

CONSULTANT FISCAL

anul XII-nr. 64 • Iulie-septembrie 2019 • preț: 12.5 lei • Revistă editată de CCF



FOCUS

Cerințele salariului minim
în Europa, în contextul
detașărilor transnaționale

LEGISLAȚIE

Noi cerințe legislative privind
remunerarea conducătorilor
companiilor listate

FOCUS

Creditul fiscal pentru
sponsorizare - câteva
aspecte controversate

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

CONSILIUL SUPERIOR

Dan MANOLESCU
Președinte

Eugen-Dragoș DOROȘ
Prim-vicepreședinte

Romulus-Dimitrie BADEA
Vicepreședinte

Sorin-Adrian ROBU
Vicepreședinte

Ioan SIMION
Vicepreședinte

Maria-Iulia SOBOLEVSKI-DAVID
Vicepreședinte

Daniela TĂNASE
Vicepreședinte

Alin CHIȚU
Membru

Adrian LUCA
Membru

Marian-Alin IRIMIA
Membru

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

Urare, cu intenție!

| Adrian **LUCA**, membru în Consiliul Superior al CCF

La data când acest text pleacă spre tipar, nu se știe dacă vom avea o moțiune de cenzură – rămâne/cade guvernul, dacă e să rămână/să cadă, se schimbă ceva? Ce? Cum?... mă rog, întrebări clasice, mai ales în ani electorali.

Dar, fiind vorba de fiscalitate, „avantajul” nostru e că temele au un continuu caracter transpartinic, stând mereu sub semnul impredictibilității și al confuziei, fără deosebire de carnet de partid. Iată, de exemplu, o temă readusă recent în actualitate, indiscutabil, o temă de interes public: lupta cu evaziunea! Dreapta, stânga... toată lumea luptă!

Prin 2005, majoritatea momentului lansa Legea 241, pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale. Art.6 incrimina *cu închisoarea reținerea și nevărsarea cu intenție în cel mult 30 de zile de la scadență a sumelor reprezentând impozite sau contribuții cu reținere la sursă*. Spunem incrimina, pentru că, peste 10 ani, Curtea Constituțională avea să suspende acest articol, dar nu din cauza pedepsei instituite, ci, pur și simplu pentru că nu definea „*in mod concret, care sunt impozitele cu reținere la sursă*”.

În septembrie a.c., ministrul de Finanțe al momentului a venit cu un proiect de modificare a Legii 241 care își propunea să rezolve problema art.6, aducând o anexă detaliată cu impozitele în cazul cărora „se aplică pedeapsa cu închisoarea în cazul reținerii și nevărsării, în cel mult 30 de zile”. Observați că, de această dată, față de formularea din 2005, lipsește „cu intenție”. Deci acum avem clar impozitele, dar nu mai e clar cu... făptuitorii – oare vrem să-i punem la zid și pe cei care nu au intenția să încalce legea, ci pur și simplu sunt într-o imposibilitate obiectivă, în orice caz bine argumentată, de a se încadra în limitele ei?

Dar să continuăm istoria. Anul trecut, majoritatea politică a momentului depunea în Parlament un proiect (PL-x 354) de modificare și completare a art. 10 din Legea 241, propunând, în linii mari, renunțarea la urmărirea penală pentru infracțiunea de evaziune fiscală, dacă inculpatul acoperă integral prejudiciul produs majorat cu 20% din baza de calcul, plus dobânzi și penalități. În martie acest an, Curtea Constituțională a desființat acest proiect, dar nu pentru că – așa cum clamau parlamentarii Opoziției momentului – *ar introduce un regim juridic favorabil în privința persoanelor care săvârșesc infracțiuni de evaziune fiscală*. Nu, pentru că, așa cum spune Curtea, *putem vorbi de un regim juridic specific pentru că aceasta este o lege penală specială, care reglementează o categorie aparte de infracțiuni*. Unde era

însă obiecția Curții: nu poți accepta ca o lege, fie ea și specială, să intervină peste Codul de procedură penală, acela care stabilește clar cadrul general - limita maximă pentru care se poate dispune renunțarea la urmărirea penală este de șapte ani (or Legea 241, în art 8-9 are pedepse peste această limită). Pe lângă aceasta, proiectul mai avea și metehne deja clasice de genul formulări *lipsite de claritate, precizie și previzibilitate, fiind practic inaplicabile, sintagme non-juridice*, riscul ca o prevedere să se poate aplica *o dată sau... de patru ori*, riscul să apară *soluții diferite în situații juridice similare!* (am citat din motivare, nota bene!)

Revenind acum la proiectul din septembrie, acesta (în forma inițiatorului, cel puțin) reduce la șapte ani pedeapsa maximă pentru infracțiunile de la art.8 și 9, intrând astfel în cadrul general de care vorbeam mai sus; renunță la renunțarea la urmărire penală din PL-x 354, lăsând actuala prevedere a art.10 de reducere la jumătate a pedepsei cu închisoarea dacă se acoperă integral prejudiciul. Se relaxează totuși regimul de pedepse după cum prejudiciul cauzat și recuperat este sub anumite praguri

Cifrele au importanța lor, desigur, dar ele singure nu rezolvă o deficiență de abordare a problemei de fond.

Ce ne arată tot acest avatar, din 2005 încoace?

Nu putem combate, în mod real, fraudă penală dacă o punem în aceeași celulă cu evaziunea fără intenție, adică aceea care provine din interpretarea diferită (Fisc vs. contribuabil) a unor texte legislative neclare sau care nu corespund unor realități obiective din economie! Nu putem preveni dacă nu lucrăm pe partea de CONFORMARE VOLUNTARĂ A PLĂTITORULUI DE TAXE, începând de la texte clare și explicate, până la inspecții pe bază de analize de risc! Nu putem accepta clemență pentru penalii care aleg să țină evidențe duble, să ascundă/altezeze documente, să facă tranzacții fictive! Dar, în interesul public, putem aduce în discuție variante de acorduri între Fisc și contribuabilul ne-penal! Pentru oricine se va afla în fotoliul de ministru când va citi acest text, am o singură urare – să citească asiduu procedurile pe care le pun în practică marile administrații fiscale din lumea asta, cele care văd în contribuabilul lor un client și un partener. Și i-aș propune să înceapă cu un studiu de caz – cum și-au modificat francezii propria lege ANTI-FRAUDĂ, astfel că, în septembrie, statul a putut să încaseze un miliard de euro încheind o „*Convenție judiciară de interes public*” cu Google. Și e doar un exemplu de cum preveni și combat alții! ■

SUMAR:

LEGISLAȚIE

5-16

- 5-6** **Noi cerințe legislative privind remunerarea conducătorilor companiilor listate**
(New legislative requirements on the remuneration of managers of listed companies)
Elena Doagă, Manager People Services - KPMG Romania
(People Services Manager - KPMG Romania)
Melania Macoveanu, Assistant People Services - KPMG Romania
(People Services Assistant - KPMG Romania)
- 6-8** **Sumarul propunerilor de modificări fiscale care vizează persoanele fizice**
(Summary of tax amendments proposals concerning individuals)
Irina Nistor, director - PwC
Iulia Pușcașu, consultant senior - PwC
- 9-12** **Ajutorul de stat privit prin prisma acordurilor de preț în avans: Cazul Belgia vs. Bruxelles**
(A look at state aid from an advance pricing agreement perspective: the Belgium vs. Brussels case)
Adrian Luca, partener-fondator Transfer Pricing Services
(Transfer Pricing Services Partner-Founder)
- 13-16** **Răspunderea membrilor organelor de administrare ale societății insolabile și insolvente în procedura fiscală - partea I**
(Liability of the directors of the insolvent and balance sheet insolvent company in the fiscal procedure - part I)
Sebastian Bodu, avocat (lawyer)

FOCUS

17-28

- 17-18** **Inovarea în IT trebuie susținută... inclusiv prin facilități fiscale**
(IT innovation must also be supported through fiscal facilities)
Claudia Sofianu, Partener - Liderul Diviziei de impozit pe venit și contribuții sociale - EY România
(Partner - Leader of the Division of income tax and social contributions, EY Romania)
- 19-22** **Aspecte teoretice și practice privind contabilitatea distribuirii dividendelor în timpul exercițiului financiar**
(Accounting of distribution of dividends during financial year - Theoretical and practical issues)
Dr. Alexandrina Teodora Borfoaia
- 23-24** **Cerințele salariului minim în Europa, în contextul detașărilor transnaționale**
(Demands on minimum wage in Europe in the framework of transnational detachment)
Medeea Popescu, Manager - People Services - KPMG
Andreea Oprea, Tax Consultant - People Services - KPMG
- 24-28** **Creditul fiscal pentru sponsorizare - câteva aspecte controversate**
(Sponsorship tax credit - some controversial issues)
Camelia Bercovici, Consultant - KPMG România

INTERNAȚIONAL

29

ENGLISH SECTION

30-34

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

Noi cerințe legislative privind remunerarea conducătorilor companiilor listate

Abstract: Directiva 828/2017 privind încurajarea implicării pe termen lung a acționarilor a fost publicată pe data de 17 mai 2017 și a avut termen de transpunere în legislația națională pe data de 10 iunie 2019. Pe data de 5 iunie 2019, a fost publicat pe site-ul Ministerului de Finanțe un proiect pentru modificarea Legii 24/2017 privind emitenții de instrumente financiare și operațiuni de piață, în scopul transunerii Directivei, care nu a fost încă aprobat.

Cuvinte cheie: Directivă, raport de remunerare, politică de remunerare, votul acționarilor, remunerare, conducători, bursă.

Elena **DOAGĂ**, Manager People Services - KPMG Romania

Melania **MACOVEANU**, Assistant People Services - KPMG Romania

Directiva (UE) 828/2017 vizează mai multe arii, inclusiv remunerarea conducătorilor companiilor listate. În acest sens, prevederile sunt concepute astfel încât să sporească implicarea acționarilor în ceea ce privește modul în care compania este condusă, pentru a asigura în cele din urmă o aliniere a intereselor tuturor părților interesate (i.e. compania, conducătorii, acționarii, angajații). Întrucât remunerația reprezintă un instrument eficient în acest scop, acționarii vor avea un cuvânt de spus prin votarea Politicii de Remunerare (care va explica procesul și condițiile privind recompensarea conducătorilor) și a Raportului de Remunerare (care va explica modul în care Politica a fost aplicată, prin evidențierea sumelor acordate și proporționalitatea acestora față de obiectivele individuale și organizatoriale asumate).

Care sunt noile cerințe privind remunerarea conducătorilor, introduse de Directiva 828/2017

Directiva se aplică „societăților comerciale care au sediul social într-un stat membru și ale căror acțiuni sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată situată sau care funcționează într-un stat membru”¹. Statul membru competent privind reglementarea este statul membru în care



societatea are sediul social. De asemenea, potrivit Directivei și proiectului de modificare a Legii 24/2017, conducătorii sunt definiți ca „orice membri ai consiliului de administrație, precum și orice director, în cazul sistemului unitar de administrare, respectiv orice membru al consiliului de supraveghere, precum și al directoratului, în cazul sistemului dualist de administrare, potrivit Legii nr.31/1990, inclusiv în toate cazurile în care a fost numit, directorul general și, dacă există această funcție, directorul general adjunct”².

Conform noilor prevederi, fiecare companie listată trebuie să aibă o Politică de Remunerare aplicabilă conducătorilor, iar acționarii

au dreptul de a o vota în AGA. Companiile vor plăti remunerațiile conducătorilor doar în conformitate cu Politica supusă votului. Sunt posibile derogări de la Politică, totuși acestea trebuie să fie limitate, iar circumstanțele în care s-au produs, trebuie explicate detaliat (aceste devieri de la politică trebuie să aibă legătură cu atingerea obiectivelor pe termen lung). În plus, orice schimbare semnificativă trebuie supusă votului acționarilor, iar Politica trebuie votată cel puțin o dată la 4 ani. De asemenea, politica trebuie să fie clară și ușor de înțeles și să explice cum contribuie la interesele și strategia companiei pe termen lung. În plus, trebuie să detalieze toate tipurile de ►

1. Conform articolului 1 din Directiva 2007/36/CE, modificat prin Directiva 828/2017

2. Conform art. 912, lit. b) din proiectul de modificare a Legii 24/2017, în scopul transunerii Directivei 828/2017

remunerații primite sau acordate conducătorilor (fixe, variabile, cash sau în natură). Imediat după votarea acesteia, Politica va fi făcută publică pe site-ul companiei, împreună cu rezultatul votului.

Ulterior, companiile trebuie să publice anual un Raport de Remunerare, care reprezintă un sumar privind implementarea efectivă a Politicii. Raportul include informații detaliate privind toate tipurile de remunerații primite de conducători în ultimul exercițiu financiar, detaliat pentru fiecare persoană, inclusiv detalii privind orice modificare a remunerației individului, a performanței companiei și a mediei salariale a angajaților (alții decât conducătorii) în ultimii 5 ani. Raportul este supus votului consultativ al acționarilor în AGA, iar compania trebuie să explice în următorul raport cum a fost luat în considerare votul acționarilor.

Transpunerea Directivei în legislația din România

Proiectul de modificare a Legii 24/2017 privind emitenții de instrumente financiare și operațiuni de piață, publicat la data de 5 iunie 2019 pe site-ul Ministerului de Finanțe, urmează cu exactitate prevederile din Directivă.

Însă, referitor la prevederile pentru care statele membre aveau libertate privind modalitatea de transpunere, autoritățile române au hotărât ca votul acționarilor privind Politica de Remunerare să fie obligatoriu (nu consultativ), așa cum de altfel era și recomandarea legiuitorului european și acordă posibilitatea companiilor de a deroga temporar de la Politica de Remunerare în circumstanțe excepționale.

În ceea ce privește votarea Raportului de Remunerare, autoritățile române aveau posibilitatea de a include o derogare aplicabilă întreprinderilor mici și mijlocii conform căreia, votarea acesteia numai era necesară. Astfel, Raportul trebuia doar menționat pe ordinea de zi și discutat în AGA. Această derogare nu a fost inclusă însă în proiectul de lege privind transpunerea.

Sanțiuni privind nerespectarea noilor prevederi

În ceea ce privește lipsa conformării sau abaterea de la noile prevederi, conform Directivei, statele membre impun măsuri și sanțiuni care să fie eficiente, proporționale și disuasive. Astfel, conform proiectului de modificare a Legii 24/2017 prin care va fi transpusă Directiva în legislația națională,

nerespectarea prevederilor constituie contravenție. În cazul entităților legale, amenda pornește de la „15.000 lei până la cea mai mare valoare dintre 45.000.000 lei sau 5% din cifra de afaceri anuală totală, conform ultimelor situații financiare anuale disponibile aprobate de organul de administrare [...]”³. Dată fiind sancțiunea semnificativă comparativ cu potențialele prejudicii aduse prin nerespectarea noilor cerințe, fiind în discuție proporționalitatea sancțiunilor stabilite, rămâne de văzut dacă proiectul de lege privind transpunerea va fi aprobat incluzând aceste sancțiuni sau dacă autoritățile le vor modifica.

Stadiul actual de conformare

KPMG a realizat un studiu de piață privind nivelul actual de transparență, pentru a evalua impactul Directivei asupra companiilor listate din România. Am analizat informațiile publice legate de guvernarea corporativă puse la dispoziție de cele 16 companii care făceau parte din indexul BET (Bucharest Exchange Trading index) la data de 31 mai 2019. Urmare a acestuia, rezultă două idei principale:

1. Deși companiile au un sistem de remunerare a conducătorilor care urmează în mare principiile subliniate de Directivă (e.g. alinierea remunerației cu performanța individuală și a companiei pe termen lung), de cele mai multe ori acesta nu este formalizat într-o politică dedicată exclusiv conducătorilor.

2. În ceea ce privește publicarea informațiilor privind remunerația, gradul de transparență este momentan scăzut, în lipsa unor prevederi legislative specifice în acest sens, aplicabile tuturor companiilor listate. Astfel, companiile trebuie să se pregătească din timp privind implementarea și adaptarea la noile cerințe.

Concluzii

Noua Directivă vine cu cerințe mai stricte de conformitate, cu sarcini administrative adiționale care implică costuri și resurse suplimentare alocate de către companie. Cu toate acestea, Directiva urmărește să ofere un cadru juridic coerent la nivelul Uniunii Europene, care încurajează dialogul între toate părțile interesate, asigură sustenabilitatea pe termen lung a companiilor europene și determină o mai bună monitorizare și practici uniforme în statele membre ale Uniunii Europene. ■

Sumarul pr care vizează

Abstract: La mijlocul lunii august, Ministerul Finanțelor Publice pune în dezbatere un set de modificări ale Codului fiscal, așteptate de mediul de afaceri încă de anul trecut. Teoretic, proiectul ar fi urmat să fie adoptat în Guvern în săptămâna următoare. Ceea ce nu s-a mai întâmplat, însă. Soluția la care a apelat, atunci, ministrul finanțelor – a depus ca persoană fizică, în calitate de senator, proiectul de ordonanță sub formă de proiect de Lege, la Senat. Camera decizională este, însă, Camera Deputaților, iar procesul legislativ este destul de lung.

Cuvinte cheie: persoane fizice, rezidență fiscală, venituri, impozit, an fiscal, declarație unică.

Irina **NISTOR**, director - PwC
Iulia **PUȘCAȘU**, consultant senior - PwC

În momentul în care, însă, proiectul de modificare a Legii 227/2015 propus de Guvern, ajuns în Senat drept Legea 486/2019 și aflat la comisiile permanente, va trece cu brio și de Camera Deputaților, următoarele propuneri ar putea să se materializeze din perspectiva impozitării persoanelor fizice. Evident, acum rămâne de văzut când și în ce formă.

Rezidența fiscală a persoanelor fizice

Din această perspectivă, proiectul aduce clarificări importante și necesare, cu aplicabilitate practică.

Astfel, persoana fizică nerezidentă, care îndeplinește, însă, condiția de rezidență privind centrul intereselor vitale, va fi impusă pe veniturile din orice sursă, începând cu prima zi în care declară că centrul intereselor sale vitale se află în România. Dacă aceasta trece testul de prezență a celor 183 de zile, va fi impusă în România, începând cu prima zi a sosirii aici.

În prezent, legislația prevede că persoanele fizice nerezidente, care au centrul intereselor vitale în România sau trec acest test al prezenței, sunt impuse pe veniturile globale, începând cu data de la care devin rezidente, fapt ce, în practică, lasă loc interpretărilor.

3. Conform art. 1311, alin. 3, lit. c) din proiectul de modificare a Legii 24/2017, în scopul transunerii Directivei 828/2017

propunerilor de modificări fiscale persoanele fizice



Venituri din activități independente

Proiectul ar schimba tratamentul fiscal al bunurilor și drepturilor care se transferă, în cazul transformării/schimbării formei de exercitare a unei activități, în patrimoniul afacerii în care aceasta s-a transformat/schimbă. Concret, acestea nu vor mai fi incluse în venitul brut al activității care urmează să se transforme/schimbe, așa cum este în prezent.

Venituri din salarii și asimilate salariilor

La categoria veniturilor neimpozabile se propun mai multe modificări:

- Ajutoarele pentru adopție vor fi și ele incluse în rândul ajutoarelor neimpozabile. În prezent, astfel de ajutoare nu sunt expres exceptate;
- Contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, acordate de angajator pe perioada concediului, pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă, va fi neimpozabilă în limita

unui câștig salarial mediu brut. În prezent, nu este prevăzută o limită în care astfel de beneficii să fie scutite de la impozitul pe venit și contribuții sociale.

