

CONSULTANT FISCAL

anul XI-nr. 61 • octombrie-decembrie 2018 • preț: 12.5 lei • Revistă editată de CCF



FOCUS

Considerații teoretice
și practice. Alegerea
politicilor contabile

LEGISLAȚIE

Legislație fiscală
europeană în 2019.
Modificări

FOCUS

Atribuirea profiturilor către
un sediu permanent din
perspectiva prețurilor de transfer

Europa care va veni...

Adrian **LUCA**, Membru al Consiliului Superior al CCF
Partener fondator – Transfer Pricing Services (TPS)

Înceiem 2018 într-o Europă veche și începem 2019 într-o Europă nouă. Par cuvinte mari și totuși nu sunt suficiente pentru a reda însemnătatea evenimentului. Printr-o conjunctură extraordinară, România preia președinția Consiliului chiar în momentul în care Comisia Europeană lansează procesul de trecere de la sistemul de vot bazat pe unanimitate la cel bazat pe majoritatea calificată (în engleză Qualified Majority Voting – QVM) în adoptarea „anumitor chestiuni” fiscale la nivelul Uniunii.

De ce este un moment crucial în evoluția proiectului european? Fiscalitatea comunitară rămăsese ultimul bastion al vechii Europe, cea în care deciziile se luau în Consiliu doar prin voturile tuturor statelor membre. Este clar că Europa a devenit un organism mult prea mare și mult prea greoi pentru a funcționa ca acum 60 de ani pe un teren politico-economic total schimbat la nivel global, mai ales în epoca post-criză. Pe de altă parte, este clar ce înseamnă majoritate calificată. Politic vorbind, este mai mult decât simpla definiție tehnică „votul a 55% din statele membre, iar statele pro să reprezinte cel puțin 65% din populație”. Politic vorbind, QVM înseamnă acum, într-o măsură și mai evidentă, voința (fiscală) a marilor economii.

Prin QVM se dă în mod clar semnalul verde pentru definitivarea traseului politic și fizic al Uniunii Fiscale Europene, care are, drept stație finală, *politica fiscală comună* și chiar un *ministru UE de Finanțe*. Traseul este conturat, iar în acest număr al revistei prezentăm și stadiul de execuție al stațiilor acestui traseu, așa cum reiese din documentele europene (la momentul decembrie 2018).

În discursul „Starea Uniunii” din septembrie 2016, președintele Comisiei, dl. Juncker, numea ca „a patra prioritate – relansarea bazei comune consolidate de impozitare a companiilor” (în engleză Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB). După discursul din septembrie 2017, se schimbă abordarea – „sunt întru totul în favoarea trecerii la votul bazat pe majoritate calificată pentru deciziile privind baza comună consolidată, TVA, impozitarea corectă a industriei digitale și impozitarea tranzacțiilor financiare”. În sfârșit, în septembrie 2018, suntem pe deplin înțeleși: „trebuie să fim în măsură

să decidem asupra anumitor chestiuni fiscale prin majoritate calificată”.

Despre iminența tecerii la QMV ne-a vorbit la jumătatea lunii decembrie și dl. Paul Tang, europarlamentar olandez, raportor principal din partea Parlamentului European pentru CCTB (doar pentru primii doi „C”), respectiv pentru taxarea digitală, venit la București pentru a sonda, într-un fel, starea de spirit cu privire la aceste două teme fiscale majore, deopotrivă controversate (mai ales ultima, care echivalează cu o penalizare a veniturilor).

Am încercat în întâlnirea amintită să sugerăm introducerea în joc a unor noi reguli. Din moment ce vorbim de un CCCTB, de ce n-am vorbi și de un... CCFPRB, să-i spunem *common and consolidated fiscal procedures and rights base/ baza comună și consolidată de drepturi și proceduri fiscale*? Plecăm de la o premisă despre care delegația CCF România a vorbit și la Conferința anuală a Organizației noastre europene (CFE) din octombrie – nu putem pretinde că jucăm pe același teren („*level playing field*” – argumentul suprem invocat de Comisie pentru promovarea reformei radicale) atâta timp cât contribuabilul din țara A beneficiază de mai multe drepturi și de proceduri mai favorabile decât contribuabilul din țara B. Dacă tot suntem contribuabili europeni care trebuie să ne supunem aceluiași reguli fiscale (chiar dacă unii producem mașini ieftine („low-cost”), iar alții mașini premium, chiar dacă unii muncim low-cost, iar alții dețin tehnologia), atunci de ce n-am avea și același drepturi în relația cu administrația fiscală?

Și așa ajungem la cuvântul magic – **parteneriat contribuabil - fisc**. Pentru economia noastră, construirea unui parteneriat puternic, un bastion al cooperării administrație-contribuabil, ar fi cu adevărat un moment... istoric. Ar îmbunătăți în mod radical conformarea voluntară cu efecte benefice în toată economia. Acesta trebuie să fie obiectivul nostru principal în 2019 și pe mai departe! Pentru că este și rolul nostru, dragi colegi, în calitate de consultanți, de interfață între contribuabili și administrație, să ne implicăm în transformarea mediului nostru fiscal, pentru a beneficia cât mai mult de acest traseu european... inevitabil și apropiat.

Să aveți un 2019 roditor, cu sănătate, putere de muncă, împliniri personale și profesionale! ■

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

CONSILIUL SUPERIOR

Dan MANOLESCU
Președinte

Eugen-Dragoș DOROȘ
Prim-vicepreședinte

Romulus-Dimitrie BADEA
Vicepreședinte

Sorin-Adrian ROBU
Vicepreședinte

Ioan SIMION
Vicepreședinte

Maria-Iulia SOBOLEVSCHI-DAVID
Vicepreședinte

Daniela TĂNASE
Vicepreședinte

Alin CHIȚU
Membru

Adrian LUCA
Membru

Marian-Alin IRIMIA
Membru

Alexandru MILCEV
Membru

Mariana VIZOLI
Membru

Elena IORDACHE
Membru

Alice-Valeria GHEORGHIU
Membru

Camera Consultanților Fiscali

Str. Alexandru Constantinescu, Nr. 61, sector 1, București, Cod Poștal: 011472

www.ccfiscali.ro
office@ccfiscali.ro

SUMAR:

LEGISLAȚIE

5-12

- 5-7 Legislație fiscală europeană în 2019. Modificări**
(European Tax Legislation in 2019. Changes)
Prof. univ. dr. Andrei Dobrescu (PhD)
- 8-10 Reglementări noi. Tratatul TVA al cupoanelor valorice**
(New regulations. VAT treatment of value coupons)
Theodor Artenie, Director, Servicii de consultanță fiscală, Schoenherr Tax
(Director - Tax Consultancy Services - Schoenherr Tax)
Anamaria Tocaci, Manager, Servicii de consultanță fiscală, Schoenherr Tax
(Manager - Tax Consultancy Services- Schoenherr Tax)
Alexandra Barbu, Consultant Senior,
Servicii de consultanță fiscală, Schoenherr Tax
(Senior Consultant - Tax Consultancy Services - Schoenherr Tax)
- 10-12 Modificări aduse legii contenciosului administrativ prin legea nr. 212/2018**
(Amendments to the Contentious Administrative Act by Law no. 212/2018)
Traian-Mihail Ștefănescu, Avocat colaborator Leaua Damcali Deaconu Păunescu, LDDP
(Associate lawyer Leaua Damcali Deaconu Paunescu – LDDP)
- 13-18 Considerații teoretice și practice. Alegerea politicilor contabile**
(Theoretical and practical considerations.
The choice of accounting policies)
Dr. Alexandrina Teodora Borfoaia (PhD)
- 19-22 Convenția Multilaterală și impactul acesteia asupra tratatelor României de evitare a dublei impunerii**
(Multilateral Convention and its impact on Romania's treaties to avoid double taxation)
Daniel Pană, Director, Servicii de Asistență Fiscală, KPMG România
(General Manager, Tax Assistance Services - KPMG Romania)
Mădălina Țicu, Associate Manager, Servicii de Asistență Fiscală, KPMG România
(Associate Manager, Tax Assistance Services - KPMG Romania)
Andreea Ignătescu, Consultant, Servicii de Asistență Fiscală, KPMG România
(Consultant, Tax Assistance Services - KPMG Romania)
- 23-26 Atribuirea profiturilor către un sediu permanent din perspectiva prețurilor de transfer**
(Attributing profits to a permanent establishment in terms of transfer pricing)
Cristina Săulescu, Transfer Pricing Manager Baker Tilly South East Europe
(Transfer Pricing Manager Baker Tilly South East Europe)
- 26-28 Despre tehnologie în raportarea fiscală**
(About technology in tax reporting)
Adrian Teampău, Partener Asociat, Impozite indirecte, EY România
(Associate Partner, Indirect Taxes - EY Romania)
Mariana Moldovan, Senior Consultant, Impozite indirecte, EY România
(Senior Consultant, Indirect Taxes - EY Romania)
- 29-31 Bilet de îmbarcare 2019+ pentru contribuabilul european**
(Boarding pass 2019+ for the European taxpayer)
Adrian Luca, partener fondator Transfer Pricing Services
(Founding Partner Transfer Pricing Services)

INTERNAȚIONAL

32

ENGLISH SECTION

33-34

CONSULTANT FISCAL

Senior editor
Dan MANOLESCU
(legislație, focus)

Senior editor
Ioan SIMION
(internațional)

Tipografie
Compania Națională
„Poșta Română” S.A. prin
Sucursala Fabrica de Timbre

Publisher
SC FULL MEDIA
SERVICES SRL

Adresa redacției
Strada Alexandru
Constantinescu,
nr. 61,
Sector 1,
București,
Cod Poștal: 011472
Site
www.ccfiscali.ro
email
office@ccfiscali.ro

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

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

ISSN 1844 - 3591

Legislație fiscală europeană în 2019 MODIFICĂRI

Abstract: Renunțarea la principiul unanimității în materie de legislație fiscală propusă de comisarul european pentru afaceri economice și financiare Pierre Moscovici se preconizează că se va aplica de la începutul anului 2019.

Cuvinte cheie: legislație fiscală, principiul unanimității, principiul majorității calificate.

| Prof. univ. dr. Andrei Dobrescu

În buletinul de știri publicat de European Tax Adviser Federation (ETAF) pe 24 septembrie 2018, Pierre Moscovici comisarul european pentru afaceri economice și financiare, impozitare și vamă și-a prezentat propunerea de a se renunța din ianuarie sau februarie 2019 la principiul unanimității din actuala legislație fiscală, prevedere care se aplică deja în majoritatea celorlalte domenii. Propunerea a fost făcută într-un discurs ținut în cadrul conferinței interparlamentare privind stabilitatea, coordonarea economică și guvernanta în Uniunea Europeană, desfășurată pe 18 septembrie 2018 la Viena și are sprijinul Parlamentului European. Pierre Moscovici este cunoscut de mai mult timp ca fiind un susținător al ideii, solicitând deschis, încă din octombrie 2017, o astfel de schimbare în Parlamentul European. Aplicare propunerii lui Moscovici ar însemna o modificare importantă în procedura legislativă în domeniul fiscal deoarece votul în unanimitate din partea statelor membre nu ar mai fi necesar, Parlamentul European devenind un co-legislator „real”, în timp ce în prezent are numai posibilitatea de a asculta propunerile Comisiei. Scenariul de adoptare cel mai probabil este că numai anumite zone fiscale vor fi identificate adecvate pentru o astfel de mutare. În discursul despre starea Uniunii, Jean-Claude Juncker președintele Comisiei Europene a declarat că acesta este scenariul agreat în vederea creșterii eficienței legislației în domeniul impozitării pentru a oferi perspective reale pentru viitorul Uniunii.

Astfel, conform opiniei lui Junker deciziile în materie de armonizare a legislației fiscale ar putea fi mult mai ușor luate de către Consiliu printr-o majoritate calificată cu participarea Parlamentului European. Nu este nevoie să se modifice Tratatul privind UE pentru aceasta, menționează Junker. Există în Tratatul actual așa numitele clauze „tip pasarelă” care permit supunerea la vot a procedurii majorității calificate în locul celei a unanimității, în anumite cazuri, cu condiția să existe unanimitate în decizia Consiliului European. Junker susține că trebuie introdus votul majorității calificate în privința deciziilor referitoare la baza de impozitare comună, consolidată, impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată, un sistem fiscal corect pentru economia digitală și impozitarea tranzacțiilor financiare.

După opinia analistului Donato Randoni publicată în Buletinul Deloitte Taj din decembrie 2017 întrebarea pe care și-o pune fiecare este de a ști dacă președintele Comisiei Europene a făcut din convingere aceste propuneri, sau este vorba doar de un gest de amabilitate la cererea Parlamentului European care ar dori să obțină mai multă putere în materie de fiscalitate. Parlamentul European a fost foarte activ mai ales în domeniul luptei împotriva evaziunii și fraudei fiscale stabilind comisii de anchetă parlamentară, în timp ce statutar nu are decât o putere limitată, chiar simbolică în acest domeniu. El nu intervine în procesul decizional european decât dând un avis con-

sultativ la propunerile de directivă prezentate de Comisia Europeană. Din punct de vedere democratic cererile Parlamentului European par totuși legitime în măsura în care la nivel european este singurul organ ales democratic prin sufragiu universal. De fapt, la nivel european regula *no taxation without representation* ar deveni mai curând *representation without taxation*. După opinia susținătorilor acestei schimbări trei articole din Tratatul privind UE ar permite ocolirea regulii unanimității, respectiv articolele 48, 116 și 20 din Tratat.

Articolul 48

Conform prevederilor acestui articol Consiliul European poate lua o decizie care să-l autorizeze să statuteze majoritatea calificată în locul unanimității. Decizia respectivă poate fi luată cu majoritate calificată, dar trebuie trimisă parlamentelor naționale ale statelor membre. În cazul opoziției unuia din parlamentele naționale, care trebuie notificată în decurs de 6 luni de la data trimiterii, decizia respectivă nu va putea fi adoptată, dar în absența obiecțiunilor Consiliul European poate adopta decizia propunând Parlamentului European aprobarea ei. În astfel de cazuri Parlamentul European se poate pronunța prin votul majorității simple a membrilor săi. Excepție fac domeniile militar și al apărării unde deciziile trebuie luate în unanimitate. Aplicarea procedurii majorității calificate ar permite Parlamentului European, conform articolelor 289§1 și 294 din Tratat, să devină co-legiutor împreună ►

cu Consiliul European. Totuși decizia de trecere la majoritatea calificată depinde în primul rând de voința șefilor de stat alături de parlamente, care în mod normal ar trebui să solicite opinia specialiștilor din domeniu, respectiv a consultanților fiscali în cazul României. Există riscul că o astfel de decizie ar putea afecta suveranitatea parlamentelor. Este însă greu de crezut că statele membre care se opun în prezent oricărei modificări semnificative în domeniul fiscal și-ar putea schimba punctul de vedere într-un timp atât de scurt. Dar cum se întâmplă frecvent, la nivel european voința politică este factorul determinant care poate schimba părerea parlamentarilor, mai ales că, așa cum afirmă Comisia Europeană, o astfel de fereastră de oportunitate pentru a progresa în domeniul fiscal nu a fost niciodată atât de apropiată. Trebuie menționat și faptul că, aplicarea unei astfel de decizii ar permite evitarea revizuirii Tratatului privind UE, care este o operațiune complicată, complexă din punct de vedere politic.

Articolul 116

Acest articol este o dispoziție „specială” având ca obiective eliminarea disparităților existente între statele membre în măsura în care acestea conduc la obstrucționarea concurenței pe piața internă și provoacă distorsiuni care trebuie eliminate. Întrucât acest articol nu exceptează în mod expres domeniul fiscalității, pare logic ca și fiscalitatea să intre sub prevederile sale în măsura în care afectează concurența pe piața internă. Întrebarea care se pune este de a ști dacă art. 116 poate fi folosit ca bază juridică pentru armonizarea legislațiilor din domeniul fiscalității, în special în privința fiscalității directe. Până în prezent acest articol nu a făcut niciodată obiectul unei utilizări în domeniul fiscalității. Pentru a putea fi folosit în sprijinul propunerii de majoritate calificată art. 116 trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

- disparitatea trebuie constatată de Comisia Europeană;
- această disparitate trebuie să provoace o distorsionare a concurenței pe piața internă;
- Comisia Europeană trebuie să considere că această distorsiune trebuie eliminată. *Disparitatea* este însă greu de verificat pentru că trebuie comparate regimurile fiscale ale statelor membre implicate. Ori, jurisprudența Curții de Justiție a UE a recunoscut o largă competență a statelor membre în materie de fiscalitate directă, acestea dispunând de un câmp larg de

manevră în alegerea regimului fiscal. Rămâne doar argumentul că disparitățile dintre regimurile fiscale ale statelor membre ar putea antrena distorsiuni ale concurenței care să afecteze direct operatorii economici care activează în cadrul pieței interne. Disparitățile trebuie, în principiu, să se refere la măsuri fiscale generale sau la absența prevederilor fiscale, însă dacă disparitățile ar rezulta din acordarea unor regimuri preferențiale care să nu afecteze toți actorii economici, ele ar putea fi totuși considerate ca selective, conținând ajutoare de stat care trebuie eliminate conform art. 107 din Tratat.

Și noțiunea de *distorsionare* este interpretabilă. Curtea de Justiție a UE dă unele indicații precizând că distorsionările ar putea rezulta atât din prevederi particulare, cât și generale, în măsura în care acestea afectează operatorii economici (în privința costurilor de producție, a regimului angajărilor etc.). În ce privește *eliminarea distorsiunilor* procedura trebuie să fie activată de Comisia Europeană. Justificările pentru eliminarea acestor distorsiuni ar putea consta din: regimuri fiscale focusate pentru anumite categorii de întreprinderi sau sectoare, dar și din absența reglementărilor fiscale în unele state. Măsurile de eliminare pot însă interfera cu domeniul ajutoarelor de stat și cu prevederile codului de conduită, care vizează, de asemenea, eliminarea situațiilor de distorsionare a concurenței apelând la măsuri juridice diferite (procedurile prevăzute în art. 107 al Tratatului privind ajutoarele de stat și metoda interguvernamentală pentru codul de conduită). Ținând cont de incertitudinile sau mai bine zis de dificultățile de aplicare a art. 116 este evident că acest articol nu poate fi de fapt folosit în scopul armonizării legislațiilor fiscale. De fapt, aplicarea sa ar putea fi considerată ca un abuz de putere. Rezultă așadar că art. 116 ar putea fi aplicat pentru rezolvarea diferendelor fiscale particulare între statele membre. Aceasta depinde însă, de asemenea, de voința politică a Comisiei Europene și a statelor membre.

