

CONSULTANT FISCAL

anul XI-nr. 60 • iulie-septembrie 2018 • preț: 12.5 lei • Revistă editată de CCF



LEGISLAȚIE

Acordarea indemnizației de neconcurență: protecția know-how-ului companiei la cost fiscal redus

FOCUS

Riscuri și abordări privind prețurile de transfer

LEGISLAȚIE

Inspekția fiscală. De la teorie la practică

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 SOBOLEVSKI-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

Comunicat de presă al CFE Tax Advisers Europe

Noul Consiliu de Administrație al CFE numit de Adunarea Generală de la Londra

Confederația Fiscală Europeană (CFE), asociația europeană umbrelă a instituțiilor fiscale și a camerelor care reprezintă consilierii fiscali, a ales un nou Consiliu de Administrație (2019-2020) la Adunarea Generală din 28 septembrie 2018. Noul Consiliu de Administrație își va prelua atribuțiile la 1 ianuarie 2019.

Adunarea Generală, organul de conducere al Confederației Fiscale Europene (CFE), l-a reales în unanimitate pe **Piergiorgio Valente** în calitate de **Președinte** (Director General, Valente Associati GEB Partners și Crowe Valente, profesor la Universitatea Campus Link, Roma, Italia). **Martin Phelan** a fost ales **Secretar General** (Șef al Instituțiilor partenere al Organizației Consultanților Fiscali William Fry, Irlanda), în locul lui Andrew Clarke, care va rămâne delegat la CFE de la Institutul fiscal din Irlanda (ITI).

Adunarea Generală a numit doi noi **Vicepreședinți: Gary Ashford**, Partener Harbottle & Lewis, membru al Institutului pentru consultanți fiscali certificați, Marea Britanie și **Anna Misiak**, Șeful departamentului de practici fiscale și consultanță fiscală, Membru al consiliului de administrație al Camerei consultanților fiscali din Polonia. **Petra Pospíšilová** a fost realesă în calitate de **Vicepreședinte**, iar **Bruno Gouthière**, Partener CMS Francis Lefebvre și membru al Institut des Avocats Conseils Fiscaux, Franța, a fost ales **Membru al Consiliului de Administrație**.

Adunarea Generală a reales-o în funcție pe **Stella Raventós-Calvo** în calitate de **Președinte al Comisiei Fiscale** (partener, vicepreședinte al Asociației spaniole a consultanților fiscali, AEDAF, Spania) și pe **Wim Gohres** în calitate de **Președinte al Comisiei pentru afaceri profesionale** (Partener PricewaterhouseCoopers, NOB – Asociația olandeză a consultanților fiscali, Țările de Jos). **Ian Hayes**, membru al Consiliului Institutului pentru

consultanți fiscali certificați (CIOT, Regatul Unit), a fost numit **Președinte** al nou-înființatei **Comisii pentru tehnologia fiscală**.

Comentând, Președintele CFE, Piergiorgio Valente, a declarat:

„Suntem încântați de alegerea noului Consiliu de Administrație. Prioritățile politice ale noului Consiliu rămân strâns legate de viziunea noastră de a atrage atenția statelor membre ale UE asupra drepturilor contribuabililor și de a promova drepturile consultanților fiscali în cadrul organizațiilor membre.

Cu toate acestea, nu trebuie să pierdem din vedere imaginea mai largă: economia de azi reprezintă oportunități și provocări multilaterale, aduse de inovare ca element esențial al unei creșteri durabile. Digitalizarea trebuie utilizată într-o manieră care să servească oamenilor: prin facilitarea relațiilor dintre contribuabili și administrația fiscală, îmbunătățirea respectării politicii de impozitare și reducerea poverii legate de conformitate. În mod similar, digitalizarea introduce noi moduri de producere a veniturilor: platformele multilaterale online dau naștere unor soluții inovatoare în lanțul valoric care necesită o perspectivă nouă. În lipsa reglementării, digitalizarea implică și riscuri, ca orice altă revoluție din istorie. Suntem conștienți de riscuri și trebuie să le gestionăm în consecință. Oportunitățile trebuie totuși utilizate în beneficiul celor mulți, nu al celor puțini.

Noi, cei de la Confederația Fiscală Europeană CFE suntem pregătiți să abordăm provocările cu care se confruntă economiile noastre și profesia fiscală. CFE va profita din plin de noile oportunități, în beneficiul membrilor noștri, care lucrează în strânsă cooperare cu prietenii și partenerii noștri din instituțiile Uniunii Europene, OECD și, la nivel global, în cadrul platformei globale pentru consultanți fiscali sponsorizată de CFE (Global Tax Advisers Platform) (GTAP).”

Confederația Fiscală Europeană CFE (Confédération Fiscale européenne) este o asociație umbrelă cu sediul la Bruxelles, reprezentând consultanții fiscali europeni. Fondată în 1959, ea reunește 30 de organizații naționale din 24 de țări europene, reprezentând peste 200.000 de consilieri fiscali. Adunarea Generală este organul de conducere al Confederației Fiscale Europene CFE, în cadrul căreia fiecare stat membru este în măsură să fie reprezentat de până la șase delegați, iar țările observatoare de până la doi delegați. Responsabilitățile principale ale Adunării Generale sunt de a decide cu privire la acceptarea membrilor și observatorilor, de a aproba amendamentele la statutele de conducere, de a numi Consiliul de Administrație, de a adopta raportul de activitate al Consiliului de Administrație și de a aproba conturile și bugetul pentru CFE.

Consiliul de Administrație este responsabil de activitatea zilnică a Confederației Fiscale Europene CFE. Consiliul de administrație monitorizează evoluția legislației fiscale și a profesiei în Europa și gestionează fluxurile de lucru ale CFE generate de aceste aspecte. Lucrările sunt gestionate prin intermediul a trei comisii, Comisia fiscală, Comisia pentru afaceri profesionale și Comisia pentru tehnologia fiscală, care sunt prezidate de un membru al Consiliului. Delegați din fiecare dintre cele două comisii formează, de asemenea, diferite grupuri de lucru și subcomisii axate pe chestiuni specifice sau temporale care necesită o contribuție specializată.

GTAP a fost creat de CFE, AOTCA și WAUTI, care reprezintă în mod colectiv peste 600.000 de consilieri fiscali în Europa, Asia și Africa. GTAP este o platformă internațională care încearcă să reunească organizațiile naționale și internaționale ale profesioniștilor fiscali din întreaga lume. Principiul fundamental al GTAP este că interesele contribuabililor și ale consilierilor fiscali sunt mai bine urmărite și servite într-un cadru echitabil și eficient de impozitare globală. ■

SUMAR:

LEGISLAȚIE

5-8 Criterii pentru determinarea beneficiarului efectiv al dividendelor/ dobânzilor și ale abuzului. Aspecte practice privind aplicarea Directivelor Europene pentru plata dividendelor și a dobânzilor 5-17

5-8 Criterii pentru determinarea beneficiarului efectiv al dividendelor/ dobânzilor și ale abuzului. Aspecte practice privind aplicarea Directivelor Europene pentru plata dividendelor și a dobânzilor
(Criteria for determining the beneficial owner of dividends / interest and of abuse. Practical aspects regarding the application of european directives for payment of dividends and interests)
Ionuț Măstăcăneanu, Director - KPMG România
Diana Drăgulin, Associate Manager - KPMG România
Elena Căpățînă, Senior Assistant - KPMG România

8-10 Acordarea indemnizației de neconcurență: protecția know-how-lui companiei la cost fiscal redus
(Granting the non-competition indemnity: protecting the company's know-how at a low tax cost)
Daniel Jinga, Manager - People Services, KPMG Tax
Cristina Bădan, Consultant - People Services, KPMG Tax

11-15 Evaluarea riscurilor și incertitudinilor în contabilitate. Studii de caz privind provizioanele pentru dezafectarea imobilizărilor corporale
(Assessing risks and uncertainties in accounting. Case studies regarding the provisions for the decommissioning of tangible assets)
Dr. Alexandrina Teodora Borfoaia (PhD)
Irina Diana Iordache, Drd. Universitatea „1 Decembrie 1918” - Alba Iulia
(PhDs “1 Decembrie 1918” University - Alba Iulia)

16-17 Inspekția fiscală. de la teorie la practică
(Tax inspection. From theory to practice)
Andra Cașu, Partener Asociat - Asistentă Fiscală, EY Romania
(Associate Partner - Fiscal Assistance, EY Romania)

FOCUS 18-29

18-20 Provocări în aria prețurilor de transfer: Raportul pentru fiecare țară în parte (CbC Report)
(Transfer Pricing Challenges: Country-by-country Report (CbC Report))
Cristina Săulescu, Manager Prețuri de Transfer - Baker Tilly Europa de Sud-Est
(Transfer Pricing Manager)

20-22 Riscuri și abordări privind prețurile de transfer
(Risks and approaches regarding transfer pricing)
Nilanjan Nag, Manager Prețuri de Transfer - PKF Finconta
(Transfer Pricing Manager)

22-25 Bugetul UE pentru 2019
(The EU budget for 2019)
Prof. univ. dr. Andrei Dobrescu (PhD)

26-29 Regimul fiscal aplicabil sumelor plătite foștilor salariați sau administratori cu titlu de despăgubiri
(The tax regime applicable to the amounts paid to former employees or administrators by way of damages)
Ramona Jurubiță, KPMG România
Romana Schuster, KPMG România

INTERNAȚIONAL 30

ENGLISH SECTION 31-34

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
imaginele publicate aparțin revistei
sau surselor acreditate

ISSN 1844 - 3591

Criterii pentru determinarea beneficiarului efectiv al dividendelor/ dobânzilor și ale abuzului

ASPECTE PRACTICE PRIVIND APLICAREA DIRECTIVELOR EUROPENE PENTRU PLATA DIVIDENDELOR ȘI A DOBÂNZILOR

Abstract: Avocatul General a emis șase opinii prin care se punctează criteriile care trebuie să fie avute în vedere pentru determinarea calității de beneficiar efectiv al entității care primește dividende sau dobânzi de la filialele sale, în scopul aplicării prevederilor Directivelor Europene. De asemenea, sunt aduse clarificări privind determinarea situațiilor în care contribuabilii abuzează de prevederile favorabile ale Directivelor cu scopul eludării taxelor și impozitelor. Structurile analizate sunt similare cu cele din care fac parte și contribuabili din România, iar aceștia se pot preleva acum de argumentele Avocatului General în discuțiile cu autoritățile fiscale românești.

Cuvinte cheie: beneficiar efectiv, companii multinaționale, dobânzi, redevențe, dividende, impozit cu reținere la sursă, dublă impunere, Parent-Subsidiary Directive, Interest and Royalties Directive, abuz, structuri abuzive.

Ionuț **MĂSTĂCĂNEANU**, Director - KPMG România
Diana **DRĂGULIN**, Associate Manager - KPMG România
Elena **CĂPĂȚÎNĂ**, Senior Assistant - KPMG România

Recent, Avocatul General („AG”) Juliane Kokott al Curții Europene de Justiție („ECJ”) a emis șase opinii care aduc clarificări esențiale pentru interpretarea conceptelor de „beneficiar efectiv” și „abuz” în ceea ce privește impozitul cu reținere la sursă, în contextul aplicării prevederilor Directivei 2011/96/UE privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre („Parent-Subsidiary Directive”, „PSD”), precum și a Directivei 2003/49/EC a Consiliului din 3 iunie 2003 privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite („Interest and Royalties Directive”, „IRD”).

Concluzia AG a fost că, în principiu, entitatea care primește veniturile ar trebui să fie considerată beneficiarul efectiv al acestora și este în sarcina autorităților naționale să determine dacă o anumită structură este abuzivă și a fost creată cu scopul eludării taxelor și

impozitelor, însă trebuie analizată situația de fapt a fiecărui caz în parte. Structura grupurilor care fac subiectul analizei în cele șase cazuri poate fi similară cu cea a grupurilor multinaționale care au filiale în România. În toate cazurile analizate (C-116/16 și C-117/16 privind plățile de dividende, respectiv C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-229/16 pentru plățile de dobânzi), societăți rezidente în Danemarca au efectuat plăți de dobânzi/ dividende către societăți-mamă rezidente în alte state membre ale Uniunii Europene („UE”). Societățile-mamă, prin intermediul cărora acționarii finali ai grupului dețineau filialele, aveau rezidența fiscală în state europene în care nu se percepe impozit cu reținere la sursă pentru plăți de dividende/ dobânzi către societăți din state terțe. Autoritățile fiscale daneze susțin că structurile sunt artificiale, iar societățile-mamă nu au calitatea de beneficiar efectiv al veniturilor (i.e. dividende sau dobânzi) pentru că au transferat către investitori veniturile primite de la filiale și, prin urmare, prevederile favorabile ale PSD și IRD nu pot fi aplicate.

AG a analizat situațiile de fapt din cele șase cazuri și a enunțat care sunt criteriile de care trebuie să se țină cont atunci când se analizează calitatea de beneficiar efectiv, dar și cum se poate determina dacă o structură este abuzivă și a fost implementată cu scopul de a eluda legislația fiscală. În cele ce urmează vom prezenta argumentele enumerate de AG pentru determinarea beneficiarului efectiv al venitului în scopul aplicării PSD și IRD, respectiv criteriile care trebuie să fie avute în vedere în stabilirea realității tranzacției și a validității structurii unui grup de companii.

A. Beneficiarul efectiv în cazul dividendelor
Cazurile C-116/16 și C-117/16 înaintate spre deliberare Curții Europene de Justiție supun spre analiză condițiile în care pot fi aplicate prevederile favorabile ale PSD în ceea ce privește impozitul cu reținere la sursă în cazul distribuirii dividendelor de la filiale rezidente în Danemarca societăților-mamă rezidente în alte state membre ale Uniunii Europene. ►

În primul rând, AG subliniază faptul că prevederile favorabile ale PSD privind scutirea de impozit la sursă a dividendelor plătite de o filială către societatea-mamă din alt stat membru UE au fost introduse pentru a asigura un tratament fiscal uniform tuturor tranzacțiilor naționale și transfrontaliere ce au loc între societăți afiliate rezidente în Uniunea Europeană. Scopul este eliminarea impozitării multiple a aceluiași venit într-un lanț de companii multinaționale, care au o structură complexă a grupului și filiale în mai multe state membre UE. Mai exact, dacă s-ar distribui succesiv dividende de la ultima societatea din structura grupului către alte societăți din lanț și s-ar reține impozit la sursă la efectuarea fiecărei plăți, venitul s-ar diminua semnificativ odată cu trecerea prin fiecare verigă.

Prin urmare, statele membre UE **nu pot adopta măsuri unilaterale pentru impozitarea la sursă a dividendelor unei filiale plătite către societatea-mamă** (bineînțeles, în măsura în care sunt îndeplinite condițiile PSD pentru aplicarea scutirii). Mai mult, dreptul de a primi dividende este strâns legat de **calitatea de acționar al unei companii**, drept de care acționarul se bucură în nume propriu și pentru beneficiul propriu și nu ar avea sens să afirmi că un acționar acționează în numele unei alte persoane. Faptul că o societate primește dividende și, la rândul său, distribuie mai departe dividende din veniturile sale, nu înseamnă, privit în izolare, că respectiva structură este abuzivă sau că societatea a fost obligată să transfere veniturile sale în întregime. În final, scopul unei companii este să obțină profit și să distribuie dividende.

În plus, în opinia AG, conceptul de „*beneficiar efectiv*” are sens numai în cazul plăților de altă natură decât dividendele (e.g. dobânzi sau redevențe), care reprezintă cheltuieli pentru entitatea care efectuează plata, diminuând astfel baza fiscală a plătitorului, rezultând într-un beneficiu fiscal pentru plătitor. În ceea ce privește plățile de dividende, acestea se realizează din profitul net al unei companii și, deci, plata lor nu diminuează baza fiscală a filialei, impozitele aplicabile nefiind eludate și profiturile filialei nefiind „transferate” în alte state. Prin urmare, **nu este necesară analiza beneficiarului efectiv în cazul dividendelor**, societatea-mamă fiind în toate cazurile beneficiarul efectiv al profiturilor distribuite de filiala sa. Situația ar sta, însă, diferit dacă întreaga structură ar fi abuzivă (subiect abordat în secțiunea C a articolului nostru).

B. Beneficiarul efectiv în cazul dobânzilor

Cele patru cazuri pentru care a fost solicitată intervenția Curții Europene de Justiție (i.e. C-115/16, C-118/16, C-119/16 și C-229/16) analizează condițiile în care pot fi aplicate prevederile mai favorabile ale IRD de scutire de la plata impozitului cu reținere la sursă a filialelor din Danemarca în cazul plăților de dobândă acordate de filiale societăților-mamă rezidente în alte state membre UE.

Similar cu prevederile PSD, AG subliniază pentru început că scopul principal al IRD este acela de a asigura un tratament fiscal uniform tuturor tranzacțiilor naționale și transfrontaliere ce au loc între societăți afiliate rezidente în Uniunea Europeană. Acest lucru poate fi realizat prin evitarea unei duble impozitări a plăților transfrontaliere de dobândă și, mai exact, prin oferirea dreptului de a impozita plățile de dobânzi doar beneficiarului efectiv al veniturilor în detrimentul statului în care sunt obținute veniturile. În acest sens, AG analizează conceptul de beneficiar efectiv al venitului pe baza definiției din legislația națională daneză și a celei cuprinsă în cadrul IRD pentru a determina dacă societățile-mamă din alte state membre UE (e.g. Luxemburg și Suedia) sunt îndreptățite să aplice scutirea de impozit prevăzută de IRD. Astfel, conform prevederilor naționale, creditorul este considerat a fi persoana care este îndreptățită să ceară plata dobânzii în nume propriu. În plus, IRD confirmă acest lucru prin definiția care spune că beneficiarul efectiv este persoana care are dreptul în conformitate cu legea civilă să primească dobânda în **nume propriu și pentru beneficiul propriu**.

Este limpede că dobânzile plătite de filiale către societățile-mamă sunt colectate de acestea din urmă în nume propriu, însă, se ridică întrebarea dacă aceste societăți cer plata dobânzilor pentru beneficiul propriu sau dacă acționează în numele unei terțe persoane, aceasta din urmă fiind și entitatea care își asumă toate riscurile (inclusiv riscul de neîncasare a creanțelor generate de împrumut).

Astfel, AG este de părere că, în cazul și numai în cazul în care societățile de tip holding nu acționează în beneficiu propriu, ci în numele unei terțe persoane ca urmare a unei relații de trust, **acea terță persoană are calitatea de beneficiar efectiv și scutirea prevăzută de IRD nu va putea fi aplicată de societățile-mamă**.



Pe de altă parte, AG subliniază că simpla existență a unui contract de refinanțare încheiat de societățile-mamă cu investitorii finali în condiții similare celor în care a fost acordat împrumutul către filiale, nu este un argument suficient pentru a presupune că o astfel de relație de trust există. Alte aspecte, precum **rate de dobândă identice** percepute în cadrul împrumuturilor în cascadă, **absența oricăror costuri** la nivelul societăților de tip holding și absența riscurilor la nivelul societății intermediare ar putea indica contrariul, și anume, existența unui „**trust ascuns**”. În această situație, **beneficiarul efectiv al veniturilor ar fi entitatea care suportă riscurile asociate împrumutului** și coordonează activitățile societății-mamă. Totuși, rămâne în răspunderea autorităților naționale să stabilească dacă există argumente economice care să susțină existența unui „trust ascuns”.

