

CONSULTANT FISCAL

anul X-nr. 59 • aprilie-iunie 2018 • preț: 12.5 lei • Revistă editată de CCF



FOCUS

Prevederile de TVA pentru despăgubiri și bunuri care sunt lipsă din gestiune, distruse, pierdute, furate

LEGISLAȚIE

Costurile excendentare ale îndatorării. Reguli fiscale noi începând cu 1 ianuarie 2018

FOCUS

Noi obligații ale intermediarilor de raportare a structurilor utilizate în tranzacțiile transfrontaliere

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

CONSILIUL SUPERIOR

Dan MANOLESCU
Președinte

Eugen-Dragoș DOROȘ
Prim-vicepreședinte

Romulus-Dimitrie BADEA
Vicepreședinte

Sorin-Adrian ROBU
Vicepreședinte

Ioan SIMION
Vicepreședinte

Maria-Iulia SOBOLEVSCHI-DAVID
Vicepreședinte

Daniela TĂNASE
Vicepreședinte

Alin CHIȚU
Membru

Adrian LUCA
Membru

Marian-Alin IRIMIA
Membru

Alexandru MILCEV
Membru

Mariana VIZOLI
Membru

Elena IORDACHE
Membru

Alice-Valeria GHEORGHIU
Membru

Camera Consultanților Fiscali

Str. Alecu Russo, Nr. 13 – 19, Et. 4, Ap. 8 și 9, sector 2, București, Cod Poștal: 020522

Tel: 021.311.09.66

Fax: 021.340.40.60; 0372.87.06.67

office@ccfiscali.ro

Priorități în domeniul fiscalității pentru Președinția României la Consiliul UE

Alex **MILCEV**,

Membru al Consiliului Superior al CCF

Partener - Directorul departamentului de asistență fiscală și juridică, EY România

România va deține președinția Consiliului UE pentru prima jumătate a anului 2019. În această calitate, România se va afla în poziția de a duce mai departe demersurile deja incluse pe agenda Consiliului UE și, de asemenea, de a coordona negocierea diplomatică, în cadrul reuniunilor ministeriale și a grupurilor de lucru, în ceea ce privește noile inițiative. Este o responsabilitate foarte mare, dar totodată și o oportunitate pentru România, care trebuie să se pregătească temeinic și să aloce resurse competente și suficiente pentru a putea duce cu succes la bun sfârșit această sarcină.

În ceea ce privește domeniul fiscalității, domeniu în care s-a văzut o activitate foarte intensă în ultimii ani la nivelul Uniunii Europene, există o serie de inițiative, dintre care cele mai multe vor continua probabil pe parcursul Președinției României. În acest context, România ar trebui să analizeze și să stabilească temele care reprezintă priorități pentru sistemul fiscal al Uniunii Europene.

Cu siguranță una dintre cele mai fierbinți teme de discuție în domeniul fiscalității europene se referă la economia digitală. În condițiile în care activele intangibile pun presiune pe sistemele fiscale europene și regulile existente privind impozitarea internațională devin învechite, reguli fiscale noi trebuie introduse, care să corespundă noilor modele de business. Reglementările privind conceptul de sediu permanent și prețurile de transfer trebuie actualizate pentru a reflecta prezența economică și modul în care valoarea este creată. În prezent, există două propuneri de directive europene elaborate de Comisia Europeană.

Una dintre ele se referă la definirea unui nou concept de sediu permanent digital și taxarea business-ului respectiv în țara în care se determină că există o astfel de prezență semnificativă. Având în vedere că acest nou model de impozitare va conduce la o reimpărțire a veniturilor fiscale între statele membre UE, pentru a se ajunge la un consens între acestea este nevoie de dezbateri și negocieri intense, un proces care și dacă va duce la un consens, probabil se va finaliza în viitorul nu foarte apropiat.

În acest context, există o a doua propunere, care se referă la impozitarea anumitor tipuri de venituri obținute de către business-urile digitale din țările membre UE, în condițiile în care anumite praguri privind veniturile obținute, la nivel global și la nivel de stat, sunt depășite.

Ca și președinte al Consiliului UE, România va avea sarcina dificilă să modereze negocierile între statele membre, în condițiile în care trebuie să ne gândim și la propriul interes, România fiind și ea direct afectată de aceste măsuri, dat fiind

dimensiunea semnificativă a sectorului IT românesc, care a depășit 5% din PIB.

Un alt subiect important, care nu este totuși o noutate absolută, ci un subiect readus la viață după ce propunerea inițială din 2011 a fost abandonată, se referă la utilizarea unei baze de impozitare comune (consolidate) privind impozitul pe profit, cunoscută pe scurt ca C(C)CTB. Scopul acestei abordări, care ar însemna o schimbare a paradigmei în ceea ce privește impozitul pe profit, este să ofere companiilor un singur set de reguli privind impozitarea profiturilor companiilor pentru afacerile acestora desfășurate în cadrul pieței interne și să permită companiilor să trateze UE ca o piață unică din punct de vedere al impozitului pe profit. În prezent, există două propuneri de directive EU, prima dintre acestea – CCTB – propunând reguli comune pentru determinarea bazei impozabile în toate statele membre UE, în timp ce cea de-a doua – CCCTB – adaugă consolidarea bazei impozabile la nivelul UE. Din nou, vorbim de o temă complexă cu implicații majore în ceea ce privește nivelul veniturilor fiscale obținut de diversele state membre, astfel România ar putea avea o misiune importantă în sensul medierii discuțiilor și negocierilor în acest sens între statele membre. De exemplu, există o posibilitate ca formulele propuse pentru CCCTB să aducă încasări bugetare suplimentare țărilor mari din Europa, în detrimentul economiilor emergente precum cea a României, deci și aici România ar trebui să înțeleagă foarte clar și interesul național și să-și definească poziția în avans privind această chestiune.

De asemenea, o temă importantă pe care România, în calitate sa de președinte al Consiliului, este posibil să fie nevoită să o modereze se referă la regimul definitiv de TVA, în contextul propunerilor făcute de Comisia Europeană în a doua parte a anului 2017, având ca scop principal combaterea fraudei în domeniul TVA. Facem aici referire atât la principiile fundamentale pentru implementarea unui sistem definitiv în domeniul TVA (de exemplu principiul taxării la destinație pentru livrări intracomunitare de bunuri în baza cărui se va aplica TVA din statul membru de destinație, obligația colectării acestei TVA fiind a vânzătorului), cât și la așa numitele soluții rapide care ar putea fi utilizate înaintea implementării sistemului definitiv și care vizează simplificările aplicabile stocurilor la dispoziția clientului, tranzacțiile în lanț, justificarea scutirii de TVA aplicabil livrărilor intracomunitare de bunuri.

Așadar, există o serie de inițiative importante în domeniul fiscalității pe agenda Uniunii Europene pentru perioada următoare, care vor da naștere cu siguranță la dezbateri și negocieri intense între guvernele statelor membre UE, iar România are ocazia să participe activ la acestea de pe un loc privilegiat. ■

SUMAR:

LEGISLAȚIE

5-12

- 5-6 Acorduri de preț în avans (APA)**
(Advance Pricing Agreements)
Nilanjan Nag, Manager Prețuri de Transfer - PKF Finconta
(Transfer Pricing Manager - PKF Finconta)
- 7-10 Costurile excendentare ale îndatorării.
Reguli fiscale noi începând cu 1 ianuarie 2018. De la teorie la practică**
(Exceeding borrowing costs – new tax provisions starting from
1 January 2018. From theory to practice)
Bianca Danciu, Associate Manager, Servicii de asistență fiscală - KPMG
(Associate Manager, Tax assistance services - KPMG)
- 10-12 Declarația unică privind impozitul pe venit și
contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice**
(Single Return for personal income tax and social
security liabilities due by natural persons)
Cosmin Alexandrescu, Senior Associate - PwC România, Consultant Fiscal
(Senior Associate - PwC România, Tax Advisor)

FOCUS

13-27

- 13-18 Prevederile de TVA pentru despăgubiri și bunuri
care sunt lipsă din gestiune, distruse, pierdute, furate.
O perspectivă actualizată**
(VAT provisions for damages and goods that are missing, destroyed, lost, stolen.
An up-to-date perspective)
Mariana Vizoli, consultant fiscal
(Tax Advisor)
- 18-21 Noi obligații ale intermediarilor de raportare a structurilor
utilizate în tranzacțiile transfrontaliere.
Ce implicații au aceste reguli asupra contribuabililor?**
(New obligations of intermediaries to report structures used in cross-border
transactions. What are the implications of these rules for taxpayers?)
Ionuț Măstăcăneanu, Director - Servicii de consultanță fiscală - KPMG
(Manager - Tax Advisory Services - KPMG)
Cătălina Mihai, Associate Manager - Servicii de consultanță fiscală - KPMG
(Associate Manager - Tax Advisory Services - KPMG)
Ioana Simona Dulgheru, Senior Assistant - Servicii de
consultanță fiscală - KPMG
(Senior Assistant - Tax Advisory Services - KPMG)
- 22-24 Aplicarea IFRS de către entitățile de interes public.
Considerații**
(The application of International Financial Reporting Standards
by public interest entities. Considerations)
Irina Diana Iordache, Drd. Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia
(PhD student, “1 Decembrie 1918” University of Alba Iulia)
- 24-27 Noile reguli din UE în materie de transparență fiscală și impactul lor
asupra activității intermediarilor, contribuabililor și autorităților fiscale**
(New EU rules on fiscal transparency and their impact on
the activity of intermediaries, taxpayers and tax authorities)
Prof. univ. dr. Andrei Dobrescu (PhD)
Ecaterina Năstase, Inspector ANAF

INTERNAȚIONAL

28

ENGLISH SECTION

29-34

CONSULTANT
FISCAL

Senior editor
Dan MANOLESCU
(legislație, focus)

Senior editor
Ioan SIMION
(internațional)

Tipografie
Tipopressva

Publisher
SC FULL MEDIA
SERVICES SRL

Adresa redacției
Strada Alecu Russo,
nr. 13-19,
Et. 4, Ap. 8 și 9,
Sector 2,
București,
Cod Poștal: 020522
Telefon:
021.311.09.66
Fax:
021.340.40.60;
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

Acorduri de preț în avans (APA)



Rezumat: Obiectivul articolului este de a introduce cititorilor conceptul de Acorduri de Preț în Avans (APA). În cadrul acestuia sunt evidențiate beneficiile optării pentru un program APA și factorii care trebuie luați în considerare la deciderea privind strategia APA. În final, a fost inclus un studiu de caz pentru a se înțelege mai bine acest concept.

Cuvinte-cheie: acord de preț în avans - unilateral, bilateral, multilateral, avantaje APA, tendințe universale APA, studiu de caz.

| Nilanjan **NAG**, Manager Prețuri de Transfer - PKF Finconta

Introducere

Ministerul Finanțelor Publice și Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF), conform Hotărârii Guvernului nr. 529/2007 a introdus în iunie 2007 legislația privind Acordurile de Preț în Avans (APA). Această legislație permite marilor contribuabili, cu o valoare consolidată a tranzacțiilor de peste 4 milioane de euro, opțiunea de a intra APA (pe o perioadă maximă de cinci ani) cu plata unei taxe inițiale de 20.000 EUR. Pentru ceilalți contribuabili care au tranzacții mai mici decât pragul menționat mai sus, taxa inițială pentru a intra în APA este de 10.000 EUR. În plus, această legislație permite, de asemenea, celor două categorii de contribuabili să își modifice aplicarea inițială APA plătind 15.000 EUR (marii contribuabili) și, respectiv, 6.000 EUR (pentru alți contribuabili).

Acordurile de preț în avans

APA, conform Liniilor Directoare din anul 2010 ale Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), privind prețurile de transfer, reprezintă „un acord care determină, înaintea tranzacțiilor controlate, un set adecvat de criterii pentru determinarea prețurilor de transfer pentru respectivele tranzacții pentru o perioadă determinată”.

Contribuabilii au opțiunea de a intra în diferite tipuri de APA, și anume APA unilateral (UAPA), APA bilateral (BAPA) sau APA multilateral (MAPA), în funcție de tipul tranzacțiilor desfășurate cu părțile lor afiliate.

- Unilateral: APA încheiat între un contribuabil și administrația fiscală din țara în care este supusă impozitării.
- Bilateral: APA încheiat între contribuabil,

administrația fiscală a țării gazdă și administrația fiscală străină.

- Multilateral: APA încheiat între contribuabil, administrația fiscală a țării gazdă și cel puțin o administrație fiscală străină.

Avantajele mecanismului APA

- Oferă certitudine pentru tranzacțiile complexe și cu risc ridicat - APA poate fi încheiat de companiile care efectuează tranzacții complexe cu părți afiliate; grad ridicat de risc de ajustare a prețurilor de transfer, care poate duce la sancțiuni. Este, de asemenea, relevant pentru companiile care doresc o certitudine cu privire la politicile privind prețurile de transfer.
- Evită dubla impunere - Stabilirea prețurilor bunurilor și serviciilor în cadrul unui grup multinațional este reglementată de o politică globală de stabilire a prețurilor. Politica asigură respectarea principiului ►

valorii de piață ale constituenților unui grup multinațional, pe baza funcțiilor îndeplinite, a activelor utilizate și a riscurilor asumate de fiecare membru al grupului. Ori de câte ori o autoritate fiscală dintr-o anumită jurisdicție contestă o astfel de politică a prețurilor de transfer și ridică întrebări, aceasta ar putea duce la dubla impunere pentru grupul multinațional. Procesul APA încearcă, de asemenea, să elimine aceste riscuri fiscale.

- Reduce costurile de conformitate - Reduce costurile de conformitate și costurile asociate cu auditul și apelează la mandatul APA prin eliminarea riscului de auditare a prețurilor de transfer și soluționarea litigiilor îndelungate și consumatoare de timp.

- Reduce încercătura cu păstrarea înregistrărilor - Reduce povara înregistrării, deoarece contribuabilul cunoaște, în avans, documentele necesare care trebuie păstrate în vederea fundamentării termenilor și condițiilor convenite ale APA.

- Autoritatea competentă oferă ghidare în negociere - Autoritățile competente posedă cunoștințele necesare negocierii cu cealaltă țară și îndrumă cazul de la bun început.

Punctele-cheie care ar trebui luate în considerare în timpul deciziei de a încheia sau nu un APA

Contribuabilul ar trebui să ia în considerare următoarele puncte-cheie:

- Istoricul auditului continuu și costisitor - Auditurile regulate a stabilirii prețurilor de transfer sunt efectuate anual. APA asigură certitudinea și reduce litigiile. Prin urmare, în timp ce se decide dacă trebuie încheiat APA, argumentele pro și contra, trebuie luate în considerare, în special, compararea costurilor recurente ale auditurilor prețurilor de transfer în raport cu costurile pentru depunerea unei APA;

- Natura tranzacțiilor fiind una complexă - Varianta APA ar trebui luată în considerare în cazul în care tranzacțiile între companii sunt complexe, mai ales dacă implică plăți pentru utilizarea de imobilizări necorporale, tranzacții financiare sau implică o anumită formă de restructurare a afacerii;

- Se așteaptă ca situația să rămână stabilă pe o perioadă de câțiva ani - Având în vedere că APA este un mecanism care determină în avans tranzacțiile controlate, un set adecvat de criterii pentru stabilirea prețurilor de transfer, trebuie să se țină seama în mod corespunzător de faptul că tranzacțiile intra-grup sunt percepute ca fiind stabile pentru o perioadă de timp;

- Noi tranzacții, propuse a fi introduse, care pot genera litigii - În cazul în care se intenționează încheierea unor noi tranzacții

intra-grup cu un caracter complex, ar fi oportună luarea în considerare a depunerii unei APA;

- Tranzacții care implică restructurarea afacerii - Aceste tranzacții implică, fără îndoială, atenția autorităților fiscale și dacă societatea a suferit restructurări comerciale, este recomandabil ca aceștia să depună o APA, considerând că ar fi protejați împotriva riscurilor de litigiu și de controversă.

Studiu de caz

Pentru a pune în context unele dintre beneficiile unui acord de prețuri în avans, vor fi detaliate mai jos câteva aspecte ale unui BAPA care a fost încheiat între Japonia și India. Compania în cauză a avut diverse interese de afaceri în domeniile infrastructurii și energiei. Compania a ales încheierea unui APA, deoarece grupul a suferit restructurări și a desfășurat tranzacții cu părți afiliate care implicau pe de-o parte, plata unor redevențe pentru utilizarea activelor necorporale și pe de altă parte, tranzacții financiare.

Principalul motiv al BAPA, în cazul de mai sus a fost de a evita litigii prelunge. Astfel, BAPA oferă certitudine companiei și evită eventuale conflicte privind împărțirea impozitelor între India și Japonia, reducând astfel disputele privind prețurile de transfer. Mai mult, BAPA determină metodologia de calcul al prețului conform principiului valorii de piață pentru următorii cinci ani. Marjele declarate conform abordării convenite nu vor fi contestate de autoritățile fiscale.

Concluzie

Schimbările recente în mediul global, în aplicarea prețurilor de transfer au făcut, în general, să crească interesul pentru Acordurile de Preț în Avans. Cu toate acestea, decizia unei companii de a încheia APA ar trebui să determine o revizuire a factorilor specifici contribuabililor care fac APA mai mult sau mai puțin adecvată și beneficiile pe care compania le-ar avea prin intermediul procesului APA. ■

Tendințe universale în acordurile de prețuri în avans

SUA	În martie 1991, Internal Revenue Service a publicat procedura care legalizează contractele APA. Numărul total de APA încheiate până în prezent este mai mare de 1.500, două treimi dintre acestea fiind BAPA.
Regatul Unit	Regatul Unit aplică proceduri APA începând cu anul 1999. În cursul ultimilor cinci ani, au fost încheiate aproximativ 170 de APA, numărul total de APA-uri solicitate în regiune fiind de 260.
Canada	Canada a început un program oficial APA în iulie 1995. De la lansarea programului APA au fost încheiate peste 280 de APA. Canada Revenue Agency (Agenția Fiscală din Canada) a fost implicată activ în procese APA bilaterale sau multilaterale care implică contribuabili din 15 țări diferite, inclusiv SUA, Regatul Unit, Japonia, Germania, India și China.
China	Până la 31 decembrie 2016, totalul acordurilor semnate cu State Administration Of Taxation (Administrația de Stat pentru Impozitare) a fost de 139, dintre acestea 84 unilaterale și 55 bilaterale. Cele mai multe dintre ele au fost încheiate în termen de 2 ani.
Japonia	National Tax Agency Japan (Agenția Națională de Administrare Fiscală din Japonia) încurajează în mod activ contribuabilii să utilizeze APA și a încheiat cel mai mare număr de APA-uri, majoritatea fiind BAPA. Pe baza datelor disponibile, au fost încheiate aproximativ 400 BAPA în perioada 2013-2015 și au fost primite 452 de cereri noi pentru BAPA în aceeași perioadă.
India	Central Board of Direct Taxes (Consiliul Central al Impozitelor Directe) a publicat în mai 2017 primul raport anual privind acordurile de preț în avans, care prevede încheierea a peste 200 de APA și au fost înaintate aproximativ 1.000 de cereri APA.
România	În prezent, numărul acordurilor de preț în avans încheiate nu este unul semnificativ. Cu toate acestea, pentru noile aplicații APA, cererile BAPA au depășit cererile unilaterale și devin din ce în ce mai populare în rândul companiilor multinaționale românești. APA-urile unilaterale sunt acordate pentru o perioadă de 12 luni, în timp ce APA-urile bilaterale și multilaterale sunt acordate pentru o perioadă de 18 luni. Conform ultimelor statistici disponibile de la ANAF, în anul 2017 au fost emise 5 APA unilaterale (spre deosebire de 1 APA unilateral încheiat în anul 2016). Pe parcursul anului 2017 au fost revizuite 25 de cereri de APA, din care 14 cereri pentru APA unilaterale și 11 pentru BAPA (cu administrații fiscale din Germania, Elveția, Grecia, Luxemburg și Suedia).