Articolul 20

Recurgerea la acest articol presupune luarea în considerare a următoarelor aspecte:

- a) Statele membre care doresc să stabilească între ele o cooperare extinsă în cadrul competențelor neexclusive ale UE pot recurge la sprijinul instituțiilor europene și își pot exercita aceste competențe aplicând dispozițiile corespunzătoare din Tratat în limitele și conform competențelor prevăzute în



art. 20, ca și în art. 326 și 334 din Tratat. Cooperarea extinsă vizează favorizarea realizării obiectivelor UE, preservarea intereselor sale și accelerarea procesului de integrare, fiind deschisă oricând tuturor statelor membre conform art. 328 din Tratat.

- b) Decizia privind o cooperare extinsă este adoptată în ultimă instanță de Consiliu cu participarea a cel puțin 9 state membre, când se constată că obiectivele urmărite prin această cooperare nu pot fi atinse într-un termen rezonabil de către UE în ansamblul său. La deliberări pot participa toți membrii Consiliului, dar pot vota numai statele membre participante la cooperarea extinsă. Modalitățile de votare sunt prevăzute la art. 330 din Tratat.
- c) Actele adoptate în cadrul unei cooperări extinse nu sunt obligatorii decât pentru statele membre participante. Deși ele nu sunt considerate ca un *acquis* trebuie totuși acceptate de țările candidate la integrarea în UE.

Art. 20 din Tratat se referă la cooperarea extinsă vizând permisiunea acordată unui anumit număr de state membre de a progresa mai rapid în anumite domenii acoperite de Tratat.

Cooperarea extinsă trebuie să respecte următoarele condiții:

- să rămână în cadrul competențelor neexclusive ale UE;
- să se refere la domenii acoperite prin Tratat;
- să favorizeze realizarea obiectivelor Tratatului;
- să nu poată afecta piața internă ca și coeziunea economică, socială și teritorială;
- să nu poată provoca un obstacol, o discriminare sau o distorsionare a concurenței între statele membre;
- să respecte competențele, drepturile și obligațiile statelor membre neparticipante;
- să constituie soluții de ultimă instanță, respectiv să constate mai întâi imposibilitatea unui acord în unanimitate;
- să fie activată de cel puțin 9 state membre;
- să aibă la bază o propunere a Comisiei Europene.

Condițiile care trebuie respectate sunt destul de stricte, fapt pentru care această procedură nu a fost folosită decât o singură dată în domeniul fiscal, respectiv în cazul taxării tranzacțiilor financiare. Cu greu se poate afirma că această experiență va fi pozitivă în măsura în care după 7 ani de negocieri statele membre implicate (11 la început și 10 în final) nu au reușit încă să se pună de acord.

În ce privește condițiile de aplicare, este evident că fiscalitatea indirectă (TVA și accize) nu sunt susceptibile să beneficieze de această procedură întrucât a fost deja atins un grad ridicat de armonizare. Singurele domenii în care cooperarea extinsă ar putea fi, teoretic, aplicată sunt baza comună consolidată de impozitare a profitului, taxarea pentru emisiile de bioxid de carbon și cooperarea administrativă. Totuși întrebarea care se pune este de a ști dacă o aplicare în aceste domenii nu riscă să creeze situații de concurență și, prin urmare ar fi dăunătoare pentru statele membre care ar participa la cooperarea extinsă.

Concluzie. Așadar, există temerea că declarația președintelui Comisiei Europene, Junker reprezintă, înainte de toate un gest amabil destinat, de fapt, Parlamentului European. Rămâne de văzut dacă aplicarea regulii unanimității în domeniul fiscal la nivel european împiedică un progres real în materie de armonizare a legislațiilor fiscale. Este adevărat că în ultimul an au existat unele propuneri de directivă, dar este vorba în primul rând de transpunerea în practică a planului comunitar de decizii luate în cadrul BEPS. Temerea este că regula unanimității va rămâne mult timp, cu excepția cazului în care un eveniment special vine să schimbe regulile, mai ales după plecarea Marii Britanii din UE.

BIBLIOGRAFIE

1. European Tax Adviser Federation Newsletter, September 2018.
2. Donato Raponi, *Is the rule of unanimity for the adoption of European tax legislation inevitable?* Deloitte Tăj, 2017. ■

REGLEMENTĂRI NOI

Tratamentul TVA al cupoanelor valorice

Abstract: Necesitatea transunerii în legislația națională în domeniul TVA, până la 31 decembrie 2018, a prevederilor Directivei (UE) 2016/1065 a Consiliului în ceea ce privește tratamentul aplicat cupoanelor valorice va avea un impact pozitiv asupra mediului de afaceri și asupra autorităților, prin stabilirea unor definiții clare și a unor reguli specifice pentru tratamentul TVA aplicat acestor instrumente. Rămâne, totuși, de văzut cum se vor clarifica anumite aspecte legate de situații practice insuficient reglementate la acest moment.

Cuvinte cheie: directivă, transpunere, cupoane valorice, tratament TVA, contrapartidă, utilizare unică, utilizări multiple, răscumpărare, fapt generator, exigibilitate.

Theodor **ARTENIE**, Director – Servicii de consultanță fiscală – Schoenherr Tax
Anamaria **TOCACI**, Manager – Servicii de consultanță fiscală – Schoenherr Tax
Alexandra **BARBU**, Consultant Senior – Servicii de consultanță fiscală – Schoenherr Tax

Obligația transunerii Directivei 2016/1065 a Consiliului din 27 iunie 2016 de modificare a Directivei 2006/112/CE cu privire la tratamentul aplicat cupoanelor valorice („**Directiva**”) se va materializa începând cu 1 ianuarie 2019 pentru toate Statele Membre UE. România a făcut primii pași necesari pentru respectarea acestui termen încă de la sfârșitul lunii august 2018, când pe pagina de internet a Ministerului Finanțelor Publice a fost afișată o propunere legislativă pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal. Deși intens dezbătută între autorități, mediul de afaceri și consultanții fiscali în vederea elaborării unor dispoziții clarificatoare care să reglementeze diverse situații ce pot apărea în practică, ne așteptăm ca această propunere să genereze diferite complicații administrative și operaționale pentru contribuabili, odată cu intrarea în vigoare.

Noile reguli în materie de cupoane valorice prevăzute de Directivă vor afecta toate persoanele din lanțul de tranzacționare a acestora, de la emitent, distribuitor, intermediari, și până la utilizatori.

Regimul TVA aplicabil cupoanelor valorice este în prezent clarificat în legislația românească de norme metodologice de aplicare a Titlului VII din Codul fiscal, în baza jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene de până la acest moment. Astfel, prevederile actuale fac distincția între un cupon cu scop unic și un cupon cu scop multiplu, în mod similar celor două noțiuni introduse de Directivă, și anume cupon valoric cu utilizare unică și cupon valoric cu utilizări multiple. Conceptele și regulile introduse de Directivă sunt însă diferite, după cum vom prezenta în cele ce urmează. Important de reținut este faptul că aplicabilitatea noilor prevederi va viza doar cupoanele valorice emise începând cu 1 ianuarie 2019, fără a afecta tratamentul TVA prevăzut anterior pentru cupoanele emise înainte de această dată.

Așadar, un cupon valoric reprezintă „un instrument care presupune obligația de a-l accepta drept contrapartidă sau drept o parte din contrapartida unei livrări de bunuri sau prestări de servicii și care presupune indicarea bunurilor sau a serviciilor ce urmează a fi livrate sau prestate sau a identităților potențialilor furnizori/prestatori ai acestora, fie pe instrumentul în sine, fie în

cadrul documentației aferente, inclusiv în cadrul termenilor și condițiilor de utilizare a instrumentului”.

Încă din această definiție se clarifică faptul că un cupon valoric este doar instrumentul care poate fi preschimbabil în bunuri sau servicii, deci care îi conferă deținătorului dreptul de a primi bunurile sau serviciile respective. Astfel, diversele cupoane de reducere parțiale la achiziționarea de bunuri sau servicii nu se califică drept cupoane valorice în sensul Directivei și nu se supun regulilor prevăzute de aceasta.

În continuare, Directiva face distincție între diferitele tipuri de cupoane valorice, în funcție de caracteristicile acestora, definind cuponul valoric cu utilizare unică și cuponul valoric cu utilizări multiple.

Cupon valoric cu utilizare unică

Astfel, un cupon valoric cu utilizare unică reprezintă „un cupon valoric în cazul căruia locul livrării bunurilor sau al prestării serviciilor la care se referă cuponul valoric și TVA datorată pentru acele bunuri sau servicii sunt cunoscute în momentul emiterii cuponului valoric²”.



Cupoanele valorice cu utilizare unică vor fi acele cupoane pentru care fie sunt identificate bunul/serviciul și furnizorul (cum ar fi, de exemplu, cazul unui cupon de 100 lei pentru combustibil de la stația de carburant X), fie pot fi folosite în legătură cu bunurile/serviciile unui furnizor/prestator, care vinde numai bunuri/servicii cu o singură cotă de TVA (de exemplu, un cupon valoric de 100 lei pentru achiziții în cadrul magazinului Y, ale cărui produse sunt toate supuse cotei de 19% TVA). Prin excludere, cupoanele valorice cu utilizări multiple sunt acele cupoane valorice care nu se încadrează drept cupoane cu utilizare unică, adică ale căror caracteristici nu sunt cunoscute la momentul emiterii acestora, putând fi folosite în mai multe locuri și pentru o gamă mai largă de bunuri și servicii, și pentru care tratamentul din punctul de vedere al TVA nu poate fi anticipat.

De ce este importantă clasificarea corectă în una dintre cele două categorii? Pentru că, în funcție de tipul de cupon valoric, se stabilește când se datorează TVA. Astfel, pentru un

cupon valoric cu utilizare unică se colectează TVA la momentul transferului (vânzării) cuponului, în timp ce pentru cuponul cu utilizări multiple TVA se datorează cu ocazia livrării bunurilor sau prestării serviciilor la care se referă respectivul cupon.

Desigur, lucrurile devin mai complicate când lanțul de distribuție a cupoanelor valorice este mai complex, deoarece în cazul cupoanelor cu utilizare unică regula generală prevede că predarea efectivă a bunurilor sau prestarea efectivă a serviciilor nu constituie o tranzacție independentă și nu creează obligații din punct de vedere TVA. Există în practică situații în care emitentul cuponului valoric nu este și furnizorul bunurilor/ prestatorul de servicii (de exemplu, cupoanele valorice emise de un centru comercial, valabile în anumite magazine din cadrul aceluși centru comercial) sau cazuri în care emitentul nu este aceeași persoană cu distribuitorul cuponului (de exemplu, cazurile în care un magazin virtual vinde cupoane valorice pentru mai mulți

furnizori/ prestatori). Distingem, astfel, două situații: (i) în cazul în care furnizorul bunurilor/ prestatorul serviciilor nu este aceeași persoană cu emitentul cuponului valoric cu utilizare unică, se consideră că furnizorul/ prestatorul a livrat bunurile sau a prestat serviciile la care se referă cuponul valoric către persoana impozabilă care a emis cuponul valoric atunci când respectivul cupon a fost acceptat de furnizor/ prestator în schimbul unor bunuri sau servicii. Rezultă, așadar, că la nivelul emitentului vom avea TVA colectată de la utilizator pentru vânzarea cuponului și TVA deductibilă de la furnizor/ prestator pentru bunurile sau serviciile care se consideră a-i fi livrate la momentul utilizării cuponului de către consumator; (ii) dacă transferul este realizat de un intermediar (care acționează în numele emitentului), diferit de emitent și de furnizor:

● intermediarul realizează o prestare de servicii pentru persoana în numele căreia acționează și datorează TVA bugetului de stat, după caz; ►

1. Art. 30a, pct. 1 din Directiva 2006/112/CE, ce urmează a fi transpus în art. 2741 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal
2. Art. 30a, pct. 2 din Directiva 2006/112/CE, ce urmează a fi transpus în art. 2741 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal

● persoana în numele căreia acționează intermediarul este obligată să colecteze TVA în legătură cu cuponul valoric cu utilizare unică, după caz.

Cupon valoric cu utilizări multiple

În cazul cupoanelor cu utilizări multiple, predarea efectivă a bunurilor sau prestarea efectivă a serviciilor este momentul care declanșează obligația furnizorului/ prestatorului de a colecta TVA, orice transfer anterior al cuponului respectiv fiind în afara sferei TVA, inclusiv în situația în care persoana impozabilă care emite cuponul nu se identifică cu persoana care livrează bunurilor sau prestează serviciile.

În aceste cazuri, serviciile conexe prestate de intermediari pentru transferul cuponului, cum sunt cele de promovare și de distribuție, reprezintă operațiuni distincte care intră în sfera de TVA.

Dacă, în teorie, clasificarea cupoanelor valorice și stabilirea faptului generator și a exigibilității TVA par a fi destul de bine stabilite, în practică vor apărea o serie de întrebări al căror răspunsuri încă se așteaptă, în lipsa unor norme cu caracter explicativ. Până atunci, enunțăm în cele ce urmează ipotezele unor situații problematice care s-ar putea regăsi în practică:

1. Clasificarea corectă a cuponului valoric

Directiva oferă o definiție riguroasă pentru cupoanele valorice, astfel încât identificarea acestora în una din cele două categorii nu ar trebui, teoretic, să fie problematică. Cu toate acestea, în preambulul Directivei sunt identificate anumite tipuri de cupoane care nu intră în sfera de aplicare a cupoanelor valorice, cum ar fi biletele de transport, biletele de intrare la cinematografe și muzee, timbrele poștale sau altele asemenea. Textul Directivei nu reia însă această excepție, motiv pentru care legiuitorul român, care a preluat *ad litteram* textul Directivei, nu a prevăzut această excepție în mod expres.

Un alt exemplu întâlnit des în practică se referă la situațiile în care cupoanele valorice sunt oferite cu titlu gratuit de către emitenții acestora. În acest caz, având în vedere că emitenții nu primesc o contrapartidă pentru transferul cuponului valoric, un astfel de cupon nu se încadrează drept cupon valoric în sensul Directivei.

2. Adaptarea sistemelor informatice

O reală și costisitoare problemă va fi adaptarea sistemelor informatice de către

furnizorii de bunuri/ prestatorii de servicii care acceptă cupoane valorice în schimbul produselor/ serviciilor, pentru a diferenția între tipurile de cupoane valorice pe care le pot primi de la clienților. Aplicațiile și sistemele informatice nu sunt singurele care vor necesita actualizări, astfel că personalul, la rândul său, va trebui instruit în mod corespunzător. Dacă actualizarea unor sisteme ține mai mult de identificarea și codificarea diferitelor forme de cupoane valorice (lucru deloc simplu), instruirea personalului va fi cu atât mai dificilă cu cât există unele aspecte încă neclarificate în momentul de față. Astfel, pot exista situații în care o eroare de sistem sau o eroare de judecată să cauzeze un lanț de probleme care vor afecta, la un anumit moment, capacitatea furnizorului respectiv de a colecta TVA în mod corect.

3. Cuponul cu utilizare unică folosit pentru plată parțială

O altă problemă se referă la cupoanele cu utilizare unică care sunt folosite pentru decontarea parțială a prețului bunurilor sau serviciilor vizate. Potrivit Directivei, faptul generator al livrării/ prestării are loc la vânzare, pentru partea acoperită de cupon. Să luăm un exemplu numeric: presupunem că pentru achiziția unei perechi de pantaloni cu prețul de 100 lei, un cumpărător folosește un cupon valoric de 50 lei, achiziționat într-o perioadă precedentă, iar pentru restul de 50 lei achită în numerar. TVA aferentă cuponului cu utilizare unică a fost colectată, conform noilor reguli, la momentul tranzacționării cuponului, când magazinul în cauză a emis bon fiscal pentru vânzarea cuponului. La momentul cumpărării pantalonilor, magazinul, conform legislației privind casele de marcat, trebuie să emită un bon fiscal pentru întreaga valoare a produsului (100 lei) și să evidențieze pe bonul respectiv TVA aferentă prețului integral. Astfel ne putem afla în situația în care magazinul va colecta TVA de două ori: o dată la transferul cuponului, și o dată la vânzarea bunului, neputând diferenția pe bonul fiscal pentru din preț care a fost achitată prin cupon. În același timp, dacă vorbim de un cumpărător persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, acesta s-ar putea afla în situația de a deduce mai multă TVA decât ar fi avut în mod normal dreptul.

Exemple ar mai fi, și cu siguranță în practică complicațiile vor fi numeroase. Rămânem, însă, cu speranța că până la 25 februarie 2019 autoritățile vor elabora clarificări care să lămurească astfel de aspecte, și nu numai. ■

Modificări aduse legii contenciosului administrativ prin legea nr. 212/2018

Abstract: Articolul reprezintă o trecere în revistă a principalelor modificări și completări aduse Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004 prin Legea nr. 212/2018.

Cuvinte cheie: act unilateral, plângere prealabilă, efecte juridice, instanță, hotărâre.

Traian-Mihail ȘTEFĂNESCU,
Avocat colaborator Leaua Damcali Deaconu
Păunescu - LDDP

În Monitorul Oficial nr. 658 din data de 30 iulie 2018 a fost publicată Legea nr. 212/2018 pentru modificarea și completarea Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004 și a altor acte normative. Potrivit expunerii de motive, actul normativ a avut în vedere introducerea unor modificări având ca efecte:

- Reducerea duratei de soluționare a dosarelor;
- Echilibrarea volumului de activitate între secțiile instanțelor și între instanțe, cu respectarea competențelor profesionale ale acestora;
- Crearea premiselor legale pentru respectarea în mod real a dreptului cetățenilor de acces la instanță și de rezolvare a dosarelor într-un termen rezonabil.

Astfel, o primă modificare adusă vechii reglementări este aceea că odată cu intrarea în vigoare a legii nr. 212/2018 actul administrativ este definit ca fiind *actul unilateral cu caracter individual sau normativ emis de o autoritate publică, în regim de putere publică, în vederea organizării executării legii sau a executării în concret a legii, care dă naștere, modifică sau stinge raporturi juridice*.

Articolul 2 La alineatul (1) al acestui articol din legea 554/2004 a fost introdusă o nouă literă, litera c¹), cu următorul cuprins: „*sunt asimilate actelor administrative, în sensul prezentei legi, și contractele încheiate de autoritățile publice care au ca obiect punerea în valoare a bunurilor proprietate publică, executarea*



lucrărilor de interes public, prestarea serviciilor publice, achizițiile publice; prin legi speciale pot fi prevăzute și alte categorii de contracte administrative;”

Sub aspectul acestor două modificări, nu există modificări de substanță aduse reglementării anterioare, fiind doar separată definiția actului administrativ tipic de definiția contractului administrativ (act administrativ asimilat).

