

CONSULTANT FISCAL

anul X-nr. 58 • ianuarie-martie 2018 • preț: 12.5 lei • Revistă editată de CCF



LEGISLAȚIE

Controversatele
prevederi anti-abuz
ale articolului 11
din Codul Fiscal

FOCUS

Nivelul 2.0 în
abordarea europeană
a tranzacțiilor
intra-grup

LEGISLAȚIE

Ajustările de
preț de transfer
și valoarea
în vamă

CAMERA CONSULTANȚILOR FISCALI
membră a
Confederației Fiscale Europene
Uniunii Profesior 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

Alexandr MILCEV
Membru

Mariana VIZOLI
Membru

Elena IORDACHE
Membru

Alice-Valeria GHEORGHIU
Membru

Camera Consultanților Fiscali

Strada Alecu Russo, nr. 13-19, Et. 4, Ap. 8 și 9, sector 2, București , Cod Poștal: 020522

Secretariat

Telefon: 021.311.09.66 Fax: 021.340.40.60; 0372.87.06.67 e-mail: office@ccfiscali.ro

Direcția de servicii pentru membri

Telefon: 021.340.40.60; 021.335.20.95 Fax: 021.311.09.66

Direcția de învățământ

Telefon: 0372.73.49.58 Fax: 0372.87.06.67 e-mail: curs@ccfiscali.ro

Manifestul profesiilor liberale din UE

(document elaborat de Comitetul Economic si Social European cu ocazia conferintei "The Liberal Professions, a lever for the Development of Europe: towards a European Manifesto of Professionals" - textul integral)

Începând cu semnarea Tratatelor de la Roma, profesiile liberale au fost recunoscute drept un element al societății civile.

În plus, pentru a fi importante din punct de vedere economic, ele au avut, de asemenea, o semnificație esențială pentru orice sistem liberal care-și propunea să sprijine societatea civilă europeană și garantarea drepturilor civile.

Elementele cheie ale profesiilor liberale se referă în primul rând la reglementarea acestora, care cunoaște o intensitate variabilă și diferite caracteristici. Această reglementare poate intra în conflict cu altele atunci când serviciile sunt furnizate într-un alt stat membru.

Ca urmare, au existat o serie de măsuri de standardizare a reglementărilor care să conducă la o reducere a regulilor care se aplică unei anumite țări. Conform Comisiei Europene, mai puțină reglementare înseamnă un trafic de frontieră mai intens și mai multă creștere bazată pe serviciile profesionale.

Chiar de la începutul derulării serviciilor pe piața internă și a eforturilor Comisiei Europene de a implementa acest lucru, profesiile liberale au trebuit să lupte cu instituțiile europene pentru a descoperi ce înseamnă aceste reguli economice și dacă ele sunt transferabile.

Retrospectivă

Această luptă este reflectată în câteva dezvoltări curente, inclusiv diferite proceduri de infringement și Pachetul de servicii prezentat în luna ianuarie 2017. Din perspectiva Uniunii Europene, profesiile liberale sunt parte a profesiilor reglementate. Nu s-a făcut nici o distincție între profesiile liberale și profesiile reglementate.

Este foarte probabil ca această dezbateră să continue și că există o presiune ca aceste profesii să reducă reglementarea în interesul unei mai mari creșteri economice care va deveni tot mai intensă.

Dacă dorim să aruncăm o lumină asupra caracteristicilor specifice ale profesiilor liberale în general și mai concret în ceea ce privește disputa dintre reglementare și liberalizare, va fi necesar să lucrăm în direcția unei înțelegeri comune a profesiilor liberale și a unei definiții adecvate la nivel european.

În acest sens, diferitele documente ale legislativului european, rezoluții ale Parlamentului European, decizii ale Curții Europene de Justiție și alte inițiative ale Uniunii Europene au făcut referiri la profesiile liberale, dar fără a prezenta o definiție completă a acestui concept.

Exemplele includ mențiunea din articolul 57 (d) din Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene referitoare la furnizarea de servicii și articolul 43 din Directiva referitoare la Calificările Profesionale adoptată în anul 2005.

O definiție europeană comună a profesiilor liberale ar putea fi adăugată și completată cu definițiile legale existente la nivel național, precum și cu alte definiții.

În special, acestea includ o listă de criterii stabilite de Curtea Europeană de Justiție în anul 2001, articolul 43 din Directiva privind Calificările Profesionale, precum și definițiile dezvoltate de diferite asociații, inclusiv cele care joacă "rolul de umbrelă în anii anteriori".

O definiție europeană comună trebuie să se bazeze pe definiții deja existente și elemente cheie comune, fără a fi excesiv de rigide, astfel încât să se poată adapta schimbărilor ce au loc pe piața muncii și apariției de noi profesii.

Totodată, o astfel de definiție ar putea conduce la concentrarea eforturilor în cadrul instituțiilor europene în vederea realizării unui consens care să vină în sprijinul furnizorilor de servicii de interes social ce solicită adoptarea unei reglementări specifice ca urmare a naturii distincte a activității pe care ei o desfășoară.

O astfel de reglementare va contura domeniile privind competiția europeană aplicabilă furnizorilor de servicii într-o direcție în care ei sunt capabili să îndeplinească cerințele și sarcinile specifice și să se dezvolte.

Procedând astfel, Comitetul Economic și Social European și-a asumat responsabilitățile consultative vis-a-vis de Comisia Europeană, Consiliul și Parlamentul European cu scopul de a reconstrui încrederea în Europa și a întări Piața Unică.

Rezultatele Conferinței: descrierea profesiilor liberale în trecut, prezent și viitor

Criteriile europene privind definirea profesiilor liberale

Urmare discuțiilor care au avut loc în Europa, Conferința a scos în evidență faptul că conceptul de profesie liberală are la bază o serie de elemente care pot fi folosite pentru o definiție europeană.

Profesiile liberale pot fi caracterizate astfel:

- Furnizează servicii intelectuale bazate pe o calificare sau pregătire profesională specifică;
- Serviciile sunt furnizate în mod personal și sunt bazate pe o relație de încredere;
- Activitatea este desfășurată în mod autonom și pe baze profesionale independente;
- Profesiile liberale sunt caracterizate prin etică profesională, au o obligație față de autoritatea contractantă și li se cere să acționeze în interes public;
- Profesiile liberale sunt obiect al sistemului de organizare profesională și supraveghere;
- Caracteristicile de mai sus nu apar în totalitate în fiecare definiție. Anumite trăsături sunt foarte comune în timp ce altele apar doar ocazional și sunt formulate în mod diferit cu nivele diferite de semnificație. Destul de frecvent, sunt făcute mențiuni cu privire la calificări specifice, de natură intelectuală a serviciilor furnizate și autonomia/independența a acelor care aparțin unei profesii liberale. Referirea la o relație specială de încredere și obligațiile unui serviciu public este de asemenea prezentă în anumite definiții.

● Aceeași abordare este aplicabilă și ideii de pregătire profesională. Puține potriviri au fost găsite cu privire la legile care reglementează profesiile, autoreglementarea profesională, nevoia de înregistrare, codul de conduită profesională și principiile etice. Definițiile din spațiul germanic sunt în general mai cuprinzătoare și includ mai multe criterii, fără a fi însă prea greoaie și excesiv de complicate.

Întrebări cu privire la viitor ridicate în cadrul Conferinței care să fie explorate ulterior de către Comitetul Economic și Social European:

● În condițiile unei crize instituționale de încredere se pune întrebarea dacă în conformitate cu studiile socio-epidemiologice, sunt profesiile liberale parteneri de încredere pentru cetățenii europeni, sprijiniți de diferitele măsuri de reglementare luate de diferitele state membre. Pot ele să reprezinte un stâlp important al eforturilor viitoare de a reconstrui încrederea în Uniunea Europeană;

● Principiile etice în calitate de principii diriguitoare sunt oare o trăsătură intrinsecă a profesiilor liberale ca ele, în conformitate cu principiile etice, să acționeze atât în interes public cât și în interesul direct al contractantului? Este etica un element cheie necesar pentru educarea și pregătirea profesioniștilor liberali?

Schimbarea societății: noi cerințe și necesități cerute pentru înființarea de noi profesii liberale ca parte a nivelului de trai.

Societatea industrializată digitalizată: profesiile liberale trebuie să-și perfecționeze în mod continuu propriile lor activități și este esențial ca ele să evalueze potențialul și efectele digitalizării asupra tuturor profesiilor liberale, scopul serviciilor pe care le furnizează, domeniile de activitate și relația specială de încredere cu consumatorii, clienții și pacienții.

Impactul măsurilor privind eficiența costurilor și capitalizarea profitului: conflictul potențial cu privire la garanțiile referitoare la protecția de înalt nivel acordată consumatorilor, clienților și pacienților. Propunerea de a combina aceste aspecte cu rezultatele reuniunii de la Gothenburg cu privire la domeniul social.

Autoreglementarea și administrația: protecția autoreglementării și administrația datorită proximității pieței și necesitatea unei reglementări speciale, determinată de avantajul cunoștințelor asimetrice demonstrate vis-a-vis de stat pe de o parte și consumatori, clienți și pacienți pe de altă parte.

Calitate și preț: Analizarea legăturilor în acord cu studiul actual al Universității HEINRICH HEINE din Dusseldorf.

Gen: Există condiții specifice de gen care să reglementeze accesul în unele profesii?

Există în acestea o proporție mai mare a femeilor decât în alte sectoare din domeniul serviciilor?

Coduri de conduită: Actualele sisteme de reglementare de la nivel național sunt ele potrivite și complementare pentru abordările de la nivel european pentru a fi utilizate în scopul consolidării drepturilor profesiilor liberale și ale consumatorilor, clienților și pacienților?

Obligații pentru profesiile liberale: Pot oare diferitele reglementări ale obligațiilor și sistemele juridice care determină obligațiile profesiilor liberale în Europa să reprezinte un obstacol major pentru Piața Internă și cum poate acesta să fie înlăturat.

Comitetul Economic și Social European a creat o nouă categorie și un instrument de lucru intitulat "profesiile liberale".

Participanții la Conferință au solicitat Comitetului Economic și Social European să-și intensifice eforturile pentru consolidarea profesiilor liberale ca parteneri de încredere, precum și a societății civile europene prin dezvoltarea platformei europene a părților interesate. ■

SUMAR:

LEGISLAȚIE

5-14

- 5-9

Controversatele prevederi anti-abuz ale articolului 11 din Codul Fiscal
(The controversial anti-abuse provisions of Article 11 of the Fiscal Code)
Ionuț Simion, Country Managing Partner, PwC România
(Country Managing Partner, PwC Romania)
Andreea Mitiriță, Director, PwC România
(General Manager, PwC Romania)
- 10-12

Beneficiul recuperării TVA-ului din creanțele nerecuperabile. Cum se raportează legislația națională la cea comunitară
(Benefit of VAT recovery from irrecoverable claims - how does national law relate to Community law)
Diana Hadăr, Manager, Servicii Impozitare Indirectă, KPMG
(Manager, Indirect Taxation Services, KPMG)
Alina Bucatariu, Consultant, Servicii Impozitare Indirectă, KPMG
(Consultant, Indirect Taxation Services, KPMG)
- 12-14

Ajustările de preț de transfer și valoarea în vamă
(Transfer pricing adjustments and customs value)
Iulia Butnaru, Fondator TaxWise SRL
(Founder of TaxWise SRL)
Oana Zaharia, Manager TaxWise SRL
(Manager of TaxWise SRL)
- 15-16

Programele de tip „stockoption”. Un beneficiu salarial cu avantaj fiscal pentru beneficiari
(“Stockoption” programs - a salary benefit with a tax advantage for the beneficiaries)
Elena Doagă, Manager, People Services, KPMG
(Manager, People Services, KPMG)
Andreea Oprea, Senior Assistant, People Services, KPMG
(Senior Assistant, People Services, KPMG)
- 17-18

Digitalizarea în taxe. Informația privind veniturile fiecăruia curge deja dinspre jurisdicții foarte îndepărtate
(Digitalization in taxes - the information on the income of each is already flowing from very remote jurisdictions)
Medeea Popescu, Manager, People Services, KPMG Tax SRL
Ioana Chiculiță, Consultant, People Services, KPMG Tax SRL
- 19-23

Nivelul 2.0 în abordarea europeană a tranzacțiilor intra-grup
(Level 2.0 in the European approach to intra-group transactions)
Adrian Luca, Partener fondator Transfer Pricing Services
(Founding Partner Transfer Pricing Services)
- 24-26

O măsură controversată. Impozitarea giganților economiei digitale
(Taxing giants of the digital economy - a controversial measure)
Prof. univ. dr. Andrei Dobrescu (PhD)

FOCUS

15-26

INTERNAȚIONAL

27

ENGLISH SECTION

28-34

CONSULTANT
FISCAL

Senior editor
Dan MANOLESCU
(legislație, focus)

Senior editor
Ioan SIMION
(internațional)

Tipografie
Tipopressva

Publisher
SC FULL MEDIA
SERVICES SRL

Adresa redacției
Strada Alecu Russo,
nr. 13-19, Sector 2,
București
Telefon:
021.311.09.66
Fax:
021.340.40.60;
0372.87.06.67
Site
www.ccfiscali.ro
email
office@ccfiscali.ro

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

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

ISSN 1844 - 3591

Controversatele prevederi
anti-abuz ale articolului 11
din Codul Fiscal

legislație

Abstract: Acest articol își propune să prezinte evoluția prevederilor anti-abuz din Codul Fiscal, încă de la apariția acestuia în anul 2003 și până în prezent. Analiza noastră prezintă atât perspectiva teoretică a numeroaselor modificări și reformulări pe care articolul 11 Cod Fiscal le-a suferit de-a lungul timpului, cât și perspectiva practică a aplicării acestuia de către autoritățile fiscale și impactul asupra contribuabililor.

Cuvinte cheie: anti-abuz, demers, artificial, tranzacții artificiale, substanță economică, impozit, reclasificare, reîncadrare, retratare, directiva anti-evaziune fiscală, tratat de evitare a dublei impuneri, contribuabil, Cod Fiscal, conținut economic, convenții.

Ionuț SIMION - Country Managing Partner, PwC România
Andreea MITIRIȚĂ - Director, PwC România

EVOLUȚIA ARTICOLULUI 11
DIN CODUL FISCAL

Anul 2003 marchează „nașterea” primului Cod Fiscal din România (i.e. Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal) prin care s-a dorit consolidarea tuturor actelor legislative din domeniul fiscal. Este momentul în care asistam la introducerea unei prevederi anti-abuz la legea fiscală, prevedere care avea o sferă foarte largă de acoperire. Mai exact, art.11 „*Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*” prevedea la alin.(1) că „*la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției*”.