DE LA TEORIE LA PRACTICĂ

Costurile excendementare ale îndatorării

REGULI FISCALE NOI ÎNCEPÂND CU 1.01.2018

Abstract: Articolul abordează aspecte referitoare la noul regim de deducere, la calculul rezultatului fiscal al cheltuielilor cu dobânzile și a altor costuri echivalente dobânzii din punct de vedere economic, la noua regulă de limitare a nivelului acestor cheltuieli pe care contribuabilul are dreptul să le deducă într-un an fiscal.

Cuvinte cheie: transpunere, directivă, dispoziții antiabuz, costuri excendementare ale îndatorării, plafon deductibil, an fiscal diferit de anul calendaristic, bază de calcul, limitarea deductibilității dobânzii.

| Bianca **Danciu**, Associate Manager - Servicii de asistență fiscală - KPMG

Transpunerea în legislația națională a prevederilor Directivei anti-evaziune fiscală (2016/1164/UE – ATAD)

Costurile excendementare ale îndatorării prezintă un subiect sensibil prin noutate, complexitate, impact și relevant pentru un număr foarte mare de firme.

Din aceste motive propunem să ne îndreptăm atenția asupra acestor prevederi legislative europene noi, care vin cu completări și modificări de substanță în ceea ce privește regulile privind limitarea deductibilității dobânzii și a altor costuri echivalente dobânzii din punct de vedere economic. Este vorba de Directiva (UE) 2016/1164 a Consiliului European din 12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne, cunoscută sub numele de ATAD (Anti Tax Avoidance Directive).

Această Directivă a apărut ca o necesitate în cadrul planului de măsuri împotriva erodării bazei de impozitare și a distribuirii profiturilor (BEPS). O modificare importantă pe care Directiva 2016/1164 o aduce o reprezintă stabilirea unei limite a deductibilității dobânzii, în funcție de câștigurile contribuabilului înainte de dobânzi, impozite, deprecieri și amortizare (EBITDA). Mai mult

decât atât, nu se mai vorbește de deductibilitatea cheltuielii cu dobânda, ci de deductibilitatea costurilor excendementare ale îndatorării. Acestea sunt definite ca fiind „suma cu care costurile deductibile ale îndatorării unui contribuabil depășesc veniturile impozabile din dobânzi și alte venituri impozabile echivalente din punct de vedere economic pe care le primește contribuabilul în conformitate cu dreptul intern”.

Conform prevederilor Directivei 2016/1164, costurile excendementare ale îndatorării sunt deductibile în perioada fiscală în care sunt suportate, în limita a 30% din EBITDA. Deși statele membre aveau obligativitatea aplicării acestei Directive începând cu data de 1 ianuarie 2019, pentru îmbunătățirea normelor fiscale naționale destinate combaterii practicilor de evitare a obligațiilor fiscale corespunzătoare impozitului pe profit, această Directivă a fost transpusă anticipat (adică începând cu data de 1 ianuarie 2018) față de termenul obligatoriu de transpunere în legislația națională, respectiv 31 decembrie 2018, cu excepția prevederilor referitoare la tratamentul neuniform al elementelor hibride, pentru care termenul de transpunere a fost amânat până la 31 decembrie 2019. Așadar, în Monitorul Oficial numărul 885

din data de 10 noiembrie 2017 a fost publicată Ordonanța de Urgență numărul 79 din 8 noiembrie 2017 privind modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal.

Obiective și aria de acoperire a ATAD

ATAD și-a propus să realizeze la nivelul Uniunii Europene un cadru juridic armonizat pentru descurajarea practicilor de evitare a obligațiilor fiscale și garantarea unei impozitări echitabile și eficace în Uniune într-un mod suficient de coerent și de coordonat. Astfel, schemele vizate de ATAD implică situații în care contribuabilii acționează împotriva scopului real al legii, profitând de disparitățile existente între sistemele fiscale naționale, pentru a-și reduce povara fiscală. Aceste reglementări au avut ca punct de plecare necesitatea de a garanta faptul că impozitele sunt plătite acolo unde sunt generate profiturile și valoarea, considerându-se astfel ca fiind esențial să se restabilească încrederea în echitatea sistemelor fiscale și să se permită guvernelor să își exercite în mod efectiv suveranitatea fiscală.

În același timp, s-a apreciat că stabilirea de norme la nivel comunitar se impune și pentru a consolida nivelul mediu de protecție împotriva planificării fiscale agresive în ►

cadrul pieței interne, în fapt fiind elaborate dispoziții generale, a căror punere în aplicare a fost lăsată în seama statelor membre, având în vedere că acestea sunt mai în măsură să definească elementele specifice în modul cel mai potrivit pentru sistemele lor de impozitare a societăților.

Normele astfel stabilite sunt aplicabile tuturor contribuabililor supuși impozitului pe profit într-un stat membru, inclusiv România, precum și sediilor permanente ale societăților supuse impozitării care pot fi situate într-un alt stat membru (alte state membre) și chiar și sediilor permanente ale entităților cu rezidența fiscală într-un stat terț dacă acestea sunt situate în unul sau mai multe state membre.

Practic, prin ATAD s-au instituit norme împotriva erodării bazelor impozabile din piața internă, precum și împotriva transferului profiturilor în afara pieței interne, respectiv reguli privind situații particulare ce pot apărea în cinci domenii specifice, după cum urmează: norme privind limitarea deductibilității dobânzii, norme privind impozitarea la ieșire, o normă generală antiabuz, norme privind societățile străine controlate și norme privind tratamentul neuniform al elementelor hibride.

În mod particular, rațiunea avută în vedere pentru fiecare dintre aceste domenii a vizat aspecte, precum:

1. **Limitarea deductibilității dobânzii** – descurajarea finanțării la nivelul grupurilor multinaționale, prin limitarea nivelului dobânzilor pe care contribuabilul are dreptul să le deducă într-un an fiscal.
2. **Impozitarea la ieșire** – garantarea că, în cazul în care contribuabilul transferă active sau își mută rezidența fiscală într-o altă jurisdicție, valoarea economică a oricărui câștig de capital creat se impozitează, chiar dacă acest câștig nu a fost realizat la momentul ieșirii; impozitul perceput servește scopului de a preveni erodarea bazei impozabile în statul de origine în cazul unui transfer de active în afara jurisdicției de impozitare a acestuia.
3. **Regula antiabuz** – acoperirea lacunelor care pot exista în ceea ce privește reglementările antiabuz specifice unei țări în lupta împotriva evaziunii fiscale. Aceasta permite autorităților naționale să refuze contribuabililor beneficiile fiscale obținute din aranjamente abuzive.
4. **Normele privind societățile străine controlate (SSC)** – împiedicarea evitării taxelor

interne de către societățile rezidente prin devierea veniturilor către filiale situate în state cu un nivel redus de impozitare, respectiv reatribuirea societății-mamă a veniturilor unei filiale din străinătate controlate, unde impozitarea este redusă, și ca urmare a acestui fapt, societatea-mamă este supusă impozitării pe acest venit în statul său de reședință, de obicei acesta fiind un stat cu fiscalitate ridicată.

5. **Tratamentul neuniform al elementelor hibride** – evitarea situațiilor de dublă deducere/ dublă neimpozitare (în ambele state) sau o deducere de venit într-un stat fără includerea sa în celălalt stat, ca o consecință a existenței unor neconcordanțe între sistemele fiscale existente/ tratamentul fiscal aplicabil în cele două state, în cazul contribuabililor ce au structuri transfrontaliere.

Cadrul legal național actual

Directiva Anti-evaziune fiscală a fost transpusă în Codul Fiscal prin OUG 79/2017. Acest lucru aduce un nou set de reguli (exemplificate mai sus) printre care cele privind limitarea deductibilității cheltuielilor cu dobânda, la 10% din baza de calcul, atunci când este depășit plafonul de 200.000 euro.

După cum menționam și mai sus, deși în Directivă se prevede ca termen de transpunere în legislația națională data de 31 decembrie 2018, cu aplicare de la 1 ianuarie 2019 (respectiv 31 decembrie 2019, cu aplicare de la 1 ianuarie 2020 în ceea ce privește prevederile referitoare la impozitarea la ieșire), România a decis să grăbească aceste termene de aplicare, acestea intrând în vigoare încă de la 1 ianuarie 2018, cu un an mai devreme decât termenul limită prevăzut în directivă.

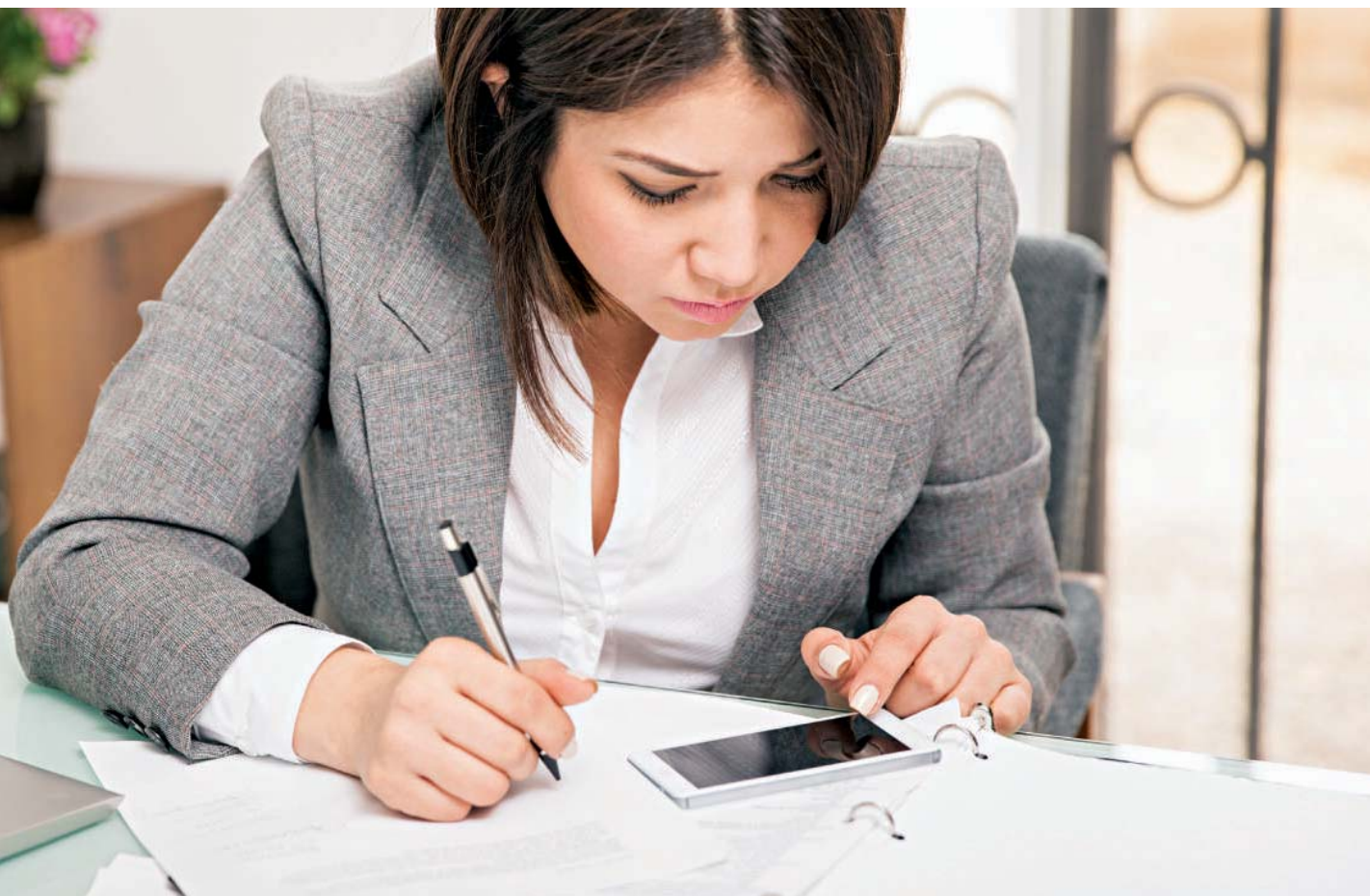
Înainte de a intra în detalii cu privire la regulile privind limitarea deductibilității dobânzii și a altor costuri echivalente dobânzii din punct de vedere economic, aș vrea să încep cu prezentarea unor definiții specifice a termenilor cheie ai acestui articol:

- **costurile îndatorării** – cheltuiala reprezentând dobânda aferentă tuturor formelor de datorii, alte costuri echivalente din punct de vedere economic cu dobânzile, inclusiv alte cheltuieli suportate în legătură cu obținerea de finanțare potrivit reglementărilor legale în vigoare, cum ar fi, dar fără a se limita la acestea: plăți în cadrul împrumuturilor cu participare la profit, dobânzi imputate la instrumente



cum ar fi obligațiunile convertibile și obligațiunile cu cupon zero, sume în cadrul unor mecanisme de finanțare alternative cum ar fi «finanțele islamice», costul de finanțare al plăților de leasing financiar, dobânda capitalizată inclusă în valoarea contabilă a unui activ aferent sau amortizarea dobânzii capitalizate, sume calculate pe baza unui randament al finanțării în temeiul normelor privind prețurile de transfer acolo unde este cazul, dobânzi noționale în cadrul unor instrumente financiare derivate sau al unor acorduri de acoperire a riscului aferente împrumuturilor unei entități, anumite câștiguri și pierderi generate de diferențele de curs valutar la împrumuturi și instrumente legate de obținerea de finanțare, comisioane de garantare pentru mecanisme de finanțare, comisioane de intermediere și costuri similare aferente împrumuturilor de fonduri;

- **costurile excedentare ale îndatorării** – suma cu care costurile îndatorării unui contribuabil depășesc veniturile din dobânzi și alte venituri echivalente din punct de vedere economic pe care le primesc contribuabilul.



Astfel, începând cu data de 1 ianuarie 2018 costurile excedentare ale îndatorării, care depășesc **plafonul deductibil de 200.000 euro**, sunt deduse limitat în perioada fiscală în care sunt suportate, până la nivelul a **10%** din baza de calcul. Așadar, contribuabilul are dreptul de a deduce, într-o perioadă fiscală, costurile excedentare ale îndatorării până la plafonul deductibil reprezentat de echivalentul în lei al sumei de 200.000 euro, calculat la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi a trimestrului/anului fiscal, după caz. Baza de calcul utilizată pentru stabilirea costurilor excedentare ale îndatorării, deductibile la calculul rezultatului fiscal, o reprezintă diferența dintre veniturile și cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, în perioada fiscală de referință, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit, costurile excedentare ale îndatorării, precum și sumele deductibile reprezentând amortizarea fiscală.

În condițiile în care baza de calcul are o valoare negativă sau egală cu zero, costurile excedentare ale îndatorării sunt nedeductibile în perioada fiscală de referință și se

reportează, fără limită de timp, în anii fiscali următori în aceleași condiții de deducere.

Totodată, potrivit prevederilor legislației fiscale românești, prin excepție de la cele menționate anterior, în cazul în care contribuabilul este o entitate independentă, în sensul că nu face parte dintr-un grup consolidat în scopuri de contabilitate financiară, și nu are nicio întreprindere asociată și niciun sediu permanent, acesta deduce integral costurile excedentare ale îndatorării, în perioada fiscală în care acestea sunt suportate. Se exclud din domeniul de aplicare, costurile excedentare ale îndatorării rezultate din împrumuturi utilizate pentru finanțarea unui proiect de infrastructură publică pe termen lung care are scopul de a furniza, de a îmbunătăți, de a opera și/sau de a menține un activ de mari dimensiuni, considerat a fi de interes public general, dacă operatorii de proiect sunt înregistrați în Uniunea Europeană, iar costurile îndatorării, activele utilizate în scopul proiectului și veniturile înregistrate de operatorii de proiect provin din/sunt în Uniunea Europeană. Excluderea ia în considerare atât veniturile din dobânzi și alte venituri echivalente din punct de vedere economic dobânzi-

lor, cât și cheltuielile reprezentând dobânzi și alte costuri echivalente dobânzii din punct de vedere economic, aferente unor proiecte de infrastructură publică pe termen lung.

De asemenea, noile reguli de la articolul 40² din Codul Fiscal prevăd o dispoziție tranzitorie pentru regulile prevăzute mai sus și anume că acestea sunt aplicabile și dobânzilor și pierderilor nete din diferențe de curs valutar, reportate potrivit prevederilor articolului 27 – cheltuieli cu dobânzile și diferențele de curs valutar (acum abrogat), prevederi în vigoare până la data de 31 decembrie 2017 inclusiv. În cazul entităților independente, dobânzile și pierderile nete din diferențe de curs valutar, reportate potrivit prevederilor articolului 27 în vigoare până la data de 31 decembrie 2017 inclusiv, sunt integral deductibile.

Aspecte complexe de aplicare a noilor prevederi

ENTITĂȚI CU AN FISCAL DIFERIT DE ANUL CALENDARISTIC

Potrivit Normelor metodologice publicate pe site-ul Ministerului de Finanțe, în cazul unei entități cu an fiscal diferit de anul

calendaristic, pentru determinarea rezultatului fiscal al anului fiscal care cuprinde atât perioade din anul 2017, cât și din anul 2018, se vor avea în vedere aplicarea separată a celor două prevederi legislative, prevederi în vigoare până la 31 decembrie 2017, respectiv de la 1 ianuarie 2018. De exemplu, o societate a cărui an fiscal începe la 1 aprilie 2017 și se încheie la 31 martie 2018 trebuie să aibă în vedere următoarele:

a. pentru determinarea nivelului deductibil al cheltuielilor cu dobânzile și a pierderii nete din diferențe de curs valutar, înregistrate până la data de 31 decembrie 2017, inclusiv, se aplică prevederile articolului 27 din Codul Fiscal, în vigoare până la data de 31 decembrie 2017, inclusiv; în acest scop se iau în considerare veniturile, cheltuielile, precum și alte elemente necesare pentru determinarea gradului de îndatorare aferente perioadei cuprinse între începutul anului fiscal respectiv și 31 decembrie 2017 (adică perioada 1 aprilie 2017 – 31 decembrie 2017);

b. pentru determinarea nivelului deductibil al dobânzii și a altor costuri echivalente dobânzii din punct de vedere economic, în conformitate cu prevederile articolului 40² din Codul Fiscal, în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2018, se iau în considerare veniturile, cheltuielile, precum și alte elemente aferente perioadei cuprinse între 1 ianuarie 2018 și sfârșitul anului fiscal respectiv (în exemplul nostru perioada 1 ianuarie 2018 – 31 martie 2018).

