cazul debitorului care nu deține active patrimoniale urmăribile, aceasta era necesară întrucât în cazul debitorilor aflați în astfel de situații practic nu există obiectul dispunerii măsurilor;

- s-a modificat regula referitoare la existența în timp a măsurilor asigurătorii dispuse concomitent cu sesizarea organelor de urmărire penală. Astfel, vechiul text institua încetarea de drept a măsurilor asigurătorii dispuse de organul fiscal la data la care astfel de măsuri au fost instituite de organul de urmărire penală. Noul text aprobat prin OG nr. 30/2017 prevede că în situația în care au fost instituite măsuri asigurătorii și au fost sesizate organele de urmărire penală potrivit legii, măsurile asigurătorii subzistă până la data soluționării cauzei de către organele de urmărire penală sau de instanța de judecată. Totodată, au fost prevăzute cele două situații posibile după comunicarea soluției de către aceste organe: fie transformarea măsurilor asigurătorii în măsuri executorii (cazul stabilirii unui prejudiciu), fie ridicarea măsurilor asigurătorii (cazul inexistenței unui prejudiciu);

- s-a prevăzut că, în situația în care sunt constituite garanții în vederea ridicării măsurilor asigurătorii, aceste garanții trebuie menținute pentru toată perioada de valabi-

litate în care ar fi fost menținute măsurile asigurătorii (6 luni/ un an/ data soluționării cauzei penale). În cazul în care au fost constituite garanții sub forma scrisorilor de garanție/ polițe de asigurare de garanție acestea se vor executa de către organul fiscal în ultima zi de valabilitate a acestora în cazul în care contribuabilul/ plătitorul nu prelungește valabilitatea garanției.

Întreruperea termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a cere executarea silită

Modificarea privește art. 217 și constă în reglementarea faptului că în cazul în care se emit mai multe somații pentru același debitor și având același obiect, numai prima somație întrerupe termenul de prescripție a dreptului de a cere executarea silită. Modificarea are ca scop eliminarea abuzului de somații, neurmate de măsuri de executare efective (poprire, sechestrul).

Suspendarea executării silite prin depunerea unei scrisori de garanție/ poliță de asigurare de garanție

Procedura în cauză face obiectul de reglementare a art. 235. Prin OG nr. 30/2017 s-au prevăzut noi dispoziții în legătură cu această procedură, în sensul reglementării unui nou caz de suspendare a executării silite prin depunerea unei garanții constând în scrisoare de garanție/ poliță de asigurare de garantare. Cazul este acela în care debitorul notifică organului fiscal intenția de depunere a unei scrisori de garanție/ poliță de asigurare de garantare.

Cazul a apărut în contextul modificării, prin OUG nr. 84/2016², a regulii privind vechimea diferențelor de obligații fiscale stabilite prin decizie de impunere în scopul aplicării ordinii de stingere - art. 165 alin. (3) lit. b) - în sensul în care stingerea se face în funcție de data comunicării deciziei. În acest context, în cazul în care ulterior comunicării deciziei de impunere pe care contribuabilul a contestat-o sau dorește să o conteste, devin scadente obligații curente (individualizate în declarații de impunere), iar contribuabilul efectuează plata acestora din urmă, plata stinge obligațiile individualizate în decizia de impunere contestată. În acest context, practic, intenția contribuabilului de a aplica pentru procedura prevăzută la art. 235 rămâne fără obiect, ca și dreptul contribuabilului de a beneficia de suspendare, care devine ineficace. ►

S-a prevăzut totodată și un termen de 45 de zile de la data comunicării deciziei în care organul fiscal așteaptă depunerea garanției, caz contrar organul fiscal procedând la continuarea sau, după caz, începerea executării silit.

Totodată, pentru a evita posibilele abuzuri din partea contribuabililor care notifică organul fiscal și ulterior nu mai depun la organul fiscal scrisoarea de garanție/ polița de asigurare de garanție în termen de 45 de zile de la notificare, s-a introdus o sancțiune contravențională - art. 336 alin. (3)³.

Anularea creanțelor fiscale

Anularea creanțelor fiscale, ca facilitate fiscală, este reglementată la art. 266, articolul căruia i-au fost aduse modificări în sensul adăugării unor noi cazuri de anulare, astfel:

- obligațiile fiscale din evidența debitorilor persoane fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau profesii libere, precum și asocieri și alte entități fără personalitate juridică, atunci când aceștia s-au radiat din registrele în care au fost înregistrați;

- ulterior închiderii procedurii insolvenței, a creanțelor care nu sunt admise la masa credală, sub rezerva ca debitorul să nu fi fost condamnat pentru bancrută simplă sau frauduloasă, ori să nu i se fi stabilit răspunderea pentru efectuarea de plăți ori transferuri frauduloase, inclusiv în cazul atragerii răspunderii acestuia;

- în cazul debitorilor pentru care a fost aprobat un plan de reorganizare, a creanțelor fiscale care nu sunt acceptate în totalitate în planul de reorganizare, sub rezerva ca debitorul să se conformeze planului de reorganizare aprobat conform legii.

De asemenea, s-a mai prevăzut că, pe toată perioada derulării procedurii insolvenței sau reorganizării judiciare, după caz, creanțele fiscale restante administrate de organul fiscal central necuprinse în plan să nu se stingă, urmând a se proceda la scăderea acestora din evidența fiscală în situația în care planul de reorganizare a fost finalizat cu succes, iar în cazul în care acesta nu este finalizat, aceste creanțe urmează a fi urmărite.

Soluționarea contestațiilor

Este vorba de modificarea alin. (5) al art. 276 în sensul renunțării la convocarea organelor de inspecție fiscală de către organul de soluționare, în cazul în care contestatorul a

solicitat susținerea orală a contestației.

Apreciem această renunțare ca fiind un pas înapoi în ceea ce privește asigurarea contradictorialității procedurii de soluționare a contestației, cu consecința chiar a afectării soluției ce urmează a fi emisă.

În fapt, prin prezența celor doi participanți la discutarea aspectelor legate de actul administrativ contestat, se asigură o veritabilă dezbatere contradictorie de argumente, susținere de probe etc., al căror beneficiar direct ar fi fost organul de soluționare a contestației.

Suspendarea executării actului administrativ fiscal

Regulile privind suspendarea executării actului administrativ fiscal sunt reglementate la art. 278. OG nr. 30/2017. S-au adus următoarele modificări ale acestui articol:

- stabilirea unei cauțiuni de 1.000 lei pentru situația suspendării unor acte administrative fiscale al căror obiect nu este evaluabil în bani;

- precizarea expresă conform căreia în situația în care un act administrativ fiscal prin care sunt individualizate obligații fiscale principale este suspendat la executare în condițiile Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, toate efectele suspendării se răsfrâng și asupra actului administrativ prin care s-au individualizat obligațiile accesorii aferente obligațiilor principale suspendate la executare, inclusiv în situația în care acestea sunt individualizate în acte administrative fiscale care nu sunt suspendate la executare. Cu alte cuvinte, în cazul în care instanța de contencios administrativ admite o cerere a contribuabilului de suspendare a executării unei decizii de impunere contestată, suspendarea va viza și eventualele decizii prin care sunt stabilite obligații fiscale accesorii emise ulterior emiterii deciziei de impunere;

- clarificarea regimului cauțiunii datorate pentru suspendarea executării actului administrativ fiscal în temeiul art. 15 din Legea nr. 554/2004 în situația în care contribuabilul i-a fost admisă cererea de suspendare a executării actului formulată în temeiul art. 14 din Legea contenciosului administrativ. Astfel, contribuabilul are posibilitatea de a valorifica cauțiunea depusă pentru suspendarea actului administrativ fiscal potrivit art. 14 și în cazul în care, ulterior, solicită suspendarea potrivit art. 15 din Legea contenciosului administrativ. ■

O discuție fiscală: sti cercetare -

Abstract: La nivel global, european și național este recunoscut rolul determinant pe care activitatea de cercetare-dezvoltare îl are în strategia de dezvoltare economică durabilă. În acest context, Strategia Națională de Cercetare, Dezvoltare și Inovare 2014-2020 își propune obiectivul ambițios ca nivelul cheltuielilor private pentru cercetare-dezvoltare să atingă 1% din PIB în 2020 (de la un nivel total al cheltuielilor publice și private de 0.49% din PIB la nivelul anului 2015)¹.

Prin urmare, în vederea atingerii țintei asumate, dar și a efectelor antrenate pe termen lung, România încearcă să încurajeze investițiile private în acest domeniu prin extinderea paletei de stimulente fiscale pentru activitățile de cercetare-dezvoltare, introducând două noi astfel de facilități: scutirea de impozit pentru venitul salarial obținut de angajații implicați în activități de cercetare-dezvoltare (începând cu august 2016) și scutirea de impozit pe profit pentru contribuabilii, care desfășoară exclusiv activități de cercetare-dezvoltare și inovare (începând cu ianuarie 2017).

Cu toate acestea, normele de aplicare, care ar trebui să clarifice detaliile privind punerea în practică a stimulentele fiscale existente, nu sunt în totalitate edificatoare (chiar și după modificări succesive) sau chiar lipsesc. În acest context, se ridică, inevitabil, mai multe întrebări, după cum urmează: pot prevederile actuale, care reglementează aceste stimulente, fi aplicate de către contribuabili fără a genera eventuale riscuri fiscale?, sau, dimpotrivă, tocmai lipsa de claritate determină contribuabilii să nu acceseze aceste facilități?, mai departe, se dovedește România a fi competitivă în fața statelor europene vecine?

Cuvinte cheie: cheltuieli de cercetare-dezvoltare, cheltuieli eligibile, stimulente fiscale pentru cercetare-dezvoltare, activități de cercetare-dezvoltare, deducere suplimentară, calcul impozit pe profit.

3. Art. 336 alin. 32 prevede că: „Nedepunerea în termenul de 45 de zile a scrisorii de garanție/ poliței de asigurare de garanție de către debitorul care a notificat organul fiscal potrivit art. 233 alin. (2^a) constituie contravenție și se sancționează cu amendă de la 2.500 lei la 5.000 lei pentru persoanele juridice încadrate în categoria contribuabililor mijlocii și mari și cu amendă de la 500 lei la 1.000 lei pentru celelalte persoane juridice, precum și pentru persoanele fizice.”

ce transcende aria mulentele fiscale pentru dezvoltare în România

Ramona **JURUBIȚA**,
Coordonator Servicii Fiscalitate - KPMG
Cristina **SPIRESCU**,
Tax Associate Manager - KPMG
Gabriela-Tereza **ECOBICI**,
Tax Senior Assistant - KPMG

Contextul mondial și european - favorabil pentru activitățile de cercetare-dezvoltare

Investițiile în domeniul cercetării-dezvoltării reprezintă un factor important, ce determină sporirea competitivității, impulsivând gradul de ocuparea forței de muncă și remediind disfuncționalitățile pieței libere (care o pot împiedica să își atingă potențialul maxim și pot duce la rezultate ineficiente), toate acestea conducând în ultimă instanță, la creșterea economică.

Prin urmare, domeniul cercetării-dezvoltării a devenit o prioritate la scară mondială, inclusiv la nivelul Uniunii Europene, această abordare fiind propagată și la nivel național, remarcându-se importanța acestui domeniu tocmai prin prisma faptului că activitățile de cercetare-dezvoltare produc efecte sociale însemnate și constituie o importantă componentă a dezvoltării și creșterii economice. În acest sens, conștiente de necesitatea stimulării investițiilor private în activitățile de cercetare-dezvoltare, guvernele multor state au adoptat diverse modalități/ măsuri cu scopul sprijinirii și promovării activităților de cercetare-dezvoltare în cadrul jurisdicțiilor în cauză, atât prin acordarea de subvenții, cât și prin stimulente fiscale (cele două metode recunoscute de susținere a activităților private de cercetare-dezvoltare).

După cum aminteam mai devreme, cercetarea-dezvoltarea reprezintă unul dintre domeniile privilegiate în Uniunea Europeană, în sensul că, în mod special pentru astfel de activități, ajutoarele de stat sub orice formă, inclusiv facilitățile fiscale, sunt acceptabile.