Timp de aproape un deceniu, această prevedere părea mai degrabă stingheră și fără nicio aplicabilitate practică având în vedere că atât contribuabilii dar, mai ales, autoritățile fiscale nu i-au acordat aproape nicio atenție. A fost o perioadă de creștere economică fără precedent, iar țările din întreaga lume aveau o abordare destul de relaxată în ceea ce privește considerarea planificării fiscale drept o practică legitimă, măsurile anti-abuz fiind invocate în cazuri evidente de evitare a impozitelor și taxelor (tax avoidance). Cu timpul însă, structurile de planificare fiscală au devenit din ce în ce mai sofisticate și

complexe și au implicat un număr tot mai mare de jurisdicții. În practică, acest lucru a condus la transferul profiturilor impozabile către state cu regimuri fiscale favorabile sau la implementarea de structuri care pot duce la duble neimpozitări sau duble deduceri și astfel reducerea cotelor de impozitare efective la nivel de grup de societăți.

Pe fondul crizei economice și a lipsei de venituri la bugetele naționale, pentru a-și acoperi cheltuielile publice, statele lumii au început să-și pună în mod serios problema cum să prevină erodarea masei impozabile și transferul profiturilor în alte state decât cele în care acesta a fost generat (base erosion and profit shifting). Astfel, în anul 2012, Comisia Europeană a organizat o consultare publică referitoare la dubla neimpozitare în cadrul pieței interne, considerând că persistența unor astfel de situații poate duce la fluxuri de capital și mișcări artificiale în cadrul acesteia, prejudiciindu-i astfel buna funcționare și erodând bazele fiscale ale statelor membre. Ulterior acestei consultări, Comisia a considerat că este oportun să recomande statelor membre adoptarea unor reguli generale comune anti-abuz și astfel a emis Recomandarea din 6 decembrie 2012 privind planificarea fiscală agresivă (2012/772/UE), recomandare la care România se va alinia în foarte scurt timp, mai exact la începutul anului 2013.

În contextul existenței recomandărilor Comisiei și motivând prin necesitatea luării unor măsuri de protecție împotriva erodării bazei fiscale datorată transferului de venituri/ capital către jurisdicții cu care România nu are încheiate instrumente juridice privind schimbul de informații în domeniul fiscal, Ministerul Finanțelor completează art. 11, alin. (1) prin introducerea definiției tranzacțiilor artificiale. Astfel, prin Ordonanța nr. 8/2013, art. 11 alin. (1) este completat în sensul următor:

Art. 11 (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.

În consecință, începând cu 1 februarie 2013, în plus față de posibilitatea de a nu lua în ►

considerare o tranzacție sau de a o reîncadra în funcție de substanța sa economică, autoritățile fiscale puteau să nu acorde beneficiile convențiilor de evitare a dublei impunerii în cazul tranzacțiilor sau seriilor de tranzacții care erau calificate ca fiind artificiale.

Ca o coincidență sau nu, în același timp, anul 2013 a marcat momentul în care autoritățile fiscale române au început să „descopere” articolul 11 și să invoce prevederile acestuia într-un număr din ce în ce mai mare de controale fiscale. Dar înainte de a detalia modul în care inspectorii fiscali au interpretat și aplicat în practică prevederile acestui articol, mai menționăm că prin Legea nr. 187/2015 privind aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 6/2015 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se aduc din nou modificări articolului 11, noul text de lege prevăzând că:

Art. 11 (1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității. Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

(2) [...]

(3) Procedura de aplicare a prevederilor alin.

(1) se stabilește prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Analizând noul text de lege, se observă următoarele:

(i) sunt incluse în scopul acestui articol și contribuțiile sociale obligatorii – modificarea poate părea aparent inofensivă, însă controalele fiscale efectuate în intervalul 2012 – 2014 au scos la iveală că aplicabilitatea acestei clauze anti-abuz era limitată la impozite și taxe, dar nu și la contribuțiile sociale, acestea din urmă neputând fi asimilate nici impozitelor și nici taxelor. La prima vedere, acesta a fost motivul principal pentru includerea contribuțiilor sociale în Codul Fiscal începând cu anul 2015. În realitate, modificarea legislativă a venit ca urmare a contestațiilor întemeiate ale contribuabililor care au fost afectați de aplicarea acestui

articol 11 și în cazul contribuțiilor sociale, fără a exista însă un temei legal care putea fi invocat de către autoritățile fiscale în ceea ce privește neluarea în considerare/ reîncadrarea unei tranzacții în urma căreia erau stabilite contribuții sociale suplimentare. Acest lucru este confirmat și de mențiunea din cuprinsul Normelor de fundamentare ale Noului Cod Fiscal, în care se explicitează că „în cazul reîncadrării formei unei tranzacții/ activități de către autoritățile fiscale, a fost precizat tratamentul fiscal aplicabil veniturilor reîncadrate, în funcție de natura acestora, din punct de vedere al impozitului pe venit și al contribuțiilor sociale obligatorii”;

(ii) sunt incluse în scopul acestui articol și „activitățile”, nu doar „tranzacțiile” – de

vreme ce la art. 7 Definiții ale termenilor comuni se regăsește doar definiția activității și nu și a tranzacției era nevoie de baza legislativă care să facă clară intenția legiuitorului. De-a lungul timpului, definiția „activității” a născut dezbatere aprinsă privind sfera ei de acoperire (i.e. s-a pus problema ca termenul definit să fie cel de activitate economică, însă s-a ajuns la concluzia că firmele pot desfășura și alte activități care să fie subiect al impozitării decât cele economice). Interesant e că, până la urmă, această definiție generică a **activității** va fi eliminată prin Noul Cod Fiscal și vor rămâne doar definițiile de activitate dependentă, activitate dependentă la funcția de bază și activitate independentă. Aceste concepte sunt însă folosite în analiza dependenței/ independenței activității unei persoane fizice și nu în contextul aplicării art. 11 privind activitatea economică desfășurată de un contribuabil, persoană juridică;

(iii) se introduce un nou text prin care organul fiscal este obligat **să motiveze în fapt decizia de impunere emisă** ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/ reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

(iv) se introduce un nou alin. (3), care prevede că **procedura de aplicare** a prevederilor alin. (1) se stabilește prin ordin al președin-



telui Agenției Naționale de Administrare Fiscală – urmare a aplicării neunitare și nefundamentate din punct de vedere legal și fiscal, mediul de afaceri a solicitat în mod repetat elaborarea unei astfel de proceduri pentru aplicarea alin. (1) prin care să se limiteze interpretările agresive din partea autorităților fiscale. Din păcate, această procedură nu a văzut niciodată lumina zilei. Mai mult, această prevedere a avut o durată de viață foarte scurtă, după numai șase luni fiind eliminată de Noul Cod Fiscal.

Noul Cod Fiscal (i.e. Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal), care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2016, a modificat pentru a treia oară în ultimii trei ani articolul 11, cel neatins timp de 10 ani, care are acum următoarea formulare:

Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit, a unei

taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/ activității. Organul fiscal este obligat să motiveze în fapt decizia de impunere emisă ca urmare a neluării în considerare a unei tranzacții sau, după caz, ca urmare a reîncadrării formei unei tranzacții, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

(2) Tranzacțiile transfrontaliere sau o serie de tranzacții transfrontaliere care sunt calificate ca fiind artificiale de organele fiscale competente nu vor face parte din domeniul de aplicare a convențiilor de evitare a dublei impunerii.

(3) Prin tranzacții transfrontaliere artificiale se înțelege tranzacțiile transfrontaliere sau seriile de tranzacții transfrontaliere care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate. Tranzacțiile transfrontaliere sau seriile de tranzacții transfrontaliere sunt acele tranzacții efectuate între două sau mai multe persoane dintre care cel puțin una se află în afara României.

Din text se observă că, prin Noul Cod Fiscal, se aduc două modificări la art. 11 și anume eliminarea obligației de a se emite o procedură pentru aplicarea alin. 1 și înlocuirea definiției *tranzacțiilor artificiale* cu cea a *tranzacțiilor transfrontaliere artificiale*, acestea din urmă nefiind foarte diferite.

De notat e faptul că, pentru prima dată în istoria legislativă a articolului 11, Normele metodologice prevăd la pct. 4 că în sensul prevederilor art. 11 alin. (1), *prin tranzacție fără scop economic se înțelege orice tranzacție/ activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă. În situația reîncadrării formei unei tranzacții/activități pentru ajustarea efectelor fiscale se aplică regulile de determinare specifice impozitelor, taxelor și a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de Codul fiscal.* O clarificare benefică, dar care din păcate nu aduce prea multă lumină în aplicarea practică a acestui articol.

APLICAREA ARTICOLULUI 11

Cum ar trebui să fie aplicate prevederile articolului 11 și care sunt aspectele pe care ar trebui să le avem în vedere?

Această măsură anti-abuz vine să alinieze legislația domestică la prevederile și recomandările emise de Comisia Europeană¹ în ceea ce privește tranzacțiile artificiale și planificarea fiscală agresivă, însă totuși nu putem să nu observăm că această definiție este destul de largă și poate duce la multe interpretări contradictorii în practică. Acesta este motivul pentru care emiterea unei proceduri așa cum era menționat în Legea 571/2003 era esențială pentru a ajuta atât contribuabilii, cât și inspectorii fiscali să înțeleagă cum trebuie analizată o tranzacție/ activitate pentru a susține scopul economic al acesteia și modul în care conținutul său economic trebuie reflectat în situația fiscală a unui contribuabil.

Din păcate, așa cum am menționat, obligativitatea de a emite această procedură a fost eliminată prin noul Cod Fiscal, deși încercări de elaborare au existat. Motivația principală a fost că o astfel de procedură ar putea limita spațiul de înțelegere și interpretare al prevederilor anti-abuz în sine. Noi considerăm că acest lucru era totuși posibil, având ca punct de plecare Recomandarea Comisiei 2012/772/EU. În primul rând, o astfel de procedură ar trebui să se aplice atât tranzacțiilor naționale, cât și tranzacțiilor transfrontaliere cu condiția ca una dintre părțile implicate să fie din România. În al doilea rând, este important să înțelegem ce anume poate constitui o tranzacție. Recomandările Comisiei folosesc într-un

1. Recomandarea Comisiei 2012/772/EU

sens mai larg termenul de *acord* pe care îl definesc a fi *orice tip de tranzacție, schemă/ regim, acțiune, operațiune, convenție, subvenție, înțelegere, promisiune, angajament sau eveniment. Un acord poate cuprinde mai multe etape sau părți.*

Pornind de la Recomandările Comisiei Europene o tranzacție/activitate poate fi considerată artificială dacă nu are conținut comercial/economic. Elementele care pot fi analizate pentru a determina dacă o tranzacție/activitate este artificială sunt următoarele:

- (i) caracterizarea juridică a diferitelor etape în care constă acordul este incompatibilă cu conținutul juridic al acordului ca întreg;
- (ii) acordul sau seria de acorduri se derulează într-o manieră care în mod normal nu ar fi utilizată în cadrul unor practici comerciale considerate rezonabile;
- (iii) acordul sau seria de acorduri include elemente care au efectul de a se compensa sau de a se anula reciproc;
- (iv) tranzacțiile încheiate sunt circulare ca natură;
- (v) acordul sau seria de acorduri conduce la obținerea de avantaje fiscale semnificative, dar acest lucru nu se reflectă în riscurile comerciale asumate de contribuabil sau în fluxurile sale de numerar;
- (vi) profitul preconizat înainte de impozitare este nesemnificativ în comparație cu valoarea avantajelor fiscale scontate;
- (vii) acordul eludează obiectul, spiritul și scopul dispozițiilor fiscale care s-ar aplica în mod normal;
- (viii) scopul acordului (e.g. de a evita impozitarea) este esențial prin raportare la orice alt scop care este sau ar putea fi atribuit acordului, dacă acesta din urmă pare cel mult neglijabil, având în vedere toate circumstanțele cazului.

- (ix) valoarea impozitului datorat de un contribuabil, având în vedere acest(e) acord(uri), este semnificativ redusă comparat cu valoarea pe care același contribuabil ar datora-o în aceleași circumstanțe în absența acordului/ acordurilor. În acest context, este util să se analizeze dacă apare una sau mai multe dintre următoarele situații:
- (a) o sumă nu este inclusă în baza de impozitare;
- (b) contribuabilul beneficiază de o deducere;
- (c) s-a înregistrat o pierdere fiscală;
- (d) nu este datorat niciun impozit reținut la sursă;
- (e) impozitul plătit în străinătate este compensat.

Toate aceste elemente trebuie considerate în ansamblu și nu individual atunci când se analizează o situație de fapt.

Astfel, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție fără scop economic, dacă se poate demonstra că aceasta are ca unic scop evitarea plății de impozite, taxe, contribuții sociale și care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri reale/nefictive. Atâta timp cât un contribuabil poate demonstra de bună credință că o tranzacție a generat beneficii, avantaje economice sau profituri, atunci tranzacția respectivă are scop economic și nu poate fi sancționată cu neluarea în considerare, chiar dacă în mod conjunctural determină o situație fiscală mai favorabilă pentru contribuabil. În ceea ce privește reîncadrarea formei unei tranzacții/ activități, de asemenea trebuie analizat dacă forma nu reflectă conținutul economic și astfel are ca unic scop evitarea plății de taxe, impozite sau contribuții. Dacă forma tranzacției nu este uzuală/adekvată pentru scopul său economic și conduce la beneficii fiscale ce nu ar fi prevăzute de lege pentru forma uzuală/ adecvată, atunci organul fiscal poate proceda la reîncadrarea acesteia. Însă, dacă forma tranzacției poate fi privită ca o modalitate rezonabilă de desfășurare a unei tranzacții atât timp cât se au în vedere cerințele fiscale relevante și toate circumstanțele economice, atunci o astfel de situație nu ar trebui să conducă la reîncadrarea unei tranzacții/activități.

Mai mult, așa cum este prevăzut de noul Cod Fiscal, autoritățile fiscale sunt obligate să motiveze în fapt măsura de a nu lua în considerare o tranzacție/activitate sau măsura de reîncadrare a formei unei tranzacții/activități, prin indicarea elementelor relevante în legătură cu scopul și conținutul tranzacției ce face obiectul neluării în considerare/reîncadrării, precum și a tuturor mijloacelor de probă avute în vedere pentru aceasta.