DISCUȚII RECENTE ÎN CADRUL MINISTERULUI DE FINANȚE

Nici jumătate de an nu a trecut de la introducerea noilor prevederi fiscale în Codul Fiscal, cu Norme în cioră publicate doar pe site-ul Ministerului de Finanțe, că în baza unor informații recente, se intenționează modificarea plafoanelor actuale (200.000 euro + 10% din Tax EBITDA), și Ministerul de Finanțe caută o formulă care să rezulte într-o sumă nedeductibilă echivalentă (ca sumă absolută) cu suma nedeductibilă calculată conform vechilor reguli. Estimarea preliminară pe care au făcut-o este că limita ar trebui crescută la 400.000 euro + 30% Tax EBITDA, dar sunt anumite elemente pe care nu le-au luat în considerare.

APLICAREA REGLEMENTĂRIILOR PE CALE DE INTERPRETARE

Definiția costurilor îndatorării este destul de cuprinzătoare, dar ridică probleme de calificare corectă. Vom exemplifica. Ce se include în „anumite câștiguri și pierderi generate de diferențele de curs valutar la împrumuturi și instrumente legate de obținerea de finan-

țare”? Doar pierderile din diferențe de curs valutar aferente dobânzilor la împrumuturi (cum era cazul până în anul 2017, când se aplicau regulile privind capitalizarea subțire sau și astfel de pierderi generate de împrumuturile propriu-zise, adică de suma împrumutată? Cuvântul „anumite” din textul legii nu ajută mult la clarificare ci sporește incertitudinea. O altă neclaritate vizează corecta interpretare a sintagmei „comisioane de intermediere și costuri similare aferente împrumuturilor de fonduri”. Sunt costuri similare (deci de inclus în calculul de limitare) primele de asigurare a împrumuturilor? Dar costurile cu servicii profesionale (avocați, notari, diverși consultanți financiari sau fiscali) care asistă clientul în obținerea împrumuturilor?

CE FACEM CU DOBÂNZILE ȘI PIERDERILE NETE DIN DIFERENȚE DE CURS VALUTAR CA EFECT AL UNEI OPERAȚIUNI DE FUZIUNE SAU DIVIZARE TOTALĂ?

Se transferă? Vom detalia. Până la 31 decembrie 2017, în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului era peste 3 sau capitalul propriu avea o valoare negativă, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar ale contribuabililor care își încetau existența ca efect al unei operațiuni de fuziune sau divizare totală se transferau contribuabililor nou-înființați, respectiv celor care preluau patrimoniul societății absorbite sau divizate, după caz, proporțional cu activele transferate persoanelor juridice beneficiare, potrivit proiectului de fuziune/divizare. În schimb, începând cu 1 ianuarie 2018, odată cu introducerea noilor reguli, deși legiuitorul expune o dispoziție tranzitorie pe această temă (prezentată mai sus), totuși textul legii nu e complet, nu aduce mențiuni și pentru dobânzile și pierderile nete din diferențe de curs valutar ca efect al unei operațiuni de fuziune sau divizare totală efectuate în 2018. Cum vom proceda?

Concluzie

Având în vedere cele expuse mai sus, putem concludiona că, de la început, introducerea acestor reguli noi legate de costurile excedentare ale îndatorării au avut un scop bine determinat, dar pe cât de sensibil, pe atât de complex. Cu toate acestea, aplicarea complexă, după cum prezentăm și mai sus identifică incertitudine, texte de lege incomplete sau chiar posibile noi modificări... Totuși, prevederea este menționată în Codul Fiscal și ea este obligatorie (cu sau fără Norme de aplicare publicate în Monitorul Oficial al României, la momentul scrierii acestui articol sunt doar cioră). ■

Declarația un contribuțiile

Abstract: Începând cu anul 2018, se schimbă formularistica utilizată de persoanele fizice pentru declararea veniturilor din România și din străinătate prin comasarea a șapte formulare utilizate până acum. Totodată se face trecerea de la calculul obligațiilor fiscale de către autoritățile competente la autoimpunere. Cu toate că termenul general de depunere al declarației unice este 15 martie, în anul 2018, fiind un an de tranziție, termenul este 15 iulie.

Cuvinte cheie: Declarația unică, impozit pe venit, contribuții sociale, autoimpunere, bonificație, termen de depunere, decizie de impunere, Spațiul Privat Virtual.

Cosmin ALEXANDRESCU,
Senior Associate - PwC România,
Consultant Fiscal

Decarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice ("Declarația unică") a fost introdusă prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală ("ANAF") Nr. 888/2018, din 27 martie 2018, și ulterior a suferit modificări minore prin Ordinul președintelui ANAF nr. 1155/2018, din 27 aprilie 2018, și anume eliminarea numărului formularului (212).

Declarația unică înlocuiește următoarele 7 formulare utilizate până la intrarea în vigoare a Ordinului menționat mai sus:

1. Declarație privind veniturile realizate din România (formular 200);
2. Declarație privind veniturile realizate din străinătate (formular 201);
3. Declarație privind venitul estimat/ Norma de venit (formular 220);
4. Declarație privind veniturile din activități agricole impuse pe bază de norme de venit (formularul 221);
5. Declarație privind venitul asupra căruia se datorează contribuția de asigurări sociale și cu privire la încadrarea veniturilor rea-

Legea privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice



lizate în plafonul minim pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate (formularul 600);

6. Declarație pentru stabilirea obligațiilor de plată cu titlul de contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele fizice care nu realizează venituri sau alte categorii de persoane prevăzute la art. 180 din Codul Fiscal (formularul 604);

7. Cerere de stopare a obligațiilor de plată reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele fizice care nu realizează venituri sau alte categorii

de persoane prevăzute la art. 180 din Codul fiscal (formular 605).

Cine are obligația depunerii declarației unice?

- Persoanele fizice rezidente în România pentru veniturile din orice sursă realizate în anul 2017 și/sau estimate a se realiza în anul 2018;
- Persoanele fizice nerezidente pentru veniturile obținute din România;
- Contribuabilii la sistemele de pensie și sănătate.

Ce tipuri de venituri se declară prin intermediul declarației unice?

Venituri obținute din România:

- Activități independente;
- Drepturi de activitate intelectuală;
- Cedarea folosinței bunurilor;
- Activități agricole, piscicultură și silvicultură, determinate în sistem real;
- Transferul titlurilor de valoare și orice alte operațiuni cu instrumente financiare derivate, precum și din transferul aurului financiar;
- Venituri aferente jocurilor de noroc ►

realizate de către persoane fizice ca urmare a participării la jocuri de noroc la distanță și festivaluri de poker;

- Alte surse.

Venituri obținute din afara României:

- Profesii liberale;
- Activități de producție, comerț, prestări servicii;
- Drepturi de proprietate intelectuală;
- Cedarea folosinței bunurilor;
- Activități agricole, piscicultură și/sau silvicultură;
- Dividende;
- Dobânzi;
- Premii și jocuri de noroc;
- Câștiguri din transferul titlurilor de valoare și orice alte operațiuni cu instrumente financiare derivate, precum și din transferul aurului financiar;
- Alte venituri din investiții;
- Pensii;
- Venituri din alte surse;
- Salarii plătite din România pentru activitatea desfășurată în străinătate;
- Remunerații ale membrilor consiliului de administrație/ administrator/ cenzori și alte venituri similare;
- Transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal.

Declarația unică nu se depune de către contribuabilii care realizează următoarele tipuri de venituri:

- venituri nete determinate pe bază de normă de venit, cu anumite excepții;
- venituri din drepturi de proprietate intelectuală, a căror impunere este finală;
- venituri din cedarea folosinței bunurilor sub formă de arendă;
- venituri sub formă de salarii și venituri asimilate salariilor, pentru care informațiile sunt cuprinse în declarațiile specifice;
- venituri din investiții, a căror impunere este finală;
- venituri din premii și din jocuri de noroc, a căror impunere este finală;
- venituri din pensii;
- venituri din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal;
- venituri din alte surse pentru cele cu reținere la sursă.

Care este termenul de depunere al declarației unice?

- în 30 de zile de la data începerii activității/ obținerii venitului în cursul anului fiscal;
- în 30 de zile de la data suspendării temporare/ încetării activității sau încadrarea în categoriile exceptate de la plata contribuției de asigurări sociale;

- până la 15 martie, inclusiv, a anului de realizare a venitului în vederea stabilirii impozitului anual estimat și a contribuției de asigurări sociale;
- până la 15 martie, inclusiv, a anului următor celui de realizare a venitului în vederea definitivării impozitului anual pe venit și a stabilirii contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru anul anterior;
- până la 15 martie, inclusiv, a anului următor celui de realizare a venitului în cazul începerii activității în cursul lunii decembrie a anului anterior.

Pentru veniturile aferente anului 2018, precum și pentru definitivarea obligațiilor fiscale pentru veniturile aferente anului 2017, termenul de depunere a declarației unice este data de 15 iulie 2018.

În anul 2018, declarația unică nu se depune de către contribuabilii care până la data intrării în vigoare a Ordonanței de Urgență 18/2018 ("OUG 18/2018"), și anume 23 martie 2018, au depus declarațiile anuale de venit 200/ 201 pentru veniturile realizate în anul 2017 din România sau din străinătate.

Contribuabilii care au depus în anul 2018 următoarele declarații au în continuare obligația de a depune declarația unică până la data de 15 iulie 2018:

- formularul 220 – „declarația privind venitul estimat/ norma de venit”,
- formularul 221 – „declarația privind veniturile din activități agricole impuse pe bază de norme de venit”,
- formularul 600 – „declarația privind venitul asupra căruia se datorează contribuția de asigurări sociale și cu privire la încadrarea veniturilor realizate în plafonul minim pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate”.

Persoanele care au depus până la data 23 martie 2018 formularul 604 – „declarația pentru stabilirea obligațiilor de plată cu titlu de contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată de persoanele fizice care nu realizează venituri sau alte categorii de persoane prevăzute la art. 180 din Legea nr. 227/ 2015, cu modificările și completările ulterioare” și care își mențin în continuare opțiunea de a fi asigurați în sistemul de asigurări sociale de sănătate, nu au obligația de a depune declarația unică. Persoanele care nu își mențin opțiunea menționată mai sus depun declarația unică.

Cum/ unde se depune declarația unică?

Ca și regulă generală, declarația unică se depune prin mijloace electronice de transmitere

la distanță. Ca excepție, în anul 2018, declarația se poate depune și pe suport de hârtie.

În cazul depunerii prin mijloace electronice la distanță, declarația unică se poate depune astfel:

- prin intermediul Spațiului Privat Virtual, portal pus la dispoziție de ANAF contribuabililor persoane fizice – fiind necesară înregistrarea prealabilă;
- prin portalul e-guvernare.ro – fiind necesar un certificat digital.

Depunerea pe suport de hârtie se realizează la organul fiscal competent aferent domiciliului fiscal al contribuabilului și se poate realiza de către acesta din urmă sau de către un împuternicit.

Cum se calculează obligațiile fiscale?

Contribuabilii își determină obligațiile fiscale pentru veniturile realizate începând cu anul 2018 prin autoimpunere, prin aplicarea cotelor de impozit/ contribuțiilor sociale asupra bazelor de calcul prevăzute de Codul fiscal.

Termenul de plată a impozitului pe venit, a contribuției de asigurări sociale și a contribuției de asigurări sociale de sănătate aferente veniturilor obținute începând cu anul 2018 este data de 15 martie, inclusiv, a anului următor celui de realizare a venitului.

Pentru plata cu anticipație a impozitului pe venit estimat și a contribuțiilor sociale se acordă o bonificație al cărei nivel și termene de plată cu anticipație se stabilesc prin Legea anuală a bugetului de stat.

Pentru anul 2018 se acordă următoarele bonificații:

- 5% din obligațiile fiscale aferente anului 2018 achitate integral până la 15 martie 2019, inclusiv, dacă declarația unică este depusă prin mijloace electronice de transmitere la distanță până la 15 iulie 2018;
- 5% din obligațiile fiscale aferente anului 2018 pentru plata integrală cu anticipație a acestora până la data de 15 decembrie 2018, inclusiv.

Veniturile realizate în anul 2017 care nu au fost declarate până la data de 23 martie 2018 se declară prin intermediul declarației unice până la data de 15 iulie 2018. Impozitul anual datorat și contribuțiile sociale se stabilesc de organul fiscal competent, potrivit reglementărilor în vigoare pentru perioada căreia îi sunt aferente veniturile, prin emiterea deciziilor de impunere. ■

Prevederile de TVA pentru despăgubiri și bunuri care sunt lipsă din gestiune, distruse, pierdute, furate

O PERSPECTIVĂ ACTUALIZATĂ

Abstract: Articolul dezbate o problemă pentru care Ministerul Finanțelor Publice a emis și o circulară în anul 2007, referitor la despăgubirile încasate pentru evenimente cum ar fi deteriorarea bunurilor, distrugerea sau furtul acestora. Acest articol dorește să surprindă atât modificările legislative care au intervenit de la data emiterii circularei până în prezent, cât și tratamentul fiscal corect pentru situațiile în care se încasează despăgubiri, precum și alte obligații care revin celor care au lipsuri din gestiune legate de ajustările de TVA.

Cuvinte cheie: circulară MFP, despăgubiri, deducere TVA, ajustări de TVA.

| Mariana **VIZOLI**, consultant fiscal

In anul 2007 Ministerul Finanțelor Publice a emis o circulară deosebit de utilă, care este postată pe site-ul oficial al MFP la secțiunea info.tva, circulara nr. 53422/15.11.2007.

Circulara în cauză, care este un reper chiar și în zilele noastre, a clarificat cum trebuie să se procedeze în cazul în care societățile încasau despăgubiri de la firmele de asigurări/alte persoane, pentru diverse evenimente. Cu toată utilitatea sa practică, această circulară nu a fost actualizată cu toate că unele dintre operațiunile menționate nu mai au același tratament fiscal ca urmare a unor modificări legislative survenite de-a lungul timpului.

Pentru a înțelege corect modificările survenite în legislație, trebuie în primul rând să trecem în revistă prevederile legale aplicabile de la data emiterii circularei și până la data de 1 ianuarie 2013:

● **În cazul bunurilor lipsă din gestiune, conform prevederilor art 128 alin.(4) lit.d)** din vechiul Cod fiscal¹ în vigoare până la data de 31 decembrie 2012, operațiunea era asimilată unei livrări de bunuri cu plată pentru care contribuabilul trebuia să emită o autofaktură și să colecteze TVA. Pe de altă parte, la art. 128 alin. (8) din

vechiul Cod fiscal, în forma în vigoare până la data de 31 decembrie 2012;

● **O serie de operațiuni nu erau asimilate unei livrări de bunuri cu plată**, și prin urmare contribuabilul nu trebuia să colecteze TVA, printre acestea numărându-se:

- ➔ bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal;
- ➔ bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate;
- ➔ perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege.

În urma unui dosar EU Pilot deschis de Comisia Europeană prin care se atrăgea atenția României că prevederile sale nu sunt în conformitate cu prevederile Directivei 2006/112/CE, denumită în continuare directiva de TVA, Codul fiscal a fost modificat de la data de 1 ianuarie 2013, după cum urmează:

● **pentru bunurile lipsă din gestiune**, pentru care nu se putea face dovada că sunt pierdute, distruse sau furate, nu se mai consideră că are loc o livrare către sine, prin urmare a fost abrogată lit. d) de la art 128 alin.

(4). Contribuabilul nu mai avea obligația de la 1 ianuarie 2013 să colecteze TVA pentru bunurile lipsă din gestiune, **fiind înlocuită cu obligația de a ajusta TVA dedusă** pentru aceste bunuri, în conformitate cu prevederile art 148 și 149 din vechiul Codul fiscal, în funcție de natura bunurilor²;

● în ce privește situațiile enumerate exhaustiv la **art. 128 alin.(8) din vechiul Cod fiscal, situații care îndreptăteau contribuabilul să nu considere că realizează o operațiune asimilată unei livrări cu plată și în consecință să nu colecteze TVA**, operațiunile nefiind asimilate unor livrări cu plată (**bunuri distruse, pierdute, furate, stocuri degradate calitativ, pierderi tehnologice, perisabilități**), au fost abrogate din cadrul art. 128 alin.(8) din vechiul Cod fiscal, fiind înlocuite cu o altă prevedere care nu obliga la ajustare în aceste situații, respectiv la **art. 148 și la art 149**. În acest fel s-a compatibilizat legislația națională cu directiva de TVA. Ca efect economic resimțit de contribuabili nu există diferențe între cele două prevederi, în ambele situații aceștia nu vor suporta costuri cu TVA. În normele de aplicare a celor două articole (art 148 și art 149) sunt enumerate o scurtă perioadă (până la 1 martie 2014) situațiile care nu conduc la ajustare, fiind practic un transfer în norme a ►

1. Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

2. Art. 148 din vechiul Cod fiscal trata ajustarea pentru alte bunuri decât cele de capital, iar art 149 trata ajustarea pentru bunurile de capital.

fostelor prevederi ale art. 128 alin.(8). Totuși, întrucât art. 185 din Directiva de TVA are un sens mult mai larg, care nu poate fi restrâns doar la anumite evenimente, începând cu data de 1 martie 2014, normele de aplicare a art. 148 și 149 din vechiul Cod fiscal, enumeră doar cu titlu de exemplu situațiile în care se consideră că bunurile sunt pierdute, distruse, furate, lăsând în acest fel să se înțeleagă că persoana impozabilă va avea posibilitatea să nu ajusteze TVA dedusă și în alte situații decât cele enumerate cu titlu exemplificativ în norme, dacă poate să facă dovada pierderii, distrugerii, furtului bunurilor.

De la 1 ianuarie 2016, noul Cod fiscal reia aceleași prevederi la art. 304 și 305 din Codul fiscal și în normele de aplicare³ la pct. 78 și 79.

Având în vedere aceste modificări legislative importante, tratamentul fiscal al operațiunilor menționate în circulara MFP nr. 53422/15.11.2007 trebuia actualizat, pentru a corespunde acestor modificări.

În cele ce urmează vom încerca să reconstituim în lumina prevederilor legale actuale circuitul firesc al operațiunilor care au fost clarificate prin circulară, respectiv vor fi analizate următoarele situații:

I) despăgubiri pentru bunuri parțial degradate, care pot fi utilizate în urma unor reparații;

II) tratamentul TVA al bunurilor care sunt distruse, pierdute, furate și al eventualelor despăgubiri încasate;

III) bunuri lipsă din gestiune, inclusiv pe timpul transportului ajustări de TVA necesare - tratamentul fiscal al despăgubirilor încasate.

Cu titlu introductiv, pentru toate situațiile în care persoanele impozabile își asigură bunurile la societăți de asigurare, vor încasa cu titlu de despăgubire sume atunci când intervine evenimentul asigurat.

Pentru societatea de asigurare operațiunea este scutită de TVA în baza art 292 alin.(2) lit.b) din noul Cod fiscal. Problema societății de asigurare este dacă va acorda despăgubirea inclusiv sau exclusiv TVA, în special atunci când despăgubirea are la bază facturi cu TVA emise de prestatori de servicii de reparații.