Articolul 7 Acest articol din legea contenciosului administrativ a suferit în schimb o serie de modificări importante, dintre care amintim:

- Reglementarea faptului că în cazul acțiunilor îndreptate împotriva actelor administrative care nu mai pot fi revocate intrucât au intrat în circuitul civil și au produs efecte juridice nu este obligatorie plângerea prealabilă; Această soluție este rațională de vreme ce, în aceste situații, actul administrativ oricum nu mai putea fi revocat de autoritatea emitentă.
- A fost clarificat faptul că termenul pentru formularea plângerii prealabile împotriva unui act administrativ cu caracter individual adresat altui subiect de drept curge de la data la care terțul interesat a luat cunoștință, pe orice cale, de *conținutul actului*, spre deosebire de reglementarea

anterioară care făcea trimitere la data la care terțul interesat a luat cunoștință de *existența actului*.

Articolul 8 Prin modificările aduse acestui articol din legea contenciosului administrativ s-a lămurit o controversă existentă în practică, stabilindu-se că *motivele invocate în cererea de anulare a actului adresate instanței de judecată nu sunt limitate la cele invocate prin plângerea prealabilă*. Modificarea este bine venită de vreme ce, credem noi, că în sistemul de drept românesc nu existau rațiuni suficiente care să justifice o soluție contrară¹, fiind totodată de urmărit jurisprudența ►

1. Aplicată totuși de unele instanțe, pe cale de interpretare, sub imperiul vechii reglementări.

instanțelor de judecată în cazul contenciosului fiscal unde, potrivit regulilor speciale din această materie², decizia de soluționare a contestației este chiar obiect al acțiunii judiciare.

Prin modificările aduse alin. 2 al art. 8 din legea contenciosului administrativ, s-a stabilit că litigiile care decurg din executarea contractelor administrative revin de acum înainte în competența de soluționare a instanțelor civile de drept comun. Și această soluție o apreciem ca fiind una bine venită de vreme ce această categorie de litigii nu ridică în general probleme de drept administrativ ci, cu precădere, probleme de drept civil.

Articolul 10 Și acest articol din legea contenciosului administrativ a suferit o serie de modificări, respectiv:

- Pragul valoric după care se stabilește competența materială a instanțelor de contencios administrativ a crescut de la 1 milion de lei la 3 milioane de lei;
- S-a renunțat la soluția legislativă anterioară potrivit căreia cererile privind actele administrative care au ca obiect sume reprezentând finanțarea nerambursabilă din partea Uniunii Europene se soluționează, în fond, indiferent de valoare, de către curțile de apel. Potrivit noii reglementări, cererile privind această categorie de acte se soluționează potrivit criteriului valoric, iar cererile care au ca obiect acte administrative neevaluabile din punct de vedere valoric se soluționează potrivit rangului autorității emitente în sistemul administrației publice.
- În cazul cererilor formulate de o persoană fizică sau o juridică de drept privat s-a stabilit că aceasta se va adresa exclusiv instanței de la domiciliul sau sediul său, renunțându-se astfel la competența alternativă reglementată anterior în această materie (care prevedea posibilitatea sesizării și a instanței de la sediul autorității emitente). Prin această modificare, rezultă că legiuitorul a urmărit degrevarea secției de contencios administrativ a Curții de Apel București în circumscripția căreia se găsesc toate autoritățile publice centrale. În contextul acestei modificări se naște întrebarea cărei instanțe se va adresa reclamantul fără domiciliu/ sediu pe teritoriul României? Răspunsul evident la această întrebare este că reclamantul fără domiciliu/ sediu pe teritoriul României se va adresa instanței de la sediul pârâtului persoană juridică de drept public potrivit dispozițiilor art. 111

din Codul de procedură civilă, care reprezintă dreptul comun în materie.

Articolul 13 Prin modificările aduse acestui articol al legii contenciosului administrativ s-a prevăzut că, în cadrul procesului, autoritatea publică emitentă va comunica împreună cu întâmpinarea actul atacat împreună cu întreaga documentație care a stat la baza emiterii lui, precum și orice alte lucrări necesare pentru soluționarea cauzei. Astfel, depunerea documentației administrative devine o obligație legală a autorității publice pârâte. Anterior acestei modificări, obligația depunerii documentației administrative la dosarul cauzei exista doar atunci când era stabilită de instanța de judecată.

Articolul 14 Pentru accelerarea judecării cererilor având ca obiect suspendarea efectelor actelor administrative legiuitorul a stabilit, prin modificările aduse art. 14 alin. 2 al legii contenciosului administrativ, că acestei categorii de cereri nu îi sunt aplicabile dispozițiile referitoare la regularizarea cererii de chemare în judecată (art. 200 și 201 din Codul de procedură civilă), fiind redus termenul de depunere al întâmpinării (aceasta se va depune cu cel puțin 3 zile înainte de termenul de judecată), urmând ca reclamantul să ia cunoștință de conținutul întâmpinării de la dosarul cauzei³.

Articolul 16 Dispozițiile acestui articol al legii contenciosului administrativ, referitoare la răspunderea personală a funcționarului public pentru repararea prejudiciului creat, au fost completate pentru a acoperi și cazul funcționarului care a contribuit la adoptarea actului administrativ vătămător, în trecut legea făcând referire doar la funcționarul care a contribuit la elaborarea, emiterea sau încheierea actului. De asemenea, în cazul acțiunii de fond, întâmpinarea este obligatorie și se va comunica reclamantului cu cel puțin 15 zile înainte de primul termen de judecată.

Articolul 17 Potrivit modificărilor aduse alin. 1 al acestui articol al legii contenciosului administrativ legiuitorul a prevăzut că, în cazul acțiunii de fond, întâmpinarea este obligatorie și se va comunica reclamantului cu cel puțin 15 zile înainte de primul termen de judecată.

Articolul 20 O altă modificare importantă adusă prin dispozițiile legii nr. 212/2018

este aceea că procedura de filtrare a recursurilor prevăzută la art. 493 din Codul de procedură civilă nu se aplică în materia contenciosului administrativ, sens în care au fost modificate dispozițiile art. 20 alin. 2 din Legea nr. 554/2004. Această modificare are ca efecte reducerea volumului de activitate la nivelul Înaltei Curți de Casație și Justiției, urmând a conduce în viitor la scurtarea termenelor în care va fi posibilă judecarea recursurilor la nivelul acestei instanțe.

Articolul 21 Prin modificările aduse acestui articol din lege, dispozițiile legii contenciosului administrativ sunt puse în acord cu Deciziile Curții Constituționale nr. 1609/2010 și nr. 1039/2012 și cu Decizia nr. 45/2016 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție – Completul pentru dezlegarea unor chestiuni de drept. Astfel, art. 21 al legii contenciosului administrativ are, după modificare, următorul cuprins:

„(1) *Constituie motiv de revizuire, care se adaugă la cele prevăzute de Codul de procedură civilă, pronunțarea hotărârilor rămase definitive prin încălcarea principiului priorității dreptului Uniunii Europene, reglementat la art. 148 alin. (2) coroborat cu art. 20 alin. (2) din Constituția României, republicată.*

(2) *Sunt supuse revizuirii, pentru motivul prevăzut la alin. (1), și hotărârile definitive care nu evocă fondul.*

(3) *Cererea de revizuire se introduce în termen de o lună de la data comunicării hotărârii definitive și se soluționează de urgență și cu precădere.*”

Articolul 24 Prin modificările aduse acestui articol a fost introdusă condiția culpei conducătorului autorității publice vinovată pentru neexecutarea hotărârii judecătorești.

Concluzie. Trecându-le în revistă, putem conchide că o serie întreagă de modificări aduse legii contenciosului administrativ sunt binevenite, având aptitudinea să-și atingă scopurile enunțate, respectiv acelea de a reduce durata de soluționare a dosarelor, de a echilibra volumul de activitate între secțiile instanțelor și între instanțe, și de a crea premisele legale pentru respectarea în mod real a dreptului cetățenilor de acces la instanță precum și pentru rezolvarea dosarelor într-un termen rezonabil. ■

CONSIDERAȚII TEORETICE ȘI PRACTICE

Alegerea politicilor contabile

Abstract: Alegerea politicilor contabile adecvate specificului activității unei entități constituie una dintre premisele optimizării performanței acesteia. Pentru a veni în sprijinul celor care trebuie să opteze și să decidă asupra celor mai potrivite opțiuni de politici contabile pentru entitate, articolul prezintă câteva studii de caz prin care se ilustrează efectele aplicării anumitor politici contabile asupra performanței entității.

Cuvinte cheie: opțiuni de politici contabile, efectele aplicării politicilor contabile asupra performanței entității, modificarea politicilor contabile, prezentarea politicilor contabile.

Dr. Alexandrina Teodora **BORFOAIA**

Potrivit prevederilor art. 5 din *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014*¹, în aplicarea reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate², entitățile trebuie să dezvolte *politici contabile proprii* care se aprobă de administratori. În cazul entităților care nu au administratori, politicile contabile se aprobă de persoanele care au obligația gestionării entității respective³. Potrivit *reglementărilor contabile, politicile contabile* reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale.

Administratorii entității trebuie să aprobe politici contabile pentru operațiunile derulate, inclusiv proceduri proprii pentru situațiile prevăzute de legislație.

Politicile contabile trebuie elaborate având în vedere specificul activității, de către specialiști în domeniul economic și tehnic, cunosători ai activității desfășurate și ai strategiei adoptate de entitate, cu respectarea prevederilor cuprinse în *reglementările contabile*.

În funcție de specificul activității, entitățile pot opta pentru diferite politici contabile, cum sunt: alegerea metodei de amortizare a imobilizărilor; reevaluarea imobilizărilor corporale sau păstrarea costului istoric al

acestora; înregistrarea, pe perioada în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare, a unei cheltuieli cu amortizarea sau a unei cheltuieli corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată; alegerea metodei de evaluare a stocurilor; contabilitatea stocurilor prin inventarul permanent sau intermitent etc.

Vom prezenta în continuare o serie de cazuri practice, prin care se vor reflecta în contabilitate câteva dintre politicile contabile precizate anterior, și se vor analiza efectele opțiunii pentru fiecare dintre acestea asupra performanței entității.

Opțiuni de politici contabile referitoare la alegerea metodei de amortizare a imobilizărilor corporale: amortizarea liniară, amortizarea degresivă, amortizarea accelerată, amortizarea calculată pe unitate de produs sau serviciu

Din punct de vedere contabil, amortizarea aferentă imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate ca o cheltuială. Entitățile amortizează imobilizările corporale utilizând una dintre următoarele metode de amortizare:

a) amortizarea liniară realizată prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite propor-

țional cu numărul de ani ai duratei de utilizare economică a acestora;

b) amortizarea degresivă, care constă în multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu un anumit coeficient, caz în care poate fi avută în vedere legislația în vigoare;

c) amortizarea accelerată, care constă în includerea, în primul an de funcționare, în cheltuielile de exploatare a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a imobilizării. Amortizările anuale pentru exercițiile financiare următoare sunt calculate la valoarea rămasă de amortizat, după regimul liniar, prin raportare la numărul de ani de utilizare rămași. Deoarece amortizarea calculată trebuie să fie corelată cu modul de utilizare a activului și, întrucât în cazurile rare o imobilizare corporală se consumă în primul an în procent de până la 50%, rezultă că metoda de amortizare accelerată este mai puțin utilizată în scopuri contabile;

d) amortizarea calculată pe unitate de produs sau serviciu, atunci când natura imobilizării justifică utilizarea unei asemenea metode de amortizare.

Metoda de amortizare folosită trebuie să reflecte modul în care beneficiile economice viitoare ale unui activ se așteaptă să fie consumate de entitate. ►

2. Art. 281 alin. 2 din Codul de procedură fiscală.

3. Pentru a fi respectat dreptul la apărare al reclamantului s-a prevăzut și posibilitatea ca instanța să poată acorda un nou termen de judecată în cazul în care reclamantul solicită amânarea pentru a lua cunoștință de conținutul întâmpinării.

1. 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.

2. Denumite în continuare reglementări contabile.

3. În cazul entităților administrate în sistem dualist, potrivit legii, referirile la „administratori” se vor citi ca referiri la „membrii directoratului”.

Exemplul nr. 1

O societate achiziționează în luna octombrie 2018 o instalație de ambalare a produselor lactate în valoare de 720.000 lei pe care o pune în funcțiune în aceeași lună. Aceasta urmează să fie amortizată pe o perioadă de 5 ani.

Prima opțiune – se aplică metoda de amortizare liniară.

Anii I-V, începând cu luna noiembrie 2018

Amortizare lunară instalație = 720.000 lei : (5 ani x 12 luni) = 12.000 lei

6811	=	2813	12.000 lei
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport	

Opțiunea a doua – se aplică metoda de amortizare accelerată, respectiv 50% din valoare în primul an și restul valorii se amortizează în regim liniar pe perioada rămasă de 4 ani.

Anul I, începând cu luna noiembrie 2018

Amortizare lunară instalație = (720.000 lei x 50%) : 12 luni = 30.000 lei

6811	=	2813	30.000 lei
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport	

Anii II-V, începând cu luna noiembrie 2019

Amortizare lunară instalație = 360.000 lei : (4 ani x 12 luni) = 7.500 lei

6811	=	2813	7.500 lei
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea instalațiilor și mijloacelor de transport	

Remarcă

Similar celor două opțiuni propuse, se pot exemplifica și opțiunile pentru utilizarea metodei de amortizare degresivă și pe unitate de produs sau serviciu.

O analiză succintă a efectului opțiunii societății pentru una din cele două metode de amortizare asupra contului de profit și pierdere din anii 2018 și 2019 scoate în evidență faptul că utilizarea amortizării accelerate va diminua mai mult profitul societății decât



în cazul utilizării amortizării liniare. Practic, cheltuiala anuală înregistrată cu amortizarea accelerată este mult mai mare decât cea înregistrată cu amortizarea liniară. Referitor la imobilizările corporale, un alt exemplu de politică contabilă pentru care poate opta o entitate este acela în care imobilizările corporale sunt trecute în conservare. În această situație entitatea are posibilitatea să înregistreze în contabilitate o cheltuială cu amortizarea sau o cheltuială corespunzătoare ajustării pentru deprecierea constatată.

Duratele de amortizare din contabilitate, stabilite potrivit politicilor contabile, pot fi diferite de duratele de amortizare utilizate de entități pentru scopuri fiscale. Astfel, potrivit Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal⁴, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii mijloacelor fixe amortizabile, precum și investițiile efectuate la acestea se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor articolului nr. 28 din Codul fiscal.

În conformitate cu prevederile Codului fiscal, mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

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

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

- în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;
- în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor de lucru, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;
- în cazul oricărui altui mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă. Odată stabilit regimul de amortizare pentru mijlocul fix amortizabil, amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care acesta se pune în funcțiune.

Metoda de amortizare liniară Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare liniară la valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix amortizabil.

Metoda de amortizare degresivă

Amortizarea se calculează prin multiplicarea cotelor de amortizare liniară cu unul dintre coeficienții următori:

- a) 1,5, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este între 2 și 5 ani;
- b) 2,0, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este între 6 și 10 ani;
- c) 2,5, dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix amortizabil este mai mare de 10 ani.

Metoda de amortizare accelerată

Amortizarea se calculează după cum urmează:

- a) pentru primul an de utilizare, amortizarea nu poate depăși 50% din valoarea fiscală de la data intrării în patrimoniul contribuabilului a mijlocului fix;
- b) pentru următorii ani de utilizare, amortizarea se calculează prin raportarea valorii rămase de amortizare a mijlocului fix la durata normală de utilizare rămasă a acestuia.

Opțiuni de politici contabile referitoare la alegerea metodei de evaluare a stocurilor: FIFO, CMP, LIFO

Potrivit reglementărilor contabile, costul de achiziție sau costul de producție al stocurilor din aceeași categorie și al tuturor elementelor fungibile se calculează prin aplicarea uneia din următoarele metode:
a) metoda costului mediu ponderat - CMP;
b) metoda primul intrat-primul ieșit - FIFO;
c) metoda ultimul intrat-primul ieșit - LIFO.

Metoda „costului mediu ponderat” (CMP) presupune calcularea costului fiecărui element pe baza mediei ponderate a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei și a costului elementelor similare produse sau cumpărate în timpul perioadei. Media poate fi calculată periodic sau după fiecare recepție. Perioada de calcul nu trebuie să depășească durata medie de stocare.

Potrivit metodei „primul intrat-primul ieșit” (FIFO), bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al primei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evalu-

ează la costul de achiziție sau de producție al lotului următor, în ordine cronologică.

Potrivit metodei „ultimul intrat-primul ieșit” (LIFO), bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau de producție al ultimei intrări (lot). Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție sau costul de producție al lotului anterior, în ordine cronologică.

Exemplul nr. 2

O societate efectuează pe parcursul lunii octombrie 2018 următoarele operațiuni:
1) 02.10.2018 achiziție de piese de schimb – 90 buc., la prețul unitar de 50 lei;
2) 09.10.2018 dare în consum de piese de schimb – 40 buc.;
3) 18.10.2018 achiziție de piese de schimb – 30 buc., la prețul unitar de 90 lei;
4) 23.10.2018 dare în consum de piese de schimb – 70 buc.
Societatea nu are piese de schimb în stocul inițial. Piese de schimb achiziționate și date în consum pe parcursul lunii octombrie 2018 sunt de un singur tip.