PRACTICA ORGANELOR DE INSPECȚIE FISCALĂ

CE SE ÎNTAMPLĂ ÎN TIMPUL CONTROLEROR FISCAL?

Practica controalelor fiscale a demonstrat că momentul în care inspectorii fiscali înfăptuiesc o societate că au descoperit sau

suspectează o tranzacție care, din punctul lor de vedere, nu are substanță economică/ este artificială există un risc foarte mare ca, pe lângă reîncadrarea sau neluarea în considerare a tranzacției, inspectorii să procedeze la sesizarea organelor de urmărire penală pentru a investiga dacă nu cumva acesta e un caz de evaziune fiscală sau criminalitate economică. În oricare dintre cele două cazuri (reîncadrare/ neluarea în considerare), pe lângă impunerea unor sume suplimentare de plată în contul impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, societatea trebuie să suporte un stres administrativ și reputațional extrem de neplăcut provenind din investigațiile organelor de anchetă penală. Din păcate, în ultima vreme, s-a ajuns mult prea ușor ca dispute ce ar fi trebuit să fie rezolvate pe tărâm fiscal să fie tranșate de organele penale.

Pentru a ilustra cât de departe se poate merge cu aplicarea arbitrară a prevederilor art. 11 în absența unor proceduri de aplicare, menționăm aici că există cazuri concrete în care inspectorii fiscali au procedat la aplicarea ambelor sancțiuni prevăzute de articolul 11, deși ele se exclud reciproc, respectiv chiar dacă aceștia au constatat că din punct de vedere fiscal o tranzacție nu există, au procedat la reîncadrarea ei, fapt ce este împotriva tuturor principiilor fiscale deoarece o tranzacție/activitate:

- (i) fie există, dar organul fiscal nu este de acord cu modul cum a fost reflectată în evidențele fiscale ale contribuabilului și ca atare o reîncadrează din punct de vedere economic și fiscal stabilind obligații fiscale suplimentare la care se adaugă dobânzi și penalități de întârziere;
- (ii) fie nu există, caz în care organele fiscale vor elimina efectele fiscale ale acesteia stabilind obligații fiscale suplimentare și, totodată, putând sesiza organele de urmărire penală pentru a analiza natura penală a unei astfel de tranzacții.

DE CE ACEST LUCRU ESTE ÎMPOTRIVA TUTUROR PRINCIPIILOR FISCAL?

Să reluăm textul articolului 11 alin (1): *La stabilirea sumei unui impozit, a unei taxe sau a unei contribuții sociale obligatorii, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, ajustând efectele fiscale ale acesteia, sau pot reîncadra forma unei tranzacții/activități pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/activității.*

Prin simpla citire a acestui articol se poate observa foarte ușor că textul are două teze, respectiv autoritățile fiscale: „pot să nu ia în considerare o tranzacție/activitate care nu are un scop economic” (teza I) SAU „pot

reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției/ activității” (teza a II-a). Potrivit DEXONLINE, într-un enunț precum cel de mai sus, conjuncția „SAU” are o funcție disjunctivă, adică „leagă noțiuni sau propoziții care se exclud ca opuse sau contradictorii”. Nu este deci posibil ca în cadrul unui control fiscal, organul fiscal să folosească în același timp ambele teze ale art. 11 alin. 1, respectiv atât să nu ia în considerare o tranzacție, cât și să o reîncadreze într-o altă formă, pentru a reflecta conținutul său economic. Organul fiscal poate să aplice doar una din cele două teze din art. 11 alin. 1, cele două teze neputând fi aplicate concomitent tranzacției.

În situația în care o tranzacție este lipsită de scop economic, atunci în fapt, aceasta nu există, și astfel organul fiscal ar trebui să se limiteze la anularea efectelor fiscale ale acesteia, fără posibilitatea de a stabili noi consecințe fiscale. Dimpotrivă, cât privește reîncadrarea, legiuitorul pornește de la premisa existenței unei tranzacții și implicit a unui scop economic pe care, urmare a reîncadrării, îi definește și îi stabilește noile consecințe fiscale aferente.

În consecință, organul fiscal nu poate avea în timpul inspecțiilor fiscale o abordare contradictorie și implicit abuzivă prin aplicarea ambelor teze ale art. 11 aceleiași tranzacții, nefiind posibil să reîncadrezi o tranzacție care nu este luată în considerare pe motiv că nu are un scop economic.

PRACTICA LA NIVEL EUROPEAN ÎN APLICAREA LEGISLAȚIEI ANTI-ABUZ

CARE ESTE SITUAȚIA ACTUALĂ LA NIVEL EUROPEAN?

La nivel european lucrurile nu au stat pe loc, recomandările din 2012 fiind doar primul pas către acordarea unei atenții sporite, nu doar la nivel european, ci și la nivel internațional, tranzacțiilor artificiale.

Încă din 2014, Consiliului European subliniază „nevoia urgentă de intensificare a eforturilor de combatere a evaziunii fiscale și a planificării fiscale agresive, atât la nivel mondial, cât și la nivelul Uniunii”. Astfel, în iulie 2016 este publicată Directiva UE 2016/1164/12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne, care ar trebui transpusă de statele membre până la 31 decembrie 2018, cu intrare în vigoare la 1 ianuarie 2019.

Aceasta Directivă face parte din pachetul de măsuri împotriva evitării obligațiilor fiscale al Comisiei, care abordează o serie de noi evoluții și priorități politice importante în materie de impozitare a societăților comerciale. Practic, scopul acestei Directive este de a garanta faptul că impozitele sunt plătite acolo unde sunt generate profiturile și valoarea.

Este important de menționat că această Directivă reprezintă un răspuns la finalizarea proiectului împotriva erodării bazei impozabile și transferului profiturilor (BEPS) de către țările G20 și OCDE. Mai exact, în octombrie 2015, OECD a emis rapoartele finale ce cuprind acțiuni (15 la număr) împotriva BEPS, rezultatele acestora fiind îmbrățișate și salutate de către Comisie.

În acest context, Uniunea Europeană a considerat că trebuie să existe o strategie comună pentru a îmbunătăți funcționarea pieței interne și de a maximiza efectele pozitive ale acțiunilor BEPS, iar la nivel de Uniune cel mai bun instrument de punere în aplicare a acestor măsuri este emiterea unei Directive, care să prezinte norme comune pentru toate cele 28 de țări membre.

Desigur, acestea sunt norme generale, iar ele trebuie preluate de fiecare stat membru în funcție de nevoile interne. Elementele specifice trebuie definite de fiecare țară în parte, astfel încât să răspundă cât mai bine sistemelor lor interne de impozitare.

Mecanismele vizate de prezenta Directivă implică situațiile în care contribuabilii acționează fără să respecte scopul real al legislației, profitând de diferențele dintre sistemele fiscale naționale pentru a-și reduce contribuțiile fiscale. Contribuabilii pot beneficia de rate de impozitare scăzute sau de deduceri duble, sau pot face astfel încât venitul lor să rămână neimpozitat, asigurându-se că este deductibil într-o jurisdicție și că nu este inclus în baza impozabilă nici în străinătate. Aceste situații denaturează deciziile de afaceri în cadrul pieței interne, iar nesoluționarea lor poate crea un mediu de concurență fiscală neloială.

Directiva anti-evaziune fiscală are obiectivul de a combate practicile de evitare a obligațiilor fiscale, care afectează în mod direct funcționarea pieței interne și stabilește norme împotriva evitării obligațiilor fiscale în cinci domenii specifice:

1. deductibilitatea dobânzii;
2. impozitarea la ieșire;

3. o normă generală anti-abuz;
4. norme privind societățile străine controlate; și
5. un cadru pentru a combate tratamentul neuniform al elementelor hibride.

Directiva anti-evaziune fiscală stabilește anumite standarde minime pe care Statele Membre trebuie să le respecte în mai multe domenii acoperite de activitatea OCDE privind BEPS, respectiv:

- deductibilitatea limitată a dobânzii,
- regulile privind societățile străine controlate și
- normele de abordare a tratamentului neuniform al elementelor hibride.

De asemenea, Directiva merge mai departe de BEPS și stabilește:

- norme privind impozitarea la ieșire și
- reguli generale anti-abuz.

Limitându-ne la subiectul articolului nostru, ne vom rezuma la analizarea normei generale anti-abuz pe care o propune Directiva. În baza acestei reguli, un demers sau o serie de demersuri sunt considerate ca nefiind oneste în măsura în care nu sunt întreprinse din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică. Un acord este considerat a fi autentic în măsura în care este întreprins din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică. Este evident că scopul acestei norme este de a permite autorităților să împiedice contribuabilii să beneficieze de mecanisme fiscale abuzive.

După cum am arătat în acest material, România a ținut cont de-a lungul timpului de evoluțiile europene în această materie și putem spune că prin prisma articolului 11, și nu numai, legislația fiscală din România respectă deja această prevedere a Directivei, deci putem considera că aceasta este deja transpusă parțial în legislația națională.

Totuși, se impune ca organele de inspecție fiscală din România să aibă o înțelegere mult mai bună a modului în care aceste prevederi trebuie aplicate astfel încât prin constatările lor să sancționeze practicile abuzive ale contribuabililor care nu le respectă fără a transfera în mod nejustificat pe tărâm penal cauze ce au o conotație strict fiscală. Subliniem că astfel de interpretări agresive nu fac decât să perturbe activitatea economică a contribuabililor care, fără rea-intenție, pot intra sub incidența prevederilor anti-abuz și care, de bună credință, sunt de acord cu sancțiunile fiscale impuse de organele de control. ■

Beneficiul recuperării TVA-ului din creanțele nerecuperabile

CUM SE RAPORTEAZĂ LEGISLAȚIA NAȚIONALĂ LA CEA COMUNITARĂ

Abstract: Atât legislația europeană, cât și cea națională prevăd posibilitatea ajustării TVA colectate în cazul în care sumele facturate nu mai pot fi încasate de la beneficiar. Această prevedere este inclusă în Directiva de TVA, însă condițiile de implementare sunt lăsate la latitudinea statelor membre. Legislația națională a suferit câteva modificări în ultimii ani, modificări menite să ajute contribuabilii, însă ținând cont de interpretarea recentă a Curții de Justiție a Uniunii Europene (în continuare „CJUE”) cu privire la acest subiect, întrebarea care se pune este dacă legislația națională respectă principiile stabilite de către CJUE. Ne propunem ca în acest articol să abordăm prevederile legislației naționale în ceea ce privește ajustarea TVA comparativ cu prevederile europene.

Cuvinte cheie: refuz, neplată totală sau parțială, reducerea bazei de impozitare, ajustare TVA colectată, faliment, plan de reorganizare, principiul proporționalității.

Diana HADĂR - Manager, Servicii Impozitare Indirectă, KPMG

Alina BUCATARIU, Consultant, Servicii Impozitare Indirectă, KPMG

LEGISLAȚIA NAȚIONALĂ

Ca regulă generală, TVA devine exigibilă atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile, iar furnizorul are obligația de a plăti TVA colectată la bugetul statului. Din această perspectivă, ca regulă generală, nu are importanță momentul în care persoana impozabilă care achiziționează bunurile/serviciile (numită în continuare „Beneficiar”) achită efectiv factura primită de la furnizorul său (numit în continuare „Furnizor”). Cu toate acestea, în situația în care Beneficiarul nu o achită, Furnizorul are posibilitatea de a ajusta TVA colectată aferentă, însă doar în momentul închiderii procedurii de faliment a Beneficiarului sau a confirmării planului de reorganizare a Beneficiarului prin care creanța Furnizorului este modificată sau eliminată (potrivit art. 287 din Codul Fiscal¹). Reglementarea actuală în materie de TVA ce permite ajustarea taxei colectate în cazul **(1) închiderii procedurii falimentului (Beneficiarului) prin hotărâre judecătorească**

rească definitivă/ definitivă și irevocabilă și în cazul (2) confirmării planului de reorganizare (Beneficiarului), aprobat prin hotărâre judecătorească a fost, de-a lungul timpului, subiectul a numeroase schimbări și interpretări. Astfel, Codul Fiscal aplicabil până la data de 31 decembrie 2015² oferea posibilitatea ajustării TVA colectate doar la închiderea procedurii falimentului Beneficiarului. De-a lungul anilor s-a încercat de multe ori modificarea acestei prevederi, în sensul de a o face mai favorabilă creditorilor păgubiți, ținând cont că în practică procedura de faliment este una complexă, dar și anevoioasă, necesitând, de obicei, o perioadă lungă de timp până la emiterea unei decizii finale de închidere a procedurii falimentului. Spre deosebire de acesta, Codul Fiscal aplicabil începând cu data de 1 ianuarie 2016 prevede posibilitatea ajustării TVA colectate și în cazul confirmării planului de reorganizare al Beneficiarului.

Dacă la începutul anului 2016, normele de aplicare ale Codului Fiscal prevedeau că această ajustare era permisă, (i) doar pentru facturile emise și neîncasate care se aflau în cadrul termenului de prescripție prevăzut în Codul de procedură fiscală, și (ii) doar pentru hotărârile judecătorești de confirmare a planului de reorganizare, emise după data de 1 ianuarie 2016, în luna mai a anului 2017 și aceste prevederi au fost modificate prin H. G. nr. 284/2017³. Modificările au adus clarificări cu privire la orizontul de timp în care se pot efectua aceste ajustări de TVA, fiind de bun augur pentru că a extins orizontul de timp în care se poate efectua această ajustare sau cel puțin termenul de raportare a devenit unul mai realist.

Astfel, începând cu luna mai 2017, termenul pentru efectuarea ajustărilor a fost stabilit la 5 ani de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a pronunțat hotărârea judecătorească de confirmare a planului de



reorganizare, respectiv hotărârea judecătorească de închidere a procedurii prevăzute de legislația insolvenței, sub sancțiunea decăderii, nemaexistând nicio trimitere la termenul de prescripție sau la data pronunțării deciziilor.

Deși prevederile actuale sunt mult mai permissive și aparent mai clare, în practică, ele ridică în continuare o serie de probleme. Spre exemplu, se pune întrebarea dacă normele de aplicare ale art. 287 din Codul Fiscal modificate prin H.G. nr. 284/2017 ar

fi aplicabile doar pentru hotărârile judecătorești pronunțate după intrarea lor în vigoare (i.e. după data de 4 mai 2017) sau și pentru hotărârile judecătorești pronunțate anterior intrării lor în vigoare (i.e. înainte de data de 4 mai 2017).

