

# CONSULTANT FISCAL

anul XIII-nr. 69 | octombrie-decembrie 2020  
preț: 12.5 lei | Revistă editată de CCF

**Prețurile de transfer  
în pregătirea raportului de  
Due Dilligence. Evaluarea  
riscurilor în tranzacțiile de M&A**

**Opțiuni de prezentare a  
informațiilor nefinanciare  
de către întreprinderi și utilizarea  
ghidurilor Comisiei Europene**

**Modificări legislative  
privind declarațiile fiscale -  
valabile în anul fiscal 2021**

**Riscurile și implicațiile fiscale  
în cazul contractelor de comodat  
auto încheiate între firme afiliate**

**Închiderea exercițiului  
financiar 2020. Evaluarea  
imobilizărilor corporale**

**SAY CHEESE! Cum ne pregătim  
sistemul de protecție fiscală  
pentru tranzacțiile intra-grup  
(o perspectivă post-pandemie)**

# 2021

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

**CONSILIUL SUPERIOR**

Dan MANOLESCU  
Președinte

Eugen-Dragoș DOROȘ  
Prim-vicepreședinte

Romulus-Dimitrie BADEA  
Vicepreședinte

Sorin-Adrian ROBU  
Vicepreședinte

Ioan SIMION  
Vicepreședinte

Maria-Iulia SOBOLEVSKI-DAVID  
Vicepreședinte

Daniela TĂNASE  
Vicepreședinte

Alin CHIȚU  
Membru

Adrian LUCA  
Membru

Marian-Alin IRIMIA  
Membru

Alexandru MILCEV  
Membru

Mariana VIZOLI  
Membru

Elena IORDACHE  
Membru

Alice-Valeria GHEORGHIU  
Membru

Elena-Oana IACOB  
Membru

---

**Camera Consultanților Fiscali**

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

[www.ccfiscali.ro](http://www.ccfiscali.ro)

[office@ccfiscali.ro](mailto:office@ccfiscali.ro)



# Înapoi în viitor 2020!

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

**S**untem poate tentați ca bilanțurilor personale/profesionale de la sfârșitul unui an (oarecare) să le punem parafa de „*hibrid*”. Un fel de a spune „*anul a fost nici așa, nici altminteri*” sau „*a fost și cu bune și cu rele*”. Preferăm să fim mai conservatori în aprecieri, pentru că, nu-i așa, nu știi niciodată ce va să vină.

Dar ce să spui după ce tragi linie sub teribilul 2020, cel care a fost prin excelență anul hibridului? Care a fost, mai bine zis, școala hibridului! Anul în care am învățat să conviețuim cu online-ul în offline și viceversa. Când am aflat că distanțarea ține de un comportament social, că poți fi sincer și cu o mască pe față, că suntem cu toții la birou când suntem fiecare acasă, că suntem mai puternici când constientizăm cât suntem de vulnerabili!

„*Înapoi în viitor*”, suna un blockbuster de acum 35 de ani, reamintind că viitorul ni-l facem prin fiecare acțiune din prezent. Ca și eroul filmului, poate că noi cei de mâine vom vrea să ne urcăm în mașina timpului (una hibrid, desigur), să ne întoarcem în anul de referință 2020 și să vedem dacă nu putem schimba ceva, dacă nu putem face ca lucrurile să meargă mai bine. Și, oho, câte am avea să facem mai bine! Dar cheia principală prin care noi cei de astăzi putem să ne ajutăm pe noi cei de mâine stă în modul cum asimilăm (astăzi) acest concept al hibridului.

Să ne uităm la meseria noastră: un consultant va trebui să știe să îmbine birou-munca și tele-munca, seminarul și webinarul, drumul și zoom-ul pentru a ajunge mai repede la client. Dar diferența o va face modul în care va ști să fie, în același timp, și consultant-local, și consultant european, care se va preocupa de îmbunătățirea procedurilor locale, dar și a celor europene, care va vedea și detaliile, și ansamblul, aducând astfel mai multă plus-valoare clienților săi... hibrid.

Să nu uităm că, în spaatele tăvălugului pandemic, în acest an au continuat în viteză proiecte europene de unificare administrativă precum DAC 6; ori noi baze de finanțare a bugetului UE care vor duce, într-un final previzibil și foarte apropiat, (și) la o Uniune fiscală. Am vorbit și vom mai avea ocazia să vorbim de astfel de detalii care vor marca viața contribuabilului româno-european de mâine și, implicit, viața consultantului său. Vom avea, fără îndoială, un viitor ieșit din tiparele cunoscute astăzi.

Dar, că veni vorba de tipare: de la hybrid, începând cu al 70-lea număr al „*Consultant Fiscal*”, nu ne vom mai regăsi în format hibrid, tipar și online. Rămânem la inevitabilul online, pentru că dumneavoastră, cititorii noștri, sunteți acum mai tot timpul online. Echipa redacțională „*Consultant Fiscal*” este bucuroasă însă să vă anunțe că vom trece la un alt nivel de hybrid. Consultantul este meseria viitorului și vrem să transmitem mai bine acest mesaj. Revista va deveni o platformă de promovare a profesiei, dar și a business-ului de consultant. Putem face asta doar cu ajutorul dumneavoastră și de aceea vă invităm să vă implicați activ, trimițându-ne articole despre tehnica și practica fiscală, dar și despre teme conexe precum creșterea portofoliului de clienți, de dezvoltare a echipelor, de îmbunătățirea relației cu autoritățile etc.

Revenind la întrebarea despre cum a fost anul acesta... Eu zic să nu ne grăbim încă să-l taxăm. Bilanțul lui încă s-a încheiat! Sau, ca să spunem așa, 2020 încă nu a făcut descărcarea de gestiune. Iar dacă nu știm cum a fost 2020, cine ar putea să se încumete să spună (acum) cum va fi... post 2020?

Așa că, pentru 2021, vă adresez, în numele întregii echipe a Colegiului Camerei, tradiționalele urări... hibridă – *Sănătate cu Fericire și cu Putere de Muncă!*  
La Mulți Ani, dragii noștri coechipieri!

# sumar

## legislație

05

**Prețurile de transfer în pregătirea raportului de Due Dilligence. Evaluarea riscurilor în tranzacțiile de M&A**

Viorel Sboră, Transfer Pricing & DAC6 Partner - ATIPIC Solutions

09

**Opțiuni de prezentare a informațiilor nefinanciare de către întreprinderi și utilizarea ghidurilor Comisiei Europene**

Dr. Alexandrina Teodora Borfoaia

07

**Manualul de politici contabile. Un instrument cu impact fiscal semnificativ**

Alexandru Gurdian, Associate Manager - KPMG in Romania

14

**Modificarea legii privind detașarea salariaților în cadrul prestării de servicii transnaționale.**

**Noi provocări pentru angajatori**

Alina Puțică, Manager - People Services KPMG in Romania  
Laura Vătui, Assistant - People Services KPMG in Romania

## focus

16

**Modificări legislative privind declarațiile fiscale - valabile în anul fiscal 2021**

prof. univ. dr. Magdalena NEGRUȚIU, membră a Comitetului Pentru Probleme Profesionale al CCFR

25

**Cui îi este frică de DAC 6?**

Dan Schwartz, Managing Partner - RSM Romania

19

**TVA - sursă de venituri/sursă de probleme**

Gabriel Biriș, Avocat

28

**Închiderea exercițiului financiar 2020. Evaluarea imobilizărilor corporale**

Dr. ec. Georgeta Petre, consultant fiscal  
Drd. Nicoleta Pavel, doctorand Școala Doctorală de Contabilitate – Academia de Studii Economice București

22

**Riscurile și implicațiile fiscale în cazul contractelor de comodat auto încheiate între firme afiliate**

Dragoș Pătroi, consultant fiscal - managing partner DRP TAX WIZARDS

32

**SAY CHEESE! Cum ne pregătim sistemul de protecție fiscală pentru tranzacțiile intra-grup (o perspectivă post-pandemie)**

Adrian Luca, Partener fondator - Transfer Pricing Services - TPS  
Mihai Lupu, Director - Transfer Pricing Services - TPS

## CONSILIUL ȘTIINȚIFIC

Prof. univ. dr.  
Maria-Iulia SOBOLEVSCHI DAVID

Prof. univ. dr.  
Vasile RĂILEANU

Conf. univ. dr.  
Ecaterina NECȘULESCU

Conf. univ. dr.  
Traian-Ovidiu CALOTĂ

Conf. univ. dr.  
Oana-Ramona LOBONȚ

**Senior editor**  
Dan MANOLESCU  
(legislație, focus)

**Senior editor**  
Ioan SIMION  
(internațional)

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

## CONSULTANT FISCAL

**Publisher**  
SC FULL MEDIA SERVICES SRL

**Adresa redacției**  
Strada  
Alexandru Constantinescu,  
nr. 61, Sector 1, București,  
Cod Poștal: 011472

Site  
www.ccfiscali.ro

email  
office@ccfiscali.ro

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

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

ISSN 1844 - 3591

# Prețurile de transfer în pregătirea raportului de Due Dilligence

## EVALUAREA RISCURILOR ÎN TRANZACȚIILE DE M&A

**Abstract:** Prezentul articol analizează principalele riscuri de prețuri de transfer ce pot surveni în cadrul unei tranzacții de M&A sau ulterior și prezintă importanța includerii în rapoartele de Due Diligence din cadrul tranzacțiilor de M&A a unei analize distincte de prețuri de transfer.

**Cuvinte cheie:** transfer pricing, due diligence, M&A, tranzacții.

**Viorel SBORA**, Transfer Pricing & DAC6 Partner - ATIPIIC Solutions

În cadrul oricărui proces de fuziuni sau achiziții, raportul de Due Dilligence evaluează starea prezentă și viitoare a companiei-țintă din punct de vedere comercial, financiar și fiscal, astfel stând la baza unei decizii de achiziție informate, precum și la succesul ulterior al tranzacției de M&A.

Astfel, în cadrul acestui articol se propune explorarea numeroaselor riscuri care provin dintr-o zonă cu puternic impact asupra rezultatului unei achiziții sau fuziuni, zonă adesea trecută cu vederea sau tratată superficial în momentul pregătirii unui astfel de raport: prețurile de transfer.

### Contextul actual al pieței de M&A în România

În această perioadă se creează contextul potrivit pentru observarea în piață a unui comportament sell-side din ce în ce mai oportun.

Multe dintre companiile care au traversat cu dificultate primele trei trimestre ale anului 2020 ar putea decide să transfere cât mai rapid problema în alte mâini la un preț cât mai avantajos, piața de M&A din România fiind astfel predispusă la intrarea unor noi jucători ce vor încerca să profite de oportunitatea creată de împrejurările actuale.

Un astfel de context trebuie să motiveze un comportament buy-side cât mai prudent, care să anticipeze și să evalueze cu precizie riscurile financiare pe care le va presupune o tranzacție de M&A în perioada următoare – instrumentul potrivit fiind evident, raportul de Due Dilligence.

Astfel, persoanele responsabile cu pregătirea raportului de Due Dilligence trebuie să aibă în vedere și zona prețurilor de transfer.

Omisiunea acestora ar putea influența o decizie de achiziție defectuoasă care să conducă la pierderi financiare considerabile ulterioare pentru cumpărător, prin posibila materializare a riscurilor provenite din această zonă.

### Riscurile derivate din prețurile de transfer în cazul unei tranzacții

#### 1. Risc crescut de inspecție fiscală

O tranzacție de tipul unei fuziuni, divizări sau transfer de business poate trage semnale de alarmă autorităților fiscale în cadrul analizelor de risc derulate de acestea prin prisma unor variații asupra rezultatelor financiar-contabile ale companiilor implicate, majorând riscul unei potențiale inspecții fiscale ulterioare. În plus, într-o perioadă actuală în care autoritățile fiscale române lucrează la un plan național pentru restabilirea bugetului, prețurile de transfer fiind în prim-planul acestei direcții, se observă chiar o intensificare a acțiunilor de inspecție fiscală în această zonă.

#### 2. Pierderi financiare - amenzi, ajustări sau estimări, penalități, dobânzi de întârziere

Astfel, cumpărătorul trebuie să se asigure că, în funcție de categoria de contribuabili din care face parte, societatea achiziționată pregătește dosarul prețurilor de transfer și îl poate pune la dispoziția echipelor de inspecție fiscală în timpul alocat conform legislației. Amenzile pentru neprezentarea sau prezentarea unui dosar incomplet pot ajunge până la 27.000 RON.

Mai mult, acest aspect oferă autorităților fiscale dreptul de a estima și/sau ajusta prețurile de transfer ale tranzacțiilor intra-grup pe care compania în cauză le-a derulat în perioada anterioară inspecției.

Acest scenariu creează posibilitatea unor pierderi importante de resurse financiare pentru cumpărător - sume rezultate din ajustările de prețuri de transfer, fie diminuarea pierderilor sau chiar impunerea de impozit pe profit suplimentar, la care se adaugă penalități și dobânzi de întârziere.



Acest punct este deosebit de important dacă ținem cont de probabilitatea ca persoanele care au lucrat inițial la pregătirea acestei documentații să nu mai facă parte din noua organizație/structură. Astfel, orice interacțiune cu autoritățile, apărută ulterior încheierii tranzacției, va pune o presiune însemnată asupra noii entități sau asupra noii structuri de management.

#### 4. Risc operațional post-tranzacție cu sursa în contractele intra-grup

În plus, rezultatele financiare ale companiei-țintă pot fi impactate direct, în anumite situații, de către prețurile de transfer. În consecință, influența acestora trebuie luată în vedere în stabilirea valorii de achiziție, mai ales considerând posibilitatea ca părțile afiliate cu care compania-țintă derula tranzacții intra-grup să solicite modificarea prețurilor contractuale ulterior momentului încheierii tranzacției.

Astfel, pentru evaluarea acestor riscuri care își pot avea sursa din zona prețurilor de transfer, respectiv combaterea acestora înainte ca acestea să se materializeze, abordarea prudentă – ce va fi esențială pentru zona de buy-side în perioada următoare – este includerea unor verificări mai amănunțite a zonei prețurilor de transfer în procesul de Due Dilligence.







tă o serie de **elemente minime** ce ar trebui incluse în politicile contabile:

- **Datele societății.** În introducere vor fi menționate denumirea societății, adresa, codul unic de înregistrare și numărul de înregistrare din registrul comerțului. Totodată în prima secțiune a manualului ar trebui inclusă și o descriere a companiei care să cuprindă elemente precum organigrama societății, descrierea activității etc.
- **Cadrul legislativ aplicat.** Trebuie precizat **cadrul de reglementare** pe baza căruia au fost elaborate politicile contabile. Exemplu: *“Prezentele politici contabile sunt elaborate în baza Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare”.*
- **Limba și moneda folosită.** Se menționează limba română ca fiind limba cu ajutorul căreia este condusă contabilitatea și moneda folosită, leul sau leul și valuta în cazul tranzacțiilor în altă monedă.
- **Aria de acoperire a politicilor contabile și respectarea legislației naționale.** Se precizează faptul că politicile contabile cuprind reguli privind conducerea contabilității societății și că respectă legislația națională în ansamblul său.

- **Stabilirea modului de corectare a erorilor contabile.** Manualul de politici contabile stabilește ce înseamnă **eroare semnificativă**, astfel încât se pot identifica erorile care se corectează pe seama rezultatului reportat sau a contului de profit și pierdere.
- **Procedura de aplicare a manualului de politici.** Procedura de aplicare ar trebui să cuprindă **instrucțiuni pentru utilizatorii manualului**, modalitatea prin care acesta este actualizat și modalitatea prin care se asigură respectarea acestuia. În plus, fața de elementele menționate, societatea poate să includă informații referitoare la:
  - Mijloace fixe – Metoda de amortizare, Durata de amortizare, Reevaluare;
  - Stocuri – Metoda de evaluare, metoda de descărcare de gestiune;
  - Înregistrări contabile și conturi contabile utilizate;
  - Inventarierea anuală a patrimoniului etc.

**Manualul de politici contabile este așadar un instrument ce nu ar trebui ignorat de către societăți, deoarece Manualul vine în sprijinul departamentului financiar-contabil și consolidează procesele interne de control totodată fiind obligatoriu conform legislației în vigoare.**



# Opțiuni de prezentare a informațiilor nefinanciare de către întreprinderi și utilizarea ghidurilor Comisiei Europene

**Abstract:** Prezentarea de informații nefinanciare de către întreprinderi trebuie să țină seama de natura multidimensională a responsabilității sociale a întreprinderilor (RSI) și de diversitatea politicilor în materie de RSI aplicate de întreprinderi. Totodată, aceasta trebuie să asigure un nivel suficient de comparabilitate, pentru a satisface nevoile investitorilor și ale altor părți interesate, precum și să contribuie la facilitarea accesului consumatorilor la informațiile privind impactul întreprinderilor asupra societății.

**Cuvinte cheie:** informații nefinanciare, opțiuni de prezentare a informațiilor nefinanciare, ghiduri ale Comisiei Europene.

**Dr. Alexandrina Teodora BORFOAIA**

**P**rezentarea de informații nefinanciare este un element determinant pentru gestionarea tranziției către o economie sustenabilă la nivel mondial, o economie care să combine profitabilitatea pe termen lung cu justiția socială și protecția mediului.

Pentru îndeplinirea acestui deziderat, s-au căutat soluții la nivel european prin care să se solicite întreprinderilor prezentarea informațiilor privind sustenabilitatea, cum ar fi factorii sociali și de mediu, cu scopul de a identifica riscurile legate de sustenabilitate și de a crește încrederea investitorilor și a consumatorilor. Materializarea acestor soluții s-a realizat la nivel european prin publicarea *Directivei 2014/95/UE a Parlamentului European și a Consiliului din 22 octombrie 2014 de modificare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește prezentarea de informații nefinanciare și de informații privind diversitatea de către anumite întreprinderi și grupuri mari*<sup>1</sup>.