Prima opțiune - determinarea valorii stocurilor conform metodei FIFO

Stoc piese de schimb la 02.10.2018: 90 buc. x 50 lei/buc. = 4.500 lei

09.10.2018

Dare în consum piese de schimb = 40 buc. x 50 lei/buc. = 2.000 lei

6024	=	3024	2.000 lei
Cheltuieli privind piesele de schimb		Piese de schimb	

Stoc piese de schimb la 18.10.2018: 50 buc. x 50 lei/buc = 2.500 lei
30 buc. x 90 lei/buc. = 2.700 lei

23.10.2018

Dare în consum piese de schimb = (50 buc. x 50 lei/buc.) + (20 buc. x 90 lei/buc.) = 4.300 lei

6024	=	3024	4.300 lei
Cheltuieli privind piesele de schimb		Piese de schimb	

Stoc piese de schimb la 31.10.2018: 10 buc. x 90 lei/buc. = 900 lei

Opțiunea a doua - determinarea valorii stocurilor conform metodei costului mediu ponderat (CMP) după fiecare intrare ►

Stoc piese de schimb la 02.10.2018: 90 buc.
x 50 lei/buc. = 4.500 lei

09.10.2018
Dare în consum piese de schimb = 40 buc. x
50 lei/buc. = 2.000 lei

6024	=	3024	2.000 lei
Cheltuieli privind		Piese de schimb	
piesele de schimb			

La 18.10.2018 se determină costul mediu
ponderat după fiecare intrare:
[(50 buc. x 50 lei/buc.) + (30 buc. x 90 lei/
buc.)] : 80 buc. = 65 lei/buc.
Stoc piese de schimb la 18.10.2018: 80 buc.
x 65 lei/buc. = 5.200 lei

23.10.2018
Dare în consum piese de schimb = 70 buc. x
65 lei/buc. = 4.550 lei

6024	=	3024	4.550 lei
Cheltuieli privind		Piese de schimb	
piesele de schimb			

Stoc piese de schimb la 31.10.2018: 10 buc.
x 65 lei/buc. = 650 lei

Opțiunea a treia - determinarea valorii sto-
curilor conform metodei LIFO
Stoc piese de schimb la 02.10.2018: 90 buc.
x 50 lei/buc. = 4.500 lei

09.10.2018
Dare în consum piese de schimb = 40 buc. x
50 lei/buc. = 2.000 lei

6024	=	3024	2.000 lei
Cheltuieli privind		Piese de schimb	
piesele de schimb			

Stoc piese de schimb la 18.10.2018: 50 buc.
x 50 lei/buc = 2.500 lei
30 buc. x 90 lei/buc. = 2.700 lei

23.10.2018
Dare în consum piese de schimb = (30 buc.
x 90 lei/buc.) + (40 buc. x 50 lei/buc.)
= 4.700 lei

6024	=	3024	4.700 lei
Cheltuieli privind		Piese de schimb	
piesele de schimb			

Stoc piese de schimb la 31.10.2018: 10 buc.
x 50 lei/buc. = 500 lei

Atât rentabilitatea, cât și fiscalitatea, sunt
factori care influențează alegerea uneia sau
alteia dintre metodele CMP, FIFO, LIFO
deoarece evaluarea poate conduce, în funcție
de metoda utilizată, la supraevaluarea sau
subevaluarea profitului.

Supraevaluarea stocurilor poate conduce
însă la creșterea profitului, care la rândul
lui este supus impozitării și distribuirii de
dividende. De aceea, pentru o entitate care
se înscrie în principiul prudenței, într-o
economie echilibrată, este recomandată
utilizarea metodei CMP și FIFO. În cazul
unei economii inflaționiste, se recomandă
mai degrabă folosirea metodei LIFO.

COpțiuni de politici contabile referi-
toare la contabilitatea stocurilor prin
metoda inventarului permanent sau prin
metoda inventarului intermitent

Un alt exemplu de politică contabilă pen-
tru care poate opta o entitate este acela de
înregistrare a stocurilor în contabilitate fie
prin *metoda inventarului permanent*, fie prin
metoda inventarului intermitent.
Contabilitatea stocurilor se ține cantitativ
și valoric sau numai valoric prin folosirea
inventarului permanent sau a *inventarului
intermitent*.

Inventar permanent
În condițiile folosirii *inventarului perma-
nent*, în contabilitate se înregistrează toate
operațiunile de intrare și ieșire, ceea ce
permite stabilirea și cunoașterea în orice
moment a stocurilor, atât cantitativ, cât și
valoric.
Inventarul permanent constă în evidenție-
rea în debitul conturilor de stocuri a valorii
stocurilor intrate, la preț de înregistrare, iar
în creditul acestora reflectându-se ieșirile
din gestiune a stocurilor. Soldul conturilor
de stocuri reflectă valoarea bunurilor exis-
tente în gestiune, la preț de înregistrare.

Inventar intermitent
Metoda inventarului intermitent constă în
faptul că intrările de stocuri nu se înregis-
trează prin conturile de stocuri, respectiv
conturile din clasa 3 „Conturi de stocuri și
producție în curs de execuție”, ci prin con-
turile de cheltuieli, respectiv conturile din
clasa 6 „Conturi de cheltuieli”.

Stabilirea ieșirilor de stocuri în cursul pe-
rioadei are la bază inventarierea faptică a
stocurilor la sfârșitul perioadei. Ieșirile de
stocuri se determină ca diferență între va-
loarea stocurilor inițiale, la care se adaugă
valoarea intrărilor, și valoarea stocurilor la
sfârșitul perioadei stabilite pe baza inventa-
rului, respectându-se relația:
Ieșiri = Stoc inițial + Intrări - Stoc final.
La începutul perioadei se anulează stocul
existent ca o ieșire de stoc prin înregistrarea

acestuia în conturi de cheltuieli privind ma-
teriile prime, materialele etc., efectuându-se
articolul contabil: 6xx = 3xx.
Astfel, stocurile existente la începutul exer-
cițiului financiar, precum și intrările în
cursul perioadei de materii prime, materiale
consumabile, materiale de natura obiectelor
de inventar se înregistrează direct în debi-
tul conturilor 601 „Cheltuieli cu materiile
prime”, 602 „Cheltuieli cu materialele con-
sumabile” și 603 „Cheltuieli privind materi-
alele de natura obiectelor de inventar”.
La sfârșitul perioadei, stocurile determinate
în baza inventarierii efectuate, respectiv cele
care nu au fost consumate în procesul de
producție sau vândute, după caz, se înre-
gistrează ca o intrare de stoc, prin articolul
contabil: 3xx = 6xx.
Conturile 301 „Materii prime”, 302 „Ma-
teriale consumabile” și 303 „Materiale de
natura obiectelor de inventar” se debitează
numai la sfârșitul perioadei cu valoarea
la preț de înregistrare a materiilor prime,
materialelor consumabile, materialelor de
natura obiectelor de inventar, existente în
stoc, stabilită pe baza inventarului, prin
creditul conturilor 601 „Cheltuieli cu mate-
riile prime”, 602 „Cheltuieli cu materialele
consumabile”, 603 „Cheltuieli privind mate-
rialele de natura obiectelor de inventar”, iar,
la începutul perioadei imediat următoare,
pentru respectarea permanenței metodelor
se reiau pe cheltuieli la aceeași valoare.

Prin urmare, *metoda inventarului intermitent*
se caracterizează prin aceea că se înregis-
trează direct pe cheltuieli stocurile apro-
vizionate (intrate), iar la finele exercițiului
financiar, respectiv al perioadei, după caz,
conturile de stocuri vor fi debitate cu valoa-
rea stocurilor neconsumate, stabilite prin
inventariere. Se pornește de la premisa că
stocurile sunt achiziționate în vederea utili-
zării lor curente și nu pentru a fi stocate.
Conturile de stocuri nu vor fi deci afectate
pe parcursul exercițiului financiar, respectiv
al perioadei, după caz. La finele exercițiului
financiar (perioadei) conturile de stocuri, în
urma inventarierii stocurilor neconsumate,
se debitează cu valoarea acestora din urmă și
se diminuează corespunzător cheltuielile. La
începutul exercițiului financiar următor, se
readuc în cheltuieli, stocurile neconsumate în
exercițiul financiar anterior, perioada anteri-
oară, după caz. În aceste condiții, conturile de
stocuri urmăresc numai variația stocurilor.

Exemplul nr. 3
În data de 03.10.2018, societatea BOVI-
NA achiziționează de la furnizori, pe baza

Tabelul 1					
Inventarul permanent			Inventarul intermitent		
01.10.2018					
Transferarea soldului inițial al contului de stocuri asupra contului de cheltuieli:					
-			6026 = 3026		2.000 lei
			„Cheltuieli privind furajele” = „Furaje”		
			6022 = 3022		550 lei
			„Cheltuieli privind combustibilii” = „Combustibili”		
03.10.2018					
Achiziționarea de stocuri pe baza documentelor justificative:					
3026 = 401 8.000 lei			6026 = 401 8.000 lei		
„Furaje” = „Furnizori”			„Cheltuieli privind furajele” = „Furnizori”		
3022 = 401 5.500 lei			6022 = 401 5.500 lei		
„Combustibili” = „Furnizori”			„Cheltuieli privind combustibilii” = „Furnizori”		
3024 = 401 4.500 lei			6024 = 401 4.500 lei		
„Piese de schimb” = „Furnizori”			„Cheltuieli privind piesele de schimb” = „Furnizori”		
Conform documentelor primare și centralizatoare (bon de consum, fișă limită de consum, centralizatoare ale consumurilor de materii prime și materiale consumabile), se înregistrează consumul în procesul de producție a următoarelor stocuri:					
10.10.2018					
6026 = 3026 4.000 lei			-		
„Cheltuieli privind furajele” = „Furaje”					
6022 = 3022 3.300 lei					
„Cheltuieli privind combustibilii” = „Combustibili”					
25.10.2018					
6024 = 3024 1.350 lei			-		
„Cheltuieli privind piesele de schimb” = „Piese de schimb”					
Inventarierea stocurilor și înregistrarea în contabilitate a acestora conform listelor de inventariere:					
-			Stocurile finale la sfârșitul lunii octombrie 2018 sunt următoarele:		
			- 3 t de furaje (2.000 lei/t);		
			- 500 l motorină (5,5 lei/litru);		
			- 70 buc. piese de schimb (45 lei/buc.).		
			3026 = 6026		6.000 lei
			„Furaje” = „Cheltuieli privind furajele”		
			3022 = 6022		2.750 lei
			„Combustibili” = „Cheltuieli privind combustibilii”		
			3024 = 6024		3.150 lei
			„Piese de schimb” = „Cheltuieli privind piesele de schimb”		
			Determinarea ieșirilor de stocuri potrivit formulei: Ieșiri = Stoc inițial + Intrări - Stoc final		
			- Furaje: 3 t = 1 t + 4 t – 2t		
			- Motorină: 500 t = 100 t + 1.000 t – 600 t		
			- Piese de schimb: 70 buc. = 0 buc. + 100 buc. – 30 buc.		

facturilor primite și a Notei de recepție și
constatare de diferențe, următoarele catego-
rii de stocuri:

1) Furaje
4 t x 2.000 lei/t 8.000 lei
Sold inițial la
01.10.2018: 1t x 2.000 lei/t 2.000 lei

2) Motorină
1.000 l x 5,5 lei/litru 5.500 lei
Sold inițial la
01.10.2018: 100 l x 5,5 lei/litru 550 lei

3) Piese de schimb
100 buc. x 45 lei/buc. 4.500 lei
Sold inițial la 01.10.2018: 0 buc.

În data de 10.10.2018 se dau în folosință 2
t de furaje și 600 l de motorină, iar în data
de 25.10.2018 se folosesc pentru reparația
tractoarelor 30 buc. piese de schimb.
Inventarierea se efectuează la 31.10.2018 și
se stabilește valoarea stocului final, care se
înregistrează în contabilitate conform liste-
lor de inventar. ►

Evidențierea în contabilitate a cumpărărilor de stocuri în condițiile utilizării *metodei inventarului permanent* și a *inventarului intermitent* se efectuează conform **Tabelului 1**.

Inventarul intermitent constă practic în stabilirea ieșirilor și înregistrarea lor în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor la sfârșitul perioadei. Entitățile care utilizează *metoda inventarului intermitent* efectuează inventarierea faptică a stocurilor conform politicilor contabile, dar nu mai târziu de finele perioadei de raportare pentru care au de determinat obligații fiscale. Aplicarea metodei inventarului intermitent presupune respectarea *Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii* aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2861/2009. *Inventarul intermitent* nu se utilizează în comerțul cu amănuntul în situația în care se aplică metoda global-valorică.

Alegerea politicilor contabile de către o entitate are întotdeauna la bază strategia pe care aceasta o urmărește în desfășurarea activității sale. Astfel, dacă o entitate urmărește maximizarea profitului, ea va alege dintre politicile contabile, pe cele care reduc cheltuielile, cum sunt: utilizarea amortizării liniare, evaluarea la ieșire a stocurilor prin metoda FIFO etc. Conform principiului permanenței metodelor prevăzut de reglementările contabile, politicile contabile și metodele de evaluare trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul. Potrivit aceluiași reglementări, modificarea politicilor contabile este permisă doar dacă este cerută de lege sau are ca rezultat informații mai relevante sau mai credibile referitoare la operațiunile entității.

Din punct de vedere al inițiatorului de modificări ale unor politici contabile, acesta poate fi:

- a)** entitatea, caz în care modificarea trebuie justificată în notele explicative la situațiile financiare anuale;
- b)** o autoritate competentă care ia o decizie pe care o impune entității (modificare de reglementare), caz în care modificarea nu trebuie justificată în notele explicative, ci doar menționată în acestea.

Modificarea de politică contabilă la inițiativa entității poate fi determinată pe de o parte de o modificare excepțională intervenită în situația entității sau în contextul economico-financiar în care aceasta își desfășoară activitatea, și pe

de altă parte, de obținerea unor informații credibile și mai relevante.

Exemple de situații care justifică modificarea de politici contabile pot fi:

- admiterea la tranzacționare pe o piață reglementată a valorilor mobiliare pe termen scurt ale entității sau retragerea lor de la tranzacționare;
- schimbarea acționariatului, datorată intrării într-un grup, dacă noile metode asigură furnizarea unor informații mai fidele;
- fuziuni și operațiuni asimilate efectuate la valori contabile, caz în care se impune armonizarea politicilor contabile ale societății absorbite cu cele ale societății absorbante etc.

Precizăm, de asemenea, că o modificare în baza de evaluare aplicată de entitate reprezintă o modificare de politică contabilă. *Efectele modificării politicilor contabile aferente exercițiilor financiare precedente* se înregistrează pe seama rezultatului reportat (contul 1173 „Rezultatul reportat provenit din modificările politicilor contabile”), dacă efectele modificării pot fi cuantificate. *Efectele modificării politicilor contabile aferente exercițiului financiar curent* se contabilizează pe seama conturilor de cheltuieli și venituri ale perioadei.

Dacă efectul modificării politicii contabile este imposibil de stabilit pentru perioadele trecute, modificarea politicilor contabile se efectuează pentru perioadele viitoare, începând cu exercițiul financiar curent și exercițiile financiare următoare celui în care s-a luat decizia modificării politicii contabile. În situația în care modificarea politicilor contabile se efectuează pentru o perioadă anterioară, entitățile trebuie să ia în considerare efectele fiscale ale acestora. În cazul modificării politicilor contabile și corectării unor erori aferente perioadelor precedente, nu se modifică bilanțul perioadei anterioare celei de raportare. Totodată trebuie precizat că înregistrarea pe seama rezultatului reportat a corectării erorilor semnificative aferente exercițiilor financiare precedente, precum și a modificării politicilor contabile nu se consideră încălcare a principiului intangibilității. *Atunci când modifică o politică contabilă, entitatea trebuie să menționeze în notele explicative natura modificării politicii contabile, precum și motivele pentru care aplicarea noii politici contabile oferă informații credibile și mai relevante.* Aceste mențiuni ajută utilizatorii să aprecieze dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod adecvat, respectiv care este

efectul modificării acesteia asupra rezultatelor raportate ale perioadei și tendința reală a rezultatelor activității entității.

De asemenea, trebuie menționat faptul că nu se consideră modificări ale politicilor contabile:

- a)** aplicarea unei politici contabile pentru tranzacții, alte evenimente sau condiții care diferă, ca fond, de cele care au avut loc anterior; și
- b)** aplicarea unei noi politici contabile pentru tranzacții, alte evenimente sau condiții care nu au avut loc anterior sau care au fost nesemnificative.

Totodată, schimbarea conducătorilor entității nu justifică modificarea politicilor contabile. Prin notele explicative din *reglementările contabile* li se cere entităților să prezinte informații despre reglementările contabile care au stat la baza întocmirii situațiilor financiare anuale și despre politicile contabile folosite. *Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare*, solicită la art. 30 lit. a) ca situațiile financiare anuale să fie însoțite de o declarație scrisă a persoanelor prevăzute la art. 10 alin. (1), din lege, prin care își asumă răspunderea pentru întocmirea situațiilor financiare anuale și confirmă că politicile contabile utilizate la întocmirea situațiilor financiare anuale sunt în conformitate cu reglementările contabile aplicabile.

Prezentarea politicilor contabile utilizate de entitate ajută la obținerea comparabilității, respectiv le oferă utilizatorilor posibilitatea de a compara situațiile financiare ale unei entități în timp, pentru a identifica tendințele în poziția financiară și performanțele sale. Utilizatorii situațiilor financiare anuale trebuie să poată compara situațiile financiare ale diverselor entități, pentru a le evalua poziția financiară și performanța. Totodată, ei trebuie să fie în măsură să identifice diferențele între politicile contabile pentru tranzacții și alte evenimente asemănătoare utilizate de aceeași entitate de la o perioadă la alta, cât și de diferite entități.

Nevoia de comparabilitate nu trebuie însă să conducă la o simplă uniformitate și nu trebuie să devină un impediment în introducerea de politici contabile îmbunătățite. Astfel, nu este indicat ca o entitate să continue să evidențieze în contabilitate, în aceeași manieră, o tranzacție sau un alt eveniment dacă politica adoptată nu menține caracteristicile calitative de relevanță și credibilitate. ■

Convenția Multilaterală și impactul acesteia asupra tratatelor României de evitare a dublei impunerii

Abstract: În iunie 2017 a avut loc la Paris ceremonia de semnare a Convenției Multilaterale pentru modificarea tratatelor fiscale în vederea implementării măsurilor privind evitarea erodării bazei fiscale și transferului artificial a profiturilor (denumită în continuare „Convenția”). Până în prezent, 84 de țări au aderat la Convenție, printre care și România. Principalul obiectiv al Convenției este acela de a permite jurisdicțiilor semnatare să implementeze rapid și eficient măsuri de modificare a tratatelor fiscale existente. Aceste modificări au ca scop protecția împotriva practicilor de evitare a impozitelor, prin intermediul cărora prevederile tratatelor ar putea fi utilizate în mod necorespunzător de contribuabili pentru a transfera profiturile în mod artificial către jurisdicții cu impozitare redusă sau inexistentă. Momentul intrării în vigoare a Convenției este dependent de finalizarea procedurilor de ratificare în jurisdicțiile semnatare, aceasta intrând în vigoare în prima zi a lunii următoare expirării unui termen de trei luni de la depunerea instrumentului de ratificare. Astfel, începând cu data de 1 iulie 2018, Convenția a intrat în vigoare pentru primele cinci state care au depus instrumentele de ratificare, respectiv Austria, Insula Man, Jersey, Polonia și Slovenia. Fiind un concept nou, în cadrul prezentului articol ne propunem să facem o analiză a acestei Convenții, inclusiv să înțelegem contextul ce a condus la elaborarea acestui instrument. De asemenea, vom prezenta obiectivele Convenției precum și efectele pe care aceasta le va produce asupra tratatelor de evitare a dublei impunerii odată cu intrarea sa în vigoare pentru România.

Cuvinte cheie: convenție multilaterală, dublă impunere, OCDE, acțiuni BEPS, erodarea bazei impozabile, transferul profiturilor.