C. Criterii pentru determinarea abuzului

Structurile create de investitorii străini în cele șase cazuri ridică o altă întrebare și anume dacă, din punct de vedere al legislației UE, aceste aranjamente, care evită impozitarea la sursă în Danemarca, constituie sau nu

un abuz. AG subliniază din nou că este de datoria autorităților naționale competente să demonstreze că, într-adevăr, există un abuz. În același timp, contribuabilii din Danemarca trebuie să demonstreze că au avut argumente non-fiscale importante pentru alegerea structurilor respective. În primul rând, este important de menționat faptul că, atunci când se analizează structurile companiilor multinaționale, pentru a determina dacă sunt sau nu abuzive și dacă au sau nu drept scop eludarea impozitelor prin aplicarea prevederilor PSD și IRD, trebuie să se țină cont de prevederile și definițiile din alte directive europene care explică situațiile abuzive. În principiu, absența unui motiv comercial real pentru desfășurarea tranzacțiilor este un exemplu tipic de abuz al prevederilor fiscale favorabile. De asemenea, se poate considera că un contribuabil a abuzat de prevederile favorabile ale legislației fiscale dacă se poate stabili că scopul principal sau unul dintre scopurile principale ale unui demers sau ale unei serii de demersuri (e.g. tranzacții, structuri) a fost acela de a obține un avantaj fiscal. Prin urmare, pentru a determina dacă anumite structuri sunt abuzive, ar trebui analizate motivele comerciale care au stat la baza implementării

acesteia, precum și substanța activităților economice pentru fiecare verigă a grupului. O structură poate fi considerată abuzivă dacă **activitățile entităților din grup nu au substanță economică**. Dacă acele companii interpuse dispun de resurse umane și tehnice pentru a-și desfășura activitatea, ca de exemplu să aibă proprii angajați, să dispună de un sediu propriu, să poată fi contactate la numărul de telefon și adresa sediului, dar și dacă obțin venituri și înregistrează cheltuieli operaționale, atunci activitatea lor are substanță economică.

De asemenea, AG menționează faptul că societățile de tip holding au drept obiect de activitate deținerea companiilor din grup, ceea ce reprezintă o activitate economică validă. Faptul că o companie este de tip holding și, în plus, a fost constituită într-un stat cu legislație fiscală favorabilă, nu constituie în sine un abuz. Este important de menționat că orice contribuabil are libertatea de a-și alege structura organizațională și tipul de tranzacții care să se plieze cel mai bine activității economice desfășurate, acesta neputând fi obligat să aleagă o variantă care implică plățile unor obligații fiscale mai mari. Dimpotrivă, acesta poate alege să își

structureze afacerea astfel încât să îi fie diminuate obligațiile fiscale datorate. În final, separat de analiza criteriilor privind substanța economică a unei structuri, abuzul există într-adevăr numai în situația în care a fost eludată legislația fiscală. Mai exact, dacă implementarea unei anumite structuri a dus la evitarea plății unor impozite și, în lipsa demersurilor respective, un stat ar fi avut dreptul să încaseze impozite, structura este cu adevărat abuzivă. După cum menționam anterior, cade în sarcina autorităților fiscale să demonstreze că întreaga structură a grupului este abuzivă, iar contribuabilul trebuie să asiste autoritățile în acest demers prin furnizarea documentelor relevante. În plus, se poate considera că există un abuz dacă beneficiarii finali ai grupului își au rezidența în state care sunt cunoscute pentru lipsa de colaborare cu alte autorități fiscale și nu se poate verifica dacă veniturile pe care aceștia le primesc au fost impozitate sau nu. Scopul beneficiilor acordate de PSD și IRD este să asigure impozitarea veniturilor o singură dată într-un lanț de companii multinaționale, și nu dubla neimpozitare a acestora (prin scutirea de impozitul reținut în statul sursă și scutirea venitului în statul de rezidență). ►

D. Implicații pentru contribuabilii din România

Argumentele aduse de AG în stabilirea beneficiarului efectiv în cazul plăților de dobânzi sunt foarte utile pentru analiza anumitor tipuri de finanțare pe care le regăsim în practică. Două exemple în acest sens ar fi aranjamentele de tip cash-pooling sau aranjamentele în care societatea-mamă ia un împrumut de la un terț și împrumută, mai departe, filialele sale. În cele ce urmează am realizat o scurtă analiză a beneficiarului efectiv al dobânzilor în aceste situații.

Aranjamente de tip cash-pooling

Aranjamentele de tip cash-pooling sunt utilizate de grupurile de companii multinaționale pentru gestionarea eficientă a fondurilor din cadrul grupului. Aranjamentul funcționează, la prima vedere, destul de simplu. O companie din grup, de obicei societatea-mamă sau o societate-soră, gestionează lichiditățile entităților afiliate, iar acestea fie își transferă surplusul pentru a fi utilizat de către alte entități din grup (și primesc o dobândă în schimb), fie utilizează o parte din surplusul altor entități pentru a-și acoperi nevoile de lichiditate (situație în care plătesc o dobândă). Se ridică întrebarea cine este considerat beneficiar efectiv al dobânzii în acest caz.

Deși la prima vedere aranjamentul pentru gestionarea lichidităților la nivelul unui grup pare simplu, în practică nu se poate stabili cu ușurință o legătură directă între entitățile care folosesc lichidități și entitățile care își pun la dispoziție lichiditățile, deoarece toate fondurile sunt gestionate cu ajutorul unui cont umbrelă în care intră și din care ies fondurile. Totuși, analizând structura, se ridică întrebarea dacă entitatea care se ocupă de gestionarea fondurilor acționează ca un intermediar și dacă, deși acționează în nume propriu, **acționează sau nu în beneficiul propriu**. Fondurile pe care le pune la dispoziția entităților cu nevoie de cash nu sunt proprii, iar dobânda aferentă nu o încasează pentru beneficiul său propriu, ci o transmite mai departe către entitățile care au contribuit cu fonduri. În practică, structurile de cash-pooling sunt foarte variate și este necesară o analiză a fiecărui caz în parte pentru a determina situația de fapt, ținând cont de toate criteriile prezentate anterior privind determinarea beneficiarului efectiv sau a structurilor abuzive.

Un caz particular ar fi acela în care în structura de cash-pooling ar participa companii surori, care pot beneficia de prevederile favorabile ale IRD privind impozitul cu reținere la sursă. În această situație, pe lângă

îndeplinirea condițiilor formale prevăzute de IRD, este important să poată fi susținut că aplicarea scutirii ar fi în spiritul legii și nu ar fi abuzivă.

Împrumut contractat de societatea-mamă și acordat, ulterior, filialelor

Deseori, în practică, întâlnim situații în care societățile-mamă împrumută o sumă de bani de la o entitate terță și, ulterior, utilizează fondurile împrumutate pentru a finanța activitățile filialelor sale. În această situație, se ridică întrebarea dacă societatea-mamă poate fi considerată beneficiarul efectiv al dobânzilor plătite de filialele sale și dacă se poate aplica scutirea de impozitul cu reținere la sursă prevăzută de IRD. Ținând cont de criteriile prezentate de AG, ar rezulta că societatea-mamă și filialele sale **au dreptul de a aplica scutirea de la impozitarea la sursă** prevăzută de IRD, dacă societatea-mamă **acționează în nume propriu și în contul propriu** atunci când acordă împrumutul filialelor sale. Faptul că societatea-mamă trebuie să se finanțeze pentru a acorda, la rândul său, împrumuturi filialelor sale nu reprezintă în mod automat un abuz. Mai mult, este important să se analizeze în această situație specifică, dacă fiecare verigă din structura grupului are o **activitate economică susținută de anumiți indicatori** (venituri și cheltuieli operaționale, angajați, un sediu efectiv pentru desfășurarea activității), precum și care sunt entitățile care își asumă riscul de neîncasare conform clauzelor contractuale. În plus, în practică societățile ar trebui să aducă argumente solide pentru a demonstra că scopul principal pentru care a fost implementată această structură de finanțare nu a fost eludarea taxelor și impozitelor.

Concluzie

Opiniile AG în cele șase cazuri aduc argumente și criterii mult-așteptate pentru interpretarea conceptului de beneficiar efectiv și pentru determinarea abuzului. Interesant în argumentația AG este faptul că, în opinia sa, prevederile PSD și IRD nu pot fi interpretate în lumina Comentariilor Convenției Model OECD privind plățile de dobânzi. AG spune că respectivele Comentarii nu pot avea un impact direct în interpretarea unei directive europene, întrucât acestea reflectă doar o opinie a persoanelor care au participat la elaborarea Convenției Model OECD și nu părerea oficială a unui parlament cu putere legislativă. Rămâne de văzut dacă opinia ECJ în cele șase cazuri prezentate va coincide cu opinia prezentată de AG, însă, este de necontestat utilitatea în practică a argumentațiilor. ■

Acordarea indemnizației de neconcurență: protecția know-how-ului companiei la cost fiscal redus

Abstract: Angajatorii depun eforturi majore atât pentru atragerea talentelor, cât și pentru păstrarea specialiștilor în cadrul companiilor. Prin prisma volatilității pieței muncii, angajatorii sunt nevoiți să ia în considerare și momentul migrației angajaților în cadrul altor companii. În articolul de față vom discuta despre una din soluțiile identificate în practică pentru protejarea know-how-ului companiei. Este vorba despre includerea în contractele de muncă a unei clauze de neconcurență, care, pe lângă factorul de protecție pe care îl asigură angajatorului, poate beneficia și de un cost fiscal redus atât la nivelul angajatului, cât și la nivelul angajatorului. În cele ce urmează, vom prezenta cadrul legal, fiscal cât și diferite aspecte întâlnite în practică.

Cuvinte cheie: indemnizație, neconcurență, know-how, angajați, tratament fiscal.

Daniel JINGA,
Manager - People Services, KPMG Tax
Cristina BĂDAN,
Consultant - People Services, KPMG Tax

În contextul actual în care piața forței de muncă se confruntă cu un deficit de specialiști în multe domenii, angajatorii sunt nevoiți să găsească soluții pentru păstrarea angajaților cheie în companie. Dacă în trecut existau foarte multe situații în care, specialiști din străinătate erau detașați în cadrul companiilor din România, observăm în ultima perioadă că multe companii din România au ajuns la o maturitate care le permite să angajeze direct acești specialiști veniți din afara României. Deși această alternativă nu este una din cele mai ușoare pentru angajatori, mai ales pentru cetățenii din afara Uniunii Europene/ Spațiului Economic European/ Elveția, prin prisma faptului că procesul de imigrare este destul de complex și de lungă durată, această alternativă este luată în considerare din ce în ce mai mult de angajatorii din România. În plus, această nevoie de forță de muncă din străinătate este resimțită și de autoritățile române, dat fiind faptul că Guvernul a su-



plimentat contingentul de lucrători străini nou admiși pe piața forței de muncă din România la începutul lunii august 2018. Ținând cont de competitivitatea de pe piața muncii, de multe ori nu nivelul salarial face diferența, ci pachetul complet de beneficii. Astfel, angajatorii încearcă să ofere angajaților un pachet salarial cât mai atractiv, precum și alte beneficii materiale sau în natură (cum ar fi bonuri de masă, bonusuri anuale, reduceri la săli de fitness, masaj la birou etc.) și alte indemnizații specifice activității. Așa-

dar, companiile investesc din ce în ce mai mult în procesul de recrutare, de atragere a specialiștilor și de dezvoltare a lor. Ce se întâmplă însă atunci când un angajat cu experiență decide să plece și mai ales ce se întâmplă atunci când cunoștințele acestuia coincid cu know-how-ul companiei? Cum se poate asigura o companie că informațiile dobândite de angajații cheie pe perioada contractului nu vor fi transferate unor companii concurente sau unor companii nou-înființate chiar de angajații care au părăsit compania?

Una dintre soluțiile identificate în practică se referă la introducerea în contractele individuale de muncă a unei clauze de neconcurență.

Cadrul legal

Clauza de neconcurență reprezintă una dintre clauzele specifice, dar neesențiale, ce pot fi negociate între părți și incluse în contractul individual de muncă. Conform articolului 21 din Codul Muncii¹, prin clauza de neconcurență inclusă în ►

contractul individual de muncă, salariatului i se interzice la data încetării contractului, să presteze anumite activități ce se pot afla în concurență cu angajatorul său.

Pentru a-și produce efecte și a nu fi considerată nulă, **clauza de neconcurență trebuie să îndeplinească anumite condiții**, printre care:

- Să fie prevăzute în mod expres activitățile interzise salariatului;
- Să se menționeze cuantumul indemnizației lunare de neconcurență;
- Să se precizeze perioada pentru care își produce efecte clauza de neconcurență (de notat că această perioadă **nu poate să depășească 2 ani** de zile de la data încetării contractului individual de muncă);
- Să fie menționați terții în favoarea cărora se interzice prestarea activității;
- Să se precizeze aria geografică în care salariatul poate fi în competiție reală cu angajatorul.

Este important de menționat că introducerea unei clauze de neconcurență nu produce efecte pe perioada derulării contractului individual de muncă, întrucât salariatul are obligația de fidelitate față de angajator în executarea atribuțiilor de serviciu. Ca și cuantumul indemnizației, Codul Muncii prevede că indemnizația se calculează în funcție de veniturile salariale ale angajatului și nu poate fi mai mică decât 50% din media veniturilor salariale brute din ultimele 6 luni anterioare datei de încetare a contractului individual de muncă, dar și că **indemnizația de neconcurență nu este de natură salarială**.

Din punct de vedere fiscal, Codul Fiscal² include indemnizația de neconcurență în categoria **veniturilor asimilate salariilor**, subiect al impozitului pe venit în cuantumul de 10%. Ce este diferit în cazul indemnizației de concurență este faptul că din punct de vedere al contribuțiilor sociale, indemnizația de neconcurență este supusă numai **contribuției de asigurări sociale de sănătate**, în cuantumul de 10%. Mai mult, asupra indemnizației de neconcurență, **nu se datorează nici contribuția asiguratorie de muncă** în cuantumul de 2.25%. În ceea ce privește obligațiile declarative, declararea și plata obligațiilor fiscale ce derivă din plata lunară a indemnizației de neconcurență revine fostului angajator, care

are obligația să depună lunar formularul 112 (declarația privind obligațiile de plată a contribuțiilor sociale, a impozitului pe venit și evidența nominală a persoanelor asigurate) și să transfere la Bugetul de Stat impozitul și contribuția de asigurări sociale de sănătate.

Analiza comparativă

Având în vedere prevederile de mai sus, se poate observa că indemnizația de neconcurență are un tratament fiscal mai favorabil, atât pentru angajat cât și pentru angajator, decât un bonus referitor la activitatea desfășurată în cadrul companiei plătit la terminarea contractului de muncă. Astfel, la plata unei indemnizații de neconcurență, venitul net primit de angajat este mai mare decât cel în cazul unui bonus de aceeași valoare brută și totodată, costul angajatorului este mai mic decât în situația plății unui bonus. În **Tabelul 1**, vom evidenția într-un exemplu practic obligațiile fiscale ce derivă din plata indemnizației de neconcurență versus plata unui bonus plătit la încheierea contractului individual de muncă, precum și venitul net încasat de angajat și costul angajatorului în aceste situații.

Ce se întâmplă în cazul angajaților care părăsesc România pe perioada în care primesc indemnizația de neconcurență?

Deși Codul Fiscal nu include prevederi specifice în această situație, comentariile Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) ale convenției model³ de evitare a dublei impunerii, vin cu câteva precizări asupra indemnizației de neconcurență. Conform acestor comentarii, este evident faptul că plata indemnizației de neconcu-

rență este legată în mod direct de activitatea salarială a angajatului, prin urmare, reprezintă un venit de natură salarială. Pe de altă parte însă, este dificil să corelezi plata indemnizației de performanță din trecut a angajatului, pentru că motivarea plății acestei indemnizații nu este dată neapărat de nivelul de performanță din trecut. Din acest motiv, o abordare acceptată la nivelul OCDE este că astfel de indemnizații ar trebui impozitate de către statul în care locuiește beneficiarul venitului la momentul plății. Prin urmare, ar putea interveni obligații de declarare într-un alt stat.

Este important de menționat că România nu este membră a OCDE și prin urmare, comentariile OCDE menționate mai sus au caracter informativ, de ghidare, și nu obligatoriu. Prin urmare, în lipsa unor prevederi specifice în Codul Fiscal, o abordare practică ar fi aplicarea principiilor generale de impozitare din România, bineînțeles, cu corelarea principiilor fiscale din statul de reședință al angajatului și a principiilor tratatelor internaționale de evitare a dublei impunerii (în cazul în care astfel de tratate sunt aplicabile).

Așadar, indemnizația de neconcurență poate reprezenta o modalitate eficientă de protejare a angajatorului față de concurență, în cazul migrării angajaților din cadrul companiei, beneficiind în același timp și de un tratament fiscal favorabil. Cu toate acestea însă, trebuie avute în vedere și aspecte precum statutul angajatului la încetarea activității în cadrul companiei (i.e. unde va locui, care va fi statutul său fiscal), pentru o administrare corectă a unor eventuale obligații fiscale suplimentare în alte state. ■

Tabelul 1		
	Indemnizație de neconcurență	Bonus la terminarea contractului
Suma Brută	50,000 u.m.	50,000 u.m.
Contribuția de asigurări sociale de sănătate (10%) *	5,000 u.m.	5,000 u.m.
Contribuția de asigurări sociale(25%) *	0 u.m.	12,500 u.m.
Venit impozabil	45,000 u.m.	32,500 u.m.
Impozit datorat (10%)	4,500 u.m.	3,250 u.m.
Venit net	40,500 u.m.	29,250 u.m.
Contribuția asiguratorie de muncă (2.25%) **	0 u.m.	1,125 u.m.
Cost total angajator	50,000 u.m.	51,125 u.m.
* Contribuții datorate de angajat ** Contribuție datorată de angajator		

2. Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal
3. Convenția Model cu privire la impozitele pe venit și impozitele pe capital

Evaluarea riscurilor și incertitudinilor în contabilitate

STUDII DE CAZ PRIVIND PROVIZIOANELE PENTRU DEZAFECTAREA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

Abstract: Din prudență, operatorii economici trebuie să recunoască în contabilitate riscurile și incertitudinile legate de multe evenimente și circumstanțe, cum ar fi pierderea de valoare a activelor, operațiuni de dezafectare a imobilizărilor corporale, litigii în curs de soluționare, garanții acordate clienților și altele, potrivit prevederilor Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate¹ aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014², cu modificările și completările ulterioare.

Articolul prezintă câteva aspecte privind evaluarea și recunoașterea provizioanelor în contabilitate, cu exemplificarea unor studii de caz referitoare la provizioanele pentru dezafectarea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare legate de acestea.

Cuvinte cheie: prudență, riscuri și incertitudini, provizioane dezafectare, imobilizări corporale evaluate la cost, imobilizări corporale reevaluate.

Dr. Alexandrina Teodora **BORFOAIA**
Irina Diana **IORDACHE**, Drd. Universitatea „1 Decembrie 1918” - Alba Iulia

Exercitarea prudenței la întocmirea situațiilor financiare presupune efectuarea acelor estimări cerute în condiții de incertitudine care să nu permită ca activele și veniturile să fie supraevaluate, iar cheltuielile și datoriile să fie subevaluate. Acesta este un principiu de bază pe care profesioniștii contabili trebuie să-l aplice în scopul eliminării situațiilor de înregistrare nejustificată de rezultate supradimensionate care antrenează la rândul lor fenomenul de decapitalizare a întreprinderii, ca urmare a datoriilor fiscale mari și a distribuirii de dividende fictive. În plan contabil, constituirea provizioanelor și ajustărilor de valoare se înscrie în principiul prudenței. Prin intermediul lor se atenuează influența nefavorabilă a costului istoric asupra capacității de finanțare a capitalurilor proprii. De asemenea, discutate prin prisma reprezentării exacte, ca obiectiv fundamental al contabilității, provizioanele și ajustările

de valoare concretizează valoric riscurile și incertitudinile identificate în evaluarea activelor și rezultatelor. *Provizioanele* sunt destinate să acopere datoriile a căror natură este clar definită și care la data bilanțului este probabil să existe sau este cert că vor exista, dar care sunt incerte în ceea ce privește valoarea sau data la care vor apărea. Pentru stabilirea existenței unei obligații curente la data bilanțului, trebuie luate în considerare toate informațiile disponibile.

Așadar, *un provizion este o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă*. De aceea, un provizion va fi recunoscut numai în momentul în care: ● o entitate are o obligație curentă generată de un eveniment anterior; ● este probabil ca o ieșire de resurse să fie necesară pentru a onora obligația respectivă; și ● poate fi realizată o estimare credibilă a valorii obligației.

Dacă aceste condiții nu sunt îndeplinite, nu va fi recunoscut un provizion. O obligație curentă este o obligație legală sau implicită. Potrivit *Reglementărilor contabile*, o obligație legală este obligația care rezultă: dintr-un contract (în mod explicit sau implicit), din legislație sau din alt efect al legii.