*Directiva nefinanciară* urmărește atingerea următoarelor obiective:

- îmbunătățirea transparenței informațiilor sociale și de mediu furnizate de întreprinderile din toate sectoarele de activitate, pentru a asigura condiții echitabile de concurență;
- sporirea relevanței, coerenței și comparabilității informațiilor prezentate de către anumite întreprinderi și grupuri mari din întreaga Uniune Europeană;
- coordonarea dispozițiilor de drept intern privind prezentarea de informații nefinanciare în ceea ce privește anumite întreprinderi mari, deoarece aceasta prezintă importanță pentru interesul întreprinderilor, acționarilor și altor părți interesate, în contextul în care majoritatea acestor întreprinderi își desfășoară activitatea în mai multe state membre;

- stabilirea anumitor cerințe juridice minime în ceea ce privește amploarea informațiilor ce ar trebui puse la dispoziția publicului și a autorităților de către întreprinderile din întreaga Uniune Europeană, în condițiile în care aceste întreprinderi ar trebui să ofere o imagine de ansamblu echitabilă și cuprinzătoare a politicilor, rezultatelor și riscurilor lor.

Cerințele de publicare a informațiilor nefinanciare sunt aplicabile anumitor întreprinderi de dimensiuni mari, cu peste 500 de angajați, deoarece pentru întreprinderile de dimensiuni mici și mijlocii, obligația de a aplica cerințele respective ar însemna costuri care ar depăși beneficiile. Această abordare menține cheltuielile administrative la un nivel minim.

De asemenea, *Directiva nefinanciară* prevede un grad semnificativ de flexibilitate de care dispun întreprinderile în publicarea informațiilor relevante, în modul pe care acestea îl consideră cel mai util. Astfel, aceasta oferă întreprinderilor **două opțiuni de prezentare a informațiilor nefinanciare: printr-o declarație nefinanciară sau printr-un raport separat**, ale căror particularități vor fi prezentate în cele ce urmează.

În România, pentru operatorii economici au fost transpuse în legislația națională prevederile *Directivei nefinanciare*.

Astfel, începând cu data de **1 ianuarie 2017, entitățile de interes public** care aplică Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, cât și cele care aplică Reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016<sup>2</sup>, cu modificările și completările ulterioare.

1. denumită în continuare *Directiva nefinanciară*

2. prin care a fost înlocuit *Ordinul viceprim-ministrului, ministrul finanțelor publice, nr. 1.286/2012, cu modificările și completările ulterioare*

**au obligația de a include în raportul administratorilor o declarație nefinanciară** dacă, la data bilanțului, depășesc criteriul de a avea un număr mediu de 500 de salariați în cursul exercițiului financiar.

Începând cu data de **1 ianuarie 2018**, **obligația de a include în raportul administratorilor o declarație nefinanciară** a fost extinsă la **toate entitățile** care aplică reglementările mai sus menționate dacă, la data bilanțului, acele entități depășesc criteriul de a avea un număr mediu de 500 de salariați în cursul exercițiului financiar.

Această declarație conține, în măsura în care acestea sunt necesare pentru înțelegerea dezvoltării, performanței și poziției entității și a impactului activității sale, informații privind cel puțin aspectele de mediu, sociale și de personal, respectarea drepturilor omului, combaterea corupției și a dării de mită, inclusiv:

- a)** o descriere succintă a modelului de afaceri al entității;
  - b)** o descriere a politicilor adoptate de entitate în legătură cu aceste aspecte, inclusiv a procedurilor de diligență necesară aplicate;
  - c)** rezultatele politicilor respective;
  - d)** principalele riscuri legate de aceste aspecte care decurg din operațiunile entității, inclusiv, atunci când este relevant și proporțional, relațiile sale de afaceri, produsele sau serviciile sale care ar putea avea un impact negativ asupra domeniilor respective și modul în care entitatea gestionează riscurile respective;
  - e)** indicatori-cheie de performanță nefinanciară relevanți pentru activitatea specifică a entității.
- Trebuie precizat că unei entități care nu pune în aplicare politici în ceea ce privește unul sau mai multe dintre aspectele menționate la lit. a) - e) i se solicită, în declarația nefinanciară, o explicație clară și motivată cu privire la această opțiune.

De asemenea, declarația nefinanciară conține, după caz, trimiteri și explicații suplimentare privind sumele raportate în situațiile financiare anuale individuale.

O prevedere importantă este aceea potrivit căreia, **dacă o entitate întocmește un raport separat corespunzător aceluiași exercițiu financiar**, indiferent dacă acest raport se bazează sau nu pe cadrele naționale, ale Uniunii sau internaționale, **care cuprinde informațiile cerute pentru declarația nefinanciară, entitatea respectivă este scutită de obligația de a întocmi declarația nefinanciară**, cu condiția ca acest raport separat:

- a)** să fie publicat împreună cu raportul administratorilor, în conformitate cu prevederile Secțiunii 9.1. „Obligația generală de publicare”<sup>3</sup>; sau
- b)** să fie pus la dispoziția publicului într-un termen rezonabil care să nu depășească șase luni de la data bilanțului, pe site-ul entității, și să fie menționat în raportul administratorilor.

Entitățile specifică cadrele pe care s-au bazat pentru prezentarea informațiilor cuprinse în declarația nefinanciară, acestea putând fi cadre naționale, ale Uniunii sau internaționale.

În conformitate cu prevederile *Directivei nefinanciare*<sup>4</sup>, Comisia

Europeană (CE) a elaborat **orientări fără caracter obligatoriu privind metodologia de raportare a informațiilor nefinanciare**, inclusiv indicatori-cheie de performanță nefinanciară, generali și sectoriali, pentru a facilita prezentarea relevantă, utilă și comparabilă de informații nefinanciare de către entități, luând în considerare cele mai bune practici, evoluțiile internaționale și rezultatele unor inițiative conexe la nivel european.

! Aceste orientări au fost publicate în 2017 sub denumirea de *Ghid privind raportarea informațiilor nefinanciare (metodologia de raportare a informațiilor nefinanciare)*<sup>5</sup>.

Obiectivul recomandărilor din *Ghid* este acela de a ajuta entitățile să publice informații nefinanciare (ecologice, sociale și referitoare la aspecte guvernamentale) care să fie de calitate ridicată, relevante, utile, consecvente și comparabile, astfel încât să se favorizeze creșterea economică și ocuparea forței într-un mod rezilient și durabil și să se asigure transparență pentru părțile interesate. Acestea sunt menite să ajute entitățile să întocmească situații nefinanciare concise, relevante și utile, în conformitate cu cerințele *Directivei nefinanciare*.

La prezentarea informațiilor nefinanciare de către entități trebuie avute în vedere o serie de principii cheie prevăzute de *Directiva nefinanciară* și care sunt detaliate în *Ghid*, precum:

#### 1. Publicarea de informații semnificative

La identificarea și evaluarea aspectelor esențiale care fac ca informațiile să fie semnificative poate fi utilizat *pragul de semnificație*, un concept deja utilizat în mod curent de către cei care întocmesc situațiile financiare, de către auditori și de către utilizatorii informațiilor respective.

Un alt element de luat în considerare la *evaluarea gradului de semnificație* al informațiilor nefinanciare prin referirea la informații „în măsura în care acestea sunt necesare pentru înțelegerea... impactului activității (entității)”<sup>6</sup>.

Impactul activității entității este un factor relevant pentru publicarea informațiilor nefinanciare, acesta putând fi unul pozitiv sau negativ. Informațiile semnificative publicate ar trebui să se refere la ambele tipuri, în mod clar și echilibrat.

#### 2. Informații corecte, echilibrate și ușor de înțeles

În vederea evaluării și prezentării obiective a informațiilor nefinanciare ar trebui să se ia în considerare în mod corect aspectele favorabile și nefavorabile, precum și toate datele disponibile și fiabile, având în vedere necesitatea de informare a părților interesate relevante.

Informațiile pot fi mai ușor de înțeles prin utilizarea unei terminologii simple și consecvente. De asemenea, gradul de înțelegere poate fi crescut prin explicarea principalelor componente interne ale informațiilor publicate, precum metodele de măsurare și ipotezele și sursele care stau la baza acestora.

#### 3. Informații cuprinzătoare, dar concise

Ar trebui să fie publicate cel puțin informațiile semnificative referitoare la anumite categorii de elemente care sunt prevăzute în mod explicit în *Directiva nefinanciară*.

Informațiile semnificative publicate ar trebui să prezinte imaginea completă a entității în anul de raportare. Acest fapt se referă la amploarea informațiilor publicate. Cu toate acestea,

3. secțiunea din *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare*, pentru entitățile care aplică prevederile acestuia

4. art. 2 și considerentul 17

5. publicat în *Jurnalul Oficial al Uniunii Europene* C 215 din 05.07.2017, denumit în continuare *Ghid*

6. art. 1 alin. (1) din *Directiva nefinanciară*



nivelul de detaliu al informațiilor raportate cu privire la aspecte particulare depinde de gradul de semnificație al acestora. Entitățile ar trebui să pună accentul pe prezentarea de informații cu o amplitudine și un nivel de detaliu care să permită părților interesate să înțeleagă evoluția, rezultatele, poziția și impactul activităților acestora.

Situațiile nefinanciare<sup>7</sup> prezentate ar trebui, de asemenea, să fie concise și să evite informațiile nesemnificative.

#### 4. Informații strategice și prospective

Situațiile nefinanciare ar trebui să prezinte informații cu privire la modelul de afaceri al entităților, la strategie și la aplicarea acestora și să explice implicațiile pe care informațiile respective le au pe termen scurt, mediu și lung.

Entitățile ar trebui să publice informații relevante cu privire la modelul de afaceri, inclusiv la strategie și obiective.

Prin prezentarea de informații cu privire la obiective, la elementele de referință și la angajamentele asumate, entitățile permit investitorilor și altor părți interesate să le situeze rezultatele într-un anumit context. Acest lucru poate fi util în evaluarea perspectivelor.

Informațiile prospective permit utilizatorilor să evalueze mai bine evoluția, rezultatele, poziția și impactul entităților în timp, din punctul de vedere al rezilienței și durabilității. De asemenea, acestea permit utilizatorilor să evalueze progresele pe care le fac entitățile în îndeplinirea obiectivelor pe termen lung.

#### 5. Informații orientate către părțile interesate

Entitățile ar trebui să ia în considerare necesitatea de informare a tuturor părților interesate relevante. Entitățile ar trebui să pună accentul pe necesitățile de informare ale părților interesate privite colectiv. După caz, printre aceste părți se numără,

printre altele: investitori, lucrători, consumatori, furnizori, clienți, comunități locale, autorități publice, grupuri vulnerabile, parteneri sociali și societatea civilă.

Entitățile ar trebui să prezinte informații relevante și utile în relația cu părțile interesate relevante și să explice modul în care iau în considerare necesitățile de informare ale acestor părți.

#### 6. Informații consecvente și coerente

Situațiile nefinanciare ar trebui să fie în concordanță cu alte elemente din raportul administratorilor.

Prin stabilirea de legături clare între informațiile prezentate în situațiile nefinanciare și alte informații din raportul administratorilor publicat, informațiile devin mai utile, relevante și unitare. Raportul administratorilor ar trebui considerat ca un singur set de informații, echilibrat și unitar.

Întrucât conținuturile sunt interconectate, explicarea legăturilor permite investitorilor și altor părți interesate să înțeleagă mai ușor informațiile semnificative și interdependențele.

Conținutul situațiilor nefinanciare ar trebui să fie consecvent în timp. Acest lucru le permite utilizatorilor să înțeleagă și să compare modificările anterioare și actuale ale evoluției, rezultatelor, poziției și impactului entităților și să se bazeze cu încredere pe informațiile prospective.

Consecvența în ceea ce privește alegerea și metodologia indicatorilor-cheie de performanță este importantă pentru a se asigura faptul că situațiile nefinanciare sunt ușor de înțeles și fiabile. Cu toate acestea, pot fi necesare actualizări, întrucât indicatorii-cheie de performanță ar putea să nu mai fie de actualitate, sau se pot dezvolta metodologii mai bune care să ducă la îmbunătățirea calității informațiilor. Entitățile ar trebui să explice modificările politicii sau metodologiei de raportare, motivele modificărilor și efectele acestora (de exemplu, prin

7. Declarația nefinanciară/Declarația nefinanciară consolidată/Raportul separat, după caz, prevăzute de *Directiva nefinanciară*



prezentarea informațiilor anterioare și evidențierea în același timp, în mod clar, a efectului modificării politicii sau metodologiei de raportare).

În iunie 2019, CE a publicat noi orientări referitoare la publicarea de informații legate de climă sub denumirea de *Orientări privind raportarea nefinanciară: Supliment privind raportarea informațiilor legate de climă*<sup>8</sup>. **La fel ca și orientările generale publicate în 2017, completările referitoare la raportarea**

- **informațiilor legate de climă nu au un caracter obligatoriu.** Entitățile pot alege abordări alternative pentru raportarea informațiilor legate de climă, cu condiția să îndeplinească cerințele legale.

Informațiile legate de climă pe care entitățile le publică pot varia de la o entitate la alta, în funcție de o serie de factori, inclusiv sectorul de activitate, poziția geografică și natura și amploarea riscurilor și oportunităților legate de climă. Deoarece metodele și cele mai bune practici în domeniul raportării informațiilor legate de climă evoluează rapid, *Orientările legate de climă* prevăd că este necesară o abordare flexibilă, entitățile și alte organizații fiind puternic încurajate să continue să inoveze și să îmbunătățească în continuare raportarea acestor informații, fără a se limita la cele prevăzute în orientări. De asemenea, entitățile ar trebui să se asigure că abordarea lor în ceea ce privește raportarea legată de climă este actualizată periodic în conformitate cu cele mai recente dovezi științifice.

Intenția *Orientărilor legate de climă* nu este de a încuraja raportarea de sine stătătoare a informațiilor privind schimbările climatice, entitățile fiind încurajate să integreze, în rapoartele lor, informațiile legate de climă împreună cu alte informații financiare și nefinanciare, după caz.

Vom prezenta în cele ce urmează informațiile nefinanciare solicitate de *Directiva nefinanciară* cu sublinierea aspectelor de detaliu pe care entitățile le pot avea în vedere la prezentarea acestora:

**A. În ceea ce privește aspectele legate de mediu,** declarația nefinanciară trebuie să conțină detalii privind impactul actual și previzibil al operațiunilor entității asupra mediului și, după caz, asupra sănătății și a siguranței, utilizarea de energie regenerabilă și neregenerabilă, emisiile de gaze cu efect de seră, utilizarea apei și poluarea aerului.

*Ghidul* prevede că entitățile ar trebui să publice informații relevante cu privire la impactul operațiunilor, real și potențial, asupra mediului și cu privire la modul în care probleme de mediu actuale și previzibile ar putea afecta evoluția, rezultatele sau poziția entității.

Printre informațiile respective se pot număra: informații semnificative privind prevenirea și controlul poluării, impactul asupra mediului generat de consumul de energie, emisiile atmosferice directe și indirecte, utilizarea și protecția resurselor naturale (de exemplu: apă, sol) și protecția biodiversității, administrarea deșeurilor, impactul asupra mediului pe care îl are transportul sau utilizarea și eliminarea produselor și serviciilor, și dezvoltarea de noi produse și servicii ecologice.

Dacă este cazul, entitățile pot face trimitere la informațiile semnificative prezentate în contextul cerințelor specifice de raportare privind mediul.

Potrivit *Directivei nefinanciare*, declarația nefinanciară include, de asemenea, consecințele asupra schimbării climatice pe care le au activitatea entității și utilizarea bunurilor și serviciilor pe care aceasta le produce, ca și asupra angajamentelor sale în favoarea dezvoltării durabile, a luptei împotriva risipei alimentare și în favoarea luptei împotriva discriminării și a promovării diversității.

**B. Referitor la aspectele sociale și de personal,** informațiile furnizate în declarația nefinanciară se pot referi la acțiunile întreprinse pentru a asigura egalitatea de gen, punerea în aplicare a convențiilor fundamentale ale Organizației Internaționale a Muncii, condițiile de muncă, dialogul social, respectarea dreptului lucrătorilor de a fi informați și consultați, respectarea drepturilor sindicale, sănătatea și siguranța la locul de muncă, dialogul cu comunitățile locale și/sau acțiunile întreprinse pentru a asigura protecția și dezvoltarea acestor comunități.

*Ghidul* prevede că entitățile ar trebui să publice informații semnificative privind aspectele sociale și legate de forța de muncă. Printre acestea se numără: implementarea convențiilor fundamentale ale Organizației Internaționale a Muncii; aspecte legate de diversitate, cum ar fi diversitatea de gen și egalitatea de tratament în ceea ce privește încadrarea în muncă (inclusiv cele legate de vârstă, sex, orientare sexuală, religie, handicap, origine etnică și alte aspecte relevante); aspecte legate de încadrarea în muncă, inclusiv consultarea și/sau participarea angajaților, de condițiile de angajare și de muncă; relația cu sindicatele, inclusiv în ceea ce privește respectarea drepturilor sindicale; managementul capitalului uman, inclusiv managementul restructurării și carierei, inserția profesională, sistemul de remunerare, formarea profesională; sănătatea și siguranța la locul de muncă; relația cu consumatorii, inclusiv gradul de satisfacție al acestora, accesibilitatea, produse cu posibilele efecte asupra sănătății și siguranței consumatorilor; efectele asupra consumatorilor vulnerabili; responsabilitatea în ceea ce privește marketingul și cercetarea; și relațiile comunitare, inclusiv dezvoltarea socială și economică a comunităților locale.

Entitățile pot considera că este util să se bazeze pe cadre larg recunoscute și de înaltă calitate, precum *Ghidul OCDE*<sup>9</sup> pentru societățile multinaționale, Declarația tripartită a Organizației Internaționale a Muncii de stabilire a principiilor privind societățile multinaționale și politica socială sau ISO 26000<sup>10</sup>.