- În ceea ce privește primele de asigurare voluntară de sănătate și serviciile medicale sub formă de abonament, se va clarifica faptul că acestea sunt neimpozabile în limita a 400 de euro de persoană.
- Între beneficiile neimpozabile, vor fi introduse și avantajele sub forma utilizării în scop personal a vehiculelor, aflate în patrimoniul persoanelor juridice ce aplică regimul de impozitare al microîntreprinderilor sau impozitul specific unor activități, în aceleași condiții ca în cazul entităților care aplică impozitul pe profit. În prezent, tratamentul fiscal favorabil pentru acest beneficiu este prevăzut doar în cazul utilizării în scop personal a vehiculelor pentru care cheltuielile sunt deductibile în cotă de 50% la calculul impozitului pe profit.

Avantajele în bani și în natură, primite de la terți sau ca urmare a prevederilor contrac-

tului individual de muncă ori a unei relații contractuale între părți, vor fi reglementate foarte strict. Astfel, în ceea ce privește veniturile impozabile, se introduc reguli clare privind modul de impunere, în sensul că obligația de calcul, reținere, declarare și plată a impozitului se știe că va reveni:

- angajatorului rezident fiscal român, când avantajele în bani și în natură sunt acordate de alte entități decât acesta și plata se efectuează prin intermediul angajatorului;
- plătitorilor de venituri rezidenți fiscali români, când avantajele în bani și în natură sunt acordate de alte entități decât angajatorul, în situația în care aceștia sunt rezidenți fiscali români.

În situația în care avantajele în bani și în natură sunt obținute de la terți care nu sunt rezidenți fiscali români, impozitul se calculează, se declară și se plătește de către contribuabil. Dacă, însă, ele se obțin prin intermediul unei entități rezidente, obligația de calcul, reținere, declarare și plată revine ►

entității respective, indiferent dacă terții sunt sau nu rezidenți fiscali români. Aceleași modificări sunt propuse și pentru contribuțiile sociale.

Venituri din cedarea folosinței bunurilor

Proiectul ar aduce completări privind veniturile din închirierea în scop turistic a camerelor situate în locuința personală. Astfel, aceasta va fi definită ca fiind oferirea posibilității de ședere pentru o perioadă de minimum 24 ore și maximum 30 de zile într-un an calendaristic, oricărei persoane care călătorește în scop turistic în afara mediului său obișnuit de viață.

De asemenea, se introduc reguli concrete privind impunerea acestor tipuri de venituri. Totodată, sunt eliminate regulile privind stabilirea impozitului în cazul opțiunii pentru determinarea venitului net în sistem real în cazul veniturilor realizate din închirierea în scop turistic a unui număr de camere cuprins între una și 5 camere inclusiv. Așadar, în cazul veniturilor din închirierea în scop turistic a unui număr de camere până în 5, impunerea veniturilor se face exclusiv pe bază de normă de venit. Depășirea numărului de 5 camere, implică impunerea veniturilor în sistem real, dar doar din anul următor celui în care numărul de 5 camere de închiriat a fost depășit.

În prezent, în cazul veniturilor din închirierea în scop turistic a unui număr mai mare de 5 camere de închiriat, situate în locuințe proprietate personală, de la data depășirii acestuia și până la sfârșitul anului fiscal, determinarea venitului net se realizează în sistem real, potrivit regulilor de stabilire prevăzute în categoria venituri din activități independente.

Venituri din investiții

Va exista o regulă separată pentru determinarea sursei veniturilor în cazul celor din operațiuni cu instrumente financiare derivate, considerate a fi obținute din România, dacă intermediarul este un rezident fiscal român la care persoana fizică are deschis contul. Pentru celelalte titluri de valoare, regula ca emitentul să fie rezident român rămâne neschimbată. În ceea ce îi privește pe intermediari, acestora li s-a extins termenul de transmitere a informațiilor privind totalul câștigurilor/pierderilor către contribuabil, până la ultima zi a lunii februarie a anului curent pentru cel anterior (în prezent, aceasta se depune până la data de 31 ianuarie inclusiv a anului curent pentru anul expirat).

Venituri din pensii

Codul Fiscal preia prevederea Normelor Metodologice conform căreia la stabilirea

venitului impozabil lunar, pentru sumele primite ca plăți eșalonate în rate, plafonul de venit neimpozabil va fi acordat pentru fiecare rată lunară, pentru fiecare fond de pensii.

Venituri din premii și din jocuri de noroc

Veniturile neimpozabile din această categorie sunt completate de reducerile comerciale de preț acordate persoanelor fizice, altele decât cele acordate contribuabililor care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor, pentru care se aplică regulile de impozitare specifice veniturilor din salarii și asimilate salariilor.

Venituri din alte surse

În această categorie, vor fi incluse și veniturile obținute de persoane, altele decât titularii drepturilor de proprietate, foști proprietari sau moștenitori legali/testamentari, de la ANRP, ca urmare a valorificării drepturilor de creanță dobândite în legătură cu măsurile pentru finalizarea procesului de restituire în natură sau prin echivalent, a imobilelor preluate în mod abuziv în perioada regimului comunist potrivit Legii 165/2013. Impozitul datorat se reține la sursă de către Casa de Economii și Consemnațiuni.

Evitarea dublei impuneri prin metoda creditului fiscal sau metoda scutirii

Pentru acordarea creditului fiscal/scutirii, va fi suficient documentul justificativ eliberat de către plătitorul de venit/agentul care reține la sursă impozitul în statul străin, în situația în care autoritatea competentă nu eliberează un astfel de document. De asemenea, proiectul menționează că, în cazul veniturilor pentru care nu se realizează reținerea la sursă a impozitului în statul străin, impozitul plătit în străinătate de persoana fizică se va putea dovedi printr-un document justificativ, eliberat de autoritatea competentă a statului străin sau prin copia declarației fiscale sau a documentului similar depusă/depus la autoritatea respectivă, însoțită de documentația care atestă plata. Prin urmare, Finanțele propun extinderea setului de documente pe care o persoană le poate prezenta, în scopul evitării dublei impuneri.

Obligații declarative ale plătitorilor de venituri cu reținere la sursă

Se modifică termenul de depunere a declarației privind calcularea și reținerea impozitului pentru fiecare beneficiar de venit la organul fiscal competent, până în ultima zi a lunii februarie, inclusiv, a anului curent pentru anul expirat (în prezent, aceasta se depune până la data de 31 ianuarie inclusiv a anului curent pentru anul expirat).

Utilizarea salariului minim

Dacă Guvernul utilizează, pentru aceeași perioadă, mai multe valori ale salariului minim brut pe țară, diferențiat în funcție de studii, de vechime sau alte criterii, pentru determinarea bazei de calcul al contribuțiilor sociale, se va lua în calcul valoarea cea mai mică a salariului minim brut pe țară.

Prevederi speciale pentru domeniul construcțiilor

Persoanele care obțin venituri asimilate salariilor în bază unor contracte, altele decât cele de muncă, vor putea beneficia de excepția de la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate și de cota redusă a contribuției de asigurări sociale.

Venituri din drepturi de proprietate intelectuală și activități sportive

Persoanelor fizice, care realizează, de la mai mulți plătitori, venituri din drepturi de proprietate intelectuală sau în baza contractelor de activitate sportivă, sub nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, dar care, cumulativ, realizează venituri peste acest nivel, iar în cursul anului încheie un nou contract, care, depășește el singur plafonul de 12 salarii minime brute pe țară, nu vor aplica reținerea la sursă a contribuției de asigurări sociale și nici a contribuției de asigurări sociale de sănătate.

Lor li se va aplica sistemul de impozitare prin autoimpunere, iar stabilirea contribuțiilor se va face prin Declarația unică. În situația în care persoanele fizice care obțin venituri din activități independente și/sau drepturi de proprietate intelectuală aveau obligația depunerii Declarației unice, dar nu o depun, contribuția la pensie se stabilește din oficiu, la nivelul a 12 salarii minime brute pe țară.

Vor fi abrogate prevederile cu privire la recalcularea plafonului anual aplicabil pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate.

Declarația unică

Termenul de depunere a declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice, precum și termenul de plată al acestora, în prezent de 15 martie inclusiv, se înlocuiește cu termenul de 25 mai, inclusiv. Practic, intenția este să se revină la termenul de 25 mai folosit în trecut, care oferă ceva mai mult timp persoanelor fizice la început de an pentru pregătirea declarației unice, în contextul în care declarația unică este destul de stufoasă și se încurajează înregistrarea acesteia cât mai mult electronic. ■

Ajutorul de stat privit prin prisma acordurilor de preț, în avans: Cazul Belgia vs. Bruxelles

Abstract: Comisia, invalidată în Justiție în cazul „Belgia – neimpozitare profituri excedentare” și apoi în cazul „Olanda – acord cu Starbucks”. Comisia, validată în fața „Luxemburg – acord cu Fiat”. Așa arată în acest moment scorul ținut la Curtea Europeană, în meciul început acum cinci ani de Comisia Juncker, prin dna Vestager de la Concurență, împotriva acelor state europene care au încheiat acorduri fiscale anticipate cu mari grupuri multinaționale. Un scor ca o simplă contabilitate care nu spune „cine pierde” și „cine câștigă”. Meciul se dispută și în noua Comisie von der Leyen, în care dna Vestager a preluat fluierul de vicepreședinte al Comisiei. Dar deciziile în Justiție au importanța lor pentru că ne ajută să putem înțelege mai bine în ce constă (dez)echilibrul de forțe din terenul prețurilor de transfer. De aceea, ne propunem să acordăm spațiu pe larg în revista noastră acestor decizii. În acest număr vom vorbi despre decizia prin care <neimpozitarea profitului excedentar> din Belgia nu poate fi încadrată la categoria schemă de ajutor de stat. Este un caz de luat în seamă în primul rând pentru pragmatismul său – o soluție bazată pe piață pentru armonizarea intereselor administrației fiscale cu cele ale contribuabilului, în jurul clasicei întrebări „cum se alocă intra-grup profitul corect?”. Acest articol readuce în atenție elementele inovative ale soluției belgiene, dar și posibile corecții, ținând cont și de noile precizări de la EUJTPF (Forumul European privind prețurile de transfer), care readuc în lumina reflectoarelor metoda împărțirii profitului.

Cuvinte cheie: prețuri de transfer, convenție, profituri, ajustarea rezultatelor, comisie, jurisdicție fiscală, contribuții.

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

Suntem în primăvara 2004. Codul fiscal belgian (în original, „Code des impôts sur les revenus”) stabilește, din 1992, un principiu suficient de clar pentru toată lumea – „societățile sunt impozabile pe toată suma totală de beneficii, inclusiv pe dividendele distribuite” (art.185). Dar, în 15 ani, lumea se schimbase: globalizarea devenise atotstăpânitoare și, chiar dacă încă nu se vorbea de Marea Criză, chestiunea impozitării tranzacțiilor din grupurile multinaționale punea stăpânire pe agendele guvernelor. Evident, guvernele trebuie ca, în același timp, să-și păstreze și vechea preocupare de a atrage, de a convinge investitorii, inclusiv printr-un cadru fiscal prietenos. Aceluiași art.185 îi revine rolul de a împăca, ca s-o spunem direct, și capra și varza (bruxelleză) de a face această tranziție cât mai ușoară. În prezentarea oficială, art. 185 menționează că „prelua explicit [1] principiul concurenței depline (în original – „de la

pleineconcurrence”) care este unanim acceptat la nivel internațional”, și va da „siguranța juridică de care au nevoie contribuabilii”. Cum se va proceda – se va introduce un paragraf 2 (vechiul text al articolului devine paragraful 1) pornind art.9 din Modelul OECD al Convenției de impozitare a venitului și capitalului. Și ceva în plus.

Astfel, art 185 (2) are un prim alineat care spune: „Pentru două companii care sunt parte a unui grup multinațional și în ce privește relațiile transfrontaliere dintre ele:

a) Când cele două companii, în relațiile comerciale sau financiare dintre ele, sunt legate prin condiții convenite sau impuse care sunt diferite de condițiile care ar fi convenite între companii independente, profiturile care, în lipsa acestor condiții, ar fi putut fi realizate de una din companii, dar nu au putut fi realizate tocmai din cauza acestor

condiții, pot fi incluse în profiturile acelei companii

b) Când, în profiturile unei companii sunt incluse profituri care sunt de asemenea incluse în profiturile unei alte companii, iar profiturile astfel incluse sunt profituri care ar fi fost realizate de această altă companie dacă condițiile agreeate între cele două ar fi fost precum cele agreeate de două companii independente, atunci profiturile primei companii sunt ajustate în mod corespunzător.”

Belgienii plecau de la premisa, cum aveau să declare și 10 ani mai târziu în fața Comisiei, că prețurile de transfer nu vizează doar stabilirea adecvată a prețurilor bunurilor și serviciilor dintre părțile afiliate, ci și alocarea între companii a profitului realizat. „Chiar dacă toate tranzacțiile intra-grup ar fi corect evaluate, acesta nu implică în mod necesar că profitul este stabilit la nivelul valorii de piață (Belgia dă aici exemple din Liniile directoare ►

OECD în materie de TP, vizând servicii neremunerate intra-grup, paragrafele 7.12 și 7.13”.

Doar că acest nou paragraf al art. 185 mai vine și cu un al doilea alineat care anunță că „primul alineat se aplică prin decizie anticipativă fără a prejudicia Convenția privind eliminarea dublei impunerii în cazul ajustării rezultatelor societăților asociate (90/436) sau Tratatul de evitare a dublei impunerii”.

Aici este practic inovația, de a spune din start investitorului că orice ajustare pentru conformarea la principiul valorii de piață, fie că e ajustare în sus (litera a) sau în jos (litera b), și care nu decurge din Convenții internaționale, se va face doar prin decizii anticipative, adică „*acel act juridic prin care Serviciul public federal de Finanțe, conform dispozițiilor în vigoare, determină cum se va aplica legea într-o situație specială care nu și-a produs încă efecte în plan fiscal*” (putem echivala aici cu acordurile de preț în avans de la noi – APA)

Sigur că, așa cum avea să admită peste câțiva ani chiar ministerul de Finanțe, la Comisia specială care se ocupă de aceste APA să vină doar cereri de ajustări în jos ale profitului. Dar, în definitiv, nu asta e ideea? Pentru contribuabil este natural să caute să-și optimizeze povara fiscală, dar administrația îl ajută să o facă nu doar în litera, ci și în spiritul legii. Iar aici spiritul este dat de respectarea principiului valorii de piață.

Așa că, în broșura specială pregătită de guvernul belgian pentru investitori „*Se întâmplă doar în Belgia*”, mesajul era clar – la noi nu se impozitează profitul obținut de filiala/ sediul permanent din Belgia suplimentar față de cel obținut în condiții de piață de o companie independentă. Termenii cheie nu sunt aici doar „*nu se impozitează*”, ci și „*în condiții de piață*”. Pentru acest melanj original, care se întâmplă doar la ei, belgienii chiar aveau de ce să se felicite.

Cum funcționa tot mecanismul? [2] *Se instituiau două etape. Mai întâi, entitatea din Belgia fixa la nivelul valorii de piață prețurile tranzacțiilor cu partea afiliată, într-un raport de prețuri de transfer. Prin acesta, părțile belgiene i se alocă un profit rezidual (adică acel profit care depășește un minim prin care se recompensează costurile, funcțiunile, activele și riscurile asumate în cadrul unei activități de rutină). În etapa a doua, se făcea un studiu de comparabilitate în care se găsea un nivel de piață al profitului obținut, în condiții similare, de companii independente comparabile, într-o perioadă de*

regulă de cinci ani. Se stabilea obșnuitul interval intercuartilic (de piață) și în cadrul acestuia se fixa un așa-numit profit ipotetic pe care entitatea belgiană l-ar fi putut obține dacă ar fi fost companie independentă. În final, partea din profitul rezidual (etapa unu) care depășea profitul ipotetic (etapa a doua) era văzută ca profit excedentar la care statul belgian nu se considera îndreptățit și prin urmare nu îl impozita.

Tehnic, această diferență se raporta la profit înainte de taxe (EBIT sau PBT) și rezulta un procent care pe următorii trei, maximum cinci ani, avea să fie procentul de discount din baza de impozitare.

O soluție echitabilă pentru „cei toți de față și viitori”

„Pentru toți cei de față și viitori” – ca să preluăm formula consacrată de la începutul fiecărui act legislativ emis în numele Regelui – belgienii aveau o explicație principială privind această neimpozitare: **o companie care e parte dintr-un grup n-ar trebui penalizată pentru că, spre deosebire de o companie independentă, beneficiază de sinergiile de grup și de economiile de scară.**

Și se bazau chiar pe Liniile Directoare OECD, care admitea (vezi paragraful 1.10) – „*principiul valorii de piață este văzut de unii ca având o slăbiciune inerentă pentru că, în abordarea entităților separate, nu ține întotdeauna cont de economiile de scară și inter-relaționarea diferitelor activități create prin integrarea afacerilor. În orice caz, nu există un criteriu obiectiv care să fie unanim acceptat pentru alocarea între părțile afiliate a economiilor de scară sau a beneficiilor rezultate din integrare*”.

Ulterior miniștrii de finanțe aveau să răspundă ori de câte ori erau chestionați pe marginea sistemului – *noi știm că excesul de profit nu trebuie impozitat la noi și nu e treaba noastră (în original, „it is not up to us”) să spunem unde altundeva ar trebui impozitat. Treaba lor era doar să impoziteze profitul corect, de piață, și astfel să evite orice eventuală dublă impozitare...*

Dar asta până când acordurile fiscal naționale au început să fie și treaba... regelui neîncoronat de la Bruxelles: Comisia. Ce se întâmpla doar în Belgia nu mai putea rămâne doar în Belgia.

66 (acorduri) pentru 700 de milioane euro (ajutoare)?

După prima șarjă din iunie 2014, împotriva Luxemburg (pentru Fiat), Olanda (pentru

Starbucks) și Irlanda (Apple), în februarie 2015 vine și rândul Belgiei să intre în colimatorul Comisiei sub acuzația că a acordat ajutoare de stat ilegale prin intermediul acordurilor de prețuri de transfer. Belgienii par un caz diferit, pentru că sunt investigați nu pentru un anumit acord ci pentru seria de acorduri anticipative acordate în cadrul sistemului „scutirii de profit excedentar” – vezi „schema” de mai sus.

Până în ianuarie 2016, dubiile Comisiei deveneau certitudine – „*suntem în fața unei scheme de ajutor de stat, prin care se acordă un avantaj selectiv beneficiarilor săi, cu derogare de la sistemul general belgian de impozitare corporativă, dar și cu încălcarea principiului valorii de piață*”. Alegând să pună în discuție schema, Comisia nu mai este nevoită să analizeze fiecare caz în parte în care a fost utilizată schema. Astfel acuzația acoperă toate cazurile și Belgia e obligată să recupereze o sumă totală de circa 700 de milioane de euro, ajutoare estimate a fi primite de 55 de grupuri prin 66 de acorduri anticipative.

În doar de 50 de pagini (modest în comparație cu celelalte – de exemplu, decizia de mai târziu în cazul Luxemburg-Amazon e un fluviu de 180 de pagini), Comisia introduce liniile de forță ale atacului pe frontul principiului valorii de piață. Un principiu ridicat la rang de valoare europeană. „*Pentru evitarea oricărui dubiu, principiul valorii de piață pe care Comisia îl aplică în evaluarea ajutorului de stat nu este cel care derivă din Art. 9 al Modelului Convenției Fiscale OECD și nici din linii directoare OECD în materie de TP, care nu sunt instrumente obligatorii, ci este un principiu general de tratament egal în impozitare, care cade sub incidența art 107(1) al Tratatului de funcționare a UE, obligatoriu pentru statele membre și de la care regulile fiscale naționale nu sunt excluse*”.