Motivul este evidențiat în cadrul Regulamentului UE nr. 651/2014 de declarare a anumitor categorii de ajutoare compatibile cu piața internă, în care se menționează că experiența dobândită în aplicarea Regulamentului (UE) nr. 800/2008 și a Cadrului comunitar pentru ajutoarele de stat pentru cercetare, dezvoltare și inovare arată că disfuncționalitățile pieței o pot împiedica să atingă volumul optim al producției și pot conduce la ineficiențe legate de externalități, de diseminarea bunurilor sau a cunoștințelor publice, de caracterul imperfect și asimetric al informațiilor și de disfuncționalități de coordonare și de rețea. Astfel, în acest context, ajutorul de stat nu este de natură să distorsioneze competiția, ci, dimpotrivă, remediază eșecul pieței comune libere, care nu permite companiilor inovatoare să captureze integral beneficiile aferente costurilor, descurajând astfel investițiile.

Din păcate, la acest moment, locul pe care îl ocupă România în peisajul cercetării-dezvoltării europene, din perspectiva investițiilor în sectorul de cercetare-dezvoltare, nu este unul încurajator. România se situează printre statele europene care investesc cel mai puțin în activitatea de cercetare-dezvoltare, alături de Cipru: România - un nivel total al cheltuielilor publice și private în cercetare-dezvoltare de 0,49% din PIB la nivelul anului 2015, Cipru - 0,46% din PIB² la nivelul aceluiași an. În acest context, existența unor stimulente fiscale cu un impact semnificativ și ușor de aplicat, reglementate prin norme legislative clare, ar putea avea un efect direct asupra creșterii cheltuielilor private de cercetare-dezvoltare

efectuate de România, antrenând indirect și creșterea economică.

Înainte de a proceda la analiza facilităților fiscale oferite de România pentru stimularea acestui domeniu, pentru a reda o perspectivă corectă asupra problematicei discutate, sumarizăm în cadrul **Tabelului 1** principalele tipuri de stimulente fiscale pentru cercetare-dezvoltare disponibile în țările din regiunea Europei Centrale și de Est (ECE), aflate în „competiție” cu România pentru atragerea marilor investiții de capital.

Astfel, după cum se poate vedea în **Tabelul 1**, conștiente de necesitatea stimulării activităților de cercetare-dezvoltare în mediul de afaceri privat, țările vecine oferă facilități fiscale generoase pentru realizarea acestor activități. În aceste circumstanțe, întrebarea care se ridică se referă la poziția României în acest context competitiv. Este România în măsură să concureze cu statele din regiune și, eventual, nu numai în ceea ce privește susținerea activităților de cercetare-dezvoltare prin stimulente fiscale acordate?

Stimulentele fiscale în România - formă, aplicare, provocări

Vestea bună este că România a încercat să se alinieze acestei abordări de sprijinire a activităților de cercetare-dezvoltare. Astfel, la nivel național, conform Ordonanței Guvernului României nr. 57/2002 privind cercetarea științifică și dezvoltarea tehnologică („Ordonanța nr. 57/2002”), menționându-se faptul că activitatea de cercetare-dezvoltare constituie prioritate națională, se recunoaște ▶

1. Eurostat, First estimates of Research & Development expenditure - <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/7752010/9-30112016-BP-EN.pdf/62892517-8c7a-4f23-8380-ce33df016818>;
2. Eurostat, First estimates of Research & Development expenditure - <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/7752010/9-30112016-BP-EN.pdf/62892517-8c7a-4f23-8380-ce33df016818>

rolul determinant al acestui tip de activitate în strategia de dezvoltare economică durabilă și se menționează faptul că acestea sunt încurajate și sprijinite de către stat.

Însă, **primul pas** spre încurajarea prin stimulente fiscale a activităților de cercetare-dezvoltare în România a fost efectuat în 2008 (destul de târziu în comparație cu țările cu tradiție în acest domeniu – Australia, de exemplu, introducând astfel de stimulente pentru activități de cercetare-dezvoltare încă din anul 1985, sau începutul anilor 2000 – Polonia și Republica Cehă), care a introdus în legislația națională începând cu 1 ianuarie 2009 stimulente fiscale pentru activități de cercetare-dezvoltare din punct de vedere al impozitului pe profit. Astfel, introducerea începând cu 1 ianuarie 2009 a măsurii privind deducerea suplimentară la calculul impozitului pe profit a 20% din cheltuielile de cercetare-dezvoltare (ulterior majorată la 50% începând cu februarie 2013) a venit în susținerea prevederilor Ordonanței nr. 57/2002, care, până la acel moment, vreme de aproximativ 7 ani a susținut activitățile de cercetare-dezvoltare mai mult sau mai puțin la un nivel declarativ, cel puțin din perspectiva stimulării activităților de cercetare-dezvoltare prin facilități fiscale.

Următorul set de măsuri al statului român privind stimularea prin facilități fiscale a activității de cercetare-dezvoltare, au fost cele relativ recente, legate de implementarea în legislația internă a scutirii de impozit pe venit pentru angajații care desfășoară activități în domeniul cercetare-dezvoltare și inovare (începând cu august 2016). În plus, începând cu 6 ianuarie 2017, a fost adoptată scutirea de la plata impozitului pe profit timp de zece ani atât pentru societățile nou-înființate, cât și pentru cele existente, care desfășoară activități exclusiv în sectorul cercetare-dezvoltare și inovare.

Astfel, în teorie, pare că și România oferă facilități fiscale și oportunități generoase pentru susținerea activităților de cercetare-dezvoltare. Însă, deși prevederile sună destul de promițător pentru contribuabili, mai ales având în vedere extinderea facilităților fiscale pentru astfel de activități, apar întrebări în momentul în care se dorește aplicarea efectivă a stimulentei în cauză. De exemplu, deși deducerea suplimentară de 50% la calculul impozitului pe profit pentru cheltuieli de cercetare-dezvoltare a fost introdusă în legislația internă încă din anul 2009, prevederile neclare au făcut ca aceasta să fie accesată de un număr redus de contribuabili. Deși nu există statistici

Tabelul 1: Facilități fiscale pentru activități de cercetare-dezvoltare în Europa Centrală și de Est

Țara	Deduceri suplimentare	Credit fiscal	Alte facilități fiscale pentru cercetare-dezvoltare
Bulgaria	Nu	nu	da
Croația	100-170%	nu	da
Estonia	Nu	nu	da
Letonia	200%	nu	da
Lituania	200%	nu	da
Polonia	30-50%	da	da
Republica Cehă	100-110%	nu	nu
România	50%	nu	da
Slovacia	25-50%	da	da
Slovenia	100%	nu	da
Ungaria	100%	da	da

Sursa: KPMG

specifice, care să releve numărul exact al contribuabililor care beneficiază de această deducere suplimentară, aplicarea sa redusă este recunoscută și în cadrul Strategiei Naționale de Cercetare, Dezvoltare și Inovare (2014-2020)³. Mai mult, deși, din nou, nu există statistici efectuate în acest sens, facilitățile fiscale pentru cercetare-dezvoltare introduse recent (scutirea de impozit pe profit a firmelor care efectuează în mod exclusiv cercetare-dezvoltare și scutirea de impozit pe venit a angajaților angrenați în activități de cercetare-dezvoltare) par a fi aplicate de un număr și mai redus de contribuabili. Vom detalia în cele ce urmează cele trei tipuri de facilități fiscale în vigoare la momentul de față, precum și aspectele neclare privind aplicarea acestora, aspecte ce limitează numărul contribuabililor care le utilizează.

Facilitățile fiscale pentru cercetare-dezvoltare și dificultățile privind aplicarea lor efectivă

1) Deducerea suplimentară la calculul profitului impozabil a cheltuielilor eligibile de cercetare-dezvoltare

România a făcut primul pas spre încurajarea activităților de cercetare-dezvoltare prin intermediul stimulentei fiscale prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 200/2008⁴, care a introdus în legislația națională, începând cu 1 ianuarie 2009, stimulente fiscale pentru activitățile de cercetare-dezvoltare. Astfel, au fost incluse în Codul Fiscal prevederi conform cărora contribuabilii pot beneficia de deducere fiscală suplimentară de 20% (cotă majorată începând cu 1 februarie 2013 la 50%) la determinarea profitului impozabil a cheltuielilor de cercetare-dezvoltare eligibile și de aplicarea metodei de amortizare accelerată pentru

aparatura și echipamentele destinate acestor activități.

Care sunt provocările privind aplicarea facilității?

Aplicarea acestei reglementări fiscale privind stimulentele acordate pentru activitățile de cercetare-dezvoltare în România a ridicat și încă ridică probleme semnificative, atât din punct de vedere conceptual, cât și practic pentru companiile interesate.

Astfel, pentru o bună perioadă de timp a existat posibilitatea de a beneficia de o astfel de deducere suplimentară doar la nivel teoretic, întrucât modul în care companiile o puteau efectiv aplica nu era detaliat în cadrul Codului Fiscal, Codul menționând că ulterior vor fi elaborate norme de aplicare în acest sens. Normele de aplicare au apărut cu o întârziere de aproximativ un an și jumătate, fiind publicate doar în august 2010 prin Ordinul comun al Ministerului Finanțelor Publice și Ministerului Educației și Cercetării Științifice nr. 2086/4504, nereușind, însă, să rezolve încă multe alte dificultăți privind aplicarea efectivă.

Ulterior, facilitatea privind deducerea suplimentară a suferit diverse alte amendamente în cadrul Codului Fiscal (majorarea procentului de deducere suplimentară de la 20% la 50% din cheltuielile eligibile, extinderea aplicării facilității și pentru activitățile de cercetare-dezvoltare desfășurate în spațiul Uniunii Europene și al Spațiului Economic European etc.), fără ca normele de aplicare să fie, din nou, actualizate corespunzător la momentele respective, aspect care, mai degrabă, a dăunat credibilității acestui instrument fiscal.

3. Strategia Națională de Cercetare, Dezvoltare și Inovare – 2014-2020 din 21 octombrie 2014.

4. Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 200/2008 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal.

Însă, chiar și după o serie de amendamente care au mai atenuat o parte din dificultățile de aplicare, încă există aspecte care conduc la reticență din partea contribuabililor cu privire la aplicarea acestei facilități, printre care amintim:

- definiția activităților eligibile (i.e. activități de cercetare aplicativă și/sau de dezvoltare tehnologică), pentru care se poate aplica deducerea suplimentară, este foarte generală și aduce o serie de întrebări și neclarități cu privire la încadrarea activităților realizate de companii în categoriile enunțate în legislația relevantă. Pentru rezolvarea acestei probleme, având în vedere că analiza cu privire la încadrarea activităților realizate de companii drept activități de cercetare-dezvoltare eligibile ar depăși sfera de competență a inspectorilor fiscali (care pot verifica doar din punct de vedere fiscal modul de aplicare al unor astfel de stimulente), Ministerul Educației și Cercetării Științifice a intenționat să înființeze un Registru al Experților pe domenii de cercetare-dezvoltare, care să poată fi consultat atât de companii, cât și de autoritățile fiscale, acest lucru menționându-se în normele de aplicare ale deducerii suplimentare în anul 2015. Totuși, la acest moment, este incert dacă ideea înființării acestui registru este încă valabilă;
- efortul administrativ pentru întocmirea documentației cerută obligatoriu prin lege poate fi considerabil, mai ales pentru companii care desfășoară un număr semnificativ de proiecte în cursul unui singur an (e.g. sunt companii care realizează sute de proiecte într-un singur an), putând exista situații în care costurile implicate de efortul administrativ pot depăși beneficiul fiscal obținut.

Cu toate acestea, se pare că dorința de a se face pași către clarificarea tuturor acestor aspecte există. Astfel, Autoritatea Națională pentru Cercetare Științifică și Inovare în parteneriat cu Unitatea Executivă pentru Finanțarea Învățământului Superior, Cercetării, Dezvoltării și Inovării și Institutul Național de Cercetare Științifică în domeniul Muncii și Protecției Sociale București au semnat contractul de finanțare din Programul Operațional Capacitate Administrativă (POCA) pentru proiectul „Dezvoltarea capacității administrative a unor acțiuni stabilite în Strategia Națională de Cercetare, Dezvoltare, Tehnologică și Inovare 2014-2020” (cunoscut drept proiectul SIPOCA 27). Acesta își propune elaborarea unui ghid metodologic în ceea ce privește condițiile de acordare a stimulentele fiscale la calculul

profitului impozabil pentru contribuabilii care desfășoară activități de cercetare-dezvoltare, menit să vină în sprijinul aplicării acestei facilități.