Daniel **PANĂ**, Director, Servicii de Asistență Fiscală - KPMG România
Mădălina **ȚICU**, Associate Manager, Servicii de Asistență Fiscală - KPMG România
Andreea **IGNĂTESCU**, Consultant, Servicii de Asistență Fiscală - KPMG România

Contextul fiscal internațional

Interferențele piețelor interne precum și creșterea economiei digitale extrem de accelerată în ultimii ani au exercitat presiuni asupra regulilor fiscale internaționale formulate cu mai mult de un secol în urmă. Astfel, deficiențele din prevederile fiscale actuale creează oportunități pentru erodarea bazei impozabile și transferul profiturilor. În acest context, a devenit mai mult decât necesară adoptarea unor măsuri pentru restabilirea încrederii în sistemul fiscal și pentru asigurarea faptului că impozitarea profitului se realizează acolo unde are loc activitatea economică și unde valoarea este creată. Aceste aspecte au reprezentat în ultimii ani o temă cu prioritate ridicată pe agenda politică internațională. Astfel, Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică

(denumită în continuare „OCDE”) împreună cu Grupul celor douăzeci de miniștri ai finanțelor și guvernatorilor băncilor centrale (denumit în continuare „G20”) au lansat în 2013 planul de acțiune BEPS (en. *Base Erosion and Profit Shifting*). Acest plan constă într-un pachet de 15 acțiuni menite să combată strategiile de evitare a plății de impozite. Astfel de strategii au devenit o practică răspândită pentru a transfera artificial profiturile unei entități către jurisdicții cu impozitare redusă sau inexistentă, fiind totodată utilizate pentru erodarea bazei impozabile, prin exploatarea neconcordanțelor din normele fiscale naționale și internaționale. Deși nu este încă membră OCDE, România a luat parte la discuțiile privind elaborarea planului de acțiune BEPS. Mai mult decât atât, având în vedere faptul că aderarea la

OCDE reprezintă un obiectiv major de politică externă, Guvernul României a aprobat în 2016 înscrierea statului nostru în calitate de membru asociat la forumul privind implementarea acțiunilor BEPS pentru a permite României să participe la acest proces și să aplice recomandările OCDE. În prezent, obiectivul strategic al OCDE și G20 este reprezentat de finalizarea implementării acestor acțiuni, ce impun modificări la nivelul tratatelor de evitare a dublei impunerii, legislației interne a statelor, legislației privind prețurile de transfer, precum și asupra altor instrumente internaționale privind schimbul de informații.

În ceea ce privește modificarea tratatelor fiscale de evitare a dublei impunerii, având în vedere faptul că rețeaua internațională ►

cuprinde mai mult de 3.000 de tratate bilaterale, renegocierea și actualizarea fiecărui tratat în parte ar presupune un proces complex, de lungă durată, care ar limita eficacitatea eforturilor multilaterale. Așadar, acțiunea 15 din cadrul planului BEPS susține necesitatea unui instrument multilateral care să permită implementarea rapidă, coordonată și consecventă a măsurilor BEPS legate de redefinirea tratatelor fiscale de evitare a dublei impunerii.

Această premisă a condus la publicarea, la finele anului 2016, a Convenției Multilaterale pentru modificarea tratatelor fiscale în vederea implementării măsurilor privind evitarea erodării bazei fiscale și transferului profiturilor. Aceasta este însoțită de o declarație (en. *Explanatory Statement*) ce include un set de clarificări referitoare la abordarea adoptată în Convenție, precum și clarificări legate de modul în care fiecare dispoziție este destinată să afecteze tratatele de evitare a dublei impunerii care intră sub incidența Convenției. Convenția a fost elaborată cu participarea unui grup de specialiști în fiscalitate din peste 100 de jurisdicții, incluzând țări membre OCDE, țări G20, precum și alte țări dezvoltate sau țări în curs de dezvoltare, inclusiv România. În cadrul acestui proces, au fost analizate prevederile existente ale tratatelor bilaterale în relație cu acțiunile BEPS și au fost negociate dispozițiile Convenției.

Obiectivele Convenției

Acest instrument a fost dezvoltat din nevoia de asigurare asupra faptului că tratatele pentru evitarea dublei impunerii sunt interpretate în sensul eliminării dublei impozitări, fără a crea însă oportunități de impozitare redusă sau neimpozitare prin practici de evitare a plății impozitelor, inclusiv prin mecanisme de planificare fiscală întreprinse cu scopul de a obține anumite beneficii fiscale, în funcție de jurisdicție (en. *treaty shopping*). Convenția are rolul de a implementa rapid măsurile pentru modificarea tratatelor de evitare a dublei impunerii prevăzute de planul BEPS, adresând următoarea problemă:

- Neutralizarea efectelor aranjamentelor hibride (acțiunea 2);
- Utilizarea abuzivă a tratatelor (acțiunea 6);
- Evitarea înregistrării unor sedii permanente (acțiunea 7);
- Eficientizarea mecanismelor de soluționare a disputelor internaționale și îmbunătățirea eficienței procedurii amiabile (acțiunea 14).

O parte dintre aceste prevederi se referă la standarde minime pe care țările trebuie să le aplice în cazul semnării Convenției, respectiv acțiunea 6 – Prevenirea utilizării abuzive a tratatelor și acțiunea 14 – Eficientizarea mecanismelor de soluționare a disputelor internaționale. Celelalte prevederi abordează recomandări în conformitate cu cele mai bune practici de implementare și aplicare a regulilor fiscale, respectiv acțiunea 2 – Neutralizarea efectelor aranjamentelor hibride și acțiunea 7 – Evitarea înregistrării unor sedii permanente. Datorită caracterului flexibil, în unele cazuri, măsurile opționale includ mai multe alternative de implementare, statele semnatare având posibilitatea de a alege varianta optimă și de a utiliza tehnici în conformitate cu alegerea făcută. În general, opțiunile făcute de fiecare stat vor fi aplicabile tuturor tratatelor acoperite de Convenție, existând totuși posibilitatea ca acestea să se aplice doar unui anumit set de tratate, în funcție de opțiunile exprimate de jurisdicțiile semnatare.

Principalele concepte ale Convenției

Aranjamente hibride (acțiunea 2)

Sunt vizate schimbări opționale privind tratamentul fiscal aplicat entităților transparente, implicarea autorităților competente în vederea stabilirii rezidenței pentru entități care, altfel, ar avea dublă rezidență (urmând a fi aplicată procedura amiabilă, iar beneficiile oferite de tratat fiind refuzate până la stabilirea unui acord). Conceptul vizează, de asemenea, evitarea dublei impozitări prin trei modalități alternative de abordare a problemelor generate de includerea în tratate a metodei de scutire pentru categorii de venituri care nu sunt impozitate în statul sursă. Este important de reținut faptul că niciuna dintre aceste recomandări nu este obligatorie pentru statele care semnează Convenția.

Utilizarea abuzivă a tratatelor (acțiunea 6)

În urma apariției unor practici abuzive unde entitățile își structurează tranzacțiile astfel încât să profite de prevederile tratatelor de evitare a dublei impunerii, în vederea obținerii de cote de impozitare reduse sau chiar o dublă neimpozitare a veniturilor obținute, OCDE a elaborat în cadrul acțiunii 6 din BEPS cerințe minime privind modificarea conținutului tratatelor. Specific, este vorba de introducerea unor mențiuni exprese potrivit cărora scopul tratatelor este acela de a evita dubla impozitare fără a crea oportunități pentru o dublă neimpozitare sau o impozitare redusă prin evitarea

plății impozitelor sau prin eludarea prevederilor fiscale.

Deși acțiunea 6 reprezintă un standard minim în cadrul Convenției, există un grad de flexibilitate cu privire la transpunerea acestor prevederi, dat de faptul că un stat poate alege aplicarea a două teste adiționale respectiv, *testul privind scopul* (en. „principal purpose test”) ce reprezintă o regulă generală anti-abuz și *testul privind substanța* (en. „limitation on benefits”) ce reprezintă o regulă specifică anti-abuz. Statele semnatare pot opta pentru aplicare unuia sau a ambelor teste.

Testul privind **scopul** prevede neaplicarea prevederilor unui tratat de evitare a dublei impunerii în cazul în care una sau mai multe tranzacții au ca obiectiv principal acela de a obține în mod artificial beneficiile prevăzute în tratatul respectiv.

Pe de altă parte, prin intermediul testului privind **substanța**, se restrânge aria de aplicare a prevederilor favorabile ale unui tratat la entitățile care îndeplinesc cerințele prevăzute în Convenție (legate de forma legală de organizare, procentul de deținere sau specificul activității) în vederea demonstrării unei legături între entitate și statul de rezidență.

Un stat poate alege să nu aplice aceste prevederi în cazul în care tratatele încheiate de acesta includ deja dispoziții echivalente (caz în care se îndeplinește standardul minim convenit).

De asemenea, această secțiune acoperă și alte aspecte care nu fac parte din standardul minim prevăzut de Convenție, precum: distribuirea dividendelor, impozitarea câștigurilor de capital pentru societăți care dețin proprietăți imobiliare, regula anti-abuz pentru sedii permanente situate în jurisdicții terțe, aplicarea tratatelor pentru a restricționa dreptul unui stat de a-și impozita proprii rezidenți.

Evitarea înregistrării unor sedii permanente (acțiunea 7)

Sunt introduse reguli anti-fragmentare a unei activități (en. „anti-fragmentation rules”), care au rolul de a combate segmentarea unei afaceri în mai multe operațiuni cu scopul de a se califica drept activități pregătitoare sau auxiliare, evitându-se astfel crearea unui sediu permanent. Astfel, activitățile desfășurate de părțile afiliate vor fi analizate în ansamblul lor pentru a determina dacă acestea se încadrează în continuare în excepția menționată sau dau naștere unui sediu permanent. De asemenea, sunt introduse noțiuni pentru adresarea cazurilor unde contractele de con-



strucție sunt împărțite artificial într-o serie de contracte cu durată mai scurtă pentru a nu da naștere unui sediu permanent. Convenția menține unele prevederi existente în tratate, conform cărora existența unei structuri de comisionar sau alte aranjamente similare generează un sediu permanent, în anumite circumstanțe. Similar, se mențin prevederile în baza cărora un sediu permanent nu ia naștere dacă activitățile întreprinse sunt, în esență, pregătitoare sau auxiliare.

Eficientizarea mecanismelor de soluționare a disputelor internaționale (acțiunea 14)

Având în vedere că numărul disputelor legate de interpretarea prevederilor tratatelor de evitare a dublei impunerii a crescut considerabil în ultimii ani, OCDE a dezvoltat un standard minim privind mecanismul de soluționare a disputelor internaționale. Statele care implementează Convenția trebuie să se asigure că procedura amiabilă inclusă în tratate este implementată corect. În plus, eventualele neconcordanțe privind interpretarea noilor prevederi ar trebui re-

zolvate într-un mod eficient, dorindu-se ca procedura să fie accesibilă tuturor contribuabililor.

Dacă un caz de incertitudine privind interpretarea prevederilor fiscale îndeplinește criteriile de a se rezolva în conformitate cu procedura amiabilă la cererea unui contribuabil, autoritățile fiscale ar trebui să ajungă la un consens în privința modului de aplicare a prevederilor din tratatul de evitare a dublei impunerii.

Arbitraj internațional (acțiunea 14)

Pe baza recomandărilor BEPS, mecanismul privind soluționarea disputelor internaționale a fost eficientizat prin crearea unor prevederi opționale, aplicabile doar în cazul acordului comun al ambelor părți pentru determinarea aspectelor eligibile procedurii de arbitraj. Astfel, un contribuabil poate solicita rezolvarea cazului prin procedura de arbitraj dacă, conform procedurii amiabile, cazul nu a fost soluționat pentru o perioadă de minim doi ani. În cadrul acestui mecanism, autoritatea competentă a fiecărui stat își prezintă so-

luția, urmând ca membrii din comisia de arbitraj să aleagă varianta potrivită și să emită o decizie după parcurgere unor etape specific definite.

Standarde minime vs. opțiuni

Convenția este un instrument care impune semnatarilor implementarea unor **standarde minime** (standarde legate de prevenirea utilizării abuzive a tratatelor și eficientizarea mecanismelor de soluționare a disputelor), însă, în același timp, oferă flexibilitate asupra aplicării celorlalte prevederi în conformitate cu cele mai bune practici fiscale ale fiecărui stat. Caracterul flexibil al Convenției rezultă din posibilitatea statelor semnatare de a exprima rezerve asupra aplicării anumitor prevederi din Convenție și de a alege dintr-o serie de prevederi alternative în cazul unora dintre articolele Convenției. Este important de menționat că statele au opțiunea de a-și retrage rezervele exprimate și de a le depune din nou la o data ulterioară. Astfel, statele trebuie să transmită către OCDE o listă cu prevederile pe care le adoptă, împreună cu rezervele exprimate ►

și opțiunile alese ce vizează prevederile facultative. Spre exemplu, în cazul României, următoarele rezerve și opțiuni au fost aduse asupra prevederilor Convenției:

- Rezervă asupra aplicării prevederilor vizând entitățile cu dubla rezidență fiscală cuprinse în secțiunea a II-a (*Aranjamente Hibride*), în cazul în care tratatele existente la nivelul României adresează cazul acestor entități;
- În cazul metodelor pentru eliminarea dublei impozitări, România a optat (din 3 opțiuni disponibile) pentru varianta care prevede acordarea unei deduceri în România pentru impozitul plătit într-un alt stat, sub rezerva îndeplinirii anumitor condiții;
- Cu privire la utilizarea abuzivă a tratatelor, România și-a exprimat rezerva asupra introducerii preambulului prezentat în cadrul secțiunii a III-a (*Utilizarea abuzivă a tratatelor*). Acesta conține prevederi cu privire la intenția de a dezvolta relații economice și de a îmbunătăți cooperarea cu alte state asupra aspectelor fiscale, odată cu aplicarea Convenției;
- Cu privire la câștigurile de capital, România și-a exprimat rezerva asupra aplicării prevederilor care susțin impozitarea veniturilor obținute de un nerezident din transferul titlurilor de participare sau alte drepturi similare, în legătură cu societăți situate în România ce dețin proprietăți imobiliare;
- Asupra mențiunilor din secțiunea a IV-a (*Evitarea înregistrării unor sedii permanente*), România a optat pentru alternativă care prevede că activitățile cu caracter auxiliar sau pregătitor desfășurate de un nerezident nu generează sediu permanent în România, conform tratatelor de evitare a dublei impunerii existente;
- România și-a exprimat rezerva asupra transpunerii unora dintre prevederile secțiunii a V-a (*Eficientizarea mecanismelor de soluționare a disputelor internaționale*). Mai exact, au fost exprimate rezerve pentru opțiunea unei persoane de a înainta cazul către autoritățile competente în vederea soluționării acestuia, atunci când persoana consideră că veniturile nu au fost impozitate în conformitate cu prevederile tratatelor. Menționăm că această rezervă poate fi exprimată doar dacă tratatele existente ale respectivului stat permit persoanei să își prezinte cazul autorităților competente, atunci când acțiunile unuia sau ambelor state rezultă în impozitarea veniturilor fără a se conforma tratatelor;
- Au fost de asemenea exprimate rezerve referitoare la ajustările asupra impozitului

aplicabil profiturilor unei societăți care au fost deja impozitate în alt stat, în cazul în care tratatele de evitare a dublei impunerii existente la nivelul României conțin deja prevederi în această direcție.

În ceea ce privește modul de funcționare, Convenția va modifica prevederile tratatelor de evitare a dublei impunerii existente. Convenția nu va funcționa, însă, asemenea unui protocol care amendează un tratat, ci se va aplica în paralel, modificând aplicarea prevederilor tratatului prin transpunerea măsurilor BEPS.

Odată ce Convenția intră în vigoare pentru un anume stat, contribuabilii vor trebui să analizeze atât prevederile tratatelor de evitare a dublei impunerii, cât și prevederile Convenției în vederea stabilirii corecte a tratamentului fiscal. Din câte înțelegem, Ministerul Finanțelor Publice intenționează să pună la dispoziția contribuabililor variante consolidate ale tratatelor (ca și instrument de asistență a contribuabililor).

Status actual

Începând cu data de 1 iulie 2018, Convenția a intrat în vigoare pentru primele cinci state care au depus instrumentele de ratificare, respectiv Austria, Insula Man, Jersey, Polonia și Slovenia. Potrivit ultimelor date publicate pe site-ul oficial OCDE la 27 septembrie 2018, pe lângă acestea, alte 10 jurisdicții au depus ratificarea Convenției conform **Tabelului 1**.

În ceea ce privește demersurile realizate de România în acest sens, la momentul actual nu sunt publicate informații referitoare la stadiul procedurilor interne sau estimări legate de data depunerii instrumentului de ratificare. Trebuie făcută, însă, o distincție între intrarea în vigoare a Convenției și momentul în care aceasta începe să producă efecte. Odată

implementată, Convenția începe să producă efecte după cum urmează:

- pentru impozitele cu reținere la sursă plătite către nerezidenți - prevederile Convenției produc efecte începând cu prima zi a anului calendaristic următor celui în care Convenția a intrat în vigoare pentru ambele jurisdicții care sunt părți ale unui tratat de evitare a dublei impunerii;
- pentru alte impozite aplicate - Convenția produce efecte după expirarea unei perioade de 6 luni raportată la momentul în care Convenția intră în vigoare pentru ambele jurisdicții, părți ale unui tratat de evitare a dublei impunerii.

Concluzie. Odată implementată Convenția la nivelul României, tranzacțiile întreprinse cu nerezidenți vor trebui atent analizate prin prisma tratatelor de evitare a dublei impunerii cât și a prevederilor specifice ale acesteia, luând în considerare rezervele și opțiunile exprimate de fiecare stat implicat. Astfel, substanța și raționamentul economic al tranzacției vor reprezenta elemente definitorii pentru stabilirea impactului acestor modificări asupra tranzacțiilor desfășurate. Având în vedere că, la mai mult de un an distanță de la semnarea Convenției, doar 15 din cele 84 state semnatare au depus instrumentul de ratificare, se poate concluziona că procesul de implementare a Convenției este mai anevoios decât s-a preconizat. Deși implementarea Convenției reprezintă un demers deosebit de important pentru atingerea obiectivului fundamental al BEPS, acela ca profitul să fie impozitat acolo unde activitatea economică se desfășoară și unde valoarea este creată, se impune un efort sporit din partea autorităților fiscale și a contribuabililor deopotrivă pentru atingerea acestui scop. ■

Tabelul 1		
Stat	Data depunere instrument ratificare	Data intrare în vigoare a Convenției
Serbia	5 iunie 2018	1 octombrie 2018
Suedia	22 iunie 2018	1 octombrie 2018
Noua Zeelandă	27 iunie 2018	1 octombrie 2018
Regatul Unit	29 iunie 2018	1 octombrie 2018
Lituania	11 septembrie 2018	1 ianuarie 2019
Israel	13 septembrie 2018	1 ianuarie 2019
Slovacia	20 septembrie 2018	1 ianuarie 2019
Australia	26 septembrie 2018	1 ianuarie 2019
Franța	26 septembrie 2018	1 ianuarie 2019
Japonia	26 septembrie 2018	1 ianuarie 2019

Atribuirea profiturilor către un sediu permanent din perspectiva prețurilor de transfer

Rezumat: Obiectivul articolului este de a aduce în atenția cititorilor analiza din perspectiva prețurilor de transfer a profiturilor repartizate către sediile permanente din alte jurisdicții fiscale, precum și a metodologiei utilizate în atribuirea acestor profituri.