Conform acelorasi *Reglementări contabile*, o obligație implicită (de exemplu, obligația prin care o entitate se angajează să efectueze plăți compensatorii personalului disponibilizat) este obligația care rezultă din acțiunile unei entități în cazul în care: ● prin stabilirea unei practici anterioare, prin politica scrisă a firmei sau dintr-o declarație suficient de specifică, entitatea a indicat partenerilor săi că își asumă anumite responsabilități; și ● ca rezultat, entitatea a indus partenerilor ideea că își va onora acele responsabilități. Contabilitatea provizioanelor se ține pe ►

1. denumite în continuare Reglementări contabile
2. Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare

feluri, în funcție de natura, scopul sau obiectul pentru care au fost constituite.

Provizioanele se constituie pentru elemente cum sunt:

- litigii, amenzi și penalități, despăgubiri, daune și alte datorii incerte;
- cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanție și alte cheltuieli privind garanția acordată clienților;
- dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea;
- acțiunile de restructurare;
- pensii și obligații similare;
- impozite;
- terminarea contractului de muncă;
- prime ce urmează a se acorda personalului în funcție de profitul realizat, potrivit prevederilor legale sau contractuale;
- provizioane în legătură cu acorduri de concesiune;
- provizioane pentru contracte cu titlu oneros;
- alte provizioane.

Vom prezenta în cele ce urmează câteva aspecte teoretice și practice privind reflectarea în contabilitate a provizioanelor pentru dezafectarea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare legate de acestea.

În conformitate cu prevederile Reglementărilor contabile, o imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare din aceste reglementări, în funcție de modalitatea de intrare în entitate.

Dintre costurile care se efectuează în legătură cu construcția unei imobilizări corporale, direct atribuibile acesteia, menționăm următoarele: costurile reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea, care rezultă direct din construcția imobilizării corporale; cheltuieli materiale; costurile de amenajare a amplasamentului; costurile inițiale de livrare și manipulare; costurile de instalare și asamblare; cheltuieli de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor; costurile de testare a funcționării corecte a activului, după deducerea încasărilor nete provenite din vânzarea elementelor produse în timpul aducerii activului la amplasament și condiția de funcționare (cum ar fi eșantioanele produse la testarea echipamentului); onorariile profesionale plătite avocaților și experților, precum și comisioanele achitate în legătură cu activul etc. Exemple de costuri care nu sunt costuri ale unui element de imobilizări corporale sunt: costurile de deschidere a unei noi instalații; costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile în materie de

publicitate și activități promoționale); costurile de desfășurare a unei activități într-un loc nou sau cu o nouă clasă de clienți (inclusiv costurile de instruire a personalului); costurile administrative și alte cheltuieli generale de regie; costurile reamplasării sau reorganizării parțiale sau totale a activităților entității.

În costul unei imobilizări corporale sunt incluse și costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea acesteia la scoaterea din funcțiune, precum și cu restaurarea amplasamentului pe care este poziționată imobilizarea, atunci când aceste sume pot fi estimate credibil și entitatea are o obligație legată de demontare, mutare a imobilizării corporale și de refacere a amplasamentului.

Costurile estimate cu demontarea și mutarea imobilizării corporale, precum și cele cu restaurarea amplasamentului se recunosc în valoarea acesteia, în corespondența cu un cont de provizioane (contul 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea”).

Provizioanele reprezentând datorii existente din dezafectare, restaurare sau de natură similară sunt recunoscute ca parte a costului unui element de imobilizări corporale.

Provizioanele pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea se constituie atunci când există obligația de a demola, înlătura și restaura elemente de imobilizări corporale. Costurile de demolare și înlăturare a imobilizării corporale și de restaurare a zonei în care aceasta s-a aflat reprezintă obligație pentru care o entitate suportă cheltuieli fie la momentul dobândirii imobilizării corporale, fie ca o consecință a faptului că a utilizat-o pentru o anumită perioadă de timp. Modificările în evaluarea datoriilor existente din dezafectare, restaurare și de natură similară se contabilizează potrivit Reglementărilor contabile, după cum activul aferent este evaluat la cost sau la valoare reevaluată.

I. Dacă activul aferent este evaluat utilizându-se modelul bazat pe cost:

- a) sub rezerva respectării condițiilor de la lit. b), modificările datoriilor trebuie adăugate la costul activului sau trebuie deduse din costul acestuia în perioada curentă;
- b) valoarea dedusă din costul activului nu trebuie să depășească valoarea sa contabilă. Dacă o scădere a datoriei depășește valoarea contabilă a activului, excedentul trebuie recunoscut imediat în profit sau pierdere;
- c) dacă ajustarea generează o mărire a costului unui activ, entitatea trebuie să analizeze

dacă activul este supraevaluat. Dacă există un astfel de indiciu, entitatea trebuie să analizeze dacă este necesară contabilizarea vreunei pierderi din depreciere. Ca urmare a aplicării prevederilor de la literale de mai sus, cheltuiala cu amortizarea activului trebuie ajustată ulterior pentru a alocă valoarea contabilă astfel rezultată, pe o bază sistematică pe parcursul duratei rămase din perioada de amortizare stabilită pentru acel activ.

Exemplu nr. 1

În luna ianuarie 2018, Societatea ABC achiziționează o sondă de forare de mare adâncime la costul de achiziție de 900.000 lei. Aceasta este dată în folosință începând cu luna februarie 2018. Societatea estimează că la finalizarea exploatării va efectua cheltuieli cu demontarea și mutarea sondei de forare, precum și cheltuieli cu restaurarea amplasamentului la o valoare actualizată de 180.000 lei.

Durata de viață utilă a sondei de forare este de 30 ani, metoda de amortizarea folosită fiind cea liniară. Exercițiul financiar al societății coincide cu anul calendaristic, respectiv 1 ianuarie - 31 decembrie.

Potrivit politicilor contabile aprobate de administrator, societatea a optat pentru metoda evaluării la cost a instalațiilor tehnice și mijloacelor de transport.

Datorită condițiilor de piață, în luna decembrie 2021, cheltuielile estimate cu demontarea și mutarea sondei de forare, precum și cheltuielile cu restaurarea amplasamentului scad cu 10.000 lei.

Reflectarea operațiunilor în contabilitatea Societății ABC

Înregistrări contabile, în lei: Ianuarie 2018

a) Achiziția sondei de forare:

2131	=	404	900.000
„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”		„Furnizori de imobilizări”	

b) Înregistrarea costurilor cu demontarea și mutarea sondei de forare:

2131	=	1513	180.000
„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”		„Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea”	

c) Lunar, în perioada februarie 2018 – decembrie 2021 inclusiv (47 luni) se efectuează înregistrarea:



6811	=	2813	3.000
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	

Decembrie 2021

- Amortizarea lunară a sondei de forare începe cu luna februarie 2018 și este de 3.000 lei:
 $1.080.000 \text{ lei} : (30 \text{ ani} \times 12 \text{ luni}) = 3.000 \text{ lei/lună}.$
- Determinarea valorii contabile nete a sondei de forare:
 $\text{Valoare contabilă netă} = \text{Cost de achiziție} - \text{Amortizare cumulată} = 1.080.000 \text{ lei} - (47 \text{ luni} \times 3.000 \text{ lei/lună}) = 1.080.000 \text{ lei} - 141.000 \text{ lei} = 939.000 \text{ lei}.$

d) Înregistrarea diminuării valorii provizionului pentru dezafectarea sondei de forare:

1513	=	2131	10.000
„Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea”		„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”	

II. Dacă activul aferent este evaluat utilizându-se modelul reevaluării:

- a) modificările datoriei ajustează rezerva din reevaluare, astfel:
- sub rezerva respectării condițiilor de la lit. b), o scădere a datoriei majorează rezerva din reevaluare din capitalurile proprii, cu excepția cazului în care ea trebuie recunoscută în con-

tul de profit și pierdere în măsura în care reia o reducere din reevaluarea aceluiași activ, care a fost recunoscută anterior drept cheltuială;

● o creștere a datoriei trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere, exceptând cazul în care reduce rezerva din reevaluare din capitalurile proprii, în limita oricărui sold creditor existent pentru acel activ;

b) în cazul în care o scădere a datoriei depășește valoarea contabilă care ar fi fost recunoscută dacă activul ar fi fost contabilizat conform modelului bazat pe cost, excedentul trebuie recunoscut imediat în contul de profit și pierdere;

c) o modificare a datoriei este un indiciu că activul ar putea să necesite o reevaluare pentru a se asigura faptul că valoarea contabilă nu diferă semnificativ de cea care ar fi determinată utilizându-se valoarea justă la finalul perioadei de raportare. Dacă este necesară o reevaluare, toate activele din acea categorie trebuie reevaluate.

Exemplu nr. 2

În luna ianuarie 2018, Societatea ABC achiziționează o sondă de forare de mare adâncime la costul de achiziție de 900.000 lei. Aceasta este dată în folosință începând cu luna februarie 2018. Societatea estimează că la finalizarea exploatării va efectua cheltuieli cu demontarea și mutarea sondei de forare, precum și cheltuieli cu restaurarea amplasamentului la o valoare actualizată de 180.000 lei. Durata de viață utilă a sondei de forare este de 30 ani, metoda de amortizarea folosită

fiind cea liniară. Exercițiul financiar al societății coincide cu anul calendaristic, respectiv 1 ianuarie - 31 decembrie.

Potrivit politicilor contabile aprobate de administrator, societatea a optat pentru metoda reevaluării instalațiilor tehnice și mijloacelor de transport. Metodologia de reevaluare adoptată este cea bazată pe valori nete, respectiv la fiecare reevaluare amortizarea calculată este eliminată din valoarea brută a activului. Totodată, societatea consideră că o parte din câștig este realizat pe măsură ce sonda de forare este folosită pentru producția de produse derivate din petrol.

În lunile decembrie 2019, 2021, 2023 se efectuează reevaluarea tuturor instalațiilor tehnice și mijloacelor de transport. În exemplul de față se vor reflecta în contabilitate doar rezultatele reevaluării sondei de forare achiziționate în luna ianuarie 2018. De asemenea, cu ocazia reevaluării se înregistrează fluctuații ale datoriilor de dezafectare, restaurare și de natură similară.

Reflectarea operațiunilor în contabilitatea Societății ABC

Înregistrări contabile, în lei: Ianuarie 2018

a) Achiziția sondei de forare:

2131	=	404	900.000
„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”		„Furnizori de imobilizări”	

b) Înregistrarea costurilor cu demontarea și mutarea sondei de forare:

2131	=	1513	180.000
„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”		„Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea”	

c) Lunar, în perioada februarie 2018 – decembrie 2019 inclusiv (23 luni) se efectuează înregistrarea:

6811	=	2813	3.000
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	

Decembrie 2019 - Prima reevaluare a sondei de forare
Valoarea justă determinată de un evaluator independent pentru sonda de forare este de 1.095.250 lei.

Datorită condițiilor de piață, cheltuielile estimate cu demontarea și mutarea sondei de forare, precum și cheltuielile cu restaurarea amplasamentului cresc cu 24.000 lei.

- Amortizarea lunară a sondei de forare începe cu luna februarie 2018 și este de 3.000 lei:
1.080.000 lei : (30 ani x 12 luni) = 3.000 lei/lună.
- Determinarea valorii contabile nete a sondei de forare:
Valoare contabilă netă = Cost de achiziție - Amortizare cumulată =
= 1.080.000 lei - (23 luni x 3.000 lei/lună) =
= 1.080.000 lei - 69.000 lei = 1.011.000 lei.

După cum se observă, **valoarea justă este mai mare decât valoarea netă contabilă, deci rezultă o creștere a valorii sondei de forare** care trebuie înregistrată în contabilitate.

- Determinarea creșterii din reevaluare a sondei de forare:
Creștere din reevaluare = Valoare justă la decembrie 2019 - Valoare contabilă netă = 1.095.250 lei - 1.011.000 lei = 84.250 lei.

d) Eliminarea valorii amortizării înregistrate până în luna decembrie 2019 (inclusiv) din valoarea sondei de forare:

2813	=	2131	69.000
„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”		„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”	

e) Evidențierea creșterii de valoare a sondei de forare ca urmare a reevaluării:

2131	=	105	84.250
„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”		„Rezerve din reevaluare”	

f) Evidențierea creșterii valorii provizionului pentru dezafectarea sondei de forare:

105	=	1513	24.000
„Rezerve din reevaluare”		„Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea”	

- Recalcularea amortizării care se va înregistra în contabilitate începând cu luna ianuarie 2020:
Valoarea justă a sondei de forare este de 1.095.250 lei, iar durata de viață utilă rămasă este de 337 luni (= 30 ani x 12 luni - 23 luni).
Amortizarea lunară sondă de forare = Valoarea justă : Durata de viață utilă rămasă = 1.095.250 lei : 337 luni = 3.250 lei.

g) Lunar, în perioada ianuarie 2020 – decembrie 2021 inclusiv (24 luni) se efectuează înregistrările:

6811	=	2813	3.000
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	

105	=	1175	250 ¹⁾
„Rezerve din reevaluare”		„Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare”	

¹⁾ 250 = 3.250 - 3.000.

Suma reprezintă diferența dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate și valoarea amortizării calculate pe baza costului inițial al activului care se consideră câștig realizat trecut la rezultatul reportat.

Decembrie 2021 - A doua reevaluare a sondei de forare
Valoarea justă determinată de un evaluator independent pentru sonda de forare este de 876.400 lei.

Datorită condițiilor de piață, cheltuielile estimate cu demontarea și mutarea sondei de forare, precum și cheltuielile cu restaurarea amplasamentului scad cu 10.000 lei.

- Amortizarea cumulată a sondei de forare în perioada ianuarie 2020 - decembrie 2021 inclusiv (24 luni) este de 72.000 lei: 3.000 lei/lună x 24 luni = 72.000 lei.
- Determinarea valorii contabile nete a sondei de forare:
Valoare contabilă netă = Valoare justă la

decembrie 2019 - Amortizare cumulată = 1.095.250 lei - (24 luni x 3.000 lei/lună) = = 1.095.250 lei - 72.000 lei = 1.023.250 lei.
După cum se observă, **valoarea justă este mai mică decât valoarea netă contabilă, deci rezultă o descreștere a valorii sondei de forare** care trebuie înregistrată în contabilitate.

- Determinarea deprecierei sondei de forare rezultată în urma reevaluării:
Depreciere sondă de forare = Valoare contabilă netă - Valoare justă la decembrie 2021 = 1.023.250 lei - 876.400 lei = 146.850 lei.

h) Eliminarea valorii amortizării înregistrate în perioada ianuarie 2020 - decembrie 2021 (inclusiv) din valoarea sondei de forare:

2813	=	2131	72.000
„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”		„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”	

i) Înregistrarea diminuării valorii provizionului pentru dezafectarea sondei de forare:

1513	=	105	10.000
„Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea”		„Rezerve din reevaluare”	

j) Evidențierea valorii deprecierei sondei de forare, ca urmare a reevaluării:

%	=	2131	146.850
105		„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”	64.250 ²⁾
„Rezerve din reevaluare”			
655			82.600
„Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”			

Deoarece valoarea deprecierei înregistrate la a doua reevaluare a sondei de forare este mai mare decât valoarea evidențiată în contul 105 „Rezerve din reevaluare” (64.250 lei), se înregistrează o cheltuială pe seama contului 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale” pentru diferența dintre valoarea totală a deprecierei și valoarea existentă în contul 105.

²⁾ 64.250 = 84.250 - 24.000 - (250 x 24 luni) + 10.000, unde 250 reprezintă rezerva din reevaluare considerată câștig realizat pe măsura înregistrării amortizării sondei de forare, respectiv lunar în perioada ianuarie 2020 - decembrie 2021 (inclusiv).

- Recalcularea amortizării care se va înregistra în contabilitate începând cu luna ianuarie 2022:

Valoarea justă a sondei de forare este de 876.400 lei, iar durata de viață utilă rămasă este de 313 luni (= 30 ani x 12 luni - 23 luni - 24 luni).
Amortizarea lunară sondă de forare = Valoarea justă: Durata de viață utilă = = 876.400 lei : 313 luni = 2.800 lei.

k) Lunar, în perioada ianuarie 2022 – decembrie 2023 inclusiv (24 luni) se efectuează înregistrarea:

6811	=	2813	2.800
„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”		„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”	

Decembrie 2023 - A treia reevaluare a sondei de forare
Valoarea justă determinată de un evaluator independent pentru sonda de forare este de 881.450 lei.

Datorită condițiilor de piață, cheltuielile estimate cu demontarea și mutarea sondei de forare, precum și cheltuielile cu restaurarea amplasamentului scad cu 5.000 lei.

- Amortizarea cumulată a sondei de forare în perioada ianuarie 2022 - decembrie 2023 inclusiv (24 luni) este de 67.200 lei: 2.800 lei/lună x 24 luni = 67.200 lei.
- Determinarea valorii contabile nete a sondei de forare:
Valoare contabilă netă = Valoare justă la decembrie 2021 - Amortizare cumulată = 876.400 lei - (24 luni x 2.800 lei/lună) = = 876.400 lei - 67.200 lei = 809.200 lei.

După cum se observă, **valoarea justă este mai mare decât valoarea netă contabilă, deci rezultă o creștere a valorii sondei de forare** care trebuie înregistrată în contabilitate.

- Determinarea creșterii din reevaluare a sondei de forare:
Creștere din reevaluare = Valoare justă la decembrie 2023 - Valoare contabilă netă = 881.450 lei - 809.200 lei = 72.250 lei.

Decembrie 2023
l) Eliminarea valorii amortizării înregistrate în perioada ianuarie 2022 - decembrie 2023 (inclusiv) din valoarea sondei de forare:

2813	=	2131	67.200
„Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport”		„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”	

m) Înregistrarea diminuării valorii provizionului pentru dezafectarea sondei de forare:

1513	=	755	5.000
„Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea”		„Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale”	

n) Evidențierea creșterii de valoare a sondei de forare ca urmare a reevaluării:

2131	=	755	72.250
„Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru)”		„Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale”	

Se înregistrează un venit din reevaluarea imobilizărilor corporale (cont 755) care reia parțial cheltuiala cu reevaluarea imobilizărilor corporale (cont 655) din luna decembrie 2021, respectiv se reiau la venituri 77.250 lei (5.000 lei + 72.250 lei) din cei 82.600 lei trecuți pe cheltuială la reevaluarea anterioară.

- Recalcularea amortizării care se va înregistra în contabilitate începând cu luna ianuarie 2024:
Valoarea justă a sondei de forare este de 881.450 lei, iar durata de viață utilă rămasă este de 289 luni (= 30 ani x 12 luni - 23 luni - 24 luni - 24 luni).
Amortizarea lunară sondă de forare = Valoarea justă : Durata de viață utilă rămasă = 881.450 lei : 289 luni = 3.050 lei.

Trebuie precizat faptul că se recunosc provizioane doar pentru acele obligații generate de evenimente anterioare care sunt independente de acțiunile viitoare ale entității (de exemplu, modul de desfășurare a activității în viitor). Exemple de astfel de obligații sunt amenizile sau costurile de eliminare a efectelor negative, produse mediului, pedepsite de lege, ambele generând ieșiri de resurse care încorporează beneficii economice, indiferent de acțiunile viitoare ale entității. Similar, o entitate recunoaște un provizion pentru costurile de închidere a unei instalații petroliere, cu condiția ca respectiva entitate să remedieze daunele produse deja.

- Așadar, la data bilanțului, valoarea unui provizion reprezintă cea mai bună estimare a cheltuielilor probabile sau, în cazul unei obligații, a sumei necesare pentru stingerea acesteia. Ca urmare, provizioanele nu pot depăși din punct de vedere valoric sumele care sunt necesare stingerii obligației curente la data bilanțului.
- Provizioanele trebuie să fie strict corelate cu riscurile și cheltuielile estimate.
 - Provizioanele nu pot fi utilizate pentru ajustarea valorilor activelor.

- Nu se recunosc provizioane pentru pierderile viitoare din exploatare deoarece aceste pierderi viitoare nu corespund definiției unei datorii și nu sunt îndeplinite criteriile de recunoaștere a provizioanelor.