2) Scutirea de impozit pentru venitul salarial obținut de angajații implicați în activități de cercetare-dezvoltare și inovare
Strategia Națională de Cercetare, Dezvoltare și Inovare 2014-2020 conține, judecând după standardele internaționale, dar și după nevoile interne, că România nu are destui cercetători. După cum Strategia continuă, lipsește masa critică de resurse umane pentru dezvoltarea unor domenii promițătoare și, în special, pentru cercetarea și inovarea interdisciplinară. Numărul de cercetători din mediul de afaceri se află în scădere. În acest context, facilitățile fiscale pe partea de cercetare-dezvoltare au fost extinse prin introducerea relativ recentă (august 2016) în legislația națională a scutirii de la plata impozitului pe venit pentru angajații implicați în activități de cercetare-dezvoltare, însă doar pentru activitățile desfășurate în cadrul proiectelor exclusiv de cercetare-dezvoltare aplicată și dezvoltare tehnologică. Ulterior, în iunie 2017, Legea nr. 136/2017 extinde sfera activităților pentru care se acordă scutirea la toate tipurile de activități de cercetare-dezvoltare și inovare. De asemenea, în urma modificărilor din iunie 2017, scutirea se acordă pentru toate persoanele incluse în echipa unui proiect de cercetare-dezvoltare. Ultima modificare în acest sens a fost efectuată în data de 5 septembrie 2017 prin publicarea Ordinului 2326/2855 care actualizează normele de aplicare privind scutirea pentru angajații implicați în activități de cercetare-dezvoltare și inovare. Astfel, noul Ordin elimină o parte din cerințele anterioare, cum ar fi: nu mai este necesar ca angajații să fie încadrați într-un compartiment de cercetare-dezvoltare sau să aibă studii superioare; nu mai este necesar ca angajatorul să aibă în obiectul de activitate și activități de cercetare – dezvoltare; documentația necesară pentru încadrarea persoanelor fizice scutite de la plata impozitului este simplificată; nu mai există o listă de activități specifice excluse de la scutire etc. În continuare, însă, scutirea de impozit se acordă lunar numai pentru veniturile obținute în urma prestării de activități eligibile în proiecte eligibile, în limita bugetului alocat pentru fiecare proiect.

Care sunt provocările privind aplicarea facilității?

Asemănător deducerii suplimentare pe par-

tea de impozit pe profit, există și în acest caz numeroase aspecte care creează dificultăți și incertitudine cu privire la aplicarea scutirii de impozit pe venit pentru angajații care realizează activități de cercetare-dezvoltare și inovare, aceasta fiind utilizată în prezent de un număr redus de unități și instituții de drept public. Menționăm faptul că aspectele ce creează dificultăți și incertitudine sunt menținute, chiar și în prezența actualizării recente a normelor de aplicare ale scutirii (Ordinul 2326/2855 din 5 septembrie 2017)

- eliminarea definițiilor pentru activitățile eligibile din cadrul Ordinului fără a indica o modalitate de verificare a încadrării pe definițiile prezentate în Ordonanța nr. 57/2002, intensifică și mai mult discuțiile generate, ca și în cazul impozitului pe profit, cu privire la încadrarea activităților realizate de companii în categoriile enunțate în legislația relevantă;
- deși au fost eliminate o parte din cerințele anterioare din punct de vedere administrativ (de exemplu, documentația necesară pentru încadrarea persoanelor fizice scutite de la plata impozitului s-a simplificat, nu mai este necesar ca angajații să fie încadrați într-un compartiment de cercetare-dezvoltare sau să aibă studii superioare etc.), efortul necesar pentru întocmirea documentației prevăzută prin lege este încă considerabil, în special pentru companii care desfășoară un număr semnificativ de proiecte în cursul unui singur an;
- aplicarea scutirii de impozit rămânând parțială, efortul și investiția necesare pentru modificarea procesului de calcul salarial – astfel încât toate elementele cerute în legislație să poată fi prezentate în caz de control fiscal (e.g. pontaje și ștate de plată per proiect) – pot fi semnificative pentru companiile ai căror angajați lucrează în decursul aceleiași luni în mai multe proiecte eligibile. Nu în ultimul rând, aplicarea scutirii de impozit pe venit doar pentru salariul obținut în urma implicării în proiecte eligibile creează îngrijorare la nivelul companiilor, cu privire la (i) scăderea motivației angajaților de a lucra și a acorda aceeași atenție proiectelor neeligibile, la (ii) concurența internă care se va crea între proprii angajați pentru a lucra cât mai mult în proiecte eligibile, precum și la (iii) potențiale probleme cu retenția angajaților datorită caracterului fluctuant al veniturilor lunare pe care aceștia le vor obține, în urma aplicării scutirii.

3) Scutirea de impozit pe profit pentru contribuabilii care desfășoară exclusiv activități de cercetare-dezvoltare și inovare

Scutirea de impozit pe profit pentru o ►

perioadă de 10 ani, pentru companiile care realizează exclusiv activități de cercetare-dezvoltare și inovare, a fost introdusă în Codul Fiscal începând cu ianuarie 2017. Acest tip de facilitate își propune să sprijine centrele de cercetare-dezvoltare nou înființate și pe cele existente la momentul introducerii facilității.

Care sunt provocările privind aplicarea facilității?

Până la acest moment, nu au fost publicate norme de aplicare pentru această facilitate fiscală și, deci, ea rămâne neutilizată. Mai mult, nu există indicații clare privind momentul când astfel de norme vor apărea, ceea ce transformă această facilitate într-una pur teoretică. Prin similitudine cu deducerea suplimentară la impozitul pe profit, pare că, dacă deducerea suplimentară presupune pregătirea unei documentații exhaustive, această facilitate – ce presupune o scutire totală de impozit pe profit – ar implica o documentație și mai detaliată. Cu toate acestea, chiar și în lipsa unor norme, nu poate fi negat dreptul contribuabilului de a beneficia de o facilitate fiscală prevăzută de lege. Însă, în lipsa unor detalieri clarificatoare, opțiunea de a beneficia de acest stimul fiscal ar putea genera un risc fiscal, pe care contribuabilul ar trebui să și-l asume. În plus, pe lângă problemele specifice de aplicare a facilităților fiscale pentru cercetare-dezvoltare, agenții economici se confruntă cu caracterul imprevizibil al mediului fiscal din România, și nesiguranța cu privire la abordarea autorităților fiscale române în cadrul unor eventuale inspecții. Studiile⁵ realizate relevă faptul că abordarea, rigoarea și severitatea inspecțiilor desfășurate de autoritățile fiscale pot avea efecte semnificative cu privire la nivelul accesării de către contribuabili a stimulentei fiscale pentru cercetare-dezvoltare. Mai mult, întârzieri și disparități pot apărea și în legătură cu împărțirea responsabilității între ministerele implicate în definirea acestor facilități de cercetare-dezvoltare, având în vedere faptul că partea de definire a activităților de cercetare-dezvoltare transcende sfera de competență a inspectorilor fiscali și a personalului, care își desfășoară activitatea în cadrul Ministerului de Finanțe, ordinele prin care au fost introduse stimulentele fiscale fiind ordine comune ale Ministerului de Finanțe și Ministerului Educației și Cercetării. Prin



urmare, în practică, fiind confrunțați atât cu probleme specifice, cât și generice, agenții economici nu își asumă riscul aplicării unor astfel de facilități.

Potențiale soluții pentru depășirea dificultăților de aplicare

Potențialele soluții pentru depășirea dificultăților de aplicare a stimulentei fiscale pot fi împărțite în aspecte generale, ce trebuie avute în vedere în privința modului în care ar trebui să fie definite stimulentele fiscale, sau soluții specifice, adresând provocările specifice fiecăruia dintre stimulentele existente la acest moment în România.

Astfel, conform unui studiu OECD⁶, guvernele trebuie să aibă în vedere anumite aspecte generale în momentul definirii unor politici de susținere a activităților de cercetare-dezvoltare, și anume:

- Facilitățile fiscale pentru activitățile de cercetare-dezvoltare trebuie să fie astfel concepute încât să țină cont de diversitatea companiilor care pot desfășura asemenea activități, cât și de existența companiilor tinere inovatoare, care nu au posibilitatea de a genera profit imediat.

- Spre deosebire de companiile mari, companiile mici au o probabilitate mai mare de a reacționa la facilitățile fiscale oferite pentru cercetare-dezvoltare. De asemenea, acestea sunt mai puțin predispuse spre a-și muta profiturile într-o altă jurisdicție cu scopul evitării impozitelor și taxelor aplicate acestora.

- Facilitățile fiscale stabile și predictibile în timp au un impact pozitiv mai mare asupra investițiilor în domeniul cercetării-dezvoltării. Studiile realizate au arătat că facilitățile fiscale acordate doar temporar au eșuat în atingerea obiectivului legat de stimularea investițiilor în cercetare-dezvoltare.⁷

- Mai mult, mediul fiscal în totalitate trebuie să fie unul predictibil, mai ales în condițiile în care România este percepută ca o țară în care predictibilitatea fiscală are de suferit.

- Stimulentele fiscale pentru care nu este nevoie de aprobare în avans, sunt mult mai ușor de aplicat, de către toate categoriile de companii, mari și mici, spre deosebire de ajutoarele de stat/ subvenții, unde procesul de aplicare poate atrage costuri semnificative⁸.

5. Appelt, S. et al. (2016), „R&D Tax Incentives: Evidence on design, incidence and impacts”, OECD Science, Technology and Industry Policy Papers, No. 32, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/5jl18f8d4qk7-en>;

6. Studiul OECD „Stimulente fiscale pentru Cercetare-Dezvoltare: Evidențe privind forme, frecvența și impact” (2016), Silvia Appelt, Matej Bajgar, Chiara Criscuolo, Fernando Galindo-Rueda, OECD Science, Technology and Industry Policy Papers, No. 32, OECD Publishing, Paris

7. Ibidem nota 6

8. Ibidem nota 6



● Normele de aplicare pentru stimulentele fiscale trebuie să existe și să fie clare. Aici putem aminti succesul de care se bucură în aplicare stimulentele fiscale generice privind profitul reinvestit, stimulente care prezintă un mecanism destul de clar de aplicare și, astfel, este popular în rândul contribuabililor.

● Instruirea inspectorilor fiscali privind stimulentele de cercetare-dezvoltare și alinierea privind modalitatea de evaluare a activităților eligibile. După cum menționăm mai sus, agenții economice se confruntă cu nesiguranța cu privire la abordarea autorităților fiscale române în cadrul unor eventuale inspecții. Studiile OECD⁹ realizate relevă faptul că abordarea, rigoarea și severitatea inspecțiilor desfășurate de autoritățile fiscale pot avea efecte semnificative cu privire la nivelul accesării de către contribuabili a stimulentele fiscale pentru cercetare-dezvoltare. Prin urmare, în condițiile unor abordări agresive și conservatoare a inspectorilor fiscali, agenții economice nu își asumă riscul aplicării unor astfel de facilități. Din păcate, existența unor astfel de abordări din partea unor funcționari publici se întorc tocmai împotriva guvernului, care nu va fi în măsură să își atingă obiectivele stabilite privind nivelul cheltuielilor private pe partea de cercetare-dezvoltare, mai ales în contextul în care, statul nu are resurse să asigure cheltuieli publice pentru cercetare-dezvoltare.

● De asemenea, considerăm că guvernul ar trebui să monitorizeze modul în care activitatea de cercetare-dezvoltare este stimulată în cadrul altor jurisdicții, care au o tradiție în domeniul cercetării-dezvoltării și să replice modele de succes în acest sens, evitând replicarea unor mecanisme ce nu au funcționat și fără a încerca să fie supragândite sisteme complexe total noi pe care nu le-a folosit nimeni. Nu este cazul să fie reinventată roata când anumite jurisdicții s-au lovit de problemele de care ne lovim și noi ca țară în acest moment, putând fi preluate direct soluțiile deja testate. Spre exemplu, Republica Cehă s-a confruntat și ea cu lipsa definirii activităților eligibile de cercetare-dezvoltare, însă numărul în creștere de litigii între companii și autoritățile fiscale cu privire la încadrarea anumitor activități/ cheltuieli ca fiind eligibile au condus în cele din urmă la crearea de către autoritățile în domeniul inovării a unui ghid cu privire la modul de evaluare a proiectelor de cercetare-dezvoltare.