Acesta avea să devină un pasaj explicativ standard pentru deciziile de penalizare [3], ca un fel de argumentare a interesului la detaliu pe care îl are Comisia în materie de prețuri de transfer.

Ca și în celelalte cazuri, detaliile merg până la contestarea metodei de prețuri de transfer aplicate de administrația fiscală națională. În acest caz, Comisia arată că, după studierea a 22 de acorduri din cele 66, modificările structurale pentru care s-a convenit noul tratament fiscal (acordurile anticipative vizează doar viitorul!) au presupus că *entitatea belgiană primește funcțiuni mai complexe în cadrul grupului său (investiții noi, număr*



mai mare de angajați), preia responsabilități suplimentare, ajungând să aibă rol principal în cadrul grupului în luarea deciziilor strategice și tactice.

Or, spune Comisia, aceasta înseamnă că entitatea Belgiană este îndrituită ca, pentru aceste riscuri și funcțiuni, să fie recompensată suplimentar față de afiliații săi care nu dețin astfel de riscuri. În opinia Comisiei, administrația belgiană nu a procedat corect acceptând utilizarea metodei marjei nete de tranzacționare (TNNM) pentru testarea entității belgiene, pentru că aceasta ar fi o metodă de aproximare potrivită doar pentru estimarea remunerației cuvenite părții cu o complexitate mai redusă. Dar, continuă Comisia, chiar acceptând că a fost aplicat corect principiul valorii de piață, înseamnă că profitul entității belgiene trebuie să fie tocmai profitul rezidual și nu profitul de rutină. Astfel, susține Comisia, profitul rezidual din primul filtru este tocmai profitul pe care ar trebui să-l înregistreze entitatea belgiană în baza principiul valorii de piață, nemaifiind nevoie de un al doilea filtru.

Câștigător la puncte...

Ajungem în februarie 2019. Din marile cazuri amintite, Curtea Generală a UE de la Luxemburg a finalizat cel mai repede cazul „excesului de profit” al belgienilor. La primul punct din contestația introdusă de Regatul Belgiei (dar și de un grup implicat, Magnetrol International), Curtea dă câștig de cauză Bruxelles-ului Comunitar – „din moment ce Comisia este competentă în asigurarea conformării cu regulile ajutorului de stat, nu poate fi acuzată că și-a depășit puterile în acest caz. Astfel, intervențiile statelor membre în zone care nu au fost armonizate în Uniunea Europeană, așa cum este impozitarea directă, nu sunt excluse de a intra sub incidența regulilor privind ajutorul de stat”. Un răspuns care de acum încolo este de așteptat să fie reluat ori de câte ori statele membre vor invoca o așa-zisă jurisdicție fiscală exclusivă în domeniul impozitării directe. [4]

La punctul al doilea, este rândul belgienilor să aibă câștig de cauză, pe puncte tehnice. Curtea consideră că: 1) ajustarea în jos nu se acordă automat, e nevoie de implementarea

unor măsuri (investițiile, crearea de joburi, centralizarea activităților în Belgia decurg, așa cum arată chiar Comisia, din acordurile încheiate, nu sunt stipulate drept condiții în lege) și deci autoritățile fiscale belgiene au o marjă de a decide (*discretion*) dacă ajustarea se impune sau nu; 2) beneficiarii nu sunt definiți în legislația în baza căreia se încheie acordurile și, de asemenea, e nevoie de implementarea unor măsuri pentru a fi identificați. 3) Comisia nu poate proba că autoritățile belgiene au o abordare sistematică în aplicarea sistemului.

Având în vedere acestea, Curtea stabilește că, „în mod greșit, Comisia a considerat că sistemul belgian în cauză constituie o schemă de ajutor de stat. În consecință, fără să mai fie nevoie să se examineze celelalte puncte ridicate împotriva deciziei Comisiei, decizia acesteia trebuie anulată în integralitatea ei, cu atât mai mult cu cât se bazează pe concluzia eronată privind existența unei astfel de scheme”.

Aici se oprește cazul... deocamdată. La sfârșitul lunii aprilie, Comisia a făcut apel, ►

susținând în continuare că ne aflăm în fața unei scheme de ajutor de stat, iar Tribunalul a greșit concluzionând că acordarea scutirii aplicabile profitului excedentar necesită adoptarea unor măsuri de punere în aplicare suplimentare.

Dar ținând cont de astfel de obiecții (inclusiv problema adecvării metodei de prețuri de transfer, ridicată de Comisie – vezi și articolul alăturat) sistemul belgian merită o atenție specială ca modalitate de apelare la soluții de piață pentru aplanarea conflictelor sau, mai bine zis, armonizarea intereselor administrației cu cele ale contribuabilului.

S-a observat în mediile internaționale că finalizarea tehnică a acestui proces nu oferea indicii despre cum va interpreta Curtea celelalte mari cazuri. Dar, în același timp, să nu uităm că, indiferent de rezolvarea cazurilor individuale, există un traseu politic al Uniunii fiscale Europene care își urmează programul [5] și unde va prevala mai degrabă rezolvarea pe cale administrativă a clasice probleme (politice) de alocare a profitului. **Până atunci, cred că autoritățile fiscale naționale ar trebui să mai dea o șansă modelelor de afaceri bazate pe alocarea profiturilor în funcție de rezultatul analizei prețurilor de transfer.**

Note:

- [1] Conform memorandumului depus în Parlamentul Belgian în aprilie 2004. De notat aici că articolul și-a păstrat forma până în prezent – vezi Belgia, Transfer Pricing Country Profile, noiembrie 2018
- [2] Acolo unde nu se precizează altfel, descrierile tehnice provin din Decizia din 11 ianuarie 2016 a Comisiei „în cazul schemei de ajutor de stat privind neimpozitarea profitului excedentar” (cazul SA.37667)
- [3] Vezi și „Cazul Fiat-Lux: Bruxelles-ul face lumină asupra noii fiscalități europene”, pe transferpricing.ro
- [4] O poziție confirmată politic și punerea în dezbatere, la începutul anului, a temei trecerii la votul bazat pe majoritatea calificată în materie de fiscalitate
- [5] În CF. Nr. 61 (decembrie 2018) este prezentată harta traseului politic și fizic al noii Uniuni fiscale europene

Noua economie și noua dilemă: e liber sau nu la metodele „de ultimă instanță”?

O întrebare care-și așteaptă încă răspunsul după toate aceste mari investigații este dacă poate Comisia să intervină și chiar să aibă preferințe în folosirea uneia sau alteia din metodele de prețuri de transfer.

Întrebarea sporește și mai mult nesiguranța fiscală a companiilor care fac parte din grupuri ale căror modele de afaceri sunt, inerent, tot mai sofisticate. Modelele noi reclamă metode flexibile de analiză a tranzacțiilor, pentru aproximarea prețurilor tranzacțiilor la valoare de piață și alocarea profitului între companiile aceluiași grup. Vorbim de acele metode non-tradiționale, care duc, însă, în mod... tradițional, la creșterea riscului de litigii cu inspectorii. Inclusiv în investigarea sistemului belgian de care vorbim aici, Comisia și-a exprimat rezervele față de utilizarea Marjei Nete de Tranzacționare (TNMM). Aceasta este o metodă considerată până acum de OECD ca făcând parte din categoria „de ultimă instanță” (last resort), deși se apelează tot mai des la ea din rațiuni practice, în cazul insuficienței, chiar lipsei, comparabilelor furnizate de terțe părți.

La fel stă cazul și cu cea de-a doua metodă indirectă, cea a împărțirii profitului (Profit Split Method - PSM). Pe de-o parte, însăși Comisia s-a referit la PSM, în proiectul de directivă privind impozitarea digitalului, ca fiind o metodă potrivită de alocare a profitului conform prezenței digitale semnificative. De cealaltă parte, se întâlnește în practică cel mai des în APA încheiate cu autoritățile, pentru că altfel companiile... nu prea au curaj să o aplice. Despre nevoia de clarificare vorbește și o lucrare din primăvară a EUJTPF, „Raport privind aplicarea metodei împărțirii profitului”. EUJTPF, Forumul European privind prețurile de transfer, este consultantul pe probleme de prețuri de transfer al Comisiei și, din această perspectivă, semnalele pe care le transmite dau tendințele în domeniu.

Raportul stabilește mai întâi coordonatele tehnice ale metodei. *Metoda PSM caută să stabilească sau să testeze, în conformitate cu principiul valorii de piață (arm's length), o aproximare a rezultatelor pe care o întreprindere independentă este de așteptat să le obțină prin angajarea în tranzacții în condiții comparabile. În general, sunt două abordări principale în împărțirea profiturilor: (i) analiza contribuției și (ii) analiza reziduală. În analiza contribuției, profiturile relevante din tranzacțiile controlate (intra-grup) sunt*

alocate între părțile afiliate pe baza valorii relative a funcțiunilor îndeplinite, activelor utilizate și a riscurilor asumate de fiecare întreprindere asociată în aceste tranzacții controlate. În schimb, analiza reziduală divide profiturile relevante din tranzacțiile controlate în două tipuri.

În primul tip (remunerația inițială) conține profiturile atribuibile contribuțiilor pentru care există comparabilitate/benchmark (de obicei, contribuțiile mai puțin complexe pentru care există comparabilitate). Acesta se face prin aplicarea uneia din metodele tradiționale sau a metodei marjei nete de tranzacționare (TNMM). Al doilea tip (rezidual-ul) care rămâne după primul tip, conține profiturile (sau pierderile) legate de contribuțiile unice și valoroase ale fiecărei părți, gestionarea riscurilor economice semnificative, gradul de integrarea a afacerii.

Tot analiza, bat-o vina!

Despre ce se înțelege prin contribuții care sunt *unice și valoroase*, ghidul OECD ne spune că acestea nu sunt comparabile cu contribuțiile făcute de părți independente în tranzacții necontrolate, în condiții comparabile, și tot acestea sunt o sursă-cheie a beneficiilor economice actuale sau potențiale.

Lucrarea aduce exemplificări valoroase cu privire la diferite situații în care metoda împărțirii profitului are cele mai multe șanse să fie considerată/să nu fie considerată cea mai potrivită metodă. Așa de pildă nu se recomandă în orice situație în care avem de-a face cu o contribuție unică și valoroasă, mai ales când nu orice contribuție, deși unică, este și valoroasă. Apoi sunt analizate categoriile de factori de împărțire a profitului (în principal factorii legați de forța de muncă, de vânzări, de active, de costuri).

E bine că a început un proces de clarificare. Dar acum, ca și mai târziu, tot analiza funcțională corectă rămâne baza siguranței în domeniul prețurilor de transfer, cum lasă să se înțeleagă și Raportul EUJTPF. Acesta amintește că o analiză trebuie să arate: **(i) cum este generată valoarea în grup, ca întreg; (ii) interdependența între funcțiunile îndeplinite de părțile afiliate; (iii) contribuția fiecărei părți afiliate la crearea valorii.** În particular, analiza de risc și determinarea acelor entități din grup care iau deciziile-cheie, precum și a acelor entități care au capacitatea financiară să-și asume riscul, „ar trebui să ajute la identificarea celei mai potrivite căi de a împărți profitul relevant din tranzacțiile investigate”. ■

Răspunderea membrilor organelor de administrare ale societății insolubile și insolvente în procedura fiscală

- partea I -

Abstract: Răspunderea personală a membrilor organelor de administrare față de creditorul fiscal al persoanei juridice administrate este o răspundere de garanție ce permite acestuia o acțiune directă împotriva acestor persoane, de care beneficiază în mod exclusiv doar creditorul fiscal, ceea ce încalcă regulile egalității și echității dintre creditori, fie ei și privilegiați. Răspunderea personală reglementată de procedura fiscală incumbă doar administratorilor, de drept sau de fapt, nu și a altor persoane, precum asociați, cu excepția cazului de la art. 25 alin. (3) C. proc. fisc., care este un caz special de pierdere a beneficiului răspunderii limitate pentru abuz de personalitate juridică.

Cuvinte cheie: administratori, răspundere civilă delictuală, persoană juridică, pierdere a beneficiului răspunderii limitate, rea-credință, fraudă, prejudiciu, creditor fiscal.

| Sebastian BODU, avocat

1. Chestiuni generale

O reglementare particulară a răspunderii personale a administratorilor pentru datoritiile unei societăți comerciale este cea de la art. 25 - 26 C. proc. fisc. La primul alineat al art. 25, codul stabilește, în general, persoanele care răspund alături de debitor pentru obligațiile fiscale ale acestuia, fie în temeiul legii, fie în temeiul unui contract cu debitorul (fidejusiune).

Al doilea alineat al art. 25 C. proc. fisc. este un amalgam de texte imprecise¹, elaborate cu ignorarea flagrantă a Legii nr. 24/2000 privind normele de tehnică legislativă, iar unele chiar dificil de interpretat astfel încât să se încadreze în sistemul nostru de drept privind răspunderea, ce reglementează civil situații de răspundere personală precum răspunderea pentru provocarea insolvenței prin reducerea activului social, răspunderea pentru neîndeplinirea unor obligații legale sau răspunderea pentru cauzarea de datorii fiscale ori pentru neplata lor. Deși intenția legiuitorului procesual fiscal originar, din 2003, a fost mai

apropiată de dreptul societar comun sau de cel special al insolvenței, modificările Codului de procedură fiscală ulterioare anului 2005 au adăugat noi situații speciale, derogatoare de la dreptul comun, iar cele publicate începând cu anul 2010 au dezvăluit chiar un reflex abuziv, cu elemente de neconstituționalitate².

Art. 25 alin. (2) C. proc. fiscală reglementează o serie de cazuri particulare de răspundere personală ce au, toate, ca situație-premisă, *insolvența* sau *insolvabilitatea* persoanei juridice debitoare. În ciuda denumirii, răspunderea în cauză nu este una solidară, ci una de *garanție*, *subsidiară*³ în raport cu răspunderea debitorului. *Subsidiaritatea* rezultă din chiar faptul că numai insolvabilitatea sau insolvența debitorului dau dreptul fiscoi să se îndrepte, ulterior constatării formale a acestei stări de drept, împotriva celor indicați de norma procesuală ca răspunzători personal. Conform art. 265 alin. (1) teza I-a C. proc. fisc., este *insolubil*, în sensul codului, debitorul ale cărui venituri și/sau bunuri urmăriabile au o valoare mai mică decât obligațiile

fiscale de plată sau care nu are venituri urmăriabile. În continuare, potrivit art. 265 alin. (1¹) C. proc. fisc., se consideră *debitori care nu au venituri sau bunuri urmăriabile* și următoarele categorii: (i) debitorii ce dețin în proprietate bunuri a căror valorificare acoperă cel mult cheltuielile estimate de executare silită și (ii) debitorii ce dețin în proprietate bunuri a căror valoare se încadrează în limita pragului prevăzut la art. 238 alin. (7) lit. b) C. proc. fisc., adică bunuri strict necesare uzului personal sau casnic al debitorului și familiei sale, precum și obiectele de cult religioase, dacă nu sunt mai multe de același fel. Nu în ultimul rând, *stabilirea stării de insolvabilitate* se face, conform art. 265 alin. (1) teza I-a C. proc. fisc., printr-un proces-verbal de insolvabilitate comunicat debitorului, procedură reglementată prin OMEF nr. 447/2007 pentru aprobarea Procedurii privind declararea stării de insolvabilitate a debitorilor persoane fizice sau juridice. Persoanele care răspund personal pentru obligațiile fiscale restante ale debitorului declarat insolubil sau insolvent pot fi doar membrii unui organ de administrare al ►

1. Jean Andrei, Bogdan Iacob, Răspunderea solidară în procedura fiscală. Curierul fiscal nr. 6/2010, p. 40.

2. În literatura de specialitate (Cristina Onet, Raportarea sarcinilor fiscale. Răspunderea solidară în dreptul fiscal, Revista „Universul Juridic” nr. 12/2016, p. 87) s-a spus, însă, și că răspunderea personală este justificată deoarece faptele prezintă un pericol social sporit prin aceea că acțiunile de zădărniciere a activității organelor fiscale de colectare a fondurilor publice se realizează prin sporirea patrimoniului personal al celor ce vor fi sancționați.

3. Viorel Pașca, Răspunderea solidară pentru obligațiile fiscale ale debitorului declarat insolubil. Revista de drept comercial nr. 6/2004, p. 61.

societății, nu și alte persoane. Este vorba atât de administratorii de drept, cât și administratorii de fapt (*shadow directors*), precum asociatul care controlează societatea. Prin „alte persoane”, pe lângă administratorii de drept, în sensul art. 25 alin. (2) – (2¹) C. proc. fisc., se înțeleg, deci, doar administratorii în fapt, fie ei asociați sau nu. *Administrator de fapt* este acea persoană care, fără să fi fost în mod formal desemnată ca administrator al unei societăți, ia decizii importante cu privire la gestiunea acesteia, în sensul că o afectează semnificativ prin aceea că aceste decizii sunt puse în executare.

În afara administrării în fapt, simpla calitate de asociat cu răspundere limitată sau de acționar nu poate atrage răspunderea personală, pierderea beneficiului răspunderii limitate neputând interveni decât pentru *abuz de personalitate juridică*, situație reglementată la art. 237¹ din Legea societăților, la art. 169 alin. (1) lit. b) C. insolv.⁴ și, într-o formă particulară, la art. 25 alin. (3) – (4) C. proc. fisc. Atunci când societatea este administrată pe două paliere (în sistem unitar cu delegare a atribuțiilor executive sau în sistem dualist), răspunderea personală reglementată la art. 25 alin. (2) – (3) C. proc. fisc. aparține managerilor (directori, respectiv membri ai directoratului).

În cazul art. 25 alin. (2) lit. a)-b) C. proc. fisc., prejudiciul incumbă societății comerciale debitoare, ca persoană juridică, fiscal exercitând însă o acțiune directă asupra administratorilor, care acțiune, în baza unei astfel de legi speciale, îi permite ocolirea celorlalți creditori, care au la dispoziție doar acțiunea pauliană, în timp ce asociații au la dispoziție acțiunea în răspundere de la art. 155-155¹ din Legea societăților. În cazul de la art. 25 alin. (2) lit. c)-e) și alin. (2¹) C. proc. fisc., prejudiciul incumbă direct fiscalului, care, în mod evident în acest caz, exercită o acțiune directă, în timp ce restul creditorilor au la dispoziție tot aceeași acțiune pauliană și, atunci când societatea este insolventă, acțiunea în anularea actelor frauduloase de la art. 117 C. insolv. și acțiunea în răspundere personală de la art. 169 alin. (1) C. insolv.

În sistemul nostru de drept privat, toate acțiunile din dreptul comun de care beneficiază creditorii debitorului insolvent sau insolvent au ca scop refacerea patrimoniului său (*restitutio in integrum*). Astfel, acțiunea pauliană (revocatorie) readuce bunurile înstrăinate fraudulos în patrimoniul debitorului ce și-a provocat sau adâncit starea de insolabilitate, nu în patrimoniul creditorului reclamant. Acțiunea asociaților exercitată în baza art. 155-155¹ din Legea societăților are ca scop, de asemenea, recuperarea, pe seama societății, a prejudiciului cauzat de administratori. La fel se întâmplă cu sumele ce acoperă prejudiciul produs de administratorii societății insolvente, doar că titularul acțiunii în răspundere reglementată la art. 169 C. insolv. nu mai este masa acționarială, ci masa credală, respectivele sume distribuindu-se creditorilor doar dacă societatea este lichidată în procedura falimentului, după ce sumele vor fi intrat întâi în patrimoniul societății⁵, iar distribuirea lor către creditori se face pe criterii concursale și egalitare. Nu în ultimul rând, acțiunea în anulare a actelor frauduloase de la art. 117 C. insolv. de asemenea repune părțile în situația anterioară încheierii lor. În schimb, acțiunile reglementate la art. 25 C. proc. fisc. au ca scop recuperarea creanțelor fiscale neincasate de creditorul fiscal în mod exclusiv.