Previzionarea unor pierderi viitoare din exploatare indică faptul că anumite active de exploatare ar putea fi depreciate. Ca urmare, entitatea testează aceste active pentru depreciere. În bilanț, o imobilizare corporală trebuie prezentată la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare. Trebuie precizat însă că în contul 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”, respectiv 7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor” se evidențiază numai deprecierea aferente imobilizărilor corporale a căror evidență este efectuată la cost și nu la valoare reevaluată.

Potrivit prevederilor art 26 alin. (2) din *Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare*, contribuabilii autorizați să desfășoare activitate în domeniul exploatării zăcămintelor naturale sunt obligați să înregistreze în evidența contabilă și să deducă provizioane pentru dezafectarea sondelor, demobilizarea instalațiilor, a dependențelor și anexelor, precum și pentru reabilitarea mediului, inclusiv refacerea terenurilor afectate și pentru redarea acestora în circuitul economic, silvic sau agricol, în limita unei cote de 1% aplicate asupra rezultatului contabil din exploatare aferent segmentului de exploatare și producție de resurse naturale, cu excepția rezultatului din exploatare corespunzător perimetrelor marine ce includ zone de adâncime cu apă mai mare de 100 m și fără a include rezultatul altor segmente de activitate ale contribuabilului, pe toată durata de funcționare a exploatării zăcămintelor naturale.

Pentru titularii de acorduri petroliere, care desfășoară operațiuni petroliere în perimetre marine ce includ zone cu adâncime de apă mai mare de 100 m, cota provizionului constituit pentru dezafectarea sondelor, demobilizarea instalațiilor, a dependențelor și anexelor, precum și pentru reabilitarea mediului este de 10%, aplicată asupra părții din rezultatul contabil din exploatare aferent segmentului de explorare și producție de resurse naturale ce corespunde acestor perimetre marine și fără a include rezultatul altor segmente de activitate ale contribuabilului, pe toată perioada exploatării petroliere. ■

Inspecția fiscală

DE LA TEORIE LA PRACTICĂ

Abstract: Inspecția fiscală reprezintă pentru majoritatea contribuabililor un parcurs sinuos, de la lipsa transparenței în stabilirea nivelului de risc alocat fiecărui contribuabil supus unei asemenea inspecții, până la modul de desfășurare și problemele de comunicare în practică între contribuabili și inspectori privind diverse spețe de natură fiscală. Pe lângă comunicarea eficientă și susținută cu inspectorii fiscali, contribuabilii pot accesa și alte mecanisme pentru o soluționare favorabilă a problematicilor ridicate, precum acordurile de preț în avans, soluțiile fiscale individuale anticipate sau formularea de scrisori către Ministerul Finanțelor Publice și/sau alte diverse structuri specializate.

Cuvinte cheie: inspecție fiscală, formă, substanță, nivel de risc, transparență, soluționare, dispute, acorduri de preț în avans, soluții fiscale individuale anticipate.

| Andra **CAȘU**, Partener Asociat - Asistență Fiscală, EY Romania

Cum se desfășoară inspecția fiscală – principalele problemele de natură fiscală ridicate în practică

Inspecția fiscală este definită în Codul de procedură fiscală, iar această definiție este preluată și de ghidul online pus la dispoziție pe site-ul ANAF ca fiind o activitate care implică, printre altele, verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor fiscale ale contribuabilului/ plătitorului, precum și respectarea prevederilor fiscale cât și contabile. Din punct de vedere practic, inspecția fiscală se finalizează, de cele mai multe ori, cu stabilirea de diferențe de obligații fiscale principale.

Cu toate că există un cadru legislativ reglementat privind atât procedurile (inclusiv din punct de vedere documentar) pentru desfășurarea unei inspecții fiscale, cât și termenele până la care aceasta ar trebui să se desfășoare, în practică excepția a devenit regulă. Abaterile de la aceste proceduri și termene sunt extrem de frecvente, fiind dublate totodată de o lipsă de flexibilitate și deschidere în abordarea inspectorilor asupra diverselor problematice fiscale ridicate. Desigur că ne-am întâlnit deseori cu astfel de situații, de aceea credem că ar fi util să explicăm pe scurt prin ce „le dă de furcă” o inspecție fiscală contribuabililor.

Premisele și impactul inspecției fiscale

Unul dintre aspectele disputate privind inspecția fiscală apare chiar înaintea începerii efective a acesteia și – în mod paradoxal – nu

este unul de natură fiscală. Este vorba de analiza de risc efectuată de către organul de inspecție fiscală competent. Pe scurt, în urma acestei analize fiecărui contribuabil/ plătitor îi este acordat un anumit nivel de risc care, în mod necesar, stă la baza procesului de selecție a contribuabililor care urmează a fi supuși efectiv unei inspecții.

Problema este, însă, că nu există transparență și nici posibilitatea de contestare privind modul în care se stabilește un anumit nivel de risc pentru contribuabili/ plătitori. De ce spunem asta? Pentru că în conformitate cu Codul de procedură fiscală, contribuabilul „nu poate face obiecții cu privire la procedura de selectare folosită”. Soluția la această problemă este, însă, un contribuabil proactiv, care să încerce să elimine aspectele ce îi afectează gradul de risc fiscal și să nu-l mai crească în mod inadecvat. Așadar, o primă lecție practică pentru contribuabili este să participe la calcularea corectă de către autorități a gradului lor de risc, solicitând autorităților să excludă din acest calcul aspectele incorecte.

Un alt aspect care dă naștere unor frustrări din partea contribuabililor/ plătitorilor se referă la **modul de desfășurare și durata inspecțiilor**, a căror premisă declarată este de a se efectua în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea curentă a companiei și să utilizeze eficient timpul stabilit pentru efectuarea acesteia.

În practică, însă, **prelungirea acestora este, de multe ori, nejustificată sau justificată în mod neoficial** de către inspectori. Argumentele pe care le aduc vizează volumul mare de lucru cu care au de-a face, lipsa de personal bugetar pentru a acoperi lista contribuabililor vizați și așa mai departe. Rezultă, prin urmare, suspendări/ prelungiri frecvente ale inspecției, ajungându-se în unele cazuri extreme ca, la data raportului final emis de inspectori, un an din perioada analizată să fie deja prescris, aspect care nu-i oprește însă pe inspectori din analiza și stabilirea de obligații suplimentare aferente. Acest lucru este contestat din perspectiva procedurală destul de frecvent în practică, cel puțin în cazul contribuabililor mari pentru care și diferențele stabilite suplimentar ajung să atingă sume foarte mari.

Cum se desfășoară inspecția fiscală – principalele problemele de natură fiscală ridicate în practică

Referitor la modul de desfășurare, este destul de bine știută **orientarea spre formă** a inspectorilor, **uneori în detrimentul substanței**. În practică, în ultimii ani s-a observat o îmbunătățire în ceea ce privește optica organului de control, dar această schimbare nu este una fortuită. Prevederile legislației fiscale naționale au suferit modificări și clarificări, în încercarea de a se alinia cu prevederile impuse de legislația fiscală europeană, dar și la cauzistica aferentă. Acest lucru a atras, în mod implicit, nevoia de „rafinare” a expertizei inspectorilor în felul în care judecă o speță fiscală dată.



Cel mai bun exemplu în acest sens poate fi specializarea anumitor echipe de inspecție în aria prețurilor de transfer care, în prezent, este o arie de interes pentru multe societăți (de unde și nevoia înființării unor echipe de control specializate). Totodată, în ultimii ani, se poate observa o anumită tendință din partea organelor de control privind ariile fiscale contestate în timpul inspecțiilor fiscale.

Practic, se pot identifica (și chiar intui) problemele de natură fiscală care pot deveni „hot topic” în timpul unei inspecții, uitându-ne la modificările legislative care apar și la gradul de claritate al acestora. Pe scurt, cu cât paleta de interpretare a unui act normativ sau a unei prevederi legale este mai mare, crește și gradul de preferință al inspectorilor către subiectul respectiv.

Nu există în mod necesar o listă „fixă” a subiectelor problematice despre care putem spune că, indiferent de categoria de contribuabil, va fi urmarită întocmai în eventualitatea unui control fiscal. Lista și materialitatea fiecărei arii de risc fiscal în parte diferă pentru fiecare contribuabil, în funcție de industria în care activează, precum și de volumul/ frecvența tranzacțiilor de o anumită categorie realizate. Cu toate acestea, există câteva arii de risc „cu greutate”, care se pot întâlni în procentaj destul de mare în practică:

1. Cheltuielile cu serviciile și TVA deductibilă aferentă (cu o preferință pentru serviciile între societăți afiliate) – inspectorii cer în general un volum covârșitor de informații, pe hârtie, și de multe ori nu reușesc să cumuleze înțelegerea asupra prestării lor în scopul desfășurării de activități economice.
2. Prețurile de transfer – atât dosarul prețurilor de transfer, cât și documentația aferentă serviciilor prestate între entități afiliate.
3. Probleme în a realiza trasabilitatea între documentele justificative prezentate și desfășurarea de activități economice.
4. Orientarea pe aspecte privind forma documentelor și nu atât de mult pe substanța economică a tranzacțiilor.

Ce am putea afirma cu destulă certitudine este că acolo unde există deja un control de fond anterior (și eventual) destul de recent pentru o anumită perioadă, aceleași arii de risc vor fi cel mai probabil reproduse și la inspecția fiscală următoare la același contribuabil. Posibila excepție aici ar fi pentru acele arii unde s-ar fi emis deja o decizie judecătorească favorabilă contribuabilului/ plătitorului, o soluție fiscală individuală anticipată sau un acord de preț în avans obținut de contribuabil, de care următoarea echipă de inspecție trebuie să țină cont.

Odată finalizată inspecția fiscală, rezultatele acesteia pot fi contestate de contribuabil – inițial pe calea contestației fiscale, etapă ce are loc în fața autorităților fiscale, și mai apoi în cadrul unui litigiu ce se desfășoară în două faze în fața instanțelor judecătorești. Este important de știut că **declanșarea procedurii de contestare a rezultatelor inspecției fiscale nu înlătură și nu suspendă prin ea însăși obligația contribuabilului de a achita sumele stabilite suplimentar ori de a îndeplini măsurile dispuse de inspectori**. Pentru a obține asemenea efecte, contribuabilul are la îndemână o serie de mecanisme, precum: furnizarea unei garanții organelor fiscale, obținerea unei eșalonări la plată, formularea unei acțiuni în instanță prin care să solicite suspendarea executării actului. Suplimentar, în funcție de circumstanțele specifice cazului, contribuabilul poate utiliza și anumite proceduri internaționale precum „procedura acordului amiabil” pentru eliminarea dublei impuneri ce este prevăzută de Convenția privind eliminarea dublei impuneri în legătură cu ajustarea profiturilor între prinderilor asociate (90/436/CEE).

Concluzii și recomandări

În urma experienței noastre practice extinse, putem afirma cu certitudine că **o comunicare bună între contribuabil/ plătitor și organul de inspecție poate contribui la soluționarea unor dispute încă din faza muncii de teren a inspectorilor**. Astfel, contribuabilul are șansa de a prezenta din timp util explicații/ documente pentru constatări preliminare ale inspectorilor. Alte variante ce merită explorate (mai ales de către contribuabilii mari și/sau care au structuri complexe de implementat intra-group și nu numai) sunt cele privind **acordurile de preț în avans, respectiv soluțiile fiscale individuale anticipate** (despre care am menționat pe scurt într-un paragraf anterior). Aceste instrumente, din diverse motive, nu sunt încă accesate suficient de către contribuabili, deși acestea ar crește (într-o anumită măsură) certitudinea în cazul unui control fiscal pentru perioada pentru care au fost emise. Desigur că există și **posibilitatea clarificării anumitor aspecte prin formularea unei scrisori către Ministerul Finanțelor Publice și/sau diverse structuri specializate** cu competența necesară pentru o anumită arie. Deși nu sunt opozabile, răspunsurile la astfel de scrisori pot cântări destul de mult pentru inspectori în elaborarea concluziilor acestora. Sperăm că precizările și recomandările noastre să fie utile contribuabililor români, pentru că practica fiscală a momentului arată că valul de controale ale autorităților va continua și în perioada următoare. ■

Provocări în aria prețurilor de transfer: Raportul pentru fiecare țară în parte (CbC Report)

Abstract: Obiectivul articolului este de a aduce în atenția cititorilor obligativitatea depunerii Formularului R404 "Raportul pentru fiecare țară în parte", de către anumite companii românești. Astfel, subsidiarele din România ale grupurilor de întreprinderi multinaționale, grupuri care au venituri consolidate mai mari sau egale cu 750.000.000 euro, pot avea obligația să depună raportul pentru fiecare țară în parte, începând cu exercițiul financiar de raportare 2017, dacă societatea-mamă finală este într-o jurisdicție fiscală care nu este parte la un acord privind stabilirea autorității competente în vigoare, în vederea prezentării Raportului pentru fiecare țară în parte, la care să fie parte și România.

Cuvinte cheie: CbC Report, jurisdicție fiscală, plan de acțiuni BEPS, OCDE (Organizația de Cooperare și Dezvoltare Europeană), societate-mamă finală, societate-mamă surogat, grup de întreprinderi multinaționale, obligativitate.

| Cristina SĂULESCU, Manager Prețuri de Transfer - Baker Tilly Europa de Sud-Est

Anul 2018 este primul an în care anumite entități vor avea obligația depunerii controversatului Raport pentru fiecare țară în parte, mai bine cunoscut sub numele de Country-by-Country Report sau CbC Report.

Acest raport a apărut ca urmare a punerii în practică a măsurilor din planul de acțiuni împotriva erodării bazei impozabile și transferul profiturilor (BEPS) și reprezintă una din cele mai utile unelte de care dispun autoritățile fiscale pentru a evalua în mod concertat riscurile ce derivă din prețurile de transfer precum și alte riscuri aduse în discuție de BEPS cu privire la mutarea profiturilor și erodarea bazei impozabile.

Obligativitatea depunerii Raportului pentru fiecare țară în parte o au doar grupurile de întreprinderi multinaționale a căror venituri consolidate sunt de minim 750 milioane euro. Pentru fiecare astfel de grup, teoretic o singură entitate are obligativitatea să depună raportul, iar acea entitate se numește entitatea raportoare. Conform legislației românești și internaționale, entitatea raportoare ar trebui să fie societatea-mamă finală a grupului. Societatea-mamă finală a grupului este acea societate care are un interes suficient într-una sau mai multe societăți ale grupului, astfel

încât are, sau ar trebui să aibă, obligativitatea întocmirii situațiilor financiare consolidate, în temeiul principiilor contabile general aplicabile în jurisdicția în care își are rezidența fiscală.

Trebuie să menționăm faptul că într-un grup de întreprinderi multinaționale nu pot exista două astfel de societăți-mamă finale.

În scopul depunerii CbC Report, societatea-mamă finală a grupului poate fi înlocuită în rolul de entitate raportoare de o societate-mamă surogat. Societate-mamă surogat poate fi oricare societate parte a grupului de întreprinderi multinaționale, care a fost desemnată de grup ca unic substitut pentru societatea-mamă finală în acest scop. În România nu sunt multe cazurile de societate-mamă finală pentru grupuri de întreprinderi multinaționale. Cu siguranță că vor fi totuși câteva cazuri de societate-mamă surogat, în special pentru acele grupuri de întreprinderi multinaționale care își desfășoară activitatea preponderent în România.

O subsidiară a unui grup de întreprinderi multinaționale care are rezidența în România, are obligativitatea depunerii CbC Report chiar și în situația în care nu este societate-

tea-mamă finală a grupului, dacă îndeplinește anumite condiții, respectiv:

- a) în jurisdicția în care societatea-mamă finală a grupului își are rezidența fiscală nu există o astfel de obligativitate;
- b) jurisdicția în care își are rezidența fiscală societatea-mamă finală este parte la un acord internațional în vigoare la care este parte și România, dar nu este parte la un acord privind stabilirea autorității competente în vigoare la care să fie parte România, în vederea prezentării CbC Report;
- c) în jurisdicția în care își are rezidența fiscală societatea-mamă finală s-a produs un eșec sistemic – notificat de către autoritatea competentă din România entității constitutive române.

Dacă în situația de la litera a) de mai sus, putem vorbi despre o simplă depunere a raportului, în ceea ce privește situațiile menționate la punctele b) și c) se poate vorbi despre o depunere secundară sau suplimentară a CbC Report.

Având în vedere faptul că tot mai multe țări se aliniază la cerințele de transparență și intră în luptă alături de OCDE împotriva erodării bazei de impozitare și a mutării



profiturilor, situația cea mai probabil a se regăsi în țara noastră este cea prezentată la litera b).

Astfel, deși România este semnată la multor acorduri internaționale, nu au fost încă încheiate astfel de acorduri care să prevadă schimbul automat de informații în legătură cu CbCR, de către țara noastră.

La nivel internațional, în septembrie 2018, existau deja peste 1800 de relații bilaterale de schimb cu privire la jurisdicțiile angajate în schimbul de CbC Reports, iar primele schimburi automate referitoare la CbC Reports au avut loc în luna iunie 2018. Acestea includ schimburi între cele 72 de semnare ale Acordului Multilateral privind Autoritatea Competentă referitoare la CbC Report; schimburi între statele membre ale Uniunii Europene în baza Directivei Consiliului 2016/881/UE; precum și schimburi între semnarii acordurilor bilaterale ale autorităților competente pentru schimburi de informații în cadrul convențiilor de evitare a dublei impuneri sau acordurilor de schimb de informații fiscale, inclusiv peste 35 de acorduri bilaterale cu Statele Unite.

Jurisdicțiile continuă să negocieze aranjamentele pentru schimbul automat de CbC Reports, iar OCDE va publica actualizări periodice, pentru a oferi claritate grupurilor de întreprinderi multinaționale și administrațiilor fiscale.

Până în prezent, România participă la schimbul automat de informații în legătură cu CbC Report, doar cu statele membre ale Uniunii Europene, iar acest schimb automat de informații se efectuează în baza prevederilor Directivei (UE) 2016/881 a Consiliului din 25 mai 2016 de modificare a Directivei 2011/16/UE în ceea ce privește schimbul automat obligatoriu de informații în domeniul fiscal.

Astfel, în toate situațiile în care CbC Report este depus de către societatea-mamă finală a grupului de întreprinderi multinaționale care este rezidentă a unui stat terț, din afara Uniunii Europene, obligația depunerii CbC Report o are și subsidiara din România.

Pentru o mai ușoară înțelegere a celor menționate anterior, în cele ce urmează este prezentat un exemplu preluat din practică: Alpha Group este un grup de întreprinderi mul-

ționale a cărei societate-mamă finală are rezidența în Statele Unite ale Americii.

Grupul are subsidiare în mai multe țări din Europa, respectiv: Olanda, Polonia, Slovacia, Ungaria, România și Cipru.

În toate aceste țări, la fel ca și în România, legislația privind CbCR a fost implementată și abordarea este aceeași: dacă societatea-mamă finală depune CbCR în jurisdicția sa, subsidiarele nu vor mai avea această obligație, ci vor trebui doar să notifice autoritățile competente din țările lor de domiciliu asupra numelui și jurisdicției entității care depune acest raport pentru Grup.

Totuși, Alpha Group va trebui să verifice dacă depunerea notificării este suficientă pentru fiecare țară menționată anterior.

Astfel, trebuie verificat dacă există acorduri care să permită schimbul automat de informații referitoare la CbC Report, încheiate între SUA și fiecare dintre statele menționate anterior. Olanda, Polonia și Slovacia, sunt semnate ale unor astfel de acorduri bilaterale cu SUA. În ceea ce privește Ungaria, acordul este încă în stadiul de negociere. Dar România și Cipru nu au semnat încă un astfel de acord cu SUA.

Având în vedere situația prezentată mai sus, Alpha Group se regăsește în situația de a depune a doua oară același CbC Report, de data aceasta într-una din jurisdicțiile în care are subsidiare, dar cu care nu există acorduri de schimb automat de informații în legătură cu CbC Report semnate.