Astfel, primul pas specific în direcția deblocării situației actuale, în sensul încurajării contribuabililor să aplice facilitățile fiscale specifice existente, este acela de a oferi mai multe detalii, în legislație sau prin crearea unor ghiduri specifice, cu privire la tipurile de activități din diverse domenii de cercetare-dezvoltare sau inovare, care pot fi sau nu eligibile în condițiile specifice fiecărui tip de facilitate fiscală. De altfel, și la nivelul Europei Centrale și de Est se manifestă aceeași îngrijorare din partea companiilor, cu privire la modul în care pot identifica activitățile de cercetare-dezvoltare eligibile pentru aplicarea unui anumit tip de stimulente fiscale și cu privire la modul în care vor fi evaluate de către autoritățile fiscale în cazul unui control. Anumite state aplică, însă, măsuri pentru clarificarea acestor aspecte. Spre exemplu, în Ungaria există un organism de experți tehnici pe partea de cercetare-dezvoltare care are abilitatea de a se pronunța cu privire la încadrarea proiectelor realizate de companii ca reprezentând activități de cercetare-dezvoltare eligibile pentru aplicarea facilităților fiscale disponibile (asemănător cu Registrul de Experți pe domenii de cercetare-dezvoltare menționat anterior).

Concluzii

Extinderea paletelor de stimulente fiscale pentru activitățile de cercetare-dezvoltare (scutirea de impozit pentru venitul salarial obținut de angajații implicați în activități de cercetare-dezvoltare și inovare, scutirea de impozit pe profit pentru contribuabili care desfășoară exclusiv activități de cercetare-

re-dezvoltare), precum și clarificările aduse de-a lungul timpului până la cea mai recentă, în septembrie 2017 sunt oportune pentru contribuabilii români care conduc activități de cercetare-dezvoltare.

Prin acești pași, cel puțin teoretic, se realizează, din ce în ce mai mult, o aliniere cu statele europene din regiune, care acordă beneficii fiscale importante pentru astfel de activități de cercetare-dezvoltare, într-o încercare de a ne păstra, cât de cât, competitiv în atragerea de investitori străini pentru acest domeniu, pe de o parte, și stimularea investitorilor locali de a se implica în astfel de activități, pe de altă parte. Rezultatul agregat al unor astfel de acțiuni ajută direct în atingerea obiectivului menționat în cadrul Strategiei Naționale de Cercetare, Dezvoltare și Inovare 2014-2020, referitor la nivelul cheltuielilor private pentru cercetare-dezvoltare, care ar trebui să atingă 1% din PIB în 2020, și, în cele din urmă, la impulsarea unei creșteri economice pe baze mult mai sănătoase, comparativ cu o creștere economică bazată pe consum. Evident, nu trebuie neglijat efectul asupra resurselor umane angrenate în astfel de activități de cercetare-dezvoltare.

Din păcate, însă, în lipsa unor prevederi foarte clare, a unor mecanisme de aplicare facile pentru aceste facilități (după cum este recunoscut și în cadrul Strategiei Naționale de Cercetare, Dezvoltare și Inovare 2014-2020) coroborate și cu abordările autorităților fiscale române în cadrul unor eventuale inspecții, se riscă generarea unei situații de incertitudine/ unor dificultăți de interpretare, care ar putea determina contribuabilii eligibili să ezite cu privire la accesarea acestor stimulente.

În final, având în vedere cele de mai sus, precum și competiția acerbă pentru investiții și pentru forța de muncă calificată, în care ne găsim împreună cu statele europene din regiune, România trebuie să găsească rapid modalități clare și eficiente prin care să poată atinge obiectivele stabilite. Printre astfel de modalități se pot număra: clarificarea definițiilor privind activitățile de cercetare-dezvoltare, reluarea discuțiilor privind Registrul experților, clarificarea și simplificarea condițiilor administrative pentru aplicarea facilităților fiscale existente și, de ce nu, chiar extinderea tipurilor de facilități oferite (prin raportare la tipurile de stimulente oferite în țările cu mai multă experiență în acest domeniu). ■

Cum și când vor deduce creditorii pierderile provocate de insolvența persoanelor fizice?

Abstract: Legea insolvenței persoanelor fizice¹ are drept scop instituirea unei proceduri colective pentru redresarea situației financiare a debitorului persoană fizică, de bună-credință, acoperirea într-o măsură cât mai mare a pasivului acestuia și descărcarea de datorii. Dat fiind faptul că implementarea legii presupune înființarea unui organism central și a 42 de organisme teritoriale cu rol esențial în aplicarea procedurilor de insolvență pentru persoanele fizice, termenul de intrare în vigoare a acestei legi a fost prorogat de mai multe ori, acesta fiind în prezent 1 ianuarie 2018. Creditorii persoane juridice așteaptă cu interes intrarea în vigoare a Legii insolvenței persoanelor fizice, deoarece Codul fiscal² prevede anumite deduceri pentru companiile care au creanțe asupra unor persoane fizice care sunt în insolvență și beneficiază de prevederile acestei legi.

Cuvinte cheie: insolvența persoanelor fizice, procedură de insolvență pe bază de plan de rambursare, procedură de insolvență prin lichidare de active, procedură simplificată de insolvență, deductibilitatea cheltuielilor cu ajustările pentru deprecierea creanțelor, deductibilitatea cheltuielilor cu pierderile înregistrate la scoaterea din gestiune a creanțelor neincasate.

Ionuț **MĂSTĂCĂNEANU**,

Director, Servicii de consultanță fiscală - KPMG

Alexandru **STĂNOIU**,

Senior Manager, Servicii de consultanță juridică - KPMG

Diana **DRĂGULIN**,

Consultant, Servicii de consultanță fiscală - KPMG

Considerații preliminare. Forme ale procedurii de insolvență a persoanelor fizice

Deși Legea nr. 151/2015 privind procedura insolvenței („Legea”) a fost publicată în Monitorul Oficial nr. 464 din 26.06.2015, intrarea sa în vigoare a fost amânată succesiv, astfel încât la acest moment este preconizat că acest moment se va materializa la 1 ianuarie 2018.

La fel ca și în cazul procedurii insolvenței prevăzută de legea nr. 85/2014, aplicabilă persoanelor juridice și celor asimilate acestora, Legea prevede un număr de trei forme de procedură, aplicabile în funcție de anumite criterii stabilite de legiuitor, și anume:

- 1) Procedura administrativă de insolvență pe bază de plan de rambursare a datoriilor;
- 2) Procedura judiciară de insolvență prin lichidare de active;
- 3) Procedura simplificată de insolvență.

Procedura administrativă pe bază de plan de rambursare este deschisă printr-o decizie a comisiei județene de insolvență, este condusă de un administrator al procedurii desemnat aleatoriu și are ca scop plata datoriilor restante ale debitorului persoană fizică pe baza unui plan întocmit împreună cu administratorul procedurii și negociat (conciliat) cu creditorii, care aprobă sau resping prin vot un astfel de plan. Un plan de rambursare aprobat prin vot de creditorii reprezintă un

1. Art. 1 din Legea 151/2015 privind procedura insolvenței persoanelor fizice („Legea insolvenței persoanelor fizice”)

2. Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare („Codul fiscal”)

adevărat „contract”, între creditor și debitor, obligatoriu pentru părți de la momentul confirmării de către instanța de judecată, al cărui punct central îl reprezintă programul de plăți a debitelor restante.

În situația în care nu este posibilă realizarea unui plan de rambursare, acesta nu este votat de către creditorii sau planul aprobat eșuează prin nerespectarea programului de plăți, se deschide printr-o sentință de către instanța de judecată sesizată procedura judiciară a lichidării de active, care are drept scop acoperirea cel puțin parțială a pasivului debitorului prin lichidarea bunurilor urmărilor ale acestuia, sub controlul unui lichidator desemnat de către instanță. Procedura se încheie tot printr-o sentință, emisă de către aceeași instanță de judecată, la momentul finalizării lichidării tuturor activelor urmărilor.

În anumite condiții (debitul nu depășește 10 salarii minime pe economie, debitorul nu are bunuri sau venituri urmărilor, respectiv debitorul a depășit vârsta standard de pensionare sau și-a pierdut total sau cel puțin jumătate din capacitatea de muncă), se poate deschide procedura simplificată printr-o sentință emisă de instanța competentă, la propunerea comisiei de insolvență.

Un aspect comun tuturor formelor descrise este acela că, în situația în care după finalizarea procedurii există datorii reziduale neachitate, debitorul poate formula în fața instanței de judecată o cerere de eliberare de aceste datorii, în cazul în care debitorul și-a îndeplinit toate angajamentele cu bună credință, o va aproba și va dispune eliberarea debitorului de datorii, astfel încât de la acel moment creditorii nu vor mai putea urmări respectivele creanțe.

Tratamentul fiscal al cheltuielilor generate de creanțele neincasate – prevederi legislative

În conformitate cu prevederile contabile aplicabile, principalele cheltuieli generate de o creanță neincasată sunt fie ajustări pentru deprecierea creanțelor neincasate (provizioane), fie pierderi înregistrate la scoaterea din gestiune a creanțelor. Ca regulă generală, din punct de vedere fiscal, cheltuielile pe care un contribuabil persoană juridică le înregistrează cu ajustările pentru deprecierea creanțelor sau cu pierderile generate de scoaterea din gestiune a creanțelor sunt considerate nedeductibile la calculul rezultatului fiscal.

Totuși, Codul fiscal prevede anumite situații specifice în care contribuabilii au dreptul de

a considera aceste cheltuieli deductibile la calculul rezultatului fiscal. Astfel, potrivit Codului fiscal³, sunt deductibile ajustările pentru deprecierea creanțelor înregistrate potrivit reglementărilor contabile aplicabile, înregistrate asupra persoanelor fizice, în limita unui procent de 100% din valoarea creanțelor, dacă creanțele îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- sunt deținute la o persoană fizică asupra căreia este deschisă procedura de insolvență pe bază de plan de rambursare a datorii, lichidare de active sau procedură simplificată;
- nu sunt garantate de altă persoană;
- sunt datorate de o persoană care nu este persoană afiliată contribuabilului.

Prin urmare, în cazul în care contribuabilul are creanțe neincasate de la un debitor persoană fizică, care beneficiază de prevederile Legii insolvenței persoanelor fizice, aflându-se într-una din procedurile de insolvență prevăzute de această lege, cheltuielile înregistrate cu ajustările pentru deprecierea creanțelor datorate de debitor ar putea fi deductibile integral, până la concurența valorii nominale a creanței. În această situație se pune întrebarea dacă și în ce proporție raportat la valoarea nominală a sumei ne-recuperate ar exista obligația de a înregistra ajustări pentru deprecierea creanțelor. Conform reglementărilor contabile, atunci când se estimează că o creanță nu se va încasa integral, în contabilitate se înregistrează ajustări pentru pierdere de valoare, la nivelul sumei care nu se mai poate recupera.

În ceea ce privește pierderile înregistrate la scoaterea din gestiune a creanțelor neincasate, conform Codului fiscal⁴ sunt deductibile cheltuielile pentru partea din creanța acoperită anterior de provizion deductibil, precum și cele înregistrate pentru anumite situații limitative. Astfel, în ceea ce privește deductibilitatea pierderilor înregistrate la scoaterea din gestiune a creanțelor neincasate, Codul fiscal nu acoperă în mod specific situațiile generate de punerea în aplicare a Legii insolvenței persoanelor fizice. Totuși, în măsura în care creanțele neincasate ar fi acoperite integral de provizioane deductibile, cheltuielile cu pierderile înregistrate la scoaterea din gestiune a acestor creanțe ar fi integral deductibile.

De asemenea, este important de menționat faptul că prevederile fiscale în materie de TVA nu sunt corelate cu cele în materie de impozit pe profit prezentate mai sus, intru-

cât varianta actuală a Codului Fiscal nu permite ajustarea TVA colectată în cazurile de insolvență a persoanelor fizice. Prin urmare, ar fi binevenită o modificare a legislației fiscale în așa fel încât contribuabililor să li se acorde dreptul de ajustare a TVA în cazul în care se deschide o procedură de insolvență asupra clienților persoane fizice.

Când se naște dreptul de deductibilitate a cheltuielilor?

Se ridică, totuși, întrebarea cu privire la momentul în care contribuabilul ar avea dreptul să scoată din gestiune creanțele neincasate de la persoane fizice. Indicații în acest sens aduce chiar Legea insolvenței persoanelor fizice prin introducerea conceptului de „eliberare de datorii reziduale”. După finalizarea procedurilor prevăzute de această lege dacă sunt îndeplinite anumite condiții, persoana fizică poate depune o cerere pentru ștergerea datoriilor care nu au fost acoperite prin procedurile de insolvență. Se poate considera că, în momentul în care, pe baza unei hotărâri judecătorești, debitorului i se șterge o anumită parte din datorii, contribuabilul a epuizat toate căile legale de urmărire a creanței respective. Astfel, acesta ar putea fi momentul în care contribuabilul are dreptul să scoată din gestiune sumele respective. Analiza va trebui însă să țină cont de prevederile specifice stipulate de reglementările contabile aplicate de fiecare categorie de contribuabili.