O astfel de acțiune nu este una de reîntregire a patrimoniului debitorului, nu este o acțiune socială, colectivă, exercitată de creditorul fiscal pe seama societății, în interesul tuturor celorlalți creditori sociali, ci o acțiune *personală și directă* pentru acoperirea propriului său prejudiciu. Drept urmare, odată admisă, suma plătită de cei căzuți în pretenții nu se duce în contul societății administrate (și de acolo, în caz de lichidare judiciară, mai departe către creditorii sociali), ci direct în contul trezoreriei statului, voluntar sau, conform art. 220 alin. (10) C. proc. fisc.⁶, prin executare silită din partea organului fiscal, ca și cum ar fi – deși nu este⁷ – o creanță fiscală. Mai mult, fiind o răspundere subsidiară, de garanție (fidejusiune), adică *pentru altul*, ar trebui ca admini-

nistratorii ce plătesc fiscalului să se regreseze față de societatea administrată, ca debitor principal, când, de fapt, ei sunt exact cei care i-au provocat prejudiciul pe care societatea (și nu un creditor individual și exclusiv) ar trebui să îl recupereze. Iar odată declanșată procedura insolvenței, regresul s-ar face în baza înscrierii administratorilor în tabloul creditorilor, în calitate de fidejutori, cu o creanță condițională al cărei quantum nu poate fi cunoscut anterior acțiunii organului fiscal.

În plus față de privilegiul de care statul se bucură la orice repartizare de venituri obținute dintr-o vânzare de active ale debitorului, derogarea procesual fiscală de la principiile egalitare, concursale și echitabile ce guvernează acțiunile de reîntregire a patrimoniului în beneficiul tuturor creditorilor, sociali sau reziduali (acționarii) așază creditorul fiscal deasupra restului creditorilor, nu doar ca ordine de preferință, ci chiar ca exclusivitate în realizarea creanței pe seama altor persoane decât debitorul⁸. Iar asta în pofida faptului că norma de executare în procedura insolvenței este specială în raport cu orice reglementare concurentă, inclusiv cea de procedură fiscală, ce nu poate institui pentru fisc un nou tratament privilegiat, într-o procedură egalitară, concursală și echitabilă precum insolvența⁹, după cum au arătat și unele instanțe ce au sesizat instanța supremă cu un recurs în interesul legii¹⁰. Odată executată silit de fiscal creditor al societății debitoare, administratorii răspunzători personal nu mai pot fi obligați să suporte încă o dată prejudiciul, de data aceasta în beneficiul societății insolubile sau insolvente și, implicit sau explicit, al celorlalți creditori. Totuși, odată deschisă procedura insolvenței, procedura fiscală de la art. 25 alin. (2) și (3) C. proc. fisc. încetează¹¹, conform unei interpretări extensive a art. 80 alin. (1) C. insolv., singura procedură în lucru rămânând cea reglementată de normele insolvenței, din păcate completate cu cea de la art. 25 alin. (2¹) C. proc. fisc.

Fiind o răspundere directă față de creditorul fiscal, în afara contractului de mandat

4. A se vedea supra nr. 2.3.2.

5. Lucian Bercea, în *Tratat practic de insolvență*, de Radu Bufan (coordonator), Editura Hamangiu, București, 2014, p. 833 și Anca Buta, Florin Moțiu, *Executarea hotărârii de antrenare a răspunderii membrilor organelor de conducere sau de supraveghere ale debitoarei aflate în insolvență în situația existenței creanțelor fiscale*, pe juridice.ro, autorii din urmă invocând, ca argument de analogie, inclusiv recursul în interesul legii pronunțat prin Decizia ICCJ nr. 12/2006.

6. Art. 136 alin. (6) din O.G. nr. 92/2003, corespondent art. 220 alin. (10) C. proc. fisc., atacat pentru încălcarea art. 16 alin. (1) din Constituție, a fost declarat constituțional (CCR, decizia nr. 942 din 23 septembrie 2008, publicată în M.Of. nr. 716 din 22.10.2008).

7. Creanța este una pur civilă, de drept privat (a se vedea Sergiu Golub, *False creanțe fiscale în procedura insolvenței*, Tax Magazine nr. 2/2016, pp. 52-53), reprezentând prejudiciul provocat de către administrator societății, prin actele, faptele și deciziile sale emise în această calitate.

8. A se vedea și Sergiu Golub, art. cit., p. 50.

9. Lucian Bercea, în op. cit., de Radu Bufan (coordonator), p. 833.

10. ICCJ, dec. nr. 6 din 14 mai 2012, publicată în M.Of. nr. 411 din 20.06.2012.

11. Pentru o opinie contrară, conform căreia procedura specială fiscală poate chiar urma după încheierea procedurii falimentului, dacă au rămas obligații fiscale neachitate, a se vedea Viorel Pașca, art. cit., p. 63.



(administrație) dintre administratori și societate, acțiunea creditorului fiscal este una în răspundere civilă delictuală¹², pentru actul, faptul sau decizia prejudiciatoare a administratorului. Această răspundere formează un nou raport juridic, de drept privat, altul decât raportul juridic de drept fiscal născut în temeiul legii între fisc și societate, în calitate de contribuabil¹³. Prejudiciul, fiind cauzat societății, în mod direct, ar trebui recuperat în procedura reglementată de Codul insolvenței, de către executorul judecătoresc, nu în procedura fiscală, de către organul de executare fiscal. Gradul culpei, așa cum rezultă din interpretarea tuturor textelor de la art. 25 alin. (2) - (5) C. proc. fisc. - care vorbesc expres de reaua-credință a administratorilor - este *frauda*¹⁴, ca formă de vinovăție specifică răspunderii civile delictuale¹⁵. Organului fiscal, în calitate de reclamant, îi revine deci sarcina de a proba, în cadrul acțiunii reglementate la art. 25 alin. (2) - (2¹), că administratorii debitorului insolubil sau insolvent au cunoscut natura frauduloasă (*conscious fraudis*) a actului, faptului sau deciziei luate, răsturnând, astfel, prezumția bunei-credințe de care aceștia se bucură în baza art. 14 C. civ. și art. 12 C. proc. fisc. La acțiunea reglementată la art. 25 alin. (3) - (4), proba fraudei nu mai este

necesară, aceasta prezumându-se (relativ) prin simpla încadrare în situația-premisă, dacă cel puțin una din cele trei condiții de la alin. (3) lit. a) - c) este îndeplinită.

2. Provocarea insolvenței prin reducerea activului social

Acest caz, reglementat la art. 25 alin. (2) lit. a) și b) C. proc. fisc., presupune că debitorul declarat insolubil fraudează societatea debitoare și, implicit, creditorii sociali printre care și cel fiscal, alterând, prin reducere, substanța activului social din care acesta din urmă ar trebui plătit.

Deși seamănă cu cea de la art. 169 alin. (1) lit. d) C. insolv., norma de procedură fiscală derogă sensibil de la norma de la insolvență în primul rând prin aceea că situația-premisă nu este insolvența, ci insolabilitatea, ca stare de drept specială în raport cu organul fiscal. În al doilea rând, norma de procedură fiscală reglementează, ca modalitate de cauzare a insolvenței, doar situația reducerii frauduloase a activului social, nu și pe cea a majorării fictive a pasivului. În al treilea rând, răspunderea personală apasă și asupra celor care, cu rea-credință, dobândesc active sociale, care,

odată scoase din patrimoniul debitorului, îi provoacă insolabilitatea. Fiind pe tărâmul răspunderii delictuale, *provocarea* reprezintă legătura de cauzalitate dintre fapta ilicită și prejudiciu¹⁶.

În cazul reglementat la art. 25 alin. (2) lit. a) și b) C. proc. fisc., singura prejudiciată direct prin actele sau faptele administratorilor este societatea comercială, ca persoană juridică administrată, fiscal exercitând însă o acțiune directă, care, bazându-se pe o lege specială, îi permite ocolirea celorlalți creditorii sociali, ce au la dispoziție doar acțiunea pauliană. Drept urmare, acțiunea fiscalului în baza acestei norme nu va putea fi exercitată împotriva administratorilor culpabili decât tot în limita prejudiciului provocat prin actele și faptele lor¹⁷, nu pentru întreaga valoare a datoriilor fiscale acumulate în perioada în care au gerat¹⁸. Fiscalul nu va putea, deci, să obțină mai mult decât însăși societatea ar obține dacă ar exercita acțiunea, prin decizia masei acționariale, în procedura de la art. 155-155¹ din Legea societăților, respectiv a masei credale, în procedura de la art. 169 C. insolv. În aceste condiții, prevederea de la art. 25 alin. (5) trebuie interpretată restrictiv în raport cu prevederile art. 25 alin. (2) lit. a) - b) C. proc. fisc. ►

12. Ariana Dragodan, Reaua-credință, condiție „sine qua non” pentru atragerea răspunderii solidară. Revista finanțe publice și contabilitate nr. 5/2015, p. 20.

13. Sergiu Golub, art. cit., 52.

14. Într-o opinie (Cristina Oneț, art. cit., pp. 84-85) s-a spus că rea-credință ar însemna intenție directă (este adevărat că noul Cod civil a reglementat vinovăția după modelul Codului penal, însă noi preferăm să tratăm vinovăția în tiparele clasice ale dreptului privat).

15. Al. Oțetelișanu, Acțiunea pauliană. Editura Universul, București, 1940, pp. 17-18.

16. Deși textul legal nu mai prevede un termen anterior actului de înstrăinare fraudulos încheiat (în forma inițială, textul legal prevedea un termen de 3 ani), este greu de crezut că un act încheiat cu mult timp anterior apariției stării de fapt a insolvenței poate provoca respectiva stare. Totuși, opinăm că un termen ar fi fost de dorit, măcar pentru a împiedica acțiunile abuzive de atragere a răspunderii solidară.

17. A se vedea și Sergiu Golub, art. cit., p. 50.

18. Jean Andrei, Bogdan Iacob, art. cit., p. 40.

Pentru a răsturna prezumția de bună-credință de care administratorii se bucură, organul fiscal trebuie să demonstreze că, prin acte sau fapte de *ascundere* ori *înstrăinare*, administratorii au urmărit prejudicierea societății ajunse, din această cauză, în insolabilitate, stare ce presupune imposibilitatea plății datoriilor fiscale. Drept urmare, faptul de *ascundere* sau actul de *înstrăinare* trebuie să fi fost cauza directă a insolabilității debitorului¹⁹. Nu același lucru se întâmplă cu actele prin care debitorul a neglijat sau a omis intenționat să se îmbogățească, acestea neintrând în sfera de aplicație a art. 25 alin. (2) lit. a)-b) C. proc. fisc., așa cum nu intră nici în sfera de aplicație a acțiunii pauliene²⁰. Nu intră în această sferă nici actele prin care debitorul pierde un drept prin neexercitare sau părăsește un bun al său, pe care un terț îl revendică prin posesie continuă. Desigur, nu intră în sfera de aplicație a normei procesual fiscale nici darea în plată a unui activ social către un creditor social, chiar dacă provoacă insolabilitatea debitorului. Intră însă în sfera de aplicare, hotărârile date împotriva debitorului care, de convență cu partea adversă, se lasă condamnat în fraudă creditorilor lui²¹.

Deși înstrăinarea unui bun se face, de regulă, la valoarea lui de piață, subevaluarea, singură, nu face proba relei-credințe, cu excepția donației, care, credem, atrage o prezumție relativă (simplă) de fraudă a creditorilor²², mai ales că, în procedura fiscală analizată, donatorul este, cel mai probabil, o persoană juridică cu scop lucrativ. Prin *valoare de piață* se înțelege valoarea la care, existând o intenție de cumpărare de bună-credință, un bun este supus vânzării, ceea ce înseamnă că, în lipsa unor vânzări a unor bunuri similare, în condiții similare, nu putem vorbi de o valoare (de piață), ci despre o evaluare realizată în funcție de diferite criterii mai mult sau mai puțin subiective. De exemplu, *valoarea contabilă* nu este o valoare de piață, ci valoarea la care bunurile sunt înregistrate, ca active, în contabilitatea unui profesionist, adică valoarea la care ele au fost achiziționate, minus amortizarea periodică²³. Aceste precizări le considerăm importante deoarece un debitor aflat într-o

stare de dificultate financiară, aflat sub presiunea urgenței de a genera bani pentru a putea continua activitatea prin plata furnizorilor ori a altor creditori (chiar dacă nu toți, acest lucru fiind, evident, imposibil), poate fi nevoit să înstrăineze parte din bunuri la prețuri mai mici decât ar fi obținut în condițiile unei activități normale.

Atunci când administratorii au acționat în interesul unor terți, către care au transferat active sociale, aceștia din urmă răspund și ei, alături de cei dintâi, pentru obligațiile fiscale restante ale debitorului declarat insolabil. Cu toate că este reglementată în mod autonom, apreciem că situația de la lit. a) a articolului 25 alin. (2) C. proc. fisc. trebuie să aibă ca premisă situația de la lit. b) a aceluiași alineat (inversa nu este, însă, neapărat valabilă). Altfel spus, terții dobânditori ai activelor nu răspund pentru datoriile fiscale decât dacă au fost de *convență* cu administratorii debitorului, doar în acest caz putându-se spune că, atunci când dobândirea s-a făcut cu titlu gratuit sau pe un preț vădit subevaluat, sunt de *rea-credință* (de altfel, acesta poate fi motivul pentru care art. 25 alin. (2) lit. b) C. proc. fisc. reglementează numai situația diminuării frauduloase a activului, nu și pe cea a majorării frauduloase a pasivului). Așa cum s-a spus cu temei în doctrină, „actul de viclenie față de creditor se face de către debitor de convență cu un terț (sau cu mai mulți terți) cu care încheie actul fraudulos”²⁴. Din modul cum este formulat textul legal, deosebit de cel de egalitate și echitate de la acțiunea pauliană, atât în literă, cât și în spirit, conchidem că răspunderea personală procesual fiscală nu se poate întinde asupra terților, care, deși au dobândit cu titlu gratuit sau la un preț subevaluat active, adică au profitat de actul debitorului, nu sunt de *rea-credință*, adică nu sunt complici la facerea lui frauduloasă (aici intrând, așadar, și donatorii ori succesorii debitorului)²⁵. Apreciem că (deși, practic, nu există precedente), odată pornită acțiunea întemeiată pe art. 25 alin. (2) lit. a) C. proc. fisc., creditorul fiscal nu mai poate uza de acțiunea pauliană.

Răspunderea administratorilor în baza art. 25 alin. (2) lit. b) C. proc. fisc. intervine,

totuși, chiar dacă nu se poate stabili convența cu aceștia a unor terți dobânditori ai activelor sociale ce provoacă insolvența debitorului (de exemplu, *ascunderea* este un fapt juridic, care nu necesită participarea la fraudă a unui terț beneficiar). Așadar, administratorii debitorului răspund pentru obligațiile fiscale ale societății devenite insolubile ca urmare a transferului fraudulos a unor active sociale către terți, însă terții dobânditori răspund doar dacă au participat la fraudă împreună cu administratorii debitorului.

3. Omisiunea cererii deschiderii procedurii insolvenței

Deoarece cazurile de la art. 25 alin. (2) lit. a) și b) C. proc. fisc. au ca situație-premisă insolabilitatea, nu insolvența, procedura specială în cauză încetează odată cu deschiderea procedurii insolvenței. Cu toate acestea, răspund personal, conform art. 25 alin. (2) lit. c) C. proc. fisc., administratorii care, deși debitorul se află în stare de încetare a plăților, cu rea-credință omit să depună cererea introductivă. Chiar și prin prisma prevederii de la art. 25 alin. (5) C. proc. fisc., răspunderea personală incumbă doar pentru obligațiile fiscale neachitate ale debitorului principal aferente perioadei dintre data apariției stării de insolvență și data cererii introductive. Având în vedere încetarea oricărei proceduri procesual fiscale după deschiderea procedurii insolvenței²⁶, depunerea cererii introductive, chiar și ulterior încetării în fapt a plăților, stinge acțiunea fiscalului în răspundere personală.

Deoarece stabilirea exactă a datei încetării plăților este imposibilă, prevederea de la art. 25 alin. (2) lit. c) C. proc. fisc. apare ca exagerată în lipsa unui termen maxim (preferabil, identic cu cel de 6 luni, de la art. 240 alin. (1) C. pen.), mai ales că, în același timp, art. 66 alin. (9) C. insolv. prevede că introducerea prematură, cu rea-credință, de către debitor a unei cereri de deschidere a procedurii insolvenței atrage răspunderea sa pentru prejudiciile cauzate. ■

(partea a II-a a acestui material va fi publicată în următorul număr al revistei)

19. Despre o astfel de provocare, s-a spus în literatura de specialitate că, în mod normal, s-ar justifica să răspundă toți aceia care, prin actele lor întocmite cu rea-credință, au favorizat producerea sau accentuarea stării de insolabilitate a debitorului (a se vedea Dan Dascălu, Cătălin Alexandru, *Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală*. Editura Rosetti, București, 2005, p. 54). 20. Al. Otetelișanu, op. cit., p. 23.

21. Olga Ionescu-Măgureni, *Acțiunea pauliană contra sentințelor judecătorești*. Imprimeriile „Curentul”, București (cca. 1930).

22. Într-o monografie dedicată acțiunii pauliene (a se vedea Al. Otetelișanu, op. cit., p. 30), autorul spune că, „între creditorul care se luptă să evite o pagubă și terțul care, deși de bună credință, luptă ca să păstreze un câștig, este mai echitabil și mai drept să preferi pe primul decât pe al doilea”. Totuși, având în vedere serioasele derogări de la dreptul comun al acțiunii în răspundere personală grefată pe art. 25 alin. (2) lit. a) C. proc. fisc., nu putem să fim de acord cu absolutizarea prezumției de fraudă (*juris et de jure*), ci doar, așa cum am spus, cu o răsturnare a sarcinii probei.

23. Conform pct. 4.1 lit. b) din OPANAF nr. 127/2014 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind aplicarea procedurii de angajare a răspunderii solidare, pragul sub care se consideră că prețul activelor vândute este subevaluat este de 50% din valoarea contabilă a tuturor activelor.

24. Dimitrie Gherasim, *Buna credință în raporturile juridice civile*. Editura Academiei, București, 1981, p. 90.

25. Pentru acțiunea pauliană, a se vedea Al. Otetelișanu, op. cit., p. 20.

26. A se vedea supra nr. 3.

Inovarea în IT trebuie susținută inclusiv prin facilități fiscale

Abstract: Facilitățile fiscale reprezintă una din pârghiile principale ale unei companii de a obține avantaj competitiv. Într-o cursă acerbă cu alte țări, România continuă să încurajeze investițiile prin menținerea scutirii de impozit pe venit în domeniul IT și CDI, precum și acordarea unei deduceri suplimentare de 50% la calculul impozitului pe profit pentru cheltuielile de CDI eligibile. Prin observarea condițiilor de formă și substanță, companiile pot beneficia de aceste facilități fiscale și redirecționa avantajului fiscal astfel creat, către alte investiții.