Cuvinte cheie: sediu permanent, prețuri de transfer, jurisdicție fiscală, plan de acțiuni BEPS, OCDE (Organizația de Cooperare și Dezvoltare Europeană), repartizarea profiturilor.

În primul pas, analiza funcțională și factuală trebuie să identifice activitățile și responsabilitățile semnificative din punct de vedere economic ale sediului permanent. Această analiză ar trebui să ia în considerare, în măsura în care este relevant, activitățile și responsabilitățile sediului permanent în contextul activităților și responsabilităților asumate de entitate în ansamblu, în special acele părți ale entității sau ale grupului din care entitatea face parte care se implică în relațiile comerciale sau financiare cu sediul permanent.

În cea de-a doua etapă, remunerarea oricăror tranzacții între entități (entitatea principală și sediul său permanent) se determină prin aplicarea prin analogie a instrumentelor de stabilire a prețurilor de transfer prevăzute pentru persoanele afiliate prin referire la funcțiile îndeplinite, activele utilizate și riscurile asumate.

Ca rezultat al acestor două etape, se va calcula rezultatul (profit sau pierdere) sediului permanent din toate activitățile sale, inclusiv tranzacțiile cu alte terțe entități, tranzacțiile cu persoanele afiliate (cu aplicarea directă a liniilor directoare) și relațiile cu alte părți ale întreprinderii.

Este de menționat faptul că tratarea sediului permanent ca entitate separată și independentă funcțional este necesară doar pentru determinarea profiturilor

| Cristina SĂULESCU, Transfer Pricing Manager Baker Tilly South East Europe

Pentru a înțelege analiza profiturilor repartizate către un sediu permanent, trebuie în primul rând să clarificăm ce înseamnă un sediu permanent, cum este acesta definit. Definiția sediului permanent se regăsește atât în legislația națională (respectiv Codul fiscal), cât și în convențiile de evitare a dublei impunerii, unde a fost preluată definiția din Convenția Model OCDE. Astfel, foarte pe scurt, un sediu permanent este un loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea unui nerezident, fie direct, fie printr-un agent dependent. Un sediu permanent presupune un loc de conducere, sucursală, birou, fabrică, magazin, atelier, precum și o mină, un puț de țitei sau gaze, o carieră sau alte locuri de extracție a resurselor naturale, precum și locul în care continuă să se desfășoare o activitate cu activele și pasivele unei persoane juridice române care intră într-un proces de reorganizare.

Un sediu permanent se supune impozitului pe profit în țara în care este stabilit. Astfel, în cazul persoanelor juridice străine care desfășoară activitate prin intermediul unui sediu permanent sau prin intermediul mai multor sedii permanente în România, impozitul pe profit se aplică asupra profitului impozabil atribuibil sediului permanent, respectiv asupra profitului impozabil la nivelul sediului permanent desemnat să îndeplinească obligațiile fiscale. Astfel,

pentru determinarea profitului impozabil al sediului permanent se iau în considerare numai veniturile și cheltuielile care îi sunt atribuibile respectivului sediu permanent.

Profitul impozabil al sediului permanent se determină prin tratarea acestuia ca persoană separată și prin utilizarea regulilor prețurilor de transfer la stabilirea prețului de piață al unui transfer făcut între persoana juridică străină și sediul său permanent. Atunci când sediul permanent nu deține o factură pentru cheltuielile alocate lui de către sediul principal, celelalte documente justificative trebuie să includă dovezi rezonabile privind alocarea costurilor, respectiv a cheltuielilor către acesta.

Având în vedere faptul că de-a lungul timpului au existat variații considerabile în interpretarea atribuirii profiturilor către sediul permanent, în 2010 OCDE a lansat „Raportul privind atribuirea profiturilor către sediile permanente”.

Acest raport consideră că în primul rând, trebuie efectuată o analiză funcțională pentru a caracteriza în mod corespunzător sediul permanent și entitatea principală (sau un segment sau segmente ale acesteia) ca și cum ar fi întreprinderi asociate, fiecare întreprindere/ entitate îndeplinind funcții, deținând sau pur și simplu utilizând active, asumându-și riscuri și încheind tranzacții între ele precum și tranzacții cu alte între-

care îi sunt atribuibile. Sediul permanent nu trebuie să fie tratat ca o entitate separată care intră în relații cu restul entității din care face parte în sensul oricăror alte dispoziții ale convențiilor de evitarea dublei impunerii.

Între întreprinderile independente, determinarea entității care deține active și care își asumă riscurile se realizează, de regulă, în baza unor contracte care au caracter obligatoriu din punct de vedere juridic și care pot fi verificate. Situația juridică reală în cazul analizei unui sediu permanent este, pe de altă parte, că nu există o singură parte a unei entități care „deține” activele, își asumă riscurile, posedă capitalul sau contracte cu terții. Prin urmare, poziția juridică nu este utilă în contextul acesta, întrucât sediul permanent trebuie să fie tratat ca și cum ar fi o entitate separată și independentă, care își îndeplinește propriile funcții, își asumă propriile riscuri și deține sau utilizează active pe cont propriu. Prin urmare, este necesar, în conformitate cu principiul concurenței, să se dezvolte un mecanism de atribuire a riscurilor, a proprietății economice a activelor și a capitalului între entitatea principală și sediul sau sediile sale permanente.

Pentru a surmonta problemele create de faptul că, în mod legal, activele, riscurile, capitalul și drepturile și obligațiile care decurg din tranzacțiile cu entități separate aparțin întreprinderii în ansamblu și nu unei părți a acesteia și că nu există tranzacții „legale” între diferite părți ale unei singure entități, s-a dovedit necesară adaptarea analizei funcționale așa cum este ea cunoscută ca fiind aplicabilă în cazul tranzacțiilor între entități separate.

Astfel, sediului permanent îi sunt atribuite acele riscuri pentru care funcțiile de gestionare a riscurilor sunt îndeplinite de oameni din cadrul sediului permanent. Aceeași abordare este utilizată și în privința activelor: sediului permanent îi este atribuită proprietatea economică a acelor active pentru care gestionarea și utilizarea este realizată de oameni, angajați ai sediului permanent.

La fel de important ca stabilirea funcțiilor îndeplinite, riscurilor asumate și activelor deținute din punct de vedere economic, în baza implicării oamenilor, angajaților sediului permanent, este și stabilirea altor funcții îndeplinite și riscuri asumate de acesta. Justificarea acestei abordări o re-



prezintă faptul că rezultatul sediului permanent se va determina în baza tuturor activităților sale, inclusiv a tranzacțiilor cu alte entități independente terțe, cu alte entități afiliate, precum și a tranzacțiilor de orice natură cu alte părți/ dezmembărminte ale entității din care face parte.

În cadrul etapei de analiză a rezultatelor sau profiturilor care sunt atribuibile sediului permanent, prin analogie, liniile directoare OCDE sunt aplicate tranzacțiilor sediului permanent cu alte părți ale entității, pentru a se asigura că performanța

funcțiilor pe care le îndeplinește în raport cu acele tranzacții este recompensată la o valoare de piață. Tranzacțiile entităților considerate, în mod ipotetic, separate și independente vor fi comparate cu tranzacțiile entităților independente terțe care îndeplinesc aceleași funcții sau funcții similare, utilizând aceleași active sau active similare, asumându-și riscuri identice sau similare și având aceleași caracteristici din punct de vedere economic. Pentru a determina prețul sau valoarea de piață a acestor tranzacții, se vor aplica metodele de prețuri de transfer stabilite prin Liniile directoare OCDE.

Este de menționat faptul că trebuie să se evite a se prezuma că funcțiile și riscurile altele decât cele stabilite în baza implicării personalului sediului permanent ar fi de o importanță redusă. Aceasta se va stabili, dacă va fi cazul, printr-o analiză funcțională și economică separată, în baza faptelor și circumstanțelor particulare.

Un alt aspect important în această analiză de atribuire a profiturilor către sediile permanente îl reprezintă recunoașterea tranzacțiilor. Există o serie de aspecte legate de recu-

noașterea relațiilor dintre sediu permanent și restul entității din care face parte. În primul rând, trebuie avut în vedere faptul că un sediu permanent nu este același lucru cu o filială și nu este, în fapt, separat din punct de vedere juridic sau economic de restul entității din care face parte. În al doilea rând, relațiile dintre sediu permanent și restul entității din care face parte nu au consecințe juridice asupra întreprinderii în ansamblu.

Datorită celor enumerate anterior, este necesară o examinare mai aprofundată a

relațiilor dintre sediu permanent și restul entității din care face parte comparativ cu analiza tranzacțiilor dintre două entități afiliate. Autoritățile fiscale vor solicita, cu siguranță să se dovedească că este adecvat să se recunoască cheltuielile, în lipsa existenței unor contracte. Din acest motiv, este deosebit de important să existe o documentație cât mai amănunțită care să descrie modalitatea de desfășurare a tranzacțiilor între sediu permanent și entitatea din care face parte.

Această examinare mai amănunțită ne arată că trebuie să fie trecut un prag pentru ca o tranzacție să fie acceptată ca fiind echivalentă cu o tranzacție care ar fi avut loc între entități independente care își desfășoară activitatea în condiții de piață, mai mult chiar, în condiții de concurență. Dacă acest prag este depășit, o tranzacție poate fi reflectată în profiturile atribuite sediului permanent. Dacă în urma acestei analize se stabilește că tranzacțiile pot fi recunoscute, acestea ar trebui să fie evaluate la prețuri la nivelul pieței, având premisa că sediul permanent și restul entității din care face parte ar fi independente una față de cealaltă.

Înregistrările contabile împreună cu o documentație contemporană care prezintă tranzacții prin care se transferă riscuri, responsabilități și beneficii semnificative din punct de vedere economic constituie un bun punct de plecare în scopul atribuirii profiturilor. Autoritățile fiscale iau în considerare o astfel de documentație dacă:

- Documentația este în concordanță cu substanța economică a activităților desfășurate, așa cum reiese din analiza funcțională și factuală;
- Condițiile în care tranzacțiile se desfășoară nu diferă în mod semnificativ de cele în care ar fi fost desfășurate aceleași tranzacții sau tranzacții similare între entități independente terțe;
- Nu sunt încălcate principiile abordării OCDE, cum ar fi de exemplu transferul riscurilor de o manieră care să le separe de funcțiile cărora le sunt aferente.

În scopul evaluării tranzacțiilor din perspectiva respectării principiului prețului de piață, OCDE recomandă urmarea aceluiași pași și utilizarea aceluiași metode ca în cazul analizei tranzacțiilor între entitățile afiliate.

Astfel, conform Ghidului OCDE, factorii care determină comparabilitatea între tranzacțiile controlate și cele necontrolate sunt ►

în număr de cinci, astfel: caracteristicile bunurilor și serviciilor, analiza funcțională, termenii contractuali, circumstanțele economice și strategia de afaceri. În afara termenilor contractuali, care nu intră în discuție în cazul analizei tranzacțiilor dintre un sediu permanent și entitatea din care acesta face parte, căreia îi aparține, toți ceilalți factori trebuie să fie avuți în vedere atunci când se realizează analiza profitului care să fie atribuit sediului permanent.

Analiza de comparabilitate are rolul de a determina care este prețul la care ar fi normal să se tranzacționeze bunurile și serviciile între sediul permanent și entitatea din care acesta face parte, prin analogie cu tranzacții similare desfășurate între entități independente terțe. Un aspect deosebit de important îl reprezintă, și în cazul sediilor permanente, ca de altfel și în cazul tranzacțiilor între societăți afiliate, serviciile. Pentru desfășurarea activității printr-un sediu permanent, de cele mai multe ori este necesară stabilirea unei infrastructuri de suport considerabile, prin care sediul să fie capabil să ofere o serie de servicii de genul managementului strategic, salarizare, contabilitate, audit, suport informatic etc. Necesitatea existenței acestor servicii trebuie să fie luată în considerare atunci când se realizează analiza distribuirii profiturilor.

Înainte de a efectua analiza prețului pentru astfel de servicii, trebuie analizat dacă cele două entități ar fi intrat într-o astfel de tranzacție, dacă ele ar fi fost independente, dacă au cu adevărat nevoie de aceste servicii și care este beneficiul pe care acestea îl aduc. Doar după ce se stabilește necesitatea și oportunitatea acestor servicii se va analiza care este prețul de piață pentru acestea. Se poate întâmpla ca analiza de piață să conducă la concluzia că prețul pieței este mult peste sau mult sub costurile pe care prestatorul acestor servicii le înregistrează pentru prestarea respectivă. În practică sunt frecvente cazurile în care astfel de servicii sunt remunerate la cost, respectiv prestatorul acestora nu urmărește obținerea unui profit direct și imediat din această prestare, ci este vorba doar de fluidizarea activității la nivelul grupului sau a entității. Cu toate că în orice situație entitățile afiliate trebuie să aibă același comportament ca al entităților independente terțe, se ridică în discuție efectuarea unei analize cost-beneficiu în ceea ce privește efectuarea unei analize de piață în cazul unor astfel de servicii.

De exemplu, o analiză cost-beneficiu ar putea indica faptul că veniturile fiscale suplimentare care ar fi colectate nu justifică costurile și sarcinile administrative generate de o analiză de piață. În astfel de cazuri, recuperarea tuturor costurilor, și nu neapărat practicarea unui preț de piață, poate oferi un rezultat satisfăcător atât pentru grup sau entitate, cât și pentru autoritățile fiscale.

Concluzie. Atribuirea profiturilor către un sediu permanent, pe baza principiului prețurilor de piață rezultă din calcularea rezultatului din întreaga activitate, inclusiv tranzacțiile cu alte entități terțe sau cu alte entități afiliate, precum și din tranzacții cu alte părți ale entității din care face parte.

Analiza implică următorii doi pași:

1. Analiza funcțională și factuală care să conducă la:

- atribuirea către sediul permanent a drepturilor și obligațiilor care decurg din tranzacțiile între entitatea din care acesta este parte și entități independente terțe, acolo unde este cazul;
- identificarea unor funcții semnificative relevante pentru atribuirea proprietății economice a activelor precum și atribuirea proprietății economice a activelor către sediul permanent;
- identificarea unor funcții semnificative relevante pentru asumarea riscurilor și atribuirea riscurilor către sediul permanent; identificarea altor funcții ale sediului permanent;
- recunoașterea și determinarea naturii tranzacțiilor dintre sediul permanent și alte părți ale entității căreia îi aparține, care pot fi recunoscute în mod corespunzător;
- atribuirea capitalului în baza activelor și riscurilor atribuite sediului permanent.

2. Stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor recunoscute prin:

- determinarea comparabilității între tranzacțiile sediului permanent și tranzacții necontrolate, prin aplicarea factorilor de comparabilitate sau prin analogie;
- selectarea și aplicarea celei mai potrivite metode în funcție de circumstanțele cazului pentru a se stabili remunerația de piață între sediul permanent și entitatea căreia îi aparține, ținând cont de funcțiile îndeplinite, riscurile și activele atribuite sediului permanent. ■

Despre tehnologie în raportarea fiscală

Abstract: Rezultatele sondajului derulat recent în rândul a 80 de companii din România relevă o imagine deloc surprinzătoare a realității fiscale. Povara administrării fiscale este principala îngrijorare a acestora. În acest context, considerăm necesară analiza modului în care se poziționează România în contextul digitalizării raportării fiscale la nivel european.

Cuvinte cheie: digitalizare, raportare fiscală, conformitate, taxe.

Adrian **TEAMPĂU**, Partener Asociat, Impozite indirecte – EY România
Mariana **MOLDOVAN**, Senior Consultant, Impozite indirecte – EY România

Potrivit unui sondaj derulat recent, 65% dintre directorii financiari ai companiilor din România declară că petrec mai mult de două zile în fiecare lună pentru a pregăti declarații fiscale. Deși utilizează un software pentru pregătirea automatizată a acestor declarații, 77% dintre directorii financiari spun că pregătirea declarațiilor de TVA le ocupă cel mai mult timp.

Având în vedere aceste aspecte contradictorii, putem identifica două posibile explicații:

1. fie soluțiile IT utilizate nu sunt eficiente sau adaptate suficient;
2. fie modificările fiscale sunt atât de dese, încât soluțiile IT nu reușesc să țină pasul.

Cum se poziționează România în contextul digitalizării raportării fiscale?

În ultimii 10 ani, România a redus durata de completare și de plată a taxelor cu aproximativ 40 de ore/an, ajungând ca, în anul 2017, să ocupe locul 21 în clasamentul european, cu 163 de ore pe an, aproximativ 2 zile lucrătoare/lună. În comparație cu media europeană, România pregătește și plătește taxele într-un interval de timp mai mare, cu 14 ore/an mai mult timp petrecut în derularea acestor acțiuni.

Conform datelor furnizate de către Banca Mondială, Estonia este țara cu cea mai redusă durată de timp petrecut cu pregătirea și



plata taxelor, cu 50 de ore pe an sau o jumătate de zi lucrătoare pe lună. Aceasta este urmată în top de San Marino (52 de ore) și Luxembourg (55 ore). La polul opus, cu cele mai multe ore înregistrate pe an pentru pregătirea și plata taxelor se afla Bulgaria cu 453 de ore/an adică 56 de zile, dar și Bosnia și Herțegovina (411 ore/an). Deși vedem în jurul nostru un avans uriaș al tehnologiilor de orice fel, simpla raportare fiscală în România încă dă bătăi de cap directorilor financiari. Două dintre cauzele posibile ale acestei stări de fapt ar putea fi lipsa unor unelte IT suficient de avansate pentru a prelua munca de raportare fiscală, dar și schimbările dese ale regulilor fiscale și complicarea mecanismelor de raportare, care determină imposibilitatea soluțiilor IT de a ține pasul.

Volatilitatea modificărilor legislative nu face decât să consume resursele companiilor în vederea conformării cu regulile fiscale și să facă mai complicată administrarea fiscală din partea ANAF.

Ce soluții au adoptat celelalte state membre UE în direcția digitalizării raportării fiscale?