După cum am menționat mai sus, Legea insolvenței persoanelor fizice are implicații fiscale la nivelul contribuabililor persoane juridice, care vor fi considerați creditorii prin prisma acestei legi. Conform Codului fiscal cheltuielile înregistrate cu ajustările pentru deprecierea creanțelor asupra persoanelor fizice, înregistrate conform prevederilor contabile, pot fi considerate integral deductibile la calculul rezultatului fiscal în momentul în care se demarează una din cele trei proceduri de redresare financiară a debitorului. Fiecare din cele trei proceduri au momente diferite în care creditorul ar putea să își considere deductibile anumite cheltuieli, iar documentele care susțin acest tratament fiscal sunt, de asemenea, diferite. În mod similar, momentul în care creditorul ar putea scoate din gestiune creanțele diferite pentru fiecare procedură în parte, în funcție de data la care se aprobă decizia de ștergere a datoriilor reziduale.

Prin urmare, pentru stabilirea tratamentului fiscal al cheltuielilor amintite, este ►

3. Art. 26, para. 1, litera j) din Codul fiscal

4. Art. 25, para. 4, litera h) din Codul fiscal

importantă realizarea unei analize asupra momentului în care ia naștere dreptul contribuabilului de a-și deduce cheltuielile la calculul rezultatului fiscal precum și a documentelor necesare în vederea susținerii deductibilității acestora. Această analiză trebuie realizată în funcție de modalitatea prin care este declanșată procedura de insolvență, așa cum este prezentat în cele ce urmează.

a) Declanșarea procedurii de insolvență pe bază de plan de rambursare a datoriilor

Debitorii care au intenția de a aplica pentru procedura de insolvență pe bază de plan de rambursare a datoriilor au obligația de a notifica toți creditorii de intenția lor cu cel puțin 30 de zile înainte de a depune cererea corespunzătoare la Comisia de insolvență teritorială. Documentul respectiv are scop informativ și nu reprezintă document justificativ pentru deducerea integrală a cheltuielilor cu ajustările pentru deprecierea creanțelor la calculul rezultatului fiscal. După scurgerea celor 30 de zile, debitorul poate înainta cererea de deschidere a procedurii de insolvență pe bază de plan de rambursare a datoriilor. În cazul în care cererea este acceptată, Comisia de insolvență teritorială emite în termen de 30 de zile de la depunerea cererii o decizie de admitere în principiu a cererii de deschidere a procedurii de insolvență. Menționăm faptul că procedura se poate admite și prin sentință judecătorească, în cazul în care debitorul contestă decizia de respingere. După ce procedura este aprobată, decizia se publică în Buletinul procedurilor de insolvență.

Prin urmare, momentul în care cheltuielile cu ajustările pentru deprecierea creanțelor pot deveni integral deductibile conform Codului fiscal îl reprezintă emiterea deciziei de admitere în principiu a cererii de deschidere a procedurii de insolvență, iar documentul prin care se justifică deductibilitatea integrală a cheltuielilor cu ajustările pentru deprecierea creanțelor este chiar această decizie. Este important de menționat faptul că planul de rambursare a datoriilor debitorilor poate acoperi doar parțial creanțele pe care creditorii le au asupra acestora. Astfel, la finalul procedurii de insolvență pe bază de plan de rambursare a datoriilor, pot exista creditori care nu și-au recuperat integral creanța asupra debitorului. Totuși, în termen de 60 de zile de la finalizarea procedurii de insolvență pe bază de plan de rambursare, debitorul poate cere instanței competente eliberarea de datorii reziduale. Prin urmare, prin decizie judecătorească definitivă se pot

șterge datoriile reziduale ale debitorului. Decizia judecătorească de eliberare a debitorului de datoriile reziduale este documentul care ar putea sta la baza scoaterii din gestiunea creditorului a creanțelor neincasate. După cum am menționat mai sus, Codul fiscal nu are prevederi specifice cu privire la acest moment care urmează după încheierea procedurii de insolvență. Cu toate acestea, cheltuielile cu scoaterea din gestiune a creanțelor neincasate pot fi deductibile pentru partea acoperită de provizion deductibil, iar reversarea provizioanelor care au fost anterior deductibile (dacă este cazul) vor reprezenta venituri impozabile la calculul rezultatului fiscal.

b) Declanșarea procedurii judiciare de insolvență prin lichidare de active

Procedura de insolvență prin lichidare de active poate fi deschisă la cererea debitorului în anumite situații, dar și de către creditorii săi, atunci când planul de rambursare din procedura de insolvență nu a fost respectat de către debitor. Procedura este aprobată prin sentință judecătorească, iar aceasta se publică în Buletinul procedurilor de insolvență.

Prin urmare, în cazul procedurii judiciare de insolvență prin lichidare de active, momentul în care cheltuielile cu ajustările pentru deprecierea creanțelor pot deveni integral deductibile conform Codului fiscal îl repre-





zintă pronunțarea sentinței pentru deschiderea procedurii, iar documentul prin care se justifică deductibilitatea integrală a acestor cheltuieli este sentința judecătorească. După pronunțarea sentinței de aprobare a cererii de eliberare de datoriile reziduale, creditorul poate scoate din gestiunea sa contabilă creanțele neîncasate, iar cheltuiala generată poate fi deductibilă pentru partea acoperită de provizion deductibil.

c) Declanșarea procedurii simplificate de insolvență

Procedura simplificată de insolvență poate fi aplicată în anumite cazuri sociale, cu îndeplinirea condițiilor menționate în pre-

ambul. Similar cu formele enumerate mai sus, debitorii au obligația de a notifica toți creditorii de intenția acestora de a aplica pentru procedura de insolvență. Procedura de insolvență se aprobă prin hotărâre definitivă a instanței de deschidere a procedurii și se publică în Buletinul procedurilor de insolvență. Astfel, și în cazul acestei proceduri, momentul în care cheltuielile cu ajustările pentru deprecierea creanțelor pot deveni integral deductibile conform Codului fiscal îl reprezintă pronunțarea sentinței pentru deschiderea procedurii, iar documentul prin care se justifică deductibilitatea integrală a acestor cheltuieli este sentința pentru deschiderea procedurii.

După pronunțarea sentinței de aprobare a cererii de eliberare de datoriile reziduale, creditorul poate scoate din gestiunea sa contabilă creanțele neîncasate, iar cheltuiala generată poate fi deductibilă pentru partea acoperită de provizion deductibil.

Concluzie

În concluzie, Legea insolvenței persoanelor fizice aduce oportunități fiscale pentru companii, prin acordarea dreptului de a deduce anumite cheltuieli legate de creanțele neîncasate, însă aceste oportunități aduc și un set de proceduri administrative sau de natură judiciară, ce pot determina amânarea momentului când contribuabilii pot beneficia de aceste prevederi. Din punct de vedere fiscal, legislația în materie de impozit pe profit este adaptată parțial la prevederile acestei legi, deoarece există reguli pentru tratamentul fiscal aplicabil în momentul deschiderii procedurii de insolvență, însă nu există reguli corelate cu momentul finalizării procedurilor de insolvență și ștergerea datoriilor reziduale. Astfel, se vor putea deduce integral cheltuielile cu ajustările pentru deprecierea creanțelor în momentul în care se deschide procedura de insolvență. În privința cheltuielilor cu scoaterea din gestiune a creanțelor neîncasate, se oferă totuși dreptul contribuabililor de a deduce partea acoperită de provizion deductibil. Prin urmare, este recomandabil să se urmărească în permanență stadiul din procedura legală de recuperare a creanțelor neîncasate și să se înregistreze provizioanele corespunzătoare. De asemenea, este important să se efectueze o analiză contabilă pentru a stabili procentul în care creanțele neîncasate vor fi acoperite de ajustări pentru depreciere, precum și momentul în care creanța va fi derecunoscută din evidențele contabile, în funcție de circumstanțele specifice și de normele în vigoare.

În ceea ce privește TVA, prevederile actuale nu permit ajustarea TVA colectată în cazurile de insolvență a persoanelor fizice. Cu toate acestea, considerăm necesară modificarea legislației pentru a alinia prevederile fiscale cu cele juridice referitoare la procedurile de insolvență a persoanelor fizice. Din punct de vedere fiscal, nu există un precedent de pronunțare a insolvenței unei persoane fizice. Va fi interesant de urmărit modalitatea de implementare a fiecărei forme a procedurii de insolvență a persoanelor fizice și consecințele fiscale pe care le va avea această lege. ■

Noi obligații de raportare pentru consultanții fiscali?

Abstract: Propunerile de modificare a Directivei 2011/16/UE privind coperarea administrativă în domeniul fiscal făcute de Comisia Europeană, dacă vor fi adoptate în forma lor inițial propusă, riscă să afecteze profesia de consultant fiscal

Cuvinte cheie: „consultant fiscal”, „planificare fiscală potențial agresivă”, „modalități transfrontaliere raportabile”

Dan **SCHWARTZ**,

Managing Partner - RSM Romania SRL

BEPS au reprezentat răspunsul statelor dezvoltate economic la problemele pe care noile tendințe de dezvoltare economică în condițiile revoluției informatice le ridică în fața autorităților fiscale din toată lumea.

Astăzi când circulația capitalurilor în economia globală este mai liberă și intensă decât a fost vreodată în istorie, riscul ca tranzacții ilegale sau efectuate la limita legalității să aibe loc la nivel transfrontalier este extrem de ridicat. Astfel de tranzacții pot implica pentru autoritățile fiscale din toată lumea riscuri fiscale semnificative în sensul în care, oricât de restrictive ar fi prevederile legale aplicabile în diverse jurisdicții, gradul de colectare a impozitelor și taxelor să scadă în mod semnificativ.

De fapt, acest lucru s-a întâmplat deja în mod real și, pentru a contracara tendințele de scădere a veniturilor bugetare, Grupul G20 reprezentat de cele mai dezvoltate 20 de economii din lume a inițiat prin intermediul OECD proiectul BEPS de luptă împotriva erodării bazelor de impunere în cazul impozitului pe profit, proiect concretizat în 15 Acțiuni.

La nivelul Uniunii Europene au fost preluate deja câteva dintre acțiunile BEPS prin diverse directive care au fost sau vor fi implementate la nivelul tuturor Statelor Membre.

În contextul prezentat mai sus, propunerile de modificare a Directivei 2011/16/UE sunt în strânsă corelație cu prevederile Acțiunii 12 BEPS referitoare la schimbul de informații

între autoritățile fiscale. Ele se referă la măsuri (mai dure decât cele de până acum!) pe care Comisia Europeană, la cererea expresă a Parlamentului European, ar trebui să le identifice pentru a putea facilita schimbul de informații referitoare la schemele de planificare fiscală potențial agresivă dezvoltate de companiile multinaționale în colaborare cu așa-numiții „intermediari” care participă la elaborarea unor astfel de structuri.

Scopul final declarat al acestor măsuri este acela de a elimina pe cât posibil astfel de „scheme” fiscale din practica curentă întâlnită în business-ul internațional și de a descuraja companiile multinaționale de a apela la consultanța de specialitate cu scopul de a-și optimiza poziția fiscală globală. Deși scopul noilor măsuri propuse este generos la prima vedere, la o privire mai atentă, s-ar părea că el nu este altceva decât o concretizare a celebrului dicton machiavelian „Scopul scuză mijloacele”. Afirmația se bazează pe modul în care propunerile de modificare a Directivei 2011/16/EU sunt redactate și pe analiza premiselor de la care se pleacă în elaborarea lor.

Propunerile de modificare a Directivei sunt redactate într-un limbaj greoi, greu inteligibil indiferent de limba în care au fost scrise și includ solicitări și condiții dificil de acceptat și respectat; ele au un pronunțat caracter birocratic, eficacitatea lor nefiind demonstrată în niciun fel. În plus, propunerile nu oferă o abordare unitară aplicabilă în mod identic sau similar în fiecare Stat

membru ci lasă la latitudinea acestor state modul de interpretare și implementare.