În ce privește persoana impozabilă care încasează o despăgubire, indiferent în care din situațiile enumerate la pct. I, II și III

s-ar afla, aceasta nu realizează o operațiune în sfera de aplicare a TVA prin încasarea despăgubirii, din acest motiv nu se pune problema colectării TVA pentru sumele încasate, dar nu sunt excluse ajustările de TVA în unele situații.

I) Despăgubiri pentru bunuri parțial degradate, care pot fi utilizate în urma unor reparații

Cazul I).1- Bunurile aparțin persoanei impozabile:

I)1.1- Reparația este realizată cu forțe proprii (eventual propriile ateliere de reparații)

I)1.2 - Reparația este realizată de terți, care vor emite facturi cu TVA către proprietarul bunului

În ambele situații, dacă persoana impozabilă a încheiat un contract de asigurare va primi o despăgubire atunci când intervine un astfel de eveniment.

Indiferent dacă este un bun de capital sau alt bun decât cel de capital, deteriorarea bunului nu este un eveniment care să genereze vreo ajustare de TVA.

Despăgubirea încasată de la asiguratorii nu reprezintă un eveniment care să oblige la colectarea TVA persoana impozabilă care încasează asigurarea, aceasta nefiind nici livrare de bunuri asimilată, nici prestare de servicii asimilată.

Reparațiile care se efectuează pentru aducerea bunului la starea de funcționalitate, sunt achiziții de servicii pentru care în principiu există drept de deducere a TVA conform prevederilor art. 297 alin.(4) din noul Cod fiscal. Am menționat în principiu, deoarece acest drept se exercită în totalitate de o persoană care în amonte realizează exclusiv operațiuni cu drept de deducere, sau parțial, dacă persoana în cauză realizează în amonte și operațiuni care nu dau drept de deducere integral, sau există limitări ale deducerii TVA conform art. 298 din Codul fiscal.

I)1.1- Reparații realizate de terți

În cazul în care reparația este realizată de terți care emit facturi cu TVA către persoana impozabilă, pot exista mai multe scenarii, în funcție de cele stabilite prin contract între asigurator și persoana impozabilă:

● asiguratorul va face plata despăgubirii fără TVA, caz în care nu va solicita originalul facturii. De regulă, asiguratorul va despăgubi fără TVA o persoană impozabilă care

are drept de deducere integrală a taxei pe valoarea adăugată. Dar, numai acordul dintre părți va stabili care este cuantumul despăgubirii, legea nu prevede vreo obligație legată de dimensionarea despăgubirii în funcție de posibilitatea de a deduce sau nu TVA de către beneficiarul asigurării;

● dacă persoana impozabilă are un drept de deducere parțial sau nu are drept de deducere, va negocia cu asiguratorul să-i acopere prin despăgubire inclusiv TVA care nu este deductibilă. În acest caz, dacă se acordă doar parțial despăgubire aferentă TVA, originalul facturii de reparații ar trebui să se afle la persoana impozabilă pentru a deduce TVA proporțional cu dreptul său de deducere.

În cazul reparațiilor efectuate de terți, factura de reparații poate să fie transmisă direct de la service către asigurator, iar asiguratorul va face plata direct firmei de service. În acest caz asiguratorul face inclusiv plata TVA către service. Este ipoteza în care originalul facturii ar fi în posesia asiguratorului și persoana impozabilă nu ar avea posibilitatea să deducă TVA, conform prevederilor art. 299 din Codul fiscal, nefiind în posesia exemplarului original al facturii.

Dar, de regulă în astfel de situații, asiguratorul remite factura în original proprietarului bunurilor, pentru a deduce TVA, neexistând prevederi contrare în Codul fiscal. Ulterior au loc decontări, proprietarul bunurilor restituie asiguratorului o parte sau tot TVA-ul plătit din factura de service.

Existența facturilor electronice și a celor transmise prin internet face uneori foarte dificilă probarea faptului că persoana impozabilă este în posesia exemplarului original. Cu atât mai mult cu cât de la data aderării facturile nu trebuie semnate și nici stampilate. Din această cauză este de recomandat ca prevederile contractuale cu asiguratorul să fie suficient de clare astfel încât să dea indicații clare cu privire la persoana care va păstra originalul facturii de reparație.

I)1.2 - Reparații realizate cu forțe proprii

În cazul în care reparațiile sunt realizate cu forțe proprii de către persoana impozabilă, pentru a face dovada cheltuielilor realizate pentru reparație sunt solicitate de regulă, de către asiguratorii, devize în care sunt menționate atât cheltuielile materiale, cât și cu forța de muncă necesară. Prezentarea acestui deviz în vederea acordării despăgubirii nu reprezintă o prestare de servicii în sfera TVA către firma de asigurare, persoana impozabilă în cauză neavând obligația de

3. HG nr. 1/2016 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal



a factura contravaloarea reparațiilor către firma de asigurare pentru a fi îndreptățită să primească despăgubirea.

Și în cazul în care reparația este realizată cu forțe proprii pot exista scenarii în funcție de termenii contractuali, respectiv:

- asiguratorul poate acorda despăgubirea mai puțin valoarea TVA aferentă cheltuielilor menționate în deviz, dacă cel despăgubit este o persoană impozabilă cu drept de deducere integral a TVA.
- în cazul în care cel despăgubit nu are drept de deducere sau acest drept este parțial, poate negocia cu asiguratorul și acoperirea cheltuielilor cu TVA nedeductibilă din deviz.

Cazul I).2 - Bunurile aparțin unei firme de leasing fiind utilizate în cadrul unui contract de leasing

În cazul bunurilor utilizate în baza unui contract de leasing financiar sau operațional se întâlnesc următoarele scenarii:

I) 2.1 - La contractele de leasing operațional, factura de reparații este emisă către societatea de leasing. În principiu, potrivit art. 297 alin.(4) din noul Cod fiscal, firma de leasing are drept de deducere pentru TVA aferentă reparației, fiind aferentă activității sale economice taxabile, dar trebuie să dețină originalul facturii. Dacă asiguratorul ar alege să păstreze originalul facturii, soci-

etatea de leasing nu ar putea deduce TVA, neîndeplinind condițiile de la art. 299 din Codul fiscal. Dar, la fel ca și în cazul I)1, de regulă, în astfel de situații, asiguratorul remite factura în original proprietarului bunurilor (firma de leasing în acest caz), care poate deduce TVA, neexistând prevederi contrare în Codul fiscal. Ulterior au loc decontări, proprietarul bunurilor restituie asiguratorului o parte sau tot TVA-ul din factura de service.

În acest fel, în loc ca TVA să fie plătită de firma de leasing direct către service, ar fi plătită de asigurator.

În cazul în care factura este emisă pe numele societății de leasing, dar este transmisă direct de la firma de service către asigurator ►

și acesta din urmă face plata facturii, inclusiv TVA către service, practic despăgubirea s-a acordat inclusiv TVA. Dar, asemenea mecanismului descris mai sus, de regulă asiguratorul nu păstrează originalul facturii ci îl remite firmei de leasing, pentru ca aceasta să poată deduce TVA.

I) 2.2 - La contractele de leasing financiar,

nu există o practică unitară, uneori service-ul emite factura către utilizator, alteori către firma de leasing. În ambele situații, atât utilizatorul cât și firma de leasing ar putea în principiu să deducă TVA din aceste facturi, conform prevederilor art. 297 alin.(4) din noul Cod fiscal, deoarece în ambele situații sunt achiziții de servicii destinate activității economice a persoanelor în cauză.

Analiza de la punctul I)2.1 este valabilă și în cazul contractelor de leasing financiar, indiferent către cine este emisă factura.

II) Tratatamentul TVA al bunurilor care sunt distruse, pierdute, furate și al evenimentelor despăgubiri încasate

Așa cum am descris la începutul acestui articol, începând cu data de 1 ianuarie 2013, în cazul bunurilor care sunt distruse, pierdute sau furate, nu se fac ajustări de TVA nici în cazul în care sunt bunuri de capital, nici în cazul altor bunuri decât cele de capital (stocuri) și nu există nici obligația de a colecta TVA, nefind operațiuni asimilate unei livrări de bunuri.

În cazul în care sunt încasate despăgubiri de la asigurator, despăgubirea nu implică obligația de a colecta TVA, nefind o plată pentru livrarea unui bun.

Dacă bunurile sunt lipsă din gestiune, fără ca persoana imposabilă să poată face dovada distrugerii, pierderii sau furtului, se generează ajustări de TVA, care vor fi tratate la pct. III.

II.1) Pentru alte bunuri decât cele de capital,

la art 304 alin.(2) din Codul fiscal se prevede că nu se impune măsura ajustării TVA în cazul distrugerii, pierderii, furtului. Normele metodologice de la pct. 78 alin. (10) dau cu titlu de exemplu situațiile în care se consideră că bunurile sunt distruse, pierdute, furate, cu condiția justificării corespunzătoare:

- a) calamitățile naturale și cauzele de forță majoră, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;
- b) furtul bunurilor demonstrat pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;

- c) contractele de leasing financiar având ca obiect bunuri mobile corporale, alte decât bunurile de capital, care se reziliază, iar bunurile nu sunt restituite de utilizator în termenul prevăzut în contract, caz în care locatorul/ finanțatorul nu are obligația să efectueze ajustări ale taxei deduse dacă face dovada că a inițiat și a efectuat demersuri pentru recuperarea bunului, indiferent dacă la finalizarea acestor demersuri bunul este sau nu recuperat de către societatea de leasing;
- d) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate și pentru care se face dovada distrugerii;
- e) pierderile tehnologice sau, după caz, alte consumuri proprii, caz în care persoana imposabilă nu are obligația ajustării taxei în limitele stabilite potrivit legii ori, în lipsa acestora, în limitele stabilite de persoana imposabilă în norma proprie de consum. În cazul depășirii limitelor privind normele tehnologice ori consumurile proprii, se ajustează taxa aferentă depășirii acestora. Prin excepție, în cazul societăților de distribuție a energiei electrice, nu se face ajustarea taxei pentru cantitățile de energie electrică consumate la nivelul normei proprii de consum tehnologic sau, în lipsa acesteia, la nivelul normei aprobate de către Autoritatea Națională de Reglementare în Domeniul Energiei pentru fiecare societate de distribuție a energiei electrice, care include și consumul propriu comercial;
- f) perisabilitățile, în limitele stabilite prin lege.

Normele metodologice mai conțin prevederi importante la același punct 78, care subliniază că situațiile menționate nu sunt exhaustive, deoarece în orice altă situație în care bunul este distrus sau pierdut și persoana imposabilă poate face dovada incidentului, nu vor fi impuse ajustări de TVA. De exemplu, distrugerea unui stoc de cereale ca urmare a unei invazii de șobolani, sau distrugerea bunurilor ca urmare a unui accident auto, nu vor conduce la ajustare dacă este dovedită de persoana imposabilă cu fotografii, declarațiile unor martori, alte dovezi, cu toate că nu sunt evenimente enumerate în norme.

De asemenea, normele implementează unul din principiile statuate de jurisprudența CJUE⁴, principiul proporționalității, care presupune că organele fiscale nu pot solicita persoanei imposabile mai mult decât ceea ce este necesar pentru dovedirea incidentului care a condus la pierderea, distrugerea, furtul bunurilor, astfel încât sarcina persoanei imposabile să nu devină practic imposibilă sau extrem de dificilă.

II) 2. - Pentru bunurile de capital – art.

305 prevede la alin.(4) lit.d), asemenea altor bunuri decât cele de capital, că în cazul distrugerii, pierderii sau furtului bunurilor, nu se impune ajustarea TVA deduse. Normele metodologice de la pct. 79 alin.(10) dau cu titlu de exemplu situațiile în care se consideră că bunurile sunt distruse, pierdute, furate, cu condiția justificării corespunzătoare:

- a) calamități naturale și cauze de forță majoră, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;
- b) furtul bunurilor, demonstrat pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;
- c) contractele de leasing financiar având ca obiect bunuri de capital, care se reziliază, iar bunurile nu sunt restituite de utilizator în termenul prevăzut în contract, caz în care locatorul/ finanțatorul nu are obligația să efectueze ajustări ale taxei deduse dacă face dovada că a inițiat și a efectuat demersuri pentru recuperarea bunului, indiferent dacă la finalizarea acestor demersuri bunul este sau nu recuperat de către societatea de leasing. Și aceste situații enumerate sunt doar exemplificative, orice alte situații neprevăzute în norme, dar care conduc la pierderea sau distrugerea bunurilor, dacă este dovedită de persoana imposabilă, nu va atrage ajustarea TVA.

De exemplu, distrugerile vehiculelor auto în accidente auto, în cazul în care este daună totală, nu vor obliga persoana imposabilă să facă ajustări ale TVA deduse.

III. Bunuri lipsă din gestiune, din alte cauze decât cele menționate la pct. II, inclusiv bunurile lipsă pe timpul transportului

Dacă până la 31 decembrie 2012, aceste situații generau o livrare către sine, după 1 ianuarie 2013, lipsurile din gestiune, din alte cauze decât cele menționate deja la pct. II, implică obligația persoanei imposabile de a ajusta TVA dedusă la obținerea bunului respectiv.

Ajustarea este diferită în funcție de natura bunurilor.

În cazul în care sunt încasate despăgubiri de la asigurator, despăgubirea nu implică obligația de a colecta TVA, nefind o plată pentru livrarea unui bun. Dar, indiferent de asigurare, dacă contravaloarea bunurilor lipsă din gestiune este imputată celor care se fac vinovați, cum ar fi gestionarii sau firmele care transportă bunurile, sumele încasate au natura unor despăgubiri care nu intră în sfera de aplicare a TVA.

Deci persoanele impozabile care încheie contracte prin care stabilesc că în cazul în care bunurile dispar pe timpul transportului firma de transport va trebui să suporte contravaloarea acestor bunuri, nu vor emite facturi cu TVA către transportator, nu are loc livrarea bunurilor către acesta, ci doar încasarea unei despăgubiri pentru neîndeplinirea contractului. Deoarece lipsurile pe timpul transportului, în cazul în care nu pot fi justificate implică ajustarea TVA, care devine un cost pentru persoana impozabilă, aceasta va recupera de la transportator inclusiv TVA devenit cost, fără însă a fi menționat pe factură. Factura este un document în care trebuie să fie înscrise operațiuni în sfera TVA: livrări de bunuri sau prestări de servicii. Cu titlu de excepție art. 319 din Codul fiscal prevede că totuși, chiar și în cazul operațiunilor care nu sunt în sfera TVA se pot emite facturi, tocmai datorită practicii statuate de-a lungul anilor de a emite facturi pentru orice sumă care trebuie încasată, indiferent dacă suma este plata pentru o operațiune în sfera TVA sau nu. În concluzie, chiar dacă se alege soluția de a emite factura pentru bunurile lipsă pe timpul transportului, în această factură nu se va înscrie TVA. În cazul în care eronat pe factură se va menționa TVA, aceasta nu poate fi dedusă de firma de transport, deoarece nu face o achiziție de bunuri în scopul activității sale economice, ci plătește o despăgubire. În același mod se procedează și în cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate persoanelor care se fac vinovate de lipsurile respective. Sumele imputate reprezintă în fapt despăgubiri, nu se facturează cu TVA către gestionar.

În cazul bunurilor care sunt transportate, trebuie avute în vedere condițiile stabilite în contract în ce privește transferul proprietății bunurilor, pentru a determina cine va avea o lipsă din gestiune pe timpul transportului, în cazul în care apare vreun eveniment, respectiv vânzătorul sau cumpărătorul, pentru a determina cine trebuie să facă o ajustare a TVA pentru bunuri lipsă din gestiune. Pe relația comerțului internațional este uzitată utilizarea clauzelor INCOTERMS, care determină data la care se face transferul riscurilor de pierdere a bunurilor de la cumpărător la vânzător, dar aceste clauze pot fi utilizate și pentru livrări în țară.

Scurtă descriere a clauzelor INCOTERMS:

● **Clauzele INCOTERMS EXW, FCA și FOB**, în care transportul este în sarcina cumpărătorului:

● **EXW** – produsul și riscurile se transferă cumpărătorului, inclusiv plata transportului și a asigurării, de la poarta fabricii vânzătorului.

● **FCA (FOB în cazul transportului naval)** – se consideră că vânzătorul și-a îndeplinit obligația de livrare în momentul în care a predat marfa către transportatorul desemnat de cumpărător (face și formalități vamale de export). Transportul este în sarcina cumpărătorului, dar dacă este organizat de vânzător, acesta acționează în numele și pe seama cumpărătorului (refacturarea de cheltuieli). Conform acestor clauze, vânzătorul după ce a început transportul nu mai are riscuri de pierdere a bunurilor, care revin **exclusiv cumpărătorului**.

● **Clauzele INCOTERMS CFR, CIF, CPT, CIP** – sunt situații în care transportul este în sarcina vânzătorului, totuși pe timpul transportului riscurile de pierdere sau de deteriorare a mărfii sunt în sarcina cumpărătorului, rezultând astfel că s-a transferat deja transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și proprietar. La fel ca și în cazul clauzelor EXW, FCA și FOB, dacă marfa este lipsă pe timpul transportului, acest risc revine exclusiv cumpărătorului.

● **Clauzele INCOTERMS DAT, DAP, DDP** – sunt situații în care transportul este în sarcina vânzătorului, dar pe timpul transportului riscurile de pierdere sau de deteriorare a mărfii sunt în sarcina vânzătorului, comparativ cu clauzele CFR, CIF, CPT și CIP. În lipsa mențiunii în contract a unei clauze INCOTERMS, indiferent dacă este o livrare în țară sau internațională, este necesar să fie menționat când intervine transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și proprietar. Menționarea unei clauze INCOTERMS permite părților stabilirea de condiții suplimentare, aceste clauze fiind orientative.

În cazul în care persoana impozabilă nu va putea face dovada distrugerii, pierderii sau furtului bunurilor, se impune ajustarea TVA deduse, care diferă în funcție de natura bunurilor.

III. 1. Ajustări de TVA pentru bunurile de altă natură decât cele de capital, lipsă din gestiune

Indiferent de despăgubirile care sunt încasate și care nu intră în sfera TVA, dacă lipsurile din gestiune nu pot fi demonstrate de persoana impozabilă ca urmare a distrugerii, pierde-

rii sau furtului bunurilor, persoana impozabilă trebuie să opereze o ajustare a TVA deduse pentru bunul respectiv. În cazul stocurilor⁵ și activelor corporale în curs de execuție, sunt aplicabile prevederile art. 304 din noul Cod fiscal și a pct. 78 din normele metodologice. Ajustarea de TVA este în cazul altor bunuri decât cele de capital, anularea taxei deduse inițial la obținerea bunului de capital. În norme se explicitează că se aplică pentru ajustări cota în vigoare la data achiziției, pentru a atrage atenția că fiind o ajustare se ia ca bază taxa dedusă pentru bunurile respective. Astfel, dacă un stoc de bunuri de 100.000 lei a fost achiziționat în anul 2015, când cota de TVA era de 24% - TVA aferentă fiind de 24.000 lei, și acest stoc este lipsă din gestiune în anul 2018, când cota de TVA este de 19%, atunci când se fac ajustările de TVA se va lua în considerare suma care a fost dedusă (cont 4426) în anul 2015, respectiv 24.000 lei, neavând importanță cota de TVA în vigoare la data evenimentului, nefiind în discuție o livrare către sine.