Cuvinte cheie: facilități fiscale, investiții străine, deduceri, software, companie, domeniul IT.

| Claudia **SOFIANU**, Partener - Liderul Diviziei de impozit pe venit și contribuții sociale - EY România

In contextul global actual, domeniul precum IT și cel al cercetării-dezvoltării-inovării („CDI”) sunt elemente cheie ale unei dezvoltări sustenabile, iar digitalizarea accelerată determină atât guvernele, cât și companiile să facă schimbări semnificative.

Dacă vorbim de companii, preocuparea constantă pentru crearea de produse/servicii noi și pentru îmbunătățirea celor deja existente este accelerată în special de reducerea costurilor asociate și de obținerea unui avantaj competitiv care să le plaseze pe o poziție cât mai ridicată într-un clasament ce vizează experiența și satisfacția crescută a clienților.

Din punct de vedere al guvernelor, obiectivul principal rămâne creșterea economică și atragerea de investiții străine, iar pârghiile folosite au fost legate în principal de politicile fiscale aplicabile în rândul jucătorilor din domeniul CDI. În acest sens, sunt țări care au introdus măsuri fiscale extrem de atractive în 2019, precum Indonezia care anunță deduceri fiscale generoase de până la 300% pentru activitățile întreprinse pe propriul teritoriu. Alte exemple pe care le putem aminti sunt: valoarea deducerilor

fiscale acordate care a crescut la 250% din valoarea cheltuielilor în Singapore, respectiv 200% în Polonia, conform studiului global EY „Worldwide R&D Incentives Reference Guide 2019”. Există însă și țări, precum Italia, care au introdus, începând cu anul fiscal trecut, două măsuri mai puțin generoase, și anume: obligativitatea de certificare a eficienței costurilor și raportul tehnic pentru a descrie activitățile CDI desfășurate de companie.

În România, s-a discutat mult în ultimul timp despre facilitățile fiscale din domeniul IT, vehiculându-se inclusiv ideea eliminării lor. Unul din argumentele susținătorilor acestei abordări este faptul că, la acest moment, domeniul IT este deja consolidat.

Care este însă părerea ANIS („Asociația Patronală a Industriei de Software și Servicii”) ? Într-un comunicat ANIS din data de 3 iunie 2019 se spune că: „facilitățile fiscale au făcut și mențin industria IT românească competitivă, într-o cursă cu alte țări care oferă programatorilor impozit pe venit 0, precum Ucraina, Polonia sau Belarus. Deficitul de forță de muncă din IT la nivelul UE este atât de mare încât o

astfel de măsură ar putea avea ca rezultat o reducere masivă a specialiștilor din țară, deci un impact economic major”.

Istoric vorbind, în România, beneficii fiscale au fost acordate industriei IT încă din anul 2004, iar legislația fiscală a fost modificată în acest sens aproape anual în vederea încurajării investițiilor străine în acest domeniu. Cu toate acestea, se prevedea doar scutirea de la plata impozitului pe venitul din salarii pentru angajații care desfășoară activități prin care sunt create programe pentru calculator.

Începând cu anul 2016, a existat un interes mai pronunțat pentru cercetare-dezvoltare-inovare, astfel că salariații din acest domeniu pot fi scutiți de la plata impozitului pe venit similar celor din IT, deși condițiile de eligibilitate sunt diferite. În același timp, este acordată și o deducere suplimentară de 50% la calculul impozitului pe profit pentru cheltuielile de CDI eligibile.

Nivelul deducerilor fiscale nu este mare comparativ cu al altor state membre, însă proiecțiile efectuate arată un câștig de aproximativ de 7-8% din impozitul pe profit. Cu ►



alte cuvinte, companiile pot avea beneficii mai mari dacă pot susține caracterul inovator al proiectelor lor și îndeplinesc condițiile de eligibilitate, chiar dacă nu sunt finanțate din bani publici pentru activitatea de CDI. Este important de subliniat faptul că această facilitate fiscală poate fi aplicată și în domeniul IT atât timp cât proiectele derulate au caracter inovator până la momentul comercializării.

Deși o serie de factori fac dificilă aplicarea acestor deduceri (precum lipsa funcționalității Corpului Experților care poate evalua aceste proiecte), există metodologii de inovare care, alături de incubarea culturii de inovare și proiectarea rezultatelor CDI (indiferent de rezultatul cercetării), vin în sprijinul companiilor. Acestea pot primi facilități fiscale fără solicitare în prealabil (scutirea se aplică salariiilor lunare, iar deducerea suplimentară de 50% se poate aplica în funcție de sistemul de declarare și plată

a impozitului pe profit fie trimestrial, fie anual). Aceste facilități fiscale pot fi folosite pentru mărirea retenției sau a investițiilor în zona CDI de la echipamente, ateliere, până la faimoasele „laboratoare de inovare”.

Trebuie evidențiată, însă, limita fină de substanță între proiectele care se califică pentru acordarea facilităților fiscale din domeniul IT și cele care, în același timp, pot fi eligibile pentru facilitățile acordate CDI. De aceea, o analiză per proiect și per activitate trebuie întreprinsă în prealabil pentru a ilustra impactul financiar, dar și efortul administrativ pentru aplicarea unei facilități sau a celeilalte.

Astfel, pentru ca un proiect de dezvoltare software să fie clasificat drept CDI, finalizarea trebuie să depindă de un avans științific și/sau tehnologic, iar scopul proiectului trebuie să fie rezolvarea metodică a unui sistem științific și/sau incertitudine tehnologică.

Adaptarea software-urilor deja existente și activitățile de suport pentru acestea nu au neapărat un caracter inovator pentru a susține facilitatea CDI. Totuși, inovarea se naște atunci când se produc noi teoreme și algoritmi în domeniul IT, precum și cercetarea și dezvoltarea instrumentelor software sau a tehnologiilor în domenii specializate de calcul. Cu titlu de exemplu, inovarea apare în procesarea imaginilor, prezentarea geografică a datelor, recunoașterea caracterelor, inteligența artificială și alte domenii asemănătoare. Aceste activități sunt doar câteva exemple și apar în literatura de specialitate (în special în publicațiile OCDE).

În concluzie, atât timp cât substanța activităților din domeniul IT este de inovare și se respectă prevederile legislative românești cu privire la CDI, merită cunoscute și aplicate facilitățile fiscale cât timp mai sunt disponibile. ■

Contabilitatea distribuirii dividendelor în timpul exercițiului financiar

ASPECTE TEORETICE ȘI PRACTICE

Abstract: Articolul prezintă câteva particularități privind distribuirea dividendelor în cursul exercițiului financiar, precum și modul lor de reflectare în contabilitate, ca urmare a introducerii acestei opțiuni prin *Legea nr. 163/2018 pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991, modificarea și completarea Legii societăților nr. 31/1990, precum și modificarea Legii nr. 1/2005 privind organizarea și funcționarea cooperăției*.

Cuvinte cheie: distribuirea de dividende în cursul exercițiului financiar, situații financiare interimare, regularizarea diferențelor rezultate din distribuirea dividendelor în cursul exercițiului financiar.

| Dr. Alexandrina Teodora **BORFOAIA**

Printr-un art. 67 din *Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare*¹, cota-parte din profit ce se plătește fiecărui asociat constituie dividend. Aceeași lege prevede că nu se vor putea distribui dividende decât din profituri determinate potrivit legii, iar administratorii sunt solidar răspunzători față de societate pentru existența reală a dividendelor plătite. *Legea nr. 163/2018 pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991, modificarea și completarea Legii societăților nr. 31/1990, precum și modificarea Legii nr. 1/2005 privind organizarea și funcționarea cooperăției* prevede că **repartizarea trimestrială a profitului către acționari sau asociați se poate efectua opțional, în cursul exercițiului financiar**, în limita profitului contabil net realizat trimestrial, plus eventualele profituri reportate și sume retrase din rezerve disponibile în acest scop, din care se scad orice pierderi reportate și sume depuse în rezerve în conformitate cu cerințele legale sau statutare, respectiv pe baza situațiilor financiare interimare aprobate de adunarea generală a acționarilor sau asociaților, după caz.

Sumele aferente repartizărilor interimare de dividende se înregistrează în contabilitate și se reflectă în situațiile financiare interimare drept **creanțe față de acționari**, respectiv asociați.

În acest sens, prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3067/2018 pentru completarea unor reglementări contabile*, prin care se modifică și completează *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate*² aprobate prin *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare* a fost introdus contul 463 „Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar”.

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența dividendelor repartizate, conform legii, în cursul exercițiului financiar și care urmează să se regularizeze după aprobarea situațiilor financiare anuale.

Contul 463 „Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar” este un cont de activ.

În debitul contului 463 „Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului

financiar” se înregistrează:

- suma dividendelor repartizate în cursul exercițiului financiar (456).
 - În creditul contului 463 „Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar” se înregistrează:
 - suma dividendelor repartizate în cursul exercițiului financiar și regularizate pe seama dividendelor anuale (457);
 - sumele încasate reprezentând restituiri de dividende datorate, conform legii (512, 531).
- Soldul contului reprezintă sumele repartizate ca dividende, conform legii, în cursul exercițiului financiar.

Exemplu

Societatea ALFA este o societate pe acțiuni constituită prin aportul a trei acționari, astfel: acționarul A deține 18% din acțiuni, acționarul B deține 37% din acțiuni, iar acționarul C deține 45% din acțiuni.

Distribuirea de dividende în cursul exercițiului financiar N (etapa 1)

La sfârșitul trimestrului III anul N, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor din data de 18 octombrie N, Societatea ALFA decide repartizarea interimară la dividende ►

1. Denumită în continuare *Legea societăților*.

2. Denumite în continuare *Reglementări contabile*.

a sumei de 90.000 lei. În data de 29 octombrie N cei trei acționari încasează prin bancă dividendele cuvenite, în funcție de cota-parte deținută de fiecare dintre aceștia. Cota impozitului pe dividende este de 5%.

Reflectarea operațiunilor în contabilitatea Societății ALFA

18 octombrie N

a) Înregistrarea creanței față de cei trei acționari, reprezentând dividendele repartizate trimestrial, și a impozitului pe dividende datorat:

A acționarul A

90.000 lei x 18% = 16.200 lei din care 810 lei impozit pe dividende.

463	=	456	16.200
„Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”/ Acționar A	

456	=	446	810
„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”/ Acționar A		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	

A acționarul B

90.000 lei x 37% = 33.300 lei din care 1.665 lei impozit pe dividende.

463	=	456	33.300
„Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”/ Acționar B	

456	=	446	1.665
„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”/ Acționar B		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	

A acționarul C

90.000 lei x 45% = 40.500 lei din care 2.025 lei impozit pe dividende.

463	=	456	40.500
„Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar”		„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”/ Acționar C	

456	=	446	2.025
„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”/ Acționar C		„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”	

29 octombrie N

b) Înregistrarea plății dividendelor către cei trei acționari:

A acționarul A

456	=	5121	15.390
„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”/Acționar A		„Conturi la bănci în lei”	

A acționarul B

456	=	5121	31.635
„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”/Acționar B		„Conturi la bănci în lei”	

A acționarul C

456	=	5121	38.475
„Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”/Acționar C		„Conturi la bănci în lei”	

c) Virarea impozitului pe dividende către bugetul de stat:

446	=	5121	4.500
„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Conturi la bănci în lei”	

Potrivit *Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare*³ regularizarea sumelor repartizate în cursul exercițiului financiar trebuie să aibă loc după aprobarea situațiilor financiare anuale, iar dividendele repartizate și plătite în plus în cursul exercițiului financiar se restituie în termen de 60 de zile de la data aprobării situațiilor financiare anuale. Obligația de restituire intervine pentru persoanele care au încasat dividende trimestrial, iar conducerea societății are obligația de a urmări recuperarea acestor sume și de a dispune măsurile ce se impun în acest scop. Prin *Legea nr. 163/2018 pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991, modificarea și completarea Legii societăților nr. 31/1990, precum și modificarea Legii nr. 1/2005 privind organizarea și funcționarea cooperației* au fost introduse prevederi în *Legea societăților* cu privire la distribuirea și regularizarea diferențelor provenite din distribuirea dividendelor în cursul exercițiului financiar.

⇒ Astfel, dividendele se distribuie aso-

ciaților proporțional cu cota de participare la capitalul social vărsat, opțional trimestrial pe baza situațiilor financiare interimare și anual, după regularizarea efectuată prin situațiile financiare anuale, dacă prin actul constitutiv nu se prevede altfel. Acestea se pot plăti în mod opțional trimestrial în termenul stabilit de adunarea generală a asociaților sau, după caz, prin legile speciale, **regularizarea diferențelor rezultate din distribuirea dividendelor în timpul anului urmând să se facă prin situațiile financiare anuale.**

Potrivit prevederilor *Legii contabilității*, în contabilitate, **profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar**. Închiderea conturilor de venituri și cheltuieli se efectuează, de regulă, la sfârșitul exercițiului financiar.

Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia.

Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale.

Potrivit *Reglementărilor contabile privind dividendele se recunosc în contabilitate atunci când este stabilit dreptul acționarului de a le încasa*, fiind prevăzut în acest sens contul 457 „Dividende de plată”.

„Dividende de plată”.

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența dividendelor datorate acționarilor/ asociaților corespunzătoare aportului la capitalul social.

Contul 457 „Dividende de plată” este un cont de pasiv.

În creditul contului 457 „Dividende de plată” se înregistrează:

- dividendele datorate acționarilor/ asociaților din profitul realizat în exercițiile precedente (117).

În debitul contului 457 „Dividende de plată” se înregistrează:

- sumele achitate acționarilor/asociaților, reprezentând dividende datorate acestora (512, 531);
- impozitul pe dividende (446);
- sumele lăsate temporar la dispoziția entității, reprezentând dividende (455);
- sume reprezentând dividende datorate acționarilor/ asociaților, prescise potrivit legii (758).

Soldul contului reprezintă dividendele datorate acționarilor/ asociaților.

⇒ Plata diferențelor rezultate din regularizare, respectiv a celor provenite din distribuirea dividendelor în cursul exercițiului financiar, se face în termen de 60 de zile de la data aprobării situațiilor financiare anuale



aferente exercițiului financiar încheiat. În caz contrar, societatea datorează, după acest termen, dobândă penalizatoare calculată conform art. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 13/2011 privind dobânda legală remuneratorie și penalizatoare pentru obligații bănești, precum și pentru reglementarea unor măsuri financiar-fiscale în domeniul bancar, aprobată prin Legea nr. 43/2012, cu completările ulterioare, dacă prin actul constitutiv sau prin hotărârea adunării generale a acționarilor care a aprobat situațiile financiare aferente exercițiului financiar încheiat nu s-a stabilit o dobândă mai mare.

⇒ În cazul distribuirii parțiale a dividendelor între asociați sau acționari în cursul anului financiar, situațiile financiare anuale vor evidenția dividendele atribuite parțial și vor regulariza diferențele rezultate, în mod corespunzător.

⇒ În cazul în care asociații sau acționarii datorează restituiri de dividende, în urma regularizării operate în situațiile financiare anuale, acestea se achită societății în termen de 60 de zile de la data aprobării situațiilor financiare anuale. În caz contrar, asociații sau acționarii datorează, după acest termen, dobândă penalizatoare calculată conform art. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 13/2011, aprobată prin Legea nr. 43/2012, cu completările ulterioare, dacă prin actul constitutiv sau prin hotărârea adunării generale a acționarilor care a aprobat situațiile finan-

ciare aferente exercițiului financiar încheiat nu s-a stabilit o dobândă mai mare.

Exemplu (continuare)

Regularizarea diferențelor plătite în plus acționarilor provenite din distribuirea de dividende pe trimestrul III, în cursul exercițiului financiar N (etapa 2)

La sfârșitul exercițiului financiar N societatea înregistrează un profit contabil net de 78.000 lei (soldul creditor al contului 121 „Profit sau pierdere”).

Potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor (AGA) din data de 20 ianuarie N+1, se decide repartizarea integrală a profitului contabil sub formă de dividende către acționarii societății. Luând în considerare repartizarea interimară de dividende din cursul exercițiului financiar N, în valoare de 90.000 lei, AGA decide ca în data de 28 ianuarie N+1 cei trei acționari să restituie sumele încasate în plus prin bancă, în funcție de cota-parte deținută de fiecare dintre aceștia.

Cota impozitului pe dividende este de 5%.

Reflectarea operațiunilor în contabilitatea Societății ALFA 20 ianuarie N+1

a) Preluarea profitului contabil aferent anului N în rezultatul reportat:

121	=	1171	78.000
„Profit sau pierdere”		„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”	

b) Repartizarea profitului contabil pe destinații, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor:

1171	=	457	78.000
„Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită”		„Dividende de plată”	

Acționarul A - dividendele încasate în cursul exercițiului financiar N au fost 15.390 lei. Dividendele cuvenite la sfârșitul exercițiului financiar N sunt în valoare de 13.338 lei, determinate astfel:

$78.000 \text{ lei} \times 18\% = 14.040 \text{ lei}$ din care 702 lei impozitul pe dividende,
 $14.040 \text{ lei} - 702 \text{ lei} = 13.338 \text{ lei}$.

Diferența pe care acționarul A trebuie să o restituie societății este în valoare de 2.052 lei:

$15.390 \text{ lei} - 13.338 \text{ lei} = 2.052 \text{ lei}$.

Impozitului pe dividende plătit în plus către bugetul de stat:

$810 \text{ lei} - 702 \text{ lei} = 108 \text{ lei}$.

Acționarul B - dividendele încasate în cursul exercițiului financiar N au fost 31.635 lei. Dividendele cuvenite la sfârșitul exercițiului

financiar N sunt în valoare de 27.417 lei, determinate astfel:

$78.000 \text{ lei} \times 37\% = 28.860 \text{ lei}$ din care 1.443 lei impozitul pe dividende,
 $28.860 \text{ lei} - 1.443 \text{ lei} = 27.417 \text{ lei}$.

Diferența pe care acționarul B trebuie să o restituie societății este în valoare de 4.218 lei:

$31.635 \text{ lei} - 27.417 \text{ lei} = 4.218 \text{ lei}$.

Impozitului pe dividende plătit în plus către bugetul de stat:

$1.665 \text{ lei} - 1.443 \text{ lei} = 222 \text{ lei}$.

Acționarul C - dividendele încasate în cursul exercițiului financiar N au fost 38.475 lei. Dividendele cuvenite la sfârșitul exercițiului financiar N sunt în valoare de 33.345 lei, determinate astfel:

$78.000 \text{ lei} \times 45\% = 35.100 \text{ lei}$ din care 1.755 lei impozitul pe dividende,
 $35.100 \text{ lei} - 1.755 \text{ lei} = 33.345 \text{ lei}$.

Diferența pe care acționarul C trebuie să o restituie societății este în valoare de 5.130 lei:

$38.475 \text{ lei} - 33.345 \text{ lei} = 5.130 \text{ lei}$.

Impozitului pe dividende plătit în plus către bugetul de stat:

$2.025 \text{ lei} - 1.755 \text{ lei} = 270 \text{ lei}$.

29 ianuarie N+1

c) Regularizarea diferențelor plătite în plus acționarilor sub formă de dividende și încasarea acestora, în funcție de cota-parte deținută de fiecare dintre aceștia:

%	=	463	89.400
457		„Creanțe	78.000
„Dividende de plată”		reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar”	
5121			2.052
„Conturi la bănci în lei”/Acționar A			
5121			4.218
„Conturi la bănci în lei”/Acționar B			
5121			5.130
„Conturi la bănci în lei”/Acționar C			

d) Evidențierea impozitului pe dividende plătit în plus către bugetul de stat:

446	=	463	600
„Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”		„Creanțe reprezentând dividende repartizate în cursul exercițiului financiar”	

Notă

Pentru regularizarea în contabilitate a sumelor reprezentând impozitul pe dividende plătit în plus către bugetul de stat se vor avea în vedere prevederile legislației fiscale în vigoare.