În fine, propunerile nu includ o definiție a „planificării fiscale potențial agresive” ci doar un set de „indicii” numite „semne distinctive”, reunite în Anexa IV la Directivă. Aceste „semne distinctive” sunt atât de vag și general prezentate încât este foarte probabil să genereze interpretări diferite de la un Stat membru la altul, dificultatea de armonizare fiind sporită și de deficiențele potențiale de traducere dintr-o limbă oficială a Uniunii în alta.

În ceea ce privește premisele, ideea principală este aceea că o mare parte din „vina” de a imagina diverse structuri fiscale având ca scop așa numita „planificare fiscală potențial agresivă”, care să permită unor companii multinaționale să își optimizeze poziția fiscală la nivel global, aparține consultanților fiscali, companiilor de consultanță și altor „intermediari” cu rol consultativ, care lucrează în regim internațional.

Atunci când identifică anumite „vini”, autorii propunerii par să uite (sau nu vor să înțeleagă) un lucru simplu: un consultant, indiferent de domeniul lui de expertiză, nu ia decizii manageriale ci doar exprimă opinii și păreri avizate asupra unor situații de fapt sau ipotetice, decizia de implementare a oricărei astfel de păreri sau opinii aparținând integral managementului clientului care a contractat consultanța.

Acest principiu de bază care guvernează profesia de consultant fiscal implică atra-



gerea unei răspunderi profesionale asupra consultantului și nu a uneia administrative, civile sau chiar penale, cu excepția situațiilor în care un consultant își depășește statutul și, cu încălcarea regulilor și prevederilor legale care îi reglementează profesia, se implică în mod direct în implementarea, organizarea sau gestionarea la client a propriilor păreri sau opinii.

Plecând de la premisa de posibilă „vinovație” a tuturor consultanților fiscali, avocaților de business, instituțiilor financiare și/sau funcționarilor acestora, altor persoane cu atribuțiuni consultative sau manageriale, modificările propuse impun acestora noi obligații de raportare, de această dată către autoritățile fiscale, a tranzacțiilor internaționale care par „dubioase” din punct de vedere fiscal, numite pe parcursul propunerii legislative „modalități transfrontaliere” sau „serie de modalități transfrontaliere” raportabile; raportarea acestor „modalități transfrontaliere” ar trebui făcută înainte ca tranzacțiile respective să aibă loc.

Aceste noi obligații de raportare sunt adiționale celor deja impuse de lege la nivelul Uniunii și la nivel național în ceea ce privește regulile și măsurile ce trebuie respectate și implementate în legătură cu prevenirea spălării banilor și cu identificarea unor posibile alte infracțiuni care țin de criminalitatea economică și terorism.

Modificările propuse permit totuși Statelor membre să ia toate măsurile necesare pentru

a da „intermediarilor” (în cazul nostru, consultanților fiscali și/sau firmelor de consultanță fiscală) dreptul de derogare de la depunerea raportărilor referitoare la „modalități transfrontaliere” raportabile în situația în care legislația internă acordă acestor intermediari privilegiul juridic profesional de păstrare a confidențialității.

În situația în care un astfel de privilegiu există sau în situația în care nu există intermediari implicați în crearea de scheme de planificare fiscală potențial agresivă, obligația de raportare a „modalităților frontaliere” raportabile revine, conform propunerilor de modificare a Directivei, nimănui altcuiva decât... contribuabilului (consultantul fiscal, în cazul implicării, având totuși obligația de a-și informa clientul despre potențialul caracter agresiv al schemei ce urmează a fi implementate și asupra obligațiilor de raportare)!

Trecând peste ridicolul unei astfel de propuneri (este ca și cum Codul penal ar impune infractorilor de tot soiul obligația de a se autodenunța la Poliție sau Procuratură, chiar înainte de săvârșirea unei infracțiuni!), ineficiența din punct de vedere fiscal a propunerii de raportare de către contribuabil este evidentă, mai ales în condițiile în care în întreaga Uniune Europeană există deja prevederi legale în vigoare legate de emiterea de soluții fiscale anticipate sau de acorduri de preț în avans. Mai mult decât atât, dacă obligația de raportare revine contribuabilu-

lui, atunci se poate presupune că fiind foarte probabil ca acesta, în cazul în care este incorect, să își asume sancțiunile impuse de neraportare, situație în care scopul propus al Directivei nu va putea fi atins în mod real.

În cazul membrilor CCF un astfel de privilegiu de confidențialitate nu există în momentul de față, legislația specifică, Regulamentele interne și Codul de etică adoptat prin Hotărârea 3/2007 impunând doar obligația de confidențialitate, în anumite condiții și cu anumite limite.

Ținând cont de toate cele prezentate deja, este foarte probabil ca noile propuneri de modificare a Directivei 2011/16/UE să aibă un impact semnificativ asupra profesiei de consultant fiscal și a modului în care aceasta este exercitată în România.

Din păcate, implicațiile propunerilor de modificare sunt mai degrabă negative decât pozitive și constau în principal în riscurile semnificative de eroare de apreciere, urmate de îndepărtarea clienților, de internalizarea activității de consultanță fiscală la nivelul contribuabililor, și de diminuare a volumului activității consultanților fiscali independenți, concretizată în pierderi semnificative de venituri.

Aceste consecințe țin mai degrabă de reacția contribuabililor față de noile obligații de raportare, de neclaritatea, ambiguitatea, caracterul birocratic și lipsa de eficiență a textului propunerilor de modificare decât de atitudinea consultanților față de noile obligații.

Concluzie

Date fiind riscurile semnificative pe care noile propuneri de modificare a directivei 2011/16/UE le implică asupra profesiei de consultant fiscal, o eventuală reacție a profesiei noastre și a CCF față de implicațiile posibil negative ale noilor propuneri ar fi încercarea de a promova în legislația noastră specifică un privilegiu profesional legal care să lămurească și să impună consultanților fiscali și autorităților fiscale principiile etice de confidențialitate și loialitate față de client și eventualele situații în care aceste principii sunt (sau nu sunt!) protejate de privilegiul legal profesional.

P.S. Despre problemele tehnice și de redactare a propunerilor de modificare, vom încerca să discutăm în numerele viitoare ale revistei „Consultant fiscal”. ■

Plata defalcată a TVA – o măsură cu efecte și durată de viață incerte

Abstract: Cum toate schimbările majore în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată au apărut pe timpul verii, autoritățile fiscale nu au ezitat nici de data aceasta să surprindă persoanele impozabile prin instituirea mecanismului de plată defalcată a TVA.

În goana acestora pentru eficientizarea procedurii de colectare a creanțelor bugetare amin-tim o serie de propuneri legislative implementate din prisma rezultatelor spectaculoase preconizate, dar care s-au dovedit o reală piedică pentru contribuabili: sistemul obligatoriu de TVA la încasare pentru societățile comerciale cu o cifră de afaceri mai mare de EUR 500.000 - la un an după implementare, această dispoziție devine opțională; formularul 088 („Declarație pe propria răspundere pentru evaluarea intenției și a capacității de a desfășura activități economice care implică operațiuni din sfera TVA”) - formular abrogat la 1 an din prisma blocajelor create; modificarea cotei TVA din 19% în 24% - măsura legislativă concretizată într-o creștere considerabilă a inflației; implementarea Registrului Operatorilor Intracomunitari - o măsură menită să combată fraudă TVA, dar abrogată din lipsa rezultate-lor concretizate la 7 ani după adoptarea acesteia.

Cuvinte cheie: plata defalcată a TVA, opțional, obligatoriu

Alina **NECȘULESCU**,

Manager, Indirect Taxation Services - KPMG

Adrian **LINCĂ**,

Assistant, Indirect Taxation Services - KPMG

Considerente generale

Scopul declarat al autorităților fiscale cu privire la introducerea acestui mecanism este acela de a crește gradul de colectare a TVA la bugetul de stat. Acest mecanism operează doar cu sumele de TVA declarate de către contribuabili și, în mod evident, acesta nu poate crea un impact decât asupra colectării acestor sume. Ori problema creșterii gradului de colectare a TVA la bugetul de stat nu poate fi rezolvată în mod eficient prin introducerea unor mecanisme de mutare a unor sume de bani dintr-un cont în altul. Autoritățile fiscale au date concrete privind zonele din economie unde gradul de evaziune în ceea ce privește TVA este unul ridicat, iar măsuri precum mecanismul de plăți defalcate nu pot constitui un mijloc eficace de combatere a acestui fenomen.

Considerente specifice

Implementarea sistemului de TVA la încasare nu modifică regulile privind taxa pe valoarea adăugată, neavând un impact asupra poziției fiscale a unei societăți la sfârșitul unei perioade fiscale, ci este doar un sistem ce schimbă radical mecanismul de plată a sumelor de TVA aferente tranzacțiilor efectuate în economie.

Este considerat a fi o alternativă a sistemului clasic de plată a taxei la bugetul de stat inspirată din măsuri adoptate sau în curs de adoptare în alte țări europene. Astfel, Italia a adoptat un sistem similar după obținerea acordului Comisiei pentru derogarea temporară de la dispozițiile Directivei CE/112/2006, dar acesta are aplicabilitate limitată la un anumit segment pentru anumiți agenți economici identificați de către fisc ca prezentând risc crescut de evaziune și anume un segment specific de operațiuni din sectorul public. Polonia a pus pentru prima dată în discuție implementarea acestui sistem în 2015, elaborând proiectul în 2017 și propunând implementarea opțională a acestuia începând cu 2018. Marea Britanie, dorește implementarea unui sistem asemănător pentru impozitarea tranzacțiilor cu persoane fizice, însă și acest proiect este supus dezbaterilor publice pentru o perioadă considerabilă.

În România, autoritățile fiscale fac notă discordantă față de celelalte state europene și au decis implementarea acestui mecanism de plată a TVA pentru majoritatea tranzacțiilor supuse TVA, desconsiderând principiul predictibilității fiscale transpus în certitudinea impunerii, neluând seama de perioadele de

timp necesare altor state în vederea elaborării de unor dispoziții legislative conforme cu infrastructura existentă, precum și a realității economice în context teritorial (minim 6 luni pentru efectuarea unei schimbări legislative, conform Codului Fiscal).

Astfel, aceste măsuri vor fi aplicabile opțional începând cu data de 1 octombrie 2017 pentru facturile emise/avansurile încasate începând cu 1 octombrie și, în mod obligatoriu, începând cu 1 ianuarie 2018 pentru facturile emise/avansurile încasate începând cu 1 ianuarie 2018 pentru toate tipurile de contribuabili. Mai exact, reglementările sunt aplicabile tuturor persoanelor impozabile și instituțiilor publice înregistrate în scopuri de TVA în România în conformitate cu art. 316 din Codul Fiscal. Prin urmare, aceștia vor fi obligați să aibă cel puțin un cont de TVA pentru încasarea și plata TVA, care va fi deschis din oficiu la Trezoreria statului. Contribuabili pot însă opta pentru deschiderea unui astfel de cont la o instituție de credit. Acest cont trebuie să conțină în structura acestuia șirul unic de caracter „TVA” în vederea evidențierii acestuia. La ora actuală, din discuțiile purtate cu instituțiile de credit nu este cert dacă acestea vor putea să implementeze acest tip de cont și nici să permită verificarea acestuia conform



obligațiilor instituite de către legiuitor. Pe de altă parte, nu putem spune cu exactitate în ce măsură unitățile Trezoreriei vor fi apte să implementeze aceste dispoziții, dat fiind faptul că până la ora actuală plățile de tip internet banking nu pot realizate.

Cu privire la obiectul acestor prevederi legislative, acestea sunt aplicabile pentru toate livrările de bunuri/prestări de servicii taxabile din punct de vedere TVA în România, exceptând operațiunile supuse regimurilor speciale precum: regimul special pentru agenții de turism și bunuri second-hand, precum și regimul de scutire pentru întreprinderi mici. Contribuabili sunt obligați să comunice contul de TVA furnizorilor/beneficiarilor în vederea plății TVA în contul respectiv. Cu privire la plata TVA putem distinge 2 situații:

- tranzacții între persoane impozabile care efectuează plata prin transfer bancar – în cazul în care contribuabilul nu a comunicat contul, furnizorii/beneficiarii nu se vor putea prevala de necomunicarea contului, aceștia având obligația de a verifica lista de conturi de TVA ce urmează să fie publicată pe site-ul ANAF și de a plăti în contul identificat, și
- tranzacții fie între persoane impozabile, fie cu persoane neimpozabile care efectuează plata în numerar sau cu cardul de credit/debit – în acest caz furnizorii/prestatorii înregistrați în scopuri de TVA au obligația de a depune TVA aferentă tranzacțiilor efectuate

în numerar sau cu cardul de credit/debit în 7 zile lucrătoare de la data încasării contravalorii livrărilor de bunuri/servicii.