**C. În ceea ce privește drepturile omului, combaterea corupției și a dării de mită,** declarația nefinanciară poate include informații privind prevenirea abuzurilor în materie de drepturile omului și/sau privind instrumentele instituite pentru combaterea corupției și a dării de mită.

În ceea ce privește respectarea drepturilor omului *Ghidul* prevede că entitățile ar trebui să publice informații semnificative privind impactul operațiunilor, real și potențial, asupra deținătorilor de drepturi.

8. publicate în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene C 209 din 20.06.2019, denumite în continuare *Orientări legate de climă*.

9. Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică

10. ISO 26000 *Ghidul privind responsabilitatea socială* al Organizației Internaționale pentru Standardizare (ISO)

Exprimarea angajamentului de către entități de a respecta drepturile omului este considerată a fi o bună practică. Acest angajament poate defini ceea ce entitatea așteaptă de la conducere, angajați și partenerii de afaceri în ceea ce privește drepturile omului, inclusiv standardele de muncă principale. Informațiile pot explica drepturile căror persoane sunt acoperite de angajament, de exemplu drepturile copiilor, femeilor, populațiilor indigene, persoanelor cu handicap, comunităților locale, micilor agricultori, victimelor traficului de persoane și drepturile lucrătorilor, inclusiv ale celor care lucrează pe bază de contracte temporare, lucrătorilor din lanțurile de aprovizionare sau ai subcontractanților, lucrătorii migranți și familiile lucrătorilor menționați. Entitățile ar trebui să publice informații semnificative referitoare la procesul de diligență aplicat privind drepturile omului și referitoare la procedurile și mecanismele aplicate pentru a preveni abuzurile în ceea ce privește drepturile omului. Acestea se pot referi, de exemplu, la modul în care sunt tratate aspectele legate de drepturile omului în contractele încheiate de entități cu firmele din lanțul de aprovizionare și modul în care entitățile minimizează potențialul impact negativ asupra drepturilor omului și în care adoptă măsuri adecvate în cazul în care aceste drepturi sunt încălcate.

Informațiile semnificative publicate pot reflecta modul în care entitățile abordează, printre altele:

- Principiile directe privind afacerile și drepturile omului pentru aplicarea cadrului ONU<sup>11</sup> „Protejare, respectare și măsuri de remediere”;
- Ghidul OCDE pentru societățile multinaționale; și
- Declarația tripartită a Organizației Internaționale a Muncii de stabilire a principiilor privind societățile multinaționale și politica socială.

Totodată, *Ghidul* prevede că entitățile ar trebui să publice informații semnificative cu privire la managementul privind combaterea corupției și a dării de mită și cazurile înregistrate.

Entitățile pot publica informații privind organizarea, deciziile, instrumente de management și resursele alocate combaterii corupției și a mitei.

De asemenea, entitățile pot explica modul în care evaluează combaterea corupției și a mitei, adoptă măsuri pentru a preveni sau a minimiza efectele adverse, monitorizează aplicarea efectivă a acestora și comunică pe această temă la nivel intern și extern.

Entitățile pot considera că este util să se bazeze pe cadre larg recunoscute și de înaltă calitate, de exemplu Ghidul OCDE pentru societățile multinaționale sau standardul ISO 26000.

Informații nefinanciare similare celor enumerate mai sus sunt prezentate și de către entitățile care sunt societăți-mamă ale unui grup care, la data bilanțului pe o bază consolidată, depășesc criteriul de a avea un număr mediu de 500 de salariați în cursul exercițiului financiar, într-o *declarație nefinanciară consolidată* inclusă în raportul consolidat al administratorilor.

Prevederile privind scutirea obligației de întocmirea declarației nefinanciare consolidate sunt similare celor referitoare la declarația nefinanciară, respectiv dacă o societate-mamă întocmește un raport separat corespunzător aceluiași exercițiu financiar,

care se referă la întregul grup, indiferent dacă acest raport se bazează sau nu pe cadrele naționale, ale Uniunii sau internaționale, care cuprinde informațiile cerute pentru declarația nefinanciară consolidată, respectiva societate-mamă este scutită de obligația de a întocmi declarația nefinanciară consolidată, cu condiția ca acest raport separat:

- a) să fie publicat împreună cu raportul consolidat al administratorilor, în conformitate cu prevederile Secțiunii 9.1. „Obligația generală de publicare”; sau
- b) să fie pus la dispoziția publicului într-un termen rezonabil care nu depășește șase luni de la data bilanțului, pe site-ul societății-mamă, și să fie menționat în raportul consolidat al administratorilor.

*Sunt prevăzute și excepții de la întocmirea declarației nefinanciare/declarației nefinanciare consolidate, respectiv pentru:*

- o entitate care este filială - dacă entitatea respectivă și filialele sale sunt incluse în raportul consolidat al administratorilor sau în raportul separat al unei alte entități, întocmit în conformitate cu prevederile *Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare*;
- o societate-mamă care este, de asemenea, filială - dacă respectiva societate-mamă scutită și filialele sale sunt incluse în raportul consolidat al administratorilor sau în raportul separat al unei alte entități, întocmit în conformitate cu prevederile *Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare*.

Atât în cazul declarației nefinanciare, cât și în cel al declarației nefinanciare consolidate *auditorul statutar sau firma de audit statutar verifică dacă s-a furnizat declarația nefinanciară/declarația nefinanciară consolidată sau rapoartele separate*.

Membrii organelor de administrație, de conducere și de supraveghere ale unei entități, care acționează în limitele competențelor conferite de legislația națională, au responsabilitatea colectivă de a se asigura că situațiile financiare anuale individuale/situațiile financiare anuale consolidate, raportul administratorilor/rapoartele consolidate ale administratorilor și rapoartele separate sunt întocmite și se publică în conformitate cu prevederile *Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare*.

**Concluzie:** prezentarea informațiilor nefinanciare de către întreprinderi contribuie la măsurarea, monitorizarea și gestionarea performanțelor acestora, precum și a impactului lor asupra societății. De asemenea, trebuie recunoscută importanța legăturilor și a interdependenței dintre informații (conectivitate), fie că acestea există între diferite aspecte ale informațiilor nefinanciare sau între informațiile financiare și cele nefinanciare.

Totodată, trebuie subliniat rolul important al Comisiei Europene care, prin elaborarea ghidurilor privind aplicarea *Directivei nefinanciare*, a venit în sprijinul întreprinderilor, a efortului acestora de a publica informații nefinanciare (ecologice, sociale și referitoare la aspecte guvernamentale) care să fie de calitate ridicată, relevante, utile, consecvente și comparabile, astfel încât să se favorizeze creșterea economică și ocuparea forței într-un mod rezilient și durabil și să se asigure transparență pentru părțile interesate.

11. Organizația Națiunilor Unite

# NOI PROVOCĂRI PENTRU ANGAJATORI

**Cuvinte cheie:** detaşare, salariaţi, Directivă europeană, modificări legislative, remuneraţie, drepturi pentru angajaţi, obligaţii administrative, amenzi.

**Laura VĂTUI**, Assistant - People Services KPMG in Romania

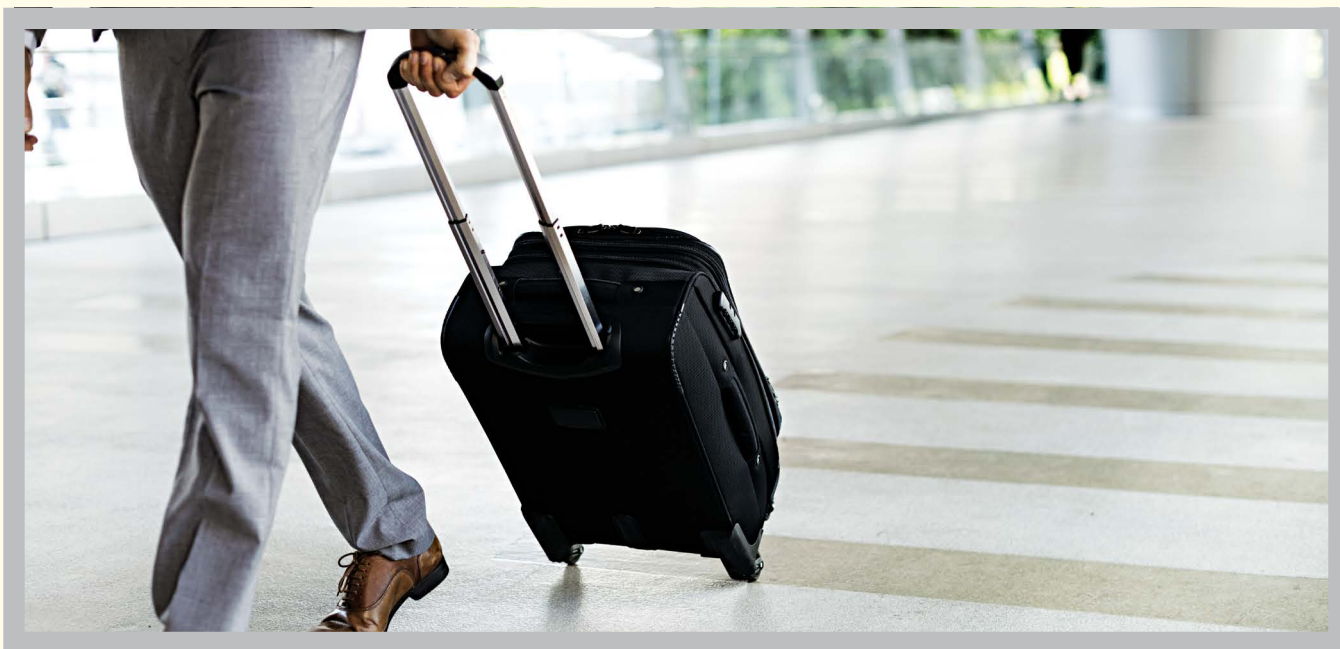
Mentionăm mai jos principalele noutăți legislative:

*care, pe o perioadă limitată de timp, dar nu mai mult de 24 de luni, conform art. 12 din Regulamentul (CE) nr. 883/2004 [...] desfășoară muncă pe teritoriul unui stat membru altul decât cel în care își are sediul angajatorul.*<sup>1</sup> Astfel, se poate interpreta că s-a dorit limitarea perioadei de detașare de pe teritoriul României. Autoritățile nu aduc explicații cu privire la posibilitatea de prelungire a detașărilor românilor pe teritoriul unui alt stat membru UE, ci mai degrabă impun o durată maximă a perioadei de detașare de 24 de luni. Această limitare nu este însă prevăzută în Directiva (UE) 2018/957, astfel că rămâne de văzut care a fost intenția autorităților române și cum pot angajatorii acomoda noua lege.

Legea 172 prevede expres și faptul că indemnizația specifică detașării transnaționale este considerată parte a remunerației, cu excepția cheltuielilor generate de detașare, astfel cum sunt definite de Legea 16, și anume orice cheltuieli cu transportul, cazarea și masa, efectuate în scopul detașării.<sup>3</sup>

3. Art. I. alineatul 15. Legea 172





⇒ **Conceptul de „salariu minim” este înlocuit cu cel de „remunerație”<sup>4</sup>.** Se definește astfel, cu titlu de noutate, remunerația aplicabilă pe teritoriul României, dar și remunerația aplicabilă pe teritoriul unui stat membru al Uniunii Europene, altul decât România sau pe teritoriul Confederației Elvețiene.

Aceasta poate cuprinde, pe lângă salariul minim, o serie de sporuri sau indemnizații în conformitate cu legislația statului gazdă. Este deci foarte important să se determine, anterior începerii detașării, care este remunerația aplicabilă în statul gazdă, pentru fiecare angajat în parte.

⇒ Legea 172 introduce **obligații suplimentare pentru angajator în cazul detașărilor transnaționale de lungă durată**. Astfel, în cazul în care durata efectivă a detașării depășește 12 luni, salariații beneficiază, de toate condițiile de muncă și de încadrare în muncă aplicabile acestora potrivit legislației naționale și contractelor colective aplicabile. Perioada de 12 luni poate fi prelungită cu maxim 6 luni, cu condiția transmiterii de către întreprindere a unei notificări motivate la autoritatea competentă pe teritoriul statului membru unde își desfășoară activitatea salariații detașați.<sup>5</sup>

⇒ Potrivit textului de lege, **modalitatea actuală de a notifica autoritățile cu privire la detașările transnaționale va suferi modificări**, astfel încât se așteaptă noi clarificări ce pot include chiar și ajustarea declarațiilor ce trebuie transmise către inspectoratele teritoriale de muncă. Conform Legii 172, „durata detașării transnaționale se calculează pe baza unei perioade de referință de un an de la data începerii acesteia”<sup>6</sup>

Precizăm de asemenea că angajatorii trebuie să aibă în vedere o serie de **obligații administrative noi**.

În ceea ce privește salariații detașați pe teritoriul României din alte State Membre, în cazul unui control al autorităților competente, angajatorul trebuie să prezinte acestora documente justificative referitoare la remunerație, cu evidențierea distinctă a

indemnizației specifice detașării, precum și cheltuieli generate de detașare, transport, cazare și masă și modalitatea de acordare sau de rambursare a acestora.

În cazul salariaților detașați de pe teritoriul României pe teritoriul altor State Membre, angajatorii români au obligația de a informa în scris salariatul, cu privire la a) *elementele constitutive ale remunerației la care are dreptul lucrătorul, în conformitate cu legislația aplicabilă în statul membru gazdă, și nivelul acestora*; b) *cuantumul total al remunerației acordate salariatului pe perioada detașării, cu evidențierea distinctă a indemnizației specifice detașării, atunci când aceasta este acordată*; c) *cheltuielile efectiv generate de detașare, precum transportul, cazarea și masa, precum și modalitatea de acordare sau de rambursare a acestora, respectiv modalitatea de asigurare a transportului și, cazării sau mesei, după caz*; d) *linkul către site-ul oficial național unic creat de statul membru gazdă*.<sup>7</sup> Acest lucru ar putea însemna includerea acestor elemente în contractul de detașare sau actul adițional la contractul de individual de muncă.

**Concluzie:** Modificarea legii privind detașarea salariaților lansează noi provocări pentru angajatori, atât în sfera detașărilor de pe teritoriul României, cât și a detașărilor din alte state membre. Angajatorii au obligația de a facilita egalitate față de salariații detașați, în același mod în care asigură acest lucru angajaților locali. Cel mai probabil, controalele autorităților muncii se vor înăspri, iar riscurile amenziilor vor crește în caz de nerespectare a regulilor impuse.

Ca urmare a implementării Directivei (UE) 2018/957 și implicit a Legii 172 în România, este recomandat ca angajatorii să revizuiască contractelor salariaților detașați, pentru a asigura respectarea remunerației la care salariații sunt îndreptățiți pe perioada detașării, precum și pentru a asigura evidențierea distinctă a elementelor incluse în remunerație, dar și respectarea obligațiilor de notificare a autorităților și angajaților detașați.

4. Art. I, alineatul 4, Legea 172

5. Art. I, alineatul 9 și alineatul 13, Legea 172

6. Art. I, alineatul 9, paragraful 5, Legea 172

7. Art. I, alineatul 16, Legea 172

# Modificări legislative privind declarațiile fiscale VALABILE ÎN ANUL FISCAL 2021

**Abstract:** Având în vedere evoluția situației epidemiologice pe teritoriul României și de evaluarea riscului de afectare a sănătății publice care indică numărul de persoane infectate cu coronavirusul SARS-CoV-2, precum și numărul de persoane aflate în carantină, izolare sau autoizolare s-a impus redactarea unei serii de acte normative care au condus la luarea unor măsuri în domeniul social și economic, care să sprijine populația afectată și respectiv persoanele aflate în carantină, în izolare, autoizolare, precum și copiii și persoanele din centre de tip rezidențial. Având în vedere epidemia de COVID-19 și urgența de a aborda criza de sănătate publică rezultată, precum persoanele aflate în nevoie și caracterul urgent al sprijinului necesar, s-a impus aprobarea unor măsuri care reprezintă facilități fiscale, acestea influențând conținutul unor declarații fiscale. Pe de altă parte, dezvoltarea mediului electronic a determinat declararea online a unor modificări ale elementelor ce compun vectorul fiscal. Necesitatea unor informații sau metode alternative de obținere a lor, a condus la suspendarea temporară a unor declarații. Toate măsurile luate în domeniul social și economic au determinat modificări în modelul și conținutul unor declarații fiscale, precum și în modul și termenul de depunere a acestora. Articolul de față își propune să analizeze schimbările care s-au produs și care vor avea impact și în anul fiscal 2021.

**Cuvinte cheie:** declarații privind obligațiile fiscale, modificare model și conținut, termen de depunere, termene și mod de plată, declarație unică.

**prof. univ. dr. Magdalena NEGRUȚIU,**  
membră a Comitetului Pentru Probleme Profesionale al CCFR

**V**om încerca să analizăm modificările determinate de legislația în vigoare, astfel încât consultantul fiscal să dispună de cunoștințele necesare aplicării reglementărilor care se mențin în vigoare și în anul fiscal 2021.

Acesta trebuie să cunoască actul care a reglementat modificările, fundamentele modificărilor, care sunt acestea, de la ce dată intră în vigoare.