Legea societăților prevede că se pedepsește cu închisoare de la un 1 la 5 ani fondatorul, administratorul, directorul general, directorul, membrul consiliului de supraveghere sau al directoratului ori reprezentantul legal al societății care încasează sau plătește dividende, sub orice formă, din profituri fictive ori care nu puteau fi distribuite în cursul exercițiului financiar pe baza situației financiare interimare și anual, pe baza situațiilor financiare anuale, sau contrar celor rezultate din acestea.

Pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar și cel reportat, din rezerve, prime de capital și capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților.

La instituțiile publice rezultatul execuției bugetare se stabilește anual, potrivit reglementărilor contabile elaborate în acest sens.

Potrivit prevederilor art. 28 alin. (1) din *Legea contabilității*, persoanele prevăzute de lege au obligația să întocmească situații financiare anuale.

Conform art. 28 alin. (8¹) din aceeași lege, persoanele care optează pentru repartizarea trimestrială de dividende au obligația să întocmească situații financiare interimare.

Această completare a *Legii contabilității* a fost efectuată prin *Legea nr. 163/2018 pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991, modificarea și completarea Legii societăților nr. 31/1990, precum și modificarea Legii nr. 1/2005 privind organizarea și funcționarea cooperăției*.

Entitățile care au optat, potrivit legii, pentru repartizarea trimestrială de dividende, întocmesc **situații financiare interimare** formate din bilanț și contul de profit și pierdere.

Aceste componente au aceeași structură cu cea aplicabilă situațiilor financiare anuale întocmite conform prezentelor reglementări. Veniturile și cheltuielile astfel raportate se stabilesc cumulat de la începutul exercițiului financiar până la finele trimestrului pentru care entitatea a optat să repartizeze dividende.

Situațiile financiare interimare se întocmesc utilizând politicile contabile aplicate de entitate la data întocmirii acestora. Situațiile financiare interimare sunt însoțite de politicile contabile semnificative.

Situațiile financiare interimare reprezintă situații financiare cu scop special, fiind destinate repartizării de dividende în cursul exercițiului financiar.

În vederea întocmirii situațiilor financiare interimare se procedează la efectuarea in-

ventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, conform prevederilor *Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2.861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii*, și a evaluării acestor elemente, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Rezultatele inventarierii și ale evaluării efectuate cu această ocazie se înregistrează în contabilitatea entității, potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Situațiile financiare interimare se întocmesc pe baza balanței de verificare în care sunt cuprinse rezultatele inventarierii.

Situațiile financiare interimare se întocmesc în limba română și în moneda națională.

Situațiile financiare interimare sunt semnate de persoanele în drept, cuprinzând:

- numele și prenumele persoanei care le-a întocmit, înscrise în clar;
- calitatea acesteia (director economic, contabil-șef sau altă persoană desemnată prin decizie scrisă de administrator, persoană autorizată potrivit legii, membră a Corpului Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România);
- numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul.

Situațiile financiare interimare întocmite de entitățile care optează pentru repartizarea trimestrială de dividende⁴ sunt supuse auditului, în situația în care persoanele care le întocmesc au obligația de auditare statutară a situațiilor financiare anuale sau optează pentru auditarea acestora, potrivit legii.

Situațiile financiare interimare sunt supuse verificării de către cenzori în cazul în care situațiile financiare anuale fac obiectul verificării de către cenzori, potrivit legii.

Situațiile financiare interimare se depun la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, în termen de 30 de zile de la aprobarea acestora de către adunarea generală a acționarilor/asociaților.

Potrivit art. 117² din *Legea societăților*, situațiile financiare anuale, raportul anual al consiliului de administrație, respectiv raportul directoratului și cel al consiliului de supraveghere, precum și propunerea cu privire la distribuția de dividende și situația privind dividendele distribuite parțial în cursul anului fiscal se pun la dispoziția acționarilor la sediul societății, de la data convocării adunării generale. La cerere, acționarilor li se eliberează copii ale acestor documente. ■

4. În conformitate cu prevederile art. 28 alin. (8¹) din *Legea contabilității*.

Cerințele salariului minim în Europa, în contextul detașărilor transnaționale

Abstract: Având în vedere amploarea fenomenului detașărilor forței de muncă dintr-un stat în altul în cadrul UE și respectiv SEE, articolul prezintă o analiză a cerințelor actuale stabilite de legislația europeană privind drepturile minime aplicabile angajaților detașați, precum și preocupările Comisiei Europene în vederea îmbunătățirii acestei legislații.

Cuvinte cheie: detașări, transfrontaliere, remunerație, salariu, minim.

Medeea **POPESCU**, Manager - People Services - KPMG
Andreea **OPREA**, Tax Consultant - People Services - KPMG

In contextul unei forțe de muncă din ce în ce mai mobile, în special în cadrul UE și SEE, detașarea lucrătorilor în alte țări devine o practică din ce în ce mai obișnuită în mediul de afaceri. În același timp, Comisia Europeană analizează cu atenție fenomenul detașărilor și ia măsuri pentru o mai bună reglementare a acestuia, pentru a garanta că libera circulație funcționează în beneficiul persoanelor și al întreprinderilor în cauză, dar și al economiei europene în ansamblu. Întrucât prevederile actuale privind detașările transnaționale nu par să mai corespundă realității de astăzi, Comisia Europeană a adoptat o Nouă Directivă privind detașările transnaționale ale cărei prevederi se bazează pe conceptul de „remunerație egală pentru muncă egală”. Noua Directivă privind detașările transnaționale trebuie implementată în legislația națională a fiecărui Stat Membru până în iulie 2020. Astfel, condițiile în care au loc detașările transnaționale vor deveni mai restrictive, deoarece persoanele detașate vor avea dreptul nu numai la remunerația minimă aplicabilă în țara gazdă, ci la aceeași remunerație (incluzând beneficii, bonusuri etc.), la care este îndreptățit un angajat local care desfășoară aceeași activitate în țara

gazdă. Între timp, până la intrarea în vigoare a Noii Directive privind detașările transnaționale, în contextul găsirii unui echilibru între libertatea de a furniza servicii transfrontaliere și respectarea drepturilor sociale ale lucrătorilor, o atenție sporită se va acorda respectării cerințelor actuale, în special celor privind salariul minim.

Care este cadrul legal aplicabil detașărilor transfrontaliere?

Detașările transfrontaliere trebuie să respecte cerințele stabilite de legislația europeană¹ privind drepturile minime aplicabile angajaților detașați precum:

- remunerația minimă, inclusiv plata orelor suplimentare;
- durata maximă a timpului de muncă și durata minimă a repausului periodic;
- durata minimă a concediilor anuale plătite;
- condițiile pentru punerea la dispoziție a lucrătorilor, în special de către întreprinderile cu încadrare în muncă temporară;
- sănătatea, securitatea și igiena la locul de muncă;
- egalitatea de tratament între bărbați și femei, precum și alte dispoziții în materie de nediscriminare.

Ce este un angajat detașat?

Un angajat detașat este salariatul unui angajator stabilit pe teritoriul unui Stat Membru sau pe teritoriul Confederației Elvețiene, care în mod normal lucrează în acel stat, dar care este trimis să lucreze pentru o perioadă de timp limitată pe teritoriul altui Stat Membru în baza unui contract de prestări servicii, în contextul unei detașări intra-grup sau în contextul punerii la dispoziție de personal de către un agent de muncă temporară.

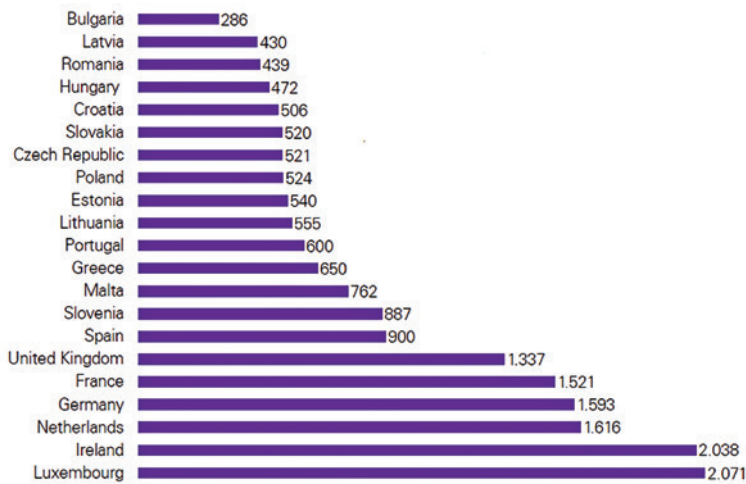
Călătoriile de afaceri pe perioade scurte sunt considerate detașări?

Nu toate Statele Membre definesc lucrătorii detașați în același fel. În unele State Membre călătoriile de afaceri, oricât de scurte, sunt considerate detașări și li se aplică aceleași prevederi legale ca și detașărilor. În alte State Membre, călătoriile de afaceri pot fi tratate diferit, mai ales în ceea ce privește procedurile de notificare/ înregistrare la autoritățile competente. Călătoriile de afaceri sunt în general un subiect sensibil și tocmai de aceea recomandăm să verificați prevederile legislației aplicabile în fiecare țară gazdă. ►

● 1. Directiva 96/71/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 16 decembrie 1996 privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii al cărei scop este să protejeze drepturile lucrătorilor detașați prin stabilirea unor condiții de muncă de bază care trebuie aplicate acestora în țara gazdă.

● Directiva 2014/67/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 15 mai 2014 privind asigurarea respectării aplicării Directivei 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii și de modificare a Regulamentului (UE) nr. 1024/2012 privind cooperarea administrativă prin intermediul Sistemului de informare al pieței interne („Regulamentul IMI”), având drept scop combaterea abuzurilor și evitarea eludării normelor aplicabile.

● Directiva (UE) 2018/957 a Parlamentului European și a Consiliului din 28 iunie 2018 de modificare a Directivei 96/71/CE privind detașarea lucrătorilor în cadrul prestării de servicii care își propune evitarea practicilor abuzive.



Care este nivelul salariului minim în Uniunea Europeană?

Nivelul salariului minim aplicabil în cadrul Uniunii Europene, Spațiului Economic European și Confederației Elvețiene diferă semnificativ de la o țară la alta. Spre exemplu, Luxemburg este Statul Membru cu cel mai mare salariu minim (2.071 EUR pentru 2019), iar Bulgaria are cel mai mic nivel al salariului minim (286 EUR aplicabil în anul 2019). De asemenea, din cele 31 de State Membre ale UE/SEE și Elveția, numai 21 au un salariu minim stabilit la nivel național. În celelalte state salariul minim diferă în funcție de domeniul de activitate, de experiență și vechimea angajatului sau în funcție de diverse alte criterii.

Salariul minim stabilit la nivel național pentru anul 2019

Întrucât nivelul salariului minim stabilit la nivel național se modifică anual, în cele mai multe cazuri, aceste modificări au un impact direct asupra costurilor angajatorului care efectuează detașarea. În consecință, companiile care efectuează detașări transnaționale trebuie să fie mereu atente la condițiile privind salariul minim, astfel încât să le poată respecta prin ajustarea corespunzătoare a salariilor persoanelor detașate.

Ce cuprinde salariul minim?

La prima vedere, respectarea cerinței privind acordarea salariului minim pare a fi destul de simplă. Odată ce nivelul salariului minim din țara în care are loc detașarea este cunoscut, angajatorul trebuie doar să se asigure că acest nivel este respectat. Cu toate acestea, înțelegerea modului în care se determină salariul minim poate ridica multiple dificultăți practice, precum: este suficient un bonus sau diurna, pot fi considerate parte din salariul minim alocațiile de transport și de cazare, este posibil ca

salariatul detașat să primească o alocație de detașare în plus față de salariul de bază din țara de origine pentru a atinge nivelul salariului minim în țara gazdă etc.?

Directiva prevede în mod clar că indemnizațiile specifice detașării trebuie considerate parte din salariul minim, cu excepția cazului în care sunt plătite pentru rambursarea cheltuielilor de transport, masă și cazare.

Conceptul de remunerație minimă este definit de legislația și/sau practica națională a Statului Membru pe teritoriul căruia are loc detașarea. Prin urmare, pot apărea diferențe, în funcție de legislația internă a fiecărui Stat Membru. De exemplu, anumite bonusuri sau indemnizații pot fi considerate parte a salariului minim în unele State Membre, dar nu în altele.

Astfel, lipsa unei definiții clare a elementelor constitutive ale salariului minim determină incertitudine și ridică dificultăți practice pentru angajatori.

Concluzie. Detașarea lucrătorilor poate aduce beneficii enorme atât angajatorilor, cât și angajaților detașați. Cu toate acestea, există multe aspecte tehnice care trebuie luate în considerare. În acest sens, angajatorii trebuie să se asigure că respectă cerințele Directivei privind detașările transfrontaliere, inclusiv cerințele privind acordarea salariului minim, precum și cerințele specifice fiecărei țări în ceea ce privește obligațiile de înregistrare la autoritățile competente.

Pentru a ajuta angajatorii să obțină o imagine de ansamblu asupra eventualelor costuri și obligații, KPMG publică anual un studiu privind detașările transnaționale. Cel mai recent studiu KPMG se numește „Minimum wage requirements within Europe in the context of posting of workers” și poate fi consultat pe pagina de internet a companiei. ■

Creditul fi câteva asp

Abstract: Am asistat, în ultimii doi ani, la repetate modificări legislative în legătură cu actul sponsorizării. Începând din aprilie 2018 s-a introdus și pentru microîntreprinderi posibilitatea să deducă, din impozitul pe venituri datorat, sume acordate cu titlu de sponsorizare către anumiți beneficiari. Anul 2019 a fost primul an de utilizare a Formularului 107 - Declarație informativă privind beneficiarii sponsorizărilor/ mecenatului/ burselor private, o nouă declarație informativă introdusă pentru ca plătitorii de impozit pe profit și cei care plătesc impozit pe veniturile microîntreprinderilor, care efectuează sponsorizări, să-și poată îndeplini obligația de declarare a beneficiarilor sponsorizărilor. De curând, a fost înființat pe site-ul ANAF Registrul entităților/unităților de cult, pentru că sumele aferente sponsorizărilor efectuate către entități persoane juridice fără scop lucrativ, inclusiv unități de cult, se scad din impozitul datorat de sponsori doar dacă beneficiarul sponsorizării este înscris în acest registru, la data încheierii contractului de sponsorizare.

Cuvinte cheie: actul sponsorizării, sponsorizare, contract de sponsorizare, sponsor, beneficiar al sponsorizării, Registrul entităților/ unităților de cult, persoană juridică fără scop lucrativ, facilități fiscale, acordarea de bunuri produse, control direct.

Camelia BERCOVICI,
Consultant - KPMG România

Am asistat, în ultimii doi ani, la repetate modificări legislative în legătură cu actul sponsorizării. Începând din aprilie 2018 s-a introdus și pentru microîntreprinderi posibilitatea să deducă, din impozitul pe venituri datorat, sume acordate cu titlu de sponsorizare către anumiți beneficiari. Anul 2019 a fost primul an de utilizare a Formularului 107 - Declarație informativă privind beneficiarii sponsorizărilor/ mecenatului/ burselor private, o nouă declarație informativă introdusă pentru ca plătitorii de impozit pe profit și cei care plătesc impozit pe veniturile microîn-

scal pentru sponsorizare - ecte controversate



treprinderilor, care efectuează sponsorizări, să-și poată îndeplini obligația de declarare a beneficiarilor sponsorizărilor. De curând, a fost înființat pe site-ul ANAF Registrul entităților/ unităților de cult, pentru că sumele aferente sponsorizărilor efectuate către entități persoane juridice fără scop lucrativ, inclusiv unități de cult, se scad din impozitul datorat de sponsori doar dacă beneficiarul sponsorizării este înscris în acest registru, la data încheierii contractului de sponsorizare. Ne propunem să trecem în revistă principalele aspecte fiscale și contabile legate de efectuarea acțiunilor de sponsorizare în prezent.

Cadrul legal aplicabil actului de sponsorizare

Legea nr. 32 privind sponsorizarea este în vigoare de la 25 mai 1994 și împreună cu Instrucțiunile pentru aplicare, valabile de

la 11 august 1994 și aprobate de Ordinul nr. 994/1994, reprezintă principalul cadru legislativ care reglementează actul de sponsorizare.

Așa cum legea o definește, **sponsorizarea este acel act juridic prin care două persoane convin cu privire la transferul dreptului de proprietate asupra unor bunuri materiale sau mijloace financiare pentru susținerea unor activități fără scop lucrativ desfășurate de către una dintre părți, denumită beneficiarul sponsorizării**. Înscrisul constatator al manifestării de voință, suportul material al acestui act juridic îl reprezintă contractul scris. Este important ca acesta să respecte toate cerințele legale, atât legate de aspecte de formă cât și de fond, încălcarea oricăreia dintre ele fiind un temei adesea utilizat în practică de inspectorii fiscali pentru a respinge dreptul la facilitățile fiscale de care sponsorii pot beneficia.

Așadar, contractul de sponsorizare trebuie să se încheie în formă scrisă, cu specificarea obiectului, valorii și duratei sponsorizării, precum și a drepturilor și obligațiilor părților.

Dacă orice persoană fizică sau juridică din România sau din străinătate care efectuează o sponsorizare în condițiile legii, fără a utiliza surse de la buget, poate avea calitatea de **sponsor**, când vine vorba de **beneficiarul** sponsorizării, legea în vigoare în acest moment prevede în mod expres anumite categorii, și anume:

a) orice persoană juridică fără scop lucrativ, care desfășoară în România sau urmează să desfășoare o activitate în domeniile: cultural, artistic, educativ, de învățământ, științific - cercetare fundamentală și aplicată, umanitar, religios, filantropic, sportiv, al protecției drepturilor omului, medico-sanitar, ►

de asistență și servicii sociale, de protecția mediului, social și comunitar, de reprezentare a asociațiilor profesionale, precum și de întreținere, restaurare, conservare și punere în valoare a monumentelor istorice;

- b) instituțiile și autoritățile publice, inclusiv organele de specialitate ale administrației publice, pentru activitățile prevăzute la lit. a);**
- c) de asemenea, pot fi sponsorizate, în condițiile prezentei legi, emisiuni ori programe ale organismelor de televiziune sau radiodifuziune, precum și cărți ori publicații din domeniile definite la lit. a);**
- d) orice persoană fizică cu domiciliul în România a cărei activitate în unul dintre domeniile prevăzute la lit. a) este recunoscută de către o persoană juridică fără scop lucrativ sau de către o instituție publică ce activează în domeniul pentru care se solicită sponsorizarea.**

Facilități fiscale aplicabile sumelor acordate cu titlu de sponsorizare

Ambele părți contractuale, atât beneficiarii sponsorizării cât și sponsorii, beneficiază de **facilități fiscale** pentru sumele care fac obiectul sponsorizării, dar numai în condițiile respectării prevederilor legale privind actul de sponsorizare.

