

## Ministerul Finanțelor Publice dezamorsează bomba „persoane fizice vs. persoane impozabile”



Cu toții ne așteptăm ca războiul dintre finanțe și persoanele fizice, pe tema plății TVA pentru calitatea de „comerciant”, să intre într-o nouă fază după ce anul trecut au fost demarate controale fiscale și au fost emise primele decizii de impunere; cu mâna pe inimă și sinceritate maximă recunosc că MFP ne surprinde din nou într-un mod plăcut.

Prima surpriză a fost oferită de modificarea Codului fiscal și a Normelor de aplicare (variantea 2010), modificare prin care, după ani de abuzuri ale inspectorilor fiscali, s-a recunoscut în mod legal – prin modificarea art. 159 Cod fiscal – posibilitatea de corectare a facturilor după control și deducerea TVA din facturile corectate; mai mult, s-a precizat explicit că aceste norme sunt aplicabile chiar situațiilor născute înainte de modificarea Codului fiscal, astfel că putem exclama ca într-o piesă de Caragiale... jos cu vechiul principiu *tempus regit actum*, trăiască noul *principiu al neutralității fiscale*.

Surpriza următoare (de proporții!!!) a fost Comunicatul de presă al MFP nr. 1090266 din 12 martie 2010, potrivit căruia persoanele fizice care au efectuat tranzacții cu construcții noi și terenuri construibile în perioada 2005-2009, chiar dacă nu au fost înregistrate ca plătitori de TVA la momentul inițierii construcțiilor, își pot deduce TVA aferentă cheltuielilor efectuate în primul decont depus după înregistrare sau într-un decont ulterior, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul controlului organelor fiscale.

„Cârcotașii” ar fi tentați, după ani de frustrări (întemeiate!!!), să spună că la mijloc sunt interese mari, legate de jucători importanți de pe piață; acest lucru pare o simplă răutate față de inițiativa, de-a dreptul curajoasă, a MFP pentru un act de echitate, care aduce pe picior de egalitate toți contribuabilii și, mai important, evită să îi transforme pe majoritatea în potențiali apelanți la instanțele de judecată.

Atât de curajos este acest demers al MFP, încât recunoașterea dreptului de deducere trece chiar peste elemente formale, cum sunt cele legate de calitatea de documente justificative a facturilor emise către persoane fizice; sincer, recunosc că sunt plăcut surprins și acum am și răspunsul la întrebarea pe care mi-am tot pus-o în ultima vreme... de ce ultimele variante ale Normelor de aplicare a Codului fiscal abundă în exemple cu privire la jurisprudența Curții Europene de Justiție?

Consider atât de important acest demers, încât renunț la orice comentariu și publicăm *in extenso*, pentru Dumneavoastră, în *Monitorul Fiscalității Internaționale*, la rubrica Tax & Legal Alert (pag. 177), Comunicatul MFP.

Felicitări, nota 10 pentru Ministerul Finanțelor Publice!

Nu vă mai rețin... **lectură plăcută și cu folos.**

Aurelian OPRE

**Good Fiscal Governance – A New European Concept with Important Implications in the Practice of Tax Authorities**

*Romana Schuster*

It is generally accepted that the economic and financial crisis has promoted the concept of "good fiscal governance" to a very prominent and visible position on the global agenda. This is not surprising in a time when millions of citizens are striving to cross over the turbulent waters of economic hardship, forced to bear additional tax burden, while others do not pay what they due liabilities. For example, the British tax authorities have recently announced that as of April 1, 2010, they are planning to implement the provisions of Section 94 of the Public Finance Act 2009, namely to disclose the names of taxpayers who commit acts of tax evasion.

126

**Considerations on the Romanian Legislation regarding Transfer Pricing**

*Ciprian Gavrilu*

Tax authorities worldwide more and more frequently question transfer pricing methods and impose stricter penalties in the encountered cases; as a larger number of companies extend their businesses around the globe, and also due to the complex nature of the international tax rules, companies are beginning to face a transfer pricing "burden". The existence of transfer pricing legislation is equally an opportunity and a threat to multinational companies.

132

**The Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the European Union**

*Anamaria Acristini*

Art. 6 of the Order no. 222/2008 of the President of the National Agency for Fiscal Administration (NAFA) regarding the transfer pricing file specifies that: "This order is to be read together with the Transfer pricing guidelines issued by the Organization for Economic Cooperation and Development and the Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation, published in the Official Journal of the European Union no. C176 / 1 of July 28, 2006".

The OECD provisions on transfer pricing are in a continuous evolution and, therefore, often a centre of attraction for professional publications. Alternatively, the EU Code of Conduct provisions are not so well known - which does not mean that they are not equally important. For this reason, we are next proposing a review of these provisions and their impact on the EU Member States.

135

**Recent OECD work on VAT**

*Thomas Ecker*

OECD work in the field of direct taxes is very well known; however, in the field of VAT, the OECD has just recently gained importance. The major milestone certainly refers to the development of international guidelines on VAT/GST, aimed at assimilating the national consumption taxes in order to reduce double taxation or double non-taxation. Thomas Ecker presents the evolution and content of these guidelines, as well as other parallel developments of the OECD.

138

**A Systemic Approach to Permanent Establishments**

*Emilian Duca*

Little by little, the issue of the permanent establishment finds its way into the Romanian professional literature. Although there are works addressing this subject, their approach from a fiscal perspective is unilateral. What is, obviously, missing, is the systemic approach to the laws in the particular State where the permanent establishment is set up.

When we analyse the permanent establishment in Romania, we must have in mind the fact that businesses have to comply with concurrent regulations. Thus, a foreign entrepreneur who conducts business in Romania has to consider both tax and commercial legislation. In this case, one can identify unsuspected links between the concepts used in tax laws (permanent or fixed establishments) and those found in commercial laws (secondary establishments).

141

**The Objectives of the International Fiscal Policy of the States – Net Exporters of Capital in the Russian Conventions of Double Taxation**

*Danil V. Vinnitskiy*

The above-mentioned difference in the fiscal interests of developed and developing countries can predetermine different approaches of these countries to the understanding of the concept of permanent establishment, to setting the rates of at-source taxation of passive incomes (dividends, interests, royalty), as well as to solving other issues in the sphere of cross-border taxation.

144

**Taxation in Sweden and Denmark**

*Narcis Eduard Mitu*

Sweden and Denmark, two Nordic countries with some of the highest rates of taxation in the EU, defy the idea that high taxes, a strong public sector and social protection are incompatible with efficiency and economic welfare.

149

**IAS 8 – Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors**

*Marieta Scarlat*

As the publication of the Order 3055/2009, effective from 01.01.2010, brings many details on the application of accounting policies, as well as on their harmonization with the provisions of the international accounting standards, we shall follow this parallel in the case of IAS 8 Accounting Policies, Changes in accounting estimates and errors.

152

**Opportunities in Time of Crisis (II)**

*Ernst & Young România*

In the first part of 2009, Ernst & Young has interviewed over 300 business leaders from around the world in order to study this process in detail. The results have indicated a significant level of planned restructurings for 2009, 82% of the respondents expecting the business restructuring to have an important role in their company's activities in the coming year.

156

## Buna guvernare fiscală – un concept european nou cu importante implicații pentru practica autorităților

*Romana Schuster*

Este general cunoscut faptul că această criză economică și financiară a promovat conceptul de „bună guvernare fiscală” într-o poziție foarte proeminentă și vizibilă pe agenda globală. Acest lucru nu este de mirare într-un moment în care milioane de cetățeni fac eforturi să străbată apele turburii ale greutăților economice, fiind forțați să suporte obligații fiscale adiționale, în timp ce alții nu plătesc ceea ce datorează. De exemplu, autoritățile fiscale britanice au anunțat recent că începând cu data de 1 aprilie 2010 intenționează să pună în aplicare prevederile secțiunii 94 din Legea Finanțelor Publice din 2009, adică să facă publice numele contribuabililor care comit acte de evaziune fiscală.

126

## Câteva repere privind legislația prețurilor de transfer din România

*Ciprian Gavrilu*

Autoritățile fiscale din întreaga lume atacă tot mai frecvent metodologiile de stabilire a prețurilor de transfer și impun sancțiuni tot mai stricte pentru cazurile întâlnite; datorită faptului că tot mai multe companii își extind activitatea la nivel global, precum și datorită caracterului complex al normelor fiscale internaționale, societățile comerciale încep să se confrunte cu o „povară” a prețurilor de transfer. Existența legislației privind prețurile de transfer este în egală măsură o oportunitate și o amenințare pentru companiile multinaționale.

132

## Codul de conduită privind documentația prețurilor de transfer pentru societăți afiliate din Uniunea Europeană

*Anamaria Acrisini*

Ordinul Președintelui ANAF nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer menționează la art. 6: „Prezentul ordin se completează cu Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică și Codul de Conduită privind documentația prețurilor de transfer, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. C176/1 din 28 iulie 2006”.

Prevederile OCDE în materie de prețuri de transfer sunt într-o continuă evoluție și, în consecință, sunt adeseori în centrul atenției în publicațiile de specialitate. În schimb, prevederile Codului de Conduită al Uniunii Europene nu sunt la fel de cunoscute – ceea ce nu înseamnă însă că nu sunt la fel de importante. În consecință, vă propunem în continuare o trecere în revistă a acestor prevederi și a impactului lor la nivelul statelor membre ale Uniunii Europene.

135

## Lucrări recente ale OCDE în domeniul taxei pe valoarea adăugată

*Thomas Ecker*

Munca depusă de OCDE în domeniul impozitelor directe este foarte bine cunoscută; în schimb, în domeniul TVA, OCDE a câștigat în importanță de curând. Reperul major este cu siguranță dezvoltarea unor directive internaționale în domeniul TVA/GST care vizează asimilarea impozitelor pe consum naționale, cu scopul de a reduce dubla impozitare sau dubla neimpozitare. Thomas Ecker prezintă evoluția și conținutul acestor linii directoare, precum și alte evoluții paralele la nivelul OCDE.

138

## O abordare sistemică a sediilor permanente

*Emilian Duca*

Problematika sediului permanent își face loc, pas cu pas, și în literatura de specialitate din România. Deși articolele care abordează această temă nu lipsesc, abordarea lor din perspectivă fiscală este unilaterală. Lipssește, în mod evident, abordarea sistemică a legislației din statul în care ia naștere sediul permanent.

Atunci când analizăm sediul permanent din România, trebuie să avem în vedere faptul că afacerile trebuie să respecte reglementările concurente. Astfel, un întreprinzător străin care are afaceri în România trebuie să ia în considerare atât legislația fiscală, cât și pe cea comercială. În această ipoteză, se pot identifica legături nebanuite între conceptele utilizate de legislația fiscală (sedii permanente sau sedii fixe) și cele din legislația comercială (sedii secundare).

141

## Obiectivele politicii fiscale internaționale a statelor – exportatorii neți de capital în convențiile ruse pentru evitarea dublei impuneri

*Danil V. Vinnitskiy*

Diferența menționată dintre interesele fiscale ale țărilor dezvoltate și ale țărilor în curs de dezvoltare poate determina abordări diferite ale acestor țări în înțelegerea conceptului de sediu permanent, în stabilirea ratelor de impozitare la sursă a veniturilor pasive (dividende, dobânzi, drepturi de autor), precum și în rezolvarea altor probleme din domeniul impozitării transfrontaliere.

144

## Fiscalitatea în Suedia și Danemarca

*Narcis Eduard Mitu*

Suedia și Danemarca, două țări nordice cu unele dintre cele mai mari rate ale fiscalității din UE, sfidează ideea că impozitele mari, sectorul public puternic și protecția socială consistentă sunt incompatibile cu eficiența și bunăstarea economică.

149

## IAS 8 – Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori

*Marieta Scarlat*

Întrucât prin publicarea Ordinului 3055/2009 cu aplicabilitate de la 01.01.2010 se aduc numeroase precizări cu privire la aplicarea politicilor contabile, ca și la armonizarea acestora cu prevederi ale standardelor internaționale de contabilitate, vom urmări aceasta paralelă în cazul IAS 8 Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori.

152

## Oportunități pe timp de criză (II)

*Ernst & Young România*

În prima parte a anului 2009, Ernst & Young a intervievat peste 300 de lideri de afaceri din întreaga lume cu scopul de a studia acest proces mai în amănunt. Rezultatele au indicat un nivel semnificativ de restructurări planificate pentru anul 2009, 82% dintre respondenți așteptându-se ca restructurarea afacerii să aibă un rol important pentru activitățile companiei lor în următorul an.

156

## Brief Approach to the Concept of Flat Tax (II)

*Mihai Buidoso*

If in the first part of this paper we presented the most significant cases of substantial reduction of the higher marginal rate of taxation in the last century U.S. economic history, as well as the fiscal effects generated by these measures, in this second part we shall try to analyse the causes and the mechanisms leading to these effects, as well as the possible symmetries with the flat tax.

159

## European arguments in matters of direct taxation

*Alina Rafailă, Romana Schuster*

The multiple opportunities brought about by the application of the European law in Romania are currently left unexploited. Some of these opportunities are huge and unprecedented. It is thus possible to eliminate a prejudicial treatment from the national administrative legislation or practice by notifying the European Commission of it. There is also the possibility that national courts refer a case on a question of legal interpretation to the European Court of Justice (ECJ), and decide, based on the preliminary ruling procedure, that damage caused by interference with certain fundamental rights guaranteed by the European Treaty be repaired.

163

## Software – How do we deal with it from the viewpoint of VAT?

*Lorena Tudor, Inge Abdulcair*

166

## BRIEFING

168

## International Tax Updates

173

## Tax & Legal Alert

175

## Events

178



FROM NEXT NUMBER CONTENTS

**EMILIAN DUCA** – *The VAT Treatment of the Supply of Goods and Services in relation to Subsidiaries from other Members States*

**IULIA SCURTU** – *The Registration for VAT Purposes of Natural Persons who carry out Real Estate Transactions*

**BREZEANU PETRE** – *Adjusting the Tax System*

**AURELIAN OPRE** – *The Role of Legal Principles in the Interpretation and the Application of Tax Law*

**O privire sintetică asupra conceptului de Flat Tax (II)***Mihai Buidoso*

Dacă în prima parte a articolului de față am prezentat cele mai semnificative cazuri de reducere substanțială a ratei marginale superioare a impozitării în istoria economică a ultimului secol din SUA, precum și efectele fiscale produse de aceste măsuri, în partea a doua vom încerca să analizăm cauzele și mecanismul de producere a acestor efecte și eventualele simetrii cu cota unică de impozitare.

159

**Argumente comunitare în materia impozitelor directe***Alina Rafailă, Romana Schuster*

Multiplele oportunități pe care le-a adus aplicabilitatea dreptului comunitar în România rămân în prezent nefructificate. Unele dintre aceste oportunități sunt uriașe și fără precedent. Astfel, este posibilă eliminarea unui tratament defavorabil din legislația sau practica administrativă națională prin semnalarea acestuia către Comisia Europeană (CE). De asemenea, există posibilitatea ca instanța națională să transmită speța spre interpretare Curții Europene de Justiție (CEJ) și să decidă, în baza procedurii de recurs preliminar, că prejudiciile suferite ca urmare a încălcării unor drepturi fundamentale garantate de tratatul european să fie recuperate.

163

**Programele informatice – cum le tratăm din punct de vedere al TVA?***Lorena Tudor, Inge Abdulcair*

166

**BRIEFING**

168

**International Tax Updates**

173

**Tax & Legal Alert**

175

**Evenimente**

178

**DIN CUPRINSUL NUMĂRULUI URMĂTOR**

**EMILIAN DUCA** – *Tratamentul din punct de vedere al TVA pentru livările de bunuri și servicii în relația cu sucursalele din alte state membre*

**IULIA SCURTU** – *Înregistrarea în scop de TVA a persoanelor fizice care desfășoară tranzacții imobiliare*

**BREZEANU PETRE** – *Modelarea sistemului fiscal*

**AURELIAN OPRE** – *Rolul principiilor de drept în interpretarea și aplicarea dreptului fiscal*

# Buna guvernare fiscală – un concept european nou cu importante implicații pentru practica autorităților

Romana Schuster

Assistant Tax Manager

Departamentul de Consultanță pentru Impozitele Directe ale Companiilor  
din cadrul PricewaterhouseCoopers Tax Advisors & Accountants

PRICEWATERHOUSECOOPERS

Este general cunoscut faptul că această criză economică și financiară a promovat conceptul de „bună guvernare fiscală” într-o poziție foarte proeminentă și vizibilă pe agenda globală. Acest lucru nu este de mirare într-un moment în care milioane de cetățeni fac eforturi să străbată apele tulburi ale greutăților economice, fiind forțați să suporte obligații fiscale adiționale, în timp ce alții nu plătesc ceea ce datorează. De exemplu, autoritățile fiscale britanice au anunțat recent că începând cu data de 1 aprilie 2010 intenționează să pună în aplicare prevederile secțiunii 94 din Legea Finanțelor Publice din 2009, adică să facă publice numele contribuabililor care comit acte de evaziune fiscală.

It is generally accepted that the economic and financial crisis has promoted the concept of “good fiscal governance” to a very prominent and visible position on the global agenda. This is not surprising in a time when millions of citizens are striving to cross over the turbulent waters of economic hardship, forced to bear additional tax burden, while others do not pay what they due liabilities. For example, the British tax authorities have recently announced that as of April 1, 2010, they are planning to implement the provisions of Section 94 of the Public Finance Act 2009, namely to disclose the names of taxpayers who commit acts of tax evasion.

## Aspecte noi ale guvernării fiscale în România

În România, în era internetului, fiecare instituție își organizează datele și informațiile colectate și le arhivează electronic: aceasta este epoca bazelor de date. Bazele de date devin accesibile și celor din afara instituției, ba chiar apare obligația legală ca informațiile conținute în bazele de date să se coreleze între ele. De exemplu, Ordonanța de Urgență nr. 91/2007 a adus o modificare la Legea nr. 19/2000, legea pensiilor. Astfel, din iulie 2008 ANAF și CNPAS au obligația de a asigura corelarea bazelor proprii de date pentru realizarea unei evidențe corecte și unitare a drepturilor și obligațiilor participanților în sistemul contribuțiilor pentru asigurări sociale, precum și la sistemul fondurilor de pensii administrate privat. CNPAS și ANAF trebuie să își transmită reciproc informațiile referitoare la sumele reprezentând contribuția de asigurări sociale

declarate și, respectiv, plătite de angajatori. Pe baza informațiilor astfel obținute, cele două instituții identifică situațiile în care angajatorii nu au respectat prevederile legale privind declararea și plata contribuțiilor de asigurări sociale, urmând să „dispună măsurile prevăzute de lege”. Noul proiect de lege a pensiilor prevede și el obligația schimbului de informații dintre ANAF și Casele de pensii.

Desigur, toate acestea nu reprezintă echivalentul unui schimb automat de informații între aceste autorități de control. Totuși, acordarea accesului *on-line* la informațiile conținute în baza de date a altei instituții are un efect echivalent. De exemplu, prin adoptarea Legii nr. 144/2007, România a devenit prima țară europeană care a creat o instituție specializată în verificarea averilor, conflictelor de interese și respectării regimului incompatibilităților pentru demnitari și persoane care ocupă funcții publice. Cu toate că obligativitatea declarării averilor există încă din anul

1996 și că declarațiile de avere au devenit documente publice încă din 2003, mecanismele de control erau greu de utilizat, iar controlul conflictelor de interese nu fusese niciodată exercitat în mod sistematic. Între timp, ANI a încheiat protocoale pentru accesul gratuit la informații cu ONRC (iulie 2008), cu ANAF (încă din decembrie 2008) și cu Ministerul Administrației și Internelor (august 2009). În baza acestor convenții, ANI are acces gratuit la serviciul RECOM al ONRC. De asemenea, ANI și ANAF au încheiat un protocol prin care se asigură ANI acces gratuit la informațiile privind contribuabilii persoane fizice și persoane juridice, cum ar fi declarația de venit și situația financiară. Obiectul protocolului cu MAI îl constituie furnizarea de date, în scris/format electronic, prin canale de comunicații și mijloace informatice securizate, din bazele de date gestionate și administrate de structurile ministerului, la solicitarea motivată a ANI.

Autoritățile fiscale, ca de altfel și noi, cetățenii, pot obține informații de la ANI. ANI evidențiază declarațiile de avere și declarațiile de interese în registre speciale, cu caracter public, denumite Registrul declarațiilor de avere și Registrul declarațiilor de interese, asigură publicarea și menținerea declarațiilor de avere și a declarațiilor de interese pe pagina de internet a instituției, dacă aceasta există, sau la avizierul propriu, în termen de cel mult 30 de zile de la primire. Declarațiile de avere și de interese se păstrează pe pagina de internet cel puțin 5 ani de la publicare, după care se arhivează potrivit legii. Efectul este o transparență de neconceput în urmă cu câțiva ani în ce privește accesul la informația privind poziția fiscală a unei companii. Impactul asupra reputației și a relațiilor cu diverși *stakeholders* poate fi devastator.

Din luna martie 2009, reducerea ponderii economiei nefiscalizate în PIB a devenit criteriul de performanță în acordul de împrumut încheiat cu FMI, așa încât FMI va monitoriza evaziunea fiscală în România, estimată de Ministerul Finanțelor Publice la 14% din PIB și de BNR la 20-40% din PIB. Dacă Ministerul Finanțelor Publice are o estimare realistă, evaziunea fiscală ar reprezenta 16 miliarde de euro, adică dublul deficitului bugetar al anului 2009.

Contextul fiscal european și internațional se reflectă fără doar și poate și la noi, de aceea îl urmărim cu atenție. România nu va rămâne multă vreme în afara marilor trenduri globale în fiscalitate. În cadrul ANAF există deja o direcție de management al informației fiscale, care face și analize de risc.

## Contextul internațional

Putem spune că în anul 2009 problema guvernancei fiscale și a schimbului de informații a devenit o problemă vedetă. OCDE, UE și SUA au făcut presiuni în acest sens pe parcursul întregului deceniu, în scopul combaterii evaziunii și evitării taxelor, dar marea victorie s-a obținut numai în acest an, în luna martie, ca urmare a amenințării

venite din partea G-20 că vor fi introduse pe lista neagră a paradisurilor fiscale: Liechtenstein, Andorra, Austria, Luxemburg și Elveția au anunțat că au decis să își schimbe legile bancare pentru a permite cooperarea transfrontalieră între autorități. Deci, cel puțin în Europa, zilele paradisurilor sunt numărate. Logic și deloc surprinzător, tot în acest an multe țări mari exportatoare de capital au legiferat și aplicat amnistii fiscale pentru repatrierea capitalurilor plasate *off-shore* de către rezidenții lor: Anglia, Italia, Rusia, Africa de Sud, Brazilia. Altele vor urma acest exemplu, fiindcă, de exemplu, în Italia au fost repatriate 137 de miliarde de euro prin acest program.

În ceea ce privește țările în curs de dezvoltare, acestea nu au în mod frecvent autoritatea de a-și taxa proprii cetățeni, tocmai datorită slabei guvernance fiscale. În cadrul formulării politicii de guvernare fiscală, UE își propune să aibă în vedere problemele specifice întâmpinate de țările în curs de dezvoltare și să ofere asistență în depășirea lor.

Eforturile reunite ale G-20 și ale ONU, împreună cu eforturile realizate ca parte a inițiativelor OCDE au produs rezultate promițătoare în domeniul guvernancei fiscale. Totuși, aceste rezultate sunt insuficiente pentru a combate provocările reprezentate de paradisurile fiscale și de centrele *off-shore*, deci trebuie completate cu acțiuni decisive, eficiente și consecvente.

OCDE evaluează la momentul de față capitalul privat acumulat în paradisurile fiscale la aproximativ 1 miliard USD, o cifră de cinci ori mai mare decât acum 20 de ani. Mai mult de un milion de companii, în special din Statele Unite și din țările Uniunii Europene, sunt înregistrate în țări unde sunt localizate astfel de paradisuri fiscale.

## Contextul european

Într-o recentă rezoluție a Parlamentului European<sup>1</sup>, se arată că se conturează un consens global la nivel european și internațional, care presupune că o bună guvernare fiscală se traduce prin transparență, schimb de informație și concurență fiscală loială. Lipsa unei bune guvernance fiscale încurajează fraudă și evaziunea fiscală și atrage consecințe serioase asupra bugetelor locale și asupra sistemelor de resurse ale Uniunii Europene, cu un cost estimat la valoarea de 2,5% din PIB pe an. Afacerile cinstite înregistrează un dezavantaj competitiv datorită fraudelor. O guvernare fiscală bună ar atrage după sine un număr mai mare de resurse disponibile pentru statele membre UE și pentru țările în curs de dezvoltare, cu scopul atingerii „Obiectivelor de dezvoltare ale mileniului”.

Globalizarea a condus la combaterea din ce în ce mai dificilă a fraudei fiscale la nivel internațional, iar cele 27 de state membre ale Uniunii Europene, cu diferențele

<sup>1</sup> Parlamentul European a aprobat pe 10 februarie a.c. o rezoluție prin care condamnă paradisurile fiscale și încurajează schimbul de informații în domeniul fiscal; au fost adoptate de asemenea trei rezoluții legislative privind fraudă fiscală și recuperarea creanțelor fiscale.



majoritate dintre ele, sunt afectate în mod special. Acești factori militează puternic în favoarea unei cooperări mai bune și mai eficiente la nivel internațional în cadrul Uniunii Europene. UE consideră că un număr semnificativ de companii multinaționale au fost structurate în așa fel încât să profite de evitarea taxării în diversele jurisdicții în care își desfășoară activitatea. Tratamentele diferite de taxare aplicate în diverse jurisdicții favorizează întreprinderi mari, internaționale și cu tradiție în detrimentul celor mici, locale sau nou înființate. Abilitatea companiilor multinaționale de a se folosi în mod intensiv de paradisurile fiscale și de centrele *off-shore*, ca strategie de evitare a taxării, intră în conflict cu principiile concurenței loiale și ale responsabilității corporative.

Paradisurile fiscale sunt în contradicție cu principiile solidarității, ale dreptății și ale redistribuirii. În economia globală, un număr semnificativ de companii multinaționale se folosesc de puterea lor în scopul de a pune presiune pe guverne, în special pe acelea ale țărilor în curs de dezvoltare, pentru a le convinge să scadă ratele impozitelor și să ofere stimulente pentru atragerea investițiilor. În practică, acest lucru a dus la transferul obligației de a plăti taxe asupra forței de muncă și asupra gospodăriilor cu venituri mici, și a forțat reduceri devastatoare în serviciile publice.

Uniunea Europeană pregătește un număr important de propuneri legislative în ceea ce privește impozitarea veniturilor din economii, cooperarea administrativă și asistența mutuală în recuperarea taxelor. Adoptarea Principiilor Generale Anti-Evitare oferă autorităților posibilitatea să evalueze dacă scopul principal al unei anumite tranzacții este acela de a reduce sau de a evita taxarea și, în consecință, să perceapă taxe adiționale pentru a contracara această încercare de evitare sau de reducere.

Conform Parlamentului European, există dovezi că criza financiară s-a declanșat într-o anumită măsură datorită noilor forme de instrumente și derivate financiare complexe, plasate în mare parte în fonduri domiciliat în jurisdicții secrete. Paradisurile fiscale găzduiesc, de exemplu, produse financiare complexe care cauzează instabilitate financiară, și multe instituții financiare au avut creanțe localizate în paradisuri financiare fără să fie notate în bilanț. Per total, criza financiară a atribuit o nouă lumină modulului de a percepe consecințele lipsei unei bune guvernări fiscale, subliniind riscurile asociate cu existența jurisdicțiilor opace.

Doar 5% din revendicările transfrontaliere de taxe sunt recuperate în Uniunea Europeană.

### Buna guvernare fiscală – ce este și cum este promovată

Buna guvernare fiscală a fost definită de către Consiliul (ECOFIN) pentru prima dată în cadrul conferinței din 14 mai 2008 ca referindu-se la principiile transparenței, ale schimbului de informații și ale concurenței fiscale loiale.

Există diferite contexte și nivele la care se aplică principiile bunei guvernări fiscale.

La nivel UE, comisarul Kovács a declarat că îmbunătățirea guvernării fiscale în cadrul Uniunii Europene „va servi la o bază morală și politică pentru a pretinde o bună guvernare fiscală din partea țărilor terțe, din partea partenerilor noștri din afara Comunității”. Guvernarea fiscală din cadrul comunității constituie la momentul de față subiectul a trei importante propuneri legislative:

- ▶ directiva taxării veniturilor din economii;
- ▶ cele două directive cu privire la cooperarea administrativă și asistența reciprocă în recuperarea creanțelor fiscale.

Obiectivul acestor trei propuneri este acela de a asigura atât transparența și schimbul eficient de informație fiscală între statele membre, cât și o bună cooperare în materie de recuperare a creanțelor fiscale.

Comisia Europeană a înaintat în noiembrie 2008 o propunere de a reforma Directiva privind veniturile din economii. Obiectivul acestei reforme propuse este acela de a închide lacunele existente și de a preveni mai eficient evaziunea fiscală. Își propune, de asemenea, să elimine distorsiunile din piața produselor financiare echivalente pe care le generează diferențele de impozite și să limiteze astfel povara administrativă de pe umerii cetățenilor plătitori. În Opinia sa din 24 aprilie 2009, Parlamentul European a susținut abordarea Comisiei și a insistat ca perioada de tranziție să se încheie, așa încât până la 1 iulie 2014 toate statele membre să realizeze schimb automat de informație cu privire la economii sau produse financiare echivalente.

Între timp, s-au derulat o serie de evenimente:

- ▶ în privința Directivei privind veniturile din economii, Belgia a decis să traverseze de la impozitul cu reținere la sursă la schimbul automat de informație de la 1 ianuarie 2010;
- ▶ Isle of Man a declarat că va începe să aplice schimbul automat de informație de la 1 iulie 2011;
- ▶ consultații preliminare sunt pe cale de a începe cu cele 5 state non-UE (Elveția, Liechtenstein, Monaco, San Marino și Andorra), pentru a-și îmbunătăți acordurile bilaterale cu privire la taxarea veniturilor din economii cu Uniunea Europeană;
- ▶ au început negocierile cu Norvegia, stat care vrea să se alăture reglementărilor cu privire la taxarea veniturilor din economii;
- ▶ Comisia a început discuțiile cu Hong Kong, Macao și Singapore în ideea posibilei lor aderări la reglementările cu privire la taxarea veniturilor din economii.

În ceea ce privește propunerile pentru Cooperare Administrativă și Asistență Mutuală în recuperare, ele sunt examinate la ora actuală de către Parlamentul European, în vederea adoptării unei opinii la începutul lui 2010. Unul dintre amendamentele acestei propuneri sugerează explicit desființarea secretelor bancare folosite pentru prevenirea schimbului de informație fiscală dintre administrațiile statelor membre.

La nivel internațional, unul dintre instrumentele pe care Uniunea Europeană le poate folosi în promovarea bunei guvernări fiscale în țările terțe este negocierea acordurilor privind fraudă fiscală cu acestea, incluzând o clauză de



schimb de informație. Comisia a început negocierea unui astfel de acord cu Liechtenstein, care a trecut de la o poziție necooperantă la o atitudine cooperantă. La ora actuală se preconizează că Liechtenstein va fi de acord asupra realizării schimbului de informație în cazuri de evaziune fiscală și că va desființa secretele bancare ca pretext de refuzare a cooperării. Comisia trebuie să primească un mandat de la ECOFIN pentru a putea începe acțiuni similare cu Elveția, Monaco, San Marino și Andorra, alte patru state care aplică, împreună cu Liechtenstein, reglementări similare cu cele ale Directivei cu privire la taxarea veniturilor din economii. Comisia se implică activ în încurajarea includerii de reglementări similare în alte acorduri bilaterale între state membre și țări terțe.

Stimulentele financiare, disponibile sub Al Zecelea Fond European de Dezvoltare pentru o serie de țări din Caraibe și din Pacific, reprezintă, de asemenea, instrumente eficiente pentru încurajarea adoptării principiilor bune guvernante. Comisia a declarat că va raporta în 2010 cu privire la progresul înregistrat în implementarea acestor politici.

În plus, Uniunea Europeană împreună cu statele membre sunt implicate în strategia sponsorizată de OCDE pentru combaterea evaziunii fiscale internaționale. Această acțiune este întreprinsă în cadrul Forumului Global de Transparență și Schimb de Informație (FGTSl) dezvoltat recent și care a anunțat că toate cele 87 de țări membre FGTSI au fost de acord să adopte standardele OCDE cu privire la schimbul de informație la cerere (art. 26 din Convenția Model din 2002). Experții OCDE sugerează că un bun indicator al progresului este ca o țară să semneze 12 acorduri cu privire la schimbul de informație care să se alinieze standardelor OCDE. Există un număr important de țări care și-au luat angajamentul (unele dintre ele chiar înainte de 2004), dar care nu au semnat încă niciun document conform cu standardele OCDE. Hong Kong, Macao și Singapore au anunțat că vor propune schimbări în legislațiile lor, așa încât să le aducă în linie cu standardele OCDE. Austria, Belgia, Luxemburg și Elveția și-au retras rezervele la art. 26 al Convenției Model OCDE. Liechtenstein a anunțat la 12 martie 2009 că va intra în negocieri de încheiere a acordurilor de transparență și informație cu Marea Britanie, Franța, Germania, Andorra și Monaco.

Deși până în momentul de față nu s-au propus stimulente concrete pentru a asigura conformarea cu standardele propuse, G-20 a listat un număr de posibile măsuri contrare la summit-ul din 2 aprilie 2009: obligativitatea crescută din partea plătitorilor de taxe și a instituțiilor financiare de a dezvălui informații; impozite cu reținere la sursă; interzicerea de deducere a cheltuielilor; revizuirea tratatelor de evitare a dublei impuneri; revizuirea de către instituții financiare internaționale a politicii de investiții; revizuirea programelor de ajutor bilateral. Liderii G-20 au declarat la Pittsburg (24-25 septembrie 2009) că măsurile împotriva paradisurilor fiscale trebuie aplicate începând cu martie 2010.

## Acțiuni viitoare

Rezoluția adoptată de către Parlamentul European pe 10 februarie a.c. a fost trimisă Consiliului, Comisiei, guvernelor

și parlamentelor statelor membre. Din rezoluția adoptată rezultă că forul legislativ european:

- ▶ Condamna puternic rolul jucat de paradisurile fiscale în încurajarea evitării taxării, a evaziunii fiscale și a fluctuațiilor rapide de capital și condamnă realizarea de profituri prin aceste metode; îndeamnă statele membre, prin urmare, să își stabilească o prioritate din a lupta împotriva paradisurilor fiscale, a evaziunii și a fluxurilor de capital ilicite; se adresează Uniunii Europene să ia concret măsuri imediate – de exemplu, aplicarea sancțiunilor – împotriva paradisurilor fiscale, a evaziunii și a fluctuațiilor de capital ilicite.
- ▶ Consideră buna guvernanta fiscală – prin care se înțelege transparență, schimb de informații la toate nivelele, cooperare transfrontalieră eficientă și concurență fiscală loială – ca fiind elementul cheie pentru reconstrucția economiei globale după colapsul financiar din 2008.
- ▶ Amintește, în acest context, că este prioritar să se interzică folosirea persoanelor juridice artificiale ca mod de evitare a taxării; accentuează, de asemenea, că în loc de secrete bancare, schimbul automat de informație ar trebui să aibă loc în orice circumstanță, inclusiv în toate statele membre și în teritoriile dependente; apreciază, în acest sens, propunerea Comisiei în privința cooperării administrative în domeniul taxării pentru a extinde, printre altele, cooperarea dintre statele membre pentru acoperirea taxelor de orice fel, abolind secretele bancare și stabilind un schimb automat de informație ca regulă generală.