Astfel, dacă vă aflați în această situație vă recomandăm să efectuați o analiză amănunțită a fiecărui caz specific pentru a determina dacă aveți dreptul de a ajusta TVA colectată sau nu. Mai mult, trebuie să țineți cont în această analiză și dacă respectiva creanță a

fost vândută/ cesionată, deoarece acest lucru influențează în mod semnificativ acest drept.

LEGISLAȚIA EUROPEANĂ

Conform prevederilor articolului 90 al Directivei de TVA „*În cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre. Totuși, în cazul neplății totale sau parțiale, statele membre pot deroga de la această normă.*” ►

1. Legea nr. 227/2017 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare

2. Legea nr. 557/2013 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare

3. Hotărârea Guvernului nr. 284/2017 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal

Astfel, deși Directiva de TVA prevede posibilitatea ajustării TVA colectate, permițând recuperarea TVA-ului colectat aferent unei facturi neincasate și neincasabile, în fapt, aceasta lasă totuși la latitudinea statelor membre să determine condițiile în care respectiva ajustare poate fi efectuată. Deși se întâmplă des să spunem că România este mereu cu un pas în urmă, în cazul ajustărilor de TVA colectată putem spune că ocupăm un loc mulțumitor având în vedere că sunt și țări din Uniunea Europeană unde o asemenea ajustare de TVA nu este posibilă (e.g. Slovacia, Ungaria, Estonia, Bulgaria, Croația). Cu toate acestea, este la fel de adevărat că sunt și țări unde regulile de ajustare sunt mult mai flexibile. Spre exemplu, în Cipru, Spania, Lituania ajustarea este permisă dacă au trecut mai mult de 12 luni de la data livrării și plata nu a fost efectuată, în Lituania dacă au trecut mai mult de 3 ani de la data prestării și factura este neplătită, în Polonia după împlinirea unui termen de 150 zile de zile de la data scadenței etc.

Există și alte state membre care au legislația similară cu cea a României. Un caz concret ar fi cel al Italiei care condiționează efectuarea ajustării de TVA de falimentul beneficiarului. În cazul Italiei, CJUE s-a pronunțat recent cu privire la acest subiect în cauza C-246/16 Enzo Di Maura împotriva Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di Siracusa (numită în continuare „Decizia”). În speță, legislația italiană conține prevederi similare cu cele ale legislației românești, respectiv prevede posibilitatea ajustării TVA colectate doar la momentul încheierii procedurii de faliment. Problema pusă în discuție a fost dacă, legiuitorul italian poate amâna ajustarea până la momentul în care caracterul nerecuperabil al creanței este stabilit (*definitiv*) ca urmare a finalizării procedurii de insolvență (ceea ce în anumite condiții poate dura peste zece ani) sau dacă această ajustare poate fi făcută și mai repede când este cert că respectiva creanță nu se va mai încasa.

Concluziile Avocatului General Juliane Kokott au fost clare în acest caz, afirmând că, în opinia lui „*cerința ca procedura de insolvență a beneficiarului să fi fost închisă constituie însă o restricționare disproporționată.*” În acest sens, Avocatul General a menționat că „*drepturile fundamentale ale persoanei impozabile, principiul proporționalității, natura TVA-ului și în special principiul neutralității se opun unei restricționări a regularizării bazei de impozitare care se întemeiază pe evenimente care, precum închiderea sau deschiderea unei*

proceduri de insolvență, nu pot fi influențate în mod autonom de persoana impozabilă.”

Mai mult, CJUE a achiesat la opinia Avocatului General, concluzionând în acest sens că „*articolul 11 (...) trebuie interpretat în sensul că un stat membru nu poate condiționa reducerea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată de caracterul infructuos al unei proceduri colective atunci când o astfel de procedură este susceptibilă să dureze mai mult de zece ani.*”

Ținând cont de Decizia emisă în acest caz și de prevederile legislației naționale, întrebarea care se pune este în ce măsură prevederile legislației naționale cu privire la posibilitatea de ajustare a taxei în cazul facturilor neplătite încalcă principiul proporționalității TVA și în ce măsură un contribuabil român s-ar putea prevala de decizia emisă de CJUE ținând cont că, în conformitate cu prevederile art. 11 din Codul Fiscal, în materie de TVA, autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența CJUE, în deciziile pe care le iau. De asemenea, considerăm că această decizie va aduce modificări semnificative în ceea ce privește legislația țărilor care nu permit o asemenea ajustare sub nicio formă, deoarece în Decizie se precizează că această ajustare ar trebui să fie permisă de către toate statele membre, doar condițiile de implementare pot să difere de la un stat la altul.

CONCLUZIE

Astfel, ținând cont de prevederile legislației naționale privind ajustarea TVA colectată și având în vedere Decizia CJUE mai sus menționată, care este direct aplicabilă, suntem de părere că prevederile legislației naționale pot fi interpretate ca nerespectând principiul proporționalității taxei ținând cont de situațiile limitative în care o asemenea ajustare a taxei poate fi efectuată, și mai ales că aceste situații implică o perioadă lungă de așteptare. Cu toate acestea, este de urmărit cum vor interpreta autoritățile fiscale prevederile acestei Decizii și ce măsuri vor fi luate în sensul respectării principiilor enumerate în Decizie. Pornind de la prevederile actuale ale Codului Fiscal, recomandarea noastră ar fi să faceți o analiză detaliată a situației clienților cu scopul de a identifica dacă puteți beneficia de ajustarea de TVA permisă de Codul Fiscal. Trebuie să țineți cont în această analiză și dacă respectiva creanță a fost vândută/cesionată, deoarece acest lucru influențează în mod semnificativ acest drept. ■

Ajustările de preț de transfer și valoarea în vamă

Abstract: Societățile care fac parte dintr-un Grup multinațional, care realizează importuri de produse de la părțile afiliate și care trebuie să realizeze ajustări ale prețurilor intra-grup după intrarea bunurilor în liberă circulație ca urmare a: (i) unui control în sfera prețurilor de transfer, (ii) unui angajament ferm încheiat cu ANAF (Acord de preț în avans), (iii) unei ajustări voluntare a prețurilor intra-grup realizate la sfârșitul anului (practică des întâlnită în rândul societăților multinaționale), se confruntă de cele mai multe ori cu următoarea întrebare: ajustările de preț de transfer influențează valoarea taxelor vamale declarate și plătite? Răspunsul formulat de CEJ pe o speță privind prețurile de transfer și valoarea în vamă a mărfurilor (în cazul Hamamatsu (C-529/16)) arată faptul că ajustarea ulterioară a prețului de achiziție ca urmare a aplicării unei politici de preț de transfer nu influențează valoarea în vamă a mărfurilor declarată anterior, respectiv nivelul taxelor vamale declarate și plătite.

Totuși, această decizie intră în contradicție cu opinia Organizației Mondiale a Comerțului (OMC), care susține faptul că prețurile de transfer și valoarea în vamă se pot influența reciproc.

Cuvinte cheie: Cazul Hamamatsu, ajustări, preț de transfer, valoarea în vamă.

Iulia BUTNARU - Fondator, TaxWise SRL
Oana ZAHARIA - Manager, TaxWise SRL

INTRODUCERE

Un subiect îndelung disputat în ceea ce privește implicațiile pe care le-ar avea ajustările prețurilor de transfer asupra valorii în vamă revine pe scena fiscalității la nivelul Uniunii Europene.

Ne vom opri prima dată atenția asupra deciziei formulate de Curtea Europeană de Justiție în cazul Hamamatsu (C-529/16) în data de 20 decembrie 2017 (în continuare „decizia CEJ”) pe o speță privind subiectul prețurilor de transfer și valoarea în vamă a mărfurilor.



Cum legislația din România este aliniată la legislația UE, concluzia formulată de Curte în cazul anterior menționat trebuie analizată cu atenție.

DECIZIA CEJ (C-529/16)

În speța adusă spre judecata CEJ, societatea Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH („Hamamatsu”), cu sediul în Germania achiziționează mărfuri de la societatea-mamă, Hamamatsu Photonics, cu sediul în Japonia, în vederea distribuției.

Hamamatsu a declarat în vamă un preț inițial al importurilor de mărfuri de la societatea-mamă, iar ulterior a efectuat ajustări de prețuri (în sensul scăderii acestora) în conformitate cu acordul de preț încheiat între Grupul Hamamatsu și autoritățile fiscale germane. Ca urmare a ajustărilor de preț realizate, Hamamatsu a solicitat biroului vamal din München rambursarea taxelor vamale corespunzătoare sumelor ajustate, cererea fiindu-i însă respinsă. Hamamatsu a făcut apel împotriva acestei decizii la Tri-

bunalul Financiar din München. În vederea soluționării acestei cauze, Tribunalul Financiar din München s-a adresat CEJ pentru a clarifica dacă *valoarea în vamă poate fi constituită dintr-o sumă inițial facturată și declarată și dintr-o ajustare forfetară operată după sfârșitul perioadei de facturare, indiferent dacă la finalul perioadei de decontare are loc o debitare sau o creditare ulterioară a persoanei implicate.* Răspunsul CEJ la întrebarea adresată de către Tribunalul Financiar din München ►

este că, în forma actuală, Codul vamal nu permite luarea în considerare a unei ajustări ulterioare stabilirii valorii tranzacției, precum cea în discuție în litigiul avut în vedere (ajustare ca urmare a unei analize de preț de transfer). Mai specific, ajustări ale valorii tranzacției pot fi realizate doar în anumite situații, precum cea în care marfă a fost deteriorată înainte de punerea sa în liberă circulație.

Cu alte cuvinte, ajustarea prețului de achiziție realizată ca urmare a aplicării unei politici de preț de transfer nu impactează valoarea în vamă a mărfurilor declarate anterior, respectiv nivelul taxelor vamale declarate și plătite.

CUM ESTE VĂZUT IMPACTUL AJUSTĂRILOR DE PREȚ DE TRANSFER ASUPRA VALORII ÎN VAMĂ LA NIVEL MONDIAL

Decizia CEJ intră în contradicție cu opinia Organizației Mondiale a Comerțului (OMC) (a se consulta Ghidul privind determinarea obligațiilor vamale și implicațiile prețurilor de transfer, publicat în anul 2015), care susține că prețurile de transfer și valoarea în vamă se pot influența reciproc.

OMC subliniază faptul că între societățile multinaționale se practică des ajustările de preț. În acest context, OMC încurajează autoritățile vamale să analizeze, să înțeleagă aceste ajustări și să le considere doar pe acelea care pot impacta valoarea în vamă a mărfurilor.

La nivel mondial ajustările de preț de transfer nu sunt în mod consecvent avute în vedere de autoritățile vamale, mai specific: există autorități vamale care iau în considerare atât ajustările care conduc la creșterea/descreșterea prețurilor de achiziție și ajustează în mod corespunzător nivelul taxelor vamale, altele au în vedere doar ajustările care conduc la majorarea prețurilor și implicit la creșterea nivelului taxelor vamale, iar altele nu au în vedere la determinarea valorii în vamă a mărfurilor ajustările de preț de transfer.

Recomandarea OMC este că autoritățile vamale ar trebui să țină cont de ajustările de preț de transfer atât în situația în care acestea sunt realizate înainte ca bunurile să fie importate, cât și după ce importul a avut loc. De menționat este cazul Japoniei care s-a aliniat la recomandările OMC. În Japonia autoritățile vamale iau în considerare ajustările de preț de transfer (fie că acestea conduc la creșterea/descreșterea prețurilor de achiziție a mărfurilor) în stabilirea valorii în vamă a mărfurilor, chiar dacă acestea sunt realizate retroactiv.

DE CE ESTE NECESARĂ O COORDONARE A CELOR DOUĂ AUTORITĂȚI (VAMALĂ ȘI FISCALĂ)?

Societățile implicate în importuri de produse de la părțile afiliate sunt obligate să se conformeze atât cu legislația de prețuri de transfer, cât și cu prevederile legislației vamale.

Practic, vorbim de cerințe specifice de conformare/ documentare a prețurilor din două perspective diferite (vamală și prețuri de transfer) care, de cele mai multe ori, generează situații contradictorii și riscuri suplimentare la nivelul contribuabilului (e.g. riscul ca același preț să fie acceptat din perspectiva prețurilor de transfer și contestat din perspectiva valorii în vamă sau vice-versa). Chiar dacă cele două legislații specifice utilizează metode diferite de evaluare a prețurilor, obiectivul în esență este același: de a stabili dacă prețul bunurilor importate în cadrul unei tranzacții intra-grup este corect stabilit și nu este influențat de relația de afiliere.

Prin urmare, este evidentă necesitatea de a crea un cadru comun de lucru și o colaborare între cele două autorități (vamală și fiscală).

STUDIU DE CAZ

Putem lua cazul unei societăți care importă aparate fotografice de la o altă societate din cadrul Grupului localizată în S.U.A în vederea distribuției pe piața locală („denumită în cele ce urmează societatea distribuitoare”). La import, această societate declară o valoare în vamă a bunurilor în baza metodei valorii de tranzacției (i.e. respectiv prețul plătit sau de plătit pentru mărfuri) și plătește taxele vamale aferente. Deoarece societatea distribuitoare face parte dintr-un grup de companii și este implicată în tranzacții cu părțile sale afiliate, aceasta are în vedere respectarea principiului valorii de piață.

Pentru a asigura conformitatea cu principiul valorii de piață, la nivelul Grupului s-a implementat o politică de ajustare a prețurilor de transfer care, în esență, presupune ajustarea prețurilor intra-grup astfel încât la finalul fiecărui an fiscal profitabilitatea netă operațională efectiv obținută de către societatea distribuitoare să se situeze la nivelul medianei intervalului valorii de piață—interval rezultat în baza unui studiu de piață. Totodată, contractul de vânzare-cumpărare încheiat între cele două părți afiliate include prevederi specifice cu privire la această politică de ajustare a prețurilor de transfer. Având în vedere cele de mai sus, la finalul

anului fiscal, s-a constatat faptul că profitabilitatea netă operațională efectiv obținută de către societatea distribuitoare este de 7,5%, în timp ce în urma studiului de piață realizat a rezultat faptul că societăți independente implicate în operațiuni similare ca societatea analizată au obținut o profitabilitate între 2% și 7%, cu o mediană la 4,3%.