În anumite situații, contribuabilii vor trebuie să alimenteze contul de TVA anterior încasării facturilor în scopul îndeplinirii obligațiilor fiscale. Mai mult, vor exista costuri generate de administrarea și efectuarea plăților din și în conturile curente și conturile de TVA, sumele din contul de TVA nu sunt purtătoare de dobânzi și, în anumite situații, conturile de TVA vor trebui deschise la aceeași bancă unde este deschis și contul curent.

În perioada în care acest mecanism se aplica opțional, mai exact 1 octombrie – 31 decembrie 2017, dacă furnizorul/prestatorul nu a aplicat acest mecanism, contul de TVA se poate debita cu TVA achitată în alt cont decât în contul de TVA al furnizorului/prestatorului, omițându-se astfel situația ca anumite sume de bani reprezentând TVA încasată să fie blocate în contul de TVA și să nu poate fi utilizate.

Disponibilitățile financiare aferente conturilor de TVA pot fi utilizate doar într-un număr limitat de situații, precum efectuarea plăților către bugetul de stat sau plata TVA în contul de TVA al furnizorului/prestatorului. Mai mult, se instituie și obligația ca, în anumite cazuri, ANAF să aprobe utilizarea sumelor din contul de TVA. În ceea ce privește obligațiile corelative aparținând

organelor fiscale, acestea trebuie ca în termen de 3 zile lucrătoare să răspundă admitând sau respingând transferurile sumelor din contul de TVA.

Este prevăzut termen de grație de 7 zile în vederea efectuării corecțiilor erorilor contribuabililor, urmând ca, în situația în care eroarea nu a fost îndreptată, să aplice penalități de 0,06%/ zi din valoarea TVA, fără a depăși 30 de zile. La finele acestei perioade, vor fi aplicate sancțiuni specifice contravențiilor săvârșite de către contribuabili.

În vederea încurajării adoptării acestui mecanism de plată în perioada în care acesta este opțional, au fost introduse anumite facilități fiscale pentru cei care optează să îl aplice, respectiv o diminuare a impozitului pe profit/veniturile microîntreprinderilor aferente trimestrului IV al anului fiscal 2017 cu 5%, precum și anularea eventualelor penalități de întârziere aferente TVA restantă stabilită la 30 septembrie 2017.

Nu trebuie omise nici sancțiunile care sunt contradictorii cu principiul proporționalității, instituind penalități de 50% din valoarea TVA pentru beneficiarul care face plata într-un cont de TVA greșit și nu îndreaptă această eroare în termen de 30 de zile și, de 10% din valoarea TVA, pentru furnizorul care nu virat taxa în contul de TVA.

Concluzie

În ciuda beneficiilor pe care inițiatorii acestui demers legislativ le invocă, dezavantajele acestui mecanism de plată sunt covârșitoare. Printre acestea enumerăm impactul semnificativ asupra fluxului de capital care va fi resimțit puternic de către micii antreprenori și care poate fi concretizat într-un risc crescut de insolabilitate a acestora; costurile ridicate de implementare generate de necesitatea schimbării sistemului informatic de plăți într-o perioadă foarte scurtă; lipsa infrastructurii la nivelul Trezoreriei necesară administrării și susținerii acestui mecanism; îngreunarea activității economice a bun platnicilor.

Adoptarea acestei Ordonanțe pare a fi contradictorie atât cu principiile fiscale și juridice aplicabile, aceasta nesocotind impactului unei schimbări majore care va afecta aproape întreaga categorie de contribuabili. Trebuie amintit că statele care au implementat sau urmează să implementeze o măsură asemănătoare au pornit de la identificarea problemei și găsirea unei soluții reale prin consultarea cu mediul de afaceri pentru găsirea unei soluții de durată, evitând orice legiferare pripită în cauză. Mai mult, în forma actuală, procedura este lacunară și considerăm necesară emiterea legislației secundare în scopul clarificării aplicării în practică a acestor prevederi legale. ■

Europa la raport

OCDE publică un update la Ghidul Prețurilor de Transfer pentru Întreprinderile Multinaționale și Administrația Fiscală

Ghidul actualizat din 2017 privind Prețurile de Transfer include o consolidare a modificărilor aduse ca parte a proiectului BEPS al OCDE. Mai exact, are în vedere modificările substanțiale realizate ca urmare a Acțiunii 8-10 din BEPS, Alinierea rezultatelor Prețurilor de Transfer la procesul de Creare de Valoare Adăugată și Acțiunea 13, Documentația de Prețuri de Transfer.

Ediția actualizată din 2017 consolidează reviziile următoare ediției din 2010 într-o publicație unică:

- Reviziile majore introduse prin Rapoartele BEPS din 2015 la Acțiunile 8-10 Alinierea rezultatelor Prețurilor de Transfer la procesul de Creare de Valoare Adăugată și Acțiunea 13 Documentația

de Prețuri de Transfer și Raportarea țară cu țară. Aceste modificări au fost aprobate și încorporate în mai 2016. Capitolele I, II, V, VI, VII și VIII au fost modificate.

- Reviziile introduse prin Acțiunile 8-10 și Acțiunea 13 din BEPS legate de restructurările în afaceri care au modificat instrucțiunile din Capitolul IX au fost aprobate în aprilie 2017;
- Instrucțiunile revizuite privind porturile sigure din Capitolul IV. Aceste modificări au fost aprobate de Consiliul OCDE în mai 2013; și
- Pentru a finaliza corect versiunea consolidată întregul text a fost modificat pentru a corespunde acestuia. Aceste modificări semnificative au fost aprobate de OCDE la 19 mai 2017.

Mai mult, ediția din 2017 a Ghidului Prețurilor de Transfer include Recomandările revizuite ale Consiliului OCDE privind Stabilirea Prețurilor de Transfer între Întreprinderile Asociate. Recomandările revizuite reflectă relevanța abordării BEPS și aspectele stabilite ale Cadrului de Incluziune al BEPS („Inclusive Framework on BEPS”). De asemenea, întărește impactul și relevanța Ghidurilor dincolo de OCDE, invitând membrii non-OCDE să adere la Recomandare. În final, include o delegare din partea Consiliului OCDE către Comitetul pentru Afaceri Fiscale a autorității de a aproba prin consens modificările viitoare aduse Ghidurilor care sunt în speță de natură tehnică. ■

UE pierde procesul în cazul Boeing privind subvențiile fiscale

Statele Unite au câștigat disputa cu Uniunea Europeană privind subvențiile fiscale, completul de soluționare a disputei schimbând decizia anterioară prin care subvențiile fiscale declarate în SUA pentru Boeing sunt ilegale conform regulilor OMC. Disputa care a durat 13 ani se referă la ajutorul de stat presupus ilegal oferit de statul american Washington către Boeing pentru fabricarea celui mai nou avion Boeing 777X. Conform sentinței, decizia anterioară a completului de soluționare a disputei care interzice anumite subvenții a fost reclasificată acum față de denumirea anterioară de „subvenție interzisă”. Judecătorii OMC au hotărât anul trecut că suma de 1 miliard \$ acordată

sub formă de ajutor de stat din partea statului Washington pentru fabrica ce construia cele mai mari aripi din lume, din fibră de carbon, pentru aeronava 777X a fost acordată ilegal.

Această decizie a fost modificată atunci când completul de soluționare a disputei a decis că ajutorul de stat nu poate fi clasificat drept ajutor interzis deoarece nu afectează în mod explicit fluxurile comerciale stabilite prin regulile comerciale ale OMC.

Dacă părțile obligate nu respectă deciziile completului OMC, cealaltă parte poate impune contra-măsuri. Litigiul poate continua până când ambele părți decid să ajungă la o înțelegere. ■

Belgia: Rata impozitului pe profit se va reduce la 25% până în 2020

Conform reformei fiscale belgiene propuse, care este supusă discuțiilor și aprobării în parlament, rata impozitului pe profit va fi redusă treptat de la 34% la 25% până în 2020. IMM-urile vor beneficia de o rată redusă de 20,4% în anumite circumstanțe. Propunerea de reformă fiscală din Belgia vizează, printre altele, implementarea Directivei UE de Evitare a Fraudei Fiscale, introducerea legislației CFC, reforma privind deducerea dobânzilor noționale, consolidarea fiscală care permite compensarea pierderilor entității grupului belgian cu profiturile altui grup belgian într-un an fiscal și reforma regimului holding prin extinderea valorii participației minime pentru scutirea participației eligibile. Măsurile ar putea intra în vigoare la 1 ianuarie 2018, dacă sunt aprobate de parlament. ■

Poziția CFE privind propunerea Comisiei Europene în ce privește intermediarii fiscali

CFE, asociația europeană a consultanților fiscali, a adoptat o Declarație privind Avizul PAC 3/2017 la Propunerea Comisiei Europene din 21 iunie 2017 privind Directiva Consiliului de modificare a Directivei 2011/16/EU cu privire la schimbul automat obligatoriu de informații fiscale COM/2016/025 final - 2016/010 (CNS). Observațiile preliminare ale CFE cu privire la inițiativa Comisiei Europene de introducere a regulilor obligatorii de dezvăluire și a măsurilor disuasive pentru consultanții fiscali au fost incluse în Declarația privind Avizul PAC/FC 1/2017 din 15 ianuarie 2017.

Aspecte cheie

i. CFE salută politica Comisiei Europene de abordare a transparenței sporite și a eforturilor de întărire a integrității sistemelor fiscale, în special eforturile reînnoite de sporire a siguranței fiscale;

ii. Proiectul anumitor aspecte ale propunerii lasă loc pentru nesiguranță și se confruntă cu provocarea implementării divergente în statele membre. Definițiile trebuie să fie clare și concise, deoarece regulile vagi sunt dificile pentru contribuabili și nu sunt de ajutor pentru autoritățile fiscale, care

vor primi un număr mare de dezvăluiri dar informații prea puțin utile; în special definițiile „angajament trans-frontalier”, „contribuabil” și „pus la dispoziție”;

iii. Propunerea poate beneficia de includerea unei cerințe pentru administrațiile fiscale ale statelor membre de emitere a unui ghid de implementare care să ofere claritate în ceea ce privește stabilirea elementelor care trebuie dezvăluite;

iv. Avocații CFE aderă la BEPS 12 al OCDE: Principiile Raportului Final 2015, prin care statele membre definesc caracteristicile specifice țării împreună cu o listă a regimurilor fiscale excluse și a rezultatelor care nu trebuie dezvăluite. Aceste caracteristici pot fi adunate la nivel de UE și pot fi raportate, mai puțin angajamentele excluse;

v. Se ține cont de faptul că aceste caracteristici definesc ceea ce reprezintă un angajament trans-frontalier raportabil, prin urmare aceste caracteristici esențiale trebuie să fie bine-definite, clare și concise. Caracteristicile trebuie să facă parte din textul principal al directivei;

vi. CFE consideră că testarea principalelor beneficii face parte din textul principal al directivei. Testarea beneficiilor principale

trebuie aplicată tuturor caracteristicilor pentru a se asigura că obligația de raportare se limitează doar la angajamentele relevante;

vii. Directiva trebuie să specifice penalitățile aplicabile în cazul încălcării prevederilor naționale adoptate conform directivei privind Articolul 8aa) și Articolul 8aaa). În schimb, penalitățile care sunt „eficiente, proporționale și disuasive” pot fi subiectul unei interpretări diferite de către statele membre;

viii. CFE salută renunțarea la privilegiul profesional precum și lipsa caracterului retroactiv al propunerii;

ix. Având în vedere complexitatea intrinsecă a sistemelor fiscale, legislația UE nu trebuie să submineze abilitatea contribuabililor de a solicita consultanță fiscală sau a consultanților fiscali de a o acorda. Trebuie să se facă o deosebire clară între consultanța fiscală normală (oferite de marea majoritate a consultanților fiscali) și schemele comercializate „off-the-shelf” (oferite de o minoritate infimă). Această diferență trebuie să aibă impact, de asemenea, asupra timpului și termenului limită de raportare. În toate situațiile CFE propune ca raportarea să se realizeze nu mai târziu de 20 de zile lucrătoare de la începerea obligației de raportare. ■

Scutirea de la TVA & repartizarea costurilor

Curtea Europeană de Justiție a luat decizia așteptată cu nerăbdare în dosarele comune DNB Banka (Dosar C-326/15), Aviva (Dosar C-605 /15) și Commission v Germany (Dosar C- 616/15).