La nivel UE, Parlamentul:

- Reiterează poziția adoptată în fața Consiliului în ceea ce privește amendamentele la Directiva 2003/48/CE, cerând, printre altele, anularea derogării temporare care permite Austriei, Belgiei și Luxemburgului să evite schimbul de informație aplicând taxa cu reținere la sursă; insistă ca în Consiliu să se adopte o directivă care să modifice Directiva 2003/48/CE, în concordanță cu poziția Parlamentului.

- Salută, ca prim pas în ceea ce privește taxarea veniturilor din economii la nivel UE, atât retragerea de către Austria, Belgia, Luxemburg și Elveția a rezervelor la art. 26 din Convenția Model OCDE, cât și alinierea statelor Andorra, Monaco, Liechtenstein și San Marino la standardele OCDE; salută decizia Belgiei de a trece de la un sistem de taxe cu reținere la sursă la unul cu schimb automat de informații de la 1 ianuarie 2010.

- Subliniază cerința Parlamentului, în poziția sa din 24 aprilie 2009, de a se extinde în mod substanțial scopul Directivei 2003/48/CE, pentru ca aceasta să cuprindă entitățile juridice (în special companii private și trusturi) și diverse forme de venituri din investiții; amintește că măsurile Directivei 2003/48/CE ar trebui să fie extinse astfel încât să includă Singapore, Hong Kong, Macao și jurisdicții precum Dubai, Noua Zeelandă, Ghana și anumite state din Statele Unite ale Americii care nu sunt în sfera

de acoperire a Directivei 2003/48/CE și deci reprezintă o locație favorabilă pentru evaziioniști fiscali.

- Consideră că promovarea în Uniunea Europeană a fondurilor alternative domiciliată într-o țară terță trebuie să depindă de măsura în care această țară terță se aliniază standardelor de guvernare fiscală, incluzând implementarea, pe baza unor reguli cu caracter obligatoriu, a principiului schimbului automat de informație; accentuează în particular faptul că progresul realizat de forumurile internaționale precum OCDE și G-20 în ceea ce privește regimul de taxare nu trebuie să împiedice aplicarea în Uniunea Europeană a unor standarde mai înalte.

- Accentuează faptul că o implementare mai eficientă a legislației fiscale deja existente local și la nivel UE ar facilita o mai bună recuperare a taxelor; subliniază, de asemenea, nevoia urgentă de eforturi și măsuri viitoare cu scopul de a îmbunătăți regimul fiscal.

- Amintește că fraudă legată de TVA reprezintă un motiv special de îngrijorare în ceea ce privește funcționarea pieței interne de până acum datorită impactului transfrontalier direct, datorită faptului că implică pierderi de venituri substanțiale și afectează în mod direct bugetul Uniunii Europene; îndeamnă Consiliul să adopte noua Directivă pentru cooperare administrativă în domeniul taxării și să lupte împotriva fraudei legate de TVA, luând în considerare poziția Parlamentului.

La nivel internațional, Parlamentul:

- ▶ Îndeamnă toate părțile interesate să accelereze încheierea acordului antifraudă cu Liechtenstein; recomandă Consiliului să convină un mandat pentru Comisie în scopul de a negocia acorduri similare cu Andorra, Monaco, San Marino și Elveția; se adresează, în acest sens, statelor membre, pentru ca acestea să își revizuiască acordurile fiscale bilaterale cu țări terțe.
- ▶ Propune o cooperare mai bună în scopul schimbului automat de informație între țări, pentru a facilita recuperarea capitalului mutat în afara granițelor prin activități ilegale în detrimentul pieței interne.
- ▶ Cere Comisiei să raporteze urgent în legătură cu recomandarea Consiliului din 14 mai 2008 ca o clauză de bună guvernare fiscală să fie inclusă în acordurile relevante încheiate cu țări terțe de către Uniunea Europeană împreună cu țările sale membre; în particular subliniază nevoia ca măsurile de bună guvernare să fie negociate în contextul acordurilor generale sau specifice cu țări terțe și să asigure un proces eficient de monitorizare a implementării lor.
- ▶ Reamintește că, în ceea ce privește lupta împotriva concurenței fiscale nocive sub Codul de Conduită pentru Taxare în Afaceri, este necesar să se asigure implementarea Codului în relațiile dintre țările membre și țări terțe într-un mod consecvent în linie cu eforturile de a promova transparența în schimbul de informații în probleme de taxe.
- ▶ Apreciază, ca prim pas, progresul în domeniul regimului fiscal, ca rezultat al inițiativelor altor forumuri internaționale precum G-20, G-8 sau ONU și în special OCDE; consideră, totuși, că angajamentele luate de G-20 până în momentul de față nu sunt

suficiente pentru a întâmpina problemele ridicate de evaziunea fiscală, de paradisurile fiscale și de centrele *off-shore*.

- ▶ Atrage atenția asupra faptului că eforturile de a combate paradisurile fiscale și evaziunea fiscală vor avea succes numai dacă același set de reguli se aplică universal, așa încât să se evite crearea de lacune legislative care să permită alte eventuale abuzuri; în acest context este de părere că Directiva 2003/48/CE, care stabilește principiul schimbului multilateral automat de informație între țări, constituie un pas către stabilirea unui context global favorabil pentru schimbarea automată de informație; salută, prin urmare, propunerea Comisiei de a promova cooperarea cu țări terțe în linie cu prevederile Directivei 2003/48/CE.
- ▶ Consideră că este necesară o politică europeană autentică și consecventă în ceea ce privește buna guvernare fiscală; consideră că, printre altele, credibilitatea Uniunii Europene depinde de dorința de a desființa paradisurile fiscale de pe teritoriul său în primul rând, ca un exemplu de bună guvernare; roagă Comisia să monitorizeze îndeaproape, în acest context, implementarea promptă și conștiincioasă a acțiunilor prezentate în acest comunicat cu privire la promovarea unei bune guvernare fiscale.
- ▶ Consideră, fără prejudiciu pentru statele membre, că Comisia ar trebui să proiecteze și să formuleze o astfel de abordare europeană, pentru care să fie asigurate resursele necesare.
- ▶ Recomandă crearea unui sistem de stimulare a recuperării revendicărilor transfrontaliere de taxe pentru a crește rata actuală mică de 5% prin distribuirea unei proporții corecte din veniturile din taxe neplătite colectate atât de administrația care recuperează taxele în numele statului membru reclamant, cât și de administrația statului membru reclamat.
- ▶ În privința asistenței mutuale pentru recuperarea taxelor revendicate, a datoriilor și altor măsuri, invită Comisia să estimeze numărul de revendicări transfrontaliere înaintate de statele membre pentru a fi recuperate pe teritoriul Uniunii Europene și să introducă indicatori cuantificabili pentru a măsura progresul înregistrat în recuperarea transfrontalieră de-a lungul timpului.
- ▶ Consideră că UE ar trebui să promoveze activ îmbunătățirea standardelor OCDE, cu scopul de a ridica schimbul automat și multilateral de informație la rang de standard global; îndeamnă UE, în plus, să adopte măsuri care să prevină abuzul de „principiu de rezidență” prin scheme artificiale de domiciliu și de deținere care permit companiilor de tip holding, fără activitate, sau companii de tip *shell* să protejeze deținătorii beneficiari de plata taxelor în țara de domiciliu; îndeamnă UE să adopte o strategie comună în aplicarea măsurilor antiabuz, măsuri care ar trebui să fie eficiente, corecte și alinate conceptului de „aranjamente complet artificiale” stabilite de Curtea de Justiție.
- ▶ Sfătuiește UE să implementeze o abordare consecventă în privința bunei guvernare fiscale în contex-

tul politicii de *European Neighbourhood*, a politicii de dezvoltare și de cooperare; subliniază că guvernarea fiscală ar trebui să contribuie activ la construcția unui sistem fiscal durabil și transparent în țările în curs de dezvoltare, în principal cu scopul eradicării fraudei care conduce către pierderi anuale de venituri din taxe de zece ori mai mari decât ajutorul de dezvoltare injectat de țările dezvoltate; consideră că trebuie alocat un nivel corespunzător de resurse în vederea atingerii acestui obiectiv; amintește că regimul de guvernare fiscală va atrage în mod fundamental investiții în măsura în care contribuie la siguranță, stabilitate și transparență fiscală.

- ▶ Accentuează necesitatea de a se corecta standardele internaționale de contabilitate curente, cu scopul de a crește transparența; cere în acest sens divulgarea în rapoartele anuale ale companiilor, pentru fiecare țară a informațiilor contabile cu privire la paradisuri fiscale și sugerează un registru public european care să cuprindă numele indivizilor și ale companiilor înregistrate în paradisuri fiscale, cu scopul de a dezvălui adevărații beneficiari protejați de companii *off-shore*.
- ▶ Subliniază necesitatea, pentru statele membre, de a-și coordona politicile pentru a facilita implementarea regulilor antievitare.
- ▶ Reamintește că introducerea unei baze corporative comune și consolidate de taxare ar ajuta la abordarea – în cadrul UE – a problemelor de dublă impunere și de prețuri de transfer în cadrul grupurilor consolidate; așteaptă să primească raportul de evaluare a impactului cel târziu la sfârșitul acestui an.

- ▶ Sugerează că, pentru a identifica mai bine prețurile incorecte ale tranzacțiilor și cele mai frecvent aplicate tehnici de evaziune fiscală, Comisia ar trebui să considere prioritară aplicarea mai largă a metodei profiturilor comparabile, mutând astfel obiectul inspecțiilor prețurilor de transfer de la nivel de tranzacție la nivel de companie; atrage atenția asupra faptului că metoda profiturilor comparabile se axează pe compararea câștigurilor între companii din fiecare sector industrial și că o scădere în profiturile filialei unei multinaționale, care este în mod semnificativ mai mică decât media la nivel de sector de-a lungul timpului, poate fi dovada unor prețuri de transfer masive.
- ▶ Îndeamnă Uniunea Europeană să examineze o serie de opțiuni în ceea ce privește sancțiunile și stimulentele în scopul promovării bunei guvernări fiscale, ca de exemplu perceperea specială de taxe pentru mutările în sau din jurisdicții necooperante, nerecunoașterea pe teritoriul Uniunii a statutului companiilor create în jurisdicții necooperante și interdicția instituțiilor financiare europene de a stabili sau de a menține filiale sau sucursale în jurisdicții necooperante.
- ▶ Consideră că UE ar trebui, de asemenea, să asigure consecvență în implementarea la nivel european și internațional a unor standarde în supravegherea prudentă, în taxare, în spălarea de bani și în antiterorism.
- ▶ Roagă Comisia să raporteze anual Parlamentului cu privire la implementarea politicii UE de guvernare fiscală, începând cu octombrie 2010.

## ▶ Guvernanța financiară corporativă (2009)

Autori: Mihaela ONOFREI  
Nr. pag.: 168



În raport cu mediul de afaceri actual, pentru care succesul înseamnă dobândirea de cât mai multă forță financiară, chiar cu prețul încălcării regulilor, lucrarea de față încearcă să analizeze fascinația puterii și distribuția acesteia în interiorul corporațiilor.

În acest sens, demersul autoarei s-a axat pe încercarea de a explica, teoretic și practic, dimensiunea financiară și mecanismele politice ale guvernării corporatiste, pentru care implementarea cu fermitate a standardelor este o soluție absolut necesară spre a recâștiga încrederea investitorilor.

Cartea se adresează studenților de la facultățile de economie, drept, inginerie economică (la cursuri universitare și postuniversitare) și persoanelor cu funcții de decizie, atât din sectorul privat, cât și din cel public, pentru care eficiența utilizării resurselor și asigurarea fluxurilor de lichidități reprezintă prioritatea de bază în contextul crizei financiare actuale.

Preț: 22 RON

Abonamente și comenzi:

tel. / fax: 031.224.4150 / 031.224.4101; distributie@wolterskluwer.ro; www.wolterskluwer.ro

# Câteva repere privind legislația prețurilor de transfer din România

Ciprian Gavrilu

Tax Manager Departamentul Prețuri de Transfer Deloitte Tax

**Deloitte.**

Autoritățile fiscale din întreaga lume atacă tot mai frecvent metodologiile de stabilire a prețurilor de transfer și impun sancțiuni tot mai stricte pentru cazurile întâlnite; datorită faptului că tot mai multe companii își extind activitatea la nivel global, precum și datorită caracterului complex al normelor fiscale internaționale, societățile comerciale încep să se confrunte cu o „povară” a prețurilor de transfer. Existența legislației privind prețurile de transfer este în egală măsură o oportunitate și o amenințare pentru companiile multinaționale.

Tax authorities worldwide more and more frequently question transfer pricing methods and impose stricter penalties in the encountered cases; as a larger number of companies extend their businesses around the globe, and also due to the complex nature of the international tax rules, companies are beginning to face a transfer pricing “burden”. The existence of transfer pricing legislation is equally an opportunity and a threat to multinational companies.

## 1. Ce reprezintă dosarul prețurilor de transfer?

Problema prețurilor de transfer (i.e. prețurile practicate în cazul tranzacțiilor cu părți afiliate) a fost lăsată în umbră pentru o perioadă lungă de timp atât de către autoritățile fiscale din România, cât și de către companiile multinaționale care operează în România. Cu ajutorul dosarului prețurilor de transfer companiile justifică respectarea valorii de piață și a principiului „lungimii de braț” a prețurilor practicate cu entități afiliate.

Cu toate acestea, odată cu consolidarea legislației fiscale în domeniu (în februarie 2008 a fost adoptat Ordinul nr. 222/2008 cu privire la conținutul dosarului prețurilor de transfer) s-a acordat o atenție sporită problemei prețurilor de transfer, mijloacelor de justificare a acestor prețuri și impactului acestora asupra impozitului pe profit. Începând cu cea de-a doua jumătate a anului 2008, companiile multinaționale au început să se confrunte cu un val de audituri fiscale efectuate de către autoritățile fiscale ce are ca scop analizarea dosarelor prețurilor de transfer.

## 2. Ce conține dosarul pentru prețuri de transfer?

Codul fiscal prevede că în vederea stabilirii prețurilor de transfer, persoanele impozabile care desfășoară tranzacții cu părți afiliate sunt obligate să întocmească și să prezinte,

la cererea autorităților și într-un anumit interval de timp, dosarul prețurilor de transfer.

Potrivit Ordinului Ministrului de Economie și Finanțe nr. 222/2008 privind conținutul dosarului privind prețurile de transfer, un dosar al prețurilor de transfer trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații:

- ▶ Informații despre grup:
  - structura organizatorică legală și operațională a grupului, inclusiv participațiile, istoricul grupului și datele financiare referitoare la aceasta;
  - descrierea generală a activității grupului, strategiei de afaceri, inclusiv schimbările din strategia de afaceri față de anul fiscal precedent;
  - descrierea și implementarea aplicării metodologiei prețurilor de transfer în cadrul grupului;
  - prezentarea generală a tranzacțiilor între persoanele afiliate din UE: modul de tranzacționare, modul de facturare și contravaloarea tranzacțiilor;
  - descriere generală a funcțiilor și riscurile asumate de persoanele afiliate, inclusiv schimbările intervenite în acest sens față de anul precedent;
  - prezentarea deținătorilor de active necorporale din cadrul grupului (patent, nume, *know-how*) și redevențele plătite sau primite;
  - prezentarea acordurilor de preț în avans încheiate de către contribuabil sau de către alte societăți din cadrul grupului în legătură cu acestea;



- ▶ Informații despre contribuabil:
  - prezentarea detaliată a tranzacțiilor cu persoanele afiliate, incluzând modul de tranzacționare, modul de facturare și contravaloarea tranzacțiilor;
  - prezentarea analizei comparative, i.e. caracteristicile bunurilor și serviciilor, analiza funcțională, termenii contractuali, circumstanțele economice, strategiile de afaceri specifice și informațiile cu privire la tranzacții comparabile (interne sau externe);
- ▶ Descrierea metodei de calcul a prețurilor de transfer și a modului de aplicare;
- ▶ Descrierea altor condiții considerate ca fiind relevante pentru contribuabil.

În vederea efectuării unei analize comparative, legislația română solicită respectarea criteriului teritorialității, în următoarea ordine: România, Uniunea Europeană și internațional.

De asemenea, ordinul prevede obligativitatea de a respecta prevederile Liniilor directe OCDE privind prețurile de transfer, precum și Codul de conduită al UE privind prețurile de transfer în întocmirea dosarului privind prețurile de transfer.

Autoritățile fiscale cer pregătirea documentației în limba română. Mai mult, legislația română solicită ca toate documentele scrise într-o limbă străină (de exemplu, contracte) să fie însoțite de o traducere autorizată în română.

### **1. Care sunt metodele folosite la determinarea prețurilor de transfer? Condițiile specifice de îndeplinit pentru alegerea unei metode**

Pentru a stabili valoarea de piață a tranzacțiilor încheiate între entități afiliate, Codul fiscal românesc reglementează o listă de metode care pot fi aplicate.

Ca regulă generală, valoarea unei tranzacții între entități afiliate care poate fi recunoscută din punct de vedere fiscal este valoarea de piață. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot recurge la una din următoarele metode:

- ▶ metoda comparării prețurilor necontrolate, prin care prețul de piață este stabilit pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri și servicii comparabile către persoane independente;
- ▶ metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;
- ▶ metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuielile cu revânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;
- ▶ orice alta metodă recunoscută în liniile directe privind prețurile de transfer emise de către OCDE.

În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente:

- ▶ metoda care se aproprie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;
- ▶ metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate, implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;
- ▶ gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;
- ▶ circumstanțele cazului individual;
- ▶ activitățile desfășurate efectiv de diferite persoane afiliate;
- ▶ metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;
- ▶ documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

În cazul împrumuturilor intra-grup, prețul de piață va fi constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a împrumutului.

### **2. Ce se întâmplă dacă dosarul nu este realizat corect și nu se ține seama de prețurile pieței?**

Controalele efectuate de către autoritățile fiscale sunt destinate atât constatării existenței fizice a dosarului, cât și verificării măsurii în care acest dosar respectă principiul valorii de piață sau principiului „lungimii de braț”.

Imposibilitatea de a prezenta argumente concrete în vederea susținerii prețurilor practicate intra-grup poate atrage ajustări semnificative asupra profitului companiei și, implicit, ajustări aduse impozitului pe profit (precum și amenzi și penalități de întârziere de plată).

### **3. Ce reprezintă acordul de preț în avans?**

Acordul de preț în avans (APA) este actul administrativ emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) în vederea soluționării unei cereri a contribuabilului, referitoare la stabilirea condițiilor și modalităților în care urmează să fie determinate, pe parcursul unei perioade fixe, prețurile de transfer, în cazul tranzacțiilor efectuate între persoane afiliate, astfel cum sunt definite în Codul fiscal.

Acordul este obligatoriu și opozabil față de organele fiscale. APA este singurul document care garantează acceptarea de către autoritățile fiscale a metodologiei prețurilor de transfer alese de către contribuabil. Costul emiterii unui APA poate varia între 10.000 și 20.000 de euro, iar costul modificării unui APA poate fi între 6.000 și 15.000 de euro.

În cazul în care valoarea consolidată a tranzacțiilor incluse în acord > 4.000.000 euro, atunci se aplică tarifele menționate la „marii contribuabili”.

Termenul pentru emiterea unui acord de preț în avans este:

- ▶ 12 luni în cazul unui acord unilateral;
- ▶ 18 luni în cazul unui acord bilateral/multilateral.

Acordul se emite pentru o perioadă de până la 5 ani (în cazuri excepționale se poate emite și pe o perioadă mai mare). Acordul produce efecte numai pentru viitor (cu anumite excepții).

Avantaje APA:

- Eliminarea sancțiunilor:
  - 16% impozit pe profit (documentație insuficientă);
  - 0,1% pe zi dobândă de întârziere;
  - evitarea taxării duble;
- Evitarea controalelor fiscale pentru tranzacțiile acoperite de APA (reducerea cheltuielilor și a eforturilor);
- Existența posibilității obținerii unui APA este un factor important în alegerea unei locații pentru efectuarea de investiții.

#### 4. Care este cuantumul amenzilor?

Lipsa dosarului prețurilor de transfer ori prezentarea unui dosar incomplet se pedepsește cu amendă între 12.000 și 14.000 lei.

#### 5. Conversia structurii afacerii: ce se poate schimba?

În această perioadă multe dintre companiile multinaționale încep să se gândească la restructurarea afacerii astfel încât să obțină o eficientizare maximă a afacerii, a procedurilor din cadrul organizației și o scădere substanțială a costurilor grupului (i.e. cu achiziția de materii prime, achizițiile de servicii etc.).

Anumite aspecte sunt urmărite în cadrul unei astfel de proceduri de restructurare a afacerii, cum ar fi:

- ▶ Cine are proprietatea asupra materiilor prime/bunurilor finite achiziționate sau produse?
  - Producător vs. procesator
  - Distribuitor vs. comisionar
- ▶ Cine deține drepturile de proprietate intelectuală?
  - Licențe
  - Patente
  - Know-how
- ▶ Cine are puterea de decizie asupra:
  - Conturilor de clienți
  - Achizițiilor de materii prime și bunuri finite
  - Nivelul stocurilor
  - Capacității de producție etc.

Într-un proces de restructurare se va urmări o centralizare la nivelul grupului:

- ▶ a activității (achiziții, clienți, marketing, design și dezvoltare produse etc.);
- ▶ a riscurilor (stocuri, volatilitatea prețurilor, diferențe de curs, creanțe neîncasate etc.).

De asemenea, în cadrul centralizării acestor activități se va alege o jurisdicție cu impozitare redusă a veniturilor pentru crearea de centre de servicii (*shared-service centers*), pentru migrare active intangibile (licențe, patente etc.) sau pentru centre de distribuție regionale.

#### 6. Ce urmează? Pași de urmat

Pentru eliminarea implicațiilor ce pot să apară în cazul unui control din partea autorităților fiscale, recomandăm pentru companiile din România să implementeze anumite măsuri atât la nivel central, cât și local, precum:

- ▶ La nivel de sediu central:
  - implementarea unor proceduri pentru identificarea documentelor relevante, precum și pentru asigurarea disponibilității acestora în cazul unui audit;
  - standardizarea formatului informațiilor oferite de către sediul central către beneficiarii serviciilor.
- ▶ La nivel local:
  - ținerea unei evidențe pentru susținerea prețurilor/beneficiilor aduse de serviciile prestate și a bunurilor livrate;
  - colectarea de informații standardizate, precum și a celor cerute de legislația română;
  - revizuirea regulată a dosarului prețurilor de transfer (de exemplu, anual).

#### 7. Rambursările de TVA și dosarul prețurilor de transfer

Începând cu noiembrie 2008, dosarul prețurilor de transfer reprezintă o cerință obligatorie a autorităților fiscale din România atât în cadrul controalelor de fond, cât și în cadrul contractelor parțiale, în special cele efectuate în vederea rambursării TVA.

Cum în această perioadă numărul companiilor care solicită rambursarea TVA a crescut, se constată că majoritatea controalelor fiscale parțiale desfășurate în vederea rambursării TVA către companii din România se soldează cu solicitarea unui dosar de prețuri de transfer (în cazul în care aceste companii desfășoară tranzacții cu părți afiliate). Dacă ținem cont că pregătirea unui astfel de dosar durează între trei și șase luni, iar asupra bugetului de stat sunt constrângerii din ce în ce mai mari, autoritățile fiscale din România au posibilitatea de a amâna alocarea unor sume de la buget (pentru rambursarea TVA) și de care însă companiile au mare nevoie în actualele condiții economice nefavorabile. Se poate ajunge în final la amânarea finalizării controlului fiscal și, implicit, a rambursării banilor de la buget dacă ținem cont că după prezentarea dosarului prețurilor de transfer inspectorii fiscali încep să caute să efectueze ajustări ale prețurilor sau să impună penalități ce conduc la contestații din partea contribuabilului sau la discuții pe această temă.



# Codul de conduită privind documentația prețurilor de transfer pentru societăți afiliate din Uniunea Europeană

Anamaria Acristini

Supervising Senior Consultant, Tax Advisory Services

MAZARS Consulting



Ordinul Președintelui ANAF nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer menționează la art. 6: „Prezentul ordin se completează cu Liniile directe privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică și Codul de Conduită privind documentația prețurilor de transfer, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. C176/1 din 28 iulie 2006”.

Prevederile OCDE în materie de prețuri de transfer sunt într-o continuă evoluție și, în consecință, sunt adeseori în centrul atenției în publicațiile de specialitate. În schimb, prevederile Codului de Conduită al Uniunii Europene nu sunt la fel de cunoscute – ceea ce nu înseamnă însă că nu sunt la fel de importante. În consecință, vă propunem în continuare o trecere în revistă a acestor prevederi și a impactului lor la nivelul statelor membre ale Uniunii Europene.

Art. 6 of the Order no. 222/2008 of the President of the National Agency for Fiscal Administration (NAFA) regarding the transfer pricing file specifies that: “This order is to be read together with the Transfer pricing guidelines issued by the Organization for Economic Cooperation and Development and the Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation, published in the Official Journal of the European Union no. C176 / 1 of July 28, 2006”.

The OECD provisions on transfer pricing are in a continuous evolution and, therefore, often a centre of attraction for professional publications. Alternatively, the EU Code of Conduct provisions are not so well known - which does not mean that they are not equally important. For this reason, we are next proposing a review of these provisions and their impact on the EU Member States.

## 1. Ce este Codul de Conduită?

Întocmit ca urmare a eforturilor Forumului Comun al Uniunii Europene privind prețurile de transfer și adoptat de Consiliul Uniunii Europene în iunie 2006, Codul de Conduită are ca obiectiv standardizarea documentației pe care societățile multinaționale trebuie să o transmită către autoritățile fiscale pentru justificarea prețurilor tranzacțiilor transfrontaliere efectuate în cadrul grupului.

Prin Codul de Conduită s-a intenționat reducerea semnificativă a problemelor administrative ale societăților care efectuează tranzacții intra-grup în Uniunea Europeană.

## 2. Documentația de prețuri de transfer propusă de Codul de Conduită

Documentația de prețuri de transfer propusă de Codul de Conduită include două componente:

A. *Masterfile* – care include informațiile standardizate relevante și disponibile pentru toate statele membre ale Uniunii Europene. Acesta cuprinde:

- a) o descriere generală a activității și a strategiei de afaceri, inclusiv schimbările din strategia de afaceri față de anul fiscal precedent;

- b) o descriere generală a structurii organizatorice a grupului, legală și operațională (structura organizatorică, lista societăților din grup și descrierea participațiilor firmei mamă în filiale);
- c) datele de identificare ale societăților afiliate implicate în tranzacții cu societăți din state membre UE;
- d) prezentarea generală a tranzacțiilor între persoane afiliate din Uniunea Europeană:
  - i) fluxul tranzacțiilor (active corporale și necorporale, servicii, financiare);
  - ii) circuitul facturilor;
  - iii) valoarea tranzacțiilor;
- e) descrierea generală a funcțiilor efectuate și a riscurilor asumate și modificările intervenite în acest sens față de anul precedent;
- f) proprietatea asupra activelor necorporale (patente, mărci de fabrică, *know-how* etc.) și redevențe plătite sau încasate;
- g) politica de prețuri de transfer a grupului sau descrierea sistemului de prețuri de transfer al grupului care arată caracterul de piață al prețurilor de transfer;
- h) o listă a acordurilor de împărțire de costuri, acordurilor de preț în avans și a actelor fiscale privind prețurile de transfer care au impact asupra societăților din UE;
- i) o declarație a contribuabilului de a furniza informații suplimentare în cazul unei solicitări și într-un termen rezonabil, conform regulilor naționale.

B. *Country-specific file* – care aduce informații suplimentare față de *masterfile* și, împreună cu acesta, constituie documentația de prețuri de transfer pentru o societate dintr-un stat membru UE:

- a) o descriere generală a activității și a strategiei de afaceri a societății, inclusiv schimbările din strategia de afaceri față de anul fiscal precedent;
- b) informații, respectiv descriere și explicații, privind tranzacțiile relevante pentru statul respectiv, inclusiv:
  - i) fluxurile tranzacțiilor (active corporale și necorporale, servicii, financiare);
  - ii) fluxurile facturilor;
  - iii) valorile tranzacțiilor efectuate;
- c) o analiză de comparabilitate, respectiv:
  - i) caracteristicile bunurilor și serviciilor;
  - ii) analiză funcțională (funcții efectuate, active utilizate, riscuri asumate);
  - iii) termeni contractuali;
  - iv) circumstanțe economice;
  - v) strategii de afaceri specifice;
- d) descrierea metodei de calcul a prețurilor de transfer și argumentarea criteriilor de selecție a acesteia;
- e) informații relevante cu privire la tranzacții comparabile externe sau interne, dacă este cazul;
- f) descrierea implementării și aplicării politicii de prețuri de transfer a grupului.

Codul de Conduită subliniază că utilizarea acestei documentații este facultativă, dar grupurile multinaționale trebuie să aibă o politică constantă în aplicarea sau neaplicarea acestei documentații.

### 3. Implementarea Codului de Conduită în statele membre ale Uniunii Europene

Adoptarea Codului de Conduită nu a afectat drepturile și obligațiile sau competențele statelor membre UE în materie. Cu alte cuvinte, Consiliul Uniunii Europene a lăsat la latitudinea acestora să decidă cum se va efectua implementarea documentației (de exemplu, prin legislația domestică, linii directoare, practică administrativă etc.) pentru ca această documentație să fie acceptată la nivelul fiecărui stat membru UE.

În practică, la ora actuală există o lipsă de claritate generalizată privind acceptabilitatea acestei documentații în statele membre UE. De exemplu, în Ungaria, unul din statele CEE cu cea mai mare experiență în materie de prețuri de transfer, documentația prevăzută de Codul de Conduită a intrat în vigoare doar de la 1 ianuarie 2010, până la această dată neexistând obligația de a prezenta și un *masterfile*.

În România, conținutul dosarului prețurilor de transfer reglementat de ANAF este aproape perfect pliat pe modelul documentației propuse de Codul de Conduită. Există însă câteva mici diferențe care ar putea genera un risc ca în cazul unui control în materie de prețuri de transfer, inspectorii fiscali (care în continuare nu au prea multă experiență în acest domeniu) să compare efectiv documentația întocmită conform Codului de Conduită cu cea prevăzută de ANAF și să declare dosarul prezentat ca fiind incomplet. Rezultatul, bineînțeles, ar fi o amendă și un eventual litigiu de durată cu contribuabilul respectiv.

În aceste condiții, devine evident de ce multe grupuri multinaționale nu aplică documentația propusă de Codul de Conduită. În numeroase situații, societățile din România întocmesc integral documentația de prețuri de transfer precizată de ANAF (inclusiv informațiile cu privire la grup, adică *masterfile*), nebeneficiind de sprijinul grupului, deoarece pur și simplu firma mamă nu a întocmit dosarul conform Codului de Conduită. Lipsa acestui tratament unitar generează costuri mai mari pentru societățile din România și, presupunând că situații similare există și în alte firme din grup, costuri mult mai mari pentru grup.

### 4. Avantaje și dezavantaje ale implementării documentației prevăzute de Codul de Conduită

Un prim avantaj, menționat de altfel în secțiunea anterioară, îl reprezintă **costurile mai mici și timpul mai redus** de întocmire a dosarului prețurilor de transfer la nivel de grup. Utilizarea unui *masterfile* standardizat ar permite o reducere substanțială a volumului de muncă depus de societățile din țările unde această documentație este obligatorie.

Pe de altă parte însă, diminuarea costurilor este într-adevăr un avantaj substanțial pentru grupurile mari, dar

nu neapărat și pentru cele de dimensiuni mai mici. Există în continuare un număr substanțial de societăți din astfel de grupuri care consideră că documentația prețurilor de transfer este doar o povară administrativă, și că nu vor întreprinde nicio acțiune în acest sens până la solicitarea autorităților fiscale. Pentru aceste grupuri, **costurile și timpul implicate în pregătirea acestei documentații sunt percepute ca și inutile până la momentul inspecției fiscale.** Acest punct de vedere este predominant mai ales în statele în care autoritățile fiscale nu au pus accent pe problemele de prețuri de transfer (state cum este și România). Merită de altfel menționat că în unele state (de exemplu, Marea Britanie) cerințele privind documentația de prețuri de transfer sunt mult mai reduse în cadrul contribuabililor mici și mijlocii, iar în alte state (de exemplu, Ungaria) există posibilitatea de a întocmi o documentație simplificată pentru tranzacții sub un anumit prag valoric. În concluzie, cum aceste societăți oricum nu consideră că ar exista un beneficiu în întocmirea anticipată a documentației de prețuri de transfer, nu vor implementa nici documentația prevăzută de Codul de Conduită.

Merită totuși să subliniem că această atitudine nu este prudentă – având în vedere abordarea din ce în ce mai agresivă a administrațiilor fiscale, pregătirea anticipată a documentației de prețuri de transfer ar trebui să fie cea mai la îndemână metodă de apărare a contribuabililor. Mai mult, prin procesul de întocmire a documentației de prețuri de transfer la nivel de grup, potențialele puncte slabe din sistemul de prețuri de transfer pot fi identificate (precum și posibilitățile de optimizare).

De asemenea, întocmirea unei documentații unitare va permite **o mai bună comunicare a politicii de prețuri de transfer la nivelul întregului grup** – comunicare care, la ora actuală, din experiența noastră, lasă de multe ori de dorit. Multe societăți din România, filiale ale unor grupuri multinaționale, știu că aplică o anumită metodă de calcul a prețurilor de transfer (de exemplu, cost plus x%), dar nu știu ce anume include firma mamă în baza de costuri, când a fost actualizată marja de profit sau dacă există o documentație în acest sens la firma mamă. În cazul unui control fiscal în materie de prețuri de transfer, aceste societăți ar trebui practic să întocmească integral dosarul prețurilor de transfer în termenul prevăzut de către inspectorii fiscali. Întocmirea unei documentații standardizate la nivel de grup (*masterfile*) ar ușura substanțial povara societății din România.

Există însă și reversul medaliei – dacă filiala din România se bucură de acces la mai multe informații, este foarte

posibil ca firma mamă să dorească totuși să restricționeze **accesul filialelor la anumite informații cu caracter strategic sau deosebit de confidențial.** Deși, în mod normal, conținutul documentației în materie de prețuri de transfer prevăzute de Codul de Conduită nu necesită divulgarea de informații cu astfel de caracter, este posibil totuși ca anumite elemente să se încadreze în această categorie. Includerea acestor informații în *masterfile* presupune transmiterea acestora către toate filialele din Uniunea Europeană și către administrațiile fiscale din fiecare stat. Bineînțeles, administrațiile fiscale pot avea însă acces la aceste informații și pe baza acordurilor de schimb de informații dintre state.

Cum rezolvă însă documentația din Codul de Conduită **problema grupurilor globale**, care au activități în întreaga lume? Pentru astfel de grupuri, documentația standardizată din Uniunea Europeană nu aduce beneficii deosebit de importante, ele fiind supuse și altor obligații în materie (de exemplu, din SUA, Japonia, India, pentru a menționa doar trei state cu un istoric important în materie de prețuri de transfer). Pentru aceste grupuri, poate că ar fi recomandabilă o abordare bazată pe o analiză a profilului riscurilor fiscale la care sunt expuse prin activitățile lor. De exemplu, dacă 95% din activitatea grupului se desfășoară în SUA și doar 5% în Europa, este puțin probabil ca un astfel de grup să întocmească o documentație completă conform cerințelor Codului de Conduită. Dimpotrivă, într-o astfel de situație, este probabil ca grupul să țină cont de obligațiile din SUA, și în Europa să aibă o abordare mai relaxată, în funcție de probabilitatea unui control fiscal.