Prin urmare, aplicând politica internă de prețuri de transfer, societatea distribuitoare a efectuat o ajustare a prețurilor de transfer în vederea reducerii profitabilității nete operaționale de la 7,5% la 4,3% și a plătit suma aferentă ajustării realizate părții sale afiliate din S.U.A. Astfel, efectuând această ajustare, valoarea achizițiilor realizate de către societatea distribuitoare de la părțile sale afiliate a crescut cu aproximativ 4 milioane USD. În situația în care legislația vamală din statul în care este localizată societatea distribuitoare ar prevedea posibilitatea ajustării valorii în vamă ca urmare a implementării unei politici de preț de transfer, în cazul nostru specific, autoritățile vamale ar impune taxe vamale suplimentare aferente valorii ajustate, mai specific, 3,2%* 4 milioane USD, adică 128.000 USD. În cazul în care societatea distribuitoare ar fi localizată în România, conform legislației vamale în vigoare la data prezentului articol, societatea distribuitoare nu ar trebui să declare ajustările de preț de transfer realizate către autoritățile vamale și implicit autoritățile vamale nu ar percepe taxe vamale suplimentare.

CONCLUZII

De-a lungul timpului, în urmă controalelor realizate de autoritățile fiscale, s-a demonstrat că într-adevăr relația de afiliere influențează prețul la care se tranzacționează produsele în cadrul unui Grup. Astfel, în cazul Grupurilor multinaționale probabilitatea ca valoarea în vamă a mărfurilor importate de o societate din cadrul Grupului de la o entitate afiliată să fie distorsionată este foarte mare.

Drept urmare, ajustarea valorii în vamă, retroactiv, ca urmare a ajustărilor de preț de transfer, ar trebui avută în vedere de autoritățile vamale. Mai mult de atât, la nivel global este dorit ca reprezentanții autorităților vamale să ajungă la un acord comun cu privire la modul în care ajustările de preț de transfer influențează valoarea în vamă a mărfurilor. Facilitarea comunicării între autoritățile vamale și autoritățile fiscale, schimbarea de opinii/ soluții între acestea va conduce la o abordare consecventă și la creșterea gradului de certitudine fiscală. ■

Programele de tip „stockoption” UN BENEFICIU SALARIAL CU AVANTAJ FISCAL PENTRU BENEFICIARI

Abstract: Recompensarea angajaților prin programe de tipul „stockoption plan” (SOP) reprezintă o bună modalitate de fidelizare a acestora, motivare a persoanelor care ocupă poziții cheie în cadrul companie și de aliniere a remunerației oferite personalului companiei cu performanța acesteia. Totodată, implementarea unor astfel de programe prezintă beneficii și în ceea ce privește eficientizarea costurilor, prin tratamentul fiscal favorabil la nivelul beneficiarilor (angajați/ administratori/ directori), dacă sunt îndeplinite anumite condiții. În ultimul timp, aceste planuri devin tot mai populare, în condițiile volatilității forței de muncă și în condițiile creșterii costurilor fiscale ale angajaților. Totuși, planurile de tip SOP nu au fost întotdeauna clar reglementate în legislația românească, generând confuzii în practică legate de posibilitatea aplicării tratamentului fiscal specific.

Astfel, în cele ce urmează vom analiza evoluția definiției programelor de tipul SOP în legislația românească, precum și tratamentul fiscal aplicabil, în contextul modificărilor legislative recente.

Cuvinte cheie: acțiuni, stockoption plan, definiție, tratament fiscal, angajat.

Elena DOAGĂ - Manager, People Services, KPMG

Andreea OPREA - Senior Assistant, People Services, KPMG

EVOLUȚIA DEFINIȚIEI PROGRAMELOR DE TIP SOP

Anterior anului 2016, până la intrarea în vigoare a noului Cod Fiscal la 1 ianuarie 2016, programele de tip SOP nu erau clar reglementate în legislație. În acest sens, singura definiție a planului SOP se regăsea în *Normele din 17 decembrie 2008 privind determinarea, reținerea și virarea impozitului pe câștigul de capital rezultat din transferul titlurilor de valoare, obținut de persoanele fizice (introduse prin Ordinul M.E.F. - C.N.V.M. nr. 3483 / 144 / 2008)*. Codul Fiscal nu includea o definiție a acestor programe, deși menționa tratamentul fiscal aplicabil acestor planuri.

Conform Normelor CNVM, planul SOP reprezenta „un program inițiat în cadrul unei societăți comerciale ale cărei valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe

o piață reglementată sau tranzacționate în cadrul unui sistem alternativ de tranzacționare, prin care se acordă angajaților acestei societăți comerciale dreptul de a achiziționa un număr determinat de acțiuni emise de societatea respectivă la un preț preferențial”. În consecință, aria de implementare și utilizare a acestor programe de tip SOP, precum și încadrarea lor în definiția menționată mai sus erau destul de limitate: societatea trebuia să fie listată, beneficiarii puteau fi doar angajații societății emitente și nu ai afiliaților, beneficiarii trebuiau să plătească un preț (nu exista posibilitatea dobândirii acțiunilor cu titlu gratuit), beneficiarii puteau fi doar angajați, nu și directori/ administratori.

Un exemplu privind dificultatea aplicării acestei definiții și în consecință a tratamentului fiscal specific îl reprezintă cazul companiilor multinaționale care aveau im-

plementate astfel de programe la nivel de grup, acțiunile aparținând companiei mamă și nu societății din România (compania angajatoare). Astfel, autoritățile române puteau argumenta că planurile de acțiuni ale companiilor străine prin care gratificau angajații afiliaților din România nu erau conforme cu definiția SOP, iar beneficiile (i.e. acțiunile) obținute de angajați prin astfel de planuri nu puteau beneficia de tratamentul fiscal specific, fiind avantaje asimilate veniturilor salariale și impozitate în consecință.

Ulterior, începând cu data de 1 ianuarie 2016, Codul Fiscal a preluat definiția programelor de tip SOP într-o variantă extinsă, astfel: un plan SOP era definit ca „un program inițiat în cadrul unei persoane juridice ale cărei valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată sau tranzacționate în cadrul unui sistem alterna-

tiv de tranzacționare, prin care se acordă angajaților, administratorilor și/sau directorilor acesteia sau ai persoanelor juridice afiliate ei, prevăzute la pct. 26 lit. c) și d), dreptul de a achiziționa la un preț preferențial sau de a primi cu titlu gratuit un număr determinat de valori mobiliare emise de entitatea respectivă. Pentru calificarea unui program ca fiind stockoption plan, programul respectiv trebuie să cuprindă o perioadă minimă de un an între momentul acordării dreptului și momentul exercitării acestuia (achiziționării valorilor mobiliare)”.

Urmare a acestor modificări, programele de tip SOP se aplică și în cazul angajaților, administratorilor și/sau directorilor atât a companiilor românești, precum și a afiliatei lor acestora. Totodată, acțiunile pot fi acordate și cu titlu gratuit.

În plus, începând cu 1 ianuarie 2017, conform ultimelor modificări ale definiției SOP, tratamentul favorabil poate fi aplicat și în cazul societăților nelistate care acordă angajaților, administratorilor și/sau directorilor săi ori ai societăților afiliate astfel de modalități de recompensare. În practică totuși, implementarea unui plan SOP la nivelul unei societăți cu răspundere limitată poate fi destul de anevoioasă, luând în considerare limitările generate de Legea Societăților Comerciale. Sintetizând, conform reglementărilor actuale privind definiția SOP, următoarele cerințe trebuie îndeplinite pentru ca un program de tipul SOP să beneficieze de tratamentul fiscal specific.

TRATAMENTUL FISCAL APPLICABIL PLANURILOR SOP

Din punct de vedere al tratamentului fiscal aplicabil titlurilor acordate în cadrul unui SOP, Codul Fiscal precizează că nu sunt impozabile din punct de vedere al impozitului pe venit și al contribuțiilor sociale, avantajele sub forma dreptului la SOP, la momentul acordării și la momentul exercitării acestora. Astfel, momentul taxabil poate să apară la momentul vânzării acțiunilor,



moment în care angajații pot obține un câștig de capital. Prin urmare, titlurile dobândite de participanți în cadrul unui SOP nu generează implicații fiscale privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale la momentul acordării și exercitării, nici pentru beneficiari (e.g. angajați), nici pentru companie. Cu alte cuvinte, nu se reține impozit pe venit și nu se datorează contribuții sociale angajat și angajator la momentul acordării, respectiv exercitării. Este de precizat totuși că aceste cheltuieli cu beneficiile acordate salariaților în instrumente de capitaluri cu decontare în acțiuni nu sunt deductibile la calculul impozitului pe profit.

Totuși, luând în considerare recente modificări ale Codului fiscal (e.g. transferul contribuțiilor de la angajator la angajat) sarcina fiscală totală se diminuează, așa cum am exemplificat în cele ce urmează.

Exemplu calcul diferențe privind sarcina fiscală totală (plan SOP vs. Beneficiu în natură)

**Calcul realizat considerând valoarea de piață a titlurilor de 100.000 um*

	Valoare titluri	Impozit pe venit & Contribuții sociale - angajat	Impozit pe profit & Contribuții sociale - angajator	Total taxe	Total taxe (%)
SOP	100,000	12,280	16,000	28,280	28.28%
Beneficiu în natură	100,000	41,500	2,250	43,750	43.75%
			Diferențe	(15,470)	-15.47%

**Calcul realizat considerând valoarea de piață a titlurilor de 100.000 um*

CONCLUZII

În ultimii ani, autoritățile fiscale au manifestat un interes crescut privind aceste tipuri de beneficii, încercând să creeze un cadru legislativ mai clar. Astfel, în acest moment, companiile au la dispoziție criteriile pe baza cărora pot evalua dacă programele lor se încadrează pentru aplicarea tratamentului fiscal specific.

De asemenea, luând în considerare numărul din ce în ce mai limitat al beneficiilor salariale având un tratament fiscal favorabil, considerând de asemenea, volatilitatea forței de muncă și necesitatea implicării angajaților în activitatea companiei și performanța acesteia pe termen lung, implementarea planurilor de tipul SOP poate reprezenta o alternativă de luat în calcul.

Astfel, fiecare plan prin care se acordă titluri de participare angajaților/ administratorilor/ directorilor trebuie analizat de la caz la caz pentru a determina dacă îndeplinește condițiile din legislație pentru a beneficia de tratamentul fiscal favorabil. ■

Digitalizarea în taxe

Informația privind veniturile fiecăruia curge deja dinspre jurisdicții foarte îndepărtate

Abstract: Acum câteva luni s-a finalizat cu succes primul val al schimbului automat de informații la nivel global, la care au participat aproximativ 150 de țări, în urma implementării CRS („Common Reporting Standard”). Informațiile furnizate autorităților fiscale din România de către autoritățile fiscale ale celorlalte țări participante constau în informații despre veniturile și soldurile conturilor deținute de rezidenți români în aceste jurisdicții. Pe baza acestor informații, autoritățile din România pot verifica respectarea legii fiscale de către rezidenții români și le pot solicita acestora, foarte ținut, declararea veniturilor obținute în străinătate.

Cuvinte cheie: digitalizare, rezidenți, venituri, impozit, autorități fiscale, informații.

Medeea POPESCU - Manager, People Services, KPMG Tax SRL
Ioana CHICULIȚĂ - Consultant, People Services, KPMG Tax SRL

„Având în vedere informațiile primite de la statele membre ale Uniunii Europene privind veniturile realizate de dvs. în anul 2017, vă solicităm să vă prezentați la sediul instituției noastre pentru depunerea declarației privind veniturile realizate din străinătate pe anul 2017.”

Mesaje precum cel de alături vor fi trimise de către autorități din ce în ce mai des, pentru a solicita rezidenților plata impozitului pentru veniturile care nu au fost declarate anterior. Și după cum menționam mai sus, veniturile obținute din străinătate nu mai sunt nedetectabile de ochii autorităților. Rezidenții români datorează impozit în România pe veniturile de sursă globală (i.e. indiferent din ce țară sunt obținute). Cine sunt rezidenții români? Pot fi și cetățenii români care trăiesc în afara României, dar și cetățenii străini prezenți pe teritoriul României, în funcție de circumstanțele personale (atenție trebuie acordată și tratatelor pentru evitarea dublei impunerii, care prevăd reguli diferite de departajare a rezidenței și care prevalează legislației interne). Potrivit legii, orice venituri de natură personală (e.g. dividende, dobânzi, câștiguri de capital, chirii etc.) obținute din străinătate de un rezident român se declară anual, în anul următor celui în care venitul a fost obținut. Veniturile se declară separat, în funcție

de tipul de venit, precum și de sursa acestuia (i.e. țara de unde este venitul obținut sau unde este înregistrat plătitorul de venit). Pentru declarațiile nedepuse în termenul menționat mai sus, autoritățile fiscale pot percepe amenzi între 500 – 1.000 RON per declarație, precum și dobânzi și penalități de întârziere în cuantum de 0.01%, respectiv 0.02% din obligația de plată principală pentru fiecare zi de întârziere. Astfel, pentru veniturile declarate în termenul prevăzut de lege, dobânzile și penalitățile se calculează după expirarea termenului de plată (momentan, începând cu a 61-a zi de la comunicarea deciziei de impunere), în timp ce pentru veniturile nedecarate în termen, dobânzile și penalitățile se calculează începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui de impunere. Prin urmare, recomandarea ar fi să vă analizați portofoliul de active și să vă contactați consultantul fiscal înainte de a hotărî că un anumit venit „nu merită a fi declarat”. România nu este singura țară unde autoritățile fiscale folosesc informațiile furnizate de către autoritățile fiscale ale celorlalte țări ►



cu privire la veniturile și soldurile conturilor deținute de rezidenți români în aceste jurisdicții, la nivelul Uniunii Europene aceste demersuri fiind deja o practică frecventă. În acest context, atât persoanele fizice, cât și angajatorii vor fi afectați de controalele efectuate de către autoritățile fiscale și vor fi nevoiți să acorde mai multă atenție conformării fiscale.

În plus, față de cele de mai sus, autoritățile fiscale folosesc și alte surse de informații pentru a verifica situația fiscală personală, precum tranzacții și solduri bancare, achizițiile de terenuri și automobile, detalii privind remunerația încasată sau postări pe site-uri de socializare. Autoritățile din alte state membre UE folosesc și alte informații disponibile, precum cele de pe Airbnb, eBay sau Amazon. În acest context, CRS reprezintă încă o piesă din puzzle-ul care permite autorităților fiscale stabilirea taxelor datorate.

Folosirea acestor date de către autorități ajută în mod semnificativ la îmbunătățirea măsurilor de impunere întreprinse, toate cu scopul de reducere a evaziunii fiscale. Deși mediul fiscal din România este încă destul de birocratic, digitalizarea este una dintre prioritățile ANAF. Unul dintre obiectivele strategice ale ANAF pentru următoarea perioadă este „orientarea spre servicii la distanță”, ceea ce include posibilitatea contribuabililor de a transmite declarații online, precum și obținerea de informații online privind veniturile declarate sau restanțe către bugetul de stat (prin intermediul Spațiului Privat Virtual).