Principalele declarații care au suferit modificări sunt:

- Declarația anuală 101, privind impozitul pe profit;
- Declarația 230 „Cerere privind destinația sumei reprezentând până la 3,5% din impozitul anual”
- Declarația 392A „Declarație informativă privind livrările de bunuri și prestările de servicii în anul...”
- Declarația 392B „Declarație informativă privind livrările de bunuri și prestările de servicii efectuate în anul...”
- Declarația 393 „Declarație informativă privind veniturile obținute din vânzarea de bilete pentru transportul rutier internațional de persoane, cu locul de plecare din România, în anul...”
- Declarația 394 „Declarație informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național conform OPA-NAF 3281/2020 - utilizat începând cu declararea obligațiilor fiscale aferente lunii septembrie 2020 - publicat în 02.09.2020”
- Declarația 700 „Declarație pentru înregistrarea/modificarea în

mediu electronic a categoriilor de obligații fiscale declarative înscrise în vectorul fiscal”

- Declarația unică

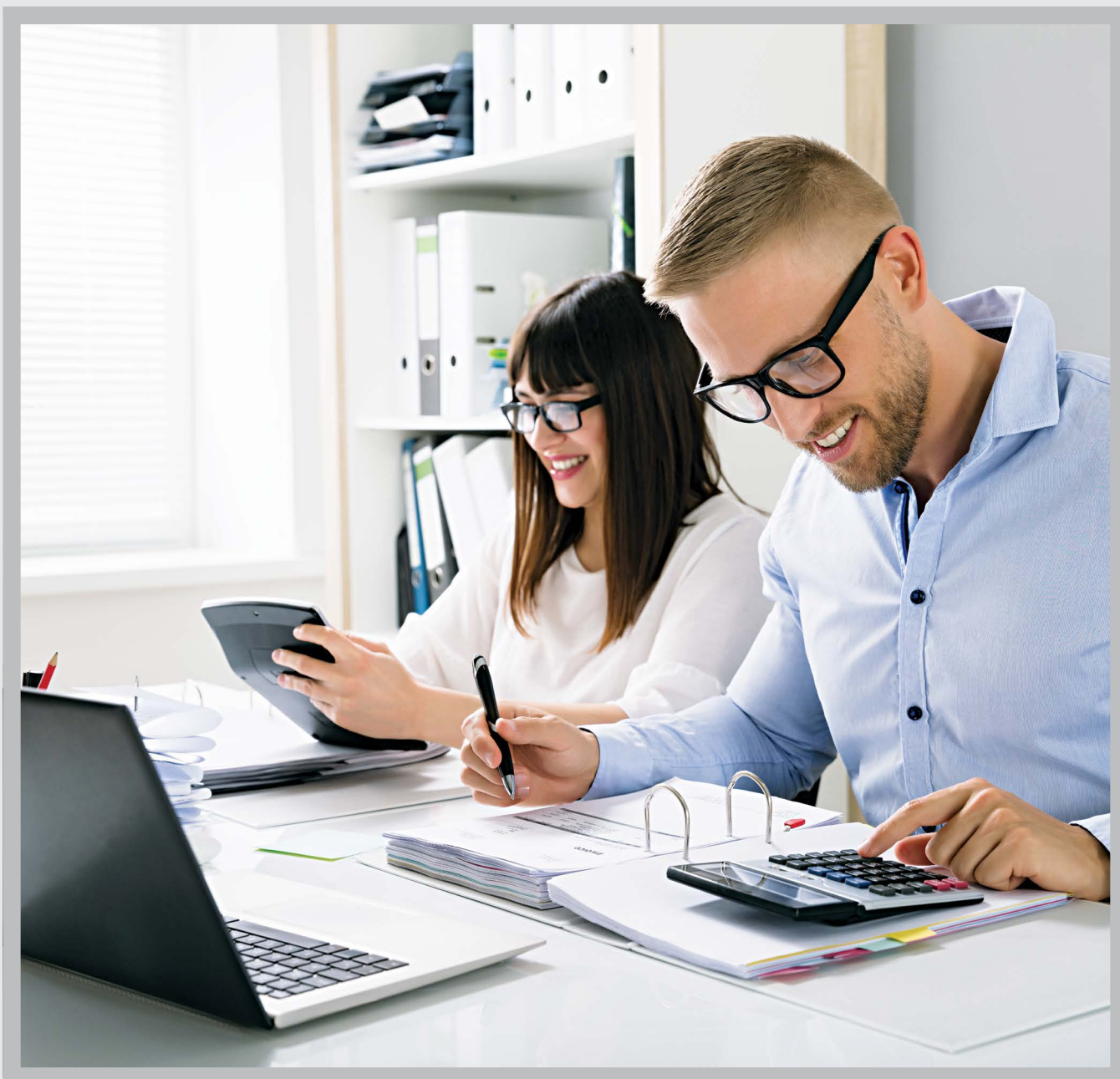
## ! MODIFICĂRI ADUSE ÎN MODELUL, CONȚINUTUL ȘI TERMENUL DE DEPUERARE AL DECLARAȚIILOR

### Declarația anuală 101, privind impozitul pe profit

Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 33/2020, cu modificările și completările ulterioare, reglementează acordarea unei bonificații pentru plata la termen a impozitului pe profit datorat pentru trimestrele I-III ale anului 2020. Potrivit art.1, alin.(6) din ordonanță, bonificația calculată se înscrie în mod distinct în declarația anuală de impozit pe profit. Această reglementare a făcut necesară modificarea conținutului Declarației anuale 101, privind impozitul pe profit.

În consecință, s-a impus modificarea formularului 101 „Declarație privind impozitul pe profit” și a instrucțiunilor de completare a acesteia. Astfel, s-a introdus un rând care evidențiază bonificația, aplicată conform OUG nr.33/2020, declarată trimestrial prin formularul 100, la rd. 1.2. „Bonificație”.

Prevederile acestui ordin se aplică odată cu declararea obligațiilor anuale aferente anului fiscal 2020.



În acest sens, a fost publicat Ordinul președintelui ANAF nr.4072 din 9 decembrie 2020 privind modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3386/2016 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 „Declarație privind impozitul pe profit” și 120 „Decont privind accizele”. Publicarea s-a făcut în Monitorul Oficial nr. 1246 din 17 decembrie 2020.

**Declarația 230 „Cerere privind destinația sumei reprezentând până la 3,5% din impozitul anual”** datorat, conform OPANAF 614/ 03.03.2020 publicat în data de 05.03.2020.

Această declarație/cerere se utilizează pentru exercitarea opțiunii privind direcționarea unei sume pentru susținerea entităților nonprofit/unităților de cult, precum și pentru acordarea de burse private, reprezentând până la 3,5% din impozitul pe venit datorat pentru exercițiul financiar precedent, inclusiv din salarii,

pensii, activități independente realizate în baza contractelor de activitate sportivă, activități independente impuse pe bază de normă de venit, activități agricole impuse pe bază de normă de venit, cedarea folosinței bunurilor, pentru care venitul net se determină pe baza cotelor forfetare de cheltuieli sau pe baza normelor de venit, drepturi de proprietate intelectuală, altele decât cele pentru care venitul net se determină în sistem real. Începând cu anul 2021, se modifică termenul de depunere al acestui formular, prin legea 296/2020.

Această lege prevede o modificare pentru declarația 230, cea prin care se poate redirecționa o parte din impozitul pe venit datorat statului. Formularul va fi depus, începând din 2021, până la data de 25 mai, nu până la 15 martie. **Citez:** „Termenul de: 15 martie, inclusiv, prevăzut pentru depunerea formularului 230 «Cerere privind destinația sumei reprezentând până la 3,5% din impozitul anual datorat» la art. 123 alin. (4) și art. 123<sup>1</sup> din Titlul IV - «Impo-



zitul pe venit» al Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și în alte acte normative, se înlocuiește cu termenul de: 25 mai, inclusiv”, scrie în legea nouă.

**Depunerea declarației 392A/392B a fost suspendată pentru trei ani [2020-2022], până la data de 31.12.2022**, în conformitate cu O.U.G. nr. 84/2016, și în vederea reducerii sarcinilor administrative care revin persoanelor impozabile, ținând cont că există surse alternative pentru a calcula Baza TVA pentru resursele proprii ale bugetului UE. Aceasta s-a efectuat în conformitate cu O.G. nr. 6/2020. Actul normativ a fost publicat în Monitorul Oficial nr. 72 din 31 ianuarie 2020 și prevede modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

**Declarația 394** are scop informativ și se depune începând cu declararea obligațiilor fiscale aferente lunii septembrie 2020. Aceasta raportează tranzacțiile cu părțile afiliate pe teritoriul național conform OPANAF 3281/2020. Caseta pentru declarare este introdusă în secțiunea 1 a declarației informative. Dacă persoanele impozabile au desfășurat/nu au desfășurat în perioada de raportare operațiuni cu persoane afiliate, vor bifa căsuța corespunzătoare, în conformitate cu definiția prevăzută la art.7 din Codul fiscal.

OPANAF 3281/2020 a determinat actualizarea Declarației 394, iar omiterea bifei din declarație poate atrage amenzi de până la 14.000 lei.

Termenul de depunere la organul fiscal competent este până la data de 30 inclusiv a lunii următoare încheierii perioadei de raportare, declarate pentru depunerea decontului (luna, trimestrul etc.), chiar dacă în această perioadă nu s-au efectuat tranzacții cu părți afiliate. Pentru ianuarie 2021, dacă perioada de raportare este luna calendaristică, termenul de depunere a declarației pentru luna ianuarie este până la data de 28, respectiv 29 februarie.

**Declarația 700 „Declarație pentru înregistrarea/modificarea în mediu electronic a categoriilor de obligații fiscale declarative înscrise în vectorul fiscal”.**

Declarația 700 se depune **numai pentru modificarea vectorului fiscal** - modificarea obligațiilor fiscale. Nu se depune și pentru înregistrarea fiscală inițială sau pentru radiere. Se transmite exclusiv online (prin internet, cu semnătură digitală), pe site-ul ANAF.

Se depune online pentru modificarea elementelor care compun vectorul fiscal al unui agent economic, fie persoane juridice, asocieri și alte entități fără personalitate juridică, fie persoane fizice. NU se depune pentru: modificarea sistemului anual/trimestrial de declarare și plată a impozitului pe profit, de către contribuabilii plătitori de impozit pe profit (aceasta se realizează prin depunerea formularului 012); efectuarea opțiunii de modificare a anului fiscal (aceasta se realizează prin depunerea formularului 014).

La completarea declarației 700, în caseta declarație de înregistrare fiscală depusă inițial se va alege una dintre declarațiile utilizate de contribuabil (010, 013, 015, 016, 020, 030, 040, 070). Astfel se va face diferențierea între tipul de contribuabil.

Declarația 700 se completează și se transmite ori de câte ori contribuabilii/plătitorii solicită, la o dată ulterioară înregistrării fiscale, înregistrarea în vectorul fiscal a unor noi categorii de obligații fiscale sau modificarea categoriilor de obligații fiscale declarative înscrise inițial în vectorul fiscal.

**Declarația unică** are ca scop atât definitivarea veniturilor obținute în anul anterior de activitate, cât și estimarea veniturilor din anul curent de activitate, în vederea achitării impozitului pe venit și a contribuțiilor de pensii și sănătate. Principalele venituri care fac obiectul declarației sunt veniturile independente obținute ca PFA, dar și pentru veniturile din chirii, din dividende sau din drepturi de autor. Legea 296/2020 reglementează termenul anual de depunere, care pentru anul 2021 va fi stabilit pentru data de 25 mai (în condițiile în care acesta a fost până acum 15 martie). Aceeași dată de 25 mai va fi și termenul limită pentru plata taxelor stabilite prin declarația unică.

Din 2021, și PFA-urile depun declarația unică până la 25 mai.

Declarația unică va trebui depusă și taxele aferente vor trebui plătite până la 25 mai chiar din anul **2021**.

**Concluzie:** Pentru a aprecia nivelul fiscalității este concludent indicatorul care exprimă partea din PIB prelevat la bugetul statului sub forma impozitelor și taxelor. Contribuabilii trebuie să-și cunoască drepturile și obligațiile care decurg din legislația fiscală, precum și consecințele cu care se vor confrunta în caz de neconformare. Menținerea încrederii în sistemul fiscal presupune informarea permanentă asupra politicii și strategiei fiscale, modalității de utilizare a banilor publici, dar și asigurarea că toți contribuabilii sunt tratați corect.

În contextul actual, Ministerul Finanțelor Publice și ANAF au luat măsuri care să susțină mediul de afaceri. Astfel, nu s-au calculat și nu s-au datorat dobânzi și penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale scadente și neachitate până la 30 de zile după încetarea stării de urgență. Acestea nu s-au considerat obligații fiscale restante. S-au suspendat sau nu au început măsurile de executare silită prin poprire a creanțelor bugetare, cu anumite excepții. Conducerea Ministerului Finanțelor Publice și ANAF au tratat cu toată deschiderea și complezența prevăzută de lege cazurile excepționale, dar fundamentate, de întârzieri în depunerea declarațiilor. Pentru a beneficia, însă, de o rambursare la timp din partea statului a TVA de recuperat și a indemnizațiilor de concedii medicale, entitățile economice trebuie să aibă o situație fiscală întocmită în timp util.

#### Bibliografie:

- **ORDONANȚA DE URGENȚĂ nr 33/30.03.2020 privind unele măsuri fiscale și modificarea unor acte normative**
- **Ordinul președintelui ANAF nr. 4072 din 9 decembrie 2020 privind modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3386/2016 pentru aprobarea modelului și conținutului formularelor 101 „Declarație privind impozitul pe profit” și 120 „Decont privind accizele”**
- **ORDINUL Nr. 614/2020 din 3 martie 2020 privind modificarea Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 147/2020 pentru aprobarea Procedurii privind stabilirea sumei reprezentând până la 3,5% din impozitul anual datorat pentru susținerea entităților nonprofit**
- **Ordonanța nr. 6/2020 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal**
- **Legea nr. 296 din data de 21 decembrie 2020 pentru modificarea și completarea Codului fiscal.**
- **Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu ultima actualizare prin Legea 296 din decembrie 2020.**

# TVA

## SURSĂ DE VENITURI/SURSĂ DE PROBLEME

**Abstract:** Prezentul articol tratează mai degrabă aspecte practice privind îmbunătățirea colectării de TVA, precum și un istoric al unor măsuri ce s-au dovedit nu numai ineficiente în atingerea scopului pentru care au fost implementate, dar și distructive atât pentru contribuabili, cât și pentru administrarea fiscală.

**Cuvinte cheie:** taxa pe valoare adăugată, colectare, taxare inversă.

**Gabriel BIRIȘ, Avocat**

**A**nul 2020 stă sub semnul celei mai mari crize medicale și economice din istoria recentă a omenirii. Măsurile luate de imensa majoritate a guvernelor lumii pentru a reduce răspândirea COVID-19 au dus la reducerea semnificativă a multor activități economice. Nu numai că veniturile bugetare au scăzut, dar au explodat atât cheltuielile cu combaterea efectivă a coronavirusului, cât și cu măsurile de susținere a economiei. Ceea ce părea imposibil de imaginat în 2019 – deficite de 8% sau chiar peste 10% din PIB în Europa, acum este realitate. În mod evident, statele nu pot continua pe termen lung să funcționeze cu astfel de deficite, ceea ce va crește nevoia unei consolidări a veniturilor bugetare.

TVA este pentru multe state din UE cea mai importantă sursă de venituri fiscale, dar și de probleme.

Conform ultimului Studiu publicat de Comisia Europeană cu privire la GAP-ul de TVA în 2018, la nivelul UE avem un GAP de 11%, adică 140 de miliarde euro, sumă oarecum constantă față de anii anteriori, deci vorbim de 140 de miliarde anual! Din păcate, România stă mult mai prost decât media, GAP-ul la noi păstrându-se la un nivel incredibil de 33,8%, ceea ce înseamnă o pierdere anuală la buget de 6,6 miliarde de euro! Dacă România ar lua măsurile necesare pentru a fi măcar la media de 11% (Bulgaria este sub, la 10,8%), bugetul României ar fi mai bogat cu 4,45 miliarde de euro anual. Este de așteptat ca în 2020, pe fondul relaxării activității de inspecție fiscală în pandemie, dar și a măsurilor de amânare a plății TVA în vamă (măsură care favorizează fraudă de tip carusel) pentru importurile de măști și alte materiale necesare în pandemie, acest GAP deja uriaș să crească semnificativ.

### Ce este TVA și de unde apar problemele

Așa cum știm, TVA este un impozit indirect, pe consum, bazat pe un principiu numit al "plăților fracționate", inventat prin '52 de un inginer francez, Maurice Laure, aprobat de Franța în 1954 și mai apoi de Comunitatea Statelor Europene în 1967, astăzi fiind reglementat prin Directiva 112/2006, cu modificări și completări ulterioare. Trebuie spus că interpretarea Directivei este adesea completată de Decizii ale CJUE, obligatorii în toate statele UE.

Este un impozit pe consum pentru că este suportat de consumatorul final, adică cumpărătorul fără drept de deducere (gospodării, companii scutite de TVA, ONG-uri și instituții publice). Este un impozit indirect pentru că TVA este colectată și eventual plătită bugetului de stat de către vânzător și nu de către cel care îl suportă efectiv. Se bazează pe plăți fracționate deoarece fiind teoretic neutră pentru business, TVA achitată de către cumpărătorul fără drept de deducere ajunge la buget ca sumă a taxelor datorate (taxă colectată – taxă dedusă) de către participanții pe lanțul de valoare adăugată. Acest "design" avea două avantaje principale: (i) asigură neutralitatea pentru business-uri și (ii) reducerea riscului necollectării taxei prin împărțirea ei pe lanț, astfel încât taxa să fie afectată doar parțial de eventuale fraude/falimente. Atât timp cât avem o piață închisă, sistemul funcționează relativ bine. În tranzacțiile B2B în interiorul țării, TVA este colectată/dedusă, la export vânzătorul nu facturează TVA, dar i se rambursează TVA achitat furnizorilor, la import TVA este achitată în vamă și astfel lanțul plăților fracționate este refăcut. De aici apare și principala vulnerabilitate, achizițiile intracomunitare fiind din punct de vedere al TVA, oarecum similare import/exportului cu o diferență majoră însă: nemaexistând vămi, cumpărătorul nu plătește efectiv TVA nici către vânzător și nici în vamă, iar la revânzare colectează TVA pe întreg lanțul de valoare adăugată. Tentația de fraudă este uriașă.