## 5. Concluzii

Ținând cont de importanța problemelor privind prețurile de transfer și având în vedere faptul că documentația din Codul de Conduită a fost introdusă tocmai pentru a reduce eforturile contribuabililor, considerăm că potențialul acesteia rămâne mult neutilizat. Contribuabilii, autoritățile fiscale și consultanții poartă cu toții o parte din vină pentru această situație. Cu toate acestea, din ce în ce mai multe state au început să țină cont de prevederile Codului de Conduită în amendamentele aduse legislației privind prețurile de transfer. Aceste modificări, împreună cu o reorientare a atitudinii contribuabililor, ar putea duce la o renaștere a importanței Codului de Conduită în Uniunea Europeană.

# Lucrări recente ale OCDE în domeniul taxei pe valoarea adăugată

MMag. Thomas Ecker

Cercetător colaborator al Institutului Austriac și Internațional  
de Drept Fiscal de pe lângă Universitatea din Viena

Munca depusă de OCDE în domeniul impozitelor directe este foarte bine cunoscută; în schimb, în domeniul TVA, OCDE a câștigat în importanță de curând. Reperul major este cu siguranță dezvoltarea unor directive internaționale în domeniul TVA/GST care vizează asimilarea impozitelor pe consum naționale, cu scopul de a reduce dubla impozitare sau dubla neimpozitare. Thomas Ecker prezintă evoluția și conținutul acestor linii directoare, precum și alte evoluții paralele la nivelul OCDE.

OECD work in the field of direct taxes is very well known; however, in the field of VAT, the OECD has just recently gained importance. The major milestone certainly refers to the development of international guidelines on VAT/GST, aimed at assimilating the national consumption taxes in order to reduce double taxation or double non-taxation. Thomas Ecker presents the evolution and content of these guidelines, as well as other parallel developments of the OECD.

## I. Istoric

La sfârșitul anilor '90, Comisia fiscală a OCDE a recunoscut că datorită mediului fiscal actual din domeniul impozitelor indirecte există bariere în calea activităților economice internaționale. În special în domeniul comerțului cu servicii și în cel al comerțului cu bunuri necorporale, deosebirile dintre sistemele naționale în domeniul TVA conduc la denaturarea concurenței și împiedică dezvoltarea economică. Comisia fiscală a identificat unele probleme specifice, oprindu-se asupra problematicei dublei impunerii și a dublei neimpozitări, încercând să ia măsuri în acest domeniu.

În timp ce OCDE are de mult un rol foarte important în domeniul impozitării directe, prin stabilirea unor standarde internaționale, în domeniul impozitelor indirecte putem să îi asumăm doar de curând un astfel de rol. Ca punct de plecare putem menționa publicația *Ottawa Framework Conditions*<sup>1</sup> din anul 1998. În acea perioadă, miniștrii din țările membre OCDE s-au preocupat de impozitarea operațiunilor de comerț electronic, identificând pe parcurs și problemele cauzate de taxa pe valoarea adăugată. Prin urmare, s-a decis ca țările membre ale OCDE, în perioada post-Ottawa să ajungă la un acord în privința determinării unor reguli privind locul consumului, locul impozitării și asupra unei definiții a ceea ce înseamnă prestări de servicii și bunuri necorporale.<sup>2</sup>

Pentru a realiza această sarcină, Comisia fiscală a încredințat dezvoltarea unor directive internaționale pentru impozitarea consumului Grupului de lucru 9 din cadrul acesteia (Working Party 9). Aceste directive trebuie să reprezinte un fundament pentru legiuitorii țărilor membre în dezvoltarea sistemelor na-

ționale de TVA. Scopul este ca printr-o unificare la nivel mondial a diferitelor sisteme naționale de TVA să se înlăture barierele create de perceperea TVA pentru activitățile economice transfrontaliere. În acest scop, OCDE a publicat în cele din urmă, în februarie 2006, *International VAT/GST Guidelines*<sup>3</sup>. De atunci, Grupul de Lucru 9 și echipa de consultanți tehnici<sup>4</sup> lucrează la completarea și dezvoltarea acestor Liniile Directoare.

## II. Liniile Directoare Internaționale ale OCDE privind taxa pe valoarea adăugată

### 1. Domeniul de aplicare al Liniilor Directoare: prestările de servicii și bunurile necorporale

Liniile Directoare Internaționale în domeniul TVA au ca scop reglementarea impozitării prestărilor de servicii (*services*) și a bunurilor necorporale (*intangibles*)<sup>5</sup>. În plus, ele se referă doar la tranzacțiile transfrontaliere. Ceea ce nu este reglementat prin Liniile Directoare este, în general, tratamentul aplicat mărfurilor care transced diferite teritorii. Comisia fiscală a OCDE nu a considerat că în acest domeniu ar trebui luate măsuri urgente, deoarece aproape toate țările din lume folosesc pentru aceste tranzacții principiul țării de destinație<sup>6</sup>. Potrivit Liniilor Directoare, exporturile sunt scutite de impozit, iar importurile vor fi impozitate.

<sup>3</sup> OCDE – *International VAT/GST Guidelines*, February 2006.

<sup>4</sup> Subcomitetele Grupului de Lucru 9 pregătesc informațiile pentru Grupul de Lucru și sunt formate din reprezentanți ai autorităților fiscale și economiști.

<sup>5</sup> Legiuitorul austriac folosește termenul „alte prestări de servicii”, înlocuind astfel noțiunile utilizate în Liniile Directoare Internaționale privind TVA.

<sup>6</sup> A se vedea comparativ Alan Schenk, Oliver Oldman – *Value Added Tax – A Comparative Approach*, 2007, p. 182 ș.u., care enunță câteva excepții (foarte deosebite); a se vedea și OCDE – *International VAT/GST Guidelines*.

<sup>1</sup> OCDE – *Ottawa Framework Conditions* (1998).

<sup>2</sup> A se vedea OCDE – *Ottawa Framework Conditions*, 6.



În domeniul prestărilor de servicii și în ceea ce privește bunurile necorporale putem constata că nu există niciun fel de abordare globală unitară. Astfel că, pentru acest gen de operațiuni, este necesară dezvoltarea unor principii comune, pentru a asigura o impozitare uniformă. Liniile Directoare Internaționale ale OCDE în domeniul TVA includ astfel de principii comune. Acestea reflectă consensul reprezentanților statelor membre ale OCDE.

## 2. Principii

Comisia fiscală a OCDE a început să dezvolte câteva principii generale, care se regăsesc în Liniile Directoare Internaționale. OCDE are speranța că legiuitorii naționali vor urma aceste principii generale și că astfel vor putea fi înlăturate disparitățile și urmările nefavorabile ale acestora. Liniile Directoare se referă doar la tranzacțiile transfrontaliere, neproducând efecte asupra stărilor de fapt pur-intrastatale<sup>7</sup>. La momentul actual, Liniile Directoare nu pot fi descrise ca fiind finalizate, fiind considerate mai degrabă *work in progress*, urmând ca în următorii ani să fie mai bine dezvoltate și completate. Cu toate acestea, putem găsi în textul acestora unele principii asupra cărora membrii statelor OCDE au convenit pentru moment<sup>8</sup>.

Primul principiu enunțat de Liniile Directoare Internaționale ale OCDE în domeniul TVA este faptul că prestările de servicii internaționale și mărfurile necorporale comercializate/tranzacționate la nivel internațional, cu scopul de a fi consumate, vor fi impozitate potrivit reglementărilor fiscale aplicabile în țara în care acestea se vor consuma<sup>9</sup>. Liniile Directoare stabilesc, în general – ca și în cazul livrărilor de bunuri corporale – principiul țării de destinație.

Potrivit unui alt principiu consacrat în directive, TVA nu ar trebui să fie suportată de către comercianții impozabili (care trebuie să plătească impozitul). Liniile Directoare prevăd însă o excepție pentru cazurile în care legislația națională reglementează expres acest lucru<sup>10</sup>. În această excepție ar fi cuprinse în special tranzacțiile pentru care legislația națională nu reglementează expres o impozitare anticipată.

## 3. Mai multe lucrări ale OCDE referitoare la dezvoltarea Liniilor Directoare

În ianuarie 2008, OCDE a publicat un document consultativ referitor la câteva concepte inițiale pentru definirea „locului de impozitare” (*place of taxation*)<sup>11, 12</sup>, care

<sup>7</sup> A se vedea comparativ OCDE – *Applying VAT/GST to Cross-Border Trade in Services and Intangibles – Emerging Concepts for Defining Place of Taxation*, Invitation for comments, January 2008 (denumit în continuare 1. document consultativ referitor la locul impozitării). Existența unei tranzacții internaționale trebuie determinată în funcție de regulile referitoare la locul impozitării [a se vedea OCDE – *Applying VAT/GST to Cross-Border Trade in Services and Intangibles – Emerging Concepts for Defining Place of Taxation – Second Consultation Document*, Invitation for comments, June 2008 (denumit în continuare 2. document consultativ referitor la locul impozitării)].

<sup>8</sup> Folosim termenul „deocamdată” deoarece Liniile Directoare ale Comisiei fiscale a OCDE sunt considerate aprobate definitiv în momentul în care sunt finalizate și când reprezentanții statelor membre OCDE au aprobat punctele finale. Prin urmare, se consideră că nimic nu este aprobat până când nu este aprobat totul.

<sup>9</sup> OECD – *International VAT/GST Guidelines*.

<sup>10</sup> OECD – *International VAT/GST Guidelines*.

<sup>11</sup> OCDE evită în mod intenționat noțiunea „locul impozitării” al TVA, pentru a accentua faptul că conținutul nu trebuie să fie identic cu cei doi termeni.

<sup>12</sup> Vezi comparativ OCDE 1, document consultativ privind locul impozitării.

încearcă să concretizeze mai îndeaproape țara de consum a bunurilor supuse impozitării. Documentul consultativ urmează exemplul principiului cuprins în Liniile Directoare Internaționale ale OCDE în domeniul TVA, și anume acela ca impozitarea să aibă loc în statul unde are loc consumul. Un test în care se ia în considerare locul efectiv al consumului este considerat ca nefiind practic<sup>13</sup>. Tocmai de aceea, Grupul de Lucru 9 folosește ficțiuni<sup>14</sup> care să fie în cele mai multe cazuri în conformitate cu principiul locului de consum<sup>15</sup>, documentul consultativ stabilind ca regulă generală ca locul consumului să fie în acel stat în care se află clientul<sup>16</sup>. Acest loc va corespunde în cele mai multe cazuri locului unde are loc efectiv consumul. Însă Grupul de Lucru 9 recunoaște faptul că pot exista situații în care această regulă generală nu duce la un rezultat dorit sau logic. Pentru aceste cazuri, ar trebui să existe puține/rare excepții de la regulă<sup>17</sup>.

Documentul consultativ evidențiază, de asemenea, mai detaliat, prin intermediul unor studii de caz, utilizarea regulii generale. Studiile de caz sunt abstracte și nu se referă la un anumit sistem juridic, ci la tranzacțiile dintre companii, bazându-se pe buna-credință a actanților<sup>18</sup>. Acestea tratează doar tranzacțiile între întreprinzători (tranzacții B2B), deoarece tocmai asupra acestora se va aplica cu precădere regula generală existând doar puține excepții<sup>19</sup>. Mai mult, documentul consultativ recomandă combinarea principiului țării de destinație pentru tranzacțiile B2B cu un mecanism de taxare inversă<sup>20</sup>. Aplicarea regulii generale (impozitarea în locul unde se află clientul) asupra tranzacțiilor B2B corespunde tendinței directivei europene privind TVA. Și aceasta prevede, începând cu 01.01.2010, ca regulă generală B2B faptul că prestările de servicii sunt considerate efectuate în locul unde își are sediul comercial beneficiarul acestora<sup>21</sup>. Identificarea clientului și a locului unde se află clientul trebuie făcută – potrivit documentelor OCDE – cu ajutorul „convenției de afaceri”/*business agreement* dintre prestatorul de servicii și beneficiarul acestora. Noțiunea de *business agreement* nu este însă definită exact, însă aceasta va cuprinde substanța economică a unei convenții dintre

<sup>13</sup> Vezi comparativ OCDE 1, document consultativ privind locul impozitării; un exemplu ilustrativ ar fi serviciile de restaurare la bordul unui transport. În acest caz este greu de determinat locul consumului.

<sup>14</sup> În engleză este vorba despre așa-numitul *proxies*.

<sup>15</sup> Vezi Thomas Ecker – *Umsatzsteuerlicher Leistungsort bei Dienstleistungen – Neuerungen durch die Richtlinie*, 2008/8/EG (Teil 1), FJ 2008, 355 (356).

<sup>16</sup> Vezi OCDE 1, Documentul consultativ referitor la locul impozitării, Rn. 4.

<sup>17</sup> Vezi OCDE 1, Documentul consultativ referitor la locul impozitării, Rn. 5 și 9.

<sup>18</sup> Vezi OCDE 1, Documentul consultativ referitor la locul impozitării, 5 FN 2.

<sup>19</sup> Working Party 9 nu s-a ocupat încă de studiul tranzacțiilor efectuate către necomercianți (tranzacții B2C – Business-to-Consumer), însă și-a propus să trateze și acest subiect (vezi OCDE 1, Documentul consultativ privind locul impozitării, 5 FN 2).

<sup>20</sup> Vezi OCDE 1, Documentul consultativ privind locul impozitării, Rn. 12; la fel ca și directivele privind TVA de după 2010, care prevăd faptul că datoriile fiscale revin beneficiarului, ca și regulă, și pentru alte cazuri prevăd acest lucru doar facultativ.

<sup>21</sup> Vezi art. 44 din Directiva Consiliului UE 2008/8 din 12 februarie 2008 care modifică directiva 2006/112/UE privind locul prestării serviciului; Thomas Ecker – *Umsatzsteuerlicher Leistungsort bei Dienstleistungen – Neuerungen durch die Richtlinie*, 2008/8/EG (Teil 2), FJ 2008, 402 [404 ș.u.]. Directiva se implementează în Austria prin Legea bugetului 2009, BGBl, nr. 52/2009.

prestatorul de servicii și beneficiarul acestora<sup>22</sup>. Acești indicatori pentru substratul economic al convenției pot fi contracte scrise sau orice alte probe admisibile.

Fiecare prestare de servicii (și prin urmare fiecare *business agreement*) trebuie privită în mod individual și apoi trebuie aplicată regula generală, independent de faptul dacă prestarea de servicii se efectuează pentru servicii consecutive în favoarea beneficiarului sau nu. Tratatamentul contractelor cadru sau globale este dezvoltat îndeaproape prin exemplele din cel de-al doilea document consultativ. Fluxul de numerar este lipsit de relevanță pentru locul de impozitare<sup>23</sup>. În plus, este neesențial către cine este efectuată „fizic” prestarea de servicii, ceea ce este însă demn de menționat este cui îi este datorată prestarea de servicii în temeiul *business agreement*<sup>24</sup>. Fie că este vorba de tranzacții între companii „înrudite” sau nu este în principiu lipsit de importanță<sup>25</sup>. De asemenea, de o minimă importanță pentru determinarea locului impozitării este faptul dacă beneficiarul deține o companie „soră” în statul unde are loc prestarea de servicii sau dacă prestatorul de servicii deține o astfel de companie în statul beneficiarului de servicii, dacă aceste companii asociate nu participă în mod direct la prestarea de servicii<sup>26</sup>.

### III. Evoluții recente

După cum s-a menționat deja, Liniile Directoare Internaționale ale OCDE sunt la momentul actual *work in progress*. Proiectele actuale ale Grupului de Lucru 9 din cadrul Comisiei fiscale privind dezvoltarea Liniilor Directoare se referă în special la excepțiile de la regula principală, precum și la definițiile termenilor cheie pentru Liniile Directoare. În viitor este probabil să fie elaborate documente consultative referitoare la aceste teme.

O altă problemă cu care se confruntă Grupul de Lucru 9 se referă la restituirea TVA către nerezidenți sau către comercianți neînregistrați din diferite țări. Acest lucru este de cele mai multe ori imposibil sau este posibil, dar cu un efort administrativ considerabil<sup>27</sup>. În prezent, OCDE încearcă să extindă domeniul de aplicare și valoarea costurilor cauzate de restituirea TVA, colectând date cantitative și calitative de la companii pentru a putea estima impactul procedurii de rambursare sau a absenței unei astfel de proceduri de rambursare. În acest scop, OCDE a publicat recent un chestionar electronic despre practicile de rambursare destinat companiilor și cu privire la care le face o invitație să se implice. Chestionarul poate fi găsit on-line pe site-ul OCDE<sup>28</sup>.

<sup>22</sup> Vezi OCDE 1, Documentul consultativ referitor la locul impozitării, 5 FN 3.

<sup>23</sup> Vezi OCDE 1, Documentul consultativ referitor la locul impozitării, exemplul 3, Rn. 19 ff.

<sup>24</sup> Vezi OCDE 2, Documentul consultativ referitor la locul impozitării, exemplul 1, Rn. 10 și Rn. 28, par. 2.

<sup>25</sup> Vezi OCDE 1, Documentul consultativ referitor la locul impozitării, Rn. 25.

<sup>26</sup> Vezi OCDE 1, Documentul consultativ referitor la locul impozitării, Rn. 25.

<sup>27</sup> De exemplu S. Buydens, A. Charlet – *VAT and GST Refunds*, în *The Tax Journal*, 9.3.2009, 21; OECD – *Consumption Tax Trends*, 2008, 35 etc.

<sup>28</sup> Se poate găsi on-line pe site-ul OCDE [www.oecd.org/ctp/ct](http://www.oecd.org/ctp/ct).

### IV. Alternative

Nu este încă destul de clar care este instrumentul pe care OCDE îl va folosi pentru dezvoltarea Liniilor Directoare. Cel mai probabil acesta va fi recomandarea din partea Comisiei fiscale sau din partea Consiliului.

O alternativă la Liniile Directoare Internaționale din domeniul TVA ar putea fi o Convenție OCDE privind evitarea dublei impuneri în domeniul TVA<sup>29</sup>. Aceasta ar putea constitui baza pentru elaborarea unei Convenții de evitare a dublei impuneri multilaterală în domeniul TVA<sup>30</sup>, care pe care OCDE a ales-o în domeniul impozitelor directe. Astăzi existând peste 3.000 de astfel de Convenții de evitare a dublei impuneri în domeniul impozitelor directe, o extindere a CEDI privind impozitele directe asupra TVA nu apare, din mai multe considerente, ca fiind necesară<sup>31</sup>, fapt pentru care ar trebui elaborată o Convenție model OCDE în domeniul TVA, în momentul în care statele OCDE vor lua o hotărâre în acest sens. Liniile Directoare Internaționale dezvoltate de OCDE în domeniul TVA ar putea oferi baza pentru dezvoltarea unor astfel de acorduri, deoarece directivele statelor membre ale OCDE reflectă un consens asupra unor principii de bază de impozitare a prestărilor de servicii transfrontaliere. Publicarea Liniilor Directoare Internaționale ale OCDE în domeniul TVA și aplicarea unei Convenții Model OCDE în domeniul TVA nu se exclud reciproc, ba mai mult, ambele instrumente pot coexista și pot fi puse în practică simultan.

Ne rămâne doar să așteptăm cu nerăbdare modul de dezvoltare a lucrărilor OCDE în domeniul TVA și să vedem în ce măsură acestea vor avea capacitatea de a înlătura limitările din calea comerțului internațional cu servicii. Cine știe, poate că suntem martorii contemporani a scrierii istoriei TVA?

#### **Propunerea Comisiei pentru un răspuns uniform privind fraudă de tip „carusel”**

Ca răspuns la noile forme alarmante de fraudă care sunt raportate în mai multe state membre, Comisia Europeană a făcut o propunere la data de 29.09.2009, pentru o utilizare facultativă, temporară a mecanismului de taxare inversă pentru furnizarea anumitor bunuri și prestări de servicii. Aceasta se referă la cinci categorii de bunuri și servicii care sunt supuse unui mare risc de înșelăciune, precum cipuri de computer, telefoane mobile, metale prețioase, parfumuri și certificate pentru emisiile de gaze cu efect de seră. În conformitate cu propunerea Comisiei, statele membre pot aplica mecanismul taxării inverse în mod uniform asupra unui număr limitat de bunuri și servicii și astfel au un instrument eficient de a combate în mod flexibil fenomenele de fraudă, pot reacționa simultan și uniform împotriva fraudei de tip „carusel” și pot evita o „adâncire” a fraudei. Astfel, vă propunem să acumulați experiențe valoroase pentru a putea evalua efectivitatea unei astfel de măsuri.

<sup>29</sup> A se vedea Thomas Ecker – *Tax Treaties – A Solution to VAT/GST Double Taxation*, în Michael Lang, Peter Melz, Eleonor Kristoffersson (eds.) – *Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences* (în curs de publicare).

<sup>30</sup> Deși, ca urmare a armonizării care a avut deja loc în domeniul TVA în UE, nu s-ar putea naște astfel de convenții. Cu (și între) state terțe astfel de convenții ar putea fi posibile.

<sup>31</sup> A se vedea Thomas Ecker – *Solution to VAT/GST Double Taxation*, în Michael Lang, Peter Melz, Eleonor Kristoffersson (eds.) – *Value Added Tax and Direct Taxation – Similarities and Differences* (în curs de publicare).



# O abordare sistemică a sediilor permanente

Emilian Duca

Partener BDO Conti Tax Advisors



BDO Conti Tax Advisors - Societate de consultanță fiscală SRL

Problematika sediului permanent își face loc, pas cu pas, și în literatura de specialitate din România. Deși articolele care abordează această temă nu lipsesc, abordarea lor din perspectivă fiscală este unilaterală. Lipsește, în mod evident, abordarea sistemică a legislației din statul în care ia naștere sediul permanent.

Atunci când analizăm sediul permanent din România, trebuie să avem în vedere faptul că afacerile trebuie să respecte reglementările concurente. Astfel, un întreprinzător străin care are afaceri în România trebuie să ia în considerare atât legislația fiscală, cât și pe cea comercială. În această ipoteză, se pot identifica legături nebanuite între conceptele utilizate de legislația fiscală (sedii permanente sau sedii fixe) și cele din legislația comercială (sedii secundare).

Little by little, the issue of the permanent establishment finds its way into the Romanian professional literature. Although there are works addressing this subject, their approach from a fiscal perspective is unilateral. What is, obviously, missing, is the systemic approach to the laws in the particular State where the permanent establishment is set up.

When we analyse the permanent establishment in Romania, we must have in mind the fact that businesses have to comply with concurrent regulations. Thus, a foreign entrepreneur who conducts business in Romania has to consider both tax and commercial legislation. In this case, one can identify unsuspected links between the concepts used in tax laws (permanent or fixed establishments) and those found in commercial laws (secondary establishments).

## 1. Conceptul de sediu secundar în legislația comercială

Deși legislația comercială nu are caracterul imperativ și obligatoriu din dreptul administrativ-fiscal, există totuși și reglementări a căror nerespectare este aspru sancționată. Într-adevăr, pe lângă normele supletive și dispozitive uzuale, statul a inclus și măsuri coercitive destinate desfășurării în bune condiții a activității comercianților, așa cum vom exemplifica în continuare.

### 1.1. Limite legale privind activitatea comercială

În primul rând, art. 1 lit. a) din Legea nr. 12/1990 privind protejarea populației împotriva unor activități comerciale ilicite stabilește interdicția desfășurării de activități comerciale (acte și fapte de comerț) fără autorizație („a) efectuarea de acte sau fapte de comerț de natura celor prevăzute în

*Codul comercial sau în alte legi, fără îndeplinirea condițiilor stabilite prin lege*”). Sancțiunea contravențională prevăzută – amenda – este însoțită de o sancțiune complementară – confiscarea bunurilor comercializate sau a contravalorii acestora (veniturile realizate), dacă acestea au fost deja înstrăinate la momentul constatării contravenției.

Deși această prevedere a fost frecvent contestată în fața Curții Constituționale, instanța constituțională a respins cu consecvență aceste sesizări, constatând constituționalitatea acestor prevederi. În practică, interpretarea prevederilor citate suscită numeroase discuții, în special cu privire la sfera de aplicare a interdicției desfășurării de acte de comerț, cum ar fi:

- a) Sfera de aplicare cuprinde orice act de comerț ori numai cele care se adresează populației (comerțul cu amănuntul)?
- b) Sancțiunea confiscării prevăzută de lege se aplică și în cazul unor acte de comerț cu caracter ocazional, care nu sunt incluse în obiectul de activitate?

## 1.2. Conceptul și tipologia sediilor secundare

Dezvoltând sfera de aplicare a prevederilor legale referitoare la comercianți, trebuie precizat că legislația comercială utilizează termenul de *sediu secundar* fără a furniza o definiție exhaustivă a acestuia. Cu toate acestea, există o definiție pentru o categorie specială de sedii permanente – sucursala. Sucursala este definită ca un dezmembrământ fără personalitate juridică al unei societăți comerciale (art. 43 din Legea nr. 31/1990). Această subunitate este dotată cu fonduri de către societate și beneficiază de o oarecare autonomie, circumscrisă însă obiectului de activitate a societății care a înființat-o.

Există totuși o tipologie a sediilor secundare în Legea Registrului Comerțului nr. 26/1990 care se referă la diverse forme pe care le pot îmbrăca, precum cele de sucursală, agenție, punct de lucru, reprezentanță etc. Practica și doctrina sunt consecvente în a aplica regimul sucursalelor și celorlalte sedii secundare. Totuși, trebuie avut în vedere faptul că există reglementări speciale privind reprezentanțele (chiar dacă se referă la nerezidenți).

Deși nu există definiții ale acestor termeni, din practică se pot desprinde unele diferențe generate de complexitatea și natura activităților desfășurate de acestea. Fără îndoială, sucursala este forma cea mai complexă de sediu secundar, care prezintă cel mai înalt grad de autonomie funcțională și o dotare cu resurse materiale, umane și financiare care îi permit realizarea obiectului de activitate al societății care a înființat-o, cu regularitate și cu îndeplinirea unor funcții specifice.

O formă mai puțin complexă, cu autonomie funcțională ceva mai redusă, o constituie *punctul de lucru*, o denumire generică care desemnează orice locație bine determinată în spațiu, cu un anumit grad de permanență, care servește realizării obiectului de activitate al societății înființătoare. Aici poate fi notat *punctul de lucru stabil*, un concept generat de necesități fiscale (de repartizare la nivelul administrațiilor locale a sumelor colectate din impozitul pe salarii).

*Agenția* este, de fapt, o denumire mai veche a punctelor de lucru create cu un scop precis – realizarea funcției de vânzare (denumire uzuală în transporturi, asigurări, operațiuni bancare etc.) sau a celei de relații cu clienții.

Activitățile care pot fi realizate de o reprezentanță sunt definite de legislația specifică, respectiv Decretul-Lege nr. 122/1990. Potrivit art. 8 al acestui act normativ, „reprezentanța efectuează în numele societății comerciale sau al organizației economice străine numai acte juridice și activități conforme cu obiectul de activitate stabilit prin autorizația de funcționare. Reprezentanțele și personalul acestora își desfășoară activitatea cu respectarea dispozițiilor legale din România.”

Un aspect interesant privind reprezentanțele este că, în cele mai multe cazuri, autorizația de funcționare limitează activitățile pe care le pot realiza la cele care nu dau naștere unui sediu permanent (vezi definiția din Codul fiscal), interzicând în mod expres realizarea de acte de comerț.

## 1.3. Înregistrarea sediilor secundare

Legea nr. 31/1990 prevede obligația înregistrării sediilor secundare la Registrul Comerțului înainte de începerea activității. În acest sens, Legea Registrului Comerțului nr. 26/1990 prevede la art. 23 obligația comerciantului care deschide sucursale de a cere înregistrarea acestora la oficiul Registrului Comerțului de la sediul fiecărei sucursale. Aceași prevedere este preluată la art. 24 cu privire la comerciantul care are sediul activității în străinătate.

În ce privește celelalte sedii secundare – agenții, puncte de lucru sau alte asemenea sedii – considerate de asemenea dezmembrăminte fără personalitate juridică ale societăților comerciale, există doar obligația de a fi menționate numai în cadrul înmatriculării societății în Registrul Comerțului de la sediul principal (art. 43 din Legea nr. 31/1990).

Societățile comerciale străine pot înființa în România, cu respectarea legii române, filiale, precum și sucursale, agenții, reprezentanțe sau alte sedii secundare, dacă acest drept le este recunoscut de legea statutului lor organic (art. 44 din Legea nr. 31/1990).

## 2. Conceptul de sediu permanent din legislația fiscală

Legislația fiscală definește sediul permanent la art. 8 din Codul fiscal, în concordanță cu Convenția Model OECD, ca „un loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea unui nerezident, fie direct, fie printr-un agent dependent”.

La fel ca în cazul Convenției Model, art. 8 conține o listă exemplificativă de modalități de exprimare a sediului permanent:

- a) un loc de conducere, sucursală, birou, fabrică, magazin, atelier, precum și o mină, un puț de țigăi sau gaze, o carieră sau alte locuri de extracție a resurselor naturale;
- b) un șantier de construcții, un proiect de construcție, ansamblu sau montaj sau activități de supervizare legate de acestea, numai dacă șantierul, proiectul sau activitățile durează mai mult de 6 luni (12 luni în Convenția Model).

În fine, există și o listă de activități [alin. (3) al art. 8 Cod fiscal] proprii comerțului, care se prezumă că nu dau naștere unui sediu permanent:

- a) folosirea unei instalații numai în scopul depozitării sau al expunerii produselor ori bunurilor ce aparțin nerezidentului;
- b) menținerea unui stoc de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident numai în scopul de a fi depozitate sau expuse;
- c) menținerea unui stoc de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident numai în scopul de a fi procesate de către o altă persoană;
- d) vânzarea de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident, care au fost expuse în cadrul unor expoziții

- sau târguri fără caracter permanent ori ocazionale, dacă produsele ori bunurile sunt vândute nu mai târziu de o lună după încheierea târgului sau a expoziției;
- e) păstrarea unui loc fix de activitate numai în scopul achiziționării de produse sau bunuri ori culegerii de informații pentru un nerezident;
  - f) păstrarea unui loc fix de activitate numai în scopul desfășurării de activități cu caracter pregătitor sau auxiliar de către un nerezident;
  - g) păstrarea unui loc fix de activitate numai pentru o combinație a activităților prevăzute la lit. a)-f), cu condiția ca întreaga activitate desfășurată în locul fix să fie de natură preparatorie sau auxiliară.

Fără a intra în detalii privind conceptul fiscal al sediului permanent, putem observa totuși că există unele legături între conceptul de sediu secundar și cel de sediu permanent.

#### Sediul fix

Mai trebuie adăugat că în domeniul TVA există un concept specific, *sediul fix*, definit ca acea situație în care o persoană (impozabilă) dispune în România de suficiente resurse tehnice și umane pentru a efectua regulat livrări de bunuri și/sau prestări de servicii impozabile.

Este important de notat că sediul fix se distinge de sediul permanent prin obligația de a avea suficiente resurse (tehnice și umane) pentru a se desfășura o activitate economică cu caracter de continuitate. Teoretic, pot exista sedii permanente fără angajați (a se vedea normele metodologice de aplicare a art. 8), în timp ce în cazul sediilor fixe resursa umană este o condiție de fond pentru existența acestora. Pe de altă parte, pot exista sedii permanente care presupun doar existența unui angajat/agent dependent fără a fi prezente resursele tehnice necesare efectuării de livrări de bunuri/prestări de servicii.

### 3. Considerații finale

În primul rând, este ușor de observat că sediile secundare sunt create în scopul desfășurării unei activități economice (comerciale), *integral sau parțial*, ceea ce conduce la ideea că orice sediu secundar este susceptibil a deveni un sediu permanent în măsura în care are un anumit grad de permanență (o durată de funcționare mai mare de 6 luni) și un loc fix (de regulă, o adresă) care să permită identificarea acestuia.

În al doilea rând, există unele categorii de sedii secundare care sunt excluse din definiția sediului secundar în măsura în care acestea desfășoară doar activitățile de la art. 8 alin. (3) Cod fiscal. Acesta este, de regulă, cazul reprezentanțelor comerciale ale societăților și organizațiilor internaționale din străinătate, pentru care activitățile permise sunt cele menționate în autorizația de funcționare.

Poate cel mai important aspect de subliniat este acela că desfășurarea de acte/fapte de comerț de către nerezidenți prin intermediul unor sedii permanente din România, fără ca acestea să fie înregistrate legal, poate intra sub incidența sancțiunilor prevăzute de Legea nr. 12/1990, respectiv amenda însoțită de confiscarea veniturilor obținute din activități comerciale neautorizate.

Problema care se pune este dacă sediile secundare, altele decât sucursalele și reprezentanțele, trebuie înregistrate și la Registrul Comerțului înainte de începerea activității (în afara de înregistrarea fiscală).

Ținând cont de regulile stabilite de legislația comercială pentru societățile autohtone și de principiul nediscriminării nerezidenților din alte state membre UE, răspunsul pare a fi negativ. La fel de adevărat este că nu există o procedură de autorizare decât pentru sucursalele nerezidenților, situație care poate fi interpretată în sensul obligării nerezidenților la a-și deschide sucursale în România de fiecare dată când activitatea desfășurată dă naștere unui sediu permanent.

## ► Codul fiscal comentat (2008)



Autori: Radu BUFAN, Mircea Ștefan MINEA (coordonatori)  
Nr. pag.: 1398

Codul fiscal comentat este conceput de un colectiv de 27 de autori, renumiți specialiști în domeniul fiscal, sub coordonarea a doi dintre cei mai prestigioși finanțisti: Dl. Prof. univ. dr. Radu Bufan și Dl. Prof. univ. dr. Ștefan Minea.

Codul fiscal comentat este o lucrare impresionantă care oferă:

- Opinii avizate în materie de drept fiscal
- Comentariile ultimelor modificări legislative
- Spețe, Studii de caz
- Jurisprudență fiscală națională
- Jurisprudență fiscală comunitară
- Legislație fiscală comunitară

Preț: 240 RON

Abonamente și comenzi:

tel. / fax: 031.224.4150 / 031.224.4101; distributie@wolterskluwer.ro; www.wolterskluwer.ro

# Obiectivele politicii fiscale internaționale a statelor – exportatorii neți de capital în convențiile ruse pentru evitarea dublei impunerii

Prof. dr. Danil V. Vinnitskiy (Rusia)  
Șeful Departamentului de Drept fiscal și financiar  
Academia Națională de Drept din Ural

Diferența menționată dintre interesele fiscale ale țărilor dezvoltate și ale țărilor în curs de dezvoltare poate predetermina abordări diferite ale acestor țări în înțelegerea conceptului de sediu permanent, în stabilirea ratelor de impozitare la sursă a veniturilor pasive (dividende, dobânzi, drepturi de autor), precum și în rezolvarea altor probleme din domeniul impozitării transfrontaliere.

The above-mentioned difference in the fiscal interests of developed and developing countries can predetermine different approaches of these countries to the understanding of the concept of permanent establishment, to setting the rates of at-source taxation of passive incomes (dividends, interests, royalty), as well as to solving other issues in the sphere of cross-border taxation.

## 1. Introducere

La încheierea tratatelor fiscale internaționale, țările sunt împărțite în mod tradițional în țări „dezvoltate” („mai dezvoltate”) și „în curs de dezvoltare” („mai puțin dezvoltate”) sau, cu alte cuvinte, în țări exportatoare de capital și tehnologii, respectiv țări în principal importatoare de capital și tehnologii. Potrivit acestei abordări, dorind să își consolideze procedura bugetară, primele trebuie să fie interesate de aplicarea, în principal, a criteriului rezidenței, în timp ce pentru cele din urmă trebuie să primeze criteriul sursei, respectiv principiul teritorialității.

Aceste aspecte s-au reflectat în special în conținutul Convenției Model OCDE și în textul Convenției Model a ONU, care, la rândul său, explică diferențele existente între acestea.