Dosarele privind scutirea de la repartizarea costurilor de TVA („CSE”) prevăzute la Articolul 132(1) (f) din Directiva Consiliului 2006/112/EC („Directiva TVA”). Cazurile privesc diverse aspecte privind scutirea și aplicabilitatea acesteia la sectoarele financiar și asigurare.

Instanța a decis că faptul că nu se aplică

scutirea de la TVA pentru grupurile de repartizare a costurilor este implicit, organele oferind servicii de asigurări și financiare. Decizia elimină utilizarea Scutirii de TVA în cazul repartizării costurilor în industria serviciilor financiare. Acest lucru contravine practicii majorității Statelor Membre. Este important să se rețină că Instanța a indicat în mod clar faptul că decizia nu trebuie aplicată retroactiv de Statele Membre. O detaliere a dosarului și analiza acestuia vor fi incluse în următorul Raport CFE EU & de Politică Fiscală. ■

Baza de date preliminară a OCDE care conține modificările aduse Instrumentului Multilateral (MLI) privind tratatele fiscale bilaterale este acum online

Baza de date a OCDE cunoscută și ca „baza de date comparativă” (matching database) este acum live. Baza de date comparativă proiectează modul în care MLI modifică un anumit tratat fiscal acoperit prin MLI prin compararea informațiilor de la Funcțiile MLI Semnate și evidențiind alegerile făcute.

OCDE evidențiază faptul că aceasta este versiunea preliminară și va fi îmbunătățită în timp. OCDE invită utilizatorii să aducă observații la baza de date comparativă. ■

A fair and efficient fiscal system in the European Union for the single digital market

Abstract: On the occasion of the Ecofin meeting of September 16, 2017, the finance ministers from 10 EU Member States (France, Germany, Spain, Italy, Romania, Bulgaria, Slovenia, Greece, Portugal and Austria) asked the Council to ask the European Commission to draw up, by the spring of 2018, a directive for the taxation according to turnover and not according to profit of the giants of the GAFA Group (Google, Amazon, Facebook and Apple), in order to stop tax optimization. On a first stage, on 20 September 2017, the Commission submitted to Parliament and the European Council a document with proposals for short and long-term measures, which was debated on September 29th at Tallinn meeting of Heads of States and Governments. Not all participants in the Tallinn Summit shared the same perspective. Thus, some EU countries such as Ireland and Luxembourg, where many online businesses are registered, claim that increased taxation in this area will affect their competitiveness in the absence of global solutions. There are also countries like Denmark and the Czech Republic which do not agree with the idea of a „war” with Google and Amazon. In spite of the opponents, taxation can still be applied on the basis of the so-called „enhanced cooperation” that allows some member countries to apply a measure that others refuse. It is, in any case, a decision that could also be a milestone in the relations between Europe and the United States, where the most important actors of the digital economy are coming from.

Keywords: European Commission, Digital Companies, Taxation

| PhD Univ. Prof. Andrei **DOBRESCU**

The Single Digital Market is one of the 10 European Commission's political priorities. The Commission's strategy is to create digital opportunities for people and businesses on a market of about 500 million consumers (COM (2015) 192). Achieving the single digital market would contribute with 415 billion Euro a year to the European economy, leading to job creation and essential service changes. According to data presented by the European Commission, in 2017 nine of the top 20 companies according to market capitalization are in the field of digital technology. A decade ago, only one company in the field was in the top. This shows an extremely rapid development of the digital economy. In the coming years, new technologies are expected to emerge, and the evolution of the companies in this sector and the added value they bring is even more spectacular. The Internet has

facilitated the emergence of new business models that have become emblematic for the business activity, the best known being the online retailer (sale platforms where customers connect online), social media (networks based from revenue from the advertising delivered via targeted messages), online subscription (platforms that offer digital services against a fee, including music, movies, etc.). Digital technologies have transformed our world, having an important impact on tax systems as well. They have helped improve the management of these systems by providing solutions for reducing administrative burdens, facilitating the collaboration between tax authorities and targeting tax evasion. However, the explosive development of technologies in the last few decades has fallen apart from tax rules that have remained unchanged and no longer correspond to current business models (COM (2017) 228). Thus, although in the

context of the globalization of transactions due to digital technologies, a physical presence is no longer required in many cases (although economically, technological companies may have a significant presence in terms of revenues obtained from a particular state), tax rules today's focus is much more on the physical presence of a company, either through its own employees or through various local representatives. Also, technological development has led to the emergence of new types of transactions and services, which necessitate changes of a fiscal nature. In order to manage these changes, it is of crucial importance to create and sustain an international approach that has so far been weak due to the multitude of actors and the lack of consensus within the international debates. Multilateral agreed solutions need to be found in order to tax changes in the digital economy, given the global nature of these changes. The Europe-



an Commission considers that EU Member States need to have a coordinated position in order to have a greater impact on international taxation. The main objective pursued is the comprehensive and modern approach to digital economy taxation, which must lead to a fairer and more efficient taxation, supporting the growth and competitiveness of the EU on the international digital market. This approach should be based on the following principles:

- **Equity**, which means ensuring that corporate profits are taxed where value is created. It is necessary to keep an intransigence in relation to abuses so that each company will pay its obligations fairly, whether large, small or undigitalised.
- **Competitiveness**, which involves creating a fair, attractive business environment for start-ups and businesses to contribute

to the development of the Single Market. To increase the EU's competitiveness, it is necessary to remove the current tax obstacles and avoid creating new ones for new businesses that stimulate innovation and create new jobs.

- **Integrity of the Single Market**, which requires convergence towards a common solution that rejects destabilizing unilateral measures for the functioning of the Single Market. Uncoordinated national measures will lead to the fragmentation of the single market, to distortions and tax obstacles that will deprive companies of growth and investment in the single market.
- **Sustainability**, which means ensuring that the tax system will last on the long term. As traditional business models become more digitized, tax bases may

gradually disappear if tax rules are not adapted to new digital business models.

Governments and EU citizens are increasingly affected by the imbalances in tax rates of the new digital business models. Failure to agree on a meaningful solution over an appropriate period of time will exacerbate the pressure to act nationally, undermining the single market. According to the European Commission's proposals, the options available cover both long-term and short-term measures. The long-term strategy envisages continuing the reform of the international tax system, notably of the measures of the BEPS plan on the permanent establishment, the transfer prices and the way in which profits are allocated, plus at the EU level, the Common Consolidated Tax Base (CCCTB)

The Permanent Office rules are used to determine the threshold of activity to be achieved in a country for a business to be taxed in that country and which relies heavily on physical presence. However, due to digital technologies, business can have a significant economic presence in a jurisdiction without having to have a substantial physical presence. Alternate indicators for significant economic presence are currently being sought in order to establish and protect taxing rights in relation to new ►

Tabel 1. Average EU tax rate

Field of activity	Taxation rate
Local traditional business	20,9%
International traditional business	23,2%
Local digital business	8,5%
International digital business B2C	10,1%
International digital business B2B	8,9%

Source: Digital Tax Index 2017 PWC and ZEW

digitized business models. Once the business is taxable in a particular country, the profits generated by this business must be determined and allocated to that country.

Transfer Pricing and Profit Allocation Rules are used to allocate the profit of multinational groups to different countries on the basis of an analysis of functions, assets and risks within the Group's Chain of Values. However, these rules were designed for business models and the traditional economic environment. The digital economy is based on intangible assets that have become more and more markers of value within multinational groups and which are difficult to assess. Identifying and evaluating intangible assets, as well as determining their contribution to value creation, requires alternative methods for profit attribution that better capture value creation in new business models that should be considered alongside changing the rules of the permanent office. In addition, since profits can be relocated from one country to another through abusive use of permanent office rules and transfer pricing, anti-abuse rules can be taken into account to enforce compliance and ensure that profits made in the EU are taxed in the EU.

The imposition of the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) is also considered a potential solution. The CCCTB would unify the basis on which the tax is calculated in all Member States. The Commission continues to believe that the CCCTB provides a European framework for revising the rules of the Permanent Office and for the distribution of profits of large multinational groups using the asset-based, work force and sales distribution formula that should better reflect where the value is created. The Commission's intention to introduce the CCCTB is not new, but has not yet reached the consensus of the Member States. Discussions are already ongoing on this issue in the European Council under the Estonian Presidency and in the European Parliament.

The Commission has declared its willingness to work with the Member States to examine these options in the ongoing negotiations on CCCTB in order to find an ambitious and compatible approach to EU legislation for the Single Market.

It takes time to reach a significant solution for collecting and allocating the value created in the digital economy between countries. The situation is complicated by the multidimensional nature of this challenge, the ever-changing nature of the digital economy, the diversity of business models

and the complexity of ecosystems in which they create value. However, the longer it takes to find a solution, the greater will be the loss of tax revenue. Therefore, unilateral initiatives in the EU and outside the EU will continue to develop. From 2016, countries like India and Israel have already tested alternative approaches to ensure effective taxation of the digital economy. In addition to the activity under this long-term strategy, there are also immediate and short-term measures that should be taken into account for addressing taxation and for directly and indirectly protect the Member States' tax bases in the digital economy. The Commission therefore envisages introducing an equalization tax on turnover, introducing income tax at source for digital transactions, or charging income from the provision of digital services or advertising activities.

The Equalization Tax (on the turnover of digital businesses) is a tax on all non-taxed or insufficiently taxed income from all business activities via the Internet, including business-to-business and business-to-consumer, which could operate either separately to the profit tax, or along with it.

Income tax for digital transactions is a final source tax at the gross amount of payments made to non-resident suppliers of goods and services ordered online.

Taxation of income from the provision of digital services or advertising activity is a separate tax that can be applied to all transactions made at a distance with customers in the country where a non-resident entity has a significant economic presence.

All short-term options have pros and cons so that a detailed approach is needed in the coming period in order to find a feasible solution for the single market and for the global economy as a whole. Consideration should also be given to the compatibility of such approaches with double taxation treaties, State aid rules, fundamental freedoms and international commitments under the Free Trade Agreements and World Trade Organization rules. It is worth mentioning that through the official communication of September 2017, the Romanian Ministry of Finance expressed its support for one of the options mentioned in the Commission's communication, namely to introduce the turnover tax on companies in the field of digital technologies to replace the profit tax. Each of the 28 Member States, however, has the right to veto on tax matters, which it has already used to block reforms similar to the one that is being debated now. Because of this, the issue of taxing companies in GAFA has not been formally placed on the agenda.

In this context, the Estonian presidency said that preliminary internal discussions are needed at European level to reach a common position by December 2017 followed by legislative proposals by the spring of 2018. Also, the report on the outcome of the summit will be presented in October at the meeting of Telecom Ministers (Euobserver and Reuters).

In conclusion, the Commission's communication calls for a strong and ambitious position on the taxation of the digital economy to generate international cooperation on this issue. *We are committed to a global change in tax rules and adapt our tax systems to ensure that digital profits are taxed where value is created*, Estonia's prime minister said at the end of the Tallinn Summit. *The European Commission will propose next year new rules for taxing the online sector so it can pay fairly for its tax obligations, which is not happening today*, said EU executive president Jean-Claude Juncker at the end of the European Tallin Summit, quoted by Reuters.

The Commission will continue to support the Estonian Presidency in its effort to reach Council's conclusions by the end of the year in order to establish a coordinated EU approach. These conclusions would form the common basis that the EU and its Member States will use to present proposals in the global discussions. The EU expects significant progress on the global agenda and should advocate for it to be reflected in the G20 finance ministers' OECD report at its meeting on April 20, 2018. The Commission will seek to reach a successful conclusion to global talks of the G20. In the absence of adequate global progress, EU solutions would be advanced within the single market, with a Commission ready to come forward with appropriate legislative proposals. However, the Commission will continue to analyze the political options and consult stakeholders and industry representatives on this important and pressing issue before a possible proposal in the spring of 2018. The introduction of specific tax rules for the digital economy will only be made at EU level after a detailed analysis and an impact study, and the solution that will be agreed at EU level, no matter what this will be, will be further implemented in Romania. The Member States agree that the final solution will have to be adopted globally, in agreement with the countries of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) and the G20, but there is also a need to work on an EU-wide proposal. ■