În acest exemplu, toate cele trei subsidiare din Ungaria, Cipru și România se află în situația de a fi nevoite să depună CbC Report pentru grupul din care fac parte. Totuși, întrucât legiuitorul a avut în vedere astfel de posibile situații, pentru a nu împovăra companiile și grupurile cu obligații de raportare care pot fi evitate, în cazul de față, doar una dintre cele trei subsidiare va depune CbC Report. Astfel, Grupul va decide care dintre cele trei entități va depune raportul, iar pentru că toate trei sunt rezidente în țări membre ale Uniunii Europene, schimbul de informații către celelalte două state va fi asigurat datorită apartenenței acestor state la Uniunea Europeană. Dacă Alpha Group va decide ca entitatea din România să fie cea care va depune CbC Report, aceasta trebuie să se asigure că poate intra în posesia informațiilor necesare în timp util, astfel încât să poată respecta termenul de depunere, care este 31 decembrie 2018, în cazul în care 31 decembrie este ultima zi a exercițiului fiscal al Grupului.

CbC Report în România este reprezentat de formularul R404. Este de menționat faptul că depunerea formularului R404 se poate realiza doar online.

Principalele informații pe care formularul R404 le conține sunt cele referitoare la jurisdicțiile în care își au rezidența toate ►

entitățile grupului de întreprinderi multinaționale, denumirea entităților, jurisdicția fiscală dacă aceasta este diferită de cea de domiciliu, principala activitate desfășurată de fiecare entitate, dar și anumiți indicatori financiari, cumulați la nivel de jurisdicție de domiciliu. Indicatorii financiari care trebuie prezentați în formular sunt: veniturile înregistrate (defalcate în venituri înregistrate în tranzacții cu persoanele afiliate și venituri înregistrate în tranzacții cu terții); rezultat financiar obținut, înainte de impozitare; impozit pe venit sau profit, după caz, efectiv plătit; impozit pe venit sau profit acumulat în anul de raportare; capital social declarat; profitul nedistribuit; numărul de salariați și valoarea imobilizărilor corporale, altele decât numerarul sau echivalentele de numerar.

Este de menționat faptul că entitatea din România care se află în situația de a depune CbC Report pentru grupul de întreprinderi multinaționale din care face parte este obligată să obțină toate informațiile necesare în vederea completării formularului R404 și să se asigure că acestea sunt corecte, deoarece transmiterea de informații incomplete sau incorecte este sancționată cu amendă.

Astfel, amenzile referitoare la CbC Report sunt după cum urmează:

- ➔ pentru nedepunerea R404 amenda este cuprinsă între 70.000 lei și 100.000 lei;
- ➔ amenda pentru depunerea cu întârziere sau transmiterea de informații incomplete sau incorecte este cuprinsă între 30.000 lei și 50.000 lei.

Concluzie:

Având în vedere faptul că R404 este un formular nou, iar anul 2018 este primul an în care acest formular trebuie depus de către societățile cu rezidență fiscală în România, care nu sunt nici societate-mamă finală și nici societate-mamă surogat, dar au această obligativitate conform celor prezentate mai sus, recomandarea specialiștilor către aceste societăți este de a verifica cu grupul de întreprinderi multinaționale din care fac parte dacă există obligativitatea depunerii CbC Report, dacă acesta a fost depus și în ce țară a fost depus. Iar dacă, ca urmare a acestor verificări, rezultă obligativitatea subsidiarei din România de a depune R404, aceasta trebuie să solicite entității care a depus CbC Report să îi furnizeze o copie a acestuia precum și toate fișierele care au stat la baza întocmirii raportului. Chiar dacă conținutul CbC Report este relativ același în toate țările care au adoptat această raportare, modul în care informațiile sunt prezentate poate fi diferit de la țară la țară. ■

Riscuri și abordări privind prețurile de transfer

Abstract: Obiectivul acestui articol este evidențierea principalelor riscuri care pot determina un control fiscal al documentației prețurilor de transfer și prezentarea măsurilor care ar putea fi luate pentru a preîntâmpina aceste controale.

Cuvinte cheie: control fiscal, prețuri de transfer, risc de evaluare a impozitelor, jurisdicție fiscală, tranzacții intra-grup.

| Nilanjan NAG, Manager Prețuri de Transfer - PKF Finconta

Descriere

Având în vedere că din ce în ce mai multe companii operează în cadrul unei rețele de filiale aparținând unor jurisdicții fiscale diferite, nu pare să existe nicio îndoială că va crește numărul de inspecții fiscale în ceea ce privește prețurile de transfer. De curând, autoritățile fiscale din întreaga lume au crescut alocarea resurselor pentru a efectua controale asupra modului în care este pregătită documentația privind prețurile de transfer. În cele mai multe jurisdicții fiscale, autoritățile au instituit echipe de specialiști pentru a efectua controlul fiscal privind prețurile de transfer. De asemenea, se observă faptul că au fost efectuate controale privind prețurile de transfer și în cadrul controlului fiscal general. Astfel, putem afirma că numărul inspecțiilor fiscale a crescut în ceea ce privește domeniul prețurilor de transfer. În continuare sunt enumerate domeniile principale de risc care pot declanșa probleme legate de prețurile de transfer și sunt frecvent întâlnite în timpul controalelor fiscale:

➔ **Redevențe și onorarii ale serviciilor prestate între companii:** O provocare este, uneori, să se justifice faptul că serviciile sau activele necorporale acordate la înființarea unei companii reprezintă avantaje pentru filialele aflate în diferite regiuni geografice. În această privință, ar fi util să fie efectuată de către contribuabil o analiză a beneficiilor, astfel încât beneficiile care rezultă din activele necorporale să poată fi clar definite. De asemenea, este esențial să se înțeleagă dacă

prețul perceput este proporțional cu beneficiile primite. Pentru a compara prețurile practicate în cadrul tranzacțiilor intra-grup, contribuabilul ar trebui să efectueze o analiză bazată pe datele unor părți terțe, în condiții comparabile, astfel încât prețul perceput să fie în concordanță cu prețurile aplicabile în scenarii independente.

➔ **Finanțarea între companii:** Un aranjament de tip cash-pooling este un instrument de gestionare a numerarului adoptat frecvent în cadrul grupurilor de companii. Cash-pooling este o structură de management a lichidităților, astfel permite ca soldurile de pe mai multe conturi separate să fie tratate în mod colectiv. Această concentrare a soldurilor optimizează valoarea dobânzilor pe care companiile le plătesc și le primesc, deoarece banca va lua în considerare soldul cumulat la calcularea dobânzii. Utilizarea unei structuri de tip cash-pooling, de asemenea, ajută o companie să își îmbunătățească gestionarea lichidităților, deoarece soldurile totale sunt gestionate centralizat, nu local. În legătură cu un astfel de aranjament, autoritățile fiscale preferă să se concentreze asupra faptului dacă din acordul încheiat rezultă venituri din dobânzile plăților în numerar.

➔ **Pierderi continue:** Un contribuabil care raportează în mod constant pierderi prezintă un risc ridicat în momentul unui control în cadrul prețurilor de transfer. Aceasta acționează ca un declanșator de unde se poate deduce că baza fiscală este erodată, iar profi-



turile sunt transferate către o altă jurisdicție fiscală. Acest aspect atrage atenția autorităților fiscale mai mult decât orice alt motiv, mai ales atunci când părțile afiliate se află în paradisurile fiscale.

➔ **Un model inconsecvent de profit/pierdere:** Poate fi necesară o analiză comparativă a veniturilor și cheltuielilor în fiecare an, inclusiv o justificare a oricăror tranzacții neobișnuite desfășurate într-un an. Cu excepția cazului în care acest model inconsecvent poate fi aliniat la fluctuațiile pieței, există o probabilitate ridicată ca autoritățile fiscale să ridice un semn de întrebare asupra acestui aspect.

➔ **O variație substanțială a marjei de profit obținută de contribuabil comparativ cu media din industrie:** Autoritățile fiscale compară profitabilitatea unei societăți cu alte companii din aceeași industrie. Această valoare poate să fie sau să nu să fie comparabilă, așa cum indică Liniile Directoare privind prețurile de transfer.

➔ **Diferite prețuri/ marje pentru tranzacții similare:** Dacă există cazuri în care contri-

buabilul are tranzacții intra-grup similare cu părțile afiliate din Grup și prețurile sunt aplicate diferit, acest lucru ar fi ușor de identificat pentru autoritățile fiscale și ar putea conduce la o analiză atentă. Aceasta este o problemă a prețurilor de transfer care ar necesita ca entitatea să justifice rațiunea pentru practicarea prețurilor diferite.

➔ **Tranzacțiile cu valoare mare efectuate cu părțile afiliate care sunt rezidenți fiscali în jurisdicții cu rate de impozitare scăzute:** Există anumite structuri fiscale în care contribuabilii dețin companii plasate în paradisuri fiscale. În majoritatea cazurilor, este dificil să se asocieze substanță economică în formarea sau crearea de valori în aceste structuri fiscale. Astfel de structuri fiscale se află în atenția autorităților, raportându-se la planul de acțiune privind combaterea erodării bazei de impozitare și a transferului profiturilor - BEPS (Base Erosion Profit Shifting) care intră în vigoare în majoritatea jurisdicțiilor fiscale.

➔ **Cu această tendință, contribuabilii cu tranzacții intra-grup ar trebui să evalueze posibilele riscuri legate de prețurile de transfer și nu ar trebui să trateze documenta-**

ția privind prețurile de transfer drept doar un exercițiu banal de conformitate.

Ca un contribuabil să fie în măsură să combată un control al prețurilor de transfer, există anumite etape pe care trebuie să le urmeze:

➔ **Identificarea tuturor tranzacțiilor intra-grup care au fost încheiate în cursul unui exercițiu financiar, valoarea exactă a tranzacțiilor împreună cu informațiile despre părțile implicate în tranzacție.** Dat fiind faptul că definiția entităților afiliate diferă de la o jurisdicție fiscală la alta, este uneori un proces complex pentru ca Grupul să determine entitățile care ar putea fi afiliate direct sau indirect.

➔ **Înțelegerea naturii tranzacțiilor între companii.** Este esențial să se înțeleagă tranzacțiile desfășurate intra-grup pentru ca apoi contribuabilul să cunoască expunerea din punct de vedere al prețurilor de transfer și, de asemenea, să evalueze tranzacțiile cheie din punct de vedere al complexității și al cuantumului.

➔ **Reconcilierea tranzacțiilor intra-grup și a soldurilor și asigurarea faptului că valorile** ►

sunt menționate corect în situațiile financiare. Este esențial ca dosarul prețurilor de transfer și anexele să fie întocmite astfel încât informațiile să corespundă cu situațiile financiare. În cazul în care există diferențe între cele două, ar putea conduce la prezentarea unor date incorecte în dosarul prețurilor de transfer, riscând apariția unor controverse și sancțiuni. În cazurile în care sunt disponibile informații financiare segmentate, documentația trebuie să fie pregătită luând în considerare acest lucru. Pentru a elabora acest lucru, am putea lua în considerare un scenariu în care o companie a pregătit situații financiare pentru fiecare segment de activitate, și anume producție și distribuție. Prin urmare, în acest caz, deoarece sunt disponibile informații financiare segregate pentru fiecare activitate, analiza ar trebui efectuată în funcție de segmentele de activitate și nu în mod global sau agregat.

➔ Asigurarea faptului că au fost utilizate corect metodele prețurilor de transfer pentru fiecare tranzacție intra-grup. Deoarece există mai multe metode de stabilire a prețurilor de transfer care pot fi utilizate, este foarte important să se înțeleagă aplicabilitatea fiecărei metode. Mai mult, este imperativ necesar să se înțeleagă de ce o metodă poate fi preferată în raport cu celelalte luând în considerare situația de fapt.

➔ În cazul în care a existat o schimbare în utilizarea unei metode de stabilire a prețurilor de transfer pentru o anumită tranzacție intra-grup, trebuie să se verifice și dacă aceasta este justificabilă. În cazul dosarului prețurilor de transfer, consistența este adesea cheia și, în general, autoritățile fiscale preferă ca plătitorul să utilizeze aceeași metodă ca cea aplicată în anul precedent, deoarece, în general, nu anticipează faptul că strategia de afaceri se va schimba într-un an cu excepția cazului în care a fost supus unei anumite restructurări. Modificările metodelor de stabilire a prețurilor de transfer în mod frecvent ar putea sugera faptul că acestea au fost folosite incorect în primul caz.

În afara celor menționate mai sus, reprezentanții Grupului și orice alte părți interesate trebuie să fie întotdeauna informați cu privire la potențialele riscuri în cazul unui control fiscal privind prețurile de transfer, astfel încât să înțeleagă și să se ia în considerare potențialele riscuri și, în consecință, să combată aceste amenințări și pericole. În cele din urmă, dacă problemele sunt prea complexe, ar fi recomandabil să angajeze un specialist în materie de prețuri de transfer. ■

Bugetul UE pentru 2019

Abstract: Bugetul Uniunii Europene este actul care autorizează anual finanțarea ansamblului activităților și intervențiilor comunitare. În funcție de acesta pot fi observate în fiecare an prioritățile și orientările politice comunitare. Fiecare buget anual face parte dintr-un ciclu bugetar de șapte ani cunoscut sub numele de Cadru Financiar Multianual (CFM). România este, ca și celelalte state membre, contribuitor la bugetul UE, dar, în același timp, și beneficiar de finanțări nerambursabile.

Cuvinte cheie: bugetul UE, credite de angajament, credite de plăți, obiective bugetare, investiții, fonduri.

Prof. univ. dr. Andrei DOBRESCU

Comisarul european **Günther H. Oettinger**, responsabil pentru buget și resurse umane, declara în mai 2018: „*Propunem un buget ambițios care să continue să sprijine prioritățile noastre, în special în ceea ce privește investițiile, ocuparea forței de muncă, tineretul, migrația, solidaritatea și securitatea și care să ofere valoare adăugată la nivel european pentru cetățenii noștri. Avem nevoie de stabilitate pentru UE.*”

Propunerea Consiliului European privind bugetul UE pentru 2019, care a fost trimisă Parlamentului European la începutul lunii septembrie 2018, prevede un cuantum total de **164,1 miliarde euro al creditelor de angajament și de 148,2 miliarde euro al creditelor de plăți**. Față de 2018, aceasta reprezintă o creștere cu 2,09% a creditelor de angajament și cu 2,34% a creditelor de plăți. *Angajamentele* se referă la finanțările care pot fi convenite prin contracte într-un anumit an, în timp ce *plățile* desemnează sumele plătite efectiv în anul respectiv. La baza propunerii de buget pentru 2019 au stat trei piloni:

- o creștere globală a bugetului pentru 2019 de cel puțin 2% față de 2018;
- nicio rubrică și niciun program să nu aibă finanțare mai mică decât în 2018 cu excepția cazului în care motive obiective (cum ar fi programarea financiară sau o reducere previzibilă a nevoilor sau o diminuare în propunerea Comisiei) în conformitate cu prioritățile politice, indică o scădere;
- stabilirea unui nivel al cheltuielilor de nu mai puțin de 1% din VNB al tuturor statelor membre, considerat adecvat având în vedere constrângerile bugetare naționale și în concordanță cu prioritățile politice ale Uniunii Europene.

Propunerea de buget se bazează, de asemenea, pe ipoteza că Marea Britanie va continua și după retragerea sa la 30 martie 2019 să contribuie și să participe la punerea în aplicare a bugetelor Uniunii Europene până la sfârșitul lui 2020, ca și cum ar fi stat membru. Reprezentând aproximativ 2% din totalitatea cheltuielilor publice din Uniune, bugetul UE este menit să completeze bugetele naționale și să pună în aplicare prioritățile asupra cărora au convenit toate statele membre. Principalul scop al bugetului pentru anul 2019 îl constituie realizarea de investiții într-o economie europeană mai puternică și mai rezistentă, alături de promovarea solidarității și securității, în interiorul și în afara frontierelor UE.

Evoluția creditelor de angajament și de plăți pe categorii de cheltuieli din bugetul propus pentru 2019 comparativ cu 2018 se prezintă în **Tabelul 1**.

Din analiza propunerii Consiliului European privind proiectul de buget al UE pentru 2019 pot fi evidențiate următoarele aspecte ale principalelor obiective urmărite de UE, care prezintă interes pentru România:

a) Stimularea creșterii economiei europene, promovarea ocupării forței de muncă și crearea de noi locuri de muncă. Au fost alocate fonduri în valoare de peste 140 miliarde de euro pentru creștere inteligentă și favorabilă incluziunii și dezvoltare durabilă, suplimentându-se bugetul unor programe emblematice precum Orizont 2020 (inclusiv pentru Întreprinderea europeană comună pentru tehnica de cal-



cul de înaltă performanță) și Erasmus+. Programele politicii de coeziune pentru perioada 2014-2020 vor rămâne la ”viteza de croazieră”, după semnalele încurajatoare din ultimul an, respectiv la 57 de miliarde de euro (+2,8% față de 2018), iar finanțarea pentru politica agricolă va rămâne stabilă (+1,2% față de 2018). Se așteaptă accelerarea adoptării de către Comisia Europeană a noii legislații privind inițiativa Locuri de muncă pentru tineri (YEI) și cea privind Fondul Social European (FSE). Potrivit estimărilor Serviciului de Cercetare al Parlamentului European, lipsa de cooperare dintre industriile naționale în implementarea *Programului* EDIDP (**Programului european de dezvoltare industrială în domeniul apărării**) costă UE 10 miliarde euro anual, astfel că se așteaptă transferul către UE a unor competențe și acțiuni realizate în prezent de statele membre și a creditelor corespunzătoare ceea ce, după părerea Comisiei Europene ar avea ca rezultat demonstrarea valorii adăugate europene și ar face posibilă limitarea sarcinii totale a cheltuielilor publice din UE. Un subiect controversat îl constituie majorarea fondurilor pentru programul UE privind competitivitatea întreprinderilor mici și mijlocii (COSME) cu doar 2,3% în comparație cu bugetul pentru 2018. Trebuie

Tabelul 1				
- miliarde euro -				
Categorია de cheltuieli	CA	CP	Diferențe față de 2018 (%)	
			CA	CP
1	2	3	4	5
1. Creștere inteligentă și favorabilă incluziunii	80,0	67,5	+ 3,1	+1,3
1a. Competitivitate pentru creștere și ocupare	22,9	20,4	+ 3,9	+1,8
1b. Coeziune economică, socială și teritorială	57,1	47,1	+ 2,8	+1,1
2. Creșterea durabilă: resurse naturale	59,7	57,4	+1,7	+2,6
3. Securitate și cetățenie	3,7	3,5	+6,7	+17,0
4. Europa globală	11,1	9,5	+13,1	+6,8
5. Administrație	9,9	9,9	+3,0	+3,0
Total rubrici conform CFM*	163,5	147,8	+2,15	+2,42
Instrumente speciale, din care:	0,6	0,4	-13,14	-20,44
Rezerva pentru ajutoare de urgență	0,4	0,4	+2,00	+2,00
Fonduri europene de ajustare la globalizare	0,2	0,01	+2,00	-60,00
Fonduri de solidaritate cu Uniunea Europeană	0,05	0.05	-66,14	-66,14
Total credite	164,1	148,2	+2,09	+2,34
CA = Credite de angajament				
CP = Credite de plată				
*CFM (Cadru Financiar Multianual) reprezintă Bugetul UE pentru un exercițiu financiar, respectiv 2014-2020 în cazul nostru				
Sursa: European Commission - FactSheet. Draft EU Budget 2019 – Questions and Answers, Brussel, 23 May 2018.				

ținut cont că IMM-urile reprezintă un motor important al ocupării forței de muncă, al creșterii economice și al competitivității în UE, constituind coloana vertebrală a econo-

miei europene și având capacitatea de a crea creștere și locuri de muncă. Și propunerea Comisiei pentru bugetul alocat combaterii schimbărilor climatice în 2019 este ►

considerată insuficientă deoarece, în total, doar 19,3% din bugetul UE pentru 2014-2020 ar fi dedicat măsurilor legate de climă, ceea ce ar împiedica UE să-și realizeze obiectivul de integrare a aspectelor legate de climă în proporție de cel puțin 20% în perioada 2014-2020. Tot în acest context scade-rea propusă a contribuției totale la protecția biodiversității la 8,2%, este în contrast cu obiectivul privind oprirea și inversarea declinului biodiversității și serviciile de ecosistem până în 2020.