Dacă ne uităm la alte state membre UE observăm că implementarea unor modalități electronice de raportare fiscală s-a dovedit extrem de eficientă în direcția automatizării procesului de completare a declarațiilor fiscale și derulării inspecțiilor fiscale. Astfel, activitatea de administrare, precum și procesul de combatere a fraudei în domeniul TVA, au fost mult eficientizate în anumiți state membre, iar relațiile de cooperare

economică și financiară dintre state se află într-un proces semnificativ de îmbunătățire. Pe lângă depunerea electronică a declarațiilor fiscale, unele state membre UE au implementat demult sau vor implementa modele de raportare digitală și metode mai rapide de culegere a informațiilor de la contribuabili. Practic, acum vorbim despre conectarea autorităților fiscale la serverele companiilor cu scopul de a prelua informații de ordin fiscal. Un astfel de model de raportare îl reprezintă SAF-T (Fișierul Standard de Audit pentru Taxe) care a fost creat de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), cu scopul de a oferi autorităților fiscale un acces mai ușor la datele relevante ale contribuabililor, într-un format ușor de analizat și de a permite efectuarea mai eficientă a inspecțiilor fiscale. ►

OCDE a sugerat autorităților fiscale din statele membre implementarea SAF-T prin legislație sau prin acord voluntar. Prin urmare, la nivelul Uniunii Europene, anumite autorități fiscale au introdus SAF-T prin legislație (de exemplu, Austria, Portugalia și Luxemburg), în timp ce alte state membre au introdus variante ale modelului SAF-T pentru a avea o abordare sistematică a controalelor fiscale electronice (de exemplu, Franța, Germania și Olanda). Discuțiile privind adoptarea SAF-T au avut loc și în Belgia, Croația, Finlanda, Germania, Lituania, Malta, Spania, Republica Slovacă, Slovenia și Marea Britanie.

Din punct de vedere istoric, controalele fiscale electronice au vizat, în special, aria impozitelor indirecte (cum ar fi TVA), dar această tendință se schimbă odată cu analiza în detaliu de către autoritățile fiscale a prețurilor de transfer și a altor impozite directe, prin intermediul programelor de analiză a datelor.

Pe de altă parte, în vederea combaterii fraudei în materie de TVA, Comisia Europeană urmărește dezvoltarea unui SAF-T la nivelul Uniunii Europene, în conformitate cu ceea ce este deja în vigoare sau în curs de dezvoltare în anumite state membre. Se consideră că, acest lucru ar facilita atât respectarea continuă a obligațiilor fiscale de către contribuabili, cât și efectuarea unor inspecții fiscale mai eficiente din punct de vedere a totalității resurselor implicate. Nu în ultimul rând, la nivelul Uniunii Europene, există autorități fiscale care solicită utilizarea facturării electronice, în timp ce, informațiile cuprinse în raportarea fiscală sunt mult mai detaliate și structurate, existând cazuri în care acestea trebuie transmise în timp real sau aproape în timp real. S-a discutat și în România într-o perioadă despre conectarea caselor de marcat la ANAF. Așadar, nu eram departe de tot acest proces global.

Prin urmare, în opinia noastră, implementarea unui standard de raportare fiscală uniform (de exemplu, prin intermediul SAF-T) este absolut benefică, deoarece determină simplificarea birocrăției controalelor fiscale și diminuează semnificativ erorile incidente în raportarea fiscală.

Ce pași poate să facă România în direcția digitalizării raportării fiscale?

În ultima vreme și România a făcut câțiva pași în direcția digitalizării administrației fiscale. Spre exemplu, în țara noastră a fost

reglementată facturarea electronică, iar raportarea în materie de TVA se efectuează prin mijloace electronice. Totuși, raportarea operațiunilor în funcție de tipul acestora nu reprezintă o formă de raportare fiscală digitală, aceasta din urmă presupunând transmiterea informațiilor către autorități pentru fiecare tranzacție efectuată, fie periodic fie în timp real. De asemenea, introducerea Formularului extins 394 în septembrie 2016 a fost considerată la acel timp un pas înainte în direcția raportării fiscale digitale la nivelul tranzacțiilor efectuate pe teritoriul național, dar în cele din urmă s-a dovedit a fi o soluție împovărătoare pentru contribuabili. În acest sens, considerăm mult mai eficientă depunerea jurnalelor de TVA într-un format electronic standard, la care autoritățile fiscale ar avea un acces imediat și renunțarea la Formularul 394.

În plus, s-a observat în practică faptul că majoritatea contribuabililor români utilizează încă programe informatice simpliste pentru pregătirea declarațiilor fiscale, fapt care determină, pe lângă prelucrarea manuală a datelor, o incidență ridicată a erorilor de raportare. De asemenea, procesele ineficiente de raportare implică un volum semnificativ de resurse (timp și angajați) din partea contribuabililor, cu impact negativ asupra costurilor capitalului de lucru.

Astfel, pentru reducerea timpului de pregătire a declarațiilor fiscale și a erorilor de raportare se impune adoptarea unor soluții IT mai complexe și configurate în funcție de cerințele legislative și de specificul activității economice. Din acest motiv considerăm că adoptarea unor standarde de raportare a informațiilor în timp real ar reduce birocrăția, îmbunătățind accesul autorităților fiscale la datele financiare ale companiilor și reducând resursele alocate de către autorități în derularea inspecțiilor fiscale. Așadar, dacă până în prezent vorbeam despre declarații fiscale complete și depuse electronic la autoritățile fiscale, acum vorbim despre conectarea autorităților fiscale la serverele companiilor cu scopul de a prelua informații de ordin fiscal.

Și, totuși, atragem atenția asupra faptului că obținerea datelor în timp real presupune conectarea autorităților fiscale la serverele contribuabililor. Acest aspect generează foarte multe riscuri fiscale pentru aceștia din urmă. De regulă, companiile aveau un răgaz de timp pentru corectarea unui eventual tratament fiscal greșit aplicat unei tranzacții,

respectiv de la data înregistrării tranzacției până la data expedierii declarației fiscale către autoritate. Odată cu conectarea la serverele companiilor, autoritățile fiscale vor preleva informația brută despre tranzacție imediat după ce aceasta este înregistrată în sistemul contabil. Așadar, compania nu mai are niciun timp la dispoziție să regleze ceva în registrat greșit. Orice analiza fiscală post-tranzacție devine poate inutilă, iar eventualele greșeli de tratament fiscal pot genera dobânzi și penalități semnificative impuse de către autorități.

Ca urmare, în cazul digitalizării raportării fiscale, administrarea funcției de taxe într-o companie va avea un rol crucial în modelarea afacerii și a tranzacțiilor. Analiza fiscală se va efectua înainte de a lua orice decizie și de a efectua orice tranzacție, ceea ce va conduce la dezvoltarea unui comportament preventiv și de administrare a riscului fiscal din partea contribuabililor. În acest context, considerăm că, în procesul de îndeplinire a obligațiilor fiscale, va căpăta importanță o nouă profesie, și anume, cea de specialist în tehnologie fiscală („taxolog” – din englezescul „taxologist”) cu atribuții în zona de aplicare a legislației fiscale și în utilizarea tehnologiilor menite să eficientizeze raportarea fiscală și relația cu autoritățile fiscale.

Prin urmare, avantajele alinierii cu tendințele globale în materie de tehnologie sunt clare pentru autoritățile fiscale, în timp ce, pentru contribuabilii români, acest proces ar presupune implicarea în raportarea fiscală și controalele fiscale a unui număr redus de resurse, dar și relaxarea modului de conducere a afacerilor. Totuși, considerăm că, digitalizarea funcției de taxe trebuie efectuată atât la nivelul României, cât și al celorlalte state membre, în mod armonizat. În caz contrar, anumite măsuri de raportare fiscală electronică neuniformă pot genera sarcini suplimentare substanțiale, în special pentru companiile globale care trebuie să respecte o gamă largă de cerințe de raportare, diferite de la o jurisdicție la alta.

Despre studii

Studiul EY România analizează răspunsurile a 80 de directori financiari din companiile din România cu privire la impactul declarațiilor fiscale asupra mediului de afaceri, așteptările în relația cu ANAF și identificarea eventualelor soluții. Acesta are la bază un chestionar aplicat în perioada 5-19 octombrie 2018. ■

Bilet de îmbarcare 2019+ pentru contribuabilul european

Abstract: Europa este în acest moment un șantier de reconfigurare radicală a vechilor sisteme naționale fiscale prin consolidarea acestora într-un cadru comunitar, supranațional. Se lucrează pe mai multe fronturi de unde parvin știri disperate. Prezentul articol își propune, în premieră, să adune aceste știri într-o formă care să ne ajute să înțelegem mai ușor care este ”noul normal” în fiscalitate și care este contextul în care se pregătește terenul pentru traseul (fizic și politic) al noii Uniuni fiscale europene. Un traseu pe care ne vom alinia cu toții, de la mic la mare contribuabil.

Cuvinte-cheie: politică fiscală comună, armonizare și consolidare, transparență fiscală

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

După mesaje care au venit tot mai insistente în ultimul timp, Comisia Europeană a anunțat, la începutul anului, lansarea procesului de trecere la sistemul majorității calificate pentru adoptarea unor anumite chestiuni fiscale la nivelul Uniunii. Este un anunț crucial prin semnalul pe care îl dă: începutul sfârșitului acelei Europe care în materie de fiscalitate se lovea de suveranitatea jurisdicțiilor naționale aflate practic în concurență unele cu altele. De acum primește verde definitivarea traseului politic și fizic al Uniunii Fiscale Europene, care are ca stație finală politica fiscală comună și chiar un minister comun de Finanțe. Prezentăm mai jos stadiul de execuție al stațiilor acestui traseu, așa cum reiese din documentele europene (la momentul decembrie 2018). O trecere în revistă cu rol de informare și, în același timp, de pregătire.

Stația de plecare comună – criza financiară și economică începută în 2008 a impus/impune măsuri radicale pentru protejarea bugetelor naționale. De la „Cu toți avem nevoie de bani” a fost doar un pas la proiectul BEPS de la OECD, ale cărui prime rezultate vizează creșterea transparenței la nivel global, peste care UE și-a adus propria agendă. Proiectul European a presupus încă de la început armonizarea sistemului TVA (fiscalitatea indirectă) care să fie urmată apoi de armonizarea fiscalității directe, fără de care nu se poate vorbi de o politică fiscală comună, obiectiv principal al noii integrări europene.

Linia de manevră

Directiva împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale (Anti tax-avoidance directive) este văzută ca un nivel minim de protecție contra erodării bazelor impozabile din piața internă (națională) și împotriva transferului profiturilor în afara pieței interne. Presupune limitarea deductibilității dobânzii, impozitarea la ieșire, normă generală anti-abuz, norme privind societățile străine controlate și norme privind combaterea tratamentului neuniform al elementelor hibride. Directiva este transpusă în legislația internă prin OUG 79/2017, cu aplicare din 2018.

Restricții de deductibilitate se aplică pentru orice tip de împrumut în cazul unui contribuabil afiliat. Din Ordonanță lipsește o clauză de salvagardare privind capitalul propriu, prin care norma privind limitarea deductibilității dobânzii să nu se aplice dacă societatea poate demonstra că raportul dintre capitalul său propriu și activele sale totale este mai mare sau egal cu raportul echivalent la nivelul grupului.

România a devansat cu un an aplicarea directivei (în 2018), adoptând inițial cele mai drastice plafoane europene în materie de deductibilitatea dobânzii (200,000 EUR/ 10% EBITDA), dar după modificări care au așteptat sfârșitul lui 2018 se pare că din 2019 vor fi valabile niveluri europene (1,000,000 EUR/ 30% EBITDA).

Impozitarea economiei digitale

O stație cu două peroane – directive propuse de Comisie în martie 2018 și care au susținerea Parlamentului (raport septembrie 2018, decembrie 2018):
1. Taxă, temporară, pe veniturile realizate de marile platforme de servicii on-line (venituri globale de 750 de mil euro, din care 50 de milioane în Europa) care creează valoare prin participarea utilizatorilor.
2. Impozitarea profiturilor acolo unde există o „prezență digitală semnificativă” (stabilită în funcție de unul din criteriile – vânzarea de servicii digitale de minimum 7 mil. Euro/jurisdicție; min. 100.000 clienți/jurisdicție; min. 3.000 contracte comerciale pentru servicii digitale).

La sedința ECOFIN din 4 decembrie, Germania și Franța au venit cu un compromis de ultimă oră – se vor impozita cu 3% doar veniturile din publicitate targetată ale marilor companii digitale. În proiectul inițial din martie, se luau în calcul și veniturile din serviciile de intermediere și din vânzarea datelor utilizatorilor. Principalii contribuitori rămân astfel Google și Facebook, pentru că nu vor mai fi afectați Amazon și Apple (din grupul cunoscut ca GAFA).

Se așteaptă ca, în urma compromisului, să se ajungă la un acord în Consiliu până în martie 2019, în timpul Președinției României la Consiliul UE. În noua variantă, taxa ar urma să intre în vigoare în ianuarie 2021, ►

dacă la nivelul OECD/global nu se ajunge la o înțelegere până atunci, și ar urma să expire în 2025.

În octombrie 2018, a surprins decizia Londrei de a trece unilateral (în plin BREXIT!) la taxarea cu 2% a vânzărilor în UK ale marilor platformelor de internet (vânzări globale de peste 500 mil. lire), începând din aprilie 2020.

Propunerile de îmbunătățire a mecanismul de rezolvare a disputelor privind dubla impozitare la nivel UE s-au concretizat într-o directivă aprobată la nivel de Consiliu în 2017, cu termen de transpunere la nivel național 30 iunie 2019. Se va aplica până la intrarea în vigoare a CCCTB, care va elimina, printre altele, și riscul dublei impozitări. Practic, atât ATAD cât și pachetul impozitării digitalului asigură tranziția, pe domeniile considerate sensibile, până la adoptarea CCCTB.

Linia mării consolidări

1. Baza Comună (și Consolidată) de Impozitare a Companiilor – C(C)CTB
Marele șantier al fiscalității europene, rămas de zeci de ani în stadiul de proiect, din cauza extraordinarelor implicații financiare/economice/politice. Proiectul actual compus din două directive a fost lansat de Comisia Europeană în octombrie 2016. Aprobare, cu amendamente, în Parlamentul European, în martie 2018. Aprobarea finală în Consiliul European este așteptată în 2019 (probabil chiar în timpul Președinției României). Termene de aplicare la nivel național – PE propune 1 ian. 2020 atât pentru CCTB, cât și pentru CCCTB Inițial – 2019, CCTB și 2021, CCCTB.

Interesant este că, în anunțarea lansării procesului de tranziție la sistemul majorității calificate, Comisia propune adoptarea sistemului pentru aprobarea CCCTB până la sfârșitul anului 2025.

2. Pilonii de rezistență:

Reguli comune obligatorii de impozitare directă pentru toate statele membre (ex. amortizarea)

Algoritm de alocare a profitului între filialele din statele membre ale unui grup european: inițial, s-a vorbit de trei factori, luați în proporție egală, (1/3) munca (factor împărțit în mod egal între salarii și număr de angajați), activele (tangibile) și vânzările după destinație. În PE, s-a introdus și

factorul-date, care să exprime colectarea și folosirea datelor personale de către platformele online și utilizatorii serviciilor (de asemenea, în proporții egale).

Sediu permanent - crucial în repartizarea profiturilor: „CCCTB va asigura că impozitele sunt plătite acolo unde profiturile sunt generate”, în PE s-a adăugat și „unde companiile au un sediu permanent”.

Buget european - În programele privind noua viziune europeană (2017) se vorbește de CCCTB ca nouă sursă pentru bugetul comunitar.

După întâlnirea de la Meseberg (Macron-Merkel, iunie 2018), Baza comună de impozitare a profiturilor (CCTB) trebuie implementată cât mai repede și trebuie să fie obligatorie pentru toate tipurile de companii (mari-mici) care acționează în Europa. În proiectul inițial, din 2016, se vorbea de aplicarea obligatorie a bazei comune de impozitare pentru companiile europene din grupuri cu venituri globale de peste 750 de milioane de euro. În primăvară, în Parlamentul European, s-a adus un amendament ca acest prag să fie eliminat treptat în maximum șapte ani. Acum, principalii constructori ai proiectului european, Germania și Franța, vor direct generalizarea CCTB. Cele două state acceptă însă o perioadă de tranziție de cel puțin patru ani până la trecerea la al treilea C (CCCTB) – consolidarea profiturilor și redistribuirea lor în baza algoritmului.

Odată ajunși în stația CCCTB, devine naturală existența unui ministru european de Finanțe care să aplice o politică fiscală comună europeană.

3. Linia transparenței

Stația Acordului – stația destinată schimbului de informații între administrațiile europene privind acordurile fiscale (tax rulings) emise la nivel național. Deschisă din 2017.

Stația CbBR - raportarea de către contribuabil către administrațiile fiscale a informațiilor relevante privind activitatea grupului în fiecare țară – country by country reporting. Stație funcțională din 2018, pentru grupuri cu o cifră de afaceri globală de peste 750 mil. euro și care au cel puțin o filială în UE. (Directiva CbCR, aprobată și transpusă în legislația internă - OUG 42/2017, OPANAF 3049/2017). Din a doua jumătate a 2018 au început schimburile de rapoarte dintre autoritățile fiscale.

Stația CbCR public - afișarea pe site-ul grupului a informațiilor relevante CbCR. Stație în amenajare, aprobată de Parlamentul European (PE) în 2017, încă în negociere la Consiliu.

Stația Liste Negre – se referă la lista (blacklist) jurisdicțiilor necooperante (până la proba contrarie, culoarea îi vizează și pe cei care utilizează astfel de jurisdicții). Operațională din 2018.

Stația Avertizorului - se referă la o nouă propunere de directivă europeană din 2018 pentru protecția efectivă (și încurajarea) acțiunii avertizorilor de integritate (whistle blower – cei care semnalează comportamente ale companiilor care se consideră că aduc prejudicii interesului public. Stație în negociere pentru deschidere.

Stația Intermediarului – se referă la obligația intermediarilor (consultanți, contabili, bănci) de a raporta aranjamentele transfrontaliere pregătite pentru clienți și al căror avantaj principal este obținerea unui avantaj fiscal. Se aplică un test al avantajului principal, bazat pe caracteristici/hallmarks/semne distinctive (ANEXA IV) care cer ca respectivele aranjamente să fie raportate. Există și secțiune specială dedicată prețurilor de transfer. Lucrările de transpunere la nivel național se încheie în 2019, stația devine operațională din a doua parte a 2020. Atenție! - dacă intermediarul nu este rezident în UE, obligația trece direct la contribuabilul relevant.