Astfel, potrivit Codului fiscal în vigoare, sponsorii persoane juridice plătitoare de impozit pe profit nu au dreptul să deducă la calculul rezultatului fiscal cheltuielile de sponsorizare, acordate potrivit legii, însă **scad sumele aferente din impozitul pe profit datorat**, dar nu mai mult de 0,5% la cifra de afaceri sau 20% din impozitul pe profit datorat, ceea ce se traduce în redirecționarea unei părți din impozitul pe profit datorat la bugetul de stat către beneficiarii sponsorizărilor¹.

Începând cu luna aprilie 2018 și până în martie 2019, au beneficiat de facilități similare și plătitorii de impozit pe veniturile microîntreprinderilor, în sensul că microîntreprinderile care au efectuat sponsorizări pentru susținerea entităților nonprofit și a unităților de cult, care erau **furnizori de servicii sociale acreditați cu cel puțin un serviciu social licențiat**, potrivit legii, aveau dreptul să scadă sumele aferente din impozitul pe veniturile microîntreprinderilor până la nivelul de 20% din acesta². Listele cu furnizorii de servicii sociale acreditați și cu servicii sociale licențiate sunt publicate și

actualizate periodic de Ministerul Muncii³. De asemenea, de facilități fiscale beneficiază și contribuabilii persoane fizice care obțin venituri din activități independente desfășurate în România, care au dreptul să deducă la calculul venitului net cheltuielile de sponsorizare efectuate conform legii, în limita unei cote de 5% din baza de calcul⁴. De cealaltă parte, potrivit Codului fiscal, în cazul organizațiilor nonprofit, **donățiile, precum și banii sau bunurile primite prin sponsorizare/ mecenat reprezintă venituri neimpozabile**⁵. Dacă beneficiarii sunt persoane fizice, sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizare conform legii, nu sunt impozabile în înțelesul impozitului pe veniturile obținute de acestea și nu sunt considerate venituri brute la calculul venitului net anual din activități independente⁶.

Din perspectiva **taxei pe valoarea adăugată**, legislația în domeniu prevede că nu constituie livrare de bunuri sau prestare de servicii și deci, nu se taxează, acordarea de bunuri de mică valoare (mai mică sau egală cu plafonul de 100 lei, exclusiv TVA) cu titlu gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare. La fel, utilizarea bunurilor produse de sponsor sau a bunurilor care fac parte din activele folosite în cadrul activității economice a persoanei impozabile sau prestarea de servicii în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, nu sunt operațiuni impozabile din punctul de vedere al TVA în anumite condiții stabilite prin normele metodologice la Codul fiscal⁷. În plus, plătitorii de taxă pe valoarea adăugată au dreptul, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, la deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate și care fac obiectul contractelor de sponsorizare, cu respectarea nivelului și destinațiilor prevăzute de lege.

Important de reținut este faptul că bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de sponsorizare sau mecenat nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală în cursul unui an calendaristic se încadrează în limita a 3 la mie din cifra de afaceri (0,3% de această dată), fără a se lua în calcul pentru încadrarea în aceste plafoane sponsorizările și acțiunile de mecenat, acordate în numerar, și nici bunurile pentru care taxa nu a fost dedusă.

Subliniem că actul sponsorizării nu este condiționat de obținerea de profit în anul în care se acordă sprijinul financiar, iar partea din sponsorizare care nu se încadrează în cel mai mic dintre plafoanele amintite mai sus (0,5% la cifra de afaceri sau 20% din impozitul pe profit datorat) rămasă la finalul anului se recuperează în următorii 7 ani consecutivi, în ordinea înregistrării acestora, în aceleași condiții, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit⁸.

Tratamentul contabil al contractelor de sponsorizare

Ca orice operațiune economică, este obligatoriu ca sponsorizarea în bani și/sau în bunuri materiale **să se consemneze în evidența contabilă**, atât în cazul sponsorului, cât și al beneficiarului sponsorizării, dacă prin lege aceștia au obligația organizării și conducerii contabilității proprii, pe baza documentelor care atestă efectuarea plății sau predarea, respectiv primirea, bunurilor materiale. Sub aspect contabil, în cazul efectuării de sponsorizări, persoanele juridice care aplică reglementările contabile aprobate prin Ordinul 1802/2014, înregistrează sumele pe seama conturilor de cheltuieli din exploatare, respectiv contul **6584 „Cheltuieli cu sumele sau bunurile acordate ca sponsorizări”** (introdus în planul de conturi general din ianuarie 2018⁹), în corespondență cu conturi de active corespunzătoare, în funcție de natura sponsorizărilor, respectiv, cu conturi de numerar 5121 „Conturi la bănci în lei”/ 5311 „Casa în lei” în cazul virării unor sume de bani, sau cu conturile în care sunt evidențiate bunurile predate, cont 301 – „Materiale consumabile”, 303 – „Materiale de natura obiectelor de inventar”, 345 – „Produse finite”, 371 – „Mărfuri”, 381 – „Ambalaje”, dacă este vorba de realizarea de sponsorizări prin acordarea unor bunuri materiale, cu regularizarea diferențelor de cost la finalul lunii, după caz, prin articolul contabil 711=348.

În principiu, din punct de vedere contabil, recunoașterea cheltuielilor cu sponsorizarea are loc în perioada în care se înregistrează plata sumelor acordate sau predarea bunurilor, potrivit contractelor de sponsorizare.

Când asistăm la **acordarea de bunuri produse** de societatea sponsor, operațiunea de

1. Codul fiscal, art.25, alin.(4), lit. i)

2. Codul fiscal, art.56, alin.(11), așa cum a fost introdus de OUG nr. 25/2018 privind modificarea și completarea unor acte normative, precum și pentru aprobarea unor măsuri fiscale-bugetare

3. <http://www.mmuncii.ro/j33/index.php/ro/2014-domenii/familie/politici-familiale-incluziune-si-asistenta-sociala/4848>

4. Codul fiscal, art.68, alin.(5), lit. a)

5. Codul fiscal, art.15, alin.(2), lit. e)

6. Codul fiscal, art.68, alin.(3), lit. d)

7. Codul fiscal, art.270, alin.(8), lit. b) și c) și art.271, alin.(5), împreună cu normele metodologice

8. Ordinul nr. 470 din 11 ianuarie 2018, art. 13, pct. 6, pentru modificarea și completarea Ordinului nr. 1802/2014

sponsorizare nu se asimilează livrării de bunuri nici din punct de vedere comercial sau juridic, nefiind vorba de obținerea unei contravalori sau contraprestații în schimb. În acest caz, bunurile care fac obiectul sponsorizării sunt evaluate la prețul de vânzare al sponsorului, care va reprezenta valoarea contractului de sponsorizare relevantă pentru înregistrarea bunurilor primite gratuit în evidența contabilă a beneficiarului.

Sponsorul, însă, va scădea din evidența bunurilor respective evaluate la costul de înregistrare (care poate fi costul de producție sau costul standard) pe seama cheltuielilor privind sponsorizarea. De asemenea, sponsorului îi revine obligația de a întocmi Avizul de însoțire a mărfii⁹, în calitate de document justificativ pentru scăderea bunurilor din gestiune, care va purta mențiunea „fără factură” și va avea înscris motivul pentru care nu s-a întocmit factura (de exemplu, bunuri acordate cu titlu de sponsorizare conform contract nr. ____). În concluzie, valoarea de vânzare a produselor acordate gratuit ca sponsorizare menționată în contract și în avizul de însoțire a mărfurilor nu este relevantă pentru sponsor, ci numai pentru beneficiarul sponsorizării. În cazul sponsorizării prin **acordarea de mărfuri**, cheltuiala cu sponsorizarea pe care sponsorul o înregistrează în evidență este evaluată la costul de achiziție al acelor mărfuri, care va fi relevant deopotrivă și pentru beneficiar în scopul înregistrării mărfurilor primite cu titlu gratuit.

Alte cerințe legale privind sponsorizarea

Începând cu 01 aprilie 2019, în cazul sponsorizărilor efectuate **către entități persoane juridice fără scop lucrativ, inclusiv unități de cult**, sumele aferente acestora se scad din impozitul pe profit datorat, sau din impozitul pe venituri datorat în cazul microîntreprinderilor, în limitele prevăzute de Codul fiscal, *doar dacă beneficiarul sponsorizării este înscris, la data încheierii contractului, în Registrul entităților/ unităților de cult pentru care se acordă deduceri fiscale*¹⁰. Este un registru care, potrivit legii, este organizat de ANAF și este public, afișat pe site-ul instituției. Pentru a fi înscrise în acesta, entitățile solicitante trebuie să îndeplinească

cumulativ o serie de condiții prevăzute în mod expres în Codul fiscal, la data depunerii cererii (desfășoară activitate în domeniul pentru care s-au constituit, nu au fost declarate inactive, nu au restanțe mai vechi de 90 de zile la bugetul consolidat, și-au îndeplinit toate obligațiile fiscale declarative, inclusiv situațiile financiare anuale)¹¹.

Este important de reținut faptul că această obligație revine doar persoanelor juridice fără scop lucrativ, inclusiv unităților de cult, menționate mai sus în cadrul primei secțiuni, la litera a) din categoriile potențialilor beneficiari ai actelor de sponsorizare.

Tot anul 2019 este primul an în care plătitorii de impozit pe profit și microîntreprinderile care au efectuat sponsorizări în perioada fiscală precedentă au obligația de a depune declarația informativă privind beneficiarii sponsorizărilor (**Formularul 107**), declarație al cărei model și conținut s-a aprobat prin Ordinul nr. 1825/2018 al președintelui ANAF¹².

Legea nr. 32/1994 prevede, la art.6, prin excepție și situații în care facilitățile fiscale nu pot fi acordate, indiferent de respectarea celorlalte condiții:

- a) în cazul sponsorizării **reciproce** între persoane fizice sau juridice,
- b) în cazul sponsorizării **efectuate de către rude ori afini** până la gradul al patrulea inclusiv,
- c) precum și în cazul sponsorizării unei persoane juridice fără scop lucrativ de către o altă persoană juridică care **conduce sau controlează direct** persoana juridică sponsorizată.

De asemenea, un alt aspect deosebit de important este acela că nu poate beneficia de facilități fiscale sponsorul care, în mod direct sau indirect, **urmărește să direcționeze activitatea beneficiarului** (Legea nr. 32/1994, art. 10, alin. (1)).

Deseori, inspectorii fiscali fac uz de aceste prevederi ale Legii nr. 32/1994 în cadrul acțiunilor de inspecție fiscală și resping sponsorului dreptul la deducerea sponsorizărilor din impozitul datorat, chiar dacă se bazează pe o simplă interpretare a textului de lege, fără a aduce probe concrete, evidente ca dovadă a neîncadrării actului de sponsorizare în condițiile prevăzute de lege. De multe

ori, în asemenea situații, contribuabilii sunt nevoiți ca, după ce contestă la raportul de inspecție fiscală este respinsă de organul fiscal, să procedeze la chemarea sa în judecată pentru a demonstra nelegalitatea și netemeiul constatările inspecției fiscale.

Spețe întâlnite în practică

Am întâlnit în practică situații în care echipa de inspecție fiscală nu a recunoscut unei societăți dreptul de deducere din impozitul pe profit a sumelor acordate către o persoană juridică fără scop patrimonial care desfășoară activitate de învățământ primar, pe motiv că finanțările ar reprezenta *sponsorizări pentru școlarizare* în folosul copiilor unor persoane, care fie îndeplineau funcția de administrator al societății, fie erau rude cu acesta, dar nu aveau nicio funcție în societatea respectivă. Chiar dacă, în această speță, societatea a finanțat instituția de învățământ pe baza documentelor contractuale prevăzute de lege (ce au îmbrăcat fie forma contractelor de sponsorizare între cele două persoane juridice, fie pe aceea de acte adiționale la contractele de școlarizare ale minorilor, respectând însă toate condițiile de formă prevăzute de legea sponsorizării), echipa de inspecție a concluzionat că s-au încălcat prevederile art. 6, literele b) și c) și ale art.10 (1) din Legea nr. 32/1994¹³, subliniate în paragraful anterior.

Însă, în acest caz, inspectorii fiscali nu au adus probe evidente și concrete de încălcare a prevederilor legii, nici pentru a arăta că beneficiarii sponsorizării sunt rude de până la gradul IV cu sponsorul, nici pentru a demonstra că societatea sponsor ar conduce ori ar controla/ direcționa direct sau indirect activitatea beneficiarului și destinația sumelor, ceea ce interzice temeiul legal invocat. Au susținut doar că, întrucât sponsorul se angajează să plătească în favoarea elevilor contravaloarea costurilor de școlarizare, în substanță, beneficiarii sumelor virate ar fi de fapt minorii elevi ai instituției de învățământ.

De altfel, dacă ținem cont de sensul juridic al noțiunii de rudenie, respectiv de faptul că rudenția este legătura bazată pe descendența unei persoane dintr-o altă persoană sau pe faptul că mai multe persoane au un ascendent comun, rezultă că nu poate fi vorba de rudenie de niciun grad între o persoană ►

9. Ordinul nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile, Anexa nr. 2

10. https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/registrul_cult.html

11. Codul fiscal, art.25, alin.(41), introdus prin Legea 30/2019 pentru aprobarea OUG 25/2018

12. https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/formulare/Dec_107_2018.pdf

13. Art. 6 Facilitățile prevăzute în prezenta lege nu se acordă în cazul:

a) sponsorizării reciproce între persoane fizice sau juridice;

b) sponsorizării efectuate de către rude ori afini până la gradul al patrulea inclusiv;

c) sponsorizării unei persoane juridice fără scop lucrativ de către o altă persoană juridică care conduce sau controlează direct persoana juridică sponsorizată.

Art. 10 (1) Nu beneficiază de facilitățile prevăzute în prezenta lege sponsorul care, în mod direct sau indirect, urmărește să direcționeze activitatea beneficiarului.

juristică și o persoană fizică. Nici de afinitate nu putem vorbi în această speță, noțiunea de finind legătura dintre un soț și rudele celui alt soț. Pe de altă parte, trebuie avut în vedere că actele juridice încheiate de o persoană juridică, prin organele sale de administrare, sunt actele persoanei juridice înseși, iar legea nu permite confuzia între persoana juridică, în calitate de sponsor, subiect al raportului juridic născut în temeiul contractului, și persoana fizică în calitate de administrator.

În contractele de sponsorizare semnate este angajată voința juridică a persoanei juridice, care efectuează actul de sponsorizare și care participă în nume propriu la circuitul civil, astfel că nu credem că în situații ca în speța de față poate fi adusă vreo probă în sprijinul afirmației inspectorilor fiscali că sponsorizările au fost efectuate de către rude ori afini până la gradul al patrulea inclusiv.

În ceea ce privește afirmația organului fiscal de încălcare a condiției ca sponsorul să nu fie persoana juridică care conduce sau controlează activitatea persoanei juridice fără scop lucrativ beneficiar al sponsorizării, subliniem că în fapt, sintagma se referă la controlul deținut de către societatea care sponsorizează ca urmare a deținerilor ce-i conferă drept de vot în cadrul beneficiarului. Noțiunea de „control direct” ar trebui înțeleasă în sensul deținerii majorității drepturilor de vot de către societatea sponsor, iar pe de altă parte, poate consta în puterea deținută de către societatea sponsor de a numi majoritatea membrilor în consiliul director. De altfel, acest aspect a fost deja clarificat printr-o opinie legală emisă de Direcția generală juridică din cadrul Ministerului Finanțelor Publice și comunicată către administrațiile de sector încă din anul 2015, prin care direcția de specialitate din minister, în interpretarea prevederilor art. 6 lit. c) din Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, arată că „prin sintagma persoană juridică care conduce sau controlează altă persoană juridică se poate înțelege că persoana juridică este direct implicată în activitatea celei din urmă, fiind unul dintre membrii fondatori ai acesteia”. În speța la care facem referire, persoana juridică în calitate de sponsor, nu conduce sau controlează, direct sau indirect activitatea beneficiarului, nefiind unul din membrii fondatori ai acestuia din urmă. Mai mult decât atât, nici nu se poate deduce prin analogie că legiuitorul, prin această sintagmă a vrut să facă referire și la reprezentanți persoane fizice ai persoanei juridice care „să conducă sau să controleze direct persoana juridică sponsorizată”.

De altfel, dacă în fapt organul fiscal nu poate aduce nicio probă pentru a susține că sponsorul se află sub incidența vreunei condiții în care legea interzice acordarea facilităților fiscale, în ceea ce privește extinderea acestor excepții și în alte cazuri, apreciem că ar trebui aplicată regula *exceptio est de stricta interpretare și aplicare* (*exceptio est strictissimae interpretationis*), potrivit căreia atunci când o normă juridică instituie o excepție de la regulă, aceasta nu poate fi extinsă și la alte situații pe care norma juridică nu le prevede.

În alte cazuri, în căutarea de argumente pentru a refuza dreptul sponsorului la deducerea sumelor din impozitul pe profit datorat, autoritatea fiscală a apreciat că o **instituție de învățământ privat** nu poate fi beneficiar al sponsorizării, în înțelesul articolului 4 al Legii nr. 32/1994, din nou fără a prezenta în mod concret niciun motiv pentru care acesta nu s-ar încadra în categoria entităților non-profit prevăzute de lege. Presupunem că în acest caz inspectorii fiscali s-au aflat într-o confuzie derivând din faptul că beneficiarul sponsorizării, ca unitate de învățământ privat, nu desfășoară o activitate fără scop lucrativ, și au considerat că este constituită în vederea obținerii de profit, cu toate consecințele ce decurg de aici. Autoritatea fiscală nu a reținut însă faptul că obiectul contractului de sponsorizare avea înscris în acest caz că sprijinul material este acordat *în vederea desfășurării activităților/proiectelor educaționale și de instruire ale beneficiarului și că activitatea este fără scop lucrativ*.

În plus, din verificarea Registrului Național pentru Fundații rezultă că entitatea fără scop patrimonial care susține respectiva unitate de învățământ s-a autorizat având ca obiect de activitate *formarea continuă și dezvoltarea profesională a personalului didactic (...) și implementarea altor forme de învățământ, similare sau identice celor permise și prevăzute cod CAEN 8559*. Această fundație îndeplinește condițiile legate de interpretarea art. 4 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 32/1994, fiind o persoană juridică fără scop lucrativ care desfășoară în România activitate în domeniul învățământului și considerăm că între fundație și unitatea de învățământ nu se pot opera distincții de patrimoniu, scopul non-profit al fundației identificându-se cu scopul unității de învățământ. Mai cu seamă că, dacă avem în vedere că una dintre condițiile esențiale ale învățământului particular este să fie organizată și să funcționeze

pe principiul non-profit, scopul legii este atins, beneficiarul sponsorizării are un scop nepatrimonial și corespunde activității desfășurate de unitatea de învățământ privat în acest caz. Așteptăm cu interes soluționarea de către instanța de judecată a contestației contribuabilului împotriva ANAF, procesul fiind încă pe rol.

Noutățile în domeniul sponsorizării se pare că nu se vor opri aici.

Printr-o recentă propunere legislativă, înțelegem că se dorește modificarea Codului fiscal astfel încât firmele din România plătitoare de impozit pe profit sau de impozit pe veniturile microîntreprinderii, să fie obligate să efectueze cheltuieli de sponsorizare și/sau mecenat și cheltuieli cu bursele private, acordate potrivit legii, având dreptul să deducă sumele aferente din impozitul pe profit datorat, până la nivelul a 30% din acesta, dar un procent din valoarea acestor sponsorizări trebuie să fie direcționat către sectorul sportiv. Inițiatorii proiectului susțin că au pornit de la premisa că actuala dispoziție legală este total neatractivă, nestimulând implicarea în actul de sponsorizare a activităților sportive. Modificările propuse au drept scop asigurarea de fonduri suplimentare sectorului sportiv, pe lângă fondurile publice, care să ducă la dezvoltarea sistemului național pentru sport și în final la îmbunătățirea stării generale de sănătate a națiunii, așa cum se arată în expunerea de motive¹⁴.