III. 2. Ajustări de TVA pentru bunurile de capital lipsă din gestiune

Și în cazul bunurilor de capital, dacă acestea sunt lipsă din gestiune și persoana impozabilă nu poate face dovada distrugerii, pierderii, furtului, trebuie operată ajustarea TVA, așa cum se menționează la pct. 79 alin.(10) din normele metodologice⁶, indiferent dacă se încasează sau nu o despăgubire de la asigurător sau de la persoana vinovată de lipsa bunului. Ajustarea de TVA pentru bunurile de capital este prevăzută la art.305 din noul Cod fiscal și se aplică numai în cazul bunurilor de capital care sunt în perioada de ajustare, fiind diferită față de ajustările de la art. 304 din noul Cod fiscal, aplicabile pentru stocuri. Cum este teoretic imposibil să dispară din gestiune un bun imobil, sau modernizarea unui bun imobil care are o valoare mai mare de 20% din valoarea imobilului (acestea au perioada de ajustare de 20 de ani), prevederea referitoare la bunuri lipsă din gestiune este practic aplicabilă numai bunurilor de capital care nu sunt imobile și pentru care perioada de ajustare este de 5 ani, indiferent de perioada de amortizare sau de durata lor normală de funcționare.

În categoria bunurilor de capital, altele decât bunurile imobile, intră imobilizările corporale amortizabile.

Metoda de ajustare în cazul bunurilor lipsă din gestiune este prevăzută la art. 305 alin.(5) din noul Cod fiscal și presupune împărțirea ►

5. De la 1 ianuarie 2013 până la 31 decembrie 2015 s-au aplicat prevederile art. 148 din vechiul Cod fiscal și a pct. 58 din normele metodologice

6. De la 1 ianuarie 2013 până la 31 decembrie 2015 s-au aplicat prevederile art. 149 din vechiul Cod fiscal și a pct. 59 din normele metodologice

sume TVA deduse la achiziția bunului la numărul de ani din perioada de ajustare (5 ani) și rezultatul se înmulțește cu numărul de ani rămași din perioada de ajustare. Pentru calcularea corectă a perioadei rămase din perioada de ajustare, trebuie stabilit cu exactitate anul în care a fost obținut bunul de capital, acesta fiind anul în care începe perioada de ajustare. Apoi, în funcție de anul în care intervine lipsa din gestiune, se va calcula câți ani au mai rămas din perioada de ajustare.

EXEMPLU:

Un utilaj a fost achiziționat în anul 2016 de societatea X, și s-a dedus TVA de 4.000 lei cu ocazia acestei achiziții.

În luna aprilie 2018 se constată lipsa din gestiune a utilajului, care este imputată unei persoane.

În aprilie, societatea X trebuie să opereze ajustarea taxei deduse astfel:

- numărul de ani rămași din perioada de ajustare: 5 ani – 2 ani (de la obținere până la data la care a intervenit pierderea din gestiune) = 3 ani.

- calcul ajustare: $4.000 \text{ (TVA dedusă)} / 5 \text{ (perioada de ajustare)} \times 3 \text{ ani (numărul de ani rămași din perioada de ajustare)} = 2.400$ lei este suma care se va ajusta, respectiv care devine un cost pentru societatea X.

Dacă societatea X impută unui vinovat lipsa din gestiune, așa cum se menționează și la pct. 79 alin.(10) din normele metodologice, operațiunea nu constituie o livrare de bunuri, respectiv nu se va factura cu TVA către persoana care se face vinovată de acest eveniment. În acest exemplu, întrucât societatea X are un cost cu ajustarea de TVA, va ține cont la calculul sumei imputate inclusiv de acest cost.

În ipoteza în care acest utilaj ar fi fost achiziționat în anul 2012 și lipsa din gestiune s-ar fi constatat în 2018, nu mai era necesară ajustarea TVA, deoarece perioada de ajustare de 5 ani a expirat în anul 2016.

CONCLUZII

În urma analizei situațiilor prezentate, se desprinde concluzia că sumele încasate cu titlu de despăgubire de o persoană imposibilă nu vor genera obligația acesteia de a colecta TVA, nefiind o operațiune în sfera TVA simplul fapt că a încasat o despăgubire de la un asigurător sau de la o persoană care se face vinovată de o lipsă de bunuri din gestiune. Față de situația dinainte de 1 ianuarie 2013, când pentru lipsurile din gestiune trebuia să se colecteze TVA, fiind considerate livrări asimilate, după această dată, lipsurile din gestiune nu mai generează colectarea TVA, ci ajustarea TVA. ■

Noi obligații ale interstructurilor utilizate

Abstract: Mediul fiscal internațional a suportat în ultima perioadă numeroase modificări menite să descurajeze practicile fiscale abuzive utilizate de entitățile multinaționale cu scopul de a reduce impozitul pe profit plătit la nivel global. Multe din măsurile luate în acest sens au fost adoptate și implementate într-un timp record, ceea ce dovedește că nu doar grupurile de lucru din cadrul OCDE și Comisiei Europene sunt direct interesate de schimbarea mediului fiscal internațional, ci și Statele Membre primesc pozitiv aceste schimbări, pentru că sunt direct interesate de impozitarea într-un mod cât mai onest a valorii create prin utilizarea resurselor lor. Astfel, schimbul automat de informații a devenit principala „armă” de descurajare a acestor practici pe tot mai multe arii, iar autoritățile au început deja să dezvolte procese complexe de asistență reciprocă și cooperare în domeniul fiscal, cu scopul de a îmbunătăți conformarea fiscală internațională, dar mai ales de a descuraja evaziunea fiscală și practicile abuzive care duc la descentralizarea mediului de afaceri internațional.

Cuvinte cheie: intermediar, contribuabil, tranzacție transfrontalieră, directivă, avantaj fiscal.

Ionuț MĂSTĂCĂNEANU, Director - Servicii de consultanță fiscală - KPMG

Cătălina MIHAI, Associate Manager - Servicii de consultanță fiscală - KPMG

Ioana Simona DULGERU, Senior Assistant - Servicii de consultanță fiscală - KPMG

Dezvăluirile privind practicile fiscale abuzive prin utilizarea companiilor „offshore” (așa-numitele „Lux Leaks”, „Panama Papers” și „Malta Leaks”) au fost principalul motiv pentru care Parlamentul European solicita Comisiei (în luna iulie a anului 2016), să introducă reguli stricte aplicabile intermediarilor, prin care să asigure transparența structurilor utilizate de companiile multinaționale în tranzacțiile transfrontaliere¹. În aceeași perioadă, Consiliul de Afaceri Economice și Financiare al Uniunii Europene (ECOFIN – eng. *Economic and Financial Affairs Council*) solicita Comisiei implementarea recomandărilor Acțiunii 12 (privind raportarea practicilor de planificare fiscală agresivă) din setul de acțiuni propus de OCDE pentru adresarea tehnicilor de erodare a bazei fiscale și transferul profiturilor în alte țări cu scopul reducerii sau eliminării taxelor (fenomenul anti-BEPS – eng. „Base Erosion and Profit Shifting”)².

Ca urmare a acestor presiuni, Comisia Europeană a publicat, în luna iunie a anului 2017, propunerea privind raportarea informațiilor legate de structurile utilizate de companiile multinaționale în anumite tranzacții transfrontaliere. Propunerea a venit sub forma unui amendament al Directivei 2011/16/UE privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal (DAC – eng. *Directive on Administrative Cooperation*) și a introdus obligația intermediarilor și, în anumite cazuri, a contribuabililor, de a dezvălui detalii privind structurile potențial agresive utilizate în planificarea fiscală internațională, precum și cadrul legal administrativ aplicabil administrațiilor fiscale, prin care să se realizeze schimbul de informații cu privire la aceste structuri.

În cadrul reuniunii Consiliului ECOFIN din luna martie a anului 2018, participanții au ajuns la un acord formal cu privire la

1. Informații publicate pe website-ul oficial al Parlamentului European, <http://www.europarl.europa.eu>

2. Informații publicate pe website-ul oficial al Consiliului ECOFIN, <http://data.consilium.europa.eu>

mediarilor de raportare a în tranzacțiile transfrontaliere.

Ce implicații au aceste reguli asupra contribuabililor?

textul final al acestor modificări (la care ne vom referi în continuare utilizând termenul „Directiva”), care va fi publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, probabil, în a doua jumătate a acestui an.

Scopul Directivei este stabilirea unui cadru legislativ bine definit pentru transmiterea către autoritățile naționale competente a informațiilor referitoare la eventualele scheme de planificare fiscală agresivă cu dimensiune transfrontalieră de către intermediarii care dețin informații cu privire la acestea, sau, în anumite cazuri, chiar de contribuabilii cărora le sunt destinate.

Cine are obligația raportării?

Potrivit Directivei, obligația de transmitere către autoritățile fiscale a informațiilor cu privire la structurile transfrontaliere raportabile revine în majoritatea cazurilor **intermediarilor**.

Prin intermediar se înțelege orice persoană care proiectează, comercializează, organizează, pune la dispoziție în vederea implementării sau gestionează implementarea unei modalități transfrontaliere raportabile. De asemenea, intermediarul poate fi și orice persoană care, având în vedere faptele și circumstanțele relevante și pe baza informațiilor disponibile, a cunoștințelor de specialitate relevante și a înțelegerii necesare pentru furnizarea acestor servicii, știe sau ar fi rezonabil de așteptat să știe că s-a angajat să furnizeze, direct sau prin intermediul altor persoane, ajutor, asistență sau consiliere cu privire la proiectarea, comercializarea, organizarea, punerea la dispoziție în vederea implementării sau gestionarea implementării unei modalități transfrontaliere raportabile³.

De exemplu, ar putea fi considerat intermediar orice consultant, auditor sau persoană care ar putea avea informații cu privire la o tranzacție transfrontalieră raportabilă, chiar dacă nu este implicat în mod direct în implementarea acesteia de către contribuabil.

Totuși, sunt cazuri în care obligația de raportare este transferată **contribuabilului**. Spre exemplu, în cazul în care intermediarii au dreptul la un privilegiu juridic profesional în temeiul legislației naționale (cum ar fi secretul profesional – aplicabil dacă își desfășoară activitatea în limitele legilor relevante care le definesc profesia), atunci aceștia au obligația să notifice fără întârziere oricărui alt intermediar sau, dacă nu există un alt intermediar, contribuabilului relevant obligațiile de informare care îi revin.

Ce structuri sunt vizate?

Proiectul vizează structurile transfrontaliere (sau „*modalitățile transfrontaliere*” – așa cum se regăsesc în textul tradus în limba română al propunerii) care implica mai multe State Membre sau un Stat Membru și o țară terță și care îndeplinesc cel puțin una din condițiile menționate expres în textul Directivei. Dintre acestea amintim, cu titlu de exemplu, următoarele: (i) participanții implicați sunt rezidenți în jurisdicții diferite, (ii) unul sau mai mulți participanți implicați au rezidențe fiscale multiple, (iii) o astfel de structură are un posibil impact asupra schimbului automat de informații sau a identificării beneficiarilor reali.

Este important de menționat că structurile vizate de această Directivă sunt cele care se referă la toate impozitele și taxele, cu excepția taxei pe valoarea adăugată, accizelor, taxelor vamale și contribuțiilor sociale obligatorii.

Când devine o structură transfrontalieră raportabilă?

În încercarea de a cuprinde toate structurile prin care se urmărește obținerea unui avantaj fiscal agresiv, Comisia Europeană propune identificarea structurilor transfrontaliere raportabile prin analiza îndeplinirii a cel puțin unui „semn distinctiv” (eng. „hallmarks”) din cele menționate în Anexa IV a Directivei și summarize în cele ce urmează.

Semnele distinctiv care determină caracterul raportabil al unei tranzacții transfrontaliere

Acestea sunt clasificate în cinci categorii, și sunt atât generice (în categoria A), cât și specifice (în categoriile B-E). Semnele distinctiv din categoriile A, B și anumite semne din categoria C pot fi luate în considerare numai dacă este îndeplinit și testul „beneficiului principal”.

● *Testul beneficiului principal*

Testul se consideră a fi trecut dacă se poate stabili că beneficiul principal sau unul dintre beneficiile principale pe care o persoană se poate aștepta în mod rezonabil să le obțină de pe urma unei structuri, ținând seama de toți factorii și toate circumstanțele relevante, este obținerea unui avantaj fiscal.

● *Categoriile de semne distinctiv*

Categoria A – *Semne distinctiv generice legate de testul beneficiului principal*

- a.** Contribuabilul se angajează să respecte clauze de confidențialitate, care pot împiedica transmiterea informațiilor cu privire la obținerea unui avantaj fiscal (către un alt intermediar sau către autoritățile fiscale);
- b.** Intermediarul este îndreptățit să primească un comision stabilit în funcție de obținerea efectivă a avantajului fiscal de către contribuabil, respectiv în funcție de cuantumul acestuia; ►

3. Potrivit textului final al Directivei publicat pe website-ul www.eur-lex.europa.eu

c. Sunt folosite documentații standard care nu necesită personalizare substanțială în vederea implementării.

Categoria B – *Semne distinctive specifice legate de testul beneficiului principal*

a. Modalități artificiale de utilizarea a pierderilor fiscale pentru reducerea propriilor obligații;

b. Conversia veniturilor în alte elemente care sunt impozitate favorabil sau sunt scutite de la plata impozitelor;

c. Tranzacții circulare ce duc la spălarea de fonduri.

Categoria C – *Semne distinctive specifice legate de tranzacțiile transfrontaliere*

a. Tranzacții transfrontaliere efectuate între întreprinderi asociate, dacă beneficiarul de venit:

a.1. nu este rezident în nicio jurisdicție fiscală, sau

a.2. este rezident fiscal într-o jurisdicție care:

a.2.1. nu impune un impozit pe profit sau rata de impozitare aplicată asupra profitului este zero ori aproape egală cu zero și/sau

a.2.2. nu este considerată cooperantă în urma unei evaluări efectuate de Statele Membre sau de OCDE.

a.3. beneficiază, pentru suma transferată, de o scutire integrală în jurisdicția unde este rezident fiscal

a.4. beneficiază, pentru suma transferată, de un regim fiscal preferențial în jurisdicția unde este rezident fiscal.

Notă: Dispozițiile prevăzute la punctele a.2.1, a.3 și a.4 trebuie analizate împreună cu testul beneficiului principal. De asemenea, s-a clarificat faptul că simpla prezență a condițiilor descrise de aceste puncte nu poate duce la concluzia că testul beneficiului principal este îndeplinit.

b. Tranzacții în cadrul cărora același activ este supus amortizării în două sau mai multe jurisdicții;

c. Tranzacții în cadrul cărora scutirea de la dubla impozitare este solicitată în mai multe jurisdicții pentru același element de venit sau de capital;

d. Tranzacții în cadrul cărora este inclus un transfer de active și există o diferență materială în ceea ce privește prețul activelor respective în jurisdicțiile implicate.

Categoria D – *Semne distinctive specifice referitoare la schimbul automat de informații și la beneficiarii reali*

În această categorie sunt incluse structuri care conduc la evitarea obligației de raportare în scopul schimbului automat de informații sau evitarea identificării beneficiarului efectiv al tranzacției (în sensul dat de Directiva 2015/849 a Parlamentului European și a Consiliului din 20 mai 2015 privind prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor sau finanțării terorismului – Directiva „Anti-Money Laundering”).

Categoria E – *Semne distinctive specifice referitoare la stabilirea prețurilor de transfer*

În zona prețurilor de transfer, accentul este pus pe identificarea tranzacțiilor ce nu sunt desfășurate într-un mediu transparent, cum ar fi:

a. Aranjamente care implică transferul de active necorporale dificil de evaluat;

b. Aranjamente care implică transferul transfrontalier de funcții și/ sau riscuri și/ sau active, în cazul în care transferul are ca rezultat o scădere a indicatorului EBIT de 50% sau mai mult în jurisdicția care transferează, pe o perioadă de trei ani.

Care este termenul de raportare?

Persoana căreia îi revine obligația de raportare trebuie să transmită informațiile autorităților competente în termen de 30 de zile, începând cu:

● a doua zi după ce structura transfrontalieră raportabilă este pusă la dispoziția contribuabilului respectiv, sau

● ziua următoare datei la care structura transfrontalieră raportabilă este pregătită pentru implementare de către contribuabilul respectiv; sau

● atunci când primul pas în punerea în aplicare a structurii de contribuabil a fost făcut, oricare dintre cele două momente survine mai întâi.

Persoanele care nu au calitatea de intermediar, dar sunt asimilate unui intermediar (potrivit definiției menționate mai sus), care au acordat asistență cu privire la un acord transfrontalier raportabil vor fi obligate să depună informații în termen de 30 de zile începând cu ziua în care au furnizat, direct sau prin intermediul altor persoane, ajutor, asistență sau consiliere.

Când vor intra în vigoare cerințele obligatorii de raportare?

Potrivit unui comunicat de presă emis de Consiliul ECOFIN, acesta va adopta Directiva fără discuții ulterioare, odată ce va fi finalizată traducerea în toate limbile oficiale. Statele Membre au obligația de a adopta



și publica aceste măsuri până la data de 31 decembrie 2019, urmând ca Directiva să intre în vigoare de la 1 iulie 2020.

Important: Intermediarii sau contribuabilii implicați vor fi obligați să depună informații privind aranjamentele transfrontaliere raportabile, al căror prim pas a fost pus în aplicare între data intrării în vigoare (în a douăzecea zi de la data publicării în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene) și data intrării în vigoare a Directivei (1 iulie 2020).

Această prevedere determină, în practică, analiza tuturor structurilor la care vor avea acces intermediarii de la momentul publicării Directivei și până la momentul implementării ei în legislația Statului Membru, deoarece orice structură care îndeplinește condițiile prezentate în acest articol va trebui inclusă în primul val de raportare.

Odată ce Directiva devine aplicabilă, informațiile vor fi subiectul unui schimb automat de informații trimestrial realizat de autoritățile competente ale fiecărui stat membru,



prin intermediul unui registru central privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal, care va fi elaborat de Comisie până la sfârșitul anului 2019. Schimbul automat de informații va avea loc efectiv în termen de o lună de la sfârșitul trimestrului în care au fost depuse informațiile, iar primele informații vor fi comunicate până la 31 octombrie 2020.

Ce urmează?

Având în vedere modalitatea „inedită” de intrare în vigoare a acestei Directive, datorită raportării retroactive, putem trage concluzia că, în fapt, ea va produce efecte mult mai devreme decât la momentul implementării în legislațiile naționale. Practic, intermediarii vor fi obligați, în momentul în care prevederile vor fi publicate în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene (conform presei internaționale, informal, se presupune ca acesta va fi în luna iulie a anului 2018), să aibă deja reguli bine puse la punct prin care să determine structurile trans-

frontaliere raportabile, și astfel, începând cu cea de-a douăzecea zi de la publicarea Directivei, să poate deja să înceapă centralizarea lor.

De asemenea, acest pas ar putea fi obligatoriu și pentru contribuabilii care lucrează cu intermediari protejați de secretul profesional, deoarece, în acest caz, există o probabilitate foarte mare ca ei să fie cei care vor fi obligați la raportarea structurilor pe care le implementează.