Un pas spre digitalizare îl prezintă și anunțul Ministerului Finanțelor Publice cu privire la introducerea unei declarații unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice care să comaseze 7 dintre declarațiile existente în prezent (i.e. D200, D201, D220, D221, D600, D604, D605). Declarația unică va avea la bază sistemul de autoimpunere, eliminând plățile anticipate, și va putea fi depusă în format electronic (prin Spațiul Privat Virtual sau pe bază de semnătură electronică).

Unul dintre scopurile de bază ale politicii fiscale include colectarea taxelor într-o modalitate cât mai eficientă, astfel încât nivelul de colectare să fie cât mai ridicat și în același timp costurile aferente colectării să fie cât mai mici. Astfel, digitalizarea va juca un rol important în colectarea taxelor cu costuri cât mai mici, pentru a asigura conformarea fiscală, iar cointeressați sunt atât contribuabilii persoane fizice, companiile, cât și consultanții fiscali și guvernul.

Multe țări din Uniunea Europeană (e.g. Danemarca, Estonia, Marea Britanie etc.) folosesc deja un sistem de pre-completare a declarațiilor de venit online, astfel încât timpul și efortul necesar conformării fiscale de către contribuabili este redus semnificativ, constând doar în verificarea și validarea informațiilor. În Estonia, cu ajutorul sistemului e-guvernare, durează câteva minute să-ți completezi declarațiile de impozit, iar o firmă poate fi înființată online în sub

o jumătate de oră. Una dintre țările care a adoptat sistemul estonian de e-guvernare este Republica Moldova. Digitalizarea reprezintă un proiect de anvergură, pentru care numeroase aspecte vor trebui avute în vedere, precum costurile, complexitatea, securitatea, confidențialitatea, precum și posibilitatea contribuabililor de a transmite datele online și în formatul necesar. Astfel, de multe ori, proiectele de digitalizare pot implica și o simplificare a măsurilor fiscale sau a sistemului de taxare, care poate presupune modificări substanțiale ale Codului Fiscal.

Dincolo de verificarea obligațiilor fiscale și conformarea cu prevederile legislative, contribuabilii trebuie să fie pregătiți și pentru obligațiile ce le vor surveni în urma evoluției sistemelor digitale la nivelul autorităților fiscale. Astfel, persoanele fizice, dar mai ales companiile trebuie să aibă în vedere actualizarea sistemelor informatice pentru colectarea și păstrarea datelor într-un format care să poată fi ușor prelucrat conform cerințelor autorităților fiscale.

În acest context, centrul de interes pentru următoarea perioadă se va deplasa către digitalizare, nu numai în modul în care mediul de afaceri operează și comunică cu clienții și furnizorii, dar și în ceea ce privește comunicarea cu autoritățile fiscale și asigurarea conformării într-un mod cât mai transparent. Astfel, este importat pentru toți contribuabilii să fie pregătiți pentru modificările ce vor avea loc în sistemul și modalitatea de impunere. ■

Nivelul 2.0 în abordarea europeană a tranzacțiilor intra-grup

Abstract: Reinterpretarea conceptului tradițional de sediu permanent pune în mișcare revizuirea a tot ceea ce înseamnă conformare în transfer pricing (prețuri de transfer). Analiza de mai jos pornește de la decizia dată în iulie 2017 de Tribunalul administrativ din Paris, care a găsit că Google nu are sediu permanent în Franța. O decizie bazată pe argumente tehnice, valabile de zeci de ani, dar care își trăiesc ultimele clipe de glorie. Sub comandamentul „toate companiile europene trebuie să fie impozitate acolo unde generează valoarea” se pregătesc schimbări care vor pune presiune nu doar pe giganzii internetului, ci și (poate mai ales) pe companiile obișnuite de azi, cele care sunt în tranziția de la mediul tradițional la cel digital. Intră în scenă un nou concept, importat de peste Ocean, și întrebarea la modă va fi de acum „care e nexus-ul tău fiscal?” În traducere – spune-mi unde și ce afacere ai, ca să-ți spun unde și ce impozite plătești! Pentru că nu e nevoie să fii Google, ca să ai nevoie de un nou nexus.

Cuvinte cheie: prețuri de transfer/transfer pricing, nexus/sediu permanent, cazul Google, risc afacere, alocare profit, tranzacții comparabile, proprietate intelectuală/intangibile, CCCTB.

Adrian **LUCA** - Partener fondator Transfer Pricing Services

CUM SUNĂ TRANSFER PRICING PE NOUL ... NEXUS FISCAL!

Au trecut mai bine de 50 de ani de când Curtea Supremă a SUA se pronunța în cazul National Bellas Hess (1967), după numele unei mici case de comenzi din Missouri care intrase în conflict fiscal cu statul... Illinois. Ce se întâmplase? Firma nu deținea nicio proprietate tangibilă în Illinois, nu avea magazine, post telefonic, reprezentanță comercială sau legală și nu-și făcea publicitate acolo prin radio, TV, ziare ori panouri publicitare. Doar trimitea cataloage prin poștă, de două ori pe an, către clienți de pe întreg teritoriul SUA, deci inclusiv din Illinois, și ocazional fluturași publicitari. Comenzile se transmiteau în Missouri, iar bunurile erau livrate către clienți prin poștă sau curier. Pentru acesta, statul Illinois se considera îndreptățit să ceară acelei firme să rețină și să vireze taxele aferente vânzărilor realizate pe teritoriul statului. Doar că încă nu sosise vremea pentru astfel de cerințe - Curtea Supremă a SUA a confirmat că, în baza legislației comerciale federale, *i se interzice unui stat să impună taxe unui vânzător a*

cărui singură legătură cu cumpărătorii din acel stat este prin mail sau curier.

O LUPTĂ DIN VREMEA LUI GOLIAT

Decizia avea să fie serios pusă la încercare 25 de ani mai târziu. În 1992, Curtea Supremă a Statului Dakota de Nord refuza să țină cont de cazul National Bellas Hess într-o speță asemănătoare (Quill Corp., înregistrată în Delaware), văzându-l ca „de-pășit (obsolete)” de mutațiile extraordinare produse în viața economică - „de la o piață de nișă, comerțul prin poștă atinge dimensiuni de Goliat, cu vânzări de 183.3 de miliarde de dolari în 1989” (suma este într-adevăr impresionantă. Calculată în dolarul din zilele noastre, acesta ar fi echivalentul a peste 360 de miliarde și acesta în condițiile în care vânzările online de produse fizice în SUA erau cotate la 294 de miliarde în 2015. Se estimează, totuși că suma va depăși 485 de miliarde în 2021 - statista.com). Spre exemplu, Quill „trimitea anual prin poștă 24 de tone de cataloage doar în Dakota de Nord”. Și deși firma nu avea nicio prezență fizică aco-

lo, s-a invocat că „se poate vorbi de o prezență economică a firmei, dependentă de serviciile și beneficiile oferite de stat, ceea ce generează suficient nexus constituțional pentru a justifica impunerea de taxe”. În final, după o lungă și complexă argumentare, Curtea Supremă a SUA decide să-și mențină poziția din acel demodat caz din 1967.

O tempora... În 1967 încă mai erau doi ani până la apariția oficială a internetului. În 1992, încă mai erau trei ani până la apariția amazon.com, și șase până la apariția oficială a google.com. Și totuși, din așa vremuri pre-istorice, începeau să se pună întrebările fiscale, care astăzi sunt la ordinea zilei în economia pe care ne place să o numim *digitală*. Așa s-a creat conceptul de *nexus fiscal* vorbind de afacerea dintr-un stat derulată de o companie din alt stat, concept care a evoluat de la prezența fizică, la prezența economică suficientă pentru a justifica impunerea fiscală. Statele americane și-au adaptat legislațiile (vezi „legea Amazon” lansată de statul New York), iar companiile își fac acum așa-numite ►



analize de nexus (nexus study) ale unei afaceri, pentru a înțelege potențialul de a crea activități purtătoare de nexus în diverse state și evaluarea acelor activități prin prisma legislației fiecărui stat. Era de așteptat ca, urmând drumul tehnologiei digitale purtătoare de business, să ajungă în Europa și această filozofie fiscală numită nexus.

CÂND EUROPA DESCOPERĂ NEXUS

„Principiul de bază al fiscalității companiilor este acela că profitul trebuie impozitat acolo unde este creată valoarea. Dar astăzi se pun două întrebări majore: **1) unde taxăm (nexus)** – cum să stabilim și să protejăm baza fiscală într-o țară unde o companie oferă servicii digitale cu o prezență fizică redusă sau chiar inexistentă, în ciuda faptului că are o prezență comercială/ economică și **2) ce să taxăm** (valoarea creată) – cum atribuim

profitul într-un model de afaceri digital, bazat pe active intangibile, date și cunoștințe. Pentru a răspunde acestor provocări, este esențial să creăm și să susținem un momentum internațional la nivel politic”. (Comisia Europeană, septembrie 2017, comunicarea privind *Impozitarea corectă și eficientă a economiei digitale*). Momentum-ul se creează prin marile cazuri publice. Dintre toate, cazul Google este cel mai potrivit pentru a pune problema nexus-ului (și nu pentru că gigantul IT ar fi și producător de smartphone numit Nexus). Cazul Google la Paris sau la Londra nu diferă în esență de cazul casei de comenzi care livra prin poștă acum 50 de ani. Or acest paralelism aduce o bună ocazie politicienilor să reamintească nevoia de reformarea a cadrului care a rămas de pe vremea *bricks and mortar* (economia întreprinderilor făcute din cărămizi și mortar) și nu ține

seama de noul *base erosion and profit shifting*. Poate părea paradoxal, dar politic vorbind, este în avantajul consolidării proiectului european faptul că Google câștigă în fața autorităților fiscale naționale, inclusiv în instanță (vezi textul „**Eroarea 404**”). Când disputele cu Google ori se pierd, ori se negociază, atunci ai un bun momentum să reinterpretezi conceptul de sediu permanent. Și pentru că, până una-alta, vorbim de transferuri între jurisdicții naționale, această discuție va duce și la transformarea radicală a terenului prețurilor de transfer. Cât privește partea de atribuire a profitului, pentru aceasta există... cazul Apple (de care am vorbit în numărul trecut al acestei reviste). Miza extraordinară aici nu stă în suma de 13 miliarde de euro pe care ar trebui să o returneze acest gigantul irlandez (în pofida dorinței... Irlandei, dar asta e o altă poveste), ci în faptul că, indiferent de rezul-

tat, a adus în fața opiniei publice europene *costul* pe care l-ar presupune lipsa armonizării fiscale. Revoluționarul pachet CCCTB (baza comună consolidată de impozitare a companiilor) este prezentat acum ca soluția de compromis, care duce în final la o alocare a profitului taxabil între statele membre unde se află filialele unui grup cu venituri consolidate peste un anumit prag, în funcție de factori prestabiliți, având ponderi egale activele (cele tangibile), forța de muncă (număr angajați și costul muncii, fiecare reprezentând jumătate din acest factor), vânzările după destinație pe fiecare filială. (1) În concluzie, *momentumul* odată atins, devine o problemă de timp până când aceste schimbări ne vor invada spațiul fiscal (care nu e deloc virtual, cum bine știm). Ar fi o mare gafă însă să vedem acest proces ca având incidență doar asupra grupurilor gigantilor economiei digitale, cei din cate-

goria GAFA, cum i-au spus francezii (de la Google, Apple, Facebook, Amazon). Pentru că astăzi suntem cu toții digitali, pe drumul de tranziție de la *brick and mortar* la afacerea care, pentru a rămâne în viață, trebuie să se bazeze pe crearea de proprietate intelectuală, know-how, pe intangibile, într-un sens larg. Chestiunea proprietății intelectuale s-a pus și se pune nu doar în domeniul internetului, dar și în domeniul farma, al construcțiilor de mașini (vezi faimosul caz Caterpillar peste Ocean) etc. Să recitim istoria și să vedem că nivelul 2.0 este deja aici și a început acum 25, ba poate chiar 50 de ani... fără să ne anunțe.

Notă

(1) În Comisia de Afaceri Economice și Monetare din Parlamentul European, formula a fost amendată prin includerea și unui al patrulea factor, în pondere egală cu celelalte:

„Afaceri de toate felurile își extrag o mare parte din valoare din activele intangibile, date și informații. Nu există o singură definiție pentru noile forme de a face afaceri în spațiul digital și aspecte diferite sunt deseori combinate într-o singură afacere. Toate acestea fac tot mai greu răspunsul la întrebările esențiale – *care este valoarea și unde este creată (nexus)?*”

(Comisia Europeană, 2017).

este vorba de așa-numitul *factor-date* (*data factor*) care să exprime *colectarea și folosirea datelor cu caracter personal de către platformele online și utilizatorii serviciilor*. O extindere cu țintă evidentă, cu atât mai mult cu cât, încă din toamna trecută, Executivul de la Bruxelles a ținut să spună că tot CCCTB este *soluția preferată* în fața aventurilor fiscale de tipul celei propuse de Franța (acea *taxa de egalizare*, un impozit pe cifra de afaceri în cazul gigantilor IT). Totuși, s-a ținut cont că, *acolo unde unul sau mai mulți factori nu se aplică datorită specificului activității contribuabilului, formula se va recalibra, astfel încât factorii aplicabili să aibă pondere egală*.

Să mai amintim că, prin noile amendamente se cere inclusiv redefinirea conceptului de sediu permanent situat în Uniune și aparținând unui contribuabil rezident în scop fiscal în cadrul Uniunii, pentru că „**CCCTB trebuie să asigure că impozitele sunt plătite acolo unde profiturile sunt generate și unde companiile au sediu permanent**”. Sau se cere ca aceiași CCCTB să devină standard pentru toate companiile din UE, pragul actual de 750 milioane de euro (venituri consolidate la nivel de grup) să fie redus la zero, „în maximum șapte ani”. Avem astfel încă o dată confirmarea că revoluționarul CCCTB va avea un impact uriaș asupra afacerilor europene. Pe *transfepricing.ro*, găsiți articole care tratează pe larg subiectul și prezintă evoluția la zi a evenimentelor. (Vă rugăm să luați în considerare că acest articol a fost trimis la tipar înainte de votul final pe CCCTB din Parlamentul European, programat pentru jumătatea lunii martie). ►

EROAREA 404 – DE CE NICI FRANCEZII NU AU GĂSIT ”SEDIU PERMANENT” LA GOOGLE

„Sediul permanent” a fost cuvântul cheie după care mai multe administrații fiscale europene au căutat în ultimii ani impozite suplimentare la filialele gigantului Google din țările lor, sub pretextul neconcordanței între veniturile „reale” și cele raportate de respectivele filiale.