Cu toate acestea, putem constata unele transformări dinamice în lumea modernă, care de foarte multe ori conduc la situații în care diferitele frontiere dintre țările dezvoltate și țările în curs de dezvoltare dispar. Există țări și chiar și grupuri de țări care pot ocupa poziții de lideri economici din perspectiva unor indici (depășind alte țări care în mod tradițional sunt percepute ca fiind dezvoltate), dar să rămână în urmă în mod semnificativ din perspectiva altora.

Globalizarea economiei mondiale și specializarea anumitor economii naționale pot uneori chiar să accentueze tendințele existente și predispoziția inițială de dezvoltare

disproporționată a unor sectoare economice și sociale în cadrul unei anumite țări. Țările BRIC – Brazilia, Rusia, India și China – pot probabil să servească drept un bun exemplu pentru cele menționate mai sus.

Această situație face posibil ca ele să acționeze ca exportatori de capital și tehnologii în raport cu anumite grupuri de țări, și ca importatori în raport cu altele. Această dualitate poate fi văzută în relațiile economice cu una și aceeași țară sau grup de țări (de exemplu, Rusia poate acționa în calitate de importator de tehnologii în ceea ce privește anumite sectoare industriale și ca exportator în ceea ce privește alte sectoare – industria spațială, industria militară, anumite domenii ale medicinei, etc.). Tendințe similare pot fi identificate în exportul și importul de capital și în alte tipuri de activități economice.

În acest sens, analiza dinamicii activelor externe ruse până în 2008 (anul în care s-a declanșat criza economică mondială) prezentată de către Banca Centrală a Federației Ruse este destul de interesantă.

Până la începutul anului 2008, activele externe ale Federației Ruse s-au ridicat la 1,1 trilioane de dolari. Datorită crizei acestea s-au depreciat cu 21%. Pasivele externe ale Federației Ruse, care au atins 1,24 trilioane de dolari în aceeași perioadă, au pierdut 46% din valoare datorită situației de pe piața valorilor mobiliare.

Potrivit Băncii Centrale a Federației Ruse, per ansamblu, volumul activelor externe ruse a crescut de 4,1 ori în ultimii opt ani, depășind 1 trilion de dolari (așa cum a fost

menționat). Înainte de 2008, ritmul mediu de expansiune a fost de aproape 25% pe an, dar pasivele au crescut chiar mai rapid – în medie cu 32% pe an.

Balanța a scăzut brusc, iar în 2004 a devenit negativă. Cu toate acestea, în cursul anului 2008 valoarea activelor externe ruse a scăzut cu 8,1% (89,4 miliarde de dolari): tranzacțiile le-au majorat cu 16,6% (182,7 miliarde de dolari), dar ca urmare a reevaluării acestea au pierdut 21% (234,3 miliarde de dolari); 3,4% (37,8 miliarde de dolari) s-au pierdut din cauza altor modificări (investiții în aur, modificări ale regimului de investiții – investiții de portofoliu pentru cele directe, amortizări de datorii etc.). În același timp, valoarea investițiilor străine în Rusia a scăzut cu 39% (488,8 miliarde de dolari) pe an: aflulxul a fost de 92,4 miliarde de dolari (+ 7,4) pierderile datorate reevaluării au reprezentat 574,7 miliarde de dolari (46%); pierderea de 6,5 miliarde de dolari a fost legată de alte modificări.

Astfel, pentru 1 trilion de dolari active, Federația Rusă are 0,76 trilioane de dolari ca pasive: poziția netă a investițiilor din Federația Rusă a crescut de la 11% din PIB la 15% din PIB. Alături de aceasta, este de subliniat faptul că Federația Rusă a devenit creditor, parțial datorită sectorului public – sectorul privat are încă o datorie de 213 miliarde de dolari. Cel mai mare investitor internațional în Rusia este sectorul public: Guvernul și Banca Centrală a Federației Ruse dețin 49,4% din toate activele externe ale țării. Este de remarcat că potrivit previziunilor McKinsey activele externe ale Federației Ruse se vor dubla până la 2,2 trilioane de dolari în cazul în care economia mondială începe să se dezvolte în 2010<sup>1</sup>.

Astfel, statutul de exportator net de capital face posibilă pentru Federația Rusă revizuirea unora dintre prioritățile sale în domeniul politicii fiscale internaționale.

În general, putem să evidențiem faptul că în perioada anilor 1990 – începutul anilor 2000 (când au fost încheiate cele mai multe din tratatele fiscale ruse), prioritățile politicii fiscale internaționale nu au fost stabilite cu suficientă claritate încă și Rusia a acționat ca un partener destul de flexibil în tratatele fiscale. Nu pot fi menționate multe elemente ale politicii internaționale fiscale pe care Federația Rusă a încercat să le implementeze în cursul negocierilor tratatelor fiscale. Dintre acestea fac parte următoarele:

**În primul rând**, Rusia a intrat în negocieri pentru încheierea de tratate fiscale cu state având sisteme politice și sociale foarte diferite (partenerii Rusiei în tratatele fiscale sunt SUA, Marea Britanie, Franța, Germania, Israel, Iran, Siria, Coreea de Nord, Algeria etc.). Astfel, factorii non-economici nu au avut niciun efect semnificativ asupra conținutului tratatelor fiscale încheiate și nici asupra posibilității de a le încheia în sine. La început (prima jumătate și mijlocul anilor 1990), o atenție deosebită a fost acordată încheierii de tratate fiscale cu țările europene și cu alte state membre ale OCDE, fapt conexas cu orientarea generală a țării spre modernizarea economiei și consolidarea

relațiilor comerciale și de investiții cu economiile dezvoltate ale lumii.

**În al doilea rând**, impozitele prevăzute în tratate au inclus în mod tradițional de partea rusă impozitul pe veniturile persoanelor fizice, impozitul pe profitul organizațiilor<sup>2</sup>, impozitul pe activele organizațiilor și impozitul pe proprietatea persoanelor fizice.

Nu putem găsi niciun exemplu în care Federația Rusă să fi încheiat cel puțin un tratat fiscal referitor la colectarea oricăror *altor impozite directe*, de exemplu, impozitul social unificat (va fi eliminat din 2010), impozitul pe teren, impozitul pe extracția de resurse naturale sau impozitul pe moșteniri și donații (abrogat din 2006<sup>3</sup>). În același timp, în legislația fiscală internă s-a urmărit o politică de înlăturare a dublei impunerii (în situații transfrontaliere) determinate de mai sus menționatele „alte impozite directe”.

**În al treilea rând**, tratatele fiscale ruse au urmat, de obicei, Convenția Model OCDE, folosind de asemenea anumite elemente ale modelului ONU în relațiile cu unii parteneri la tratatele fiscale. În ceea ce privește regulile de alocare, Federația Rusă a aplicat uneori abordări diferențiate în raport cu diferite țări. Astfel, în ceea ce privește țările vest-europene (Germania, Franța, Țările de Jos etc.) și SUA au fost prevăzute rate de 0% în cazul impozitării prin reținere la sursă a dobânzilor și drepturilor de autor.

În tratatele încheiate cu alți parteneri au fost stabilite rate de impozitare de la 5% la 15% pentru situații transfrontaliere similare. Cu toate acestea, în prezent nu există niciun tratat fiscal încheiat de către Rusia care să prevadă o rată de 0% în cazul impozitării prin reținere la sursă a dividendelor.

Scutirea de impozitul reținut la sursă în cazul veniturilor (primite sub formă de drepturi de autor și dobânzi) rezidenților din multe țări dezvoltate, care ar putea să nu pară a fi foarte profitabilă din punctul de vedere al bugetului, poate fi explicată, credem noi, prin faptul că la momentul respectiv (mijlocul anilor 1990), Rusia avea nevoie în mod deosebit de tehnologii și capital străin și a fost gata să acorde avantaje suplimentare, limitându-și unele din drepturile fiscale. În prezent, aceste abordări se schimbă în scopul de a asigura unificarea și coerența politicii fiscale a țării. Federația Rusă nu a încheiat și nu a ratificat recent niciun tratat fiscal care să acorde rate de 0% în cazul impozitării prin reținere la sursă a veniturilor pasive, precum dobânzile și drepturile de autor<sup>4</sup>.

<sup>2</sup> Pentru o perioadă scurtă de timp, în prima jumătate a anilor 1990, au existat impozite speciale pe profitul companiilor bancare și de asigurări. Tratatele fiscale încheiate la acea dată se refereau și la aceste taxe, deoarece regimul juridic al colectării lor era asemănător cu regimul juridic general al impozitului pe profitul organizațiilor.

<sup>3</sup> Legea FR nr. 2020-1 din 12.12.1991 (modificată în 30.12.2001) „Cu privire la impozitul pe moșteniri sau donații” a fost abrogată odată cu adoptarea Legii federale nr. 78-FZ din 01.07.2005, în vigoare începând cu 01.01.2006.

<sup>4</sup> Cu toate acestea, literatura economică rusă consideră că, per ansamblu, a urma convenția Model a OCDE, care pune accentul pe impozitarea veniturilor în țara de reședință, corespunde intereselor Federației Ruse în calitate de națiune – exportator de capital. A se vedea L.V. Polezharova – *International Double Taxation: the mechanism of avoidance in the Russian Federation*, Magistr, Moscova, 2009, p. 39.

<sup>1</sup> *Rusia a devenit un exportator de investiții* „Vedomosty” (<http://www.newsru.com/finance/07sep2009/donor.html>).



În al patrulea rând, atunci când stabilește norme de evitare a dublei impunerii în tratatele fiscale internaționale, Federația Rusă preferă să aplice metoda creditului fiscal și nu metoda scutirii. Cu toate acestea, regulile privind conținutul acestei metode sunt de obicei limitate doar la asigurarea dreptului de compensare a impozitului plătit în celălalt stat contractant ca impozit ce ar urma să fie plătit în Rusia (compensarea are loc pentru o sumă a impozitului nu mai mare decât aceea care ar trebui efectiv plătită în Rusia). Această abordare în tratatele fiscale corespunde prevederilor art. 232 din Codul fiscal al Federației Ruse (în ceea ce privește impozitul pe veniturile persoanelor fizice), art. 311-312 din Codul fiscal al Federației Ruse (în ceea ce privește impozitul pe profitul organizațiilor) și art. 386.1 din Codul fiscal al Federației Ruse (în ceea ce privește impozitul pe activele organizațiilor).

În al cincilea rând, tratatele fiscale ruse conțin de obicei articolele speciale care vizează schimbul de informații (art. 26) și procedurile amiabile (art. 25). Cu toate acestea, este dificil de găsit un tratat care să prevadă acordul statelor contractante la aplicarea unei proceduri arbitrale sau care să conțină un articol referitor la asistența în colectarea impozitelor (art. 27 din Convenția Model OCDE).

Trebuie să menționăm că, potrivit legislației fiscale interne a Federației Ruse (cap. 8 din Codul fiscal al Federației Ruse), colectarea taxelor se realizează adesea în baza unei hotărâri judecătorești pronunțate în prealabil, care exclude necesitatea oricăror proceduri speciale de asistență în colectarea impozitelor (dat fiind că aceasta poate avea loc în cadrul procedurilor de punere în executare a hotărârilor judecătorești).

În al șaselea rând, Federația Rusă nu include de obicei dispozițiile privind limitarea beneficiilor în tratatele sale fiscale; cu toate acestea, ea nu refuză să semneze tratatele fiscale care includ astfel de dispoziții, în cazul în care celălalt stat contractant insistă în acest sens (spre exemplu, SUA, Marea Britanie etc.).

De altfel, după cum ne arată analiza practicii judiciare, Rusia nu aplică de obicei conceptul de „beneficiar efectiv”, chiar dacă acesta poate fi regăsit într-un anumit tratat fiscal. Dar, dacă este necesar, mecanismele juridice interne având o natură juridică similară (așa-numita regulă privind „beneficiile fiscale nejustificate” – a se vedea Sentința nr. 53 a Curții Supreme de Arbitraj a Federației Ruse din 12.10.2006 „Cu privire la evaluarea justeții beneficiilor fiscale ale unui contribuabil de către instanțele de arbitraj de stat”<sup>5</sup>) pot fi aplicate în cazul unui contribuabil de rea-credință.

Punctele menționate mai sus nu pot fi considerate ca fiind un concept evoluat de politică fiscală internațională a Federației Ruse, care va ține seama de ambele sale roluri, atât de exportator, cât și de importator de capital.

Putem presupune că prioritățile acestei politici vor mai trebui încă să fie specificate în viitor și vor putea fi realizate sub forma unor amendamente la Convenția Model rusă

<sup>5</sup> Buletinul Curții Supreme de Arbitraj a Federației Ruse nr. 12 din 2006 (decembrie).

(aprobată de către Guvernul Federației Ruse în 1992), care momentan este atât de aproape de modelul OCDE încât poate fi practic văzută ca o variantă cu mici modificări a acesteia. Discuția asupra priorităților politicii fiscale internaționale (însoțită de cercetarea academică a acestor aspecte) ar putea fi coordonată între Federația Rusă și alte economii importante, aflate într-o poziție similară în ceea ce privește indicii economici relevanți, precum țările BRIC.

## 2. Politica fiscală internațională a Rusiei și caracteristicile rețelei ruse de tratate fiscale în funcție de regiunile lumii

În ultimii ani, Federația Rusă a urmărit o politică fiscală internațională destul de activă; ea a semnat 85 de convenții privind evitarea dublei impunerii referitor la impozitele pe venit și pe capital. În prezent, în Rusia sunt în vigoare 74 de convenții privind dubla impunere (inclusiv două tratate fiscale cu Japonia și Malaiezia, încheiate de fosta URSS, și care sunt încă aplicate de către Federația Rusă); în plus, 13 tratate fiscale au fost negociate și semnate, dar încă nu au fost ratificate de către Parlamentul Federației Ruse<sup>6</sup>. Convențiile ruse privind dubla impunere urmează, în general, modelul OCDE; cu toate acestea, există dispoziții speciale în anumite tratate încheiate de către Rusia; unele dintre convențiile sale privind evitarea dublei impunerii sunt mai aproape de Convenția Model a ONU.

În principiu, abordarea adoptată de Rusia în privința convențiilor privind dubla impunere este reflectată în Tratatul Model aprobat prin Regulamentul Guvernului FR nr. 352 din 28 mai 1992. Diferența dintre acesta și modelul OCDE nu este semnificativă. Putem menționa următoarele:

- în primul rând, ordinea diferită a unor articole;
- în al doilea rând, art. 4 din Tratatul Model al Federației Ruse permite considerarea unui amplasament ca sediu permanent în cazul în care operațiunea durează mai mult de 24 de luni;
- în al treilea rând, modelul Federației Ruse (art. 6) utilizează criteriul rezidenței, dar nu și criteriul conducerii efective în cazul impozitării profiturilor obținute din operațiunile de transport în traficul internațional. În plus, art. 6 se referă nu numai la nave, bărci și aeronave, dar și la mijloacele de transport feroviar și altele cu motor;
- în al patrulea rând, modelul Federației Ruse prevede condiții mai puțin favorabile pentru impozitarea cu reținere la sursă a dividendelor; în particular, cea mai scăzută rată de impozitare cu reținere la sursă a dividendelor (10%) se aplică doar în cazul în care o societate deține 100% din capitalul companiei plătitoare de dividende; în caz contrar, poate fi aplicată rata de impozitare de 15%<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> A se vedea bazele de date electronice ruse Consultant-Plus și Garant, care includ tratatele fiscale încheiate de către Federația Rusă, atât ratificate, cât și neratificate de către Parlamentul FR.

<sup>7</sup> Există alte câteva diferențe de importanță minoră.



Influența Tratatului Model al Federației Ruse (reprodus aproape cuvânt cu cuvânt în Recomandarea CSI<sup>8</sup> din 15 mai 1992 „Cu privire la unificarea tratatelor fiscale”) asupra politicii ruse în privința tratatelor fiscale este totuși destul de limitată. De exemplu, nu există tratate fiscale bilaterale încheiate de către Federația Rusă care să conțină articole care să urmeze dispozițiile menționate mai sus în ceea ce privește impozitarea cu reținere la sursă a dividendelor.

Este important că foaia de parcurs pentru aderarea Federației Ruse la Convenția OCDE a fost adoptată de către Consiliu în cea de a 1.163-a sesiune a sa la 30 noiembrie 2007. Dar faptul că Rusia (fiind una din marile economii ale lumii) nu a fost reprezentată în cadrul OMC constituie în același timp un obstacol în calea aderării sale la OCDE, deoarece calitatea de membru al OMC este considerată o cerință necesară pentru aderarea la OCDE. În prezent, mulți dintre experții ruși susțin că nu există suficiente motive economice pentru aderarea Rusiei la OMC<sup>9</sup>.

Faptul că Federația Rusă nu este membră a OMC nu restrânge, în fapt, intrarea sau ieșirea fluxurilor de investiții în/din țară sau activitatea economică a mediului de afaceri rus în diferite regiuni ale lumii. Larga rețea a convențiilor ruse pentru evitarea dublei impunerii dovedește cele menționate mai sus.

Dacă am încerca să caracterizăm în detaliu rețeaua tratatelor de impozitare ruse, în raport cu diferite regiuni ale lumii, putem obține următoarea imagine:

**1. În Rusia sunt în vigoare tratate fiscale cu 25 de state membre ale UE.** Nu există tratate fiscale în vigoare cu trei state membre ale UE – Malta, Estonia și Letonia. Tratatul cu Malta și Estonia au fost semnate la 15 decembrie 2000, respectiv la 5 noiembrie 2002, dar nu au fost încă ratificate de Parlamentul Federației Ruse. Tratatul fiscal cu Letonia nu a fost nici măcar semnat încă. De exemplu, ratificarea tratatului cu Malta a fost suspendată de Parlamentul FR de aproape 9 ani, deoarece Comitetul Afacerilor Internaționale din cadrul Parlamentului consideră Malta un paradis fiscal. Este demn de remarcat că, deși Parlamentul rus nu se grăbește să ratifice tratatul cu Malta, Rusia are un tratat fiscal cu Cipru, a cărui jurisdicție este utilizată activ în scop de planificare fiscală; Ciprul este unul dintre investitorii importanți în economia rusă.

De asemenea, există 6 tratate cu state europene care nu sunt membre ale UE: Elveția, Norvegia, Yugoslavia, Croația, Macedonia și Albania.

Multe dintre tratatele fiscale ale Rusiei cu statele membre ale UE au o caracteristică comună importantă: impozitarea prin reținere la sursă a dobânzilor și redevențelor se face la o rată de impozitare de 0%. Putem menționa aici tratatele fiscale cu Austria, Marea Britanie, Ungaria, Germania, Danemarca, Irlanda, Islanda, Luxemburg, Țările de Jos, Finlanda, Franța, Suedia și Cipru. În tratatele fiscale cu țările est-europene impozitarea prin reținere la sursă a dobânzilor și redevențelor este de obicei limitată la o rată de 10%. Spre

exemplu, ne putem referi la Albania, Belarus, Macedonia, Polonia, Slovenia, Ucraina, Croația și fosta Iugoslavie.

**2. Rusia dispune de o rețea largă de tratate fiscale cu toate țările CSI.** Astfel, tratatele privind evitarea dublei impunerii în cazul impozitelor pe venit și pe capital au fost încheiate cu 10 țări CSI (mai precis cu toate, cu excepția Georgiei)<sup>10</sup>. Pe lângă aceasta, au fost semnate acorduri fiscale specifice privind taxele indirecte, având ca efect colectarea TVA și a accizelor în conformitate cu așa-numitul principiu al țării de destinație, cu toate cele 11 țări CSI. În plus, cu toate aceste țări există acorduri speciale cu privire la schimbul de informații și de acordare de asistență în colectarea impozitelor. Nu numai existența legăturilor tradiționale este cea care facilitează relațiile comerciale și economice cu aceste țări, ci de asemenea existența unei zone de liber schimb care simplifică formalitățile vamale și standardizează impozitarea indirectă.

**3. Rusia are o rețea destul de largă de tratate fiscale cu alte țări asiatice (altele decât țări din CSI).** În mod concret, există 20 de tratate în vigoare (inclusiv cele două cu Japonia și Malaiezia care au fost încheiate de către fosta URSS). Rețeaua de tratate fiscale cu țările din Asia include atât actori mari, cum ar fi China, India, Indonezia, precum și alte țări, cum ar fi, de exemplu, Kuwait, Qatar, Liban, Siria și chiar și astfel de participanți rari la tratate fiscale, precum Coreea de Nord și Mongolia.

Astfel, Federația Rusă a încheiat convenții privind dubla impozitare cu următoarele țări: 1. Kuwait; 2. Qatar; 3. Turcia; 4. Iran; 5. Siria; 6. Liban; 7. Israel; 8. Indonezia; 9. Sri-Lanka; 10. India; 11. Filipine; 12. Vietnam; 13. Coreea de Sud; 14. Coreea de Nord; 15. Mongolia; 16. China; 17. Singapore; 18. Thailanda. Alte trei tratate fiscale au fost semnate, dar încă nu au fost ratificate; acestea sunt tratatele cu următoarele țări: 1. Arabia Saudită (11 februarie 2007); 2. Oman (26 noiembrie 2001); 3. Laos (14 mai 1999).

Astfel, rețeaua de tratate fiscale ruse cu țările asiatice este destul de largă și include economiile importante din regiune. Pentru scopuri de planificare fiscală, probabil, tratatele fiscale cu Qatar (de exemplu, rata impozitului cu reținere la sursă de 5% în cazul dividendelor, dobânzilor și drepturilor de autor) și parțial cu Liban (de exemplu, impozitul cu reținere la sursă în cazul dividendelor 10%, dobânzilor 5%, drepturilor de autor 5%) prezintă un anumit interes.

**4. Rețeaua de tratate fiscale ruse cu țările africane este destul de limitată, și include numai:** 1. Egipt; 2. Maroc; 3. Mali; 4. Namibia; 5. Republica Sud-africană; 6. Algeria (Tratatul a fost recent ratificat). De asemenea, au fost încheiate tratatele cu Mauritius (24 august 1995), Botswana (8 aprilie 2003) și Etiopia (26 noiembrie 1999), dar aceste tratate nu au fost ratificate încă. Mai mult, ratificarea tratatului cu Mauritius pare destul de problematică, în condițiile în care aceasta a fost suspendată de Parlament de mai bine de 14 ani.

**5. Rusia are o serie de tratate cu țările din America de Nord și Oceanul Pacific:** 1. SUA; 2. Canada; 3. Australia; 4. Noua Zeelandă.

<sup>8</sup> CSI – Comunitatea Statelor Independente ca organizație internațională include Federația Rusă, Ucraina, Belarus, Moldova, Kazahstan, Armenia, Azerbaidjan, Uzbekistan, Kirgizstan, Tadjikistan și Turkmenistan.

<sup>9</sup> A se vedea E.D. Khalevinskaya, E.V. Vavilova – *World Trade Organization and Russian economic interests*, Magistr, Moscova, 2009, pp. 9-15.

<sup>10</sup> În 2009, Georgia a finalizat procedura de încetare a calității sale de membru în CSI ca organizație internațională. Cu toate acestea, ea aplică în continuare multe din tratatele (inclusiv cele fiscale) încheiate anterior în cadrul CSI, în relațiile sale cu alte state membre ale CSI.

În conținutul lor, aceste tratate iau în considerare anumite elemente ale politicii fiscale internaționale ale statelor respective. De exemplu, Tratatul fiscal dintre Federația Rusă și SUA este destul de aproape de Convenția Model a Statelor Unite.

**6. Recent, rețeaua de tratate fiscale ruse a fost completată prin încheierea și ratificarea unor noi tratate fiscale cu unele țări din America Latină.** În prezent există trei Tratamente fiscale în vigoare (ratificate de Parlamentul Federației Ruse în 2008) cu următoarele țări latino-americane: Brazilia (Tratat încheiat la 22 noiembrie 2004), Mexic (Tratat încheiat la 7 iunie 2004) și Venezuela (Tratat încheiat la 22 decembrie 2003). În plus, tratatele cu Chile (19 noiembrie 2004), Argentina (10 octombrie 2001) și Cuba (14 decembrie 2000)<sup>11</sup> au fost doar semnate, dar nu ratificate.

Trebuie menționat faptul că, după ratificarea Tratatului fiscal cu Mexicul, Federația Rusă are convenții pentru evitarea dublei impunerii cu toate statele membre ale OCDE. Înainte de aceasta, ca urmare a acestei lacune din rețeaua rusă de Tratamente fiscale și a neratificării Tratatului fiscal cu Mexicul, acesta din urmă a rămas singurul stat membru al OCDE cu care Rusia nu avea un Tratat fiscal cuprinzător în vigoare.

<sup>11</sup> Există, de asemenea, un Tratat special încheiat între Federația Rusă și Republica Cuba „Cu privire la cooperarea și schimbul de informații în materie fiscală” (21.01.2004).

În expunerea noastră nu am menționat unele Tratamente fiscale mai vechi, încheiate de fosta URSS, care se referă la impozitarea operațiunilor legate de traficul internațional. Există astfel de tratate fiscale cu Irak, Irlanda, Suedia, Norvegia, Argentina, Grecia, Japonia, Algeria, Italia și Elveția.

Una din particularitățile politicii fiscale internaționale ruse constă în faptul că Federația Rusă a încheiat multe Tratamente fiscale (inclusiv multilaterale) privind impozitarea indirectă; cu toate acestea, toate sunt încheiate cu statele membre ale zonei libere de comerț (statele membre CSI), precum și cu partenerii comerciali ai Rusiei din Uniunea Vamală (Belarus, Kazahstan).

În cele din urmă, dezvoltarea infrastructurii de alimentare cu energie, precum și construirea de noi conducte de gaz și de petrol ridică probleme de abordare a impozitării acestor forme de activitate economică în contextul internațional. Una dintre soluțiile posibile ar putea fi legată de negocierile și încheierile de Tratamente fiscale speciale (a se vedea, de exemplu, recomandarea metodologică privind aplicarea Acordului dintre Guvernul Federației Ruse și Guvernul Republicii Turcia referitor la furnizarea de gaze naturale rusești către Republica Turcia peste platoul marin al Mării Negre din 15 decembrie 1997, ca și protocolul la prezentul acord de stabilire a unui regim fiscal pentru activități direct legate de construirea conductei).

### ► Integrarea economică (2010)

*Ediția a III-a revăzută și adăugită*

Autori: Emilian M. Dobrescu

Nr. pag.: 264



Integrarea economică este una din primele, dacă nu chiar prima lucrare de acest fel din literatura științifică economică românească ce sintetizează original și constructiv conceptele, teoriile și aplicațiile mondiale, europene și românești. Pentru meritele de excepție științifică, prima ediție a acestei lucrări a fost distinsă de Academia Română cu Premiul „Victor Slăvescu”, acordat în 1998 pentru lucrări editate în 1996.

*In nuce*, lucrarea conține aspectele esențiale ale tezei de doctorat a autorului susținută în anul 1994 – prima teză de doctorat din România axată pe problematica integrării economice. Primele două ediții au servit ca suport parțial de curs de integrare europeană, curs ținut prima dată la Academia de Studii Economice din București și apoi și la alte universități de stat și private.

A treia ediție a lucrării actualizează, clasifică și explică principalele concepte, teorii și aplicații în domeniul integrării economice apărute în intervalul 2001-2009. În acest interval, ca și în perioadele anterioare corespunzătoare primelor două ediții, practica fenomenului complex al integrării economice s-a situat de multe ori înaintea teoriei integrării, aflată în continuă adaptare și reformulare, în strânsă legătură cu integrarea economică reală – fenomen amplu și complex al vremurilor noastre, caracteristic de fapt tuturor perioadelor istorice, într-o formă sau alta.

Preț: 43 RON

Abonamente și comenzi:

tel. / fax: 031.224.4150 / 031.224.4101; distributie@wolterskluwer.ro; www.wolterskluwer.ro

# Fiscalitatea în Suedia și Danemarca\*

Conf. univ. dr. Narcis Eduard Mitu  
Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor,  
Universitatea din Craiova  
Membru al IFA România

Suedia și Danemarca<sup>1</sup>, două țări nordice cu unele dintre cele mai mari rate ale fiscalității din UE, sfidează ideea că impozitele mari, sectorul public puternic și protecția socială consistentă sunt incompatibile cu eficiența și bunăstarea economică.

Sweden and Denmark, two Nordic countries with some of the highest rates of taxation in the EU, defy the idea that high taxes, a strong public sector and social protection are incompatible with efficiency and economic welfare.

## Fiscalitatea în Suedia

*Regatul Suedia este divizat administrativ în 21 de districte (län), are o suprafață de 449.964 kmp., populația este de 9 mil. locuitori, PIB/locuitor estimat pentru 2008 este de 38.500 USD, moneda națională: coroana suedeză (SEK).*

Fiscalitatea în Suedia implică trei niveluri diferite de colectare a impozitelor: municipalitățile, consiliile districtuale și guvernul central. La aceste trei niveluri de colectare se mai adaugă și biserica ce încasează cu ajutorul Agenției Suedeze de Impozite (Swedish Tax Agency – Skatteverket) o taxă de biserică.

**Impozitul pe profit** reprezintă o sursă ce alimentează bugetul guvernului central. Acesta este datorat de majoritatea persoanelor juridice rezidente și nerezidente în Suedia.

Sunt scutite de la plata acestui impozit: instituțiile statului; fondurile de pensii și organizațiile nonprofit, caritabile, religioase.

Baza de impozitare o constituie diferența dintre veniturile realizate și cheltuielile necesare pentru a menține și dezvolta afacerea.

Cota de impozitare standard pentru anul 2010 (începând cu 1 ianuarie 2009) este de 26,3%, însă în anumite situații aceasta poate fi și de 25%. Plata impozitului se face anual, iar pierderile fiscale pot fi reportate pentru exercițiile financiare următoare, fără vreo limită temporală.<sup>2</sup>

\* Principalele surse informaționale utilizate la elaborarea acestui material sunt: [www.worldwide-tax.com](http://www.worldwide-tax.com); [www.globalpropertyguide.com/Europe/](http://www.globalpropertyguide.com/Europe/); [www.dce.gov.ro](http://www.dce.gov.ro); [www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/rankorder/2004rank.html](http://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/rankorder/2004rank.html).

<sup>1</sup> Din acest studiu, în *Monitorul Fiscalității Internaționale* au fost prezentate: Austria (nr. 7/2009), Franța și Germania (nr. 8/2009), Ungaria și Bulgaria (nr. 9/2009), Belgia și Olanda (nr. 10/2009), Cehia și Slovacia (nr. 11/2009), Irlanda și Marea Britanie (nr. 12/2009), Cipru și Malta (nr. 1/2010), Spania și Portugalia (nr. 2/2010).

<sup>2</sup> M.Ș. Minea, C.F. Costaș – *Fiscalitatea în Europa la începutul mileniului III*, Ed. Rosetti, București, 2006, p. 206.

Trebuie menționat că, în cazul persoanelor juridice, dividendele și câștigurile din capital rezultate în urma vânzării de acțiuni sunt exceptate de la plata impozitului aferent în anumite situații. Astfel, Suedia a introdus *participation exemption rules*<sup>3</sup> în ceea ce privește dividendele și câștigurile din capital aferente acțiunilor deținute de companii în scopuri de afaceri.

**Impozitul pe venit.** În Suedia, impozitul pe venit este diferit în funcție de natura veniturilor supuse impozitării. Astfel se face distincție între **venituri din muncă** (din practicarea unor activități independente, activități comerciale, dar și salariate) și **venituri din capital** (dividende, dobânzi și alte câștiguri din capital)

Pentru **veniturile din muncă**, în Suedia există o schemă progresivă de impozitare a persoanelor fizice, care pentru veniturile aferente anului 2010 arată astfel:

Venit impozabil (SEK)	Cota cuvenită bugetului de stat (%)	Cota ce alimentează bugetele locale (%) <sup>4</sup>
Până la 372.100	0	26-34
372.100 – 532.700	20	26-34
peste 532.700	25	26-34

Sursa: Global Property Guide și [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt\\_tax\\_highlight\\_2010\\_Sweden.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Global/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/2010/dtt_tax_highlight_2010_Sweden.pdf)

<sup>3</sup> Expresie generică utilizată în situația neimpozitării dividendelor convenite acționarilor și a câștigurilor de capital provenite din vânzarea acțiunilor deținute de aceștia. Motivația neimpozitării este dată de dorința eliminării dublei impozitări a acționarilor (impozit pe profit/impozit pe dividende sau impozit pe profit/impozit pe câștigurile de capital). În Europa, alături de Suedia, mai practică acest sistem Norvegia și Belgia.

<sup>4</sup> Impozitul pe venit de natură locală include impozitul cuvenit municipalităților și consiliilor districtuale. Cota de impozitare variază în funcție de municipalitate, rata medie fiind de 31,56%.

Sunt deductibile din venitul impozabil cheltuielile cu transportul, dacă sunt mai mari de 7.000 SEK; de asemenea, se pot deduce orice costuri mai mari de 1.000 SEK, dacă se prezintă dovezile necesare.<sup>5</sup>

**Veniturile din capital** se impozitează cu o cotă unică de 30%, impozitul aferent fiind sursă de alimentare numai pentru bugetul guvernului central, iar veniturile nerezidenților se impozitează cu o cotă de 25% (pentru veniturile artiștilor nerezidenți cota este de 15%, aplicabilă însă venitului brut, fără a se admite deducerea cheltuielilor).

Plata impozitului pe venit se face, în principiu, prin reținere la sursă, urmând ca în cazul acelor categorii pentru care impunerea nu este finală, contribuabilul să depună o declarație fiscală pe baza căreia va fi stabilit impozitul final.

**Contribuțiile la asigurările sociale** (pentru pensie de vârstă, pensie de urmaș, asigurări de sănătate, asigurări pentru copii, asigurări pentru greșeli la locul de muncă etc.) sunt suportate de către angajator (pentru anul 2010 contribuția totală este de 31,42% pentru rezidenți și de 26,39% pentru nerezidenți; de asemenea, pentru persoanele născute între 1938 și 1944 contribuția angajatorului este de 10,21% și 13,98% în situația nerezidenților, iar dacă angajatul este născut în perioada 1984-1991 contribuția este de 15,49%).

Persoanele care desfășoară activități independente au obligația de a plăti o contribuție aferentă anului 2010 de 29,71%. Contribuabilii aflați în această situație născuți înainte de 1943 beneficiază de o contribuție redusă, aceasta fiind de 10,21%, iar cei născuți după 1984 trebuie să plătească o contribuție de 15,06%.

**Taxa pe valoarea adăugată.** În Suedia, cota de TVA este împărțită pe trei niveluri: cota generală de 25% pentru majoritatea bunurilor și serviciilor, cotele reduse de 12% pentru produsele agroalimentare, servicii hoteliere și evenimente culturale și sportive și de 6% pentru materiale tipărite (cărți, ziare, reviste etc.) și servicii de transport de persoane.

Anumite servicii, cum sunt cele ce vizează educația copiilor și a adulților (pentru adulți numai dacă acest lucru se consideră de utilitate publică, iar în cazul în care educația se desfășoară în unități private cota de TVA este de 25%), serviciile de sănătate inclusiv medicamentele, serviciile de natură socială și serviciile financiare și bancare, sunt exceptate de la plata TVA. De asemenea, exporturile către țările non-UE sunt scutite la plată.

Pragul de înregistrare ca plătitor de TVA este dat de realizarea unei cifre de afaceri anuale de 1.000.000 SEK.

Plata și declararea TVA se face lunar sau trimestrial.

**Alte impozite și taxe.** **Impozitul pe proprietate** (*statlig fastighetsskatt/ communal fastighetsavgift*) face distincție între proprietățile imobiliare de natura caselor și pământului aferent și cele de natura apartamentelor, acesta fiind o sursă a bugetelor locale.

<sup>5</sup> [http://www.dce.gov.ro/Materiale%20site/Indrumar\\_afaceri/indrumar\\_afaceri\\_Suedia.html](http://www.dce.gov.ro/Materiale%20site/Indrumar_afaceri/indrumar_afaceri_Suedia.html).