### Cum stăm cu colectarea

La nivelul UE, ultimul studiu privind VAT GAP disponibil este cel pentru 2018. Conform acestui studiu, deși randamentul colectării continuă să se îmbunătățească, bugetele statelor UE pierd în total 140 mld euro venituri, ceea ce înseamnă un GAP de 11%. Pentru comparație, în 2012 GAP-ul era de 15,2%.

La nivel României, situația este mult mai rea, țara noastră fiind în mod constant la coada listei. GAP-ul de TVA a fost în 2018 de 6,59 mld euro, adică 33,8% (cu peste 300% peste medie), în scădere totuși față de 2012, când era 42,9%... Spre comparație, Bulgaria înregistra în 2018 un GAP de doar 10,8%, sub media UE. Cea mai bună performanță a fost înregistrată de Suedia, cu 0,7%.



### Cum poate fi îmbunătățită colectarea

O cale folosită cu succes în țări precum Croația (GAP 3,5%) ar putea fi: informatizarea. Emiterea atât a bonurilor fiscale, cât și a facturilor din aplicații gestionate de fisc ce permit analize de risc în timp real și țintirea controalelor acolo unde sunt identificate riscuri.

O altă cale ar putea fi cea adoptată de România în 2015: controale dure, închideri de magazine/restaurante, anulări de coduri de TVA, mii de dosare penale. Dar cum rezultatele au fost nesemnificative în ceea ce privește reducerea GAP devine clar că nu este o cale de urmat.

Cea de-a treia cale, îndelung discutată la Comisie, este reformarea actualului regim de TVA. Din păcate însă, ceea ce unora pare soluția evidentă, introducerea unui regim de TVA simplificat, bazat pe taxare inversă, nu pare interesant pentru Bruxelles. Comisia favorizează păstrarea în continuare a plăților fracționate

inclusiv pentru operațiunile intracomunitare, soluție care – chiar dacă ar elimina fraudă carusel (B2B, în special B2B pentru achiziții intracomunitare) – ar complica imens administrarea TVA.

### Ce a făcut România până acum

Putem crede că nu s-a făcut mare lucru, poziționarea constantă a României la coada clasamentului UE - cu mai mult de o treime din TVA-ul colectabil pierdut, sugerând mai degrabă inacțiune. Din păcate, măsurile nu au lipsit. Spun „din păcate” pentru că măsurile cu care Guvernul nostru a venit de-a lungul timpului, nu numai că nu au redus semnificativ GAP-ul de TVA, dar au creat și foarte multe costuri suplimentare atât pentru contribuabili, cât și pentru ANAF.

Spre aducere aminte, enumăr aici câteva din aceste măsuri:

- Introducerea ROI, în 2010. Atunci, toate firmele românești au trebuit să se re-înregistreze în scop de TVA în acest nou regis-



tru, vechile înregistrări nemaifiind valabile în relațiile comerciale cu clienții sau furnizorii din alte state UE. Rezultatul a fost nul, veniturile din TVA rămânând la nivelul anterior. ROI a fost eliminat doar din 2017, în toată această perioadă creând doar costuri de administrare.

- Formularul D088, introdus în 2015, formular care a creat probleme imense inclusiv unor mari contribuabili care s-au văzut amenințați cu anularea codului de TVA pentru simplul motiv că și-au schimbat un membru în CA. Mii de coduri de TVA au fost anulate în acea perioadă pentru companii românești care aveau activitate, își plăteau impozitele și taxele, inclusiv TVA, aveau zeci de angajați pe motiv că „nu justificau intenția și capacitatea de a desfășura activități economice”. Rezultatul a fost aproape nul, GAP-ul scăzând în 2015 doar ca urmare a faptului că în 2014 crescuse semnificativ ca urmare a reorganizării ANAF. Practic, GAP-ul de TVA din 2015 a revenit la cel din 2013.
- Campania începută în 2015, odată cu înființarea Antifraudei de a închide mii de magazine, restaurante, uneori pentru diferențe de câțiva lei ce nu puteau fi justificați.
- Campania „știa sau ar fi putut ști”, din 2015 - 2016. Ca parte a unei campanii menită să reducă fraudă carusel, ANAF a început să refuze dreptul de deducere al TVA pentru companii, pe motiv că furnizorul furnizorului furnizorului ar fi avut „comportament fiscal inadecvat”, emițând decizii de impunere pe bandă rulantă. Ce e mai grav este că în toate aceste cazuri (mii) inspectorii au sesizat și organele de urmărire penală după emiterea deciziei de impunere, blocând accesul la justiție al contribuabililor. Organele de cercetare penale au fost pur și simplu sufocate, iar mii de antreprenori s-au trezit cu dosare penale pentru fapta altora. GAP-ul de TVA a rezistat la nivelele anterioare.
- Split TVA, în 2017, măsură care – din fericire, nu a apucat să intre în vigoare în forma aprobată de Guvern, fiind semnificativ modificată în Parlament. Ne-am ales și cu un infringement pentru această măsură, adoptată – culmea!, în vremea în care atât ministrul cât și secretar de stat erau profesioniști în legislație/administrare fiscală, ambii fiind angajați ai Ministerului de Finanțe.
- Introducerea AMEF, în 2017/2018. Toți contribuabilii au fost obligați să achiziționeze noile case de marcat fiscale cu memorie electronică și modul de comunicare cu ANAF. Singurul rezultat notabil a fost scăderea vânzărilor de role de hârtie necesare pentru vechile case de marcat, ANAF și mai apoi CNIF nefiind în stare să preia datele necesare din simplul motiv că nu au făcut investițiile necesare în centrul de calcul.

Zgomot mult, suferință, costuri, aglomerarea instanțelor. Rezultatul acestei abordări arată cât se poate de clar că nu aceasta este calea de urmat și – din fericire, pare că acest lucru a fost deja înțeles, în ultimii 2-3 ani aceste abordări au încetat.

Rămâne să vedem acțiuni mult mai eficiente pe prima și, sper eu, cea de-a treia direcție. Cel puțin declarativ, pare că în perioada următoare ar trebui să vedem implementate măsuri importante, incluse și în programul de guvernare al Guvernului Cișu: legarea caselor de marcat electronice la serverele Ministerului de Finanțe și introducerea unei aplicații electronice de facturare. ANAF a lansat de ceva timp un proiect pentru implementarea SAF-T, sperăm să vedem însă că aceste măsuri să fie și implementate, cât mai rapid.

Cea de-a treia direcție pare însă mai puțin probabilă, deși – mai ales coroborată cu informatizarea – ar putea spulbera fraudă și diminua semnificativ costurile de administrare, atât pentru contribuabili, cât și pentru ANAF.

## Cum ar funcționa TVA bazat pe măsuri de simplificare (taxare inversă)

Acolo unde se aplică taxarea inversă (fier vechi, cereale, computere și telefoane mobile, imobile, etc. și doar dacă atât cumpărătorul cât și vânzătorul au cod de TVA valabil), vânzătorul nu pune TVA pe factură, iar cumpărătorul nu plătește efectiv TVA. Fiecare face însă înregistrările contabile și declară TVA colectat/dedus. Practic circuitul „normal” al banilor (de la cumpărător la vânzător, de la vânzător la buget, de la buget la cumpărător) este întrerupt de taxarea inversă. Banii nu mai circulă, deci nu mai pot fi furați, fraudă carusel fiind exclusă.

Practic, TVA la buget ar ajunge să fie plătit doar de (i) companiile care vând în retail (B2C), (ii) companiile ale căror activități sunt scutite fără drept de deducere (bănci, asigurări, spitale, școli etc.), care ar fi obligate să colecteze TVA la facturile primite de la furnizori. Acest lucru ar însemna și că numărul companiilor care prezintă risc fiscal, deci care trebuie să fie supravegheate/controlate de fisc, scade considerabil. În plus, companiile care ar datora TVA bugetului sunt fie foarte ușor de controlat (retail) atât fizic, cât și prin mijloace informatice sau care prezintă risc fiscal extrem de scăzut (sector financiar, medical sau educație), ceea ce ar reduce semnificativ și imediat sumele necollectate. Să mai spunem și că ar dispărea complet rambursările de TVA, rambursări care ocupă în prezent o parte importantă a forței de inspecție fiscală, care astfel poate fi degrevată pentru a putea crește conformarea. Dispariția rambursărilor ar ajuta și cash-flow-ul companiilor de producție, în special al celor care exportă, dar și al companiilor care derulează investiții majore, acestea nemaifiind obligate să pre-finanțeze TVA plătit furnizorilor.

Taxarea inversă este permisă și astăzi, dar numai pentru un număr limitat de bunuri a căror tranzacționare este foarte susceptibilă la fraudă de tip carusel. Ciudat este că, deși se știe că taxarea inversă elimină acest flagel, Directiva permitea aplicarea taxării inverse doar după aprobare prealabilă (care dura!) și doar după ce statul membru a constatat creșteri subite și masive ale fraudei la comerțul cu anumite produse, adică doar după ce statul membru a suferit deja o pagubă masivă, folosirea taxării inverse nefiind permisă ca instrument de prevenție. Oricum, pentru a fi eficientă, taxarea inversă ar trebui să se aplice generalizat, în toate tranzacțiile B2B, ceea ce încă nu este posibil.

## Directiva 2018/2057 privind aplicarea temporară a unui mecanism generalizat de taxare inversă

În trecut, unele state membre au încercat modificarea Directivei 112 în sensul introducerii posibilității statelor membre de a opta pentru taxare inversă generalizată, dar acestea au fost respinse (ultima oară în octombrie 2015), neputând fi întrunită unanimitatea. Cehia a insistat și la ECOFIN-ul din ianuarie 2016 unde a fost pusă în discuție cererea ministrului ceh de finanțe (Milan Babis, acum premier) de a se aproba Cehiei aplicarea acestui sistem într-un proiect pilot. Părea că și această cerere va fi sortită eșecului, dar Babis a reușit să impună un compromis condiționând votul său pe directiva Anti BEPS 2016/1164 (propusă de președinția olandeză a Consiliului ca reacție la Panama Files) de aprobare a taxării inverse. Așa a fost făcută posibilă apariția acestei Directive. Din păcate, compromisurile făcute în procesul de redactare și mai apoi de aprobare a acestei Directive o fac extrem de dificil de aplicat, condițiile pe care trebuie să le îndeplinească fiecare stat membru, cumulativ, fiind extrem de greu de îndeplinit, acesta fiind motivul pentru care încă niciun stat membru UE nu le aplică.

# Riscurile și implicațiile fiscale în cazul contractelor de comodat auto încheiate între firme afiliate

**Abstract:** În practica economică de zi cu zi, poate exista situația ca, la înnoirea parcului auto, o firmă să achiziționeze un număr de autoturisme care excede nevoilor sale operaționale, cu scopul ca o parte dintre acestea să fie date ulterior în folosință, cu titlu gratuit (comodat) și către alte firme din grup. Chiar dacă scopul vizat inițial nu este neapărat unul de natură exclusiv fiscală, ci ține de unele rațiuni de optimizare a costurilor la nivelul grupului de firme – spre exemplu, achiziția unui număr mai mare de autoturisme de către o singură firmă pentru a putea beneficia de un discount mai mare, la nivel de flotă, decât dacă achiziția ar fi fost făcută de către fiecare firmă din grup în parte – implicațiile și riscurile fiscale incidente în cauză nu sunt deloc de neglijat.

**Cuvinte cheie:** comodat auto, firme afiliate, ajustare TVA, livrare către sine.

**Dragoș PĂTROIU**, consultant fiscal - managing partner DRP TAX WIZARDS

## Considerații preliminare și baza legală pentru retratarea fiscală a substanței și conținutului economic al acestor categorii de tranzacții

Încă de la început, trebuie să avem în vedere preocuparea tot mai ridicată a organelor fiscale de a analiza conținutul economic al tranzacțiilor derulate între firme afiliate, atât din perspectiva unei analize funcționale, cât și a uneia economice. Pe lângă dosarul prețurilor de transfer – care este o cerință tot mai des întâlnită, de o bună perioadă de timp, în cadrul inspecțiilor fiscale – a apărut recent și obligația unor raportări tot mai detaliate în acest sens (mă refer aici la bifarea tranzacțiilor derulate cu părți afiliate, în cuprinsul declarației informative D394, începând cu luna septembrie 2020). Ca atare, încheierea unui contract de comodat auto între firme afiliate are mari șanse de a trezi interesul analizei sale din partea organelor fiscale (în eventualitatea unei inspecții fiscale), raportat la substanța economică și termenii pe fond care au stat la baza încheierii acestuia.

Pornind de la prevederile coroborate ale Legii nr. 287/2009, privind noul cod civil (intrat în vigoare începând cu data de 01 octombrie 2011), cu modificările și completările ulterioare, și ale Legii societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deducem că societățile - în calitatea acestora de persoane juridice cu scop lucrativ - beneficiază de acele drepturi reglementate prin cadrul normativ și prin actele sale constitutive de înființare. Pe de altă parte, prin raportare la prevederile corelative generale ale Legii societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **deducem ca și regulă generală faptul că o societate comercială nu are**

**apținuturile legale de a face gratuități** (cu excepția sponsorizărilor și a operațiunilor asimilate acestora, efectuate însă în anumite termene și condiții), deoarece această activitate nu poate fi calificată ca și un act sau faptă de comerț, fiind contrară, pe fond, actului constitutiv al firmei și chiar scopului pentru care s-a înființat și funcționează societatea respectivă.

Raportat la cele menționate în paragraful anterior, trebuie precizat faptul că - pe fond - contractul de comodat este asimilat unui contract de închiriere fără plată (cu titlu gratuit) încheiat între comodant (în speță, firma A) și comodată (în speță, firma B) și având ca obiect darea în folosință a unor bunuri (în cazul de față, bunuri mobile reprezentate de autoturismele respective).

Conform practicii fiscale curente, în situații precum este cea supusă prezentei analize fiscale, organele fiscale dispun de prerogativele legale de a se raporta la prevederile art.11 alin.(2) Cod Fiscal, conform cărora: „(2) **În cadrul unei tranzacții între persoane române și persoane nerezidente afiliate, precum și între persoane române afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau al serviciilor furnizate în cadrul tranzacției**”.

În acest sens, organele fiscale dispun de baza legală pentru recalificarea substanței și a conținutului economic al contractului de comodat auto încheiat între cele două firme afiliate, cu efect în ajustarea cheltuielilor și a taxei deduse la nivelul firmei care are calitatea de comodant și care a procedat la achiziția autoturismelor respective.



### Implicațiile fiscale efective și inerente la nivelul impozitului pe profit și al TVA-ului

→ **La nivelul impozitului pe profit**, regula generală de deductibilitate fiscală a cheltuielilor din baza impozabilă a profitului este reglementată conceptual în cuprinsul art.25 alin.(1) cod fiscal, care face trimitere în acest sens la cheltuielile efectuate în scopul realizării activității economice, inclusiv cele reglementate prin acte normative specifice în vigoare. Din economia textului de lege, deducem implicit că aceste cheltuieli urmează un regim de deductibilitate fiscală dacă sunt efectuate nu doar în legătură directă de cauzalitate cu realizarea efectivă de venituri impozabile, iar substanța și conținutul economic al acestora vizează chiar o arie mai largă de acoperire (spre exemplu, utilizarea în scopuri administrative), dar obligatoriu trebuie să existe o utilizare asociată scopului activității economice a firmei care efectuează achiziția.

În mod evident, în situația în care autoturismele sunt puse la dispoziția unei firme afiliate, în baza unui contract de comodat și cu titlu gratuit, nu se poate identifica nici o situație de utilizare și/sau de exploatare a acestor autoturisme în scopul activității economice (chiar și în accepțiunea mai largă a termenului în sine) a firmei care efectuează achiziția acestora, indiferent de substanța economică la care ne raportăm.

Pe cale de consecință, **toate cheltuielile atribuibile autoturismelor respective, achiziționate și care ulterior fac obiectul unui contract de comodat auto, vor fi nedeductibile la determinarea bazei de calcul a profitului impozabil.**

Chiar dacă unele cheltuieli de întreținere și de exploatare a autoturismelor sunt transferate, prin însăși clauzele și prevederile contractului de comodat auto, către firma afiliată care are calitatea de comodat (spre exemplu, cheltuielile cu achiziția carburanților sau cele privind costul reviziilor periodice sau al reparațiilor) o serie de cheltuieli rămân totuși în sarcina firmei afiliate care are calitatea de comodant (spre exemplu, cheltuielile cu amortizarea, cu impozitele și taxele locale, cheltuielile cu dobânzile aferente unui contract de leasing financiar etc.). În acest sens, se va avea în vedere că la pct.16 alin.(3) din Normele metodologice date în aplicarea art.25 alin.(3) lit.I cod fiscal se detaliază această categorie a cheltuielilor direct atribuibile unui autoturism.