De altfel, sunt în dezbatere propuneri de majorare a ambelor praguri procentuale până la care firmele să poată deduce cheltuielile de sponsorizare, respectiv de la 20% la 35% din impozitul pe profit și de la 0,5% la 0,75% din cifra de afaceri.

Rămâne să vedem dacă/sub ce formă se vor implementa în legislație aceste propuneri de modificare în domeniul sponsorizării.

BIBLIOGRAFIE – lista scurtă:

Legea nr. 32/1994 privind sponsorizarea, cu modificările și completările ulterioare

Ordinul nr. 994/1994 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Legii nr. 32/1994 privind sponsorizarea

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare ■

Europa la raport

Apelul Apple împotriva hotărârii privind ajutoarele de stat a fost audiat de Tribunalul UE

Apelul Apple împotriva deciziei Comisiei Uniunii Europene din 2016 de achitare a sumei de 14 miliarde de euro potrivit căreia autoritățile fiscale din Irlanda i-ar fi acordat companiei Apple un „avantaj selectiv” neutilizând metodele adecvate de alocare a profiturilor pentru a calcula impozitul la sursă plătit în Irlanda al sucursalelor Apple irlandeze, cu încălcarea legii UE privind ajutoarele de stat, a fost audiat de Tribunalul UE.

Avocații Apple au susținut faptul că produsele și serviciile Apple sunt dezvoltate în Statele Unite și că acest lucru subliniază deficiențele principalelor argumente ale

Comisiei care sfidează logica, spunând că cele două sucursale pur și simplu nu pot fi responsabile de generarea tuturor profiturilor Apple din afara SUA. Avocații Comisiei au afirmat că Irlanda nu a efectuat nicio evaluare a activităților, riscurilor și activelor filialelor, susținând că acceptarea metodei arbitrare de calculare a profiturilor sugerată de Apple fără a efectua nicio evaluare în sine a dus la prezumția unui tratament avantajos. Decizia Tribunalului este așteptată în lunile următoare și, cu siguranță, va fi urmată de un recurs al părții care va pierde adresat Curții de Justiție în vederea hotărârii definitive. ■

Sunt disponibile statisticile pentru regimul UE de TVA Mini One-Stop-Shop

Comisia Europeană a publicat statistici privind regimul TVA Mini One-Stop-Shop („M1SS”) pentru perioada 2015-2018. M1SS a fost introdus în anul 2015 ca un mijloc de colectare a TVA pentru servicii electronice, de telecomunicații, radiodifuziune și televiziune.

Statisticile arată o creștere semnificativă a TVA-ului colectat, de la 2,7 miliarde euro

în 2015 la 4,1 miliarde euro în 2018 pe teritoriul UE. Numai între 2017 și 2018, colectarea taxei a crescut cu peste 20%. Statisticile mai arată că numărul total al comercianților înregistrați în M1SS a crescut, de asemenea, constant în fiecare an. Începând cu anul 2021, M1SS va fi utilizat pentru colectarea TVA aplicată vânzării de bunuri la distanță, precum și furnizării de servicii către consumatorii din UE. ■

Statele Unite avertizează că nu vor încheia niciun acord comercial dacă Regatul Unit impune taxa pe serviciile digitale

SUA au amenințat cu încetarea negocierilor comerciale pentru un acord de liber schimb post-Brexit, după ce Regatul Unit a publicat luna trecută un document programatic privind taxa pe serviciile digitale care ar intra în vigoare începând cu luna aprilie 2020. Taxa se va aplica societăților care realizează motoare de căutare, platforme de social media sau piețe online disponibile utilizatorilor din Regatul Unit, inclusiv oricăror reclame online asociate ale societăților respective, cu o cifră de afaceri anuală globală de peste 500 milioane de lire sterline, peste 25 milioane de lire sterline putând fi atribuite veniturilor derivate de la utilizatorii britanici. Taxa se va aplica veniturilor peste 25 milioane de lire sterline și va fi în cuantum de 2%.

Administrația președintelui american Donald Trump ar fi informat guvernul Regatului Unit la mai multe niveluri că nu va agreea niciun acord de liber schimb dacă taxa va fi adoptată în toamnă, conform planificării inițiale. Avertizările vin după ce președintele american a scris pe Twitter că vor exista „măsuri reciproce substanțiale” adoptate de SUA cu privire la taxa franceză pe servicii digitale adoptată la 24 iulie 2019. Tweet-ul sugera că vinurile franceze ar putea face obiectul unor tarife vamale suplimentare. ■

Noi membri ai Convenției multilaterale a OCDE

Gibraltar și Bosnia și Herțegovina au devenit jurisdicțiile cu numerele 130 și 131 care au semnat Convenția privind asistența administrativă reciprocă în materie fiscală. Tratatul fiscal multilateral le permite jurisdicțiilor să-și actualizeze tratatele pri-

vind dubla impunere și să transpună măsuri agreeate în proiectul BEPS (Erodarea bazei de impozitare și transferul profiturilor), fără a mai fi necesare negocieri bilaterale, și își propune să crească transparența și să-și intensifice eforturile de reducere a evaziunii

fiscale transfrontaliere.

MLI implementează Standardul pentru schimbul automat de informații dezvoltat de OCDE și țările membre G20 în cadrul proiectului BEPS, prin care peste 100 jurisdicții vor face schimb automat de informații. ■

Summary of tax amendments proposals concerning individuals

Abstract: In mid-August, the Ministry of Public Finances put into debate a set of amendments to the Tax Code, expected by the business environment since last year. In theory, the bill would have been adopted in the Government the following week. However, this did not happen. The solution then found by the Ministry of Finances - he submitted as individual, in the capacity of Senator, the ordinance draft as bill, in the Senate. However, the decisional chamber is the Chamber of Deputies, and the legislative process is long enough.

Keywords: individuals, tax residence, revenues, tax, tax year, unique tax return.

Irina **NISTOR**, director - PwC

Iulia **PUȘCAȘU**, senior consultant - PwC

However, when the amendment bill for Law 227/2015 proposed by the Government reached the Senate as Law 486/2019 and in the permanent commissions, shall pass the Chamber of Deputies, the following proposals might materialize from the perspective of taxation of individuals. Obviously, when and in what form remain to be seen.

Tax Residence of Individuals

From this perspective, the project brings important and necessary clarifications, applicable in practice.

Thusly, the nonresident individual who meets the residence conditions on the center of vital interests shall be taxed for revenues from any source, starting with the first day they state that the center of their vital interests is Romania. If they pass the presence test of the 183 days, they shall be taxed in Romania, starting on the first day of their arrival.

Currently, the law provides that nonresident individuals with the center of vital interests in Romania or who pass this presence test shall be taxed for global revenues, starting on the date when they

become resident, which, in practice, leave room for interpretations.

Self-employed Revenues

The bill would change the tax treatment of goods and rights being transferred, in the case of transforming/changing the form of exercising an activity, in the business patrimony in which they transform/change. Concretely, they shall not be included in the gross revenue of the business that is to be transformed/changed, as it is today.

Revenues from Wages and Assimilated to Wages

Several amendments are proposed for the category of nontaxable revenues:

- Aids for adoption shall also be included in nontaxable aids. Currently, such aids are not expressly excepted;
- The consideration of tourism and/or treatment services, including transport, granted by the employer for rest leave, to own employees and their family members, as provided in the employment contract, shall be nontaxable in the limits of an average gross wage earning. Currently, a limit within which such benefits are exempted from income tax and social

contributions is not provided.

- In terms of the voluntary health insurance bonuses and medical services as subscription, it shall be clarified that they are nontaxable in the limit of EUR 400/person.

- The nontaxable benefits shall also include the advantages as use for personal purpose of vehicles, in the patrimony of entities that apply the taxation regime of micro-companies or the specific tax of certain business, in the same conditions as the entities applying profit tax. Currently, the tax treatment favorable for this benefit is only provided in the case of personal use of vehicles for which expenses are deductible in proportion of 50% on the calculation of profit tax.

The advantages in cash and in kind, received from third parties or as a result of the individual employment contract or of a contractual relation between the parties shall be strictly regulated. Thusly, in terms of taxable revenues, clear rules are introduced concerning the taxation method, in the sense that the obligation to calculation, withheld, declare and pay the tax is known to belong to:



- The Romanian tax resident employer, when the advantages in cash or in kind are granted by other entities than them and the payment is made through the employer;
- The Romanian tax resident revenues payers, when the advantages in cash and in

kind are granted by other entities than the employer, in case they are Romanian tax residents.

In case the advantages in cash and in kind are obtained from third parties who are not Romanian tax residents, the tax is calculated, declared and paid by the

taxpayer. However, if they are obtained through a resident entity, the obligation to calculate, withheld, declare and pay belongs to that entity, irrespective of whether the third parties are Romanian tax residents or not.

The same amendments are proposed for social contributions as well. ►

Revenues from Ceding the Use of Goods

The project would bring supplementations concerning the revenues from tourism rental of rooms in personal home. Thusly, it shall be defined as offering the possibility to stay for a period of minimum 24 hours and maximum 30 days in one calendar year, to any person traveling for tourism purposes outside their usual living environment. Also, concrete rules are introduced concerning the taxation of these types of revenues.

At the same time, rules on establishing the tax in the case of opting for the determination of net revenue in real system are eliminated in the case of revenues earned from rental for tourism purposes of a number of rooms between one and 5 rooms, inclusively. Therefore, in the case of revenues from rental for tourism purposes of a number of rooms up to 5, the taxation of revenues is exclusively made on revenue norm basis. The exceeding of the number of 5 rooms implies the taxation of revenues in real system, but only for the year following the one in which the number of 5 rooms to rent was exceeded.

Currently, in the case of revenues from rental for tourism purposes of a number of more than 5 rooms to rent, located in personal property homes, from the date of its exceeding and until the end of the tax year, the determination of net revenue is made in real system, according to the establishing rules provided in the category of revenues from self-employed activities.

Revenues from Investments

There shall be a separate rule for determining the source of revenues in the case of those from operations with financial derivative instruments, deemed earned in Romania, if the intermediary is a Romanian tax resident where the individual has the account. For other securities, the rule of the issuer being a Romanian resident remains unchanged. As for the intermediaries, they were extended the deadline for transferring information on the total earnings/losses to the taxpayer, until the last day of February of the current year for the previous year (it is currently submitted until the 31st of January inclusively of the current year for the expired year).

Revenues from Pensions

The Tax Code takes the provision of the Methodological Rules according to which on establishing the monthly taxable revenue, for amounts received as installment payments, the nontaxable

revenue threshold shall be granted for each monthly installation, for each pensions fund.

Revenues from Prizes and Gambling

Nontaxable revenues in this category are supplemented by price discounts granted to individuals, others than the ones granted to taxpayers earning revenues from wages and assimilated to wages, for which the taxation rules specific to revenues from wages and assimilated to wages apply.

Revenues from Other Sources

This category shall also include revenues earned by persons, others than holder of ownerships, former owners or legal/testamentary heirs, from ANRP, as a result of the capitalization of receivable rights acquired in relation to the measures for completing the process for restitution in kind or by equivalent, of the real estate abusively taken in the communist regime according to Law 165/2013. The due tax is withheld at source by the House for Economies and Consignments.

Avoiding the Double Taxation through the Method of Tax Credit or the Method of Exemption

For granting tax credit/exemption, the justificatory document issued by the revenue payer/agent withholding the tax in the foreign state shall be sufficient, in case the competent authority does not issue such a document. Also, the project specifies that, in the case of revenues for which the withholding of tax in the foreign state is not made, the tax paid abroad by the individual may be proven by a justificatory document issued by the competent authority of the foreign state or by the copy of tax return or similar document submitted at that authority, accompanied by the documentation certifying the payment. Therefore, the Finances propose the extension of the set of documents a person can produce, for the purpose of avoiding double taxation.

Declarative Obligations of Source Withheld Revenues Payers

The deadline for submitting the statement concerning the calculation and withholding of tax for each revenue beneficiary at the competent tax body is changed to the last day of February, inclusively, of the current year for the expired year (currently, it must be submitted until the 31st of January, inclusively, of the current year for the expired year).

Use of Minimum Wage

If the Government uses, for the same period, several values of the national minimum gross wage, differentiated by studies, seniority or other criteria, for the determination of calculation basis of social contributions, the lowest value of the national minimum gross wage shall be considered.

Special Provisions for Constructions Field

Persons earning revenues assimilated to wages based on contracts, others than employment contracts, may benefit from the exception to pay the contribution to health social insurances and a reduced share of social insurance contribution.

Revenues from Intellectual Property Rights and Sports Activities

Individuals earning, from several payers, revenues from intellectual property rights or based on sports activities contracts, below the level of 12 national minimum gross wages, but who, cumulated, earn revenues above this level, and conclude a new contract during the year, exceeding by itself the threshold of 12 national minimum gross wages, shall not be applied the withholding of social insurance contributions or social health insurance contribution. They shall be applied the taxation system by self-taxation, and the establishment of contributions shall be made through the Unique Tax Return. In case the individuals earning revenues from independent activities and/or intellectual property rights had the obligation to submit the Unique Statement, but they do not submit it, the pension contribution is established ex officio, at the level of 12 national minimum gross wages. The provisions on the recalculation of the annual threshold applicable to the social health insurance contribution shall be repealed.

Unique Tax Return

The deadline for submitting the unique tax return for income tax and social contributions due by individuals, as well as their payment term, currently **15th of March** inclusively is replaced by the deadline of **25th of May**, inclusively. Practically, the intent is to return to the deadline of 25th of May used in the past, which grants more time to individuals at the beginning of the year to prepare the unique tax return, given that the unique tax return is quite thick and its electronic registration is encouraged. ■

New legislative requirements on the remuneration of managers of listed companies

Abstract: Directive 828/2017 on the encouragement of long term involvement of shareholders was published on 17th of May 2017 and it had a transposition term in the national law on 10th of June 2019. On 5th of June 2019, a bill was published on the website of the Ministry of Finances for the amendment of Law no. 24/2017 on issuers of financial instruments and market operations, for the purpose of transposing the Directive, which has not yet been approved.

Keywords: Directive, remuneration report, remuneration policy, shareholders' vote, remuneration, managers, stock exchange

Elena **DOAGĂ**, People Services Manager - KPMG Romania

Melania **MACOVEANU**, People Services Assistant - KPMG Romania

The Directive concerns several areas, including the remuneration of managers of listed companies. In this respect, the provisions are conceived so that they increase the involvement of shareholders in terms of the way the company is managed, in order to eventually assure an alignment of the interests of all concerned parties (i.e. the company, managers, shareholders, employees). As the remuneration is an efficient instrument for this purpose, the shareholders shall have a say by voting the Remuneration Policy (which shall explain how the Policy was applied, by emphasizing the granted amounts and their proportionality to the undertaken individual and organizational objectives).

The new requirements on managers remuneration, introduced by Directive 828/2017

The Directive applies to "trading companies with the registered office in a member state and whose shareholders are admitted for transacting on a regulated market located or which operates in another member state"¹. The member state competent for regulation is the member state in which the company has its registered office.

Also, according to the Directive and the bill for amending the Law 24/2017, the managers are defined as "any members of the Board of Directors, as well as any manager, in case of the unitary management system, respectively any member of the Supervision Board, as well as of the directorship, in the case of two-tier management system, according to Law no. 31/1990, including all cases in which the general manager and, if this position exists, the deputy general manager are appointed"².

According to the new provisions, each listed company must have a Remuneration Policy applicable to managers, and the shareholders are entitled to vote it in the Shareholders' General Meeting. The companies shall pay the remunerations of managers only according to the Policy subject to vote. Derogations from the Policy are possible, however, they must be limited, and the circumstances in which they occurred must be explained in detail (such deviations from the policy must be related to achieving long term objectives). In addition, any significant change must be subject to shareholders' vote, and the Policy must be voted at least once every 4 years. Also, the policy must be clear and easy to understand and it must explain how it contributes to the company's long

term interests and strategy. In addition, it must detail all types of remunerations received by or granted to managers (fixed, variable, cash or in kind). Immediately after its vote, the Policy shall be made public on the company website, together with the vote result.

Subsequently, the companies must annually publish a Remuneration Report, showing a summary of the actual implementation of the Policy. The report shall include detailed information on all types of remunerations received by managers during the last financial year, detailed for each person, including details on any change of individual remuneration, company performance and average wage of employees (others than managers) for the last 5 years. The report is subject to advisory vote of shareholders in the Shareholders' General Meeting, and the company must explain in the last report how the shareholders' vote was taken into consideration.

Transposing the Directive in the Romanian Laws

The bill for amending Law 24/2017 on issuers of financial instruments and market operations published on 5th of June 2019 on the website of the Ministry of Finance ►

1. According to article 1 of Directive 2007/36/CE, amended by Directive 828/2017.

2. According to art. 912, let. b) of the bill for amending the Law 24/2017, for the purpose of transposing Directive 828/2017.



precisely follows the Directive provisions. However, referring to the provisions for which the member states had freedom on the method of transposition, the Romanian authorities decided that the shareholders' vote on the Remuneration Policy shall be mandatory (not advisory), as per the recommendation of the European legislator and offers the companies the possibility to temporarily derogate from the Remuneration Policy in exceptional circumstances. In terms of voting the Remuneration Report, the Romanian authorities had the possibility to include derogation, applicable to small and medium enterprises according to which, its voting was no longer necessary. Thusly, the Report only had to be specified on the agenda and discussed in the Shareholders' General Meeting. However, such derogation was not included in the bill on transposition.

Sanctions on the Failure to Observe the New Provisions

In terms of the lack of compliance or deviation from the new provisions, according to the Directive, the member states impose measures and sanctions that are efficient, proportional and

dissuasive. Thusly, according to the bill for amending the Law 24/2017 through which the Directive shall be transposed in the national laws, the failure to observe the provisions is contravention. In the case of legal entities, the fine starts at "Lei 15,000 until the highest value of Lei 45,000,000 or 5% of the total annual turnover, according to the last available annual financial statements approved by the managing body [...]"³. Given the significantly comparative sanction with potential prejudices brought by the failure to observe the new requirements, the proportionality of set sanctions being discussed, we shall see whether the bill on transposition is approved including these sanctions or if the authorities amend them.

Current Compliance Stage

KPMG performed a market study on the current transparency level, in order to assess the Directive impact on the Romanian listed companies. We analyzed the public information about corporate governance made available by the 16 companies that were part of BET (Bucharest Exchange Trading index) index on 31st of May 2019. Two main ideas result:

1. Although the companies have a managers remuneration system that broadly follows the principles emphasized by the Directive (e.g. aligning the remuneration with the long term individual and company performance), most of the times, it is not formalized in a policy dedicated exclusively to managers.
2. In terms of publishing information on remuneration, the transparency level is currently low, in the absence of specific legislative provisions in this respect, applicable to all listed companies. Thusly, companies must prepare in good time for implementation and adaptation to the new requirements.

Conclusions

The new Directive comes with more strict compliance requirements, additional administrative tasks involving additional costs and resources allocated by the company. However, the Directive aims to provide a coherent legal framework on the European Union level, which encourages the dialogue between all concerned parties, provide long term sustainability of European companies and determines better monitoring and uniform practices in the member states of the European Union. ■

3. According to art. 1311, par. 3, let. c) of the bill for amending the Law 24/2017, for the purpose of transposing Directive 828/2017.