Pentru case, cota de impozitare este de 0,75%, aplicabilă la valoarea reală a acestora, dar impozitul rezultat nu poate fi mai mare de 6.387 SEK.

Pentru apartamente, cota de impozitare este de 0,5%, impozitul neputând fi mai mic de 1.200 SEK.

Dacă vechimea proprietății este mai mică de zece ani, cota de impozitare se reduce. Astfel, clădirile nou construite sunt scutite de la plata impozitului pe o perioadă de 5 ani, în următorii 5 ani cota de impozitare normală fiind redusă cu 50%.

Valoarea clădirilor cu destinație comercială este impozitată cu 1%, iar cele cu destinație industrială cu 0,5%.

O sursă a bugetului guvernului central o constituie și **taxele succesoriale** aplicabile la valoarea succesiunii (între 1,5 și 2%), precum și **impozitul pe cadouri**.

Între România și Suedia funcționează **Convenția pentru evitarea dublei impuneri cu privire la impozitele pe venit și avere**, semnată de cele două părți în decembrie 1976 și ratificată de partea română în luna octombrie 1978 (B. Of. nr. 104/1978).

## Fiscalitatea în Danemarca

*Regatul Danemarca este împărțit în 5 regiuni (amter) și 98 de municipalități (kommuner), având o suprafață teritorială de 43.094 kmp., populația este de 5,482 mil. locuitori, PIB/locuitor în anul 2008 a fost estimat la 37.400 USD, moneda națională: coroana daneză (DKK).*

**Impozitul pe profit (Selskabsskat).** În anul 2010, în Danemarca, pentru impozitarea profiturilor companiilor (societate pe acțiuni – A/S; societate cu răspundere limitată – ApS, *Anpartsselskab* etc.) se practică o cotă unică de 25%. Cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, amortizarea și dobânzile sunt deductibile din venitul brut.

O societate comercială rezidentă în Danemarca este supusă plății unui astfel de impozit pentru profiturile sale obținute în toată lumea. O societate comercială se consideră rezidentă în Danemarca pentru rațiuni fiscale dacă este legal înregistrată și are sediul statutar în această țară. Chiar și o societate care este înregistrată în afara Danemarcei este considerată rezidentă în scopuri fiscale dacă managementul său efectiv se află în această țară. Managementul efectiv este determinat pe baza locului în care se iau deciziile în legătură cu afacerile de zi cu zi.

Sunt parțial sau total scutite de la plata impozitului pe profit: statul și instituțiile sale; comunitățile religioase recunoscute și instituțiile bisericești; porturile; aeroporturile; centralele electrice; Banca Națională a Danemarcei etc.

Plata impozitului se face în două tranșe, la 20 martie și 20 noiembrie.

**Impozitul pe venit.** Venitul impozabil este, în general, calculat ca sumă a veniturilor personale și de capital grevată de anumite deduceri.



Cotele de impunere practicate la nivel statal și local aferente anului 2010 sunt următoarele:

Venitul impozabil (DKK)	Cota medie de impunere la nivel local (%)	Cota de impunere la nivel statal (%)
până la 389.900	24,9	3,76
peste 389.900	24,9	15

Sursa: <http://www.taxindenmark.com/article.31.html>

De asemenea, la venitul impozabil se mai aplică o contribuție la fondul de sănătate în cuantum de 8%, precum și o taxă de biserică (opțională) ce variază de la o municipalitate la alta, media fiind de 0,74%.

O deducere personală de 42.900 DKK din venitul supus impozitării este valabilă pentru toate categoriile de contribuabili (practic veniturile anuale până la 42.900 DKK nu se impozitează). Mai există și alte tipuri de deduceri din venitul impozabil, de exemplu, deducerea acordată pentru a suplini cheltuielile de transport de la locul de domiciliu la locul de muncă și invers.

**Venitul impozabil din închirieri** (cedarea folosinței bunurilor) poate fi determinat în două moduri:

1. din venitul brut se scad cheltuielile de întreținere, amortizare și cele cu impozitul asupra proprietății;
2. din venitul brut se scade o sumă forfetară de 7.000 DKK; 40% din rezultatul obținut va fi dedus în locul tuturor cheltuielilor de întreținere și depreciere.

Rezultatul obținut va fi ulterior impozitat în mod progresiv conform tabelului de mai sus.

**Persoanele nerezidente** sunt impozitate pentru veniturile obținute în Danemarca atât la nivel statal, cât și la nivel local (municipal).

**Impozitul pe dividende** este în cotă de 28% pentru dividende plătite până la concurența sumei de 48.300 DKK, pentru ce depășește această sumă cota fiind de 42%. Dividendele de la subsidiarele daneze pot fi distribuite fără reținerea de impozit, cu condiția ca societatea mamă să dețină cel puțin 10% din acea subsidiară o perioadă neîntreruptă de cel puțin un an, iar dividendele sunt permise referitor la acea perioadă.

În conformitate cu legea daneză, se rețin taxe pentru redevențele din folosirea sau dreptul de a folosi patente, mărci de comerț, desene sau modele, planuri, formule sau procedee secrete și informații privitoare la procedee indus-

triale, comerciale sau științifice. Plățile pentru achiziționarea unor bunuri intangibile în legătură cu unele bunuri materiale nu sunt, de obicei, supuse impozitării. Totuși, plățile pentru accesul la *know-how* poate fi socotit ca obiect de reținere de impozit.

**Impozitul pe cadouri** se calculează aplicând o cotă de 15% pentru cadouri primite de la rude apropiate cu o valoare ce depășește 58.700 DKK și de 36,25% pentru cadouri primite de la copii cu o valoare peste 20.500 DKK.

**Taxa pe valoarea adăugată.** În Danemarca se practică o cotă unică de TVA (MOMS) de 25%. O serie de activități de afaceri sunt exceptate de la plata TVA. Dintre acestea, cele mai importante sunt: îngrijirea medicală, asigurările, serviciile bancare și anumite activități financiare, precum și serviciile agențiilor de turism.

Declarația de TVA trebuie întocmită având în vedere activitățile derulate lunar și se depune în cel mult 25 de zile de la expirarea perioadei de referință. Plata TVA se face la intervale de timp diferite, în funcție de cifra de afaceri a contribuabilului.

**Impozitul pe proprietate.** În Danemarca acesta este structurat pe două niveluri, astfel există un **impozit național pe proprietate** și un **impozit municipal asupra proprietăților imobiliare**.

**Impozitul național asupra proprietăților** este strâns legat de valoarea proprietății. Astfel, valoarea impozabilă este cea mai mică dintre:

- valoarea determinată la fiecare 1 ianuarie a anului curent fiscal;
- 105% din valoarea evaluată la 1 ianuarie 2001;
- valoarea determinată la 1 ianuarie 2002.

Cota de impozitare este de 1% aplicată la valori de impozitare ce se situează sub 3.040.000 DKK și respectiv 3% pentru ce depășește pragul amintit. Dacă proprietatea este dobândită înainte de 1 iulie 1988, cotele de impozit sunt reduse la 0,5% și respectiv 2,8%.

**Impozitul municipal asupra proprietăților imobiliare.** Cota de impozitare este în strânsă legătură cu valoarea pământului și cu locația acestuia, situându-se între 1,6 și 3,4%.

Între România și Danemarca funcționează **Convenția pentru evitarea dublei impuneri și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe avere**, semnată de cele două părți în decembrie 1976 și ratificată de partea română în luna noiembrie 1977 (B. Of. nr. 118/1977).



# IAS 8 – Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori

Marieta Scarlat

Senior Accountant, Vulpoi&Toader Management



Vulpoi&Toader Management

Întrucât prin publicarea Ordinului 3055/2009 cu aplicabilitate de la 01.01.2010 se aduc numeroase precizări cu privire la aplicarea politicilor contabile, ca și la armonizarea acestora cu prevederi ale standardelor internaționale de contabilitate, vom urmări aceasta paralelă în cazul IAS 8 Politici contabile, modificări în estimările contabile și erori.

As the publication of the Order 3055/2009, effective from 01.01.2010, brings many details on the application of accounting policies, as well as on their harmonization with the provisions of the international accounting standards, we shall follow this parallel in the case of IAS 8 Accounting Policies, Changes in accounting estimates and errors.

## Obiectivul

Acest Standard stabilește criteriile de selecție și modificare a politicilor contabile, împreună cu tratamentul contabil și prezentarea modificărilor în politicile contabile, modificărilor în estimările contabile și corectarea erorilor. Standardul intenționează astfel să sporească gradul de relevanță și încredere al situațiilor financiare ale unei entități, precum și gradul de comparabilitate a acestor situații financiare în timp, ca și cu situațiile financiare ale altor entități.

## Politicile contabile

Politicile contabile reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice adoptate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare. Când un Standard IFRS se aplică în mod specific unei tranzacții, altui eveniment sau condiții, politica sau politicile contabile aplicate acelui element vor fi determinate prin aplicarea Standardului IFRS și luând în considerare orice îndrumare relevantă privind implementarea emisă de către IASB pentru Standard.

În absența unui Standard care se aplică în mod specific unei tranzacții, unui eveniment sau condiții, conducerea va utiliza raționamentul său profesional pentru elaborarea și aplicarea unei politici contabile care conduce la informații ce sunt relevante și credibile. La luarea deciziei, conducerea se va referi și va lua în considerare aplicabilitatea următoarelor surse în ordine descrescătoare:

1. cerințele și îndrumările din Standard care privesc aspecte similare și conexe; și
2. definițiile, criteriile de recunoaștere și conceptele de evaluare a activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor în Cadrul general.

O entitate își va selecta și aplica politicile contabile în mod consecvent, pentru tranzacții similare, alte evenimente și condiții, cu excepția cazului în care un Standard cere sau permite în mod explicit clasificarea elementelor pentru care pot fi adecvate politici contabile diferite. Dacă un Standard cere sau permite o astfel de clasificare, o politică contabilă adecvată va fi selectată și aplicată consecvent fiecărei categorii.

O entitate va modifica o politică contabilă doar dacă modificarea:

1. este cerută de un Standard; și
2. conduce la situații financiare care oferă informații credibile și mai relevante cu privire la efectele tranzacțiilor, altor evenimente sau condiții asupra poziției financiare, performanțelor financiare sau fluxurilor de trezorerie aparținând entității.

O entitate va ține cont de o modificare a politicii contabile care rezultă din aplicarea inițială a Standardului în conformitate cu procedurile tranzitorii specifice, dacă acestea există, din acel Standard. Când o entitate modifică o politică contabilă la aplicarea inițială a unui Standard care nu include prevederi tranzitorii specifice care se aplică acelei modificări, sau modifică o politică contabilă în mod voluntar, entitatea va aplica modificarea retroactiv din punct de vedere al elaborării de situații financiare astfel încât să asigure comparabilitatea lor în timp.

În această ordine de idei, urmărirea retroactivă a implicațiilor privind o modificare în politica contabilă nu va putea fi aplicată în cazul în care sunt imposibil de determinat efectele specifice perioadei, fie efectul cumulativ al modificării.

În ceea ce privește Ordinul 3055/2009, acesta prevede o analiză mai laborioasă a politicilor contabile care trebuie să fie reflectate atât în situațiile financiare anuale în raportul administratorului, cât și în notele explicative la situațiile financiare.

Astfel, la pct. 267 din Ordinul 3055 se specifică în deplină corelație cu prevederi ale IAS 8:

„267 – (1) Politicile contabile reprezintă principiile, bazele, convențiile, regulile și practicile specifice aplicate de o entitate la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale.

Exemple de politici contabile sunt următoarele: alegerea metodei de amortizare a imobilizărilor, reevaluarea imobilizărilor corporale sau păstrarea costului istoric al acestora, capitalizarea dobânzii sau recunoașterea acesteia drept cheltuielă, alegerea metodei de evaluare a stocurilor, contabilitatea stocurilor prin inventarul permanent sau intermitent etc.

(2) Administratorii entității trebuie să aprobe politici contabile pentru operațiunile derulate, inclusiv proceduri proprii pentru situațiile prevăzute de legislație. În cazul entităților care nu au administratori, politicile contabile se aprobă de persoanele care au obligația gestionării entității respective.

Aceste politici trebuie elaborate, având în vedere specificul activității, de către specialiști în domeniul economic și tehnic, cunoscători ai activității desfășurate și ai strategiei adoptate de entitate.

(3) La elaborarea politicilor contabile trebuie respectate principiile contabile generale prevăzute de prezentele reglementări.

(4) Politicile contabile trebuie elaborate astfel încât să se asigure furnizarea, prin situațiile financiare anuale, a unor informații care trebuie să fie:

- a) inteligibile;
- b) relevante pentru nevoile utilizatorilor în luarea deciziilor; și
- c) credibile în sensul că:
  - reprezintă fidel activele, datoriile, poziția financiară și profitul sau pierderea entității;
  - sunt neutre;
  - sunt prudente;
  - sunt complete sub toate aspectele semnificative;
  - evenimentele și tranzacțiile sunt contabilizate și prezentate conform principiului prevalenței economice asupra juridicului, atunci când a fost aplicat acest principiu.

268 – (1) Modificarea politicilor contabile este permisă doar dacă este cerută de lege sau are ca rezultat informații mai relevante sau mai credibile referitoare la operațiunile entității.

(2) În cazul modificării unei politici contabile, entitatea trebuie să menționeze în notele explicative natura modificării politicii contabile, precum și motivele pentru care aplicarea noii politici contabile oferă informații credibile și

mai relevante, pentru ca utilizatorii să poată aprecia dacă noua politică contabilă a fost aleasă în mod adecvat, efectul modificării asupra rezultatelor raportate ale perioadei și tendința reală a rezultatelor activității entității.

(3) Nu se consideră modificări ale politicilor contabile:

a) adoptarea unei politici contabile pentru evenimente sau tranzacții care diferă ca fond de evenimentele sau tranzacțiile produse anterior;

b) adoptarea unei politici contabile pentru evenimente sau tranzacții care nu au avut loc anterior sau care au fost neesențiale.”

Este important de reținut precizarea de la art. 44 cu privire la **principiul intangibilității** în vederea aplicării noilor politici contabile asupra datelor înregistrate în contabilitate:

„(2) Modificarea politicilor contabile se efectuează **numai pentru perioadele viitoare**, începând cu **exercițiul financiar următor celui în care s-a luat decizia** modificării politicii contabile. Modificarea politicilor contabile poate fi efectuată **numai de la începutul unui exercițiu financiar**. **Nu sunt permise modificări ale politicilor contabile pe parcursul unui exercițiu financiar.**”

## Modificări în estimările contabile

Utilizarea unor estimări rezonabile reprezintă o parte esențială a întocmirii situațiilor financiare și nu subminează credibilitatea acestora. O modificare în estimarea contabilă reprezintă o ajustare a valorii contabile a unui activ sau a unei datorii, sau a valorii consumului periodic al unui activ, care rezultă din evaluarea situației prezente a activelor și pasivelor, precum și orice beneficii și obligații așteptate în viitor asociate acestora. Modificările în estimările contabile rezultă din noi informații sau noi evoluții și, în consecință, nu reprezintă o corectare a erorilor. Efectul unei modificări a unei estimări contabile se va recunoaște prospectiv prin includerea ei în profitul sau pierderea:

1. perioadei în care are loc modificarea, dacă aceasta afectează numai respectiva perioadă; sau
2. perioadei în care are loc modificarea și a perioadelor viitoare, dacă modificarea are efect și asupra acestora.

În cazul Ordinului 3055/2009 avem exemplificate situații ce generează modificări în estimările contabile, fără a presupune însă și o modificare de politici contabile așa cum reiese din art. 40 alin. (5)-(7).

„(5) Procesul de estimare implică raționamente bazate pe cele mai recente informații credibile avute la dispoziție. O estimare poate necesita revizuirea dacă au loc schimbări privind circumstanțele pe care s-a bazat această estimare sau ca urmare a unor noi informații sau a unei mai bune experiențe.

(6) O modificare în baza de evaluare aplicată reprezintă o modificare în politica contabilă și nu reprezintă o modificare în estimările contabile. Dacă entitatea are dificultăți în a face distincție între o modificare de politică contabilă și o modificare de estimare, aceasta se tratează ca o modificare a estimării.

(7) Efectul modificării unei estimări contabile se va recunoaște prospectiv prin includerea sa în rezultatul:

- perioadei în care are loc modificarea, dacă aceasta afectează numai perioada respectivă (de exemplu, ajustarea pentru clienți incerti); sau
- perioadei în care are loc modificarea și al perioadelor viitoare, dacă modificarea are efect și asupra acestora (de exemplu, durata de viață utilă a imobilizărilor corporale)."

În plus trebuie avute în vedere și următoarele aspecte:

1. Pentru ca situațiile financiare și, în special, contul de profit și pierdere să fie credibile și relevante pentru nevoile utilizatorilor în luarea deciziilor, ele trebuie să se bazeze pe elemente ce pot fi măsurate cu precizie. În cazul în care în desfășurarea activității unei întreprinderi apar și elemente care nu pot fi măsurate cu precizie, pentru acestea trebuie să se recurgă la estimări contabile.

Estimările contabile implică proceduri bazate pe realitățile și informațiile avute la dispoziție la un moment dat. În cazul în care aceste realități și informații se modifică în timp, se impune ca estimările contabile făcute la un moment dat să fie revizuite.

2. Revizuirea estimărilor contabile generează modificări ale acestora, care pot influența pozitiv sau negativ rezultatele financiare pentru o anumită perioadă de timp, deci afectează performanțele unității. Luăm ca exemplu, la un moment dat, un volum oarecare de creanțe și o parte din acestea estimate ca fiind incerte și se trec la pierderi sau se constituie provizioane pentru acestea. Dacă ulterior volumul creanțelor incerte se modifică, trebuie să se facă revizuirea lor. Dacă volumul creanțelor incerte crește, aceasta va afecta rezultatele financiare ale perioadei respective, fie prin creșterea pierderilor din creanțe anulate, fie prin constituirea unor provizioane de depreciere mai mari.
3. O modificare a estimărilor contabile face ca acestea să fie considerate rezonabile și să dea o mai mare credibilitate situațiilor financiare.
4. Revizuirea estimărilor contabile se poate face atât pentru elemente ale activității curente, cât și pentru cele ale activității extraordinare.
5. O schimbare de estimare contabilă nu trebuie considerată un element extraordinar. Dacă schimbarea în estimarea contabilă privește un element al activității curente, influența modificării va afecta doar cuantificarea acelui element și nu va da naștere la un element de natură extraordinară. Prin urmare, efectul modificării unei estimări contabile trebuie reflectat în același element din contul de profit și pierdere în care s-a inclus anterior și estimarea inițială.
6. Rezultatul unei modificări în estimările contabile trebuie să fie inclus în determinarea rezultatului financiar net:
  - ▶ în exercițiul financiar curent în care are loc modificarea, dacă schimbarea afectează numai exercițiul în cauză;

▶ în exercițiul financiar curent, dar și în exercițiile financiare viitoare, dacă schimbarea afectează atât perioada curentă în care are loc modificarea, cât și perioadele viitoare.

7. Modificările în estimările contabile efectuate în cursul unui exercițiu financiar nu afectează rezultatul exercițiului financiar anterior, respectiv performanța întreprinderii din exercițiile financiare anterioare nu se modifică.

### Erorile perioadei anterioare

Erorile perioadei anterioare reprezintă omisiuni și declarații eronate cuprinse în situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anterioare rezultând din eșecul de a utiliza sau de a utiliza greșit informații credibile care:

1. erau disponibile la momentul la care situațiile financiare pentru acele perioade au fost aprobate spre a fi emise; și
2. în mod rezonabil ar fi putut fi obținute și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare.

Astfel de erori includ efectele greșelilor matematice, greșelile în aplicarea politicilor contabile, scăpări din vedere sau interpretarea greșită a faptelor și fraude.

Exceptând cazul în care este imposibil de determinat fie efectele specifice ale perioadei erorii, fie efectul cumulat al erorii, o entitate va corecta retroactiv erorile semnificative ale perioadei anterioare în primul set de informații financiare autorizate pentru emitere după descoperirea acestora prin:

1. retratarea valorilor comparative pentru perioada (perioadele) anterioară(e) prezentată(e) în care eroarea a apărut; sau
2. dacă eroarea a apărut înainte de cea mai îndepărtată perioadă anterioară prezentată, retratarea soldurilor de deschidere ale activelor, datoriilor și capitalurilor proprii pentru cea mai îndepărtată perioadă prezentată.

Omisunile sau declarațiile eronate ale elementelor sunt semnificative dacă acestea pot influența, în mod individual sau colectiv, deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare.

În rare ocazii, o eroare poate avea un asemenea efect semnificativ asupra situațiilor financiare aferente uneia sau mai multor perioade, încât acele situații financiare nu mai pot fi considerate a fi fost credibile la data emiterii lor. Aceste erori sunt considerate erori fundamentale. Un exemplu de eroare fundamentală este includerea în situațiile financiare aferente unei perioade anterioare a unor valori semnificative pentru producția în curs de execuție sau pentru creanțe provenite din contracte frauduloase ce nu se pot aplica. Corectarea erorilor fundamentale aferente perioadelor anterioare cere retratarea informațiilor comparative.

Trebuie să se facă o distincție între corectarea erorilor fundamentale și modificările estimărilor contabile. Estimările contabile sunt, prin natura lor, aproximări care pot avea nevoie de revizuire, pe măsură ce alte noi informații devin

cunoscute. De exemplu, câștigul sau pierderea rezultată în urma producerii unui eveniment contingent, care anterior nu a putut fi estimat în mod credibil, nu constituie o corectare a unei erori fundamentale.

Revenind la Ordinul 3055/2009, amintim câteva precizări de la art. 44 cu privire la respectarea **principiului intangibilității** din perspectiva erorilor semnificative:

„(3) În cazul modificării politicilor contabile și corectării unor erori aferente perioadelor precedente, **nu va fi modificat bilanțul perioadei anterioare** celei de raportare.

(4) **Corectarea pe seama rezultatului reportat a erorilor semnificative** aferente exercițiilor financiare precedente **nu se consideră încălcare a principiului intangibilității.**”

Comparativ cu vechile prevederi ale Ordinului nr. 1752/2005, avem ca element de noutate distincția între:

- erorile **semnificative** aferente exercițiilor anterioare – care se corectează pe seama rezultatului reportat;
- erorile **nesemnificative** aferente exercițiilor anterioare – care se **pot** corecta pe seama rezultatului curent.

*Erorile nesemnificative sunt cele de natură să nu influențeze informațiile financiar-contabile. Se consideră că o eroare este semnificativă dacă aceasta ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare anuale. Analizarea dacă o eroare este semnificativă sau nu se efectuează în context, având în vedere natura sau valoarea individuală sau cumulată a elementelor.*

În Codul fiscal corectarea erorilor presupune refacerea declarației 101. Ca atare o corectare a unei erori aferente exercițiilor anterioare pe seama rezultatului curent trebuie să țină seama și de acest lucru, iar încadrarea într-un prag de semnificație poate face apel la calcule specifice activității de audit.

Din punct de vedere al formalizării în cazul corectării erorilor contabile, la art. 63 din cadrul Ordinului 3055/2009 mai sunt importante de reținut următoarele prevederi:

„(7) În notele la situațiile financiare trebuie prezentate informații suplimentare cu privire la erorile constatate.

(8) Corectarea erorilor aferente exercițiilor financiare precedente nu determină modificarea situațiilor financiare ale acelor exerciții.

În cazul erorilor aferente exercițiilor financiare precedente, corectarea acestora nu presupune ajustarea informațiilor comparative prezentate în situațiile financiare. Informații comparative referitoare la poziția financiară și performanța financiară, respectiv modificarea poziției financiare, sunt prezentate în notele explicative.

(9) Înregistrarea stornării unei operațiuni contabile aferente exercițiului financiar curent se efectuează fie prin corectarea cu semnul minus a operațiunii inițiale (stornare în roșu), fie prin înregistrarea inversă a acesteia (stornare în negru), în funcție de politica contabilă și programele informatice utilizate.”

### SUNTEȚI DE PROFESIE CONTABIL ȘEF, DIRECTOR ECONOMIC,

#### DIRECTOR FINANCIAR SAU ACTIVAȚI ÎN DOMENIUL JURIDIC ȘI SUNTEȚI PREOCUPAT DE ARIA FISCAL-CONTABILĂ?

În acest caz, dată fiind responsabilitatea ce apasă pe umerii dvs. în fiecare zi, înseamnă că sunteți în mod constant în căutare de:

- » **Informații de cea mai bună calitate din aria Dvs. de interes**
- » **Experiența împărtășită a:**
  - celor mai buni specialiști din companiile de consultanță din România
  - membrilor recunoscuți din aparatul legislativ
  - membrilor mediului academic cu o vastă experiență practică
- » **Sfaturile profesioniste** ale acestora cu privire la înțelegerea normelor, procedurilor ori instituțiilor din domeniu care le reglementează?

Creată din 3 perspective unice: Fiscală, Contabilă, Juridică, **TFC - Taxe, Finanțe, Contabilitate** – este cea mai nouă *Revistă Wolters Kluwer* ce vă oferă o dată la 2 luni informații profesioniste cu privire la:

- ▶ **Principalele noutăți** în reglementările fiscal-contabile;
- ▶ **Probleme** tratate până în prezent fragmentar, ocazional;
- ▶ **Operațiuni complexe** abordate din perspectiva juridică, contabilă și fiscală
- ▶ **Diferitele tipuri de impozite**, cum ar fi: Impozite directe (Profit și Venit), Impozite indirecte (TVA, Accize, Taxe vamale), Impozite și Taxe locale;
- ▶ **Problemele** cele mai frecvente cu care vă confrunțați în practică;
- ▶ **Jurisprudența fiscală a instanțelor judecătorești**, în special a Înaltei Curți de Casație și Justiție;



- ▶ **Principalele dispoziții ale Codului de procedură fiscală** (ex.: Procedura fiscală în 2010);
- ▶ **Doctrina contabilă și fiscală**, menite a descifra evoluțiile așteptate în domeniu, în perspectiva lucrărilor organismelor internaționale de reglementare;
- ▶ **Reglementări** ce creează dificultăți în aplicare;
- ▶ **Cele mai noi instituții juridice**, de a căror activitate vă loviți, atât la nivel național, cât și la nivel comunitar (ex.: Recursul prejudicial ca și cale de acces la soluțiile Curții Europene de Justiție).

Solicitați chiar astăzi mai multe informații despre *Revista TFC - Taxe, Finanțe, Contabilitate*, apelând numărul de telefon **031.224.41.52** sau scrieți-ne un e-mail la adresa [distributie@wolterskluwer.ro](mailto:distributie@wolterskluwer.ro).

**Un consultant Wolters Kluwer este pregătit să răspundă cu promptitudine solicitărilor Dvs.!**



# Oportunități pe timp de criză (II)\*

Ernst & Young România

**ERNST & YOUNG**  
Quality In Everything We Do

În prima parte a anului 2009, Ernst & Young a intervievat peste 300 de lideri de afaceri din întreaga lume cu scopul de a studia acest proces mai în amănunt. Rezultatele au indicat un nivel semnificativ de restructurări planificate pentru anul 2009, 82% dintre respondenți așteptându-se ca restructurarea afacerii să aibă un rol important pentru activitățile companiei lor în următorul an.

In the first part of 2009, Ernst & Young has interviewed over 300 business leaders from around the world in order to study this process in detail. The results have indicated a significant level of planned restructurings for 2009, 82% of the respondents expecting the business restructuring to have an important role in their company's activities in the coming year.

Pornind de la studiul *Oportunități pe timp de criză*, Ernst & Young a segmentat rezultatele acestuia în patru analize de mai mare profunzime, fiecare orientată pe o direcție distinctă:

1. Securizarea prezentului (Securing your present)
2. Protejarea activelor (Protecting your assets)
3. Restructurarea afacerii (Reshaping your business)
4. Sustenabilizarea viitorului (Sustaining your future)

Cea de a patra dintre acestea se referă la modul în care companiile pot să realizeze un model de afacere sustenabil, să capitalizeze pe baza oportunităților de creștere din piețele emergente și să beneficieze de oportunitățile de a realiza tranzacții.

## Sustenabilitatea viitorului

În contextul economic actual există în continuare oportunități de creștere a pieței pentru acele companii pregătite să prindă momentul. Studiul E&Y a evidențiat faptul că anul 2009 a fost anul în care organizațiile solide din punct de vedere financiar își croiesc drum pentru creșterea veniturilor.

Cum pot avea companiile un avantaj competitiv real și cum pot crea oportunități pe timp de criză? De la accentul pus pe eficiența operațională la realizarea de achiziții strategice, principalul lucru pe care o companie trebuie să îl facă pentru a câștiga pe piață este să **acționeze acum**.

Ernst & Young a efectuat un studiu la nivel mondial (împreună cu Economist Intelligence Unit), intitulat *Oportunități pe timp de criză*, asupra unui număr de firme cu cifre de afaceri mai mari de 1 miliard de dolari. Din totalul respondenților, 59% estimau creșterea atenției acordate

urmării de noi oportunități de piață în perioada actuală. De la crearea de produse noi la formarea și păstrarea personalului valoros sau extinderea pe alte piețe, anumite companii se folosesc de aceste momente de criză pentru a-și consolida modelul de afaceri, pentru dobândirea unei poziții mai puternice în piață și pentru a fi mai bine plasate ca să profite de noile oportunități de creștere odată cu revenirea economică.

De regulă, când piețele sunt foarte tensionate, organizațiile sunt obligate să își reanalizeze modelul de afaceri. Mulți directori reacționează instinctiv reducând cheltuielile discreționare din interiorul organizației. Adesea, aceștia nu reușesc să distingă între programele operaționale pe termen scurt și programele strategice pe termen lung, care rămân cruciale pentru construirea capacității în vederea menținerii avantajului competitiv pe termen lung și a creșterii viitoare.

Companiile care au pus la punct un model de afaceri durabil se vor găsi plasate favorabil pentru a beneficia de noile oportunități de creștere, îndeosebi în momentul în care economia își va reveni.

În acest articol ne vom referi la trei teme principale pentru asigurarea unui viitor sustenabil: păstrarea unui model de afaceri durabil; capitalizarea oportunităților de creștere pe piețele emergente; exploatarea oportunităților de a realiza tranzacții.

## 1. Lecții esențiale pentru un model de afaceri durabil

### 1.1. Flexibilitate

Conform studiului realizat de Ernst & Young, 53% din respondenți intenționau să aloce cheltuielile de capital din următoarele 12-18 luni pentru optimizări/investiții în operațional,

\* Prima parte a acestui studiu a fost publicată în nr. 2/2010 al revistei *Monitorul Fiscalității Internaționale*, pp. 30-32.



85% estimau o creștere a importanței îmbunătățirii performanței companiei lor și 82% previzionau că operațiunile de restructurare vor deveni mai importante în scopul îndeplinirii obiectivelor de piață.

Deoarece 55% din respondenți înregistraseră deja întâzieri la încasările în numerar de la clienți, s-a evidențiat faptul că excelența operațională are un rol vital în supraviețuirea unei companii în vremuri grele. Modelul operațional de succes trebuie să fie unul flexibil în ceea ce privește personalul, procesele și tehnologia, pentru a profita de oportunitățile care apar. El trebuie să se poată adapta schimbărilor de volum în mod rapid, fără să fie dependent de recrutarea și formarea de personal, precum și de investițiile la scară mare.

### 1.2. Consolidarea loialității clienților

Apropierea de client și satisfacerea nevoilor acestuia nu au avut niciodată o importanță atât de mare ca în aceste momente de instabilitate economică. Studiile au demonstrat că perioadele de recesiune oferă oportunitatea de a păstra și dezvolta loialitatea clienților. Investind/creând relații productive cu clienții, acestea vor acționa ca un motor al dezvoltării viitoare.

### 1.3. Investiții în loialitatea furnizorilor

Potrivit studiului nostru, 9% din persoanele intervievate au declarat că au pierdut un furnizor important în ultimele 12 luni, ceea ce poate perturba serios existența unei companii, în special dacă are loc în cursul unei perioade esențiale pentru vânzări. Directorii de companii trebuie să știe cum să gestioneze relația cu furnizorii pentru a obține prețuri mai bune și pentru a reduce impactul falimentului unui furnizor. Studiul a relevat faptul că 46% din companii au restrâns numărul de furnizori, în timp ce 42% din respondenți au mărit numărul furnizorilor lor.

### 1.4. Realizarea de alianțe strategice

Alianțele între companii constituie o modalitate prin care companiile pot partaja costurile funcțiilor esențiale, dar nu de bază, astfel obținând lichidități ce pot fi reinvestite în oferta către clienți.

Alianțele între companii, în creștere ca număr și reprezentând uneori chiar și o treime din veniturile obținute de multe companii, necesită o atenție și mai mare în perioadele de recesiune.

Interdependența între companii posibil concurente, cu stiluri operaționale și culturi organizaționale diferite, devine și mai acută pe măsură ce presiunile imediate ale pieței câștigă teren.

### 1.5. Investiții în viitor

Bugetele pentru crearea de produse, tehnologie și inovație au fost (probabil) deja micșorate, conform politicii de reducere a costurilor. Din experiența recesiunilor anterioare,

companiile care au menținut un program de investiții cu scopuri clare au ieșit din criză mai puternice. Pentru aceasta este nevoie de o bună înțelegere a oportunităților și mai ales de o înțelegere superioară a punctelor slabe ale concurenței în timpul recesiunii.

## 2. Sustenabilitatea trebuie să rămână pe ordinea de zi

Atunci când își fac proiecțiile de viitor, firmele trebuie să urmărească în continuare politicile și practicile de mediu și sustenabilitate, precum și pe cele ale furnizorilor – îndeosebi date fiind reglementările mai severe și numărul mai mare de organisme de supraveghere.

### 2.1. Dezvoltarea angajaților foarte buni

Resursele umane rămân o prioritate. Tratatul corect și transparent aplicat angajaților în perioade dificile joacă un rol și mai important în loialitatea lor. Păstrarea angajaților foarte buni și capitalizarea dezvoltării organizaționale reprezintă adesea o sursă reală pentru un avantaj competitiv. Totodată se transmite un mesaj clar pieței că firma în cauză este rezistentă.

Prin urmare, organizațiile se axează pe productivitatea personalului și optimizarea numărului de angajați – 60% din respondenți au declarat că în prezent pun în aplicare sau intenționează aplicarea unor strategii de reducere de personal, iar 42% au menționat existența unor programe de raționalizare a beneficiilor în cadrul companiilor.

### 2.2. Facilitarea rapidității procesului decizional

Organizațiile care au succes pe timp de recesiune știu foarte bine care este direcția lor strategică și poziționarea mărcii. Ele au un proces rapid de luare a deciziilor și folosesc informațiile existente mai inteligent pentru a profita de schimbările de pe piață și pentru a exclude rapid oportunitățile care nu se aliniază direcției strategice.

Organizațiile de succes știu că în condiții de recesiune caracterizate prin scăderea cererii, concurență mai mare, precum și schimbări tehnologice rapide trebuie să dea dovadă că au o conducere executivă eficientă, că pot să facă față schimbărilor de pe piață și să capitalizeze oportunitățile.

## 3. Capitalizarea oportunităților pe piețele emergente

La acel moment (2009) s-a apreciat că deși piețele emergente vor avea o creștere lentă, ele totuși vor crește, în contrast complet cu țările cele mai dezvoltate. Companiile vor dori să găsească oportunități care să ofere o expunere mai mare pe aceste piețe, în special având în vedere că evaluările se vor situa cu mult sub nivelurile recente. Studiile Er-

Ernst & Young arată că 60% din organizații consideră că cele mai mari oportunități de creștere pentru companiile lor se află pe piețele emergente din China, India, Asia de Sud-est, America Latină și Europa de Est.