Întrucât s-au înregistrat întârzieri inacceptabile în aplicarea programelor operaționale, datorate în mare măsură, desemnării cu întârziere a autorităților competente, statele membre sunt invitate să se asigure că implementarea programelor este accelerată, pentru a recupera întârzierile. Există însă temerea că într-o epocă a dezvoltării tehnologice accelerate decalajul dintre regiunile cu dezvoltare rapidă și cele mai puțin dezvoltate s-ar putea accentua dacă impactul fondurilor structurale nu este întărit prin condiționalități legate de eficiență. În ce privește **Creșterea economică sustenabilă** se așteaptă scrisoarea rectificativă a Comisiei, ce urmează a fi prezentată în luna octombrie și care ar trebui să se bazeze pe informații actualizate privind finanțarea Fondului european de garantare agricolă (FEGA) pentru a verifica nevoile reale din sectorul agricol. Numărul de cazuri în care este necesară o intervenție pe piață în temeiul FEGA sunt în continuare limitate și nu reprezintă decât o parte relativ mică din FEGA (în jur de 5,9%). Comisia nu a propus nici creșterea liniei bugetare pentru tinerii fermieri, deși o parte din soluția pentru combaterea șomajului în rândul tinerilor o constituie sprijinirea corespunzătoare a tinerilor din zonele rurale.

b) Securitatea în interiorul și în afara frontierelor UE.

În pofida limitărilor din bugetul UE pe termen lung pentru perioada 2014-2020, Comisia Europeană dă asigurări că utilizează toată flexibilitatea de care dispune în buget pentru a se asigura că în 2019 se va acorda din nou o atenție specială aspectelor legate de gestionarea migrației și a frontierelor. Accentul se va pune pe: **- reformarea sistemului european comun de azil**, pentru a asigura o aplicare mai eficientă, echitabilă și umană a politicii în materie de azil; **- un nou sistem de intrare-ieșire**, care să permită o mai bună gestionare a frontierelor; **- consolidarea Agenției Europene pentru Poliția de Frontieră și Garda de Coastă, a Agenției UE pentru azil** și a altor agenții care se ocu-

pă de aspecte legate de gestionarea frontierelor și vizelor; **- punerea în aplicare a două inițiative majore: Cadrul de parteneriat cu țările terțe în Agenda europeană privind migrația și Fondul european pentru dezvoltare durabilă (FEDD) pentru a aborda cauzele profunde ale migrației.** Instrumentul care permite acordarea de sprijin umanitar de urgență în Uniune va expira în martie 2019. Propunerea de revizuire a temeiului juridic al mecanismului de protecție civilă al Uniunii, care urmează a fi adoptată, va avea cu siguranță un impact bugetar major în ultimii doi ani ai actualului CFM, 256,9 milioane euro urmând să fie suportate doar de la fondurile destinate acestei rubrici. Este însă logic ca această îmbunătățire semnificativă a unei politici importante a Uniunii să fie finanțată prin resurse noi și suplimentare și nu prin recurgerea la realocări, care sunt în mod evident în detrimentul altor politici și programe valoroase și care funcționează optim. De asemenea, programul „Produse alimentare și hrană pentru animale” ar trebui să permită Uniunii să gestioneze în mod eficient orice apariție a unor boli grave la animale și orice organism dăunător plantelor, inclusiv epidemiile recente de gripă aviară și pestă porcină care în ultimii ani au afectat și afectează mai multe state membre.

c) Sprijinirea noilor inițiative.

Pe lângă faptul că va consolida eforturile depuse în trecut, proiectul de buget pe 2019 prevede și **sprijinul pentru noile inițiative: Corpul european de solidaritate**, care creează oportunități pentru ca tinerii să desfășoare activități de voluntariat sau să participe la proiecte în propria lor țară sau în străinătate și **Autoritatea Europeană în domeniul muncii**, care va contribui la garantarea unei mobilități echitabile a forței de muncă în interiorul pieței interne și la simplificarea cooperării dintre autoritățile naționale. Vor fi, de asemenea, alocate fonduri suplimentare pentru: **● programul de sprijin pentru reforme structurale** în statele membre; **● programul european de dezvoltare industrială în domeniul apărării** pentru a sprijini industria europeană de apărare și pentru a pune bazele unei Uniuni Europene a Apărării; **● consolidarea reacției în caz de cutremure, incendii forestiere și alte dezastre în Europa**, prin intermediul unei **rezerve de capacități de protecție civilă** la nivelul UE, inclusiv echipamente și echipe „rescEU”; **● noul Parchet European** care se va ocupa de urmărirea în justiție a criminalității transfrontaliere, inclusiv a cazurilor de fraudă, corupție și spălare de bani.

De asemenea, vor fi luate noi măsuri pentru a proteja persoanele fizice și întreprinderile împotriva atacurilor cibernetice. Propunerea Consiliului a fost analizată pe 26 septembrie 2018 de către deputații europeni din cadrul Comisiei pentru buget, care au votat un buget total al UE pentru 2019 de 166,3 miliarde de euro în angajamente (cu peste 2 miliarde de euro mai mare decât propunerea inițială a Comisiei Europene).

Potrivit legislativului european, deputații au convenit să majoreze fondurile pentru programul Erasmus+ și au consolidat bugetele pentru investițiile în infrastructură și pentru programul Ori-zont 2020.

În ceea ce privește plățile, deputații europeni din Comisia pentru buget le-au stabilit la 149,3 miliarde de euro (propunerea inițială a Comisiei a fost de 148,7 miliarde de euro). Cifrele includ instrumentele speciale, cum ar fi fondurile de solidaritate și adaptare la globalizare și bugetul administrativ al Comisiei Europene, dar nu și bugetele administrative ale celorlalte instituții ale UE. Pasul următor îl constituie convocarea unui Comitet de conciliere care are la dispoziție 21 de zile pentru a conveni asupra unui text comun. În situația în care se convine asupra unui text comun, Consiliul și Parlamentul European trebuie să-l aprobe în 14 zile. Dacă Consiliul și Parlamentul European nu ajung la un acord, Comisia trebuie să prezinte un nou proiect de buget, iar dacă bugetul anual nu este încă adoptat la începutul anului 2019, se aplică sistemul doisperezecimilor provizorii, adică se alocă o doisperezecime din bugetul anului 2018 pentru fiecare lună.

Contribuția României la bugetul UE

Potrivit angajamentelor asumate prin Tratatul de aderare la Uniunea Europeană, ratificat prin Legea nr. 157/2005, România, în calitate de stat membru, participă la finanțarea bugetului Uniunii Europene conform regulilor comunitare unitare care sunt direct aplicabile de la data aderării. Astfel, începând cu 1 ianuarie 2007, România asigură plata contribuției sale pentru finanțarea bugetului Uniunii Europene în cadrul sistemului resurselor proprii ale bugetului comunitar, sistem care, din anul 2014 este reglementat prin Decizia nr. 2014/335/CE, Euratom, aceasta fiind publicată, atât în original (EN) cât și în toate limbile oficiale ale statelor membre (inclusiv în limba română), în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L 168 din 07.06.2014 (p. 105-111 pentru versiunea în limba română). România este unul dintre statele membre

care primesc de la bugetul UE sume mai mari decât cele cu care contribuie, iar acest lucru este valabil pe întreaga durată a CFM (2014-2020). Astfel, poziția financiară netă pentru primii patru ani ai perioadei 2014-2020 arată un sold pozitiv de 18,5 miliarde euro, conform **Tabelului 2**.

În ce privește anul 2018, s-au planificat încasări de 9,8 miliarde euro din proiecte europene (cifra greu de atins) și contribuții de 1,5 miliarde euro, iar pentru 2019 se au în vedere accesări de la bugetul UE de aproape 11 miliarde euro și contribuții de 1,7 miliarde euro.

Contribuțiile statelor membre la bugetul UE sunt calculate în funcție de Venitul Național Brut, de încasările din TVA și din taxele vamale, după cum urmează: ➔ 0,7% din Venitul Național Brut al fiecărui stat membru - cea mai mare sursă de încasări la bugetul comunitar; ➔ 0,3% din încasările din taxa pe valoarea adăugată (TVA) armonizată ale fiecărui stat membru - acesta este și motivul pentru care schimbarea cotelor de TVA, mai ales schimbarea în sensul scăderii, este o temă sensibilă pentru UE; ➔ cea mai mare parte din taxele la import percepute pentru produsele din afara UE (țara care le percepe reține numai un mic procent din acestea).

În privința încasărilor efective rata de absorbție a celor 43 de miliarde euro alocate României de la bugetul UE pentru perioada 2014-2020 a fost de 10,36% în primii 3 ani ai acestei perioade. Acest ritm se situează la nivelul Poloniei, țară dată ca exemplu de mulți dintre analiștii noștri, care în perioada respectivă a avut o absorbție de 10,28% a fondurilor europene, conform datelor furnizate de Comisia Europeană în decembrie 2017. Totuși procentul de 10,36% este foarte mic față de cerințele existente. Cauzele acestei situații țin atât de Comisia Europeană cât și de o serie de obstacole interne. Astfel, datorită întârzierilor din partea Comisiei Europene s-au înregistrat blocaje serioase în accesarea fondurilor europene, rezolvate doar în vara anului trecut când România a reușit, într-un final, să își acrediteze autoritățile de management fără de care nu putea emite facturi către Bruxelles. Nici politica statului român nu a avantajat sistemul fondurilor europene. Astfel, în anul 2017, statul nu a avut fonduri suficiente pentru cofinanțări. De exemplu, pe programele de dezvoltare locală, statul român nu dispunea decât de două miliarde de lei pentru cofinanțare, deși avea nevoie de 30 de miliarde.

Un alt obstacol în accesarea fondurilor europene este tergiversarea aprobărilor din partea factorilor care gestionează aceste fonduri. Aici s-ar impune, de urgență, reglementarea statutului funcționarilor publici implicați în aprobarea finanțărilor din fonduri europene, după modelul altor state membre. O astfel de reglementare este necesară întrucât, nu de puține ori persoanele care gestionează aceste fonduri evită sau întârzie semnarea oricăror documente din cauză că, urmare a unor reclamații, de multe ori nefondate, ajung să fie acuzați de fapte de natură penală. O altă cauză semnalată și de Comisia Europeană, este slaba capacitate instituțională alături de lipsa de coordonare între diferitele instituții și departamente implicate. Conform aprecierii Comisiei Europene din cauza unei pregătiri insuficiente și întârziate a unei liste de proiecte, apar dificultăți de implementare. Ca principal remediu, după eurodeputatul José Manuel Fernandes, ar fi identificarea proiectelor prioritare la nivel național, urmată de o modificare și adaptare a legislației naționale la acestea. Desigur că schimbarea legislației este o necesitate, dar asta presupune un proces complicat care privește mai multe domenii de activitate (procesul accesării fondurilor, fiscalitatea, achizițiile publice, standardele în ce privește competențele etc.).

Deși sunt utile, totuși măsurile prezente mai sus nu favorizează decât într-o mică proporție micro întreprinderile și întreprinderile mici în absorbția de fonduri. La ora actuală majoritatea micro întreprinderilor și întreprinderilor mici nu pot aplica pentru finanțări nerambursabile fie pentru că au conturile blocate din cauza imposibilității achitării datoriilor restante mai ales datorită penalizărilor și dobânzilor, fie că li se retrage codul fiscal, fie că înregistrează pierderi sau nu dispun de contribuția necesară.

Dacă se dorește ca acestea să poată accesa fonduri europene trebuie modificată în primul rând legislația fiscală în sensul obligării lor doar la plata datoriilor restante, eliminând penalizările și recalculând dobânzile

cu rata plătită de ANAF pentru întârzierea rambursărilor. Este necesară, de asemenea, modificarea prevederii conform căreia dacă timp de un semestru contribuabilul înregistrează în scopuri de TVA, nu a realizat achiziții sau livrări/prestări i se retrage codul de TVA. Considerăm că acest termen trebuie prelungit la un an, ținând cont că multe întreprinderi au activitate sezonieră. Actualele prevederi nu numai că blochează participarea la finanțarea din fondurile europene, dar împing micile întreprinzători către evaziune fiscală ceea ce provoacă pierderi mai mari decât veniturile ipotetice estimate de organele fiscale. Un alt aspect care trebuie avut în vedere este scrierea proiectelor (și completarea cererii de finanțare). Întrucât micile întreprinzători nu au nici experiență și nici cunoștințele necesare, aceștia apelează la firme de consultanță pe care le plătesc anticipat diminuându-și sumele pentru contribuția proprie la finanțarea proiectelor. O posibilitate ar fi ca plata consultanților să fie făcută de autoritățile de management numai pentru proiectele aprobate, după anunțarea aprobării. O astfel de măsură ar stimula și competiția dintre firmele de consultanță. Un exemplu în această privință este Republica Cehă unde, ca și la noi, procedura de rambursare a cheltuielilor are la bază cererea depusă de operatorul economic. Diferența constă în forma de rambursare care poate fi ex-post (rambursarea în funcție de performanță) sau ex-ante (ca urmare a îndeplinirii condițiilor înaintea realizării proiectului), decizia aparținând autorității de management. Sistemul de rambursare se bazează pe principiul prefinanțării (plăți în avans), partea provenind din bugetul european (până la 85%) fiind acoperită inițial de stat și ulterior încasată de către stat de la Comisia europeană. Un rol important revine și Ministerului Fondurilor Europene care în propunerile de programe trimise Comisiei europene ar trebui să prevadă competențe largite pentru autoritățile de management privind termenele și condițiile rambursării cheltuielilor operatorilor economici. Ar fi util ca toate aceste propuneri să facă obiectul unei dezbateri publice pentru a fi ajustate și completate. ■

Tabelul 2			
Anul	Sume primite de la UE (mld. euro)	Sume plătite către bugetul UE (mld. euro)	Sold pozitiv (mld. euro)
2014	5,9	1,6	4,3
2015	6,4	1,4	5,0
2016	7,4	1,5	5,9
2017	4,8	1,5	3,3
Total	24,5	6,0	18,5
Sursa: Rapoartele financiare anuale ale Comisiei Europene.			

Regimul fiscal aplicabil sumelor plătite foștilor salariați sau administratori cu titlu de despăgubiri

Abstract: Regimul fiscal aplicabil despăgubirilor acordate salariaților concediați sau administratorilor/ directorilor revocați, în circumstanțe litigioase sau cu potențial litigios, este un subiect care dă naștere de fiecare dată unor discuții intense. Companiile se regăsesc în situația de a plăti astfel de despăgubiri când se confruntă cu acțiuni în pretenții ori acuze de producere de prejudicii materiale și/sau morale a căror confruntare publică poate produce riscuri economice și reputaționale semnificative. Obligațiile de reținere la sursă a impozitelor și contribuțiilor aferente sumelor plătite sunt cert în sarcina plătitorilor unor astfel de sume, însă regimul fiscal aplicabil este incert și controversat în anumite circumstanțe, pe care le vom detalia în continuare.

Cuvinte cheie: despăgubiri, venituri asimilate salariilor, daune morale, administratori.

Ramona **JURUBIȚĂ**, KPMG România
Romana **SCHUSTER**, KPMG România

Plăți de natură reparatorie al căror regim fiscal este clar reglementat

1. Suntem cu toții familiarizați cu situațiile frecvent întâlnite în practică în care o instanță dispune anularea deciziei concedierii unui salariat și obligă angajatorul la plata salariilor indexate, majorate și reactualizate și cu celelalte drepturi de care ar fi beneficiat salariatul dacă nu ar fi fost concediat, așa cum dispune Codul Muncii. Când instanța constată că desfacerea contractului individual de muncă s-a făcut în mod netemeinic sau nelegal, **anularea deciziei de concediere, de către instanță, are drept consecință înlăturarea în mod retroactiv a efectelor acesteia.** Prin Decizia nr. 1101/2009 Curtea Constituțională a reținut că „*instanța de judecată se pronunță asupra aspectelor de temeinicie și legalitatea deciziilor de concediere și dispune măsura reintegrării, în maniera în care este posibil, la solicitarea salariatului în cazul*

concedierii, fără a analiza oportunitatea acestei măsuri. Analiza oportunității excludează controlului judiciar și este irelevantă în raport cu efectele anulării măsurii concedierii. Mai mult încetarea raporturilor de muncă nu poate fi guvernată de factori subiectivi pe care i-ar putea invoca angajatorul. Totodată, nu se poate susține că în materie de muncă anularea unei măsuri să nu repună părțile în situația inițială. În caz contrar, nulitatea măsurii concedierii ar îndreptăți salariatul numai la plata unor sume de bani și s-ar deschide posibilitatea angajatorului de a concedia oricând persoana, fără ca aceasta să aibă posibilitatea de a reveni pe postul anterior ocupat”. Regimul de impozitare a sumelor plătite de angajatorul aflat în această situație este clar și indisputabil. „*Sumele reprezentând salarii/solde, diferențe de salarii/solde, dobânzi acordate în legătură cu acestea, precum și actualizarea lor cu indicii de inflație, stabilite în baza unor hotărâri judecătorești rămase*

definitive și irevocabile/hotărâri judecătorești definitive și executorii,” sunt asimilate salariilor (stipulează art.76, alin 2, litera p din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare). Prin urmare, aceste sume fac subiectul impozitului pe venit și contribuțiilor sociale întocmai ca salariile.

2. Destul de frecvent întâlnite în practică sunt și **plățile compensatorii**, adică acele compensații bănești individuale care sunt acordate persoanelor disponibilizate prin concedieri colective, din fondul de salarii, potrivit dispozițiilor prevăzute în contractul de muncă. Punctul 12 alin. (1) lit.h) și i) din Normelor metodologice de aplicare a Titlului IV „Impozit pe venit” precizează că veniturile brute din salarii sau considerate asimilate salariilor cuprind compensațiile bănești individuale, acordate persoanelor disponibilizate prin concedieri colective, din fondul de salarii, potrivit dispozițiilor

prevăzute în contractul de muncă, precum și plățile compensatorii calculate pe baza salariilor medii nete pe unitate, primite de persoanele ale căror contracte individuale de muncă au fost desfăcute ca urmare a concedierilor colective, conform legii. Din nou, regimul fiscal aplicabil este unul clar și cert.

3. Mai rar întâlnită, dar prezentă în practica noastră, este situația în care un angajator plătește o **indemnizație de neconcurență** fostului salariat, plată despre care Codul muncii precizează că nu este de natură salarială. Pentru scopuri fiscale, însă, Codul fiscal încadrează aceste plăți în categoria veniturilor asimilate salariilor, subiect al impozitului pe venit în cuantum de 10%. Pentru acest tip de plată, angajatorul nu au totuși obligația reținerii contribuției de asigurări sociale, în cuantum de 25% și nici a plății contribuției asiguratorie de muncă, în cuantum de 2.25%.

Categorii de plăți de natură reparatorie pentru care regulile fiscale aplicabile sunt incerte

Am prezentat mai sus situațiile în care plățile făcute de angajator unui salariat concediat au un regim fiscal asimilat salariilor, însă trebuie precizat că există și situații în care pentru sume plătite unor foști salariați, tot de natură reparatorie, nu există reguli fiscale specifice ori norme de aplicare, care să ajute practicienii în interpretarea legii.

Un prim exemplu îl constituie cazul despăgubirilor plătite de un fost angajator cu titlu de daune morale, fie potrivit înțelegerii părților, în circumstanțele unei concedieri contestate de fostul angajat ca nelegală sau netemeinică, fie obligat de instanță. Este adevărat că situația în care s-a pus problema acordării de despăgubiri morale foștilor salariați a fost destul de rar întâlnită în practică.

O perioadă îndelungată, instanțele au considerat că daunele morale pot fi acordate unor foști salariați numai în cazul în care legea, contractul colectiv de muncă sau contractul individual de muncă cuprindeau clauze exprese în acest sens, mai ales că în forma sa inițială Codul muncii nu prevedea posibilitatea acordării daunelor morale. Prin Legea nr. 237/2007, articolului 269 alin. 1 din Codul muncii (actualul art. 253) i s-a dat următorul conținut: „*Angajatorul este obligat, în temeiul normelor și principiilor răspunderii civile contractuale, să îl despăgubească pe salariat în situația în care acesta a suferit un prejudiciu material sau moral din culpa anga-*

jatorului în timpul îndeplinirii obligațiilor de serviciu sau în legătură cu serviciul”.