În ceea ce privește reacțiile Statelor Membre până la acest moment, potrivit presei internaționale, majoritatea și-au exprimat opinii pozitive cu privire la aceste prevederi, însă sunt și țări ca Germania și Polonia care susțin ideea unui plafon (cu privire la venitul contribuabililor) care, dacă nu este atins, să elimine obligația raportării.

Poziția României de susținere a acestei inițiative a fost exprimată mai întâi în anul 2017 când, printr-o Hotărâre a Senatului⁴ a fost

exprimată opinia că propunerea de Directivă respectă principiile de subsidiaritate și proporționalitate. Recent, în urma reuniunii Consiliului ECOFIN la care a participat Ministrul Finanțelor, Eugen Teodorovici, acesta și-a exprimat susținerea cu privire la raportarea structurilor transfrontaliere care fac subiectul acestei Directive, susținând că este necesară o sporire a transparenței și a accesului autorităților fiscale la informații referitoare la modalitățile transfrontaliere de planificare fiscală potențial agresive, înainte ca acestea să fie puse în aplicare de către contribuabili⁵.

**Acest articol are la bază prevederile textului final al proiectului de Directivă publicat în martie 2018. În cazul în care textul final al Directivei publicat în Monitorul Oficial al Uniunii Europene va suferi modificări, recomandăm analiza acestora înainte de a lua decizii cu privire la strategiile interne de conformare. ■*

4. Hotărârea nr. 104 din 26 septembrie 2017 privind Propunerea de Directivă a Consiliului de modificare a Directivei 2011/16/UE în ceea ce privește schimbul automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal în legătură cu modalitățile transfrontaliere raportabile - COM (2017) 335 final

5. Potrivit unui comunicat oficial publicat pe website-ul Ministerului de Finanțe, www.mfinante.ro

Aplicarea IFRS de către entitățile de interes public

CONSIDERAȚII

Rezumat: În România, începând cu situațiile financiare ale exercițiului financiar al anului 2016 se aplică prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară¹ pentru anumite categorii de persoane juridice, dintre care fac parte și entitățile de interes public.

Având în vedere că entitățile de interes public prezintă o vizibilitate mai mare pe piață și, totodată, o importanță sporită din punct de vedere economic, articolul își propune să prezinte aspectele-cheie privind trecerea la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu IFRS de către unele dintre aceste entități.

Cuvinte cheie: entități de interes public, situații financiare anuale, retratarea informațiilor, raportări contabile anuale.

Irina Diana IORDACHE, Drd. Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia

Statele membre ale Uniunii Europene pot desemna drept entități de interes public întreprinderile care au o relevanță semnificativă pentru public prin natura activității lor, dimensiunea sau numărul de angajați.

În România, potrivit prevederilor art. 34 alin. (2) din *Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare*, din categoria persoanelor juridice de interes public fac parte, pe lângă alte categorii, **societățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată**, precum și **societățile/companiile naționale, societățile cu capital integral sau majoritar de stat, regiile autonome**.

Sub aspect comunitar², pentru fiecare exercițiu financiar care începe la sau după 1 ianuarie 2005, *societățile reglementate de legislația unui stat membru își elaborează conturile consolidate în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate* adoptate conform procedurii prevăzute la articolul 6 alineatul (2) din *Regulamentul (CE) nr. 1.606/2002* dacă, la data încheierii bilanțului, titlurile lor de creanță sunt admise pentru negociere pe piața reglementată a unui stat membru³.

De asemenea, statele membre pot permite sau impune și altor societăți decât cele ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, să-și elaboreze situațiile financiare anuale (individuale și/sau consolidate) în conformitate cu IFRS.

În înțelesul *Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, cu modificările și completările ulterioare*, și al legislației contabile, reprezintă **entități de interes public** următoarele persoane juridice:

a societățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată;

b persoanele juridice prevăzute de *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 666/2015 privind aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară de către unele entități cu capital de stat*.

În scopul asigurării unui grad ridicat de

transparență și comparabilitate a situațiilor financiare anuale, **entitățile de interes public** aplică *Reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară* prevăzute în *anexa nr. 1 a O.M.F.P. nr. 2844/2016 împreună cu Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare*, cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, precum și cu alte prevederi legale aplicabile. Standardele Internaționale de Raportare Financiară⁴ reprezintă standardele adoptate potrivit procedurii prevăzute de *Regulamentul (CE) nr. 1.606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate*.

O.M.F.P. nr. 2844/2016 prevede însă, în mod explicit, entitățile cărora nu li se aplică *reglementările contabile conforme cu IFRS*, respectiv: instituțiile de credit; instituțiile financiare nebancare, definite potrivit reglementărilor legale, înscrise în Registrul general; instituțiile de plată și instituțiile emittente de monedă electronică, definite potrivit legii, care

1. Cu excepția prevederilor capitolului 7 "Informații nefinanciare și informații privind diversitatea" din anexa nr. 1 la ordin, care se aplică de la data de 1 ianuarie 2017. Reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară sunt denumite în continuare reglementări contabile conforme cu IFRS.

2. Art. 4 din *Regulamentul (CE) nr. 1.606/2002 al Parlamentului European și al Consiliului din 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor internaționale de contabilitate*

3. În sensul articolului 1 alineatul (13) din *Directiva 93/22/CEE a Consiliului din 10 mai 1993 privind serviciile de investiții în domeniul valorilor mobiliare*

4. Denumite în continuare IFRS.



acordă credite legate de serviciile de plată și a căror activitate este limitată la prestarea de servicii de plată, respectiv emitere de monedă electronică și prestare de servicii de plată; Fondul de garantare a depozitelor în sistemul bancar; entitățile autorizate, reglementate și supravegheate de Autoritatea de Supraveghere Financiară.

Situațiile financiare anuale individuale, respectiv situațiile financiare anuale consolidate întocmite de **entitățile de interes public** au componentele prevăzute de IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare” și fac obiectul auditului statutar, potrivit legii.

● *Societățile ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare în cursul exercițiului financiar de raportare întocmesc pentru respectiv exercițiu financiar situații financiare anuale în baza IFRS prin **retratarea informațiilor** din contabilitatea organizată în baza Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014,*

cu modificările și completările ulterioare.

Aceste entități întocmesc o situație care să reflecte, pentru fiecare element de bilanț și cont de profit și pierdere, diferențele dintre tratamentul contabil potrivit **reglementărilor contabile** aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, *cu modificările și completările ulterioare*, și tratamentul prevăzut de **reglementările contabile conforme cu IFRS**.

Începând cu exercițiul financiar următor celui în care valorile lor mobiliare devin admise la tranzacționare, societățile organizează și conduc contabilitatea în baza **reglementărilor contabile conforme cu IFRS**.

● Persoanele juridice prevăzute de **Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 666/2015** privind aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară de către unele entități cu capital de stat efectuează retratarea, întocmesc situațiile financiare anuale, respectiv organizează și conduc contabilitatea conform prevederilor legale aplicabile acestora. Potrivit prevederilor **Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 666/2015** s-a decis **aplicarea IFRS, ca bază contabilă, începând cu**

data de 1 ianuarie 2018, de către 17 entități (prezentate în anexa la ordin) din categoria societăților/ companiilor naționale, societăților cu capital integral sau majoritar de stat, astfel încât situațiile financiare anuale ale exercițiului financiar 2018 să fie conforme cu IFRS. Anterior apariției **Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 666/2015** cele 17 entități de interes public nu aveau valori mobiliare admise la tranzacționare pe o piață reglementată. Prin urmare, acestea nu aveau obligația legală de a aplica IFRS ca bază contabilă, aplicând **Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate**, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014.

În vederea atingerii obiectivului aplicării IFRS ca bază contabilă de către aceste entități, **Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 666/2015** prevede ca **pentru exercițiile financiare ale anilor 2016 și 2017, entitățile respective să întocmească în scop informativ**, un set de situații financiare anuale individuale în baza **reglementărilor contabile conforme cu IFRS**⁵, prin retratarea informațiilor din contabilitatea organizată în baza **Reglementărilor** ▶

5. La momentul apariției O.M.F.P. nr. 666/2015 erau în vigoare Reglementările contabile conforme cu Standardele internaționale de raportare financiară, aplicabile societăților comerciale ale căror valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, aprobate prin Ordinul viceprim-ministrului, ministrul finanțelor publice, nr. 1.286/2012, cu modificările și completările ulterioare, abrogate odată cu intrarea în vigoare a O.M.F.P. nr. 2844/2016.

contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014*.

Prin retratare se înțelege efectuarea și înregistrarea în contabilitate a operațiunilor determinate de trecerea de la *reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014*, la *reglementările contabile conforme cu IFRS*. Situațiile financiare anuale individuale conforme cu IFRS astfel întocmite se auditează, potrivit legii, și se publică pe pagina proprie de internet a fiecărei entități.

Pentru exercițiile financiare ale anilor 2016 și 2017, *situațiile financiare anuale* prevăzute de *Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare*, sunt cele întocmite potrivit *reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014*.

La transpunerea soldurilor conturilor contabile din balanța de verificare întocmită pentru 31 decembrie 2017 conform *O.M.F.P. nr. 1.802/2014* în conturile de deschidere ale exercițiului financiar al anului 2018, cele 17 entități întocmesc o situație care să cuprindă diferențele dintre valorile înscrise în balanța de verificare întocmită pentru 31 decembrie 2017 și cele înregistrate în conturile de deschidere ale exercițiului financiar al anului 2018, însoțite de explicații detaliate privind natura acestora, precum și modul de transpunere a soldurilor conturilor. Se prezintă, de asemenea, modificările aduse politicilor contabile, determinate de trecerea la aplicarea, ca bază contabilă, a *reglementărilor contabile conforme cu IFRS*.

Începând cu exercițiul financiar al anului 2018, cele 17 entități depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice situații financiare anuale întocmite potrivit reglementărilor contabile conforme cu IFRS, precum și o raportare anuală, al cărei conținut se stabilește prin ordin al ministrului finanțelor publice.

Revenind la prevederile *O.M.F.P. nr. 2844/2016*, acesta prevede că în scopul *întocmirii prin retratare a situațiilor financiare anuale*⁶, entitățile aplică prevederile IFRS, inclusiv prevederile IFRS 1 „Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară”. În acest sens, situația poziției financiare, parte componentă a situațiilor financiare anuale, cuprinde informații corespunzătoare sfârșitului exercițiului financiar de raportare, sfârșitului exercițiului financiar anterior celui de raportare și

începutului exercițiului financiar anterior celui de raportare. De asemenea, situația rezultatului global cuprinde două coloane de informații, corespunzătoare exercițiului financiar curent (de raportare) și exercițiului financiar anterior celui de raportare. Prevederile de mai sus nu se aplică entităților care au declarat explicit și fără rezerve că au întocmit situații financiare anuale în baza IFRS și care se încadrează în cazurile prevăzute expres de IFRS 1, „Adoptarea pentru prima dată a Standardelor Internaționale de Raportare Financiară”.

În scopul întocmirii *situațiilor financiare anuale rezultate din retratare*, entitățile procedează la întocmirea balanței de verificare cuprinzând informații determinate în baza *reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare*, efectuarea și înregistrarea în contabilitate a operațiunilor de retratare, obținându-se balanța de verificare ce cuprinde informații determinate potrivit prevederilor IFRS.

Balanța de verificare cuprinzând informații determinate potrivit prevederilor IFRS stă la baza întocmirii *situațiilor financiare anuale rezultate din retratare*, precum și a *raportării contabile anuale* solicitată de către Ministerul Finanțelor Publice pentru asigurarea sistemului informațional al statului. Prevederile *O.M.F.P. nr. 2844/2016* se aplică și entităților care au optat pentru un exercițiu financiar diferit de anul calendaristic, potrivit prevederilor art. 27 alin. (3) din *Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare*. Acestea întocmesc situațiile financiare anuale rezultate din retratare și *Situația cuprinzând rezultatele retratării*, prevăzută în anexa nr. 2 la ordin, la data aleasă pentru întocmirea acestora.

Situațiile financiare anuale retratate se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, însoțite de documentele prevăzute de lege. Odată cu aceste documente se depune situația cuprinzând rezultatele retratării, în baza IFRS, a informațiilor din contabilitatea organizată în baza *reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare*.

În scopul întocmirii situațiilor financiare anuale în baza IFRS, entitățile procedează la inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii și evaluarea acestora potrivit prevederilor cuprinse în IFRS. ■

Noile reguli și impactul lor contribuabililor

Abstract: La 25 mai 2018 Consiliul European a adoptat Directiva (UE) 2018/822 de modificare a Directivei 2011/16/UE în ceea ce privește schimbul automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal cu privire la modalitățile transfrontaliere care fac obiectul raportării, conținând noi reguli de transparență pentru intermediarii care proiectează sau comercializează modalități fiscale potențial agresive. Este vorba de contabilități și consultanții fiscali, dar și de avocați și băncile implicate în activități de natură fiscală. Categoriile de intermediari vizate, vor trebui să raporteze autorităților, înainte de utilizare, modalitățile de planificare fiscală agresivă pentru toate societățile, inclusiv cele multinaționale. În continuare, informațiile vor fi transmise automat către statele membre UE. În acest mod, autoritățile vor fi prevenite din timp asupra riscurilor și vor putea să ia măsurile necesare, în funcție de caz.

Cuvinte cheie: intermediari fiscali, transparență, planificare agresivă, modalități transfrontaliere, obligația de raportare.

Prof. univ. dr. Andrei DOBRESCU
Ecaterina NĂSTASE,
Inspector ANAF

Un studiu recent al Parlamentului european a estimat că evaziunea fiscală reprezintă un deficit de încasare pentru bugetele publice cuprins între 50 și 70 miliarde de euro pe an, în timp ce un alt studiu estima că 173 miliarde euro au fost eludate doar prin intermediul aranjamentelor dezvăluite prin „Panama Papers”. Protecția bazelor fiscale naționale împotriva eroziunii este din ce în ce mai greu de realizat, pe măsură ce structurile de planificare fiscală au evoluat într-unele foarte sofisticate și profită deseori de mobilitatea sporită a capitalului și a persoanelor

6. Denumite în continuare situații financiare anuale rezultate din retratare.

n UE în materie de transparență fiscală asupra activității intermediarilor, or și autorităților fiscale



în cadrul pieței interne europene. Aceste structuri constau de obicei în modalități care sunt dezvoltate la nivelul mai multor jurisdicții și permit transferarea profiturilor impozabile către regimuri fiscale mai favorabile sau au efectul de a reduce cuantumul global al impozitelor care trebuie plătite de contribuabil. Ca urmare, statele membre se confruntă deseori cu reduceri considerabile ale veniturilor lor fiscale, ceea ce le împiedică să aplice politici fiscale favorabile creșterii economice. Este așadar esențial ca autoritățile fiscale ale statelor membre să obțină informații cuprinzătoare și relevante cu privire la modalitățile de planificare fiscală potențial agresivă. Aceste informații ar permite autorităților respective să poată reacționa cu promptitudine împotriva practicilor fiscale dăunătoare și să elimine lacunele prin adoptarea de acte legislative

sau prin efectuarea de evaluări adecvate ale riscurilor și de controale fiscale.

Intensificăm în continuare măsurile din cadrul agendei privind transparența fiscală. Astăzi, ne îndreptăm atenția către profesioniștii care promovează abuzurile fiscale. Administrațiile fiscale ar trebui să dispună de informațiile necesare pentru a contracara sistemele de planificare fiscală agresivă. Propunerea noastră va oferi mai multă siguranță intermediarilor care respectă spiritul și litera legislației noastre și le va face viața dificilă celor care, dimpotrivă, nu o respectă. Lucrările noastre care au drept obiectiv asigurarea unei impozitări mai echitabile în Europa continuă să avanseze.

Pierre Moscovici, comisarul pentru afaceri economice și financiare, impozitare și vamă
- martie 2018

1. Noi măsuri de transparență fiscală

Recunoscând modul în care un cadru transparent pentru dezvoltarea activității economice ar putea contribui la combaterea evitării obligațiilor fiscale și a evaziunii fiscale pe piața internă, Comisia Europeană a fost invitată să se angajeze în inițiative privind raportarea obligatorie de către intermediarii fiscali a informațiilor referitoare la modalitățile de planificare fiscală potențial agresivă. Conform Directivei 2018/822 prin intermediar fiscal se înțelege orice persoană care proiectează, comercializează, organizează, pune la dispoziție în vederea implementării sau gestionează implementarea unei modalități transfrontaliere care face obiectul raportării. ►

Modalitățile transfrontaliere de planificare fiscală care prezintă anumite caracteristici sau trăsături definitorii de natură să genereze pierderi pentru guverne vor trebui să fie raportate automat autorităților fiscale înainte de a fi utilizate. Conform Directivei 2018/822 modalitate transfrontalieră înseamnă un aranjament fiscal care implică fie mai mult de un stat membru, fie un stat membru și o țară terță dacă este îndeplinită cel puțin una din următoarele condiții:

a nu toți participanții la modalitate sunt rezidenți în scopuri fiscale în aceeași jurisdicție;

b unul sau mai mulți participanți la modalitate au în același timp rezidența fiscală în mai mult de o jurisdicție;

c unul sau mai mulți participanți la modalitate desfășoară o activitate economică în altă jurisdicție prin intermediul unui sediu permanent situat în jurisdicția respectivă, iar modalitatea constituie totalitatea sau o parte a activității acelui sediu permanent;

d unul sau mai mulți participanți la modalitate desfășoară o activitate într-o altă jurisdicție fără a avea rezidența fiscală sau fără a institui un sediu permanent în acea jurisdicție;

e o astfel de modalitate are un posibil impact asupra schimbului automat de informații sau a identificării beneficiarilor reali.

Modalitatea transfrontalieră care face obiectul raportării înseamnă orice modalitate transfrontalieră care cuprinde cel puțin un semn distinctiv adică o caracteristică sau o însușire care prezintă un indiciu al unui potențial risc de evitare a obligațiilor fiscale.

Dintre aceste modalități pot fi enumerate:

- Plăți transfrontaliere deductibile efectuate între două sau mai multe întreprinderi asociate, în cazul în care este îndeplinită cel puțin una dintre următoarele condiții:

- ➔ destinatarul nu este rezident fiscal în nici o jurisdicție fiscală;

- ➔ cu toate că destinatarul este rezident fiscal într-o jurisdicție, acea jurisdicție nu impune nici un impozit pe profit sau impune un impozit pe profit la o rată egală cu

zero sau aproape egală cu zero, sau este inclusă într-o listă de jurisdicții ale unor țări terțe care au fost evaluate de statele membre, în mod colectiv sau în cadrul OCDE, ca fiind necooperante;

- ➔ plata beneficiază de o scutire integrală de impozit, sau de un regim preferențial în jurisdicția în care destinatarul este rezident fiscal.

- Deducerile pentru aceeași amortizare a activului sunt solicitate în mai multe jurisdicții.

- Scutirea de la dubla impunere în ceea ce privește același element de venit sau de capital este solicitată în mai multe jurisdicții.

- Transferuri de active unde există o diferență semnificativă în ceea ce privește impozitarea activelor respective în jurisdicțiile implicate.