#### 4. Exploatarea tranzacțiilor. Oportunități

În anii ce vor veni, unii directori se vor uita înapoi spre 2009 ca la un an plin de oportunități reale. Deși este greu de imaginat un mediu mai problematic pentru fuziuni și achiziții, multe companii axându-se pe supraviețuire mai mult decât pe creștere, companiile vor fi cumpărate și vândute. De fapt, 40% din respondenții la studiul Ernst & Young au afirmat că mediul actual îi îndreaptă mai degrabă spre vânzarea activităților, 31% caută să realizeze achiziții strategice în activitatea lor de bază și 15% vor achiziții în alte domenii de activitate.

Directorii sunt supuși unor presiuni foarte mari de a crea strategii potrivite de vânzări și achiziții pe măsură ce multe sectoare se consolidează. Studiile arată că fuziunile efectuate în perioadele de recesiune generează o valoare mai mare cu circa 15% (randamentul acțiunilor) față de fuziunile realizate în momentele de creștere economică.

#### 5. Concluzie

Organizațiile de succes au acționat rapid pentru a realiza societăți mixte sau pentru a se extinde pe piețele emergente, deși studiul Ernst & Young demonstrează că există și companii care nu reușesc să profite de poziția lor. Diferența dintre companiile câștigătoare și companiile perdante va fi dată de faptul că cele câștigătoare au avut o strategie cu priorități, și-au concentrat eforturile pe câteva mișcări „curajoase”, dar calculate, și au acționat rapid.

## ► Reorganizarea societăților comerciale în contextul integrării europene (2008)

*Ediția a III-a revăzută și adăugită*

Autori: Ana-Maria Lupulescu  
Nr. pag.: 320



Lucrarea de față pornește de la aspecte de ordin general, cum ar fi conturarea unei definiții a conceptului de strategie a întreprinderii și a elementelor sale componente ori a etapelor demersului strategic, cu evidențierea aspectelor distinctive ale procesului de elaborare a unei strategii de reorganizare.

Autoarea a realizat o analiză în detaliu a opțiunilor strategice de reorganizare aflate la dispoziția întreprinderilor, dar și a principalilor factori cauzali, atât din exteriorul cât și din interiorul firmei, care determină degradarea performanțelor acestora. De asemenea, s-a avut în vedere și o prezentare a mecanismelor, atât economice cât și juridice, de prevenire, detectare și tratament a dificultăților, deoarece reorganizarea întreprinderii și continuarea existenței acestora depind în mare măsură de capacitatea de a depista prematur problemele ce amenință funcționarea sa și de a evita propagarea și amplificarea acestei stări dificile până la un nivel de deteriorare de la care redresarea nu mai este posibilă.

Alături de prezentarea diferitelor opțiuni strategice de reorganizare, autoarea a realizat și tratarea acestora în contextul reglementărilor legale, naționale și comunitare, referitoare la concurență, datorită dublei condiționări ce există între dificultățile întreprinderilor și concurență.

Lucrarea abordează și reorganizarea judiciară, reglementată în dreptul român de Legea nr. 85/2006 privind insolvența, avându-se în special în vedere prezentarea evoluției concepțiilor privind procedurile colective, domeniul de aplicare a legii și scopul procedurii, distincția între procedura generală și cea simplificată, participării la procedura insolvenței, condițiile și consecințele deschiderii procedurii, planul de reorganizare judiciară, dar și câteva aspecte esențiale privind insolvența în Uniunea Europeană.

Preț: 56 RON

Abonamente și comenzi:

tel. / fax: 031.224.4150 / 031.224.4101; [distributie@wolterskluwer.ro](mailto:distributie@wolterskluwer.ro); [www.wolterskluwer.ro](http://www.wolterskluwer.ro)

# O privire sintetică asupra conceptului de *Flat Tax* (II)\*

Drd. Mihai Buidoso, LL.M.

Avocat coordonator, Maier Law Office

Dacă în prima parte a articolului de față am prezentat cele mai semnificative cazuri de reducere substanțială a ratei marginale superioare a impozitării în istoria economică a ultimului secol din SUA, precum și efectele fiscale produse de aceste măsuri, în partea a doua vom încerca să analizăm cauzele și mecanismul de producere a acestor efecte și eventualele simetrii cu cota unică de impozitare.

If in the first part of this paper we presented the most significant cases of substantial reduction of the higher marginal rate of taxation in the last century U.S. economic history, as well as the fiscal effects generated by these measures, in this second part we shall try to analyse the causes and the mechanisms leading to these effects, as well as the possible symmetries with the flat tax.

## Cotele de impunere și comportamentul economic al contribuabililor

Faptul că mărirea cotelor de impunere asupra veniturilor contribuabililor influențează comportamentul economico-social al acestora este general admis și prin urmare nu se impune aici o demonstrație în acest sens. Vom încerca mai degrabă să analizăm *in ce mod* se schimbă comportamentul contribuabililor ca urmare a modificării cotelor de impunere asupra veniturilor subiecților impozabili.

Economistul american Arthur Laffer<sup>1</sup> a lansat în a doua jumătate a secolului trecut teoria<sup>2</sup> potrivit căreia majorarea cotelor de impunere are ca efect mărirea volumului colectărilor doar până la un anumit punct, după care efectul va fi de micșorare a încasărilor statului de pe urma impozitelor. Pornind de la realitatea matematică potrivit căreia o cotă de impozitare zero ar avea ca rezultat o colectare echivalentă cu zero, economistul american susține că și o cotă de impozitare de 100% ar avea același

efect, dacă pornim de la premisa că subiecții impozabili ar înceta să mai obțină venituri atunci când acestea le-ar fi „confiscate” integral de stat. Chiar dacă majorarea cotelor de impunere la 100% nu ar avea ca efect *imediat* reducerea la zero a colectărilor statului, fiind posibilă scurgerea unei perioade de timp până la care acest efect ar interveni, putem considera ipoteza lansată de Laffer ca fiind plauzibilă, fiind în concordanță cu caracterul uman și cu aversiunea generală a contribuabililor față de mărirea cotelor de impunere. Efectul probabil al instituirii unei cote de impunere de 100% ar fi acela că subiecții impozabili vor căuta să reducă masa impozabilă la zero și să încerce să își asigure existența din alte surse sau prin modalități alternative, cum ar fi ajutor social, venituri neimpozabile, emigrare, mila publică ș.a.m.d.

Statul, fiind întotdeauna interesat să obțină sume cât mai mari de bani la buget, va încerca în permanență să caute „cota ideală de impunere”, și anume acea cotă care va genera suma maximă de încasări bugetare la un anumit moment dat. Problema cea mai mare la stabilirea unei cote ideale este aceea că masa impozabilă se restrânge odată cu mărirea presiunii fiscale, și invers, ea crește odată cu scăderea cotelor de impunere. Contribuabilii vor avea mereu tendința, în special atunci când consideră mărirea unei cote de impozitare ca fiind prea mare și deci injustă, să își restrângă masa impozabilă, muncind mai puțin sau generând venituri nesupuse impunerii. Efectul va fi același și în cazul impozitelor indirecte, cum ar fi impozitele pe valoarea adăugată sau accizele. O creștere a acestor impozite peste un anumit punct va avea ca efect micșorarea colectărilor statului, ca urmare atât a reducerii puterii

\* Prima parte a acestui articol a fost publicată în nr. 2/2010 al revistei *Monitorul Fiscalității Internaționale*, pp. 41-45.

<sup>1</sup> Arthur Betz Laffer (n. 1940), reputat economist american, a absolvit Universitatea din Yale în 1962 și a obținut titlul de MBA în 1965 la Universitatea Stanford, care i-a conferit și titlul de doctor în 1971. A devenit influent în perioada administrației Reagan, când a fost membru al Economic Policy Advisory Board (1981-1989). Este fondator și CEO al Laffer Associates, prestigioasă firmă de consultanță financiară, cu sediul central în Nashville, Tennessee (SUA).

<sup>2</sup> Conceptul de bază al acestei teorii nu îi aparține lui Laffer, acesta recunoscând de altfel deschis că teoria dezvoltată de el se bazează pe teoriile lansate de marele gânditor Ibn Khaldun în secolul al XIV-lea și de reputatul economist John Maynard Keynes.

de cumpărare și implicit a consumului, cât și a creșterii gradului vânzării produselor și prestării serviciilor „la negru”. Comportamentul consumatorilor este de altfel peste tot în lume identic: atunci când prețurile scad, cumpără mai mult; atunci când prețurile cresc, cumpără mai puțin.

O altă problemă generată de creșterea impozitelor peste un anumit nivel este aceea că o „supraimpozitare” generală va avea un efect de frânare a economiei. Mecanismul de frânare este deosebit de complex, dar ar putea fi sintetizat în felul următor: orice creștere a impozitării va avea ca efect reducerea consumului și implicit a cererii pe piață, care va influența negativ nivelul producției de bunuri și servicii, fapt care la rândul său va genera o scădere a numărului locurilor de muncă, cu efecte imediate asupra scăderii nivelului veniturilor consumatorilor și a puterii lor de cumpărare, ceea ce va amplifica și mai mult scăderea producției de bunuri și servicii etc. Trebuie remarcat că efectul de frânare a economiei este prezent indiferent de masa impozabilă afectată de creșterea impozitelor. Dacă creșterea impunerii se realizează la nivelul producătorilor de bunuri și servicii, aceștia vor transfera întotdeauna suprasarcina fiscală în prețul bunurilor și serviciilor oferite pe piață, mărirea prețului acestora conducând, de regulă, la scăderea cererii. La fel se întâmplă și atunci când creșterea sarcinii fiscale se produce prin majorarea impozitelor indirecte, cum ar fi impozitul pe valoarea adăugată sau accize, efectul de scumpire a bunurilor și serviciilor fiind de această dată unul direct, nemijlocit. În cazul în care majorarea sarcinii fiscale are loc la nivelul consumatorilor, de exemplu, prin supraimpozitarea veniturilor acestora, efectul va fi scăderea imediată a puterii de cumpărare, fiind însă posibil un efect psihologic adiacent la nivel de masă, de reducere a consumului chiar într-un raport mai mare decât cel cu care au fost majorate impozitele.<sup>3</sup>

Odată declanșate aceste consecințe la nivel macroeconomic, se creează un cerc vicios extrem de periculos, neexistând până în acest moment o „rețetă” universal valabilă de ieșire din el. Soluția relansării economice și a accelerării fluxurilor economice poate fi dată de scăderea masivă a nivelului impunerii, dar tocmai acest lucru nu și-l poate permite un stat cu o economie de subzistență, ale cărui încasări prin impozite și taxe sunt puternic diminuate față de o perioadă anterioară.

### Sistemul de *Flat Tax* propus de Hall<sup>4</sup>/Rabushka<sup>5</sup>

Sistemul cotei unice de impozitare gândit de Hall/Rabushka pornește tocmai de la observarea efectelor economice

<sup>3</sup> A se vedea P.A. Samuelson, W. D. Nordhaus – *Volkswirtschaftslehre*, mi-Fachverlag, ed. a III-a, 2007, pp. 480-482.

<sup>4</sup> Robert E. Hall este profesor de economie la Stanford University și membru al Hoover Institution din cadrul aceleiași universități. Este specialist în probleme de economie aplicată, în special în domeniile legate de inflație, șomaj, impozitare și politică monetară.

<sup>5</sup> Alvin Rabushka este membru al Hoover Institution din cadrul Stanford University, specialist în impozitare, buget federal și dezvoltare economică, în special pentru Asia de Est și Europa de Est.

negative ale supraimpozitării, efecte care ar fi mult diminuate în cazul aplicării modelului lor de *Flat Tax*. Autorii au remarcat că în istoria economică a SUA majorarea impozitelor a dus de regulă la scăderea creșterii economice, și invers, că scăderea substanțială a ratei marginale superioare de impunere a avut un efect benefic pentru economie. Analiza colectărilor la bugetul SUA a arătat că nu există o corelație obligatorie între creșterea cotelor de impunere și nivelul colectărilor, acestea din urmă având tendința (în special pe termen mediu și lung) să stagneze sau chiar să scadă ca urmare a supraimpozitării. Scăderea nivelului colectărilor în cazul majorării impozitelor este dată în principal de încetinirea fluxurilor economice și de micșorarea bazei impozabile a contribuabililor.

Pornind de la aceste premise, reputații economiști americani susțin că instituirea unei cote de impozitare unice de 19% în SUA ar avea ca efect pe termen mediu menținerea cuantumului total al colectărilor la nivelul actual, fiind ulterior posibilă scăderea cotei unice chiar la un nivel de circa 17%, fără ca acest lucru să ducă și la diminuarea încasărilor bugetare.<sup>6</sup>

Deși era gândit inițial doar ca model american, conceptul de *Flat Tax* propus de Hall/Rabushka nu a fost implementat până acum niciodată în SUA. Paradoxal, cele care au implementat primele acest sistem de impozitare, însă cu unele modificări față de modelul gândit de reputații economiști americani, sunt state foste comuniste din Europa de Est.

Împotriva recomandărilor unor economiști occidentali, Estonia a fost prima țară est-europeană care, începând cu 1 ianuarie 1994, a instituit un sistem de impozitare bazat pe o cotă unică de 26%. Cota unică a fost redusă la 24% în 2005, urmând a fi redusă în continuare până la 18% în 2012. Estonia a renunțat la impozitarea profitului corporațiilor, aplicând cota unică de impunere doar asupra dividendelor distribuite.

Exemplul Estoniei a fost urmat în scurt timp de alte state. În 1995, Letonia a introdus o cotă unică de 25%, iar Lituania de 33% (redușă ulterior până la 24%). Începând cu 1 ianuarie 2001, Rusia a adoptat cota unică de impozitare de 13%, renunțând la un sistem de impunere progresiv, cu o rată marginală de peste 30%. În 2003, Serbia a instituit o cotă unică de 14% atât asupra veniturilor, cât și asupra profiturilor corporațiilor. În 2004, Ucraina a înlocuit un sistem de impunere bazat pe cote de 10-40 procente cu o cotă unică de 13%. În același an, Slovacia a înlocuit sistemul de impunere cu cote de 10-38 procente cu o cotă unică de 19%, aplicată atât veniturilor, cât și profiturilor corporațiilor, eliminând totodată dubla taxare a veniturilor corporațiilor (aplicată înainte atât la nivelul profitului corporației, cât și la nivelul dividendelor distribuite).

La 1 ianuarie 2005, a fost rândul României să se alăture statelor care au adoptat cota unică, instituind impunerea cu 16% atât la nivelul veniturilor, cât și la nivelul profiturilor corporațiilor. În același an, Georgia trecea la o cotă unică

<sup>6</sup> A se vedea: R.E. Hall, A. Rabushka – *The Flat Tax*, 2nd ed., Hoover Institution Press, Stanford University, 2007, pp. 127-156.



de impozitare de 12%. În 2007, alte patru state au adoptat sisteme de impozitare bazate pe cota unică: Islanda, Mongolia, Kârgâzstan și Macedonia, pentru ca recent, Cehia, Bulgaria și Albania să instituie și ele cota unică de impozitare.

În urma trecerii la o cotă moderată unică de impozitare, economiile statelor respective au luat avânt. Pe lângă un remarcabil ritm de dezvoltare economică, alte efecte vizibile au fost scăderea șomajului, reducerea deficitelor bugetare, încurajarea activităților economice și a liberei inițiative, reducerea economiei subterane și diminuarea evaziunii fiscale.<sup>7</sup>

Aceleași efectele benefice ale scăderii presiunii fiscale au fost observate și în cele trei importante momente din istoria economică a ultimului secol din SUA, când ratele marginale superioare de impozitare au fost reduse simțitor, fără a se trece însă la un sistem de *Flat Tax*. Prin urmare, este de presupus că aceste efecte nu sunt specifice cotei unice de impozitare în sine, ci sunt specifice reducerii substanțiale a cotei marginale superioare a impunerii.

### Nivelul maxim de colectare<sup>8</sup>

Datorită faptului că sistemul fiscal interacționează cu o multitudine de factori economici și sociali, care se determină și se influențează reciproc, nu se poate stabili un tarif de impunere „optimal” în mod teoretic, ci doar empiric.<sup>9</sup> În încercarea de a determina matematic cotele de impozitare care să aibă efectul unei colectări maxime, rezultatul a fost unul surprinzător: efectul maxim al colectării nu este atins de un sistem progresiv de impozitare și nici de sistemul *Flat Tax*, ci de un sistem regresiv de impozitare. Aceasta înseamnă că, dacă se dorește un nivel de colectare maxim posibil la nivel macroeconomic, rata marginală a impunerii ar trebui să scadă odată cu creșterea venitului impozabil, până și o cotă unică de impozitare având un efect mult prea „progresiv”.

### Constituționalitatea sistemului de impunere bazat pe cota unică

Punându-se problema în ce măsură adoptarea cotei unice de impozitare este conformă normelor constituționale, remarcăm că art. 56 alin. 2 din Constituția României prevede că „sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale”. Dacă „așezarea justă” a sarcinii

fiscale înseamnă o cât mai bună redistribuire a bunăstării la nivel național, atunci cota unică nu este doar posibilă, ci chiar obligatorie, în măsura în care în practică aceasta dovedește un efect superior de redistribuire, comparativ cu cel generat de o cotă progresivă de impunere.<sup>10</sup>

### Impozitare progresivă = redistribuire?

Problema în acest punct se lovește de o idee larg răspândită, des propagată de politicienii cu tendințe de stânga: impozitarea ar trebui să fie în mod necesar una progresivă, pentru ca la nivelul societății să se realizeze o redistribuire echitabilă a bunăstării. Dacă sistemul *Flat Tax* este criticat de acești politicieni și folosit ca un slogan de campanie electorală, chiar și atunci când beneficiile economice ale cotei unice sunt evidente pentru întreaga societate, atât la nivel macroeconomic, cât și la nivelul cetățeanului de rând, adoptarea unei cote regresive de impozitare nici măcar nu este luată în calcul.

În realitate, așa după cum a fost dovedit și în practică (a se vedea cazurile de reducere semnificativă a cotei marginale superioare de impunere din timpul lui A. Mellon, J.F. Kennedy și R. Reagan, expuse pe larg în prima parte a acestui articol), un sistem de impunere asigură un efect de redistribuire cu atât mai consistent cu cât este mai puțin progresiv. Un sistem progresiv de impunere lovește cel mai puternic clasa mijlocie și persoanele care își câștigă existența prin venituri obținute din muncă. Persoanele cu adevărat înstărite nu obțin de regulă venituri din activități dependente și se pot sustrage foarte simplu impozității, în ultimă instanță prin derularea activităților economice prin intermediul unor companii *off-shore* sau prin mutarea domiciliului contribuabilului într-un stat care stabilește un nivel scăzut (sau chiar nul) de impunere a veniturilor. Cu alte cuvinte, un miliardar poate plăti impozit anual pe venit zero, dacă el decide acest lucru.

Prin urmare, dacă în economiile dezvoltate un sistem progresiv de impunere va avea ca efect o redistribuire a veniturilor între clasa mijlocie și cea săracă și o „respingere” a persoanelor înstărite (cu atât mai efectivă, cu cât administrația fiscală este mai funcțională), în sensul constrângerii acestora de a nu genera venituri supuse impunerii sau de a-și stabili domiciliul într-un alt stat, în cazul economiilor în curs de dezvoltare o impozitare progresivă presupune în mod efectiv „strangularea” clasei mijlocii (de regulă, oricum aproape inexistentă) obligate să își asigure existența prin muncă și totodată împiedicarea formării unei clase mijlocii puternice, care constituie baza oricărui stat dezvoltat modern; bogații statelor în curs de dezvoltare nu sunt atinși oricum de impozitele excesive,

<sup>7</sup> A se vedea C. Edwards, D.J. Mitchell – *Global Tax Revolution. The Rise of Tax Competition and the Battle to Defend It*, CATO Institute, Washington, 2008, pp. 57-78.

<sup>8</sup> A se vedea M. Tuomala – *Optimal Income Tax and Redistribution*, Clarendon Press, Oxford, 1990; J.A. Mirrlees – *An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation*, în *Review of Economic Studies*, nr. 38/1971, pp. 175-208.

<sup>9</sup> St. Homburg – *Allgemeine Steuerlehre*, ed. a V-a, Franz Vahlen Verlag, München, 2007, p. 220.

<sup>10</sup> Analizându-se problema constituționalității sistemului bazat pe *Flat Tax* în dreptul german, s-a concluzionat că eventuala adoptare a cotei unice de impozitare în Germania nu contravine Constituției Germaniei. A se vedea în acest sens: C. Suttmann – *Die Flat tax. Bemessungsgrundlage und Tarif im Rahmen einer „flachen” Einkommensteuer: Effizienz, Gerechtigkeit und rechtliche Bewertung*, Duncker & Humblot Verlag, Berlin, 2007, pp. 283-292.



administrațiile fiscale nefuncționale nefiind de regulă capabile să genereze un efect de „respingere” a lor, decât eventual în modalitatea de „împingere” a creării veniturilor în zona economiei subterane.

Mecanismul de formare a clasei de mijloc presupune, prin urmare, în mod obligatoriu instituirea unui sistem de impozitare bazat pe o cotă unică – moderată – de impunere. Nedorind să devină state de tip latino-american, în care să existe practic doar două pături sociale, cei extrem de bogați și cei săraci, fostele state comuniste est-europene au înțeles că integrarea într-o Europă a statelor dezvoltate și democratice nu este până la urmă posibilă în lipsa unei clase de mijloc puternice, iar formarea acesteia nu este posibilă fără *Flat Tax*. Acest aspect ar trebui să fie luat serios în considerare de adversarii interni ai cotei unice, cel puțin până în momentul formării unei clase mijlocii solide și ajungerea statului respectiv la nivelul economiilor dezvoltate.

Pe lângă adversarii interni, cota unică de impozitare are și adversari externi. Aceștia sunt mult mai puternici decât oponenții interni și reprezintă, de regulă, interesele economiilor dezvoltate cu cote de impozitare ridicate. Datorită faptului că în ultimele decenii capitalul a devenit mult mai mobil, existând posibilități de investiții rentabile pe piețe considerate până nu demult „închise”, capitalul din economiile dezvoltate are tendința de a se „scurge”

din acestea spre statele care oferă condiții prielnice de investiții, inclusiv un nivel de impunere rezonabil. Deoarece statele care au adoptat sistemul de *Flat Tax* au instituit de regulă o cotă unică de impozitare redusă, chiar renunțând uneori la impunerea profitului corporațiilor, acestea sunt considerate un real pericol pentru scurgerile de capital din țările dezvoltate.

Rămâne deschisă întrebarea dacă din „războiul” purtat de marile puteri economice împotriva ideii de *Flat Tax* vor ieși acestea învingătoare, sau concurența dintre sistemele fiscale excesive ale statelor dezvoltate și sistemele fiscale bazate pe cota unică va conduce la diminuarea treptată a fiscalității primelor.<sup>11</sup> Având în vedere că, așa cum am arătat, introducerea cotei unice de impozitare poate fi făcută fără diminuarea încasărilor bugetare, o eventuală victorie a conceptului de *Flat Tax* va fi atât în avantajul contribuabililor de rând, cât și în avantajul economiilor dezvoltate care vor adopta acest sistem de impunere.

<sup>11</sup> Există deja o tendință vizibilă de scădere a nivelului de impunere a profiturilor corporațiilor în economiile dezvoltate, cauzată în mod evident de teama „scurgerilor” de capital. A se vedea în acest sens: C. Edwards, D.J. Mitchell – *Global Tax Revolution. The Rise of Tax Competition and the Battle to Defend It*, CATO Institute, Washington, 2008, p. 105 ș.u. Este interesant că scăderea nivelului impozitării corporațiilor în economiile dezvoltate a dus la majorarea substanțială a volumului încasărilor din aceste surse, în medie de la circa 2,4% din PIB la circa 3,7% din PIB; a se vedea în acest sens C. Edwards, D.J. Mitchell – *op. cit.*, p. 130.

## ► FISCALITATE

### *Concepte, teorii, politici și abordări practice*

Autor: Petre Brezeanu  
Nr. pag.: 488



*Fiscalitatea* aduce în discuție posibilitățile de ameliorare a tratamentului fiscal ce sunt evidențiate printr-o serie de aspecte extrem de practice în acest sens: teoria liberală a impozitului, impozitarea veniturilor și distribuția acestora, necesitatea reconsiderării impozitului pe profit etc.

O componentă importantă a lucrării este afectată prezentării impactului pe care îl are fiscalitatea asupra finanțelor corporative, dezvoltată prin: incidența impozitării rezultatelor asupra cash flow și asupra costului capitalului, structura financiară și valoarea firmei în prezența impozitării rezultatelor, problematica dublei impozitări a dividendelor.

Riscul fiscal și concurența fiscală în UE reprezintă aspecte practice și concrete în ceea ce privește abordarea fiscalității din prisma acestor aspecte. Pentru a putea reține aspecte practice ale fiscalității din UE este subliniată semnificația cu totul aparte pe care o reprezintă bugetul UE. În acest sens se dezvoltă într-o manieră completă principiile bugetare, evoluția bugetului comunitar, procedura bugetară, bugetul în detaliu, adoptarea bugetului, ameliorarea procedurii bugetare, finanțarea bugetului, structura bugetului și politica fiscală europeană.

În concluzie, achiziționându-vă această lucrare veți avea la îndemână instrumentul potrivit pentru o revitalizare fundamentală teoretică (științifică) și practică a unui domeniu extrem de captivant, dar și foarte important în ceea ce privește aspectele de generare a resurselor financiare atât la nivel macro, cât și la nivel micro, a cărui administrare corectă și profesionistă poate provoca consecințe majore în ceea ce privește nivelul de trai al populației.

Preț: 64 RON

Abonamente și comenzi:

tel. / fax: 031.224.4150 / 031.224.4101; distributie@wolterskluwer.ro; www.wolterskluwer.ro

# Argumente comunitare în materia impozitelor directe\*

**Alina Rafailă**

*Coordonator Gestiunea Informațiilor*

Departamentul Consultanță Fiscală și Juridică pentru  
Europa Centrală și de Est al PricewaterhouseCoopers

**Romana Schuster**

*Assistant Tax Manager*, Departamentul de Consultanță pentru  
Impozitele Directe ale Companiilor din cadrul  
PricewaterhouseCoopers Tax Advisors & Accountants

PRICEWATERHOUSECOOPERS

Multiplele oportunități pe care le-a adus aplicabilitatea dreptului comunitar în România rămân în prezent nefructificate. Unele dintre aceste oportunități sunt uriașe și fără precedent. Astfel, este posibilă eliminarea unui tratament defavorabil din legislația sau practica administrativă națională prin semnalarea acestuia către Comisia Europeană (CE). De asemenea, există posibilitatea ca instanța națională să transmită speța spre interpretare Curții Europene de Justiție (CEJ) și să decidă, în baza procedurii de recurs preliminar, că prejudiciile suferite ca urmare a încălcării unor drepturi fundamentale garantate de tratatul european să fie recuperate.

The multiple opportunities brought about by the application of the European law in Romania are currently left unexploited. Some of these opportunities are huge and unprecedented. It is thus possible to eliminate a prejudicial treatment from the national administrative legislation or practice by notifying the European Commission of it. There is also the possibility that national courts refer a case on a question of legal interpretation to the European Court of Justice (ECJ), and decide, based on the preliminary ruling procedure, that damage caused by interference with certain fundamental rights guaranteed by the European Treaty be repaired.

*Informațiile prezentate în această rubrică răspund așadar unei nevoi a fiscalistului român: acumularea de expertiză privind jurisprudența comunitară relevantă în materie de impozite directe. Argumentele prezentate aici sunt furnizate de cazurile în care CEJ a decis sau Comisia Europeană a exprimat o poziție cu privire la compatibilitatea unor reglementări din legislația statelor membre privind impozitarea directă cu tratatul comunitar.*

## Finlanda – Modificări legislative privind impozitarea artiștilor și sportivilor nerezidenți

Pe 19 februarie 2009, Comisia Europeană a emis un aviz motivat (documentul are numărul de referință 2008/2115)

prin care cerea Finlandei să își modifice legislația în ceea ce privește impozitarea artiștilor și sportivilor nerezidenți. La momentul acela, artiștii și sportivii nerezidenți plăteau un impozit cu reținere la sursă final de 15% pe veniturile lor din Finlanda și aveau dreptul la anumite deduceri limitate. Artiștii și sportivii rezidenți, pe de altă parte, erau impozitați cu cote progresive pe câștigurile nete obținute, putând așadar să își deducă cheltuielile făcute în scopul obținerii de venit.

Ca răspuns la avizul motivat al CE, Finlanda și-a modificat legislația în vederea armonizării cu legislația Uniunii Europene. În prezent, artiștii și sportivii care au reședința în Spațiul Economic European se supun în continuare unui impozit cu reținere la sursă de 15% asupra veniturilor din Finlanda. Totuși, pe baza unei cereri, aceștia își pot exercita la acest moment dreptul de a deduce cheltuielile

\* Rubrică permanentă realizată de PricewaterhouseCoopers.

directe legate de venitul lor obținut din Finlanda. Aceste cheltuieli sunt luate în calcul fie imediat, urmând să reducă cuantumul impozitului cu reținere la sursă sub forma unui credit fiscal, fie ulterior, când nerezidenții pot apela la procedura de rambursare a impozitului cu reținere la sursă plătit. Legislația modificată a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2010.

### Germania – Decizia Curții Inferioare de Finanțe cu privire la pierderile sediilor permanente franceze

La data de 18 noiembrie 2009, Curtea de Finanțe de primă instanță din Hamburg s-a pronunțat asupra unei spețe referitoare la pierderile la nivel transfrontalier (numărul de referință al cazului este 6 K 147/08).

Reclamantul, o societate cu răspundere limitată (GmbH) rezidentă în Germania, își desfășura activitatea și prin intermediul a două sedii permanente (SP) situate în Franța. În perioada 1998-2001, aceste SP au generat pierderi, care nu au fost luate în calculul profitului impozabil din Germania pe motiv că și profiturile acestor sedii permanente ar fi fost scutite de impozit, în conformitate cu Tratatul de evitare a dublei impuneri dintre Germania și Franța. Având în vedere că ambele sedii permanente au fost închise în 2001, fără a fi avut posibilitatea să recupereze pierderile fiscale respective și ca urmare a deciziei luate în cazul *Lidl – Belgia* (C-414/06), reclamantul a solicitat o deducere atât a acestor pierderi din baza de calcul a impozitului pe profit din Germania.

În opinia Curții, reclamantul a demonstrat cu succes că aceste pierderi ale sediilor permanente au fost pierderi finale, adică pierderi care nu mai puteau fi folosite, nici prin compensare cu profituri înregistrate anterior, nici prin reportare în anii următori. Mai mult decât atât, având în vedere că sediile permanente au fost închise, Curtea a recunoscut imposibilitatea de a transfera aceste pierderi (împreună cu activele sediilor) către o entitate diferită și, prin urmare, s-a concluzionat că aceste pierderi au fost finale, în sensul deciziei *Lidl – Belgia*. Curtea a acceptat deducerea pierderilor ca fiind cel mai potrivit mod de a trata pierderile din străinătate și a interpretat dovada privind caracterul lor de finalitate furnizată de contribuabilul reclamant ca fiind un fapt cu efect retroactiv, care conduce, în general, la o redeschidere a statutului de creanță fiscală prescrisă. Cu toate acestea, instanța a consimțit doar la o deducere a pierderilor finale generate de sediile permanente din baza de calcul a impozitului pe profit. Întrucât taxa pe comerț vizează doar afacerile derulate în Germania, a nega deducerea pierderilor din străinătate este sinonim cu a admite că restricțiile determinate de necesitatea menținerii coerenței sistemului fiscal sunt justificate.

Reclamantul, precum și autoritatea fiscală au inițiat recurs împotriva acestei decizii. Cazul este acum în derulare la Curtea Federală de Finanțe.

### Germania – O nouă trimitere spre pronunțare preliminară la CEJ privind deducerile personale speciale ale nerezidenților

La data de 14 octombrie 2009, Curtea Inferioară de Finanțe din Niedersachsen a adresat o nouă întrebare către Curtea Europeană de Justiție: și anume, dacă imposibilitatea deducerii cheltuielilor sub forma unei anuități perpetue din baza de calcul a impozitului pe veniturile din chirii ale nerezidenților reprezintă o încălcare a legislației comunitare?

Reclamantului, un cetățean german care este rezident în Belgia, i-a fost acordată, prin succesiune anticipată de la mama sa, spre închiriere o casă situată în Germania. Pentru acest drept a trebuit să plătească o anuitate permanentă. În declarația sa fiscală germană, reclamantul a declarat venitul din chirii, precum și cheltuielile privind anuitatea. Cu toate acestea, autoritatea fiscală a refuzat să accepte deducerea privind anuitatea, argumentând că, din punct de vedere tehnic, aceasta nu este considerată o cheltuială legată de obținerea de venit, ci o cheltuială personală care poate fi compensată doar de către rezidenții germani (conform sec. 50 alin. 1 teza 4 ITA în legătură cu sec. 10 nr. 1a ITA 2002).

Curtea de Finanțe are îndoieli referitoare la conformitatea acestui refuz cu art. 56 din Tratatul Comunității Europene și face referire la deciziile CEJ în cazurile *Schumacker* (C-279/93) și *Conijn* (C-346/04). Deși din jurisprudența CEJ rezultă că cheltuielile personale ale nerezidenților nu trebuie să fie luate în considerare în statul sursă – cu excepția cazului în care persoana obține majoritatea veniturilor sale în statul sursă, Curtea este de părere că acest tratament nu este aplicabil pentru cheltuielile, care sunt, de fapt, direct legate de venituri și care ar trebui să fie deductibile la sursă.

### Germania – Decret ministerial privind cazul *Deutsche Shell*

La data de 23 noiembrie 2009, Ministerul de Finanțe german a publicat un decret cu privire la aplicarea hotărârii CEJ în cazul *Deutsche Shell* (C-293/06).

Potrivit acestui decret, pierderile din diferențe de curs valutar înregistrate de un sediu permanent trebuie să fie luate în considerare la nivelul societății mamă cu sediul în Germania, dar nu mai devreme decât în anul de lichidare al acestui sediu permanent. În acest sens, decretul se referă în mod explicit la alin. 44 din hotărârea CEJ în cauza *Deutsche Shell*.

Cu toate acestea, decretul ar putea fi contestat, deoarece nici alin. 44, nici orice alt paragraf din hotărârea CEJ nu precizează nimic despre momentul la care trebuie considerate pierderile. În ceea ce privește pierderile de curs valutar rezultate din vânzarea de participații, decretul nu conține niciun comentariu.

## Belgia – Comisia Europeană solicită în mod oficial Belgiei modificarea legislației de punere în aplicare a Directivei Mamă-Filială

La data de 20 noiembrie 2009, Comisia Europeană a transmis Belgiei un aviz motivat (a doua etapă a procedurii privind încălcarea dreptului comunitar), cerându-i să își modifice legislația de punere în aplicare a Directivei Mamă-Filială (90/435/CEE). Normele de drept belgian introduc o condiție suplimentară față de cele specificate în art. 3 din Directiva Mamă-Filială.

Art. 3 din Directiva Mamă-Filială stipulează condițiile de aplicare a acesteia. Astfel, Directiva trebuie aplicată atunci când o societate are o participație de cel puțin 10% din capitalul unei societăți dintr-un alt stat membru, nelăsând loc pentru alte condiții privind procentul de deținere. Legislația actuală belgiană de punere în aplicare a Directivei prevede în plus că o participație trebuie să fie considerată drept imobilizare financiară de către societatea mamă (eng. *financial fixed asset*). Prin urmare, societățile care nu îndeplinesc această cerință nu pot beneficia de prevederile Directivei Mamă-Filială. Numărul de referință al cazului este 2007/4333.