Așadar, actualmente, când Codul muncii face referire la acest drept ca la o reparație a prejudiciului moral suferit de angajat, instanțele pot să acorde aceste reparații atunci când este cazul. Mai mult, angajatorul care constată că este culpabil ar trebui, de fapt, să acorde reparații și fără să fie forțat de instanță. Codul muncii dispune, de altfel, că „*în cazul în care angajatorul refuză să îl despăgubească pe salariat, acesta se poate adresa cu plângere instanțelor judecătorești competente*.”

Nu trebuie uitat că printre motivele de nulitate ale deciziilor de concediere sunt condițiile de fond (inexistența faptei imputabile salariatului, fapta nu a fost săvârșită de acesta, lipsa vinovăției angajatului, motivul invocat de angajator care a determinat concedierea salariatului nu există etc.), dar în foarte multe cazuri problema o constituie, de fapt, condițiile de formă a căror nerespectare atrage nulitatea absolută în cazul concedierii. Acestea pot fi: neemiterea deciziei de concediere în termenele legale, lipsa formei scrise, decizia nu conține elemente obligatorii cerute de lege etc. În acest din urmă caz, probabilitatea anulării deciziei de concediere devine atât de mare, încât decizia corectă juridic și fundamentată economic nu poate fi decât aceea de evitare a litigiului printr-o înțelegere între cele două părți. Chiar și când problema este de fond, dar dificil de probat de către angajator, evitarea litigiului este recomandabilă.

Într-un caz, de exemplu, instanța a reținut că „*prejudiciul constă în atingerea adusă imaginii și demnității contestatoarei prin emiterea deciziilor nelegale. Instanța va reține din materialul probator administrat în cauză faptul că nu este pentru prima oară când recurenta o concediază în mod nelegal. În aceste condiții, concedierea abuzivă, act ce face parte dintr-un șir de acțiuni prin care s-a urmărit înlăturarea salariatei din cadrul societății recurente este fără indoială un act cauzator de prejudiciu. În acest fel Curtea a analizat și legătura de cauzalitate dintre fapta ilicită și prejudiciu*.”

Pentru evitarea consecințelor economice, juridice, reputaționale foarte serioase pe care litigiile cu foști salariați concediați le-ar putea avea în final, este justificată în multe cazuri utilizarea tranzacției judiciare, permise în soluționarea cauzelor în materie civilă, consfințirea înțelegerii părților printr-un acord de mediere sau orice altă metodă alternativă de stingere a unui litigiu existent. Revenind la aspectul fiscal al problemei, considerăm că natura juridică a unei sume plătite

cu titlu de daune materiale și/sau morale unui fost salariat de către un fost angajator nu poate fi decât aceea de despăgubire. Ca urmare, suma plătită ar cădea sub incidența art. 62 litera h) din Codul fiscal, potrivit căruia reprezintă venituri neimpozabile „*despăgubirile în bani sau în natură primite de către o persoană fizică ca urmare a unui prejudiciu material suferit de aceasta, inclusiv despăgubirile reprezentând daunele morale*”.

Încadrarea sumelor plătite cu acest titlu de fostul angajator sub incidența acestui articol de Cod Fiscal nu ar trebui să depindă de circumstanțele acordării, natura fiind aceeași în orice circumstanță, adică indiferent dacă s-a acordat:

- în contextul respectării deciziei definitive/executorii a unei instanțe
- în cursul litigiului, în cuantumul stabilit printr-o înțelegere scrisă care prevede renunțarea la judecată și, totodată, renunțarea la dreptul dedus judecății, sau
- anterior declanșării unei chemări în judecată (acțiune în pretenții), prin înțelegerea părților cu privire la renunțarea la dreptul ce urma a fi dedus judecății, tocmai pentru a evita un litigiu viitor, cu implicații păguboase material și reputațional ambelor părți.

În astfel de situații, însă, vedem în practică faptul că suma plătită cu titlu de despăgubire fostului salariat este încadrată de plătitori în categoria veniturilor brute din salarii și asimilate salariilor. Practica se bazează pe argumentul că ar fi incidentă în speță următoarea prevedere din normele metodologice de aplicare a Titlului IV Impozit pe venit din Codul fiscal: „12. (1) În sensul art. 76 alin. (1) și (2) din Codul fiscal, **veniturile brute din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate și/sau contravaloarea veniturilor în natură primite ca urmare a unei relații contractuale de muncă**, raport de serviciu, act de detașare, precum și orice sume de natură salarială primite în baza unor statute speciale prevăzute de lege, indiferent de perioada la care se referă, **și care sunt realizate din: q) orice alte sume** sau avantaje în bani ori în natură.” Mai precis, argumentul prevalent este că sintagma „orice alte sume”, **primită ca urmare a unei relații contractuale de muncă** ar include și astfel de despăgubiri care repară un prejudiciu. Deși este un argument care ar putea fi invocat, considerăm că analiza tratamentului fiscal corect ar trebui să aibă în vedere și următoarele considerații, prezentate în continuare.

În primul rând, regula specială prevăzută la art. 62 litera h) din Codul fiscal, referitoare ►

la caracterul neimpozabil al despăgubirilor, citat de noi mai sus, ar trebui să deroge de la regula generală prevăzută de art. 76 din Codul fiscal.

În al doilea rând, considerăm că o concluzie nu poate fi trasă fără să facem un exercițiu de interpretare a legii fiscale, pentru acest caz particular, în care două norme par să fie în conflict în ceea ce privește regimul aplicabil: art.76 alin 1 din Codul fiscal, cel care definește veniturile din salarii și asimilate acestora, pe de o parte, și art. 62 litera h), cel care califică drept venituri neimpozabile despăgubirile în bani sau în natură primite de către o persoană fizică ca urmare a unui prejudiciu suferit de aceasta, inclusiv despăgubirile reprezentând daunele morale, obținute de o persoană fizică, pe de altă parte.

Astfel, vom apela la regulile de interpretare prevăzute de art.13 din Codul de procedură fiscală. Ne raportăm, ca prim pas, la aplicarea alineatului 1 al art. 13, potrivit căruia „Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.” Textul articolului 62 litera h) din Codul Fiscal exprimă voința legiuitorului referitoare la caracterul neimpozabil al despăgubirilor primite de persoane fizice, fără a condiționa în vreun fel aplicarea regulii fiscale în sensul excluderii, spre exemplu, din sfera sa, a foștilor salariați care primesc despăgubiri de la persoana care a cauzat prejudiciul. Cazurile pe care legiuitorul a considerat că poate să le excludă de sub incidența acestei reguli sunt explicit prevăzute de lege. Astfel, trebuie remarcat că sunt considerate impozabile, ca venituri din alte surse, câștigurile primite de la societățile de asigurări ca urmare a contractului de asigurare încheiat între părți, cu ocazia tragerilor de amortizare, acestea intrând sub incidența art. 114 alin (2) litera b) din Codul fiscal.

Prin urmare, în categoria despăgubirilor la care face referire art. 62 litera h) din Codul fiscal sunt incluse toate despăgubirile acordate în cauze civile, indiferent dacă au fost sau nu stabilite prin decizii definitive sau executorii de o instanță sau au rezultat prin înțelegerea părților dintr-un contract civil. Dacă intenția legiuitorului ar fi fost diferită, prevederea legală ar fi specificat aria de cuprindere a drepturilor patrimoniale vizate (spre exemplu, despăgubiri pentru anumite categorii de drepturi patrimoniale) și limitările privind condițiile de acordare (spre exemplu, despăgubiri plătite în temeiul unei hotărâri judecătorești executorii/definitive),

asa cum a procedat in alte situatii, unde s-a făcut explicit distincția între diverse cazuri, specific reglementate în Codul Fiscal.

Primul exemplu, în acest sens, îl constituie norma de la art.76 alin 2 litera p din Codul fiscal, care trimite la noțiuni/condiții foarte specifice, și anume la „sumele reprezentând salarii/solde, diferențe de salarii/solde, dobânzi acordate în legătură cu acestea, precum și actualizarea lor cu indicele de inflație, stabilite în baza unor hotărâri judecătorești rămase definitive și irevocabile/hotărâri judecătorești definitive și executorii.”

Al doilea exemplu îl constituie textul de lege din Codul fiscal ce reglementează regimul fiscal al despăgubirilor izvorâte din contracte de asigurare, la art. 62 litera g), care se referă la „sumele încasate din asigurări de orice fel reprezentând despăgubiri, sume asigurate, precum și orice alte drepturi, cu excepția câștigurilor primite de la societățile de asigurări ca urmare a contractului de asigurare încheiat între părți, cu ocazia tragerilor de amortizare;”. În norme metodologice de aplicare a Codului fiscal, se precizează că: „În aplicarea prevederilor art. 62 lit. g) din Codul fiscal sunt neimpozabile despăgubirile, sumele asigurate și orice alte drepturi acordate asiguraților, beneficiarilor sau terțelor persoane păgubite, din asigurările de orice fel, potrivit legislației privind societățile de asigurare și supravegherea asigurărilor. Sumele reprezentând alte drepturi acordate asiguraților pot avea, printre altele, următoarele forme: răscumpărări parțiale în contul persoanei asigurate, plăți eşalonate, rente, venituri rezultate din fructificarea rezervelor constituite din primele plătite de asigurați, precum și orice alte sume de aceeași natură, indiferent de denumirea sau forma sub care sunt plătite, în contul persoanei asigurate. În cazul în care suportatorul primei de asigurare este o persoană fizică independentă, persoană juridică sau orice altă entitate care desfășoară o activitate, atunci contravaloarea primelor de asigurare reprezintă venituri impozabile pentru persoana fizică beneficiară.”

Al treilea exemplu de normă clară și previzibilă îl constituie regimul separat reglementat, tot la articolul 62 din Codul fiscal, aplicabil despăgubirilor convenite persoanelor fizice conform legii, ca venituri neimpozabile: „i) sumele primite ca urmare a exproprierii pentru cauză de utilitate publică, conform legii; j) sumele primite drept despăgubiri pentru pagube suportate ca urmare a calamităților naturale, precum și pentru cazurile de invaliditate sau deces, conform legii;”

În toate aceste cazuri mai sus enumerate, reglementarea distinctă permite clarificarea cazurilor speciale în care despăgubirea este primită de persoana prejudiciată de la un tert (asigurător sau stat, potrivit legii) și nu de la cel care a cauzat prejudiciul. Orice altă situație se încadrează, prin urmare, pe norma prevăzută la art. 62 litera h) din Codul fiscal, inclusiv situația de fapt pe care o analizăm aici. Argumentele aduse mai sus respectă alineatul 3 al art. 13 din Codul de procedură fiscală, potrivit căruia „(3) *Prevederile legislației fiscale se interpretează unele prin altele, dând fiecareia înțelesul ce rezultă din ansamblul legii.*”

Nu avem temei să apreciem că intenția legiuitorului ar fi fost să excludă despăgubirile primite de foștii salariați de la foști angajatori din sfera aplicării art.62 litera g) din Codul fiscal. Dimpotrivă, avem temei să considerăm că regimul fiscal special al despăgubirilor acordate celui prejudiciat de către cel ce a cauzat prejudiciul se aplică și foștilor angajați beneficiari ai reparației, întrucât „Prevederile legislației fiscale se interpretează în sensul în care pot produce efecte, iar nu în acela în care nu ar putea produce niciunul”, așa cum stipulează alineatul 5 al art. 13 din Codul de procedură fiscală.

În final, ca un contra-argument la excluderea despăgubirilor primite de foștii angajați de la foștii lor angajatori pentru prejudicii cauzate de concediere, după încetarea relației de muncă, de sub incidența art. 62 litera g) din Codul fiscal, nu trebuie uitat faptul că, la alineatul 6 al art. 13 din Codul de procedură fiscală, se statuează următoarele: „(6) *Dacă după aplicarea regulilor de interpretare prevăzute la alin. (1) – (5), prevederile legislației fiscale rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/plătitorului.*” Foștii salariați, ale căror despăgubiri sunt impozitate de către plătitorii acestora, prin încadrarea ca venituri salariale, din considerente de prudență fiscală, ar putea să se prevaleze de principiul *in dubio contra fiscum* într-un litigiu ulterior, al cărui scop ar fi stabilirea regimului fiscal corect.

Cazul special al despăgubirilor plătite administratorului sau directorului al cărui contract de mandat a fost revocat/reziliat Spre deosebire de speța analizată anterior, nu mai suntem în materia unui litigiu de muncă, ci în materia răspunderii civile contractuale a mandantului pentru revocarea mandatului. Avem în vedere, pentru scopuri ilustrative, următoarea situație de fapt. O persoană rezidentă fiscal în România a încheiat un con-

tract de administrare cu Societatea X. Pentru îndeplinirea funcției de administrator, potrivit acestui contract, persoana a fost îndreptățită la o indemnizație lunară. Contractul a încetat din inițiativa AGA a Societății X, administratorul fiind revocat conform hotărârii acesteia. Ulterior, fostul administrator a formulat o cerere de chemare în judecată împotriva Societății X, obiectul acesteia fiind o acțiune în pretenții, pentru acordarea de despăgubiri. Pretențiile nu au vizat indemnizațiile datorate pe perioada în care contractul a fost în vigoare, dar au fost solicitate prin referire la valoarea indemnizațiilor lunare ce i s-ar fi convenit până la finalul contractului, dacă acesta nu ar fi fost încetat anticipat.

După comunicarea cererii de chemare în judecată către intimată, fostul administrator a fost de acord cu renunțarea la judecată și renunțarea la dreptul pretins¹ în schimbul unei compensații bănești, fiind despăgubit de societate cu suma S, conform înțelegerii scrise încheiate cu aceasta. Suma S stabilită ca și compensație prin înțelegerea părților este mai mică decât pretențiile solicitate cu titlul de despăgubiri de către fostul administrator prin cererea de chemare în judecată.

Se pune problema stabilirii regimului fiscal aplicabil venitului reprezentat de suma S, acordată de Societatea X fostului administrator. De asemenea, se pune și problema regimului aplicabil despăgubirilor pe care Societatea X le-ar fi plătit în ipoteza în care litigiul și-ar fi urmat cursul și o instanță de judecată ar fi impus, definitiv sau executoriu, plata unei despăgubiri către fostul administrator.

Din punct de vedere fiscal, considerăm că natura juridică a compensației, în suma S, primită de către Fostul Administrator pentru renunțarea la judecată și renunțarea la dreptul dedus judecății, un drept patrimonial, ar fi aceea de despăgubire, și ar cădea, prin urmare, sub incidența art. 62 litera h) din Codul fiscal, potrivit căruia reprezintă venituri neimpozabile „**despăgubirile în bani sau în natură primite de către o persoană fizică ca urmare a unui prejudiciu material suferit de aceasta, inclusiv despăgubirile reprezentând daunele morale;**”. Din literatura de specialitate și practica instanțelor, știm că revocarea administratorului poate interveni oricând și independent de vreo culpă contractuală a administratorului. În forma sa actuală, Legea nr. 31/1990 preve-

de în art. 137¹ alin. (4) că administratorii pot fi revocați oricând de către adunarea generală ordinară a acționarilor și că, potrivit art. 132 alin. (4) administratorii nu pot ataca hotărârea adunării generale privitoare la revocarea lor din funcție. Revocarea unilaterală a administratorilor este posibilă oricând și chiar dacă nu există niciun fel de culpă a persoanelor revocate. Totuși, în baza principiului libe-rului acces la justiție, administratorul revocat se poate plângeră instanței judecătorești, însă instanța nu poate să îl reintegreze în funcție, chiar dacă ar constata că revocarea este fără o justă cauză. **Acțiunea administratorului nu poate fi decât o acțiune în daune**, deoarece revocarea administratorilor este exceptată controlului judiciar, fiind o atribuție care aparține exclusiv organelor cărora legea le-a acordat-o. Ea nu poate fi dispusă de către o instanță judecătorească, deoarece instanța nu poate evalua existența sau inexistența încrederei asociaților/acționarilor în administratori și nici oportunitatea revocării acestora.

În acest context, suma S plătită fostului administrator nu ar putea cădea, din punct de vedere fiscal, sub incidența art. 76 alin (2) litera o sau p: „*ART. 76 – Defnirea veniturilor din salarii și asimilate salariilor (2) Regulile de impunere proprii veniturilor din salarii se aplică și următoarelor tipuri de venituri, considerate asimilate salariilor: o) remunerația administratorilor societăților, companiilor/societăților naționale și regiilor autonome, desemnați/numiți în condițiile legii, precum și sumele primite de reprezentanții în adunarea generală a acționarilor și în consiliul de administrație; p) sume reprezentând salarii/solde, diferențe de salarii/solde, dobânzi acordate în legătură cu acestea, precum și actualizarea lor cu indicele de inflație, stabilite în baza unor hotărâri judecătorești rămase definitive și irevocabile/hotărâri judecătorești definitive și executorii;*”

Argumentele care ar putea fi luate în considerare le prezentăm în continuare. **1.** Nu este aplicabilă prevederea de la litera o) a art. 76 alin (2) întrucât prin acțiunea sa în pretenții civile, fostul administrator nu a solicitat plata unor remunerații aferente contractului de administrare reziliat de către Societatea X, ci pretențiile avute reprezintă despăgubiri civile pentru daune legate de circumstanțele deciziei unilaterale de încetare a contractului de administrare de către societatea reclamată.

2. Nu devine aplicabilă nici litera p) a ace-luiași art. 76 alin (2) întrucât suma plătită nu reprezintă salarii sau diferențe de salarii (ori indemnizații asimilabile veniturilor salariale, după cum am arătat mai sus), și nici nu ar fi putut fi considerate ca atare de către o instanță, întrucât revocarea unui contract de administrare nu poate fi anulată, cu consecința punerii părților în situația anterioară, așa cum este cazul contractelor de muncă desfăcute nelegal.

3. Simpla împrejurare că litigiul a fost stins de către părți printr-o tranzacție judiciară, permisă în soluționarea cauzelor în materie civilă, nu poate avea vreun efect în calificarea sumei plătite ca având altă natură decât cea de despăgubire. Similar, dacă s-ar fi apelat la o cerere de consfințire a înțelegerii părților din acordul de mediere ori alte metode alternative de soluționare a litigiului, nu avem motive să considerăm că natura sumei plătite s-ar fi schimbat, afectând regimul fiscal aplicabil.

Considerăm că aceeași soluție ar fi aplicabilă și în situația în care ne-am afla în prezența revocării unui director al unei societăți pe acțiuni (așa cum această noțiune este reglementată de Legea societăților nr. 31/1990). La fel ca și în cazul administratorului, relația acestuia cu societatea este întemeiată pe un contract de mandat (denumit, în mod frecvent, „contract de management”), astfel încât soluția nu poate fi diferită. Este adevărat că directorii societăților pe acțiuni beneficiază, în privința veniturilor pentru această funcție, de un regim fiscal similar cu cel aplicabil veniturilor din salarii. Această situație nu schimbă însă concluzia noastră, deoarece această regulă de asimilare fiscală, în cazul specific al indemnizațiilor plătite pe durata existenței și derulării contractului, nu schimbă și natura relației contractuale director-societate (care rămâne una de mandat).

În loc de concluzii

Obligațiile de reținere la sursă a impozitelor și contribuțiilor aferente sumelor plătite cu titlu de despăgubiri foștilor salariați concediați sau administratori revocați, care le revin plătitorilor respectivelor despăgubiri sunt văzute ca incerte de practicienii români, însă practica considerată prudentă, aceea de a trata sumele ca salarii, este păguboasă pentru beneficiarii de venit, deja păgubiți. ■

1. Efectele juridice sunt diferite, fiindcă prin renunțarea la judecată reclamantul nu-și abandonează și posibilitatea de a exercita ulterior o acțiune împotriva aceluiași părât, cu același obiect și cu aceeași cauză, în timp ce prin renunțarea la însuși dreptul dedus judecății reclamantul renunță definitiv la pretenția sa, nemaiputând reinvesti instanța cu o cerere identică.