→ Pentru a evalua **implicațiile fiscale la nivelul TVA**, trebuie să ne raportăm la condițiile generale de exercitare al dreptului de deducere al taxei, în baza art.300 cod fiscal, acestea fiind legate de îndeplinirea cumulativă a unor cerințe de natură formală (privind deținerea unui înscris care să îndeplinească rolul de document justificativ, în accepțiunea legislației fiscale) și a unor cri-



terii de fond – referitoare la derularea de activități taxabile, prin trimitere la prevederile art. 297 alin. (4) lit. a) cod fiscal. În mod evident, **punerea autoturismelor la dispoziția unei firme afiliate, în baza unui contract de comodat auto, nu presupune derularea de operațiuni taxabile ulterior achiziționării autoturismelor respective.**

În subsidiar, în cuprinsul pct.68 alin.(2) din normele metodologice date în aplicarea art.298 alin.(1) cod fiscal este **definită conceptual noțiunea de utilizare în scopul activității economice, cu efect direct în exercitarea dreptului de deducere a taxei în cazul autoturismelor respective, astfel:** *deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații:* categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Mergând pe firul logic al raționamentului, prin raportare la definiția dată bunurilor de capital la art.305 alin.(1) lit.b cod fiscal, deducem din economia textului de lege că **autoturismele respective sunt calificate fiscal ca și bunuri de capital**, în consecință fiind incidente astfel prevederile art.305 alin.(2) cod fiscal, respectiv:

**(2) Taxa deductibilă aferentă bunurilor de capital, în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine, se ajustează, în situațiile prevăzute la alin. (4) lit. a) - d):**

- a) **pe o perioadă de 5 ani, pentru bunurile de capital achiziționate sau fabricate, altele decât cele prevăzute la lit. b);**
- b) **pe o perioadă de 20 de ani, pentru construcția sau achiziția unui bun imobil, precum și pentru transformarea sau modernizarea unui bun imobil, dacă valoarea fiecărei transformări sau modernizări este de cel puțin 20% din valoarea totală a bunului imobil/părții de bun imobil după transformare sau modernizare.**

Practic, în cazul autoturismelor (calificate fiscal ca și bunuri de capital) termenul pentru ajustarea taxei operează în interiorul perioadei de deținere de 5 ani. Spre exemplu, dacă s-a achiziționat un autoturism la care s-a dedus TVA, iar acesta nu a fost utilizat deloc în activitatea economică, perioada de ajustare este de 5 ani și începe chiar de la momentul achiziției acestuia. Dacă s-a achiziționat un autoturism la care s-a dedus TVA și care a fost utilizat în activitatea economică pe o perioadă de 2 ani, iar ulterior a fost dat în folosință în baza unui contract de comodat auto către o firmă afiliată, atunci perioada de ajustare este de 3 ani. Modalitatea de efectuare a ajustării de TVA și perioada de la care începe ajustarea sunt reglementate în cuprinsul alin.(3), (4) și (5) din art.305 al codului fiscal, iar procesul de ajustare se referă la taxa dedusă inițial la achiziția autoturismelor - care poate fi de

50% (ca regulă generală) sau de 100% (ca excepție de la regula generală și aplicabilă limitativ doar în anumite condiții).

Pe cale de consecință, în aceste cazuri nu funcționează nici măcar regula generală de deductibilitate fiscală de 50% (în sensul că nu ne putem prevala de faptul că nu sunt utilizate exclusiv în scopul activităților economice ale firmei care a efectuat achiziția, în măsura în care acestea nu sunt utilizate deloc în activitatea economică a firmei respective), iar toate cheltuielile astfel generate sau TVA-ul aferent în cauză sunt integral nedeductibile fiscale.

### **Riscurile fiscale majore în ipoteza unei interpretări mai restrictive a textului de lege**

Cele expuse anterior, le apreciez ca fiind riscuri fiscale inerente. În mod complementar însă, apreciez că organele fiscale pot avea o abordare chiar mai restrictivă, pornind de la prevederile **pct.68 alin.(4) din Normele metodologice date în aplicarea art.298 alin.(1) cod fiscal face trimitere la două situații de utilizare a autoturismului ca fiind de uz personal, între acestea regăsindu-se și situația privind punerea la dispoziție, cu titlu gratuit, către terțe persoane** (care pot fi atât firme afiliate, cât și asociați/acționari care nu au atribuții de administrare sau nu sunt angajați ai firmei, colaboratori, parteneri de afaceri sau diverși terți).

Pe cale de consecință, în raport de cele menționate în paragraful anterior, apreciez că **autoritățile fiscale pot să considere acest contract de comodat drept o livrare către sine, prin raportare la art. 270 alin. (4) lit. b) cod fiscal**, respectiv:

*„(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:*

*(....)*

*b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”*

Consistența normativă a acestei recalificări fiscale este susținută și de prevederile inserate la art.305 alin.(2) cod fiscal, în cuprinsul căruia se menționează explicit că ajustarea taxei pentru bunurile de capital operează în condițiile în care nu se aplică regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine. Dacă ne raportăm la acest temei normativ privind livrarea către sine, autoritățile fiscale pot determina un preț de piață pentru autoturismele respective și să oblige societatea care a efectuat achiziția acestora chiar la plata TVA aferentă în cauză, întrucât - în baza prerogativelor generale conferite de art.11 cod fiscal - acestea pot retrata și recalifica conținutul economic al tranzacțiilor respective ca fiind asimilat unei livrări de bunuri cu plată.

**Concluzie:** În raport de cele menționate anterior, încheierea unui contract de comodat auto între firme afiliate comportă riscuri fiscale inerente, iar implicațiile fiscale incidente în cauză sunt direct corelate de raționamentul profesional al organelor fiscale la aprecierea și stabilirea relevanței stării de fapt fiscale - care, desigur, trebuie să se realizeze în limitele mijloacelor de probă administrate în domeniul fiscal și reglementate ca atare de codul de procedură fiscală.

O soluție practică ar fi, în mod evident, substituirea contractului de comodat auto cu unul de închiriere auto, care însă - având în vedere că părțile sunt afiliate - trebuie să se încheie la un tarif de închiriere în acord cu valoarea reală de piață practică în acest sens, în vederea diminuării riscurilor de retratare fiscală.

# Cui îi este frică de DAC 6?

**Motto:** The Right to Pay No More than the Correct Amount of Tax.

Taxpayers have the right to pay only the amount of tax legally due, including interest and penalties, and to have the IRS apply all tax payments properly.

IRS- The Tax Payer Bill of Rights

**Abstract:** Într-o traducere aproximativă și prescurtată, mottoul de mai sus ar suna cam așa: „Dreptul de a nu plăti mai mult decât valoarea corectă a impozitului. Contribuabilii au dreptul de a plăti numai valoarea impozitului care este datorată în mod legal, inclusiv dobânzile și penalitățile de întârziere, cu obligația IRS (echivalentul american al ANAF) de a solicita în mod corect plata impozitelor datorate”. Textul a fost extras din Carta IRS a Drepturilor Contribuabilului și este aplicat întotdeauna în contextul unui principiu familiar deja nouă: prevalența economicului asupra juridicului. Am atașat articolului un motto în engleză întrucât principiul acesta, esențial pentru fiscalitatea modernă, a fost pentru prima oară enunțat ca „the substance over form principle” și invocat de un judecător într-o cauză fiscală judecată în Statele Unite, undeva în anii '30 ai secolului trecut.

Plecând de la decizia definitivă a acelui judecător american, în toată lumea acest principiu a fost preluat ca principiu esențial în contabilitatea internațională și totodată a devenit o bază pentru tratamentul fiscal al tranzacțiilor derulate în zona comercială și de business. Tot acest principiu a fost așezat, împreună cu necesitatea schimbului de informații, la baza Acțiunii BEPS 12 OCDE, care a fost implementată în legislația specifică a Uniunii Europene prin DAC 6, act normativ care modifică Directiva 2011/16/EU.

România avea menționat principiul prevalenței economicului asupra juridicului în legislația fiscală națională cu mult înainte de DAC 6 (celebrul articol 11 al Legii 227/2015), iar noi, consultanți fiscali și contribuabili corecți, am ținut cont de el de fiecare dată când am fost implicați într-un fel sau altul în identificarea și/sau analiza tratamentului fiscal al unei tranzacții comerciale, fie ea transfrontalieră sau derulată în interiorul jurisdicției naționale.

În condițiile acestea, ar mai trebui să ne fie „frică” de DAC 6 și de obligațiile de raportare pe care le avem?

**Cuvinte cheie:** DAC 6, Directiva, state membre, semn distinctiv, testul beneficiului principal, privilegiu profesional, confidențialitate, intermediar, contribuabil relevant, aranjament transfrontalier, aranjament transfrontalier raportabil, consultant fiscal.

**Dan SCHWARTZ,** Managing Partner - RSM Romania

**D**irectiva Consiliului (EU) 2018/822 din 25 mai 2018, cunoscută sub numele de DAC6, a stârnit controversă încă din faza de consultări, cel puțin prin prisma a două aspecte: nivelul de generalitate ridicat al textului ei și conflictul între obligația de raportare pe care o impune și solicitarea de aparentă auto-incriminare. Cu toată diversitatea de opinii observată pe parcursul consultărilor cu mediul de afaceri și cu profesioniștii în domeniul fiscal la nivelul Uniunii Europene, textul Directivei este cel pe care îl cunoaștem deja și care a fost transpus în legislația fiscală românească, în principal, la articolele 286, 291<sup>4</sup>, 306, 336 din Codul de procedură fiscală, așa cum a fost modificat prin OG Nr. 5/2020 și OUG No. 107/2020. Acest text, inclusiv transpunerea lui în legislația românească, generează în continuare dificultăți tocmai prin generalitate și dorința de a extinde aria de raportare cât se poate de mult, uneori chiar dincolo de rezonabilitate.

Dreptul contribuabilului la o impozitare (stabilire, calcul și plată a impozitelor) corectă și echitabilă precum și dreptul său de a fi corect informat și tratat de autoritățile fiscale este recunoscut prin lege, la nivel constituțional chiar, nu numai în Statele Unite ale Americii, ci și în Uniunea Europeană, inclusiv în România. În ce măsură DAC 6 limitează aceste drepturi și creează premise pentru taxe incorecte și impune chiar auto-incriminarea, cu consecința imediată a încălcării dreptului la o impozitare corectă, vom afla numai după ce Directiva va începe să producă efecte în viața reală și va genera posibile dispute fiscale, ce nu vor putea fi rezoluate decât în fața instanțelor judiciare competente naționale și comunitare.

Până la apariția și rezolvarea posibilelor conflicte cu autoritățile fiscale, nu trebuie să uităm însă că este dreptul contribuabilului relevant sau al intermediarului, după caz, de a decide dacă, ce și cum să raporteze, sub sancțiunea amenzilor aplicabile. La rândul său, autoritatea fiscală își poate exercita dreptul de a-i sancționa pe cei care decid să nu raporteze chiar dacă au această obligație.

În condițiile de mai sus, ar trebui să ne fie „frică” de DAC 6 și de implicațiile raportărilor făcute în contextul ei? Dacă răspunsul este „da”, atunci cine, de ce sau de cine și în ce măsură ar trebui să se teamă?

## Scurtă prezentare a DAC 6

Scopul declarat al Directivei este acela de a furniza autorităților fiscale din statele membre un mecanism de identificare timpurie a riscurilor de evitare a obligațiilor fiscale și în felul acesta de a le permite să execute controale fiscale în urma cărora să obțină clarificări asupra modului de derulare și a tratamentului fiscal al unor aranjamente transfrontaliere. Raportarea acestor aranjamente nu a fost obligatorie la nivelul Uniunii Europene înainte de adoptarea DAC 6, cu excepția unor state precum Marea Britanie (înainte de Brexit!).

DAC 6 introduce termeni și definiții noi, printre care putem enumera: aranjament transfrontalier, aranjament transfrontalier

raportabil, aranjament comercializabil, contribuabil relevant, intermediar, semn distinctiv, testul beneficiului principal.

**Deși introduce un număr relativ mare de concepte și definiții noi, Directiva evita să definească în mod expres conceptul de tranzacție artificială, definiție care, deși poate ar fi restrâns arii de cuprindere a informațiilor raportabile, ar fi clarificat și precizat cu mai multă claritate zona de întindere a obligațiilor de raportare. În locul definiției tranzacțiilor artificiale, Directiva prezintă, tot la modul general, așa-numitele „semne distinctive” de a căror identificare și înțelegere depinde în mod direct conținutul raportărilor către autoritățile fiscale.**

Directiva, așa cum a fost amendată, prezintă de asemenea termene de raportare (în prezent, 31 ianuarie 2021 pentru aranjamentele raportabile din perioada 01.07.2020-31.12.2020 și 28 februarie 2021 pentru cele din perioada 25.06.2018-30.06.2020) și solicită autorităților fiscale din statele membre redactarea de ghiduri de îndrumare; în România, până la data prezentului articol, nu a fost publicat în Monitorul Oficial un astfel de instrument extrem de util în ceea ce privește înțelegerea și aplicarea prevederilor Directivei. Sunt de asemenea propuse sancțiuni, a căror dimensiune trebuie stabilită de fiecare stat membru în parte; în România pentru neraportare/notificare sau raportare eronată sau incompletă, sancțiunile sunt cuprinse între 5,000-100,000 Lei.

### Câteva comentarii

Este de înțeles dorința autorităților fiscale de a colecta cât mai multe venituri din impozite și taxe, dar în același timp nu trebuie uitat că această colectare se poate face în mod eficient numai în condiții de conformare voluntară ridicată și numai dacă se au în vedere principii și reguli clare de taxare. Nu trebuie uitat faptul că scopul impozitării nu este colectarea de sume cât mai mari ci asigurarea fondurilor necesare guvernului unei țări pentru a putea susține creșterea și dezvoltarea ei economică și socială.

În contextul globalizării economiei mondiale, un factor de creștere cu influență semnificativă este prezența marilor grupuri economice internaționale, cu activitate transfrontalieră intensă. Pentru aceste grupuri nu locul unde plătesc taxe este important ci rata efectivă la care profiturile lor sunt impozitate. Abordarea în cazul întreprinderilor internaționale este prin urmare globală și nu locală. De aici apare conflictul între diferitele state/jurisdicții și grupurile internaționale care, ca tendință, vor încerca să își transfere profiturile înainte de impozitare în jurisdicții cu impozitare relativ redusă și să evite alocarea de profituri către jurisdicții cu impozitare excesivă.

Pentru a evita disputele fiscale internaționale la nivel statal, au fost imaginate diverse instrumente prin intermediul cărora profiturile unui grup internațional și implicit impozitele corespunzătoare să fie alocate în mod „echitabil” între țările în care grupul își desfășoară activitatea. Așa s-a ajuns la convențiile de evitare a dublei impuneri, la teoria și practica prețurilor de transfer și la acceptarea cvasi-unanimă a arm's length standard ca fiind definitoriu și obligatoriu pentru tranzacțiile derulate între întreprinderi asociate. Tot așa s-a ajuns în ultimii ani la acțiunile BEPS și acum la adoptarea și aplicarea DAC 6.



Întrebarea care se pune în acest context este dacă DAC 6 este un instrument real de cunoaștere a realităților economice transfrontaliere sau este doar o nouă barieră birocratică pusă în calea liberei circulații a capitalurilor în interiorul Uniunii Europene?

O altă posibilă întrebare ar fi dacă DAC 6, prin nivelul relativ ridicat de birocratizare, nu va duce în final la încetinirea ritmului de dezvoltare economică în Uniunea Europeană și la migrarea capitalurilor investiționale către jurisdicții mai „prietenoase” din punct de vedere fiscal.

Un posibil răspuns comun la aceste întrebări ar fi că, așa cum se cunoaște din teoria și istoria economică, fluxurile internaționale de capital tind să se extindă în jurisdicțiile unde, pe lângă sistemul legal și politic favorabil investițiilor străine, pe lângă infrastructura dezvoltată și corelată cu nivelul de maturitate și cu dimensiunile pieței interne, se poate beneficia și de o legislație fiscală clară și stabilă și unde rata efectivă de impozitare este relativ redusă. Se poate spune deci că substanța economică se regăsește de regulă în majoritatea aranjamentelor transfrontaliere, structurile/schemele de natură strict juridică construite cu scopul exclusiv sau principal al evitării plății taxelor având un impact relativ limitat. De asemenea, numărul aranjamentelor care au drept scop ascunderea informațiilor fiscale esențiale, sau încercarea de a obține dublă deductibilitate sau dublă neimpozitare și/sau crearea de structuri juridice artificiale în scopul evitării plății taxelor deja tinde să scadă. În consecință, se poate estima că numărul de aranjamente frontaliere raportabile va fi relativ limitat. Cu toate acestea, analizele fiscale în vederea raportării corecte trebuie făcute în fiecare situație în parte întrucât nu se





poate vorbi despre un algoritm aplicabil tuturor cazurilor posibile atunci când este vorba despre DAC 6.

### **Privilegiul profesional sau obligația de păstrare a confidențialității**

Legislația specifică obligă consultanții fiscali la păstrarea secretului profesional, furnizarea de informații referitoare la muncă desfășurată în beneficiul unui client fiind interzisă, cu excepția situației când există/se obține acordul scris al clientului. Obligația de păstrare a confidențialității dispune de asemenea în cazul în care un consultant fiscal ia la cunoștință fapte sau informații cu privire la o infracțiune, inclusiv infracțiunea de evaziune fiscală. Obligația neexhaustivă de păstrare a confidențialității se poate constitui în „privilegiu profesional” așa cum este definit de DAC 6. Această judecată a fost deja confirmată de Ministerul Finanțelor Publice într-un răspuns la o solicitare de clarificări făcută de CCFR. Conform DAC 6 și Codului de procedură fiscală, în această situație, un consultant fiscal nu mai are obligații de raportare, ci doar de notificare a unui alt intermediar sau a clientului/contribuabilului relevant, după caz.

În fapt, felul în care atât DAC 6, Codul de procedură fiscală, cât și răspunsul MFP abordează problema confidențialității, s-a strecurat o mică eroare. Din moment ce un consultant fiscal este obligat să păstreze confidențialitatea în condițiile legii, notificarea unui alt intermediar (un terț în raport atât cu consultantul, cât și cu clientul său) reprezintă tot o încălcare a obligațiilor de păstrare a confidențialității. Prin urmare, în mod logic, într-o astfel de situație, consultantul fiscal ar trebui să-și notifice în mod direct clientul și nu un alt intermediar (în cazul în care acesta există, iar existența lui este cunoscută consultantului fiscal).