## Lituania – Comisia Europeană trimite Lituaniei un al doilea aviz motivat cu privire la impozitarea discriminatorie a dobânzii și redevențelor plătite nerezidenților

La data de 20 noiembrie 2009, Comisia Europeană a anunțat că a trimis Lituaniei un aviz motivat suplimentar (a doua etapă a procedurii privind încălcarea dreptului UE) referitor la normele aplicabile în cazul dobânzilor plătite fondurilor deschise de investiții și societăților de investiții închise (inclusiv fondurilor de pensii și investiții) nerezidente care sunt impozitate mai împovăraător decât entitățile rezidente similare care beneficiază de venituri din dobânzi. Acest aviz motivat suplimentar face referire, de asemenea, și la impozitarea redevențelor plătite societăților nerezidente.

În ceea ce privește plățile de dobânzi și redevențe, societățile rezidente își pot deduce cheltuielile aferente unor astfel de venituri din veniturile impozabile, spre deosebire de societățile nerezidente care sunt private de o astfel de deducere, lucru ce poate constitui, de asemenea, o restricție a libertății de a presta servicii garantată prin tratatul comunitar. Comisia a afirmat că nu are cunoștință de nicio justificare pentru asemenea restricții. Numărul de referință al cazului este 2006/4095.

## ► Jurisprudență comentată în materia achizițiilor publice



Autor: Dumitru Daniel Șerban  
Nr. pag.: 568

Practica administrativ-jurisdicțională creată în jurul Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 34/2006 privind atribuirea contractelor de achiziție publică, a contractelor de concesiune de lucrări publice și a contractelor de concesiune de servicii și a normelor date în aplicarea ei au contribuit și contribuie semnificativ la cunoașterea, reglarea și disciplinarea mecanismului achizițiilor publice, motiv pentru care este justificată și oportună o expunere sintetizată a ei. Fără a se limita la a reprezenta o simplă compilație a practicii judiciare, lucrarea de față își propune să valorifice un material din ce în ce mai bogat și să evidențieze dificultățile întâmpinate și soluțiile – uneori contradictorii – la care s-au oprit instanțele judecătorești naționale în interpretarea și transpunerea în practică a noului ansamblu normativ specific.

Preț: 65 RON

## ► Jurisprudență comentată în materia achizițiilor publice

Autor: Dumitru Daniel Șerban  
Nr. pag.: 856

Jurisprudența Curții de Justiție Europene în materia dreptului muncii se dorește a fi un instrument de lucru util tuturor persoanelor interesate de dreptul social: practicieni și teoreticieni ai dreptului, cercetători, studenți, salariați, sindicalști și, nu în ultimul rând, angajatori. Aici se regăsesc spețele privitoare la unul din principiile fundamentale ale dreptului muncii, și anume principiul egalității de tratament. În partea a doua a cărții găsiți informații referitoare la relațiile de muncă cu toate implicațiile sale: formarea profesională, politica ocupării forței de muncă, timpul de muncă etc..

Preț: 80 RON



Abonamente și comenzi:

tel. / fax: 031.224.4150 / 031.224.4101; distributie@wolterskluwer.ro; www.wolterskluwer.ro

# Programele informatice – cum le tratăm din punct de vedere al TVA?\*

Lorena Tudor

Senior Tax Consultant, PricewaterhouseCoopers

Inge Abdulcair

Tax Consultant, PricewaterhouseCoopers

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

Impactul tehnologiei informatice asupra structurilor economice și sociale ale secolului XXI este unul de necontestat, având în vedere că întreaga societate depinde la ora actuală de infrastructura informatică care permite gestionarea unui volum semnificativ de informații și obținerea de rezultate într-un interval de timp foarte scurt.

Astfel, societățile comerciale care activează pe piața din România au recurs la implementarea de sisteme informatice capabile să răspundă cerințelor curente ale activității. Însă implementarea de astfel de sisteme s-a dovedit a fi un proces complex, format dintr-o multitudine de componente care împreună trebuie să fie capabile să inter-opereze pentru generarea unor soluții de succes la nivelul societății.

Complexitatea acestor sisteme informatice generează însă și dificultăți în stabilirea tratamentului de TVA aferent furnizării lor. Astfel, în cazul acestor operațiuni formate din mai multe elemente, trebuie clarificate următoarele întrebări: Există din punct de vedere al TVA una sau mai multe tranzacții? Și dacă există o singură tranzacție, aceasta se califică drept livrare de bunuri sau prestare de servicii?

Deși legislația de TVA din România conține prevederi referitoare la clasificarea în livrare de bunuri versus prestare de servicii a furnizării de programe informatice, nu există însă clarificări cu privire la elementele care trebuie luate în considerare în determinarea caracteristicilor esențiale ale operațiunii astfel încât să se poată stabili dacă din punct de vedere al TVA există una sau mai multe tranzacții, și dacă aceasta/acestea trebuie tratată/te ca fiind o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.

Curtea Europeană de Justiție oferă clarificări în acest sens prin decizia C-1/04 (*Levob Verzekeringen B.V.*). Astfel, argumentele invocate în legătură cu tratamentul de TVA aplicabil furnizării de programe informatice se pot dovedi foarte utile în analiza realizată de fiecare societate anterior realizării unei astfel de operațiuni.

Potrivit acestei decizii, Levob, o companie de asigurări din Olanda, a încheiat un contract cu o companie stabilită în Statele Unite în vederea furnizării unui program *software* specific companiilor de asigurări. În acest sens, furnizorul a acordat inițial companiei Levob o licență netransmisibilă pe termen nelimitat, pentru un onorariu stabilit, o parte din acesta fiind plătit la semnarea contractului, iar o parte

prin rate lunare pe durata a 17 luni. Suporturile de date care conțineau programul *software* standard au fost preluate de către angajații Levob pe teritoriul Statelor Unite, Levob acționând ca importator în Olanda.

Potrivit contractului încheiat între părți, furnizorul s-a angajat să realizeze ulterior și customizarea programului *software* standard, pentru ca acesta să fie utilizat în administrarea contractelor de asigurări specifice companiei. În esență, programul a fost tradus în limba olandeză și a fost adaptat la necesitățile companiei, având în vedere că în Olanda există anumite particularități în domeniul asigurărilor. Costurile customizării programului au fost mai ridicate decât costul efectiv al acestuia.

Ulterior instalării și customizării programului *software* care s-a realizat pe parcursul a doi ani calendaristici, compania din Statele Unite a susținut și un curs de 5 zile angajaților Levob, pentru un onorariu separat.

Având în vedere aceste aspecte, Levob a considerat că, în situația dată, au loc două operațiuni distincte din perspectiva TVA, și anume o achiziție de bun – *software* standard, și ulterior o achiziție de servicii – instalarea *software*, customizarea sa și cursurile ulterioare. Această interpretare nu a fost însă agreată de autoritățile fiscale din Olanda, acestea considerând că, din perspectiva TVA, are loc de fapt o singură operațiune, respectiv o prestare de servicii intangibile.

În acest sens, Curtea a decis că, în cazul în care o operațiune este formată din mai multe elemente, trebuie să se ia în considerare toate circumstanțele în care are loc operațiunea respectivă pentru a determina dacă din punct de vedere al TVA există una sau mai multe tranzacții. Dacă există o singură tranzacție, trebuie să se analizeze dacă acea tranzacție se califică drept livrare de bunuri sau prestare de servicii. În cazul Levob, Curtea a decis că scopul economic al tranzacției este livrarea unui *software* funcțional, customizat la cerințele clientului. Astfel, din punct de vedere al TVA, tranzacția trebuie privită ca un tot unitar, și nu împărțită în mod artificial în elemente distincte (respectiv furnizarea de *software*, customizare, training). Este greu de crezut, fără a cădea în capcana împărțirii artificiale a tranzacției, că Levob ar fi cumpărat de la același furnizor, în primă instanță, programul *software* standard, care nu i-ar fi fost de niciun folos în activitatea desfășurată și abia apoi serviciile de

\*Rubrică permanentă realizată de PricewaterhouseCoopers.



customizare care determină funcționalitatea programului. Legătura obiectivă dintre achiziția de program *software* standard și customizarea ulterioară a acestuia nu poate fi afectată nici de separarea în contract a prețurilor pentru cele două etape.

În continuare, Curtea a stabilit că această tranzacție se califică drept prestare de servicii, având în vedere că adaptarea programului *software* la cerințele clientului reprezintă elementul principal al tranzacției, Levob neputând utiliza acest *software* fără customizare. În plus față de importanța majoră a customizării, durata și costul acestui proces sunt alte elemente luate în calcul în această analiză.

În ceea ce privește natura acestor servicii, Curtea a concluzionat că implementarea și adaptarea unui *software* intră

sub incidența serviciilor prestate de ingineri/consultanți sau a celor similare acestora. Astfel, programarea, dezvoltarea și adaptarea unui *software* la cerințele unui client este o activitate desfășurată de ingineri sau de persoane specializate în acest sens, intrând astfel în categoria serviciilor intangibile.

Cazul enunțat mai sus poate fi un punct de pornire în analiza care trebuie realizată de fiecare societate în momentul furnizării/achiziției unui program informatic în vederea stabilirii tratamentului de TVA. Clasificarea operațiunii ca tranzacție simplă/multiplă, respectiv livrare de bun/prestare de servicii se poate dovedi a fi prioritară, având în vedere că influențează locul livrării/prestării și, implicit, aplicarea cotei de TVA corespunzătoare sau a unei scutiri de TVA (dacă este cazul).

### ► Curtea de Justiție Europeană. Hotărâri comentate

Autor: Sergiu Deleanu; Gyula Fabian; Cosmin Flavius Costaș; Bogdan Ioniță  
Nr. pag.: 502



Alături de legislația comunitară, jurisprudența Curții de Justiție Europene este izvor al dreptului comunitar. Construcția europeană și sistemul juridic comunitar sunt puse în valoare prin Curtea de Justiție Europeană, deoarece aceasta are puterea judiciară suverană de a interpreta tratatele, deciziile sale fiind obligatorii atât pentru statele membre, cât și pentru celelalte instituții comunitare, începând cu 1 ianuarie 2007, urmează a fi aplicat și în România, în calitate de stat membru, dreptul comunitar în litigiile ce decurg din încălcarea normelor europene, chiar dacă există dispoziții interne contrare, în aceste condiții, cunoașterea și, mai ales, aprofundarea jurisprudenței instanței comunitare este nu doar inevitabilă, ci chiar stringentă. Lucrarea de față oferă o selecție a acelor hotărâri care, prin semnificațiile și implicațiile lor, au influențat în mod aparte dezvoltarea dreptului comunitar, ele putând fi considerate «hotărâri-structurante» sau «hotărâri-directoare», în acest sens. Fiecare hotărâre este însoțită de un amplu comentariu, elaborat cu intenția de a înlesni apropierea jurisprudenței Curții de Justiție Europene,

Preț: 58 RON

Abonamente și comenzi:

tel. / fax: 031.224.4150 / 031.224.4101; [distributie@wolterskluwer.ro](mailto:distributie@wolterskluwer.ro); [www.wolterskluwer.ro](http://www.wolterskluwer.ro)

# BRIEFING\*

## Creanțe fiscale transnaționale

OCDE a supus comentariilor publice proiectul documentației (Pachetul de Implementare) în vederea punerii în aplicare a unei proceduri simplificate pentru a da posibilitatea investitorilor de portofoliu să solicite reduceri ale ratelor impozitelor cu reținere la sursă, în conformitate cu tratatele fiscale sau cu dispozițiile de drept intern ale statului sursă. Această versiune reprezintă continuarea lucrărilor începute de către Grupul consultativ informal privind impozitarea organismelor de plasament colectiv și Procedurile privind Scutirea de Impozit pentru Investitorii Transnaționali (ICG). ICG a fost înființat în 2006 de către Comitetul pentru Afaceri Fiscale al OCDE (CAF) în vederea analizării aspectelor juridice și a barierelor administrative care afectează capacitatea organismelor de plasament colectiv (CIV), precum și a altor investitori de portofoliu de a solicita în mod eficient avantajele oferite prin tratatele fiscale. La 12 ianuarie 2009, OCDE a lansat două rapoarte întocmite de ICG în îndeplinirea acestui mandat. Primul raport al ICG privind „Acordarea Beneficiilor cuprinse în Tratatate privind venitul organismelor de plasament colectiv” abordează problemele de politică și juridice care se referă în mod special la CIV. O versiune modificată a acestui raport a fost lansată de către OCDE pentru comentarii publice, la 9 decembrie 2009.

Raportul ICG privind „Posibile îmbunătățiri ale Procedurii de Scutire de la Impozit pentru Investitorii Transnaționali” discută problemele de procedură cu care se confruntă, în general, investitorii de portofoliu în solicitarea beneficiilor tratatelor și face o serie de recomandări privind „cele mai bune practici” în ceea ce privește procedurile de solicitare și acordare a beneficiilor tratatelor pentru structurile intermediare. Pachetul de punere în aplicare a fost dezvoltat de grupul-pilot privind îmbunătățirea procedurilor pentru acordarea scutirii de la impozit investitorilor transnaționali (grupul-pilot), în vederea furnizării unei documentații standard care ar putea fi folosită de țările care doresc să adopte „cele mai bune practici” descrise în raportul ICG. Grupul-pilot include reprezentanți ai administrațiilor fiscale din anumite țări membre ale OCDE, precum și reprezentanți ai industriei serviciilor financiare.

\* Material realizat de Natalia Șvidchi, Redactor adjunct – revista *Monitorul Fiscalității Internaționale*. Informațiile prezentate în cuprinsul acestui articol au ca surse principale: <http://europa.eu>; <http://www.taxationweb.co.uk>; <http://www.oecd.org>.

Pachetul de punere în aplicare prevede un sistem de solicitare a beneficiilor tratatelor, care permite intermediarilor autorizați să facă solicitări în numele investitorilor de portofoliu pe o bază „globală”. Unul dintre beneficiile majore ale unui astfel de sistem este acela că informațiile cu privire la beneficiarul efectiv al venitului sunt menținute de către un intermediar autorizat cel mai aproape de investitor, mai degrabă decât să fie trecute printr-un lanț de intermediari. Deși o țară sursă poate fi dispusă să acorde beneficii pe baza informațiilor globale, se poate să își dorească să conserve capacitatea de a confirma faptul că beneficiile care au fost acordate au fost, de fapt, adecvate. În plus, atunci când investitorul statului de reședință obține venituri din străinătate, statul de rezidență are interesul de a cunoaște detaliile cu privire la acesta. Pentru aceste motive, pachetul de implementare recomandă, de asemenea, ca acele instituții financiare care doresc să facă uz de sistemului „global” al beneficiilor tratatului să fie obligate să raporteze, pe o bază anuală, direct către țările sursă (adică nu prin intermediul lanțului de intermediari) informații specifice cu privire la beneficiarii efectivi ai venitului.

## Aplicarea TVA/GST comerțului internațional cu servicii și serviciilor necorporale publice

Comitetul OCDE privind Afacerile Fiscale a supus comentariilor publice proiectul Capitolului II din Liniile Directoare Internaționale privind TVA/GST care tratează locul clientului în contextul identificării competenței de impozitare.

Acest proiect de Liniile Directoare are bază documentele de consultare care au fost emise de către Comitet în 2008. El analizează competența de impozitare în cazurile în care serviciile în general și serviciile necorporale sunt furnizate pe plan internațional. Comitetul a admis deja principiul conform căruia competența de impozitare este cea a locului de consum, dar deseori este necesară stabilirea unor legături pentru a determina consumul. Proiectul Liniilor Directoare propune, în principal, ca locul unde se află clientul să fie legătura cea mai indicată în determinarea consumului în cazul prestărilor *business-to-business*. Proiectul presupune că toate livrările sunt legitime, cu substanță economică și că nu există nicio evaziune fiscală artificială sau o reducere la minim a impozitării. În plus, liniile directoare soluționează problema serviciilor în general și a serviciilor necorporale primite de către întreprinderile cu o locație unică.

## Recuperarea TVA din străinătate

Multe companii suportă TVA pe cheltuieli efectuate în țări în care nu desfășoară nicio activitate impozabilă sau în care nu sunt stabilite. Multe țări rambursează această TVA prin proceduri specifice de rambursare, iar altele permit recuperarea TVA prin înregistrarea directă sau prin impozitarea cu cotă zero a livrărilor de afaceri din străinătate.

Lipsa sau complexitatea acestor proceduri conduce la situația în care întreprinderile nu pot întotdeauna să își recupereze TVA pentru aceste cheltuieli. În 2006, Comitetul pentru Afaceri Fiscale (CAF) a adoptat principiul conform căruia „sarcina taxei pe valoarea adăugată în sine nu ar trebui să revină întreprinderilor impozabile cu excepția cazului în care se prevede în mod explicit astfel în legislație”. Ca rezultat, Grupul de Lucru al CAF privind Impozitele pe Consum a efectuat sondaje atât cu privire la guverne, cât și asupra întreprinderilor, pentru a estima măsura în care acest principiu a fost aplicat TVA suportată în străinătate.

Acest raport arată că, deși cele mai multe țări membre OCDE au pus în aplicare procedurile de scutire de TVA, acestea sunt adesea complexe. 72% din întreprinderile intervievate au afirmat că au găsit aceste proceduri „dificile” și mai mult de 20% nu sunt în măsură să recupereze TVA străină. Multe companii au afirmat că au recuperat mai puțin de 25% din TVA plătită în alte state membre, iar o treime au spus că aceste dificultăți influențează deciziile privind investițiile.

Aceasta demonstrează clar importanța problemei. Răspunsurile indică faptul că întreprinderile ar dori să vadă îmbunătățită comunicarea cu administrațiile fiscale. O mai mare armonizare și standardizare a procedurilor ar accelera și ar îmbunătăți aceste sisteme de rambursare. CAF va continua să lucreze asupra acestor probleme cu scopul de a ajuta țările în ameliorarea procedurilor lor de scutire de TVA și, în același timp, să ofere garanții împotriva fraudei.

## Ar trebui să fie deductibilă TVA pentru autovehiculele companiilor?

Companiilor din statele membre UE ar trebui să le fie permis, eventual, să deducă TVA plătită pentru autovehicule, laptopuri, telefoane mobile și alte bunuri mobile care fac parte din patrimoniul lor de afaceri, dar mai întâi trebuie să se stabilească ce impact ar avea acest lucru asupra pieței interne.

Parlamentului European i se cere pentru a doua oară să își dea avizul cu privire la un proiect de directivă menit să clarifice mai multe aspecte din directiva privind TVA. Prima dată PE și-a exprimat punctul de vedere în iulie 2008, când s-a axat pe câteva aspecte ale prezentei directive, inclusiv condițiile în care companiile pot deduce TVA pentru bunurile imobile.

Cu toate acestea, în iunie 2009, Consiliul și-a schimbat semnificativ poziția cu privire la introducerea regulilor

privind deducerea TVA, astfel încât Comisia Europeană a solicitat Parlamentului European să dea un nou aviz.

În conformitate cu noua propunere a Consiliului, statele membre sunt autorizate să deducă TVA nu numai pentru imobile, dar și pentru bunuri mobile.

Comitetul PE susține că acest lucru ar extinde în mod considerabil domeniul de aplicare al directivei și ar conduce la scăderea gradului de armonizare. Prin urmare, deputații europeni cred că ar trebui efectuată o evaluare independentă a efectelor legislației propuse înainte de a merge mai departe.

## Andorra face progrese cu privire la schimbul de informații

Principatul Andorra a semnat acorduri fiscale privind schimbul de informații cu cele 7 economii nordice (Danemarca, Insulele Feroe, Finlanda, Groenlanda, Islanda, Norvegia și Suedia). Andorra a semnat anterior alte 10 acorduri – inclusiv acorduri importante cu partenerii săi comerciali cei mai apropiați, Franța, Spania și Portugalia – și astfel are încheiate în total 17 acorduri care respectă standardele fiscale convenite la nivel internațional. În consecință, Andorra intră acum în categoria jurisdicțiilor considerate a fi pus în mod substanțial în aplicare standardul.

Andorra este cea de a douăzeci și una jurisdicție care a trecut în categoria jurisdicțiilor care „au implementat în mod substanțial” standardul, începând cu luna aprilie 2009. Ca parte a angajamentului său de punere în aplicare a standardului OCDE, Andorra a adoptat recent o lege pentru a permite autorităților sale să facă schimb de informații, inclusiv informații bancare, cu autoritățile fiscale din alte țări.

Andorra este membru al Forumului Mondial privind Transparența și Schimbul de Informații în Scopuri Fiscale și a acceptat să participe la o revizuire a legilor și practicilor în acest domeniu. Pascal Saint-Amans, șef al Secretariatului Forumului Mondial, a spus: „Sunt foarte mulțumit de progresele pe care le-a făcut Andorra. Cu numai un an în urmă era încă pe lista paradisurilor fiscale necooperante a OCDE, iar acum și-a asumat un angajament, a schimbat legile sale și a implementat în mod substanțial standardul.”

## Rolul cheie al Indiei în promovarea angajamentului G-20 de a asigura o mai mare transparență fiscală

Ministerul de Finanțe al Indiei a găzduit o întâlnire cheie a Grupului de coordonare a Forumului Mondial privind Transparența și Schimbul de Informații în Scopuri Fiscale, pe 11-12 februarie a.c.

Liderii G-20 au salutat extinderea Forumului Mondial privind Transparența și Schimbul de Informații – care cuprinde acum 91 de jurisdicții – și acordul de a livra un pro-

gram eficient de evaluare *inter pares*. G-20 a cerut Forumului Mondial să finalizeze procesele de evaluare *inter pares* și să evalueze aderarea la standardele internaționale. G-20 a menționat în mod clar, de asemenea, că este important ca țările în curs de dezvoltare să fie în măsură să beneficieze de acest nou mediu de transparență.

India, care este atât membru al Grupului de Coordonare a Forumului Mondial, cât și vicepreședinte al Grupului de Examinare *inter pares*, a jucat un rol activ în asigurarea faptului că înaltele standarde de transparență și schimb de informații sunt puse în aplicare în întreaga lume pentru a preveni faptul ca evaziunea fiscală să priveze guvernele de resurse pentru dezvoltarea și creșterea economică.

În săptămâna 12-14 februarie 2010, Grupul de Coordonare, care ghidează lucrările Forumului Mondial, a supus aprecierii documentele de bază necesare pentru a lansa procesul de evaluare *inter pares*. De asemenea, a examinat progresele Forumului Mondial în privința mandatului acordat de către G-20 în noiembrie 2009.

India s-a aflat în centrul lucrărilor Forumului Mondial pentru construirea procesului de evaluare *inter pares*. Ministrul de finanțe, în mesajul său de bun venit pentru Grupul de Coordonare, a spus: „India este puternic angajată să lucreze în cadrul Forumului Mondial și am încredere că nevoile țărilor în curs de dezvoltare vor fi luate în considerare de către Forum. Domeniul fiscal joacă un rol crucial în sprijinirea țărilor în curs de dezvoltare, în mobilizarea resursele lor interne și în aplicarea unor standarde ridicate de transparență, iar schimbul de informații la nivel internațional va fi o parte importantă a acestei strategii. Lucrările Forumului Mondial sunt foarte importante pentru combaterea evaziunii fiscale și acesta este motivul pentru care am muncit din greu pentru a asigura că procesul de evaluare *inter pares* începe cât mai curând posibil.”

Evaluările *inter pares* ale Forumului Mondial vor indica măsura în care jurisdicțiile au pus în aplicare standardele internaționale privind transparența și schimbul de informații în scopuri fiscale și vor identifica acele jurisdicții care nu înregistrează progrese. Rapoartele finale vor fi făcute publice.

Membrii cu drepturi depline ai Forumului Mondial se vor întâlni la Singapore, la 30 septembrie și 1 octombrie 2010, și în cadrul acestor reuniuni vor finaliza primul set de rapoarte de evaluare *inter pares*. Ca o demonstrație a angajamentului său pentru această lucrare, India a fost de acord că revizuirea *inter pares* a acesteia va fi printre cele care vor începe în acest an.

## Cooperarea obligatorie în domeniul impozitării

Parlamentul European a adoptat 3 rezoluții legislative referitoare la cooperarea administrativă în domeniul fiscal și recuperarea creanțelor privind impozitele, precum și un raport din inițiativă proprie pe tema bunei guvernante în chestiuni fiscale.

Un sistem eficient de cooperare și recuperare în domeniul fiscal constituie una dintre pietrele de temelie ale pieței

interne, dat fiind că permite statelor membre și le încurajează pe acestea să elimine măsurile de protecție discriminatorii din cadrul operațiunilor transfrontaliere pe care le-au adoptat pentru a evita evaziunea și pierderile fiscale.

Dispozițiile naționale în materie de recuperare se aplică doar în interiorul granițelor naționale. Autoritățile administrative nu pot recupera ele însele taxe și impozite din afara teritoriului propriului stat membru. În același timp, mobilitatea persoanelor și a capitalurilor este în creștere, iar evazioniștii profită de limitarea teritorială a competențelor autorităților pentru a-și declara insolvența în țări în care au datorii fiscale.

Prin urmare, a fost necesară elaborarea de dispoziții pentru un sistem mai eficient de asistență în materie de recuperare în cadrul pieței interne, care să garanteze proceduri de asistență pentru recuperare rapide, eficiente și uniforme între statele membre. Este de menționat că eficacitatea recuperării este foarte scăzută, cu o rată globală de recuperare de doar aproximativ 5%.

„Această directivă va contribui nu numai la creșterea eficienței în acest domeniu, al recuperării datoriei, dar va contribui și la mai buna funcționalitate a pieței unice [...] Se îmbunătățesc radical o serie de aspecte importante ale recuperării datoriei: schimbul de informații dintre autorități, modalitățile de urmărire a datoriei și feedbackul care este necesar Comisiei Europene pentru a monitoriza o activitate în continuă creștere ca număr de cazuri între statele membre”, a declarat în cadrul dezbaterii un raportor al PE.

### Cooperarea administrativă în domeniul fiscal

Rezoluția transmite un semnal puternic în favoarea propunerii Comisiei de a introduce un sistem automat de date între statele membre în domeniul tuturor impozitelor, mai puțin pentru TVA și accize, sector în care există deja reguli similare. Parlamentul a introdus îmbunătățiri tehnice care permit eliminarea secretului bancar.

### Aplicarea opțională și temporară a mecanismului de taxare inversă în legătură cu furnizarea anumitor bunuri și servicii care prezintă risc de fraudă

Statele membre sunt în prezent private de miliarde de euro sub formă de venituri din impozite datorită unei fraude de TVA, care se referă la comercializarea emisiilor cu efect de seră.

Comisia a propus o directivă care aplică un mecanism de taxare inversă pentru a aborda tocmai această problemă. Rezoluția PE modifică această propunere legislativă solicitând ca, atunci când statele membre decid să aplice sistemul de taxare inversă, să fie obligatoriu pentru acestea să includă comerțul de certificate de emisii cu efect de seră. De asemenea, raportul urmărește să reducă povara administrativă asupra companiilor.



### Promovarea bunei guvernante în chestiuni fiscale

Raportul din proprie inițiativă tratează problematica complexă a reglementării fiscale în UE și vine ca un răspuns la Comunicarea Comisiei din aprilie 2009 privind guvernarea fiscală. Rezoluția condamnă cu fermitate paradisurile fiscale, îndeamnă statele membre să acorde prioritate luptei împotriva lor și solicită un registru public pentru a crește gradul de transparență în ceea ce privește relațiile companiilor cu paradisurile fiscale. De asemenea, se accentuează puternic necesitatea schimbului automat de informații, astfel încât să se pună capăt secretului bancar, solicită mai multe măsuri pentru combaterea fraudei cu TVA și propune utilizarea de sancțiuni și stimulente pentru îmbunătățirea guvernantei fiscale.

### Argumente pro și contra pentru instituirea unei taxe pe tranzacții financiare

O taxă pe tranzacțiile financiare nu este probabil cel mai bun mod de a reduce speculațiile și a găsi venituri suplimentare pentru a subvenționa băncile în prag de faliment.

Ca urmare a Reuniunii G-20 din septembrie 2009, la care sugestia lui Gordon Brown de a introduce o taxă pe tranzacțiile financiare (TTF) a avut o reacție indiferentă din partea miniștrilor de finanțe globali, deputații europeni și experții din diverse organizații au supus discuției taxa „Tobin-style” și fezabilitatea introducerii ei în UE.

Orice astfel de taxă s-ar lovi de puternica opoziție a industriei financiare, conform spuselor lui Xavier Rolet, directorul executiv al grupului London Stock Exchange, deoarece ar duce la creșterea costurilor și ar avea un efect „substanțial de amortizare” asupra activității de tranzacționare. Dimpotrivă, Sony Kapoor, director executiv al Think Tank Re-Define, a susținut potențialul obținerii de „venituri substanțiale”.

Rata de 0,01% s-ar ridica la 287 de miliarde de euro la nivel mondial, numai 130 de miliarde de euro provenind din UE plus Elveția și Norvegia, potrivit unui studiu austriac citat de Alexander Wiedow, directorul Comisiei Europene pentru impozitare și uniune vamală.

Mai mult, ar fi „ieftin, ușor de colectat [...] și ar fi unul dintre cele mai simple impozite care urmează să fie puse în aplicare”, deoarece în prezent „tot poate fi efectuat prin mijloace electronice”, a susținut Sony Kapoor, ca răspuns la o întrebare a lui Diogo Feio despre costul posibil și „maniera simplă” de percepere a acestui impozit.

Comisia Europeană nu planifică, totuși, nicio măsură în prezent și, pentru moment, doar urmărește dezbaterile internațională, deoarece „nu știm în ce măsură va afecta speculațiile, stabilitatea”, a declarat Alexander Wiedow.

Potrivit lui Jakob von Weizsäcker, cercetător la Bruegel Think Tank, recenta turbulență la nivel global a generat un interes pentru TTF, unii considerând că este un fel de „briceag al armatei elvețiene” capabil să rezolve tot felul de probleme.

Dimpotrivă, Geoff Lloyd, senior advisor la OCDE, crede că „nu trebuie să pierdem din vedere importanța crucială a

sectorului financiar” pentru creșterea economică. Arătând că impozitul este o sursă „nouă de finanțare”, el a subliniat, de asemenea, că acesta trebuie să fie „greu de evitat, ușor de colectat și trebuie să fie acceptat de public”. Și aceasta, credea el, ar fi „foarte dificil”.

Ca răspuns la o întrebare pusă de Udo Bullmann cu privire la „dimensiunea optimă” a unui astfel de impozit, precum și o interogare a lui Sven Giegold cu privire la impactul acesteia asupra IMM, Xavier Rolet a spus: „Noi de fapt nu știm care ar fi rata RTT”, dar aceasta ar reprezenta totuși o „sancțiune foarte importantă pentru companii”.

Derk Jan Eppink a condamnat taxa ca fiind „un monstru Loch Ness” și un frate al „Directivei Bolkestein”. „Nu avem nevoie de această taxă!” a exclamat el.

Luând act de divergența de opinii în cadrul ședinței, Wolf Klinz a declarat că „la sfârșitul zile va trebui să luăm o decizie politică”. Și, a subliniat Arlene McCarthy, publicul ar dori să știe cine va plăti în viitor pentru criză și, prin urmare, este „foarte mult în favoarea unei forme de TTF”.

### Facturi neplătite care împing firmele mici în faliment

Fluxurile de numerar ale societăților comerciale ar fi stimulate de zeci de miliarde de euro în cazul în care facturile lor ar fi plătite în termen de 30 de zile. Asigurarea că acest lucru se va întâmpla este scopul actualizării directivei privind întârzierea efectuării plăților în cazul tranzacțiilor, în prezent controlată de către Parlamentul European.

Problemele de lichiditate pot conduce o afacere la faliment. Acest lucru este valabil în special pentru întreprinderile mici și mijlocii, iar problema este chiar mai gravă în timpul unei crize, când creditul este mai strict decât vreodată. O versiune reformată a directivei, în vigoare din 2002, are menirea de a ajuta companiile să își primească banii cât mai rapid. Cu toate acestea, pentru a pune în discuție îndoielile cu privire la acest proiect de lege, membrii Comitetului privind Piața Internă al PE au organizat o audiere publică cu experții la 4 noiembrie 2009.

### Întârzierea efectuării plăților de către autoritățile publice

Autoritățile publice sunt rău platnici, conform unui studiu. Ele au nevoie în medie de 65 de zile pentru a plăti o factură, față de 55 de zile în cazul sectorului privat. Cu toate acestea, ele sunt protejate împotriva turbulențelor economice care afectează companiile prin accesul lor la finanțare și la planificarea bugetară. Proiectul de lege al UE distinge, prin urmare, între actorii publici și privați în ceea ce privește termenele de plată și sancțiunile. Barbara Weiler, deputatul care coordonează proiectul de lege în Parlament, nu este convinsă că aceasta este abordarea corectă. Autoritățile locale și reprezentanții spitalelor prezente la ședință sunt de părere că o asemenea diferențiere ar fi nejustificată și contraproductivă. Iar când s-a susținut că



trebuie respectată libertatea contractuală, un reprezentant al sectorului privat nu a fost convins, spunând că poziția de putere a marilor companii are tendința de a limita libertatea firmelor mai mici în timpul negocierilor contractuale.

### **Treizeci de zile pentru a plăti facturile**

Proiectul de directivă prevede că autoritățile publice ar trebui să plătească firmele (societățile comerciale) în termen de 30 de zile de la facturare. Acest termen ar putea fi acceptabil, cu condiția ca derogările vag formulate să nu îl transforme în ficțiune, a subliniat Heide Rühle și reprezentantul sectorului privat (aveau un reprezentant al sectorului privat alături de cei ai sectorului public). Un termen limită absolut maxim ar putea fi o soluție, dar trebuie să fie nu mai mult de 60 de zile, a susținut reprezentantul Camerei de Comerț. Aceste limite nu au fost bine primite de către autoritățile locale, care au susținut că au nevoie de mai mult timp pentru a verifica facturile în conformitate cu procedurile.

### **Dobânzi, penalități și daune-interese**

În plus față de plățile de dobânzi obișnuite, creditorul ar plăti, de asemenea, și daune-interese (de la 40 de euro până la 1% din suma datorată), pentru a compensa costurile administrative și, în cazul autorităților publice, o compensație forfetară de 5% din valoarea facturii. Această cifră a fost considerată a fi nejustificată și disproporționată.

### **Sumele vizate**

Valoarea contractelor semnate în fiecare an în UE de către autoritățile publice este de 1.493 trilioane de euro. Potrivit comisarului Günter Verheugen, care a prezentat proiectul de lege deputaților la 1 septembrie, 86 de miliarde de euro pe an ar putea fi injectate în fluxul de numerar al societăților conform termenul limită de plată de 30 de zile planificat.

## **Partenerii inactivi (aspecte fiscale engleze)**

Clasa 2 NIC este o sumă fixă săptămânală (în prezent 2,40 GBP pe săptămână), și clasa 4 CNI se bazează pe un

procent prelevat din partea profitului unei persoane primită din parteneriat. Rata actuală este de 8% din profituri între 5.715 și 43.875 GBP (un maxim de 30,53 GBP) și 1% pentru orice profituri mai mari de 43.875 GBP.

Clasa 4 NIC se referă la profiturile „imediat obținute din desfășurarea sau exercitarea uneia sau a mai multor afaceri, profesii sau vocații”.

Un partener inactiv este un partener care nu se implică în conducerea afacerii parteneriatului. HMRC (autoritatea fiscală engleză) acceptă că un asemenea partener nu se încadrează în Clasa 4 NIC deoarece nu se încadrează în definiția de mai sus.

În trecut, a existat o reticență în a clasifica un partener ca un partener inactiv în special în cazul parteneriatului între soți. Acest lucru s-a datorat faptului că a existat o teamă că HMRC ar argumenta că partenerul inactiv nu ar fi îndreptățit la cota lui de profit și că, în consecință, partenerul activ a făcut o „înțelegere” cu partenerul inactiv și a consimțit la alocarea către acesta a unei cote din profitul pe care nu l-a „câștigat”.