Europa la raport

Decizia CEJ privind dobânzile de întârziere nerecuperabile aferente impozitului transfrontalier reținut la sursă în dosarul C-553/16

Camera a șaptea a Curții de Justiție a pronunțat o hotărâre la 25 iulie 2018 în dosarul C-553/16 TTL, care se referă la o restrângere a liberei prestări a serviciilor prin legislația fiscală bulgară privind tratamentul fiscal al dobânzilor de întârziere nerecuperabile legate de impozitul transfrontalier reținut la sursă care, în cele din urmă, nu este datorat. Restrangerea liberei prestări a serviciilor Litigiul din acțiunea principală se referă la interpretarea legislației bulgare privind impozitul pe profit și a codului de procedură fiscală care prevede că o societate rezidentă care plătește venituri uneia nerezidente, trebuie să plătească dobânzi de întârziere în cazul neplății impozitului reținut la sursă. O astfel de plată a dobânzii de întârziere nerecuperabilă, care în cele din urmă ar putea să nu fie datorată, din cauza aplicabilității unui tratat privind evitarea dublei impunerii, este aplicabilă numai în cazul tranzacțiilor transfrontaliere. Într-o astfel de situație, este în contradicție cu libertatea de a presta servicii ca o situație transfrontalieră să fie tratată mai puțin favorabil decât una națională, descurajând

efectiv companiile rezidente să utilizeze serviciile unor societăți constituite în alte state membre. Instanța a stabilit că legislația fiscală bulgară aplicabilă constituie o restricție la libera prestare a serviciilor, care poate fi justificată prin supravegherea fiscală eficientă și prin încasarea eficientă a impozitelor. Cu toate acestea, s-a constatat că impunerea sancțiunilor, cum ar fi dobânda nerecuperabilă, este disproporționată și, prin urmare, un obstacol în calea furnizării transfrontaliere de servicii. În pofida faptului că o astfel de restricție poate fi justificată prin eficacitatea supravegherii fiscale și necesitatea de a asigura o colectare eficientă a impozitelor, măsura s-a dovedit a fi disproporționată. Instanța a reținut că impunerea sancțiunilor, inclusiv sancțiunile penale, poate fi considerată necesară pentru a asigura respectarea normelor naționale, cu condiția, totuși, ca natura și cuantumul sancțiunii impuse să fie proporțională în fiecare caz cu gravitatea încălcării pe care are intenția să o sancționeze (NN Internațional, C-48/15, punctul 59 și jurisprudența citată). ■

Comisia Europeană lansează Raportul anual privind punerea în aplicare la nivel național a legislației UE în anul 2017

Comisia Europeană a publicat raportul său din 2017 care monitorizează implementarea anuală și respectarea legislației UE de către statele membre. Raportul din 2017 demonstrează o scădere cu 5,91% a dosarelor deschise de încălcare, față de 2016 și o scădere semnificativă de 34% a numărului de noi dosare de încălcare deschise împotriva statelor membre. Raportul concluzionează că statele membre au înregistrat progrese în ceea ce privește transpunerea regulilor privind piața unică, deși a existat un număr sporit de probleme observate în ceea ce privește deschiderea

către comerțul transfrontalier cu bunuri și servicii. Aceste tendințe s-au reflectat în domeniul impozitării, în care numărul de noi dosare de încălcare deschise scăzuse, de asemenea, începând din 2016. Problemele de punere în aplicare care au fost desemnate în centrul lucrărilor suplimentare în 2018, au inclus: evaluarea conformității regulilor privind schimbul automat obligatoriu de informații privind impozitarea, urmărirea aplicării hotărârilor judecătorești și monitorizarea cazurilor care afectează situația economică a întreprinderilor, cum ar fi rambursările de TVA. ■

Luxemburg introduce legea grupării TVA

O nouă lege în ceea ce privește gruparea TVA a intrat recent în vigoare în Luxemburg. Întreprinderile din Luxemburg care au în comun legături organizaționale, economice sau financiare au acum dreptul de a înființa un grup de TVA. Noile reguli vor oferi simplificări administrative, permițând grupului să depună declarații de grup. În plus, noua lege va permite grupurilor să recupereze ceea ce anterior ar fi fost TVA nedeductibilă la intrare. Legea a intrat în vigoare la 31 iulie 2018 și a fost publicată la 10 august 2018. ■

Acordul dintre UE și Norvegia intră în vigoare

Acordul UE-Norvegia privind cooperarea administrativă în materie de TVA pentru combaterea fraudei în materie de TVA intră în vigoare la 1 septembrie 2018. Acordul a fost publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene la 1 august. Acordul de cooperare stabilește norme și proceduri pentru schimbul de informații privind evaluările TVA, monitorizarea aplicării TVA și combaterea fraudei în materie de TVA. Acordul stabilește, de asemenea, norme privind recuperarea creanțelor privind TVA-ul și a sancțiunilor administrative, a amenzilor, a taxelor și a suprataxelor legate de creanțele impuse de autoritățile administrative sau organele judiciare fiscale la cererea autorităților administrative competente, precum și dobânzile și costurile aferente acestor creanțe. ■

Președinția austriacă: progresele înregistrate în ceea ce privește impozitarea serviciilor digitale în UE

Reuniunea neoficială a Consiliului ECOFIN din septembrie a înregistrat progrese în discuțiile privind propunerile UE de impozitare echitabilă a economiei digitale. Ministrul austriac al finanțelor, Hartwig Löger, care deține în prezent președinția UE a Consiliului, a declarat că este realist să se ajungă la un acord până la sfârșitul acestui an. Vorbind la sfârșitul celei de-a doua zile a ECOFIN-ului neoficial de la Viena, ministrul austriac de finanțe a confirmat că Franța și Germania au acceptat ambele că propunerea Comisiei Europene trebuie să includă o „clauză de caducitate”, conform căreia o taxă pe servicii digitale ar fi taxa temporară valabilă până la obținerea unui acord la nivel internațional. „În Consiliu a existat un sprijin larg, în special pentru pregătirea unor măsuri suplimentare împotriva sistemelor fără impozite și de impozite reduce. Vrem să ne asigurăm că profitul marilor companii este impozitat într-un mod echitabil și că există o creștere a veniturilor rezultate”, a declarat d-l Löger. Ministrul austriac de finanțe a confirmat că statele membre ale UE vor încerca să ajungă la o poziție care este aliniată la propunerile OCDE în această privință. ■

TRANSFER PRICING CHALLENGES: Country-by-country Report (CbC Report)

Abstract: The objective of the article is to bring to the attention of readers the obligation to submit the R404 Form „The Country-by-Country Report” by certain Romanian companies. Thus, Romanian subsidiaries of multinational enterprise groups, groups with consolidated revenues of EUR 750 million or more, may be required to submit the country report starting with the reporting year 2017 if the final parent company is in a fiscal jurisdiction that is not party to an agreement on the establishment of the competent authority in force, with a view to presenting the Country-by-Country Report to which Romania is also part.

Cuvinte cheie: CbC Report, tax jurisdiction, BEPS action plan, The European Co-operation and Development Organization (ECDO), final parent company, surrogate parent company, multinational enterprise group, obligation.

| Cristina **SAULESCU**, Transfer Pricing Manager - Baker Tilly South East Europe

Year 2018 is the first year in which certain entities will be required to submit the controversial Country-by-Country Report, better known as CbC Report. This report has emerged as a result of the implementation of measures in the action plan against the erosion of the tax base and the transfer of profits (BEPS) and is one of the most useful tools available to tax authorities to assess in a concerted manner the risks stemming from the transfer prices as well as other risks raised by BEPS regarding the transfer of profits and the erosion of the tax base. Only multinational enterprise groups with consolidated revenues of at least EUR 750 million have the obligation to submit the Country-by-Country Report. For each such group, theoretically, a single entity has the obligation to file the report, and that entity is called the reporting entity. Under Romanian and international law, the reporting entity should be the final parent of the group. The final parent of the group is that company which has a sufficient interest in one or more companies of the group so that it has, or ought to have, the obligation to prepare consolidated financial statements under the generally applicable accounting principles in the jurisdiction where it has its tax residence.

It should be noted that in a group of multinational companies there cannot be two such final parent companies.

For the purposes of submitting the CbC Report, the final parent company of the group may be replaced as a reporting entity by a surrogate parent company. A surrogate parent company may be any company part of the multinational enterprise group that has been designated by the group as the sole substitute for the final parent company for that purpose. In Romania, there are not many cases of final parent company for multinational enterprise groups. Certainly, however, there will be some cases of a surrogate parent company, especially for those multinational enterprise groups that predominantly operate in Romania. A subsidiary of a multinational enterprise group residing in Romania has the obligation to file the CbC Report even if it is not the final parent company of the group if it meets certain conditions, namely:

- in the jurisdiction where the final parent company of the group has its tax residence, there is no such obligation;
- The jurisdiction in which the final parent company has its tax residence is party to an international agreement in force to which Romania is a party, but is not party to an agreement on the establishment of the competent authority in force to which Romania is a party, in order to present the CbC Report;
- In the jurisdiction where the final parent company has its tax residence, a systemic failure - notified by the competent authority in Romania to the Romanian constituent entity - occurred.

While in case of paragraph a. above, we can speak of a simple submission of the report with respect to the situations mentioned in points b. and c. one may refer to a secondary or additional submission of the CbC Report. Considering the fact that more and more countries are aligning themselves with the requirements of transparency and enter into battle along with the ECDO against the erosion of the tax base and the shift of profits, the most likely situation in our country is the one presented in point b. Thus, although Romania is a signatory to many international agreements, such agreements providing for the automatic exchange of information on CbCR by our country have not yet been concluded. At international level, in September 2018, there were already over 1800 bilateral exchange relationships on the jurisdictions engaged in the exchange of CbC Reports, and the first automatic exchanges on CbC Reports took place in June 2018. These include exchanges between the 72 signatories of the Multilateral Agreement on the Competent Authority for CbC Report; exchanges between Member States of the European Union under Council Directive 2016/881 / EU; as well as exchanges between the signatories of the bilateral agreements of the competent authorities for the exchange of information under the avoidance of double taxation conventions or tax information exchange agreements, including over 35 bilateral agreements with the United States. Jurisdictions continue ►



negotiate arrangements for the automatic exchange of CbC Reports, and the ECDO will publish periodic updates to provide clarity to multinational enterprise groups and tax administrations.

Until now, Romania has been participating in the automatic exchange of information on the CbC Report, with the EU Member States only, and this automatic exchange of information is based on the provisions of Council Directive (EU) 2016/881 of May 25, 2016 amending Directive 2011/16 / EU as regards the mandatory automatic exchange of information in the field of taxation. Thus, in all cases where the CbC Report is filed by the final parent company of a multinational enterprise group which is a resident of a third country outside the European Union, the subsidiary from Romania also has the obligation to file the CbC Report.

For an easier understanding of the above, an example from practice is presented below:

Alpha Group is a multinational enterprise group whose final parent company is resident in the United States of America. The group has subsidiaries in several Eu-

ropean countries, namely: the Netherlands, Poland, Slovakia, Hungary, Romania and Cyprus.

In all these countries, as in Romania, the CbCR legislation has been implemented and the approach is the same: if the final parent company submits the CbCR to its jurisdiction, the subsidiaries will no longer have this obligation, but will only have to notify the competent authorities of their home countries on the name and jurisdiction of the reporting entity for the Group.

However, the Alpha Group will have to check whether the submission of the notification is sufficient for each of the countries mentioned above.

Thus, it has to be checked whether there are agreements that allow the automatic exchange of information on the CbC Report concluded between the US and each of the aforementioned states. The Netherlands, Poland and Slovakia are signatories to such bilateral agreements with the USA. As far as Hungary is concerned, the agreement is still in the negotiating phase. But Romania and Cyprus have not yet signed such an agreement with the US. In view of the above situation, Alpha

Group finds itself in the situation of second submission of the same CbC Report, this time in one of the jurisdictions in which it has subsidiaries but with which there are no automatic exchange of information related to the CbC Report signed. In this example, all three subsidiaries in Hungary, Cyprus and Romania are in the situation of having to file CbC Report for their group. However, as the legislator considered such possible situations, in order not to burden companies and reporting groups that can be avoided, in this case only one of the three subsidiaries will submit the CbC Report. Thus, the Group will decide which of the three entities will submit the report, and because all three are resident in EU Member States, the exchange of information to the other two states will be ensured due to their membership of the European Union. If Alpha Group decides that the entity in Romania is the one to submit the CbC Report, it must ensure that it can obtain the necessary information in a timely manner so that it can meet the deadline for submission, which is December 31, 2018, if December 31 is the last day of the Group's fiscal year.

The CbC Report in Romania is represented by the R404 form. It is worth mentioning that the submission of the R404 form can only be done online.

The main information that the R404 form contains are those related to jurisdictions in which all the entities of the multinational enterprise group reside, the name of the entities, the fiscal jurisdiction if different from the domicile, the main activity carried out by each entity, as well as certain financial indicators, cumulated at domicile jurisdiction level. The financial indicators to be presented in the form are: registered income (broken down into income recorded in transactions with affiliated persons and income recorded in transactions with third parties); financial result obtained before taxation; tax on income or profit, as the case may be, actually paid; tax on income or profit accrued in the reporting year; declared share capital; non-distributed profit; the number of employees and the value of tangible assets other than cash or cash equivalents.

It is worth mentioning that the Romanian entity that is in the position to file the CbC Report for the multinational entities group to which it belongs is obliged to obtain all the information necessary to complete the R404 form and to ensure that it is correct because the transmission of incomplete or incorrect information is sanctioned by a fine. Thus, the fines related to the CbC Report are as follows:

- for failure to submit R404 the fine is between 70,000 lei and 100,000 lei;
- The fine for late submission or the transmission of incomplete or incorrect information is between 30,000 lei and 50,000 lei.

Conclusion:

Considering the fact that R404 is a new form and 2018 is the first year in which this form must be submitted by companies with fiscal residence in Romania which are neither a final parent company nor a surrogate parent company, but have this obligation according to the facts presented above, the recommendations of the specialists to these companies are to check with the multinational enterprise group which they belong to if there is an obligation to submit the CbC Report, if it has been submitted and in which country it was submitted. And if, as a result of these verifications, the obligation of the Romanian subsidiary to file R404 results, it must ask the entity that submitted the CbC Report to provide a copy of it as well as all the files on which the report was based. Although the content of CbC Report is relatively the same in all countries that have adopted this reporting, the way the information is presented may be different from country to country. ■

Risks and approaches regarding transfer pricing

Abstract: The objective of this article is to highlight the main risks that may lead to tax audit on transfer pricing documentation and to present the measures that could be taken to prevent these audits.

Cuvinte cheie: tax audit, transfer pricing, tax assessment risk, tax jurisdiction, intra-group transactions

| Nilanjan NAG, Transfer Pricing Manager - PKF Finconta

Description

As more and more companies operate within a network of subsidiaries belonging to different tax jurisdictions, there seems to be no doubt that the number of tax inspections will increase in terms of transfer pricing. Recently, tax authorities around the world have increased resource allocation in order to make checks on the way in which transfer pricing documentation is prepared. In most tax jurisdictions, authorities have set up teams of specialists to conduct tax audit on transfer pricing. It is also noted that checks on transfer pricing within the general tax audit have been carried out. Thus, we can say that the number of tax inspections has increased in the field of transfer pricing. Here are the main areas of risk that can trigger transfer pricing issues and are frequently encountered during tax audits:

- Royalties and fees for services provided between companies: It is sometimes challenging to justify that the services or the intangible assets granted upon the establishment of a company are advantages for subsidiaries located in different geographic regions. In this respect, it would be useful for the taxpayer to carry out a benefit analysis, so that the benefits resulting from the intangible assets can be clearly defined. It is also essential to understand whether the perceived price is proportionate to the benefits received. In order to compare prices practiced within intragroup transactions, the taxpayer should perform a third-party data analysis under

comparable conditions, so that the price charged is consistent with the prices applicable in independent scenarios.

→ Financing between companies: A cash-pooling arrangement is a cash management tool that is frequently adopted within the groups of companies. Cash-pooling is a liquidity management structure, thus allowing balances on several separate accounts to be treated collectively. This concentration of balances optimizes the amount of interest that companies pay and receive because the bank will take into account the cumulative balance when calculating the interest. Using a cash-pooling structure also helps a company improve its liquidity management, as total balances are managed centrally, not locally. In connection with such an arrangement, the tax authorities prefer to focus on whether the concluded agreement results in income from the interest of cash payments.

→ Continuous losses: A taxpayer who consistently reports losses is at high risk in case of an audit on transfer pricing. It acts as a trigger from which it can be deduced that the tax base is eroded and profits are transferred to another tax jurisdiction. This aspect draws the attention of tax authorities more than any other reason, especially when affiliated parties are in tax havens.

→ An inconsistent profit / loss model: A comparative analysis of income and expenditure may be required each year, including ►



a justification of any unusual transactions carried out in one year. Unless this inconsistent pattern can be aligned with market fluctuations, there is a high probability that the tax authorities will raise a question mark on this issue.

→ A substantial change in the profit margin obtained by the taxpayer compared to industry average: The tax authorities compare the profitability of a company with other companies in the same industry. This value may or may not be comparable, as indicated by the Transfer Pricing Guidelines.

→ Different prices / margins for similar transactions: If there are cases where the taxpayer has intragroup transactions similar to parties affiliated in the Group and prices are applied differently, this would be easily identifiable for the tax authorities and could lead to a careful analysis. This is a transfer pricing issue that would require the entity to justify the reason for different pricing.

→ High value transactions with affiliated parties that are tax residents in jurisdictions with low tax rates: There are some tax structures where taxpayers have companies placed in tax havens. In most cases, it is difficult to associate an economic substance in the formation or creation of values in these tax structures. Such tax structures are in the attention of the authorities, referring to the Base Erosion Profit Shifting (BEPS) action plan that enters into force in most tax jurisdictions.

→ With this trend, taxpayers with intra-group transactions should assess possible

risks associated with transfer pricing and should not treat transfer pricing documentation as just a trivial exercise of compliance. For a taxpayer to be able to combat transfer pricing audit, there are some steps to follow:

→ Identifying all intra-group transactions that have been concluded in a financial year, the exact amount of transactions together with information about the parties involved in the transaction. Given that the definition of affiliated entities differs from one tax jurisdiction to another, it is sometimes a complex process for the Group to determine entities that may be directly or indirectly affiliated.

→ Understanding the nature of transactions between companies. It is essential to understand intra-group transactions so that the taxpayer can be aware of the exposure in terms of transfer pricing and also assess key transactions in terms of complexity and amount.

→ Reconciling intra-group transactions and balances and ensuring that the values are correctly stated in the financial statements. It is essential that the transfer pricing file and the annexes are drawn up so that the information is consistent with the financial statements. If there are differences between the two, it could lead to inaccurate data being presented in the transfer pricing file, risking the occurrence of controversies and sanctions. Where segmented financial information is available, the documentation needs to be prepared taking this into account. To elaborate this, we could consider a scenario where a company prepared financial statements for each segment of activity, namely production

and distribution. Therefore, in this case, because segregated financial information is available for each activity, the analysis should be performed by segment of activity and not globally or aggregated.

→ Ensuring that transfer pricing methods have been used correctly for each intra-group transaction. Since there are several transfer pricing setting methods that can be used, it is very important to understand the applicability of each method. Furthermore, it is imperative to understand why a method can be preferred over the others, taking into account the factual situation.

→ If there has been a change in the use of a transfer pricing setting method for a particular intra-group transaction, it has to be checked whether it is justifiable. In the transfer pricing file, consistency is often the key and, in general, tax authorities prefer the payer to use the same method as the one applied in the previous year, as generally it does not anticipate that the business strategy will change into a year unless it has undergone a particular restructuring. Changes in transfer pricing setting methods frequently may suggest that these have been misused in the first case.

In addition to the above, the Group representatives and any other interested parties should always be informed of potential risks in the event of a tax audit on transfer pricing in order to understand and take into account the potential risks and, as a consequence, to combat these threats and dangers. Finally, if problems are too complex, it would be advisable to hire a transfer pricing specialist. ■