### **Poziția consultantului fiscal**

În condițiile obligațiilor de confidențialitate impuse de lege consultanților fiscali și a posibilității de a invoca un așa-numit privilegiu profesional, consultanții fiscali se pot poziționa în postura de profesioniști care acordă asistență clienților lor și nu în postura de intermediari cu obligații de raportare. Dacă un consultant fiscal se face într-o astfel de poziție, atunci procesul de consultanță profesională se poate derula în trei etape, astfel:

#### **Etapa 1.** Identificarea inițială a aranjamentelor transfrontaliere raportabile.

În această etapă, au loc discuții de clarificare cu clientul cu scopul înțelegerii activității sale și al identificării și revizuirii documentelor interne ale acestuia care au stat la baza tuturor aranjamentelor transfrontaliere în care a fost/este implicat. Este foarte important ca clientul să dea dovadă de sinceritate deplină, să dispună de și să pună la dispoziția consultantului fiscal toate documentele și dovezile pe care le are, pentru că evaluarea care urmează a fi făcută să fie corectă și bazată pe fapte și dovezi reale. Tot în această etapă, ar trebui studiate modul de organizare al grupului internațional, documentațiile de prețuri de transfer și „country by country reports” în caz că există, precum și eventuale proiecte de fuziune/divizare/restructurare/achiziții de afaceri sau înstrăinări de active.

La sfârșitul derulării acestei etape, consultantul fiscal ar trebui să întocmească un raport preliminar în care să prezinte informațiile și documentele analizate, să identifice pe baza lor aranjamentele potențial raportabile și semnele distinctive (inclusiv necesitatea de a derula testul beneficiului principal), să identifice țările în care ar putea exista obligații de raportare. De asemenea, rapor-



tul ar trebui să conțină o analiză de risc de raportare și măsura în care semnele distinctive sunt clare sau pot fi subiect de interpretare.

**Etapa 2.** În această etapă, pe baza identificărilor și a raportului realizate în prima etapă, consultantul fiscal urmează să analizeze cu clientul aranjamentele care sunt probabil raportabile și măsura în care clientul dorește să le restructureze de așa manieră încât să fie în deplină concordanță cu legislația fiscală. Bineînțeles, această analiză poate produce efecte numai pentru viitor, pentru trecut aranjamentele respective producând deja efecte care vor fi aduse la cunoștința autorităților fiscale în cazul raportării.

**Etapa 3.** În această etapă, consultantul fiscal va face o descriere amănunțită a tuturor obligațiilor de raportare identificate și, în cazul în care clientul își dă acordul în scris, poate propune întocmirea raportului și înregistrarea lui la ANAF.

Obiectivul principal al acestui proces de consultare îl constituie așezarea clientului în poziția în care este în cunoștință de cauză în ceea ce privește obligațiile sale de raportare, cine sunt persoanele care au obligații de raportare și jurisdicția în care aceste raportări trebuie făcute, astfel încât conformarea cu legea să fie deplină și eventualele riscuri să fie eliminate.

Nu trebuie uitat faptul că raportările conform DAC 6 au drept scop principal informarea autorităților fiscale asupra existenței unor posibile aranjamente transfrontaliere al căror scop principal sau unul dintre scopurile principale este evitarea plății impozitelor. Prin urmare, este posibil, uneori chiar probabil, ca în urma coroborării tuturor informațiilor primite la nivel european, fie ANAF fie o altă autoritate fiscală din Uniunea Europeană să procedeze la controale fiscale la nivel național și/sau internațional.

#### Concluzie:

- DAC 6 reprezintă o legislație complexă, cu posibile implicații majore asupra activității grupurilor multinaționale (Multi National Enterprises);
- Implementarea și aplicarea ei în România trebuie să fie făcută în concordanță cu abordarea celorlalte state membre în vederea micșorării riscurilor de proastă comunicare și chiar de abuz;
- Legislația românească secundară trebuie îmbunătățită, extinsă și urgentată cel puțin în sensul adoptării și apoi ajustării periodice a ghidului de îndrumare atât de necesar persoanelor obligate la raportare;
- Raportarea aranjamentelor transfrontaliere raportabile trebuie privită cu maximă seriozitate, cel puțin prin prisma sancțiunilor aplicabile și a posibilității unor controale fiscale în România fie cross-border.
- Chiar dacă în mod formal obligația de raportare revine intermediarilor, în fapt din cauza privilegiilor profesionale care pot fi invocate de aceștia în multe dintre statele Uniunii, povara raportării, inclusiv rcurile și costurile, va fi suportată de contribuabilii relevanți.

La întrebarea: **Trebuie să ne fie „frică” de DAC 6?**, răspunsul cel mai rațional este „NU” pentru intermediarii și contribuabilii relevanți corecți și „DA” pentru cei care caută cu consecvență avantaje fiscale în orice structură de business sau juridică.

# ÎNCHIDEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR 2020 Evaluarea imobilizărilor corporale

**Abstract:** Situațiile financiare anuale reprezintă documentul de sinteză în care entitățile prezintă informații privind poziția și performanța financiară, fluxurile de trezorerie și capitalurile proprii, precum și explicații pentru înțelegerea acestora. Indicatorii prezentați în situațiile financiare anuale sunt, în mare parte, influențați de evaluarea activelor și datoriilor la sfârșitul exercițiului financiar.

În condițiile în care în anul 2020 unele entități au întâmpinat dificultăți economice semnificative și previziunile pentru anul 2021 sunt rezervate, considerăm că evaluarea activelor și datoriilor la 31 decembrie 2020 reprezintă o provocare pentru persoanele implicate în acest proces.

**Cuvinte cheie:** evaluarea și prezentarea imobilizărilor corporale în bilanț, testul de depreciere pentru imobilizări corporale, contabilizarea deprecierilor.

**Acronime:** O.M.F.P. – Ordinul ministrului finanțelor publice; IAS 36 – IAS 36 „Deprecierea activelor”; ANEVAR – Asociația Națională a Evaluatorilor Autorizați din România.

**Dr. ec. Georgeta PETRE,** consultant fiscal

**Drd. Nicoleta PAVEL,** doctorand Școala Doctorală de Contabilitate – Academia de Studii Economice București

Întocmirea situațiilor financiare anuale reprezintă una dintre cele mai importante lucrări din domeniul financiar contabil, deciziile luate în legătură cu evaluarea și prezentarea informațiilor destinate diversilor utilizatori necesitând, în unele cazuri, exercitarea unor raționamente profesionale din partea celor implicați.

Din cauza contextului economic, legislativ și a problemelor generate de criza sanitară, se poate aprecia că profesioniștii implicați în elaborarea situațiilor financiare anuale vor trebui să depună eforturi semnificative pentru a furniza „imaginea fidelă” în situațiile financiare anuale și a satisface necesitățile de informații ale utilizatorilor. Avem în vedere profesioniștii contabili, evaluatorii, consultanții fiscali și auditorii statutare care trebuie să colaboreze și să-și aducă aportul pentru a-i asigura pe utilizatori că informațiile prezentate respectă cerințele prevăzute de reglementarea contabilă aplicabilă.



În anul 2020 activitatea entităților a fost influențată de mai mulți factori care au avut ca rezultat afectarea fie în sensul creșterii, fie în sensul scăderii activității, în funcție de domeniul de activitate. Unele efecte au fost rezultatul propagării fenomenului de scădere a vânzărilor și consumului înregistrat în țările europene pentru unele produse (de exemplu, vânzări de autoturisme). Măsurile luate de Guvernul României la sfârșitul exercițiului 2020 și începutul anului 2021 nu sunt de natură să genereze optimism

în ceea ce privește revenirea economiei la situația existentă înainte de anul 2020.

În acest context în care există incertitudini și lipsă de predictibilitate, entitățile trebuie să întocmească situații financiare anuale pentru 2020 și bugete de venituri și cheltuieli pentru anul 2021. Pe site-ul Ministerului Finanțelor<sup>1</sup> este publicat *Proiectul de Ordin privind principalele aspecte legate de întocmirea și depunerea situațiilor financiare anuale și a raportărilor contabile anuale ale ope-*

1. <https://mfinante.gov.ro/ro/acasa/transparenta/proiecte-acte-normative>  
Pct. 85 alin. (1)

ratorilor economici la unitățile teritoriale ale Ministerului Finanțelor Publice, precum și pentru reglementarea unor aspecte contabile.

Proiectul de Ordin nu aduce elemente de noutate, ci clarifică obligațiile ce revin categoriilor de entități în legătură cu întocmirea și publicarea situațiilor financiare anuale (formatul situațiilor financiare anuale, termene de depunere la Ministerul Finanțelor).

În aceste condiții, întocmirea situațiilor financiare anuale ar trebui să reprezinte o activitate „de rutină” pentru cei care aplică *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare*. Totuși, apreciem că datorită contextului economic intern și extern, la această închidere de exercițiu financiar pot fi întâmpinate dificultăți legate de evaluarea elementelor prezentate în bilanț.

În cele ce urmează vom analiza câteva din prevederile referitoare la evaluarea imobilizărilor corporale, știind că valoarea acestora are o pondere semnificativă în bilanțul oricărei entități.

### Prevederi legale referitoare la evaluarea imobilizărilor corporale

Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare, nu obligă entitățile să contracteze evaluatori autorizați care să procedeze la evaluarea imobilizărilor corporale.

Reglementarea prevede<sup>2</sup> că „evaluarea imobilizărilor corporale și necorporale, cu ocazia inventarierii, se face la valoarea de inventar, **stabilită de comisia de inventariere sau de evaluatori autorizați, potrivit legii**”.

La determinarea pierderilor din depreciere, **evaluatorii autorizați, potrivit legii, sau personalul entității** pot utiliza diferite metode de evaluare (de exemplu, metode bazate pe fluxuri de numerar). (pct. 85 alin. (3) din O.M.F.P. nr. 1802/2014)

Așa cum rezultă din textul menționat, este la latitudinea evaluatorului sau a comisiei de inventariere să aleagă o metodă de evaluare pentru imobilizările corporale.

Putem aprecia că, întrucât reglementările contabile nu explicitează metodele de evaluare, profesioniștii ar trebui să utilizeze standardele de evaluare emise de ANEVAR, o altă literatură recunoscută nefiind disponibilă.

Distinct de constatările comisiei de inventariere, conducerea unei entități are acces la unele surse de informații externe și interne care îi permit să facă o analiză și să decidă dacă există deprecieri ale imobilizărilor corporale pe care deține.

**Informațiile din surse externe** se pot referi la:

- scăderea semnificativă a valorii de piață a activului, mai mult decât deprecierea determinată de trecerea timpului sau utilizarea acestuia;
- constatarea unor modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității, sau probabilitatea apariției lor, în mediul tehnologic, comercial, economic, juridic, în care activează societatea sau pe piața căreia îi este dedicat activul.

**Informațiile din surse interne** provin din evidențele entității și dintre acestea se menționează:

- constatarea uzurii fizice sau morale în cazul unor imobilizări corporale;
- modificări în modul de utilizare a imobilizărilor corporale care au avut loc în cursul perioadei, sau se așteaptă ca în viitorul apropiat să aibă loc, cum ar fi:

- imobilizările devin neproductive;
  - existența unui plan de restructurare sau de întrerupere a activității;
  - planificarea cedării imobilizărilor înainte de data estimată.
- raportările interne pun în evidență că rezultatele economice ale imobilizărilor sunt, sau se așteaptă să fie mai slabe decât cele planificate. Indiciile de depreciere se pot referi la:
- fluxuri de numerar necesare pentru achiziția unei imobilizări similare sau pentru întreținerea și exploatarea imobilizării mai mari decât cele bugetate;
  - scăderea profitului sau creșterea pierderilor din exploatarea imobilizărilor.

Din cele prezentate, putem aprecia că analiza privind deprecierea imobilizărilor corporale se efectuează pe două niveluri, respectiv:

- primul nivel este reprezentat de constatările comisiei de inventariere;

- următorul nivel este reprezentat de o structură organizatorică care are acces la informații sintetice privind activitatea entității.

De exemplu, aprecierile cu privire la modificări semnificative, cu efect negativ asupra entității sau probabilitatea apariției lor în mediul tehnologic, comercial, economic, juridic în care activează entitatea pot fi efectuate de specialiști în domeniile respective. De asemenea, deciziile ce urmează a fi luate de conducerea entității în legătură cu imobilizările respective (plan de restructurare, vânzare), sunt cunoscute de anumite nivele organizatorice. În aceste condiții, considerăm că la această închidere de exercițiu financiar un rol important în stabilirea deprecierilor pentru imobilizările corporale revine nivelelor organizatorice care dispun de informațiile menționate.

Totodată, entitățile trebuie să țină seamă și de informațiile ulterioare datei bilanțului care ar putea oferi indicii că anumite imobilizări corporale erau depreciate la 31 decembrie 2020.

Facem mențiunea că prevederile referitoare la indicii externe și interne de depreciere din reglementările contabile aprobate conform O.M.F.P. nr. 1802/2014 sunt preluate din IAS 36 „Deprecierea activelor”.

### Testul de depreciere pentru imobilizări corporale (IAS 36 „Deprecierea activelor”)

Spre deosebire de prevederile limitate referitoare la deprecierea imobilizărilor corporale din reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014, IAS 36 cuprinde prevederi teoretice și exemple practice care să ajute entitățile să identifice dacă o imobilizare corporală este depreciată și să evalueze acea imobilizare. Standardul prevede determinarea valorii recuperabile a unei imobilizări individuale sau a unei unități generatoare de numerar.

De asemenea, standardul indică elementele (informațiile) pe care o entitate trebuie să se bazeze atunci când determină fluxurile de trezorerie viitoare legate de o imobilizare corporală.

IAS 36 este un standard complex a cărui aplicare trebuie efectuată de persoane specializate, cunoscătoare ale domeniului de activitate al entității.

### Contabilizarea deprecierilor constatăte la imobilizările corporale

Deprecierile constatăte la imobilizări corporale se evidențiază atât în cazul reglementărilor contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014 cât și în cazul Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate

prin O.M.F.P. nr. 2844/2016, cu modificările și completările ulterioare, în mod similar.

**Pentru imobilizările corporale înregistrate la cost**, diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și valoarea contabilă se evidențiază distinct în contabilitate, în conturi de ajustări, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare.

Corectarea valorii contabile a imobilizărilor corporale și aducerea lor la nivelul valorii de inventar se efectuează:

- fie prin înregistrarea unei amortizări suplimentare, în cazul în care se constată o depreciere ireversibilă;
- fie prin constituirea sau suplimentarea ajustărilor pentru depreciere, în cazul în care se constată o depreciere reversibilă a acestora.

În conturile 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor”, respectiv 7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”, se evidențiază numai deprecierea aferentă imobilizărilor corporale a căror evidență este efectuată la cost și nu la valoare reevaluată.

Înregistrarea ajustărilor pentru depreciere pentru imobilizările corporale înregistrate la cost, în cazul deprecierei reversibile se efectuează prin articolul contabil:

|                                                                                 |   |                                                                       |
|---------------------------------------------------------------------------------|---|-----------------------------------------------------------------------|
| 6813                                                                            | = | 29X                                                                   |
| „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor” |   | Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor |

Reluarea ajustărilor înregistrate pentru imobilizări corporale evidențiate la cost se efectuează prin articolul contabil:

|                                                                       |   |                                                         |
|-----------------------------------------------------------------------|---|---------------------------------------------------------|
| 29X                                                                   | = | 7813                                                    |
| Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor |   | Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor |

#### Pentru imobilizările corporale reevaluate:

**Creșterea** de valoare a unei imobilizări corporale ca urmare a reevaluării se evidențiază:

- pe seama contului de rezervă din reevaluare:

|                       |   |                          |
|-----------------------|---|--------------------------|
| 21X                   | = | 105                      |
| Imobilizări corporale |   | „Rezerve din reevaluare” |

sau,

- în cazul unei imobilizări corporale care a avut evidențiată la o reevaluare anterioară o cheltuială cu depreciere a celei imobilizări corporale, creșterea de valoare a imobilizării se efectuează pe seama veniturilor, în limita deprecierei înregistrate anterior pe seama cheltuielilor:

|                       |   |                                                     |
|-----------------------|---|-----------------------------------------------------|
| 21X                   | = | 755                                                 |
| Imobilizări corporale |   | „Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale” |

- Creșterea de valoare a imobilizării care depășește deprecierea înregistrată anterior (evidențiată în contul 655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale”) se evidențiază pe seama contului de rezervă din reevaluare:

|                       |   |                          |
|-----------------------|---|--------------------------|
| 21X                   | = | 105                      |
| Imobilizări corporale |   | „Rezerve din reevaluare” |

**Descreșterea** de valoare a imobilizărilor corporale reevaluate se tratează:

- ca o cheltuială, cu întreaga valoare a deprecierei, atunci când în rezerva din reevaluare (cont 105) nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare);

sau,

- ca o scădere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului „Capital și rezerve”, cu minimul dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii, iar eventuala depreciere rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială;

Evidențierea deprecierei în situația în care există sold creditor la contul 105 „Rezerve din reevaluare” aferent acelei imobilizări, la nivelul deprecierei constatate:

|                          |   |                       |
|--------------------------|---|-----------------------|
| 105                      | = | 21X                   |
| „Rezerve din reevaluare” |   | Imobilizări corporale |

Evidențierea deprecierei în situația în care valoarea acesteia este mai mare decât rezerva existentă sau nu există sold creditor la contul 105 „Rezerve din reevaluare” aferent acelei imobilizări corporale:

|                                                       |   |                       |                                                                                        |
|-------------------------------------------------------|---|-----------------------|----------------------------------------------------------------------------------------|
| %                                                     | = | 21X                   | - cu deprecierea imobilizării corporale                                                |
|                                                       |   | Imobilizări corporale |                                                                                        |
| 105                                                   |   |                       |                                                                                        |
| „Rezerve din reevaluare”                              |   |                       | - cu deprecierea constatată în limita soldului creditor pentru imobilizarea respectivă |
| 655                                                   |   |                       | - cu deprecierea care excede soldul contului 105                                       |
| „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale” |   |                       |                                                                                        |

**Concluzie:** Reglementările contabile aprobate prin O.M.F.P. nr. 1802/2014 cuprind prevederi succinte referitoare la aspectele practice referitoare la determinarea valorii imobilizărilor corporale la data bilanțului, lăsând ca acestea să fie detaliate la nivelul entității în procedura privind inventarierea și evaluarea aprobată de conducerea acesteia.