- Transferuri transfrontaliere de funcții și/sau de riscuri și/sau de active în interiorul unui grup, în cazul în care câștigurile înainte de dobânzi și impozite (EBIT) anuale preconizate, pentru perioada de trei ani ulterioară transferului, de către entitatea/ entitățile care efectuează transferul se situează sub 50% din EBIT anuale preconizate de către această entitate/ aceste entități care efectuează transferul, dacă transferul nu ar fi avut loc.

Statele membre își vor transmite reciproc, în mod automat, prin intermediul unei baze de date centralizate, informațiile primite privind modalitățile de planificare fiscală, care le avertizează din timp asupra noilor riscuri de evitare a obligațiilor fiscale și care le permit să ia măsuri pentru a bloca modalitățile dăunătoare. Autoritatea competentă a unui stat membru în care au fost depuse informațiile comunică, prin intermediul unui schimb automat, informațiile menționate mai sus, către autoritățile competente din toate celelalte state membre.

Cerința de a raporta o modalitate nu înseamnă neapărat că aceasta provoacă daune, ci doar faptul că merită să fie examinată de către autoritățile fiscale. Cu toate acestea, statele membre vor fi obligate să pună în aplicare sancțiuni eficace și disuasive pentru companiile care nu respectă măsurile de asigurare a transparenței, creând astfel un puternic factor de descurajare pentru cei care promovează sau facilitează abuzurile fiscale.

Pe de altă parte, fiecare stat membru poate lua măsurile necesare pentru a da intermediarilor dreptul la o derogare de la depunerea informațiilor cu privire la o modalitate transfrontalieră care face obiectul raportării în cazul în care obligația de raportare ar încălca privilegiul profesional legal în temeiul dreptului intern al statului membru respectiv. În aceste circumstanțe, fiecare stat membru ia măsurile necesare pentru a impune intermediarilor să notifice fără întârziere oricărui alt intermediar sau, dacă nu există un alt intermediar, contribuabilului relevant obligațiile de raportare care îi revin în temeiul Directivei 2018/822. Intermediarii nu pot beneficia însă de o derogare decât în măsura în care își desfășoară activitatea în limitele legilor naționale relevante care le definesc profesia.

Regulile de transparență urmează să se aplice începând cu 1 iulie 2020, dată de la care statele membre UE vor trebui să facă schimb de informații la fiecare trei luni, primul schimb urmând să aibă loc la 31 octombrie 2020. Schimbul de informații se referă la *deciziile fiscale, declarațiile țară cu țară și la accesul autorităților fiscale la informațiile privind lupta împotriva albirii capitalurilor*. Informațiile sunt înregistrate într-un registru central securizat privind cooperarea administrativă în domeniul fiscal. Schimburile de informații trebuie realizate prin intermediul rețelei comune de comunicații (CCN) dezvoltate de UE. De asemenea, statele membre urmează să implementeze o serie de modalități practice, între care măsuri de standardizare a comunicării tuturor informațiilor necesare prin elaborarea unor formulare standard. Primul dintre aceste formulare, incluzând regimul lingvistic, pentru schimbul automat de informații privind deciziile anticipate cu aplicare transfrontalieră și acordurile prealabile privind prețul de transfer, a fost adoptat de Comisie înainte de 1 ianuarie 2017 și transpus în legislația din România prin OUG 42/2017. Cel de al doilea formular standard pentru schimbul automat de informații privind modalitățile transfrontaliere care fac obiectul raportării, urmează a fi aprobat până la 30 iunie 2019. Formularele standard conțin componentele pentru schimbul de informații și alte câmpuri conexe care sunt legate de aceste componente și care sunt necesare pentru realizarea obiectivelor respective. Regimul lingvistic nu împiedică statele membre să comunice informațiile respective în

oricare dintre limbile oficiale ale Uniunii. Cu toate acestea, este posibil ca regimul lingvistic respectiv să prevadă transmiterea elementelor esențiale ale informațiilor și într-o altă limbă oficială a Uniunii.

2. Impactul noilor măsuri asupra intermediarilor și autorităților fiscale

2.1. Sarcini pentru intermediarii fiscali

În funcție de opțiunea aleasă intermediarii care concep modalitatea fiscală sunt principalii responsabili pentru raportarea acesteia, dacă sunt definiți ca atare conform Directivei 2018/822. În cazul în care obligația de raportare ar încălca privilegiul profesional legal în temeiul dreptului intern al statului membru respectiv, intermediarii pot cere acordul contribuabilului să raporteze această modalitate. Raportarea poate fi făcută într-o formă standardizată folosind rezumatul modalității de planificare fiscală pregătite pentru client. Unele state membre (Irlanda, Portugalia și Marea Britanie) au deja reguli de raportare obligatorii, iar restul statelor membre vor trebui să elaboreze astfel de reguli, suportând cheltuielile de instruire a personalului. Cu toate acestea asigurarea conformării fiscale este deja o preocupare principală pentru intermediari.

Conform opiniei Comisiei Europene obligațiile de declarare sunt astfel concepute ca să nu ducă la sarcini suplimentare excesive asupra intermediarilor fiscali. De altfel, măsurile propuse respectă regulile naționale în materie de secret profesional întrucât obligația de declarare privește mai mult contribuabilul decât intermediarul. Deși nu există un prag minim pentru divulgarea de informații, intermediarii trebuie să transmită o declarație care să permită în general să se determine situațiile de risc ridicat care să intervină în cazul modalităților pe care le concep. Țările care aplică deja regulile de comunicare obligatorie a informațiilor, cum este Marea Britanie, n-au înregistrat o încărcare excesivă a intermediarilor fiscali. Există însă și un alt aspect al acestei probleme. Astfel, pe de o parte, marile companii sau persoanele foarte bogate apelează la intermediari fiscali și pentru a le indica soluții legale care să le permită o impozitare mai mică. Ori, dacă intermediarii care vin cu astfel de soluții trebuie să le facă în primul rând cunoscute autorităților fiscale, care bineînțeles

vor lua măsuri de contracarare, dispare orice interes de a recurge la intermediari din partea contribuabililor. Pe de altă parte, soluțiile legale de diminuare a plății impozitelor constituie un know how al intermediarilor, care, cel puțin, deocamdată, este protejat prin lege. Acest fapt ar putea genera conflicte de natură juridică între intermediari și autoritățile fiscale, care, în cazul unei hotărâri judecătorești favorabile intermediarului ar reprezenta o cale legală de ocolire a aplicării prevederilor Directivei 2018/822.

2.2. Sarcini pentru contribuabili

2.2.1. Contribuabili persoane fizice

Datorită specificului planificării fiscale transfrontaliere, persoanele fizice care sunt foarte mobile și/sau foarte bogate vor fi cel mai afectate de prevederile directivei. Contribuabilul (utilizator) este obligat să raporteze în următoarele situații:

- modalitatea este realizată de un intermediar din afara UE;
- nu există nici un intermediar (când de exemplu, modalitatea se realizează „in house”);
- intermediarul este legat de privilegiul profesional legal, sau de reguli de confidențialitate.

Raportarea obligatorie poate fi dificilă pentru majoritatea contribuabililor, persoane fizice, întrucât necesită cunoștințe și experiență în domeniul fiscal, în special în ce privește semnele distinctive ale modalității. Această obligație poate fi totuși minimală în următoarele două situații:

- a) dacă modalitatea este pregătită de un intermediar din afara UE, deși contribuabilul rămâne legal răspunzător pentru raportarea modalității;
- b) persoana capabilă să creeze o astfel de modalitate trebuie să aibă expertiza și cunoștințele necesare pentru a se asigura că modalitatea este compatibilă fiscal.

2.2.2. Contribuabili persoane juridice

Marile companii vor fi mult mai afectate de prevederile directivei UE față de IMM-uri întrucât sunt mult mai susceptibile de a avea activități transfrontaliere, fiind astfel beneficiarii modalităților. Conform consultației publice făcute înainte de publicarea directivei, unul dintre cele mai importante impacturi indirecte așteptate de respondenți va fi confruntarea dintre marile companii și IMM-uri întrucât marile companii, în principal multinaționale, sunt considerate beneficiarele planificării

agresive în detrimentul IMM-urilor. Respondenții au menționat, de asemenea, că directiva va duce la creșterea inovării și competitivității IMM-urilor față de marile companii. În ceea ce privește obligațiile de raportare, dacă contribuabilii vor fi obligați să raporteze modalitățile, aceleași considerații se vor aplica tuturor întreprinderilor și persoanelor particulare.

2.3. Sarcini pentru autoritățile fiscale

Autoritățile fiscale vor suporta costurile pentru implementarea noului sistem, în special pentru alocarea resurselor necesare angajării și instruirii personalului. Din discuțiile purtate cu statele membre care au introdus obligația raportării (Irlanda, Portugalia și Marea Britanie) a rezultat că aceste costuri vor fi minime și pot fi reduse prin folosirea resursei umane și de IT existente care se ocupă de evaziunea fiscală, folosind mai ales formularele de raportare utilizate deja pentru schimburi de informații, cum ar fi, de exemplu, în cazul Directivei 2011/16/EU. Principalele costuri pentru autoritățile fiscale vor fi cele cu evaluarea modalităților și procesarea datelor pentru a fi folosite în schimburi de informații cu autoritățile fiscale din alte state membre. Deși evaluarea presupune costuri minime și poate fi adaptată la înțelegerile de raportare existente, respondenții la consultarea publică au considerat că o creștere a sarcinii administrative a autorității fiscale va fi impactul cel mai probabil al aplicării directivei. Unii respondenți au citat și raportul cost/ beneficiu ca principal considerent al evaluării beneficiilor directivei. Statele membre schimbă deja automat informații asupra unor forme de venituri (conturi financiare și TVA, de exemplu) prin intermediul sistemului UE bine dezvoltat. În iulie 2017, autoritățile au început să schimbe informații asupra deciziilor lor fiscale, iar din ianuarie 2018 au schimbat pentru prima oară informații fiscale privind companiile transnaționale. Principalele beneficii ale raportării modalităților vor consta în rolul lor de factor de descurajare pentru evaziunea fiscală, în completarea managementului riscurilor și pentru scopuri de audit.

Concluzia Comisiei Europene este că noile obligații pentru intermediari vin să se integreze în acest cadru existent de schimb de informații, iar statele membre vor folosi toate procedurile și procesele deja existente ceea ce le va permite să aplice mai rapid și mai facil noile reguli. ■

Europa la raport

Elveția schimbă regulile fiscale cu alte națiuni

La 8 mai, Administrația Federală a Fisca-lității (FTA) din Elveția a anunțat că a transmis informații privind hotărârile fiscale ale contribuabililor privați în conformitate cu obligațiile de schimb de informații care decurg din legislația introdusă ca urmare a ratificării Convenției OCDE/Consiliului Europei de către Elveția privind asistența administrativă reciprocă în materie fiscală. FTA a declarat că a transmis 82 de rapoarte către 41 de țări privind hotărârile fiscale ale persoanelor fizice care erau încă în vigoare de la 1 ianuarie 2018, inclusiv Statelor Membre UE - Franța, Germania, Regatul

Unit și Olanda.

În plus, la 9 mai, Consiliul Federal al Elveției a solicitat Parlamentului său să autorizeze ratificarea acordurilor privind schimbul automat de informații privind conturile financiare cu Singapore și Hong Kong. De asemenea, Consiliul a propus implementarea unui schimb automat de informații privind conturile financiare cu Singapore, Hong Kong și alte centre financiare pe baza Acordului Autorității Competente privind Schimbul Automat de Informații privind Conturile Financiare, care va intra în vigoare din 2020. ■

Votul Parlamentului Regatului Unit privind Cerințele de Proprietate Efectivă

Camera inferioară a Parlamentului Regatului Unit a votat, la 1 mai, să solicite societăților înregistrate în teritoriile de peste mări din Regatul Unit să divulge în mod public proprietatea lor efectivă, extinzând astfel domeniul de aplicare al Legii privind Sancțiunile și Spălarea Banilor. În conformitate cu legea Regatului Unit, care a fost pusă în aplicare timp de doi ani, toate companiile britanice sunt obligate să identifice proprietatea finală efectivă a acționarilor. Ministrul guvernului Regatului Unit, Alan Duncan, a declarat că guvernul Theresa May nu a dorit să dăuneze autonomiei teritoriilor Regatului Unit de peste mări prin legiferarea directă. Cu toate acestea, confruntat cu o

majoritate interpartinică Laburist-Conser-vator în legătură cu acest proiect de lege în Camera Comunelor, ministrul a declarat: „Am ascultat puterea sentimentului în Cameră în această chestiune și acceptăm că este fără îndoială opinia majoritară a acestei Camere că teritoriile de peste mări trebuie să aibă registre publice”. Tendințele de transparență similare se remarcă prin acordul politic din decembrie 2017 privind Directiva a 5-a a UE privind combaterea spălării banilor și Standardul Comun de Raportare al OCDE (CRS), prin care peste 80 de țări sunt de acord să împărtășească informații despre conturile financiare. ■

Propunerea UE de a reforma accizele pe alcool

Comisia UE a propus o certificare nouă în UE pentru producătorii mici și de alcool artizanal, pentru a permite accesul la taxe vamale mai mic în UE. Comisarul pentru afaceri economice și financiare, Pierre Moscovici, a declarat că normele UE privind accizele la alcool au „o nevoie urgentă de actualizare, pentru a ține pasul cu provocările și oportunitățile oferite de noua tehnologie și dezvoltările comerciale.”

Propunerea ar pune în aplicare un sistem uniform de certificare care confirmă statutul de producători independenți mici în întreaga Uniune Europeană și reduce standardele de conformitate IT, reducând astfel costurile administrative de conformitate pentru IMM-uri. De asemenea, propunerea ar revizui clasificarea cidrului la nivelul UE, clarifica procesele de fabricație pentru alcool în UE și crește pragul pentru berea cu putere redusă, care poate beneficia de rate de reducere de la 2.8% la 3.5%.

Propunerile vor fi acum înaintate Parlamentului European spre consultare și Consiliului spre adoptare. ■

Conformitatea regimului fiscal preferențial al OCDE

OCDE a publicat actualizări privind revizuirile efectuate de Forumul privind Practicile Fiscale Dăunătoare (FHTP) în ceea ce privește respectarea regimurilor fiscale preferențiale ale țărilor cadru incluzive, cu standardele BEPS OCDE/G20 pentru îmbunătățirea cadrului fiscal internațional, în conformitate cu Acțiunea 5 a BEPS. Regimurile din Lituania, Luxemburg, Singapore și Republica Slovacă, concepute să

respecte standardele, au fost stabilite astfel încât să nu fie dăunătoare și să respecte criteriile de transparență și de schimb de informații. Alte patru regimuri din Chile, Malaezia, Turcia și Uruguay au fost fie eliminate, fie au fost necesare modificări pentru a elimina caracteristicile dăunătoare. 3 regimuri suplimentare, 1 din Kenya și 2 din Vietnam, se consideră că nu reprezintă un risc pentru Acțiunea 5 BEPS și, prin

urmare, au fost considerate ca fiind în afara domeniului de aplicare. FHTP a examinat 175 de regimuri din peste 50 de jurisdicții de la crearea Cadrului de Incluziune. Din aceste regimuri examinate, 4 au fost identificate ca având caracteristici dăunătoare, 31 au fost modificate, 81 necesită modificări legislative în curs de desfășurare, 47 s-au constatat că nu prezintă niciun risc BEPS, iar 12 sunt în prezent în curs de examinare. ■

FROM THEORY TO PRACTICE

Exceeding borrowing costs

NEW TAX PROVISIONS STARTING FROM 1 JANUARY 2018

Abstract: The article addresses aspects of the new interest deductibility rules and other equivalent costs from an economic point of view in the calculation of corporate income tax, as well as the new limit for the deductibility of these costs by a taxpayer in a fiscal year.

Key words: transposition, directive, anti-abuse provisions, exceeding borrowing costs, deductible threshold, tax year different from the calendar year, calculation base, interest limitation.

| Bianca **DANCIU**, Associate Manager - Tax assistance services - KPMG

Transposition into the national law of the provisions of the Directive (2016/1164/EU – ATAD) laying down rules against tax avoidance practices

Exceeding borrowing costs are a sensitive subject due to their novelty, complexity, impact and is relevant for a great number of companies.

Due to these reasons, we propose to focus on such new European legal provisions that bring amendments and substance changes to rules on the interest limitation and other interest equivalent costs from economic standpoint. We are talking about Directive (EU) 2016/1164 of the European Council from 12 July 2016 de laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, also known as ATAD (Anti Tax Avoidance Directive).

This Directive occurred as a need, being part of the plan of measures for preventing base erosion and profit shifting risks (BEPS): An important amendment that Directive 2016/1164 brings consist in setting an interest limitation, depending on the earnings of the taxpayer before the payment of interests, taxes, depreciation and amortization (EBITDA). Moreover, we are not talking about the deductibility of the interest expenses, but about

the deductibility of exceeding borrowing costs. These are defined as "the amount by which the deductible borrowing costs of a taxpayer exceed taxable interest revenues and other economically equivalent taxable revenues that the taxpayer receives according to national law".

According to the provisions of Directive 2016/1164, exceeding borrowing costs shall be deductible in the tax period in which they are incurred only up to 30 % of the EBITDA.

Even if Member States had the obligation to implement this Directive starting with 1 January 2019, to improve domestic tax rules referring to tackling tax avoidance practices corresponding to corporate tax, this Directive was transposed in advance (i.e. starting with 1 January 2018) compared to the mandatory transposing term to national legislation respectively 31 December 2018, except for rules to tackle hybrid mismatches, whose transposition term was postponed to 31 December 2019.

Therefore, the Emergency Ordinance number 79 from 8 November 2017 on the amendment and supplementing of Law no. 227/2015 regarding the Tax Code was published in the Official Gazette number 885 from 10 November 2017.

ATAD objectives and scope

ATAD proposes to achieve, at European Union level, a harmonized legal framework to discourage tax avoidance practices and to guarantee a fair and efficient taxation within the Union in a sufficiently coherent and coordinated manner. Thus, schemes covered by the ATAD involve situations in which taxpayers act against the real purpose of the law, taking advantage of disparities between existing national tax systems, to reduce the tax burden.

The starting point of these regulations was the need to guarantee that taxes are paid where profits and the value are generated, thus being imperative to restore trust in the fairness of tax systems and allow governments to effectively exercise their tax sovereignty.

At the same time, laying down rules at Community level was considered necessary to strengthen the average level of protection against aggressive tax planning in the internal market; general provisions were drawn up and their implementation devolved upon Member States, as they are better placed to shape the specific elements of those rules in a way that fits best their corporate tax systems.

Rules thus laid down are applicable to all taxpayers subject to corporate tax in ►

a Member State, including in Romania, as well as to permanent headquarters of companies subject to taxation that can be situated in another Member State (in other Member States) and event to permanent offices of entities resident, for tax purposes, in a third country, if in one or several Member States.

Practically, ATAD sets rules preventing base erosion on the internal market, as well as preventing the transfer of profits outside of the internal market, respectively rules for particular situations that may arise in five specific areas, as follows: limitations to the deductibility of interest, exit taxation, a general anti-abuse rule, controlled foreign company rules and rules to tackle hybrid mismatches.