Prin urmare, teama a fost că HMRC ar încerca să impoziteze partenerul activ pentru profiturile redirecționate către partenerul inactiv de multe ori cu rezultatul că aceste profituri ar fi supuse impozitului pe venit de 40% în loc de 20% care se aplică asupra veniturilor partenerului inactiv.

### *Cauza „Arctic Systems”*

Cu toate acestea, în 2007, un caz de impozitare cunoscut sub numele de „Arctic Systems” a fost înaintat Camerei Lorzilor, și contribuabilul a câștigat. În acest caz, un soț și o soție au înființat o societate în care intrau câștigurile dlui Jones (soțul), ca inginer de software, câștiguri ce ieșeau sub formă de dividende atât pentru dl Jones, cât și pentru soția sa.

HMRC a încercat să susțină că deoarece dl Jones a dat soției posibilitatea efectivă de a se bucura de dividende firmei, el ar trebui să plătească impozit (de 40%) pentru dividende. HMRC a pierdut, iar în hotărârea lor, Lorzii au precizat că același argument s-ar aplica și partenerilor inactivi – fiecare partener să fie impozitat pe partea lui de profit și HMRC nu poate impozita partenerul activ pentru profiturile partenerului inactiv.

Acest lucru înseamnă că în cazul în care unul dintre parteneri nu se implică în conducerea afacerii, acel partener nu se încadrează în clasa 4 NIC.

# International Tax Updates\*

## Belgia

Curtea de Apel din Bruxelles a confirmat că regulile belgiene de compensare a pierderilor cu profiturile sediilor permanente din țări ce nu sunt membre ale Uniunii Europene sunt discriminatorii, fiind incompatibile cu principiul tratamentului egalitar din constituția belgiană.

De asemenea, o nouă circulară (AOIF 3/2010) tratează regulile pachetului TVA în ceea ce privește tranzacțiile B2B și B2C, incluzând și exemple practice:

- ▶ Servicii conexe transportului – circulara enumeră serviciile considerate conexe transportului (de exemplu, încărcare, descărcare, cântărire și măsurare, împachetare, despachetare, inspectare, depozitare, protecția bunurilor etc.);
- ▶ Servicii de depozitare – conform regulilor belgiene, serviciile de depozitare vor fi considerate servicii în legătură cu bunuri imobile. Astfel, prin derogare de la regula generală de B2B și B2C, aceste servicii vor fi considerate a avea loc acolo unde bunurile imobile sunt situate. Serviciile de depozitare vor face obiectul regulilor de TVA aferente transportului doar în cazul în care și transportul și depozitarea sunt prestate ca un singur serviciu global, în care transportul poate fi considerat ca serviciu principal;
- ▶ Scutiri de TVA în legătură cu transportul internațional – în circulară sunt incluse multiple exemple de scutiri din sfera transportului internațional.

## China

Administrația Fiscală a Chinei a clarificat tratamentul aplicabil transferului de tehnologie. Astfel, ca regulă generală, serviciile tehnice efectuate în legătură cu transferul dreptului de folosință a tehnologiei face parte din transferul de tehnologie. Din această cauză, veniturile obținute în urma acestor servicii vor fi clasificate drept redevențe din punct de vedere al aplicării tratatelor de evitare a dublei impunerii.

## Grecia

Ministrul de Finanțe al Greciei a anunțat un program de revizuire generală a sistemului fiscal al țării în încercarea de a stopa deficitul bugetar. Va prezentăm câteva din schimbările propuse:

- ▶ Reducerea ratei impozitului pe profit de la 25% la 20%;
- ▶ Creșterea impozitului pe dividende de la 10% la 40%;
- ▶ Creșterea ratei impozitului de la 25% la 38% pentru câștiguri de peste 40.000 de euro obținute de persoane fizice;
- ▶ Măsuri împotriva evaziunii fiscale și înghețarea salariilor bugetare;
- ▶ Reformarea impozitului pe proprietate.

## Luxemburg

Începând cu 1 februarie 2010 devine aplicabil regimul de estimare a obligațiilor fiscale. Autoritățile din Luxemburg pot efectua estimări fiscale în ceea ce privește impozitul pe profit, impozitul municipal pentru afaceri și impozitul pe avere. Estimările vor fi aferente sumelor declarate de contribuabili, dar asta nu înseamnă că sumele menționate sunt acceptate sau revizuite de autorități. Odată realizată estimarea, autoritățile au la dispoziție 5 ani pentru verificarea informației și pentru efectuarea de ajustări. Dacă pe parcursul celor 5 ani nu este efectuată nicio ajustare, estimarea inițială devine definitivă.

## Olanda

Pe 10 februarie 2010 a fost publicat un raport al Comisiei Financiare privind amendamentele aduse în sfera impozitului pe profit în cazul multinaționalelor. Printre măsurile adoptate se numără:

- ▶ Instituirea de restricții în cazul deductibilității dobânzii pentru împrumuturi acordate cu scopul preluării de holdinguri;
- ▶ Instituirea de restricții în ceea ce privește compensarea pierderilor sucursalelor din alte state.

Ca rezultat al aplicării acestor măsuri, cota impozitului pe profit poate scădea.

În plus, se au în vedere și următoarele măsuri, ce vor fi analizate în viitor:

- ▶ Restricționarea deductibilității dobânzii pentru împrumuturi acordate cu scopul achiziționării de participații la capitalul altor societăți;
- ▶ Reducerea impozitului cu reținere la sursă pentru dividende.

\* Rubrică permanentă realizată de Deloitte România.

## India

Autoritatea Fiscală ce emite soluții fiscale individuale anticipate din India a emis o soluție prin care se precizează că transferul de acțiuni deținute într-o societate din India între doi nerezidenți nu face obiectul impozitului pe câștigurile de capital. De asemenea, se precizează că prevederile prețurilor de transfer din India nu se aplică în cazurile în care venitul obținut nu face obiectul unui impozit.

O altă decizie a autorității indiene menționează faptul că profiturile obținute de o sucursală a unei entități nerezidente în India în urma activității de cercetare și dezvoltare sunt impozabile în India. Cazul în discuție face referire la o societate ce activează în domeniul dezvoltării și comercializării de semințe hibride. Autoritățile au considerat că activitățile de cercetare și dezvoltare efectuate de sucursala din India nu au caracter auxiliar, ci reprezintă unul din principalele obiective ale societății în India și astfel sunt impozabile în India.

## Italia

Decretul prin care se implementează pachetul TVA în Italia a fost în cele din urmă publicat, drept urmare, începând cu 20 februarie 2010, entitățile nerezidente (chiar dacă sunt înregistrate în scop de TVA în Italia) nu mai pot aplica TVA italian pentru livrări locale efectuate către clienți italieni înregistrați în scop de TVA. Clienții italieni sunt obligați să aplice TVA italian prin intermediul mecanismului de taxare inversă.

Astfel, entitățile străine înregistrate în scop de TVA în Italia nu mai pot factura clienții italieni înregistrați în scop de TVA pentru livrările de bunuri locale folosind TVA

italian. În cazul în care codul de TVA italian va fi folosit, se va completa pe factura de livrare de bunuri următoarea referință „*operazione non soggetta ai sensi dell'art. 17 comma 2 del DPR 633/72*”.

## SUA

Curtea federală a statului Carolina de Nord a emis o decizie în care se precizează că nu este permisă folosirea creditelor fiscale externe pentru anii fiscali precedenți, cu scopul de a obține o rambursare a impozitelor plătite în acei ani.

## Egipt

A fost introdusă o nouă procedură în ceea ce privește impozitul cu reținere la sursă, ce este aplicabilă începând cu 5 ianuarie 2010. Astfel, în cazul în care un tratat de evitare a dublei impuneri prevede scutirea sau reducerea cotei impozitului cu reținere la sursă pentru dobânzi și redevențe plătite, agentul plătitor va reține la sursă cota de impozit prevăzută de legislația internă.

Beneficiarul plăților poate cere rambursarea impozitului plătit în plus în termen de 6 luni, prezentând următoarele documente:

- ▶ Certificatul de rezidență fiscală emis de autoritățile din țara de rezidență;
- ▶ Declarație din partea destinatarului că el este beneficiarul acestor plăți și că aceste plăți nu sunt atribuibile unui sediu permanent din Egipt;
- ▶ Contractul pe baza căruia se efectuează plățile.

## OFERTA DE PREȚURI PENTRU ABONAMENTE 2010

### Monitorul Fiscalității Internaționale



	Număr de pagini	Numere de apariții incluse în abonament	Preț abonament
Monitorul Fiscalității Internaționale	60	12	450 RON
TFC - Taxe, Finanțe, Contabilitate	48	6	450 RON

### TFC - Taxe, Finanțe, Contabilitate



Abonamente și comenzi:

tel. / fax: 031.224.4150 / 031.224.4101; distributie@wolterskluwer.ro; www.wolterskluwer.ro

# Tax & Legal Alert\*

**Regulamentul nr. 91/2010 al Comisiei din 2 februarie 2010 de modificare a Regulamentului (CE) nr. 1982/2004 privind stabilirea unor dispoziții de aplicare a Regulamentului (CE) nr. 638/2004 al Parlamentului European și al Consiliului privind statisticile comunitare ale comerțului cu mărfuri între statele membre, în ceea ce privește lista mărfurilor excluse din statistici, comunicarea de informații de către administrația fiscală și evaluarea calității (publicat în Jurnalul Oficial L 31 din 3. 02.2010)**

Prin acest Regulament:

- ▶ se extinde accesul autorităților naționale la datele disponibile privind declarațiile recapitulative VIES prevăzut la art. 6 din Regulamentul (CE) nr. 1982/2004 pentru a asigura calitatea datelor statistice;
- ▶ se modifică modalitățile și structura raportului de calitate menționat la art. 26 din Regulamentul (CE) nr. 1982/2004 pentru a garanta un cadru integrat de asigurare a calității în conformitate cu Codul de bune practici al statisticilor europene;
- ▶ este adaptată lista din anexa I la Regulamentul (CE) nr. 1982/2004 ce cuprinde mărfurile excluse din statisticile comunitare ale comerțului cu mărfuri între statele membre care urmează a fi transmise Comisiei (Eurostat), pentru ca aceasta să respecte într-o mai mare măsură recomandările internaționale adoptate de Comisia statistică a Organizației Națiunilor Unite și pentru a clarifica domeniul de aplicare al datelor colectate.

**Regulamentul nr. 109/2010 al Comisiei din 5 februarie 2010 privind clasificarea anumitor mărfuri în Nomenclatura combinată (publicat în Jurnalul Oficial L 36 din 9.02. 2010)**

Prin Regulament se stabilesc următoarele măsuri:

- ▶ mărfurile descrise în coloana 1 a tabelului din anexă se clasifică în Nomenclatura combinată la codurile NC indicate în coloana 2 a tabelului menționat;

- ▶ informațiile tarifare obligatorii furnizate de autoritățile vamale ale statelor membre care nu sunt conforme cu dispozițiile prezentului regulament pot fi invocate în continuare pentru o perioadă de trei luni, în temeiul art. 12 alin. (6) din Regulamentul (CEE) nr. 2913/92.

**Rezoluția Parlamentului European din 18 decembrie 2008 referitoare la cerințele în materie de contabilitate ale întreprinderilor mici și mijlocii și în special ale microîntreprinderilor (publicată în Jurnalul Oficial 85/E 54 C din 23.02.2010)**

Prin Rezoluție, Parlamentul:

- ▶ reamintește Comisiei faptul că, chiar dacă un sistem contabil coerent și armonizat în Uniunea Europeană facilitează schimburile comerciale în cadrul pieței interne, normele contabile actuale împovărează în mod excesiv microîntreprinderile, în această situație aflându-se, de exemplu, micii comercianți cu amănuntul sau societățile specializate în obiecte de artizanat; faptul că, în cazul în care aceste întreprinderi își desfășoară activitatea în principal la nivel local sau regional într-un singur stat membru, acestea nu au niciun impact transfrontalier asupra pieței interne sau asupra concurenței în UE și că, prin urmare, statele membre ar trebui să aibă posibilitatea de a scuti, pe deplin sau în mod parțial, aceste întreprinderi de la îndeplinirea obligațiilor contabile legale;
- ▶ invită Comisia să prezinte o propunere legislativă care să permită statelor membre de a scuti de la aplicarea celei de-a patra și celei de-a șaptea directive privind dreptul societăților comerciale întreprinderile care, la data bilanțului, nu depășesc limitele fixate de două din următoarele trei criterii:
  - totalul bilanțului: 500.000 EUR;
  - quantumul net al cifrei de afaceri: 1.000.000 EUR;
  - numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 10 dacă activitățile de afaceri ale acestor întreprinderi se desfășoară la nivel local sau regional într-un stat membru;
- ▶ invită Comisia să își continue eforturile de revizuire a celei de a patra și a celei de a șaptea directive privind dreptul societăților comerciale și să prezinte un

\* Rubrică permanentă realizată cu sprijinul Ernst & Young, PricewaterhouseCoopers și Mazars România.

cadru contabil european uniform până la sfârșitul lui 2009, în vederea stimulării simplificării și armonizării dreptului societăților și îndeosebi a normelor contabile din cadrul pieței interne; reamintește Comisiei faptul că standardele uniforme vor reduce costurile administrative pentru toate întreprinderile mici și mijlocii și vor crește transparența pentru toate părțile implicate, precum și faptul că simplificarea va fi, de asemenea, puternic stimulată și prin introducerea structurată la nivel european a tehnologiei XBRL (Extensible Business Reporting Language);

- ▶ încredințează Președintelui sarcina de a transmite prezenta rezoluție Comisiei.

### Decizia de punere în aplicare a Consiliului din 16 februarie 2010 privind autorizarea Republicii Lituania de a prelungi aplicarea unei măsuri de derogare de la dispozițiile art. 193 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (publicată în Jurnalul Oficial L 45/10 din 20.2.2010)

Prin Decizie, prin derogare de la art. 193 din Directiva 2006/112/CE, Lituania este autorizată să desemneze în continuare persoana impozabilă către care se efectuează următoarele livrări de bunuri și prestări de servicii ca fiind persoana obligată la plata TVA:

(a) livrările de bunuri și prestările de servicii de către o persoană impozabilă aflată în procedura falimentului sau în procedură de reorganizare judiciară;

(b) livrările de lemn.

Această Decizie se aplică de la 1 ianuarie 2010 până la 31 decembrie 2012.

### Ordonanța de Urgență nr. 4/2010 (publicată în Monitorul Oficial nr. 93 din 10.02.2010)

Ordonanța prevede acordarea unor facilități legate de contribuțiile de asigurări sociale datorate, în cazul întreruperii sau reducerii temporare a activității angajatorului (i.e. șomaj tehnic). Aceste facilități, aplicabile în 2010, începând cu luna februarie, sunt similare celor aplicate în anul 2009, între 25 martie și finele anului. Astfel, pe o perioadă de maxim 90 de zile de șomaj tehnic, atât angajatorul, cât și salariații sunt scutiți de la plata contribuțiilor sociale.

Indemnizațiile de care beneficiază salariații în această perioadă (minim 75% din salariul de bază aferent locului de muncă) nu sunt considerate venituri salariale și sunt neimpozabile.

Față de măsurile aplicate în 2009, Ordonanța aduce în plus două prevederi:

- pe durata șomajului tehnic, la stabilirea și calculul concediilor și indemnizațiilor de asigurări de sănătate se utilizează ca bază de calcul salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată în vigoare în perioada de șomaj tehnic;
- angajatorii au obligația de a depune la inspectoratul teritorial de muncă în raza căruia își au sediul o declarație pe propria răspundere din care să reiasă motivele ce au determinat întreruperea temporară a activității.

### Ordinul ANAF nr. 101/28.01.2010 (publicat în Monitorul Oficial nr. 65 din 28.01.2010)

Acest ordin prevede că:

Vectorul fiscal al contribuabililor care la 31.12.2009 erau înregistrați în evidențele fiscale ca plătitori de impozit pe venitul microîntreprinderilor se modifică, din oficiu, începând cu **01.02.2010**, de către organul fiscal competent.

Începând cu obligațiile aferente lunii ianuarie 2010, cu termen de declarare **25.02.2010**, contribuabilii care la 31.12.2009 erau înregistrați în evidențele fiscale ca plătitori de impozit pe venitul microîntreprinderilor se înregistrează ca plătitori de impozit pe profit.

Începând cu obligațiile aferente lunii ianuarie 2010, cu termen de declarare **25.02.2010**, se înregistrează, din oficiu, luna calendaristică drept perioadă fiscală pentru plata impozitelor și contribuțiilor aferente veniturilor din salarii.

Acest ordin a fost emis la scurt timp după ce Ministerul Finanțelor Publice a transmis o informare de presă pe data de 27 ian. 2010, în care se menționează că sistemul de impozitare pentru microîntreprinderi a avut o aplicabilitate limitată în timp, respectiv până la data de 31.12.2009, prin modul de reglementare a cotelor de impozitare numai pentru anii 2007-2009.

### Ordinul ANAF nr. 1430/03.02.2010 (publicat în Monitorul Oficial nr. 83 din 08.02.2010)

Acest ordin reglementează modelul, conținutul și instrucțiunile de completare pentru formularul cod 100 – „Declarație privind obligațiile de plată la bugetul de stat”.

### Ordinul nr. 3652/24.12.2009 (publicat în Monitorul Oficial nr. 14 din 11.01.2010)

Ordinul aprobă instrucțiunile privind accesul operatorilor economici la aplicația EMCS-RO de control a mișcărilor de produse accizabile în regim suspensiv de accize.



**Ordinul nr. 33/12.01.2010 (publicat în Monitorul Oficial nr. 66 din 29.01.2010)**

Ordinul se referă la intrarea în vigoare de la data de 14 noiembrie 2009 a Convenției pentru evitarea dublei impunerii și prevenirea evaziunii fiscale cu privire la impozitele pe venit și pe capital dintre România și Sudan.

Convenția respectivă prevede, printre altele, rate de impozitare a următoarelor venituri: 5 – 10 % pentru dividende, 5% pentru dobânzi și 5% pentru redevențe.

**Ordinul nr. 99/22.01.2010 (publicat în Monitorul Oficial nr. 64 din 28.01.2010)**

Ordinul modifică și completează Normele Metodologice privind procedura de acordare a amânării la plată a obligațiilor fiscale neachitate la termen (aprobat prin Ordinul nr. 2321/2009) pentru a se corela cu modificările introduse în noiembrie 2009 la Ordonanța de Urgență nr. 92/2009 privind acordarea amânării la plată a obligațiilor fiscale neachitate la termen ca urmare a efectelor crizei economico-financiare.



**Ministerul Finanțelor Publice**  
**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
Direcția de Comunicare, Relații Publice și  
Mass-Media  
Nr. înreg. ANSPDCP : 759/2009



Str. Apoolodor nr. 17, sector 5,  
București, CP 050741  
Tel: + 021 319 98 57  
Fax: + 021 319 98 57

Nr. 1090266/ 12 martie 2010

**COMUNICAT DE PRESĂ**

**Agenția Națională de Administrare Fiscală anunță că, urmare modificării Normelor metodologice de aplicare a Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prin Hotărârea Guvernului nr. 1620/2009, începând cu data de 1 ianuarie 2010, persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, au dreptul să ajusteze TVA în primul decont decont după înregistrare sau într-un decont ulterior, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul controlului organelor fiscale.**

Astfel, este posibilă ajustarea:

1. taxei deductibile aferente bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;

2. taxei deductibile aferente activelor corporale fixe, inclusiv a celor aflate în curs de execuție, aflate în proprietatea sa la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege;

**3. taxei deductibile aferente achizițiilor de bunuri și servicii efectuate în perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.**

Totodată, modificările aduse au avut în vedere faptul că persoanele fizice care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, nu au înscris în facturile pentru achizițiile de bunuri/servicii efectuate înainte de înregistrarea în scopuri de TVA mențiunea referitoare la codul lor de TVA, prin urmare s-a luat măsura introducerii la pct. 61 alin. (8) din Norme a unor prevederi conform cărora, prin excepție de la prevederile art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, factura nu trebuie să conțină această mențiune.

În ceea ce privește procedura aplicabilă de organele de inspecție fiscală în situația în care acestea constată nerespectarea de către persoana impozabilă a prevederilor legale referitoare la înregistrare, este important de reținut faptul că **prevederile aplicabile sunt cele în vigoare la data inspecției fiscale, respectiv pct. 62 alin. (2) din Normele în vigoare începând cu 01.01.2010.** Aceste prevederi se aplică deopotrivă în cazul inspecțiilor fiscale a căror dată de începere este după 1 ianuarie 2010, dar și celor aflate în curs de desfășurare la data intrării în vigoare a prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 1620/2009. În scopul ajustării deducerii, persoanele impozabile vor avea de asemenea în vedere prevederile pct. 62 din Norme astfel cum acestea au fost modificate începând cu data de 1 ianuarie 2010.

Agenția Națională de Administrare Fiscală precizează că începând cu 1 ianuarie 2010 **persoanele fizice care au efectuat tranzacții cu construcții noi și terenuri construibile în perioada 2005 - 2009, chiar dacă nu au fost înregistrate ca plătitori de TVA la momentul inițierii construcțiilor, își pot deduce taxa pe valoare adăugată aferentă cheltuielilor efectuate, în primul decont decont după înregistrare sau într-un decont ulterior, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul controlului organelor fiscale.**

\*  
\* \*

*Agenția Națională de Administrare Fiscală este organ de specialitate al administrației publice centrale, instituție publică cu personalitate juridică aflată în subordinea Ministerului Finanțelor Publice. În cadrul ANAF se organizează și funcționează Garda Financiară, Autoritatea Națională a Vămilor (ANV), direcțiile generale ale finanțelor publice (DGFP) județene, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București și Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (DGAMC).*

**DIRECȚIA DE COMUNICARE, RELAȚII PUBLICE ȘI MASS-MEDIA**



### Evenimente internaționale

În perioada 18-20 martie 2010, Institutul de Drept fiscal Austriac și Internațional din cadrul WU (Universitatea de Economie și Afaceri din Viena), Viena, împreună cu Direcția Coordonarea Fiscală Internațională SFB, vă invită să luați parte la Conferința **Probleme privind Tratatul Fiscal din perspectivă juridică și economică**.

Conferința își propune să aducă împreună experți din domeniile economiei și dreptului și să pună în discuție probleme selectate privind Tratatul Fiscal din perspectivă juridică și economică. Dorim să încurajăm comunicarea atât de necesară între aceste două grupuri care tratează probleme similare din perspective foarte diferite. Lucrările vor fi distribuite înainte de conferință.

Taxa de participare la conferință și condițiile de înscriere se găsesc pe site-ul WU. Pentru profesori și alți cercetători care sunt angajați în cadrul unei universități sau în cadrul altei instituții academice, angajați în activități de cercetare privind subiectele respective, WU poate acorda participarea gratuită.

Formularele de înscriere se trimit prin e-mail la Renée Pestuka (renee.pestuka@wu.ac.at).



COURSE

### Introducere în TVA European

Acest curs a fost conceput pentru a furniza participanților un cadru favorabil asimilării celor mai importante cunoștințe necesare aplicării TVA, dar și pentru a aduce în discuție problemele pe care le întâmpină cei ce lucrează cu TVA în Uniunea Europeană.

#### Subiectele acoperite:

- Persoanele Taxabile
- Bunuri și Servicii
- Locul și Data Furnizării
- Baza și Cotele de Impozitare – TVA
- Excepții
- Deduceri de Taxe
- Proprietăți Imobiliare
- Scheme Speciale
- Importuri și Exporturi
- Obligații Administrative
- Tranzacții Intra-Comunitare
- Studii de Caz

#### Informații generale

Locație: Amsterdam  
Data: 17-20 mai 2010  
Limba: Engleză  
Puncte CPE: 24

#### Cursuri similare

##### Taxarea Directă a Corporațiilor în UE

Amsterdam, 14-17 iunie 2010

Acest curs este conceput pentru a furniza participanților cunoștințele necesare înțelegerii legilor Uniunii Europene ce au o importanță practică ridicată în ceea ce privește taxarea directă a corporațiilor.



#### Informații și înregistrare

Vizitați [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org) și selectați categoria „Courses”.

IBFD International Tax Academy, P.O. Box 20237, 1000 HE Amsterdam, The Netherlands  
Telefon 31-20-554 0160 – Fax 31-20-620 9397 – E-mail [itacourses@ibfd.org](mailto:itacourses@ibfd.org)

IBFD, Your Portal to Cross-Border Tax Expertise

ITAROM/A01/H



România  
Servicii fiscale și contabile

**Deloitte.**

**Compania Deloitte vă invită  
în data de 31 martie 2010 la seminarul  
„Noile reglementări contabile aplicabile  
începând cu 1 ianuarie 2010 și implicațiile  
fiscale aferente”**

Scopul seminarului este de a analiza noile reglementări contabile conforme cu directivele europene introduse prin Ordinul nr. 3055/2009 ce abrogă Ordinul nr. 1752/2005.

Seminarul nu va aborda doar aspecte teoretice, ci și practice, fiind reliefate principalele modificări contabile și relevanța fiscală a acestora din punct de vedere al impozitului pe profit.

Prezentări susținute de:

- Sorina Mardare, Director în cadrul Departamentul Consultanță Contabilă, membră ACCA, CAFR și CECCAR
- Monica Lungu, Tax Manager, Departamentul Taxe, membră ACCA și CCF

Pentru mai multe detalii cu privire la seminar puteți accesa [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com) sau scrie un e-mail la adresa, [aavacaritei@deloittece.com](mailto:aavacaritei@deloittece.com), persoană de contact Anca Avăcăriței.

## CĂRȚI WOLTERS KLUWER:

Denumire	Autor	An	Preț*
<b>MONOGRAFII</b>			
Dreptul public al muncii	Alexandru Ticlea Laura Georgescu Ana Cioriciu Ștefănescu Barbu Vlad	2010	86 ron
România la Curtea Europeană a Drepturilor Omului (2005-2008)	Kis Attila	2010	39 ron
Actele jurisdicționale ale Curții Constituționale	Dan Cimpoeru	2010	35 on
Drept executiv penal	Ioan Chiș	2010	74 ron
Pedepsele necarcerale ale secolului XXI	Ioan Chiș	2010	46 ron
DREPT CIVIL: Obligațiile	Philippe Malaurie, Laurent Aynès, Philippe Stoffel-Munck	2010	180 ron
Tratat de dreptul afacerilor Vol. I. <i>Persoanele juridice</i>	Gabriel Tița-Nicolescu	2009	85 ron
DREPT CIVIL: Contractele speciale	Philippe Malaurie, Laurent Aynès, Pierre-Yves Gautier	2009	160 ron
Probleme juridice în domeniul bancar Legal Issues in banking field	Lucrările Conferinței Internaționale „Probleme juridice în domeniul bancar”, Cluj-Napoca, 29 octombrie - 1 noiembrie 2008	2009	48 ron
Excepțiile procesuale în materie civilă	Andreea Cătălina Ciurea	2009	38 ron
Competența teritorială în materie penală	Bogdan Micu	2009	36 ron
Limitele dreptului de proprietate privată imobiliară	Laura-Maria Crăciunean	2009	38 ron
Luarea de mită și primirea de foloase necuvenite - infracțiuni de corupție	Marius Murea	2009	25 ron
Stabilirea masei active și a masei pasive în procedura insolvenței	Dana Daniela Moțiu	2009	78 ron
Drept comunitar al muncii	Nicolae Voiculescu	2009	59 ron
Drept comunitar european	Felician Cotea	2009	75 ron
Contractul individual de muncă și convenția civilă de prestări de servicii	Mara Ioan	2009	49 ron
Îmbogățirea fără justă cauză. Studiu comparativ în dreptul german și român	Ciprian Păun	2009	55 ron
Formarea progresivă a contractului	Juanita Goicovici	2009	62 ron
Cooperarea judiciară internațională și europeană în materie penală	Florin Răzvan Radu	2009	85 ron
Drept penal. Partea specială - Teorie și practică judiciară	Vasile Dobrinou Norel Neagu	2008	133 ron
Dreptul de proprietate și alte drepturi reale Vol. I. <i>Patrimoniul. Dreptul de proprietate</i>	Vasile Pătulea Corneliu Turianu	2008	62 ron
Dreptul de proprietate și alte drepturi reale Vol. II. <i>Dreptul de proprietate publică, dreptul de proprietate privată, apărarea dreptului de proprietate, publicitatea imobiliară</i>	Vasile Pătulea Corneliu Turianu	2008	52 ron
Dreptul de proprietate și alte drepturi reale Vol. III. <i>Uzfructul, uzul, abitația, servituțile și suprafața</i>	Vasile Pătulea Corneliu Turianu	2008	42 ron
Probleme actuale în dreptul bancar	Lucrările Conferinței Internaționale „Probleme actuale în domeniul juridic bancar”, Timișoara, 31 octombrie - 2 noiembrie 2008	2008	130 ron
Furnizorii de servicii medicale în sistemul de drept românesc	Mariana Stancu-Țipișcă	2008	38 ron
Fraudarea bugetului comunitar	Norel Neagu	2008	54 ron
Procedura aplicabilă în fața instanțelor comunitare	Oana-Măriuca Petrescu	2008	58 ron
Tratat de Dreptul Muncii	Dan Țop	2008	100 ron
Insolvența: legea, regulile, realitatea	Gheorghe Piperea	2008	165 ron
Dreptul penal al muncii	Radu Răzvan Popescu	2008	40 ron
Dreptul Finanțelor Publice - vol. II - Drept fiscal	Mircea Ștefan Minea Cosmin Flavius Costăș	2008	88 ron
Dreptul finanțelor publice - vol. I - Drept financiar	Mircea Ștefan Minea Cosmin Flavius Costăș	2008	68 ron
Reorganizarea societăților comerciale în contextul integrării europene	Ana-Maria Lupulescu	2008	56 ron
Acreditivul documentar - Modalitate de plată bancară internațională	Mădălina Faghi	2007	50 ron
Abuzul de drept și contractele de muncă	Veronica Pribac	2007	28 ron
Tratat de Dreptul Muncii	Ion Traian Ștefănescu	2007	130 ron
Dreptul Muncii - reglementări interne și comunitare	Nicolae Voiculescu	2007	45 ron
<b>ECONOMICĂ</b>			
Integrarea economică Ediția a III-a revăzută și adăugită	Emilian M. Dobrescu	2010	43 ron
Negocierea în afacerile internaționale <i>Strategii, tactici, uzanțe diplomatice și de protocol</i>	Gheorghe Caraiani, Valeriu Potecea	2010	49 ron
Fiscalitate <i>Concepte, teorii, politici și abordări practice</i>	Petre Brezeanu	2010	64 ron
Achiziții publice - Principii - Proceduri - Operațiuni - Metodologie-	Sebastian Lazăr	2009	39 ron
Tranzacții internaționale. Ghid practic și modele de documente	Gheorghe Caraiani, Valeriu Potecea	2009	78 ron

Denumire	Autor	An	Preț*
Guvernanța financiară corporativă	Mihaela Onofrei	2009	22 ron
Lexicon. Transporturi și vamă	Gheorghe Caraiani	2009	49 ron
Managementul strategic al firmei de comerț și turism	Gheorghita Căprărescu	2009	38 ron
Modele de politică monetară. <i>Aplicații pe cazul României</i>	Petre Caraiani	2009	29 ron
<b>LEGE COMENTATĂ</b>			
Legea nr. 78/2000 pentru prevenirea, descoperirea și sancționarea faptelor de corupție	Vasile Dobrinou Mihai-Adrian Hotca Norel Neagu Marius Murea Costel Cășuneanu	2009	73 ron
Codul Fiscal Comentat	Radu Bufan Mircea Ștefan Minea	2008	240 ron
Legea nr. 215/2001 a administrației publice locale	Mircea Preda	2007	54 ron
<b>JURISPRUDENȚĂ</b>			
Culegere de practică judiciară în materie fiscală	Horățiu Pătrașcu	2009	50 ron
Culegere de practică judiciară în materie de contencios administrativ și fiscal 2007	Curtea de Apel București	2009	90 ron
Culegere de practică judiciară în materie omercială 2007, vol. 1	Curtea de Apel București	2009	68 ron
Culegere de practică judiciară în materie civilă 2007	Curtea de Apel București	2009	125 ron
Culegere de practică judiciară în materie penală 2007	Curtea de Apel București	2009	95 ron
Culegere de practică judiciară în materie comercială 2007, vol. 2	Curtea de Apel București	2008	73 ron
Culegere de practică judiciară în materie de conflicte de muncă și asigurări sociale 2006-2008	Curtea de Apel București	2008	85 ron
Tribunalul București - Culegere de practică judiciară în materie comercială 2005-2006	Tribunalul București	2008	6 ron0
Tribunalul București - Culegere de practică judiciară în materie penală 2005-2006	Tribunalul București	2008	80 ron
Culegere de practică judiciară în materie comercială 2006, vol. 1	Curtea de Apel București	2008	73 ron
Culegere de practică judiciară în materie comercială 2006, vol. 2	Curtea de Apel București	2008	73 ron
Culegere de practică judiciară în materie penală 2006	Curtea de Apel București	2008	86 ron
Culegere de practică judiciară în materie de contencios administrativ și fiscal 2006	Curtea de Apel București	2008	86 ron
Tribunalul București - Culegere de practică judiciară în materie penală 2000-2004	Tribunalul București	2007	65 ron
Curtea de Justiție Europeană - hotărâri comentate	Sergiu Deleanu Gyula Fabian Cosmin Flavius Costăș Bogdan Ioniță	2007	58 ron
<b>JURISPRUDENȚĂ TEMATICĂ</b>			
Jurisprudență comentată în materia achizițiilor publice	Dumitru-Daniel Șerban	2009	35ron
Practică judiciară și legislație în materia dreptului internațional privat	Dan Lupașcu Nicoleta Cristuș	2009	115 ron
Răspunderea civilă delictuală. Răspunderea civilă pentru daune morale	Corneliu Turianu	2009	43 ron
Jurisprudența Curții de Justiție Europene în materia dreptului muncii Culegere de practică judiciară	Costel Gilcă	2009	80 ron
Executarea silită Culegere de practică judiciară	Simona Gina Pietreanu Marcel Dumitru Gavriș	2009	75 ron
Probleme de drept din jurisprudența penală	Vasile Dobrinou Mihai Adrian Hotca William Gabriel Brinză	2008	70 ron
Somația de plată Culegere de practică judiciară	Adriana Pena	2008	30 ron
Somația de plată Culegere de practică judiciară	Simona Gina Pietreanu Marcel Dumitru Gavriș	2007	35 ron
<b>LEGISLAȚIE</b>			
Noul Cod civil - Legea nr. 287/2009	Ad litteram	2010	49 ron
Noul Cod penal - Legea nr. 286/2009	Ad litteram	2010	19 ron
Codul de procedură civilă - Ediție actualizată martie 2009	Ad litteram	2009	25 ron
Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale - Ediție actualizată martie 2009	Ad litteram	2009	21 ron
Codul de procedură fiscală - Ediție actualizată 2009	Ad litteram	2009	19 ron
Codul civil - Ediție actualizată octombrie 2008	Ad litteram	2008	26 ron
Codul muncii - Ediție actualizată martie 2010	Ad litteram	2008	17 ron
Codul penal - Ediție actualizată octombrie 2008	Ad litteram	2008	17 ron
Codul de procedură penală Ediție actualizată octombrie 2008	Ad litteram	2008	23 ron
Constituția României - română/engleză -	Ad litteram	2008	16 ron
<b>LEGISLAȚIE TEMATICĂ</b>			
Codul european al muncii	Costel Gilcă	2009	100 ron
Codul securității sociale	Costel Gilcă	2008	90 ron
Legislația asigurărilor și societăților de asigurare Ediție actualizată septembrie 2007	Manuela Tăbăraș	2007	54 ron

\*Prețurile includ TVA