Deși reglementările contabile nu obligă entitățile să recurgă la serviciile evaluatorilor autorizați sau ale consultanților fiscali, conducerile entităților sunt conștiente de plusul de valoare pe care acești specialiști îl pot aduce în ceea ce privește evitarea unor riscuri și creșterea încrederii în informațiile oferite diverșilor utilizatori.

Apreciem că în contextul actual, aspectele sensibile în legătură cu imobilizările corporale se referă la identificarea celor depreciate și estimarea valorii deprecierei și nu la modul de contabilizare a acestora. Prin urmare, considerăm că este necesară implicarea tuturor factorilor în procesul de elaborare a situațiilor financiare anuale astfel încât acestea să prezinte „imaginea fidelă” așa cum este definită în contabilitate.

#### Bibliografie:

1. Reglementările contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2.844/2016, cu modificările și completările ulterioare;
2. Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/2014, cu modificările și completările ulterioare;
3. Standardele Internaționale de Raportare Financiară, Editura CECCAR, 2017.



# SAY CHEESE!

## Cum ne pregătim sistemul de protecție fiscală pentru tranzacțiile intra-grup (o perspectivă post-pandemie)

**Abstract:** Crizele, mai ales cele atipice, sunt terenul propice pentru manifestarea virusului neîncrederii – neîncrederea administrației fiscale că (marii) contribuabili plătesc atât cât ar trebui. Companiile, în special cele care sunt parte a unui grup multinațional, au nevoie să-și construiască un sistem de protecție multistrat, în care fiecare felie să acopere vulnerabilitățile precedentei. Acest articol sintetizează componentele unui astfel de sistem de protecție, pornind de la un model de management al erorilor de tip „Swiss Cheese”, adaptat pentru pericolul COVID-19. Urmând acest pachet de sfaturi simple, contribuabilul va putea fi mai bine pregătit pentru momentul „Say Cheese/Zâmbiți vă rog – a venit inspecția fiscală!”

**Cuvinte cheie:** prețuri de transfer, studii de comparabilitate, APA, analiza funcțională, ajustare.

**Adrian LUCA**, Partener fondator Transfer Pricing Services - TPS  
**Mihai LUPU**, Director, Transfer Pricing Services - TPS

În prima ediție pe 2020 a periodicului său „Tax Talks” („Conversări Fiscale”), OECD prezenta o informare privind rezultatele plenarei IF care tocmai se reunise pe tema pachetului BEPS 2.0. (1). IF nu venea, desigur, de la englezescul „dacă”, ci erau inițialele Inclusive Framework/Cadrul Lărgit care înglobează practic toate jurisdicțiile chemate (de greii din G7-G20) să ridice pilonii noului normal al fiscalității globale. Informarea era ilustrată cu poza de grup a celor 360 de delegați IF, adunați ciorchine la îndemnul *Say Cheese (Zâmbiți, acum, vă rog!)* pe o scară la sediul OECD din Paris. Era sfârșit de ianuarie 2020. În doar câteva săptămâni chiar avea să vină un nou normal. Unul total neașteptat.

Ceva de să facă imposibilă o poză nu cu 360, nu cu 20, dar nici măcar cu 7 delegați adunați fizic, fie și la o scară de bloc. Că erai la Paris, la Washington sau în orice... jurisdicție din lume, pandemia avea să schimbe într-un ritm incredibil rutina unei lumi întregi. De la rutina vieții de zi cu zi la rutina afacerilor naționale și, desigur, transnaționale.

În scurt timp am ajuns să ne obișnuim cu un întreg ritual de protecție sanitară, în fapt un sistem multistrat de protecție, în care fiecare strat vine să acopere vulnerabilitățile, găurile celui de dinainte, ca feliile unui șvayțer (despre modelul „Swiss Cheese”, în caseta alăturată). Pe același principiu vom încerca să trecem, felie cu felie, printr-un sistem care ar trebui să intre în ritualul de protecție (fiscală) al oricărui contribuabil care face parte dintr-un grup multinațional. Și vorbim în mod special de acest contribuabil pentru că el este printre cei mai expuși la noua formă a virusului... neîncrederii.

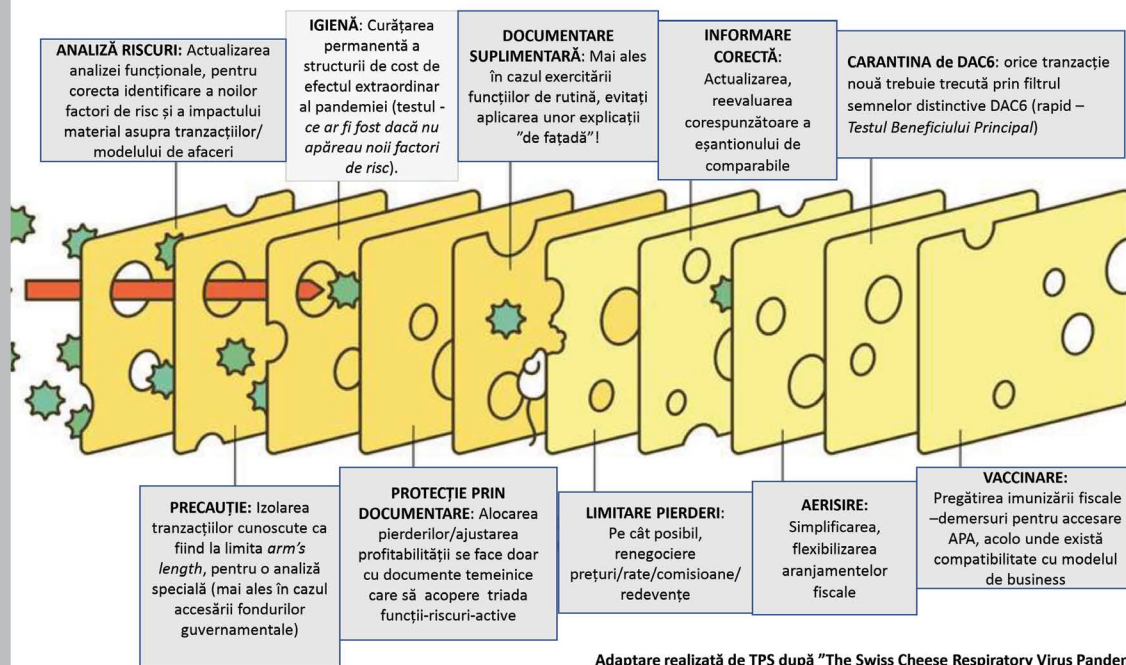
### Să ne reamintim regulile de bază

Criza sanitară cu măsurile ei de protecție a vlăguit dramatic bugetele statelor, în condițiile în care, cu doar 10 ani în urmă traversam o Mare Criză (pur) economică. Acesta este fondul propice de dezvoltare al virusului neîncrederii – neîncrederea administrației în (marii) contribuabili, cei care ar putea „profita” de conjunctura economică pentru a-și diminua baza impozabilă, evitând astfel să plătească impozitele pe care le aștepta administrația. Mai mult decât alții, contribuabilii care fac parte dintr-un grup ar profita suplimentar și de sinergiile grupului lor, de relațiile cu părțile afiliate, pentru a face, nu-i așa, beps (*base erosion and profit shifting/ erodarea bazei și mutarea profiturilor* – de aici și revoluțiile BEPS de la OECD).

Cum ne apărăm de acest virus? În paralel cu modelul de protecție sanitară, unde prima măsură este *distanțare fizică/stai acasă dacă te simți rău*, putem începe prin a vedea în ce măsură business-ul nostru este afectat de conjunctura sanitaro-economică actuală. Care sunt factorii de risc privind piața, forța de muncă, finanțarea, costurile, profitabilitatea; care este impactul asupra tranzacțiilor, ba chiar asupra modelului de afaceri?

La toate acestea se poate răspunde rapid printr-o actualizare a analizei funcționale, acea fișă de sănătate fără de care nu se poate stabili o politică de acțiune în materie de tranzacții intra-grup/prețuri de transfer. Iar acolo unde nu există o astfel de analiză, chiar trebuie pregătită de-ndată! Dacă analiza arată scăderi rapide de marje sau direct pierderi, nu ieșiți din casă fără celelalte măsuri de protecție.

## Model "Swiss Cheese" de apărare fiscală în transfer pricing



Adaptare realizată de TPS după "The Swiss Cheese Respiratory Virus Pandemic Defence" – Ian Mackay, reproducus în NYTimes, decembrie 2020

În primul rând, păstrați o preocupare constantă pentru acea *arm's length/lungime de braț*, ca semn al respectării principiului valorii de piață în relația cu părțile afiliate. Respectarea acestui principiu sănătos nu este o chestiune simplă în vremuri normale, cu atât mai puțin în vremuri ca acestea. Iată de ce e nevoie de izolarea, în vederea unei analize speciale, a acelor tranzacții despre care până acum știați că sunt la limita intervalului de piață, fiind astfel vulnerabile la fluctuații de piață, dar și la fluctuații de interpretare administrativă. Iar lucrurile se complică și mai mult atunci când compania a fost nevoită să apeleze la fonduri guvernamentale de susținere pe timpul pandemiei.

### Cu datele și documentele curate

Tot pentru a avea o imagine curată asupra stării de fapt, trecem acum la... igienă și eliminăm componenta extraordinară, a costurilor legate de pandemie, cele care pun presiune pe structura normală de costuri și, implicit, pe profitabilitate. Ne interesează să vedem care sunt noile costuri, identificând clar costurile fixe recurente. Pentru că aceste costuri care nu depind de variația vânzărilor sunt cele care fac diferența când vine vorba de profitabilitatea companiilor din aceeași piață (scăderea veniturilor afectează mai puternic acea companie care are o pondere mai mare a costurilor fixe).

Este important să se poată susține la o inspecție – iar o administrație fiscală prietenoasă cum e cea australiană chiar a emis o recomandare specifică în acest sens (2) – cum ar fi arătat rezultatele bugetate dacă nu ar fi fost impactul COVID-19.

## Un mesaj, mai multe straturi

Conceptul „Swiss cheese” își are originea în lucrarea psihologului James T. Reason (universitatea din Manchester) – „*Eroarea Umană*”. Găurile din feliile de brânză pot fi asimilate acelor erori care, acumulate, duc la accidente, catastrofe. De aceea e nevoie de mai multe straturi de protecție care luate împreună reduc semnificativ riscul general. Conceptul poate fi aplicat în mai multe domenii, mai ales acolo unde siguranța este vitală (medicină, aviație etc.).

În 2020, Ian M. Mackay, virusolog la Universitatea Queensland, Australia, a adaptat modelul pentru a ilustra un sistem eficient de protecție anti-coronavirus, transmitând astfel mai ușor mesajul că un singur strat de protecție nu este suficient în contracararea noului risc. Straturile sistemului sunt „Păstrează distanța fizică și stai acasă dacă nu te simți bine”, „Poartă mască”, „Menține igiena mâinilor și urmează regulile cunoscute în caz de gripă”, „Evită să-ți atingi fața!”, „Limitează timpul petrecut în aglomerație!”, „Testare rapidă și urmărire”, „Ventilare, Aerisire, Filtre de aer”, „Mesaje guvernamentale și măsuri de susținere”, „Carantină și izolare”, „Vaccin”.

*Nu ieși din casă cu nasul și gura, ba chiar și ochii neacoperiți! – repetă specialiștii în virusologie ori de câte ori au ocazia. Nu vom obosi să repetăm și noi ori de câte e nevoie - nu ieși cu nicio tranzacție fără documente care să acopere temeinic triada funcții - riscuri – active! Pe orice vreme, în orice vremuri, remunerația unui prestator trebuie să fie corelată cu funcțiile îndeplinite, cu riscurile asumate și cu activele implicate în tranzacția respectivă!*

Acesta ne duce cu gândul la îndemnul care poate părea redundant în aceste zile – *evitați atingerea feței cu mâinile neigienizate!* Un echivalent fiscal ar fi - *evitați explicațiile de față, mai ales când e vorba de funcții de rutină!* Pentru că este greu de susținut o (re)alocare a pierderilor cu o simplă explicație de genul „a căzut piața”, acolo unde de fapt filiala nu își asumă riscuri de piață sau strategice.

### **Renegociați (unde se poate) și comparați (în permanență)!**

În contextul rezultatelor negative, inspectorul fiscal s-ar aștepta, mai degrabă, la dovezi că filiala a urmărit să fructifice acele clauze contractuale care îi permit să renegocieze prețuri, comisioane, rate de finanțare, redevențe.

Mai ales dacă acesta este o practică previzibilă în rândul companiilor comparabile independente. Și aici ajungem pe terenul mișcător al comparabilității – cum arăți (controlului care va veni mâine) că ești în rând cu piața tulbure de astăzi, când cele mai proaspete date din piață sunt de acum doi ani, atunci când piața nu era atât de tulbure?

Și aici începe un proces laborios prin care contribuabilul își demonstrează buna credință și eforturile rezonabile de a respecta valoarea de piață la momentul încheierii tranzacției intra-grup. Nu există strategie unică aici – extindeți perioada de comparabilitate, eventual luați în calcul și perioade anterioare de recesiune, includeți și companii aflate pe pierdere și, în general, adunați orice informație despre piață din această perioadă, analize independente, ghiduri oficiale... niciun efort nu e prea mare pentru a vă susține demonstrația! (3)

Trecem acum la un alt strat de protecție contra coronavirusului despre care s-a vorbit nemeritat de puțin în această perioadă - aerisirea, ventilarea corespunzătoare a încăperilor sau cel puțin verificarea filtrelor de aer condiționat. Aceasta ne duce cu gândul la o altfel de aerisire, de data asta a unui model de afaceri. În vremuri și așa încărcate, e mai puțin susceptibil la interpretări un sistem simplu/simplificat, fără structuri și aranjamente artificiale care cu greu și-ar putea susține substanța economică. Un aspect cu atât mai mult de luat în calcul cu cât suntem deja în vremea lui DAC6.

### **Despre carantina de DAC 6 și mijloace de imunizare**

Am avut ocazia să vorbim despre această directivă a supra-transparenței dotată, din construcție, cu o fantastică zonă gri, una supusă interpretării agresive din partea administrației fiscale. (4)

Acum vom avea și ocazia de a vedea la lucru această directivă, pentru că încă din prima lună a lui 2021 începe raportarea aranjamentelor... raportabile. Raportarea se face în funcție de încadrarea în acea ANEXĂ IV cu semne distinctive privind o eventuală tentativă de *tax avoidance* în materie de impozite

directe. Verdictul dacă „e tentativă sau nu e tentativă” va depinde de inspecția ulterioară, dar, de fapt, de modul cum ai pregătit venirea acelei inspecții. Iată de ce recomandăm o carantină de DAC6 înainte de a trece la implementarea oricărui aranjament care implică tranzacții externe. Mai ales acolo unde Testul Beneficiului Principal este pozitiv (adică avantajul de ordin fiscal se dovedește a fi principala rațiune a aranjamentului/ tranzacției) sau semnele distinctive sunt evidente, dar și acolo unde nu sunt ușor de identificat, e nevoie de o perioadă de analiză suplimentară din perspectiva efectelor raportării/ neraportării. Pentru că, fie că raportezi sau nu, de acum înainte orice inspecție pe impozite directe va conține o componentă de DAC6. Cum spuneam, o componentă din start interpretabilă.

Se simte nevoie unei imunizări, nu-i așa? Echivalentul unui vaccin ar putea fi în fiscalitate un *Acord de Preț în Avans*, care este un mijloc de a ține sub control virusul neîncrederii administrative de care vorbeam mai sus. Discuții preliminare și (o spunem din proprie experiență) foarte intense duc la stabilirea unor marje acceptabile de ambele părți (administrație, contribuabil), echivalent cu un armistiț fiscal pe cinci ani. Sigur că între timp pot apărea pasaje de turbulențe grave precum e cel de acum, dar, pe fond e mai ușor să faci o renegociere când ai deja deschisă o cale de dialog.

### **Despre lipsa de dialog și alte... rozătoare**

Poate că dialogul, parteneriatul administrație-contribuabil ar trebui să fie următoarea felie de protecție, mai ales că ar acționa în beneficiul ambelor părți. De altfel, modelul profesorului australian Mackay (vezi caseta) nu uită să precizeze că sistemul nu ar fi complet fără felia „informație guvernamentală și măsuri de susținere”. Mesajul e simplu – *vrei conformare, ajută oamenii să se conformeze!* Iar informația corectă este esențială. Lipsa de informație este asemeni aceluși șoricel (vezi ilustrația) care sapă găuri și subrezește staturile de protecție. Tradus în registru fiscal, acest mesaj se traduce prin nevoia de a asigura în primul rând proceduri clare și ghiduri explicative, care să faciliteze conformarea contribuabilului. Sperăm ca administrația noastră va ține cont de bunele practici externe și în primul rând de promisiul ghid OECD pentru gestionarea impactului COVID-19 în materie de transfer pricing.

Deocamdată, modelul nostru se concentrează doar pe ceea ce ține/ este sub controlul contribuabilului. Pentru restul... să așteptăm vremuri mai bune! Până atunci, autorii vă doresc sănătate și tradiționalul Transfer Pricing în Siguranță!

#### Note:

- (1) am prezentat subiectul în articolul „*Noua abordare radicală: ce mai rămâne după 100 de ani de alocare a profitului pe principii de piață?*”, din „Consultant Fiscal” nr. 65, decembrie 2019
- (2) materialul poate fi găsit aici: [ato.gov.au](https://ato.gov.au) – Covid-19 economic impacts on transfer pricing arrangements.
- (3) pe aceeași temă a stabilirii bazei de comparabilitate, vezi și „*E vremea pentru înCORONAREA unei abordări ex-ante?*”, din „Consultant Fiscal” nr. 67, iulie 2020
- (4) vezi articolul „*Vorbiți rezonabil DAC 6?*”, din „Consultant Fiscal” nr. 68, septembrie 2020.









[www.ccfiscali.ro](http://www.ccfiscali.ro)