Primii care au realizat că această căutare, pornind de la reglementările actuale, nu poate duce decât la eroarea 404 (*not found*) au fost britanicii, puternicul Fisc al Majestății Sale (HMRC).

Așa se face că, în ianuarie 2016, HMRC a anunțat că a ajuns la un acord cu Google UK privind creșterea impozitelor pe care le va plăti, inclusiv achitarea unui supliment 130 de milioane de lire în contul perioadei 2005–2015, în care se lasă deoparte chestiunea filozofică a sediului permanent, concentrându-se pe clasică ajustare a prețurilor de transfer (prețurile tranzacțiilor intra-grup), în speță a remunerației pe care filiala britanică o primește în schimbul serviciilor prestate bazei din Irlanda.

În primăvara 2017 a venit și de la Roma anunțul păcii fiscale încheiate de autoritățile italiene cu Google pentru 306 milioane de euro, după „mai bine de un an de negocieri”. O negociere și nu un *divorț în stil italian* – iată o presiune suplimentară pentru echipa cocoșului galic de la Fiscul republican francez, cea care a ținut să-și confrunte în instanță poziția împotriva Google Ireland. Dar în iulie 2017, de la Tribunalul Administrativ din Paris a venit o analiză despre cum Google nu are sediu permanent în Franța. În fundamentarea deciziei prin care absolvă compania de o impunere suplimentară de 1,115 miliarde euro, judecătorii francezi explică, școlărește, cum stau lucrurile tehnic în acest moment. Chiar dacă în scurt timp ne putem aștepta la o schimbare, trecerea la nivelul 2.0 a reglementărilor în materie (vezi text alăturat), actualul studiu de caz merită studiat prin prisma construirii formale a modelului de afaceri, ca alocarea funcțiilor și riscurilor între persoanele afiliate, dar și ca o bună incursiune în stilul actual al unei administrații fiscale.

PLECĂM DE LA DEFINIȚII

Argumentarea judecătorilor pleacă de la premisa că simplul fapt că o societate rezidentă într-un Stat controlează sau este controlată de o societate rezidentă în celălalt Stat unde efectuează operațiuni comerciale nu este suficient pentru a face dintr-una din cele două societăți sediu permanent al celeilalte.

O persoană (entitate) rezidentă în Franța controlată de o societate rezidentă în Irlanda nu poate constitui un sediu permanent al celei din urmă decât dacă nu poate fi considerată un agent independent al societății rezidente în Irlanda și dacă exercită în mod obișnuit în Franța puteri care-i permit să angajeze această societate într-o relație comercială având legătură cu operațiile care constituie activități proprii ale acestei societăți.

În cazul de față, prima condiție este îndeplinită, Curtea stabilind o dublă dependență, juridică și economică. În 2002, Google Inc. din America a încheiat un contract de prestări servicii cu SARL Google France, prima deținând în integralitate capitalului celei de-a doua. În 2004, Google Inc a cedat contractual societății Google Ireland Limited, ea însăși filială a Google Inc. Într-o asemenea situație, Google France nu poate fi considerată juridic independent de Google Ireland, în ciuda absenței legăturilor directe de capital între cele două societăți. De asemenea, având în vedere că respectivul contract este exercitat doar în contul societății Google Ireland, care a vărsat către Google France, în anii în litigiu, în integralitate contravaloarea cheltuielilor plus o marjă de 8%, prin acest mod de remunerare, Google France n-a suportat niciun risc financiar în activitatea sa, astfel că nu se poate considera ca fiind economic independent de Google Ireland.

DAR NU TOT CE E DEPENDENT E ȘI PERMANENT (CA SEDIU)!

Așadar, Google, care exploatează un motor de căutare pe internet, propune și un serviciu plătit „AdWords” permițând celui care vrea să dea un anunț de publicitate (client) să comande apariția pe ecran, atunci când internații caută anumite cuvinte-cheie, a unui link promoțional plus un scurt mesaj publicitar.

Serviciul „AdWords” este propus către clienți în două modalități: „OSO” (Online Sales Organizations – vânzare online) și DSO (Direct Sales Organization – vânzare directă). Prima este destinată clienților care-și gestionează online, în mod autonom, comenzile de publicitate, iar a doua include în plus un serviciu de consiliere și asistență comercială acordat clienților (agenților lor), asigurat, în speță, de salariații Google France. Ca urmare a existenței acestui DSO, administrația fiscală a considerat că numiții salariați livrează publicitate online în numele Google Ireland.

Prin contractul de prestări de servicii amintit mai sus, Google France furnizează societății Google Ireland „toate serviciile, sfaturile, recomandările și asistența cerută de societate, în cadrul activității de susținere la nivel de mar-

keting și vânzări pentru serviciile de căutare pe internet furnizate în Franța de societatea Google Ireland. De asemenea, Google France asistă Google Ireland în analiza de piață și analiza strategică, cuprinzând analiza clienților potențiali cărora să le poată fi vândute servicii internet”.

Contractul stipulează apoi în mod foarte explicit – „În timpul furnizării asistenței de susținere a vânzărilor, Google France înțelege și convine că nu are puterea să angajeze societatea Google Ireland, să acționeze ca mandatar sau ca reprezentant autorizat să acționeze în calitate de mandatar în contul sau în numele societății Google Ireland, ori să semneze contracte sau acorduri în numele Societății. În mod special, Google France nu negociază contracte sau licențe în numele Societății, nici nu acceptă comenzi în numele acesteia”.

Administrația fiscală susține însă că – în ciuda termenilor de mai sus care neagă explicit Google France orice calitate de a angaja într-un fel societatea Google Ireland – salariații de la Google France sunt, în fapt, investiți cu puterea de a încheia contracte în numele societății.

Curtea notează argumentele aduse de administrație – valoarea adusă de Google France asigură comercializarea produselor publicitare în contul societății Google Ireland; salariații din Franța sunt implicați, în același timp, în discuții cu clienții, în preluarea comenzilor acestora, în operațiuni post-vânzare, gestiunea facturării și recuperării; documentele interne ale Google France, obținute în timpul acțiunilor de control, descriu misiunea încredințată unor salariați ca relevantă pentru „recrutarea de clienți noi”; mărturiile mai multor angajați aflate pe rețelele sociale profesionale în care declară că asigură gestionarea portofoliului de clienți mari și crearea de propuneri comerciale, că girează un portofoliu strategic în parteneriat cu principalele agenții media, că se ocupă de negocierea contractelor; în fine, anunțurile de angajare de pe google.fr și google.com, cum ar fi „un jurist de afaceri localizat la Paris însărcinat cu” negocierea, redactarea contractelor comerciale în Franța și în Europa. În general, în diverse documente ale Google France apar, în mod recurent, termeni precum „vânzare, vânzător, responsabil de vânzări”.

JUDECĂ FUNCȚIUNILE ȘI RISCURILE PE BAZA SPECIFICULUI AFACERII!

Dar instanța a judecat cu un ochi la forma juridică a documentelor, iar cu celălalt la specificul modelului de afaceri. Deși argumentele aduse de administrație tind să arate că anumitor salariați ai Google France li

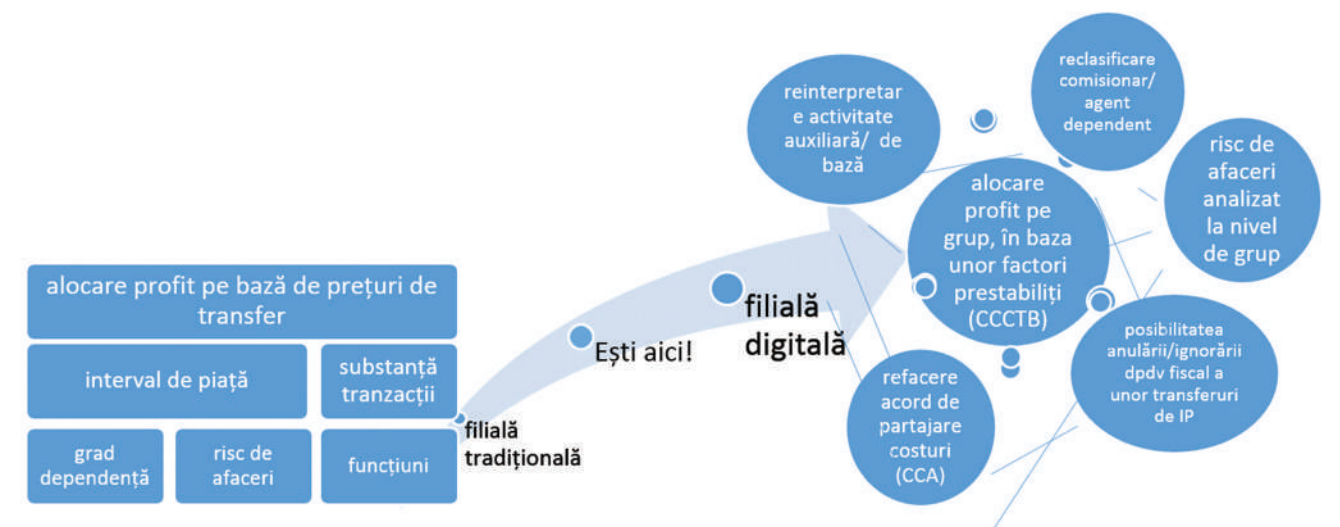


FIG. 1 - Din provocările fiscale ale unei companii de tranziție. Grafica - TPS

s-au încredințat misiuni care exced termenii contractului de prestări de servicii încheiat cu Google Ireland, niciunul din aceste elemente nu ne permit să stabilim că acești salariați au fost investiți cu puteri pentru a acționa în contul și în numele societății Google Ireland.

ÎN CONCLUZIE...

Google France nu poate fi privită ca dispunând, pentru perioada analizată, de puterea de a angaja societatea Google Ireland într-o relație comercială având legătură cu operațiile care constituie activitățile proprii ale acestei societăți. În aceste condiții, este greșit că administrația fiscală

a estimat că societatea Google Ireland exercită, prin intermediul unui sediu permanent constituit de Google France, o activitate în Franța. (link la decizia Tribunalului Paris și mai multe amănunte despre cazurile Google puteți găsi la transferpricing.ro/vreau-sa-inteleg-preturile-de-transfer/studii-de-caz/)

CUM DEVINE IP-UL UN BUN AL ÎNTREGULUI GRUP. PLUS ALTE CÂTEVA ... AJUSTĂRI

Raportul grupului de experți pe tema fiscalității economiei digitale (Comisia Europeană 2014, reactivat de Bruxelles în septembrie 2017) oferă o bună sinteză a schimbărilor privind revizuirea regulilor de prețuri de transfer, respectiv a conceptului de sediu permanent. Arătând că tranzacțiile intra-grup trebuie să se desfășoare în condițiile care ar fi fost obținute de întreprinderi independente în tranzacții comparabile și circumstanțe comparabile, conform principiului *arm's length* (al intervalului de piață), raportul atrage atenția că regulile privind prețurile de transfer guvernează, indirect, alocarea profitului unui grup multinațional pe jurisdicțiile în care acesta operează.

Astfel revizuirea prețurilor de transfer devine esențială pentru întreg proiectul BEPS derulat de G20/OECD, mai ales pe segmentele care vizează alocarea profitului în funcție de activele intangibile, respectiv alocarea profitului în funcție de riscurile afacerii.

O parte semnificativă a valorii afacerilor de azi constă în proprietatea intelectuală (IP) fie că vorbim de brevete oficiale sau drepturi de autor (*copyright*), fie de secrete de fabricație informale (*know-how*), fie de modele efective de producție sau distribuție, branduri sau mărci comerciale (*trademark*). În acest context, raportul vine cu recomandarea

de imputernicire a autorităților fiscale să ignore transferurile de IP în circumstanțe extreme, acolo unde lipsește substanța economică și principalul scop este crearea de beneficii fiscale. Un semnal că, **mai ales în afacerile cu un grad mare de integrare, proprietatea intelectuală trebuie văzută ca un bun al întregului grup, la care participă toți membrii.**

Se merge pe un nou principiu, în care centrul, compania-mamă, nu își mai poate atribui (exclusiv) riscurile în dezvoltarea grupului și astfel ar trebui remunerată cu profit pe măsură. Raportul preia poziția OECD și susține că **trebuie deschise ușile spre acea abordare în care anumite riscuri, prin natura lor, sunt ale grupului ca întreg și nu pot fi asignate unei singure entități din grup.** Iată o abordare care ar trebui să devină „regulă cu aplicare generală”.

Încă o dovadă că, așa cum spuneam, raportul trebuie văzut în perspectiva întregului mediu de afaceri modern, pentru că, în sine, nu există o economie digitală undeva... în nori, diferită de restul economiei. De notat că, în opinia autorilor, nu este nevoie de introducerea în taxable nexus a unei noi categorii sub forma prezenței digitale imposibile.

Problemele se pot rezolva mai eficient prin atacarea fondului – spre exemplu, cine re-

prezintă afacerea. În termenii actuali, un agent dependent are autoritatea de a încheia contracte în numele companiei nerezidente, spre deosebire de un independent, care acționează în nume propriu, în contul respectivei companii. Astfel, operând prin afiliați locali care acționează ca agenți pe bază de comision/brokeri, o afacere nerezidentă poate eluda statutul de sediu permanent. Iar un agent independent, în exercitarea activității sale curente, nu creează taxable nexus pentru compania pentru care lucrează. Încă o dată, această situație nu este specifică doar companiilor digitale, astfel raportul propune și revizuirea circumstanțelor în care **vânzarea unor bunuri și servicii de către o companie parte a unui grup multinațional să fie tratată ca fiind efectiv realizată de agenți dependenți.**

De aici până la rediscutarea statutului de activitate preparatorie sau auxiliară mai e doar un pas. Apropierea de clienți și nevoia de livrare rapidă devin elemente cheie pentru un model de business actual, bazat pe vânzări online de produse fizice. Astfel, e de așteptat ca **administrarea unui depozit să nu mai poată fi considerată doar o simplă activitate auxiliară, ci chiar o activitate de bază.** ■

O MĂSURĂ CONTROVERSATĂ

Impozitarea giganților economiei digitale

Abstract: La 21 martie 2018, Comisia Europeană a dat publicității două propuneri legislative în scopul impozitării echitabile a giganților economiei digitale. Este însă greu de presupus că aceste propuneri vor fi susținute de toate statele membre ale UE.