In particular, the reasoning in each of these areas considered aspects such as:

1. *Interest limitation* – discouraging funding at the multi-national groups level, by limiting the level of interests that the taxpayer is entitled to discount during a tax year.
2. *Exit taxation* – guarantees that where a taxpayer moves assets or its tax residence out of the tax jurisdiction of a State, that State taxes the economic value of any capital gain created in its territory even though that gain has not yet been realized at the time of the exit; the tax charged prevents the base erosion in the country of origin in case of a transfer of assets outside the jurisdiction of the taxation thereof.
3. *Anti-abuse rule* – aimed to fill in gaps, which should not affect the applicability of specific anti-abuse rules of a country fighting against tax evasion. This allows national authorities to refuse taxpayers the fiscal benefits obtained from abusive arrangements.
4. *Controlled foreign company (CFC) rules* – hinder the avoidance of domestic charges paid by resident companies by deviating revenues to branches situated in countries that register a low taxation level, respectively re-attributing the income of a low-taxed controlled subsidiary to its parent company and, therefore, the parent company is subject to taxation for this revenues in its country of residence, which is, usually, a high taxation country.
5. *Hybrid mismatches* – avoiding double deduction/double taxation situation (in both countries) or a deduction of the income

in one state without inclusion in the tax base of the other, as a consequence of the existence of inconsistencies between existing tax systems/tax treatment applicable applied to both countries, in case of taxpayers with cross-border structures.

Current national legal framework

The Anti-Tax Avoidance Directive was transposed in the Tax Code through the GEO 79/20017. This brings a new set of rules (exemplified above), including those relating to the limitation of interest deductibility to 10% of the calculation base, when the threshold of Euro 200,000 is exceeded.

As mentioned above, even if the Directive provides as deadline for the transposition into the national law the date of 31 December 2018, applicable as of 1 January 2019 (respectively 31 December 2019, applicable as of 1 January 2020 as concerns provisions referring to exit taxation), Romania decided to accelerate these applicability terms, becoming effective as of 1 January 2018, one year earlier than the deadline provided in the directive.

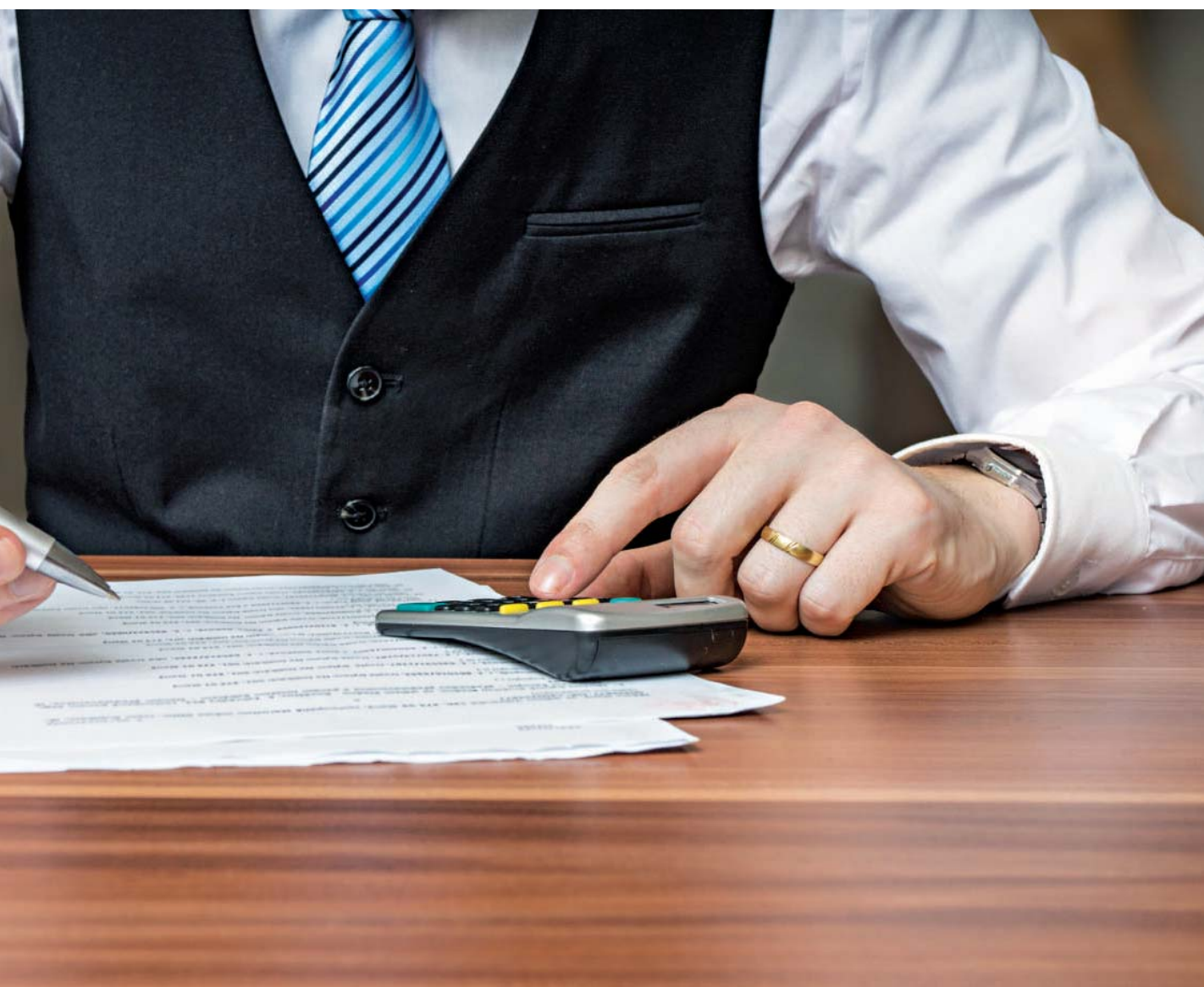
Before getting into details with regard to the interest limitation and other interest equivalent costs from economic standpoint, I would like to start with the presentation of the specific definition of key terms of this Article:

- **borrowing costs** – means interest expenses on all forms of debt, other costs economically equivalent to interest and expenses incurred in connection with the raising of finance as defined in national law in force, including, without being limitation to, payments under profit participating loans, imputed interest on instruments such as convertible bonds and zero coupon bonds, amounts under alternative financing arrangements, such as Islamic finance, the finance cost element of finance lease payments, capitalized interest included in the balance sheet value of a related asset, or the amortization of capitalized interest, the amounts measured by reference to a funding return under transfer pricing rules where applicable, notional interest amounts under derivative instruments or risk hedging arrangements related to an entity's borrowings, certain foreign exchange gains and losses on borrowings and instruments connected with the raising of finance, guarantee fees for financing arrangements, arrangement fees and similar costs related to the borrowing of funds;



- **exceeding borrowing costs** - the amount by which the deductible borrowing costs of a taxpayer exceed taxable interest revenues and other economically equivalent taxable revenues that the taxpayer receives.

Thus, with effect from 1 January 2018, exceeding borrowing costs that exceed the **deductible threshold of Euro 200,000**, are deducted by limitation during the tax period in which they are incurred, up to the level of **10 %** of the calculation basis. Therefore, the taxpayer is entitled to deduce, during a tax period, exceeding borrowing costs up to the deductible threshold represented by the equivalent in Lei of the amount of Euro 200,000 calculated at the exchange rate communicated by the National Bank of Romania, valid in the last day of the tax quarter/year, as applicable.



The calculation base used for determining the exceeding borrowing costs, deductible when calculating the tax profit/loss, is the difference between the income and expenditure registered according to applicable accounting regulations during the reference term, minus non-taxable revenues, plus corporate tax expenses, exceeding borrowing costs as well as deductible amounts representing tax amortization.

If the calculation base is negative or zero, exceeding borrowing costs are non-deductible during the reference tax period and are carried forward, without time limit, in following tax years, under the same deductibility conditions.

Moreover, according to the provisions of the Romanian tax legislation, by way of exception from the above, if the taxpayer

is an independent entity, namely it is not part of any consolidated group for financial accounting purposes, and has no associated undertaking and no permanent establishment, it will entirely deduct the exceeding borrowing costs during the tax period in which they are incurred.

Exceeding borrowing costs resulting from loans used for the financing of a long-term public infrastructure project whose purpose is to provide, improve, operate and/or keep a large asset, considered to be of general public interest will be excluded from the scope, if project operators are also registered in the European Union and indebtedness costs, assets used for the project and revenues of such project operators are obtained from/are in the European Union. The exclusion shall take into account both revenues from

interests and other equivalent income from economic standpoint, as well as interest payments and other interest equivalent costs from economic standpoint, related to long-term public infrastructure projects.

Moreover, the new rules at article 40² from the Tax Code provide a transitional provision for the above rules, namely that they also apply to interests and net exchange losses carried forward according to the provisions of article 27 - Interest expense and exchange losses (abrogated at this moment), provisions that were in force until 31 December 2017 inclusively. In case of independent entities, interests and net currency exchange losses, carried forward according to the provisions of article 27 in force until 31 December 2017 inclusively, are entirely deductible. ►

Complex aspects in the application of new provisions

ENTITIES WHOSE TAX YEAR DIFFERS FROM THE CALENDAR YEAR

According to methodologic rules published on the Ministry of Finance website, in case of entities whose tax year differs from the calendar year, to determine the tax profit/loss of the tax year including both periods from 2017, and from 2018, the separate application of the two legal provisions will be considered, effective until 31 December 2017, respectively from 1 January 2018. For example, a company whose tax year starts on 1 April 2017 and ends on 31 March 2018 must consider the following:

a. to determine the deductible level of interest expenses and net exchange rate loss registered until 31 December 2017 inclusively, provisions of Article 27 from the Fiscal Code shall apply, effective until 31 December 2017 inclusively; thus, revenues and expenditure and other elements necessary for the determination of the indebtedness degree shall be considered, related to the period between the beginning of that tax year and 31 December 2017 (namely between 1 April 2017 - 31 December 2017);

b. to determine the deductible level of interest and other interest equivalent costs from economic standpoint, according to the provisions of article 40² from the Tax Code, effective as of 1 January 2018, revenues and expenditure and other elements of the period between 1 January 2018 and the end of that tax year shall be considered (in our case, the period between 1 January 2018 and 31 March 2018).

RECENT DISCUSSIONS WITHIN THE MINISTRY OF FINANCE

Half a year has scarcely passed since the introduction of the new tax provisions in the Fiscal Code, with draft rules published only on the website of the Ministry of Finance, according to which, based upon recent information, the change of current thresholds in intended (Euro 200,000 + 10% from EBITDA Tax) and the Ministry of Finance is looking for a formula to result into a non-deductible amount (as absolute amount) equivalent to the non-deductible amount calculated according to previous rules. Their preliminary estimate was that the limit should be increased to Euro 400,000 + 30% EBITDA Tax, but there are certain elements they did not consider.

APPLICATION OF RULES THROUGH INTERPRETATION

The definition of borrowing costs is quite comprehensive but raises proper qualification issues.

To exemplify: What does "certain foreign exchange gains and losses on borrowings and instruments connected with the raising of finance" include? Only exchange rate losses related to loan interests (as applicable until 2017, when rules on thin capitalization applied or such losses resulting from loans, namely the borrowed amount). The word „certain" in the text of the law does not help to the clarification but increases the uncertainty. Another uncertainty refers to the proper interpretation of the wording „arrangement fees and similar costs related to the borrowing of funds". Insurance premiums for loans are similar costs (thus included in calculating the limitation)? What about costs on professional services (lawyers, notaries, different financial or fiscal advisors) that support the client in obtaining loans?

WHAT DO WE DO WITH INTERESTS AND NET EXCHANGE RATE LOSSES AS RESULT OF A MERGER OR TOTAL DIVISION OPERATION?

Are they transferred? We will detail. By 31 December 2017, if the capital indebtedness degree was more than 3 or equity had negative value, interest expenses and net exchange rate losses of taxpayers that cease to exist as result of a merger or total division operation were transferred to newly incorporated taxpayers, respectively to those that took over the assets of the absorbed or divided company, as applicable, pro rata with the assets transferred to legal entity beneficiaries, according to the merger/division project. But, as of 1 January 2018, as the new rules are introduced, even if the legislator makes a transitory decision on this topic (presented above), the text of the law is incomplete, brings no observations as concerns interests and net exchange rate losses as result of a merger or total division operation carried out in 2018. How will we act?

Conclusion

Considering the above, we may conclude that the insertion of these new rules related to exceeding borrowing costs was not well-determined to begin with; however, as sensitive, as complex. However, the complex application, as presented above, brings uncertainty, incomplete texts of law or even possible new changes ... However, the provision is included in the Tax Code and is mandatory (with or without Application rules published in the Official Gazette of Romania, at the date of this article, they are only a draft). ■

Single Return for income tax and social security contributions

Abstract: Starting with 2018 forms used by natural persons to declare their revenue obtained in Romania and abroad are changed, by merging seven forms used up until now. Moreover, tax obligations calculated by competent authorities shall be calculated at self-taxation from now on. Even if the deadline for filing the single return is 15 March, in 2018, due to the fact that this is a transition year, the term is 15 July.

Key words: Single return, income tax, social contributions, self-taxation, bonification, filing deadline, income tax return, Virtual Private Space.

Cosmin **ALEXANDRESCU**,
Senior Associate PwC România - Tax Advisor

The single return for personal income tax and social security liabilities due by natural persons ("Single Return") was introduced by Order of the president of the National Fiscal Administration Agency ("NAFA") No. 888/2018 from 27 March 2018, and suffered minor amendments by Order of the president of NAFA no. 1155/2018 from 27 April 2018, namely the removal of form's number (212).

The single return replaces the following 7 forms used until the entry into force of the above-mentioned order:

1. Personal income tax return obtained in Romania (form 200);
2. Personal income tax return obtained abroad (form 201);
3. Estimated income /Income quota tax return (form 220);
4. Tax return on income from agricultural activities carried out on income quota (form 221);
5. Tax return on income to which social security is due and on framing revenues below the minimum threshold to establish the health insurance contribution (form 600);
6. Tax return for setting health insurance

on for personal income tax and ty liabilities due by natural persons



payment obligations due by natural persons that obtain no revenue or other categories of persons referred to at art. 180 from the Tax Code (form 604);

7. Application to stop payment obligations representing health insurance due by natural persons that obtain no revenue or other categories of persons provided at art. 180 from the Tax Code. (form 605);

Who has the obligation to file the single return?

- Natural persons resident in Romania, for the income obtained in 2017 from any source and/or estimated to be obtained in 2018;
- Non-resident natural persons for revenues obtained in Romania;
- Taxpayer to pension and health systems.

What type of income is declared through the single return?

Income obtained in Romania from:

- Independent activities;
- Intellectual Property Rights;
- Rental and leasing activities;
- Agricultural, fish breeding and forestry activities determined through the actual income system; ►

- Transfer of securities and any other operations with derivative instruments as well as from the transfer of financial gold;
- Revenue from gambling of natural persons when participating to remote gambling and poker festivals;
- Other sources.

Income obtained abroad from:

- Liberal professions;
- Manufacturing, trade, services activities;
- Intellectual Property Rights;
- Rental and leasing activities;
- Agricultural, fish breeding and/or forestry activities;
- Dividends;
- Interest;
- Prizes and gambling;
- Gains from the transfer of securities and any other operations with derivative instruments as well as from the transfer of financial gold;
- Other investment revenues;
- Pensions;
- Revenue from other sources;
- Salaries paid in Romania for the activity carried out abroad;
- Remuneration of the members of the board of directors/administrator/censors and other similar income;
- Transfer of real estate properties from personal assets.

The single return will not be filed by taxpayers that obtain the following types of revenue:

- net revenue determined based on income quota, with some exceptions;
- revenue from intellectual property rights, whose taxation is final;
- revenue from lease activities;
- revenue from salaries and similar revenue, the information in this respect being included in specific returns;
- revenue from investments, whose taxation is final;
- revenue from prizes and gambling, whose taxation is final;
- revenue from pensions;
- revenue from the transfer of real estate properties from personal assets;
- revenue from other sources in case of withholding tax sources.

What is the deadline for filing the single return?

- within 30 days from the beginning of the activity/obtaining the revenue during the tax year;

- within 30 days from the date of the temporary suspension/cessation of the activity or from framing within the categories excepted from the payment of the social security contribution;
- by 15 March, inclusively, of the year in which the revenue is obtained, to set the estimated annual tax and social security contribution;
- by 15 March, inclusively, of the year following the one in which the revenue is obtained, to finalize the annual income tax and establish the health insurance contribution for the previous year;
- by 15 March, inclusively, of the year following the one in which the revenue is obtained, if the activity is started in December of the previous year.

In case of revenues obtained in 2018 as well as to complete the tax obligations for the revenue obtained in 2017, the deadline for filing the single return is 15 July 2018.

In 2018 the single return is filed only by taxpayers who, up to the date of entry into force of the Emergency Ordinance 18/2018 („GEO 18/2018”), namely 23 March 2018, filed the annual income tax returns 200/201 for revenues obtained in 2017 in Romania or abroad.

Taxpayers who filed the following tax returns in 2018 must file the single return by 15 July 2018:

- form 220 - „estimated income /Income quota tax return”;
- form 221 - „tax return on income from agricultural activities carried out on income quota”;
- form 600 - „tax return on income to which social security is due and on framing revenues below the minimum threshold to establish the health insurance contribution”.

Taxpayers who, by 23 March 2018, filed the form 604 - „tax return for establishing payment obligations due as health insurance contribution due by natural persons that do not obtain any revenue or other categories of persons referred to at Article 180 from Law no. 227/2015, with subsequent amendments and supplementing” and who continue to keep this option to be insured in the health insurance system are not obliged to file the single return. Taxpayers that do not keep this option shall file the single return.

How/where do we file the single return?

As a general rule, the single return is filed by electronic remote transmission means. As an exception, in 2018 the single return may also be filed on hardcopy.

In case of remote electronic transmission, the single return may be filed:

- through the Private Virtual Space, portal made available by NAFA to natural person taxpayers - the previous registration is needed;
- through the e-guvernare.ro portal - a digital certificate being necessary.

The filing on hardcopy is done at the competent fiscal body having jurisdiction at the fiscal domicile of the taxpayer and may be done by the taxpayer or by a person authorised by him/her.

How are tax obligations calculated?

Taxpayers determine their tax obligations for revenues obtained starting with 2018 by self-taxation, by applying the tax rates / social contributions to the calculation base provided by the Tax Code.

The payment deadline of the income tax, social security and health insurance contributions for the revenue obtained as of 2018 is 15 March, inclusively, of the year following the one in which the revenue is obtained.

If the estimated income tax and social contributions are paid in advance, a discount is given, whose level and early payment deadline are set through the annual law of the state budget.

In case of 2018 the following discount is offered:

- 5% of the tax obligations for 2018 entirely paid by 15 March 2018 inclusively if the single return is filed by electronic remote transmission means by 15 July 2018;
- 5% of the tax obligations for 2018 entirely paid in advance by 15 December 2018 inclusively.

Revenues obtained in 2017 not declared by 23 March 2018 are declared in the single return by 15 July 2018. The annual tax and social contributions due are determined by the competent fiscal body, according to the rules in force, for the period in which revenues were obtained, through the issue of notices of assessment. ■