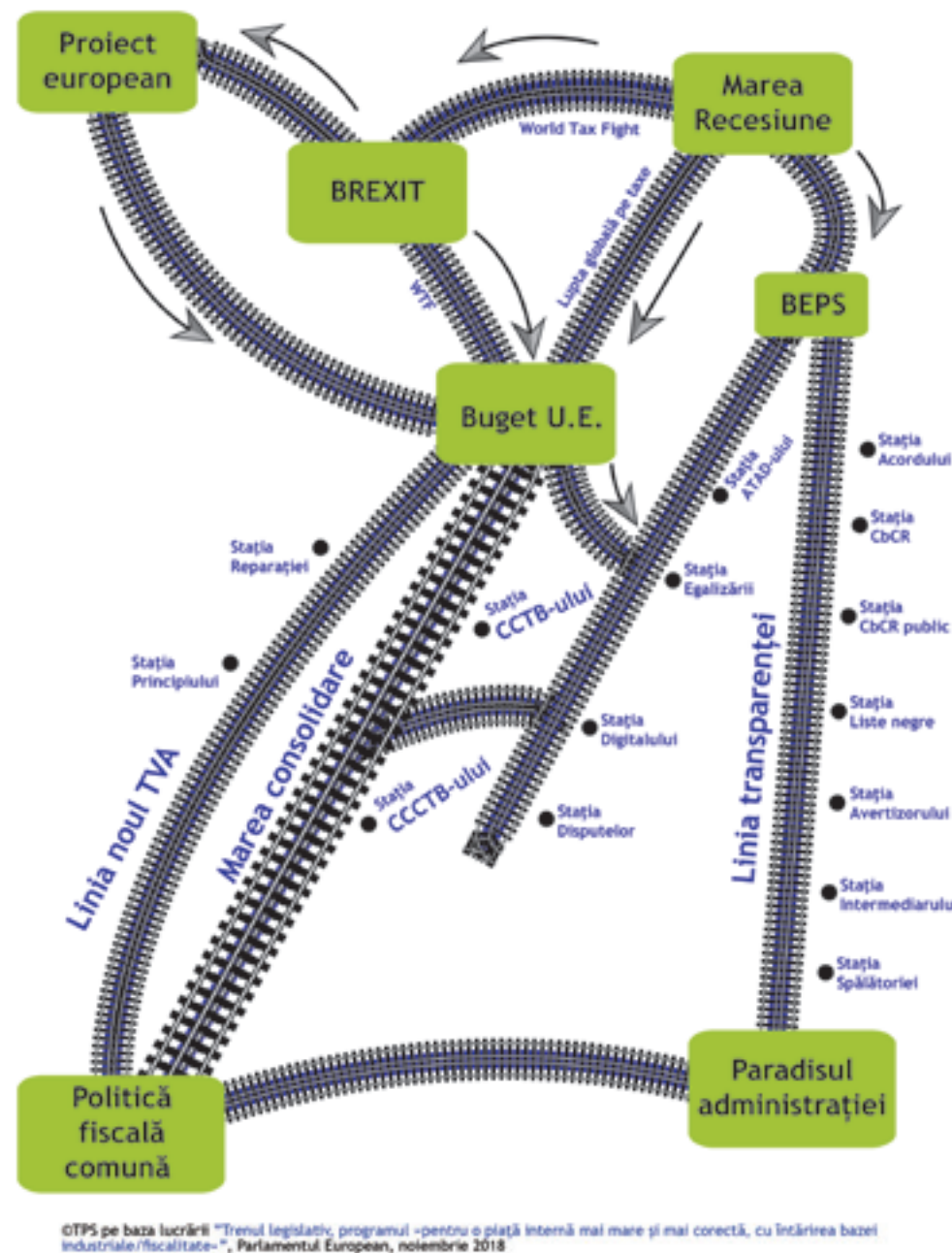
Stația Spălătoriei – o nouă stație pentru combaterea spălării banilor, cu reguli mai stricte privind identificarea proprietarului/beneficiarului final al unei structuri. Deschisă din 2018.

Stația Paradisul Administrației – stația vizată de toate administrațiile fiscale, în care CbCR se traduce prin „ce bine se citește riscul” acum, riscul generat de structura/prezența economică a grupului în fiecare țară; stația în care stakeholderii, publicul, în general, exercită o presiune pe contribuabil pentru a avea un comportament prudential și comunicare permanentă pe teme de formare voluntară.

4. Linia Noul TVA

Repararea TVA-ului: presupune o serie de măsuri de reducere a gap-ului de TVA (diferența între potențial și efectiv încasări), în special prin eliminarea fraudelor tip caru-

Traseul politic și fizic al Uniunii fiscale europene



sel. Se propun măsuri rapide care vizează introducerea unor criterii uniforme pentru aplicarea scutirii de TVA într-o livrare intra-EU – aprobat de către Consiliu în decembrie 2018, operațional din 2020. De asemenea, se propune prelungirea posibilității introducerii taxării inverse (mutarea obligației de plată/virare TVA de la vânzător la cumpărător) peste un anumit prag, până în septembrie 2022. În paralel, sunt în curs lucrările „pentru finalizarea sistemului de TVA și înlocuirea formulei tranzitorii actuale care se aplică din 1993” și care este bazată pe principiul

destinației – TVA se plătește acolo unde se află cumpărătorul. În șantierul actual, principiul va fi reinterpretat pentru îndreptarea deficiențelor, prin adaptarea la contextul economiei digitale.

Dacă până acum o tranzacție intra-comunitară era văzută în doi pași (livrare, scutită de TVA, respectiv achiziție, purtătoare de TVA), de acum va fi analizată unitar ca „livrare bunuri intra-Uniune”: de această dată, funizorul va fi responsabil de plata TVA ca într-o tranzacție internă, iar sistemul one-stop-shop va permite transferul TVA către

țara de destinație a livrării. În faza finală, sistemul va trata și problema cotelor reduce și pentru IMM-uri. Lucrările sunt încă în negociere, la nivelul Consiliului.

Concluzie

Armonizarea fiscală este inevitabilă și apropiată. În teorie, cel puțin, noile directive vor asigura echitatea fiscală și același teren de joc pentru contribuabilii europeni. Dar, pentru a atinge acest obiectiv, este nevoie de o noua „linie” - linia armonizării drepturilor contribuabililor și procedurilor administrațiilor fiscale naționale. ■

Europa la raport

Consiliul UE adoptă legislația pentru rectificarea problemelor TVA

Consiliul Uniunii Europene a adoptat legislația care are ca scop rectificarea unor probleme referitoare la operarea zilnică a sistemului de TVA al UE, cunoscută sub denumirea de „rectificări” TVA. Rectificările au fost elaborate pentru a aborda probleme specifice ale regulilor aferente TVA al UE, în așteptarea introducerii unui regim definitiv, după cum urmează:

- Acorduri privind stocurile disponibile – simplificarea și armonizarea regulilor referitoare la acordurile privind stocurile disponibile, unde un vânzător transferă stocul către un depozit aflat la dispoziția unui cumpărător recunoscut din alt stat membru;
- număr de identificare TVA – introducerea unui număr de identificare pentru un client

ca o condiție suplimentară pentru scutirea de TVA pentru aprovizionările intra-UE de mărfuri;

- Operațiuni în lanț – simplificarea și armonizarea regulilor referitoare la operațiunile în lanț; și
- Dovezi referitoare la aprovizionarea intra-UE – introducerea unui cadru comun de criterii pentru documentele justificative necesare pentru solicitarea unei scutiri de TVA pentru aprovizionările intra-UE. Rectificările vor fi aplicabile începând cu data de 1 ianuarie 2020. Discuțiile din cadrul Consiliului cu privire la propunerile legislative care introduc sistemul TVA definitiv sunt în curs de desfășurare. ■

Fără acord privind impozitul digital în cadrul ECOFIN din decembrie

În cadrul reuniunii din data de 5 decembrie, participanții la ECOFIN (Formațiunea Afaceri Economice și Financiare) a Consiliul Uniunii Europene nu au reușit să ajungă la un acord privind propunerile Comisiei Europene pentru propunerea unui Impozit pe serviciile digitale în UE. Nota prezidențială cu privire la impozitul digital UE propus stabilește faptul că anumite delegații nu s-au pus de acord asupra textului din principiu, indiferent de revizuirile tehnice operate de Președinție și că o parte din celelalte delegații au indicat preocupări referitoare la prevederile specifice ale proiectului de lege. Propunerea franco-germană a fost înaintată și discutată în cadrul ECOFIN, iar în temeiul acesteia s-a recomandat modificarea

de către Comisie și Consiliu a impozitului astfel încât să însumeze un impozit pe venit de 3% aplicabil serviciilor de reclamă digitală care urmează să intre în vigoare la data de 1 ianuarie 2021 - în cazul în care nu se ajunge la un acord internațional asupra unei soluții până la data respectivă - și care expiră în anul 2025. În cazul în care o soluție internațională este convenită și implementată în legislația UE până la data propusă pentru implementare, Franța și Germania au propus ca directiva să poată fi retrasă sub rezerva votului majorității. Președinția austriacă actuală a recomandat continuarea lucrului Consiliului asupra problemei în baza celui mai recent text compromis propus, care încorporează aspecte ale propunerii franco-germane. ■

Consiliul UE actualizează „Lista neagră” de jurisdicții non-cooperante în scop fiscal

În cadrul reuniunii ECOFIN din 6 noiembrie, s-a ajuns la o înțelegere pentru actualizarea listei cu jurisdicții fiscale non-cooperante în scop fiscal, adică „Lista neagră”. Ulterior angajamentelor la nivel înalt pentru soluționarea preocupărilor UE și reformarea politicilor fiscale, Namibia va fi începând de acum mutată din „lista neagră” în „lista” gri cu țări supuse monitorizării de către Consiliu. În prezent, pe lista cu jurisdicții non-cooperante rămân cinci jurisdicții: Samoa Americană, Guam, Samoa, Trinidad și Tobago și Insulele Virgine Americane. ■

Consiliul UE adoptă Directiva de aplicare electronică a TVA

Consiliul UE a adoptat în prezent propunerea TVA de aliniere a cotelor TVA pentru publicații electronice și publicații fizice. În prezent, serviciile furnizate electronic, inclusiv publicațiile electronice sunt taxate în baza unei cote TVA de 15%, în timp ce statele membre beneficiază de o opțiune de aplicare a unei cote TVA reduse, de 5%, pentru publicațiile fizice. Propunerea recent adoptată permite statelor membre să aplice cote TVA reduse pentru publicațiile electronice, în plus față de cele fizice. Directiva adoptată va fi aplicată temporar până la convenirea și implementarea unui regim TVA definitiv. ■

Ecuador semnează convenția multilaterală privind asistența reciprocă în domeniul impozitării

Ecuador a semnat Convenția multilaterală privind asistența administrativă reciprocă în materie fiscală (Convenția) în prezența Secretarului General Adjunct al OECD Ludger Schuknecht la data de 29 octombrie, în Paris. Ecuadorul este a 126-a jurisdicție care aderă la Convenție. Convenția reprezintă un instrument esențial pentru implementarea rapidă a Standardului pentru schimbul automat de informații referitor la contul financiar în materie fiscală (CRS). Standardul – elaborat de membrii OECD și statele G20 – permite unui număr de peste 100 de jurisdicții să schimbe în mod automat informații privind contul financiar offshore începând din luna septembrie. De asemenea, reprezintă un instrument puternic în lupta împotriva fluxurilor de capital ilicite. ■

Amendments to the contentious administrative act by Law no. 212/2018

Abstract: The article is a review of the main amendments and additions to the Contentious Administrative Act no. 554/2004 through the Law no. 212/2018.

Keywords: unilateral act, prior complaint, legal effects, court, decision.

| Traian-Mihail ȘTEFĂNESCU, Associate lawyer Leaua Damcali Deaconu Paunescu - LDDP

In the Official Gazette no. 658 of July 30, 2018 the Law no. 212/2018 for amending and supplementing the Contentious Administrative Act no. 554/2004 and other normative acts was published.

According to the Explanatory Memorandum, the normative act envisaged the introduction of some changes having the following effects:

- Reducing the duration of file settlement;
- Balancing the volume of activity between the sections of the courts and between the courts, observing their professional competences,
- Creating the legal prerequisites for the real observance of the citizens' right of access to the court and solving the files within a reasonable time.

Thus, a first amendment to the old regulation is that with the entry into force of Law no. 212/2018 the administrative act is defined as a *unilateral act of an individual or normative nature issued by a public authority under a regime of public power in order to organize the enforcement of the law or the concrete enforcement of the law which gives rise, amends or extinguishes legal relations*.

Also, in Article 2 (1) of Law 554/2004 a new letter, letter c ¹) was inserted with the following content: “*the contracts concluded by public authorities which have as object the capitalization of public property, the execution of*

works of public interest, the provision of public services, public procurement are assimilated to administrative acts, within the meaning of this law, and; special categories of laws may also provide other categories of administrative contracts;”

In terms of these two amendments, there are no substantive changes brought to the previous regulation, having the definition of the typical administrative act separated from the definition of the administrative contract (assimilated administrative act).

Article 7 of the Contentious Administrative Act, on the other hand, underwent a number of important changes, among which:

- Regulating the fact that in the case of actions against administrative acts that cannot be revoked as they have entered the civil circuit and have produced legal effects, the prior complaint is not mandatory; This solution is rational since, in these circumstances, the administrative act could no longer be revoked by the issuing authority.
- It has been clarified that the time-limit for formulating the preliminary complaint against an administrative act of an individual nature addressed to another subject of law flows from the date on which the third party became aware, in any way, of the *content of the act*, unlike the previous regulation which made reference to the

date on which the third party became aware of the *existence of the act*.

Through the amendments to Art. 8 of the Contentious Administrative Act, a controversy existing in practice was explained, establishing that *the grounds relied on in the request for annulment of the act addressed to the court are not limited to those invoked by the preliminary complaint*. The change was expected, since, we believe, there were insufficient reasons in the Romanian law system to justify a solution to the contrary¹, while the case-law of the courts in the case of the tax contentious was pursued, where, according to the special rules in this matter², the decision of the settlement of the appeal is even the object of the judicial action.

By the amendments made in paragraph 2 of art. 8 of the Contentious Administrative Act, it was established that disputes arising from the performance of administrative contracts are now governed by the jurisdiction of the civil courts of common law. We also appreciate this solution as a good one, since this category of disputes does not raise issues of administrative law, but mainly civil law issues.

Article 10 of the Contentious Administrative Act also underwent a number of amendments, namely:

- The value threshold, based on which the material competence of the administrative ►

1. Applied, however, by some courts, by way of interpretation, under the old rules.
2. Art. 281 par. 2 of the Code of Tax Procedure.

courts was established, increased from 1 million lei to 3 million lei;

- The previous legislative solution has been dropped, according to which the applications regarding administrative acts concerning amounts representing the European Union's non-reimbursable financing were settled, on the merits, irrespective of value, by the courts of appeal. According to the new regulation, applications for this category of acts are settled according to the value criterion, and requests which have as objects non-valuable administrative acts in terms of value are settled according to the rank of the issuing authority in the public administration system.
- In the case of applications made by a natural person or a private law legal person, it has been established that it will be addressed exclusively to the court of its domicile or seat, thereby waiving the alternative jurisdiction previously regulated in this matter (which provided for the possibility of referral of court from the seat of the issuing authority). By this amendment, it appears that the legislator sought to relieve the Contentious Administrative Department of the Bucharest Court of Appeal in the constituency of which all central public authorities are located. In the context of this amendment, the question to which court will the plaintiff without domicile / registered office in Romania address? The obvious answer to this question is that the plaintiff without domicile / registered office in Romania will address the court from the seat of the defendant legal person under public law according to the provisions of Art. 111 of the Code of Civil Procedure, which represents the common law in the matter.

Through the amendments to Art. 13 of the contentious administrative act it was stipulated that in the trial, the issuing public authority shall communicate together with the statement of defence the contested act together with all the documentation that represented the basis for its issuance, as well as any other work necessary for the settlement of the case. Thus, the submission of the administrative documentation becomes a legal obligation of the respondent public authority. Prior to this change, the obligation to file the administrative documents to the case file existed only when it was established by the court.

In order to accelerate the ruling on applications for the suspension of the effects of the



administrative acts, the legislator established, through the amendments to art. 14 par. (2) of the Contentious Administrative Act, that the provisions on the regularization of the request for legal action (Articles 200 and 201 of the Code of Civil Procedure) are not applicable to this category of applications, the deadline for submitting the statement of defence being reduced (this will be filed with at least 3 days before the trial date), and the plaintiff will be informed of the content of the case file³.

The provisions of art. 16 of the contentious administrative act regarding the personal liability of the civil officer for the repair of the damage were supplemented to cover the case of the official who contributed to the adoption of the harmful administrative act, in the past the law referring only to the official who contributed to the elaboration, issuance or conclusion of the act.

Also, in the case of the substantive action, the statement of defence is mandatory and will be communicated to the plaintiff at least 15 days before the first hearing. Another important change brought by the provisions of Law no. 212/2018 is that the filtering procedure for appeals provided in art. 493 of the Code of Civil Procedure does not apply in contentious administrative matters, in respect of which the provisions of Art. 20 par. 2 of the Law no. 554/2004 were amended. This amendment has the effect of reducing the volume of activity at the High Court of Cassation and Justice, and will lead in the future to shortening the timeframes in which it will be possible to hear appeals at this court.

Through the amendments to Art. 21 of the law, the provisions of the contentious administrative act are in line with the Constitutional Court Decisions no. 1609/2010 and no. 1039/2012 and Decision no. 45/2016 issued by the High Court of Cassation and Justice - The Panel for Solving Law Matters. Thus, art. 21 of the contentious administrative law has, after amendment, the following content:

- “(1) A reason for review, which adds to those stipulated by the Code of Civil Procedure, is the ruling of judgments remaining final in breach of the principle of the priority of the European Union law, regulated in art. 148 par. (2) in conjunction with art. 20 par. (2) of the Romanian Constitution, republished.*
- (2) Subject to review, for the reason set out in par. (1), are also final judgments that do not refer to the merits.*
- (3) The request for review shall be filed within one month of the date of notification of the final judgment and shall be settled urgently and in particular. “*

Through the amendments to Art. 24 the condition of culpability of the leader of the public authority guilty for not executing the court decision was introduced.

By reviewing them, we can conclude that a whole series of amendments to the contentious administrative act were welcomed, having the capacity to achieve their stated goals, namely to reduce the duration of the settlement of files, to balance the volume of activity between the sections of the courts and between courts, and to create the legal premises for genuinely respecting the right of citizens of access to the court and for the settlement of cases within a reasonable time. ■

3. In order to respect the plaintiff's rights of defence, it was also possible for the court to grant a new time-limit if the plaintiff requested a postponement in order to take note of the content of the statement of defence.