Cuvinte cheie: economie digitală, impozitare, GAFA.

| Prof. univ. dr. Andrei DOBRESCU

Privit opiniei lui Pierre Moscovici - comisarul european pentru afaceri economice și financiare, impozitare și vamă „Europa este o mare sursă de venituri pentru firmele din domeniul digital. Această situație reciproc avantajoasă ridică însă probleme juridice și fiscale. Normele noastre care datează de dinainte de apariția internetului nu permit statelor membre să impoziteze companiile din domeniul digital, care își desfășoară activitatea în Europa, atunci când acestea nu sunt prezente fizic aici sau când prezența lor fizică este neglijabilă. Această situație este ca o gaură neagră tot mai mare pentru statele membre, întrucât baza fiscală se deteriorează. În UE marile companii din domeniul digital plătesc în medie un impozit pe profit de 9%, comparativ cu 23% în cazul celorlalte întreprinderi, inclusiv IMM-uri. Toate acestea sunt motivele pentru care propunem astăzi un nou standard juridic, dar și un impozit intermediar pe activitățile digitale”, a conchis Perre Moscovici. **Și Valdis Dombrovskis**, vicepreședintele CE pentru moneda euro și dialog social a invocat faptul că „digitalizarea aduce nenumărate beneficii și oportunități, însă necesită și o adaptare a normelor și a sistemelor noastre tradiționale”. „Am prefera să dispunem de norme convenite la nivel mondial, inclusiv la nivelul OECD. Valoarea profiturilor care scapă în prezent neimpozitate este de neacceptat. Trebuie să aducem de urgență normele

fiscale în secolul al XXI-lea, recurgând la o nouă soluție cuprinzătoare și orientată către viitor”, a adăugat Valdis Dombrovskis. La rândul său, Comisia Europeană consideră că „noul pachet legislativ trebuie să prevadă o abordare coerentă a UE în privința unui sistem de impozitare a economiei digitale, care să sprijine piața unică digitală și să servească drept punct de pornire pentru discuțiile internaționale menite să soluționeze problema la nivel mondial”. Propunerile legislative prezentate de Comisia Europeană (CE) la 21 martie 2018 se referă la **impozitarea veniturilor companiilor, atunci când depășesc pragul de 750 de milioane de euro la nivel mondial și de 50 de milioane de euro la nivelul UE și la reglementarea impozitului direct intermediar**. Conform comunicatului Comisiei Europene, **„Dacă impozitul se va aplica la o cotă de 3 %, propusă de Comisia Europeană se estimează că statele membre ar putea obține venituri anuale de 5 miliarde de euro”**. Ținta principală a reglementării este formată din giganții digitali precum Google, Facebook, Apple, Amazon, Uber, Airbnb și alte circa 100 de companii.

Prima propunere legislativă va permite statelor membre să impoziteze profiturile generate pe teritoriile lor, **chiar și în cazul în care o companie nu are o prezență fizică acolo**. Noile norme vor garanta o contribuție la finanțele publice din partea companiilor online egală cu cea a companiilor

tradiționale cu prezență fizică. Se introduc noțiunile de „prezență digitală” impozabilă și de sediu permanent virtual într-un stat membru. **Se va considera că o platformă digitală are o „prezență digitală” impozabilă sau un sediu permanent virtual într-un stat membru, dacă îndeplinește unul dintre următoarele criterii:**

- veniturile anuale ale companiei într-un stat membru depășesc pragul de 7 milioane de euro;
- compania are peste 100.000 de utilizatori într-un stat membru într-un an fiscal;
- într-un an fiscal, se încheie peste 3.000 de contracte comerciale de servicii digitale între compania respectivă și utilizatorii comerciali, potrivit comunicatului CE.

Se va schimba și modul în care sunt repartizate profiturile către statele membre, „astfel încât să se reflecte mai bine felul în care companiile pot crea valoare online: de exemplu, în funcție de locul în care se află utilizatorul în momentul consumului”, se menționează în comunicatul Comisiei Europene. **Măsura are scopul de a asigura „o legătură reală între locul în care sunt realizate profiturile digitale și locul în care sunt impozitate”**. Comisia Europeană intenționează să includă măsura „în sfera bazei fiscale consolidate comune a societăților (CCCTB) – inițiativa propusă deja de Comisie pentru repartizarea profiturilor marilor grupuri multinaționale într-un

mod care să reflecte mai bine locul unde se creează valoarea”. CCCTB ar anula diferențele dintre sistemele fiscale ale statelor și ar acoperi lacunele legislative care permit acum evitarea impozitării în unele jurisdicții și mutarea profiturilor în altele cu regim mai relaxat. Deocamdată însă propunerea privind introducerea CCCTB nu are șanse de aplicare în viitorul apropiat dată fiind opoziția mai multor state membre.

Noua propunere de impozitare va afecta între 120 și 150 de companii, jumătate dintre ele fiind americane, o treime europene, restul fiind din Asia, în special din China. **A doua propunere legislativă** are în vedere

Reglementarea privind **impozitul** indirect, intermediar, care:

- ar urma să se aplice veniturilor obținute din anumite activități digitale care nu intră deloc sub incidența actualului cadru fiscal;
- se va aplica doar cu titlu provizoriu, până la finalizarea reformei globale și până la integrarea deplină a unor mecanisme care să reducă posibilitatea dublei impunerii.

Impozitul „se va aplica veniturilor obținute din activități în cazul cărora utilizatorii joacă un rol major în crearea de valoare și care sunt cel mai greu de reglementat prin normele fiscale actuale, cum ar fi veniturile obținute din:

- vânzarea de spațiu publicitar online;
- activități de intermediere digitală care permit utilizatorilor să interacționeze cu alți utilizatori și care pot mijloci vânzarea de bunuri și servicii între aceștia;
- vânzarea de date generate pe baza informațiilor furnizate de utilizatori.

Nu se știe de ce, dar propunerea Comisiei exclude din sfera de aplicare a acestei de taxe serviciile prin care este valorificat accesul la conținut digital (de exemplu Netflix). **Veniturile fiscale vor fi colectate de statele membre în care sunt situați utilizatorii**, impozitarea urmând să se aplice numai companiilor cu venituri totale anuale de ►



750 de milioane de euro la nivel mondial și de 50 de milioane de euro la nivelul UE. În acest mod se poate asigura că întreprinderile mai mici nou înființate și în curs de extindere rămân scutite de această sarcină”, spune comunicatul citat. **„Acest impozit intermediar garantează că activitățile care în prezent nu sunt impozitate efectiv vor începe să genereze venituri imediate pentru statele membre.** Astfel, se va putea evita luarea unor măsuri unilaterale de impozitare a activităților digitale în anumite state membre, situație care ar putea conduce altfel la o mare diversitate de soluții naționale în prejudiciul pieței unice”, spune Comisia Europeană. **Impozitarea veniturilor este descrisă ca o soluție „intermediară”, până când se va implementa o soluție pe termen lung, preferată de Comisie, prezentată ca „Propunerea 1”**, care „urmărește să facă o reformă a normelor în materie de impozit pe profit, astfel încât profiturile să fie înregistrate și impozitate acolo unde companiile au o interacțiune semnificativă cu utilizatorii prin canalele digitale. Optimismul conduce-rii UE și al guvernului francez privind noua formă de impozitare nu este împărțit de toate statele membre și nici de SUA, fiind considerat de natură să sporească tensiunile transatlantice, în condițiile în care SUA a amenințat cu taxarea suplimentară a unor produse europene. Propunerea Comisiei Europene este prezentată într-un context deja încordat între SUA și țările europene aflate la limita unui război al oțelului. La 16 martie 2018, secretarul american al Trezoreriei, Steve Mnuchin a avertizat Europa că SUA se opun ferm propunerilor unor țări de a aplica companiilor din domeniul digital un impozit special. Conform comunicatului Comisiei Europene, pragurile valorice de aplicare a acestui impozit indirect au fost gândite pentru a nu afecta micile start-up-uri europene, care concurează cu mastodonții americani. De asemenea, conform opiniei oficialilor europeni acest impozit are un caracter provizoriu urmând a fi înlocuit cu un altul, care încă nu a făcut obiectul unui acord formal în UE. Acest alt impozit (care va fi permanent) pare deja prost conceput, conform opiniei unor state membre, ceea ce dă de înțeles că acest dosar este departe de a fi pus în aplicare. Există însă și opinii ale unor experți conform cărora aplicarea acestei soluții intermediare ar putea prezenta și riscul de a nu circumscrie impozitării domeniul pe care îl vizează și de a afecta negativ competitivitatea europeană. Pe de altă parte, părerea multor analiști este că ideea de a impozita cifra de afaceri și nu profitul nu pare să aibă viitor, propunerea Comisiei Europe-

ne comportând riscul de a se întoarce chiar împotriva exportatorilor europeni. Având în vedere că la baza acestei propuneri se află președintele Franței, ne-am putea întreba cum ar reacționa, de exemplu, producătorul francez de coniac dacă Japonia sau SUA i-ar cere să cedeze 5 sau 10% din cifra de afaceri pe care o realizează în aceste țări?

Conform opiniei unor observatori europeni și americani, propunerea Comisiei este de fapt o barieră vamală prin care UE răspunde măsurii luate de SUA în sectorul siderurgic. Iar în acest joc al retorsiunilor comerciale Europa este cea care are mai mult de pierdut. În practică această propunere franceză, impusă forțat de către Comisia Europeană contrar avizelor Irlandei, Olandei și Luxemburgului, pune o adevărată problemă și în privința angajamentelor europene în domeniul liberalizării comerțului mondial. Nu este exclus ca principalele țări afectate de propunerea Comisie Europene să ia măsuri severe de retorsiune contra protecționismului european. Mai ales China și SUA, vizate de această dispoziție. Pentru a liniști astfel de temeri, Comisia Europeană care a înțeles acest lucru, a afirmat, așa cum arătam mai sus, că această soluție este o măsură tranzitorie, declarând că sistemul se va aplica doar cu titlu provizoriu până la punerea în practică a reformei globale și că există mecanismele integrate pentru reducerea riscului dublei impuneri. Chiar și Franța care și-a exprimat deschis satisfacția pentru acest proiect a afirmat că această măsură ar trebui să fie rapid înlocuită, lăsând să se înțeleagă că această taxă este de fapt un răspuns în războiul comercial al oțelului, dar că nu are vocația de a supraviețui acestuia. În locul impozitului pe cifra de afaceri Comisia Europeană ar fi trebuit să aplice măsura respectivă profitului realizat în statele membre (respectiv 7 milioane euro în loc de 750 milioane euro).

Moscovici a explicat că propunerea nu vizează o anumită companie sau țară, estimând că în vizorul acestei propuneri s-ar afla cca. 150 de companii, inclusiv din Europa. Așadar, pentru a evita războiul comercial, Comisia va impozita și firmele europene. Trebuie, de asemenea, menționat că pragurile stabilite prin propunerea CE constituie o discriminare pe piața europeană. De exemplu, pragul de 100.000 de utilizatori este mult mai ușor de atins în Germania decât în Luxemburg care are în total 400.000 locuitori. Prezența digitală riscă deci să coste foarte scump marile motoare de căutare, care în multe cazuri depășesc un milion de persoane înscrise. Stabilirea unui volum unic

de activitate și aplicarea lui tuturor statelor membre din UE suscită numeroase comentarii. Luxemburgul, de exemplu, îndeplinește doar în mică măsură condițiile de impozitare datorită numărului redus al populației sale. Comisia Europeană contribuie în felul acesta la proliferarea asimetriilor fiscale pe continent. Și în cazul impozitării GAFA apar divergențe de opinii. Companiile europene nu au în vedere o prelevare mai mare de 2% din cifra de afaceri realizată, față de 3% propusă de Comisia Europeană. Mediul de afaceri așteaptă cu nerăbdare să vadă ce beneficii va obține Europa din acest proiect protecționist care riscă să se întoarcă asupra propriilor sale produse exportate în SUA. În orice caz, nu există o certitudine că aplicarea acestui nou impozit va aduce avantaje mai mari decât impozitarea actuală.

Mai trebuie amintit că aplicarea acestei propuneri se confruntă și cu obstacole de altă natură. Astfel, în ce privește România (și nu numai), până la renegocierea celor peste 100 de convenții de evitare a dublei impuneri încheiate cu alte țări, companiile străine nu vor plăti impozit în România pentru că directiva nu poate prevala acestor convenții. Ținând cont de acest aspect ca și de alte implicații ar fi recomandabil ca, pe lângă calculele făcute de Comisia Europeană, România să facă o analiză complexă a impactului acestei propuneri, care va fi diferit de la țară la țară. Spre exemplu, pragul de 7 milioane de euro s-ar putea să nu fie adecvat nivelului și modelului de afaceri din România. În concluzie, ar fi recomandabil ca în ce privește propunerea Comisiei Europene, România să se poziționeze în funcție de propriile interese și să exprime un punct de vedere care să evidențieze implicațiile dincolo de intențiile de politici fiscale asumate deja la reuniunea Ecofin din toamna anului trecut.

BIBLIOGRAFIE

1. Comisia Europeană – Comunicat de presă: Impozitarea economiei digitale: Comisia propune noi măsuri menite să garanteze că toate companiile plătesc impozite corecte în UE, Bruxelles, 21 martie 2018.
2. European Commission – Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market, Brussels, 21 March 2018.
3. European Commission, Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence {SWD(2018) 81 final} - {SWD(2018) 82 final}, Brussels, 21.3.2018 COM(2018) 147 final 2018/0072 (CNS). ■

Europa la raport

Document de lucru al OECD privind impozitarea (prevederi privind pierderile rezultate din transfer)

Pe 22 februarie 2018, OECD a publicat un document de lucru privind provizioanele pentru reportarea pierderilor. Lucrarea analizează doi indicatori ai politicii fiscale care reflectă efectele provizioanelor de reportare asupra simetriei fiscale și a stabilizării atât în țările OECD, cât și în țările care nu sunt membre ale OECD. Lucrarea stabilește că indicele de simetrie fiscală captează eficiența provizioanelor de reportare, iar indicele de stabilizare

surprinde proporția șocului veniturilor nefavorabile asupra firmelor care au pierderi, care este apoi absorbită de sistemul de impozitare a societăților. Rezultatele arată că doar 18 din cele 34 de țări care fac obiectul unei examinări a indicilor oferă transferuri nelimitate și că majoritatea țărilor nu indexează pierderile fiscale pentru inflație. Indicatorii sugerează că acest lucru are un impact semnificativ asupra simetriei și stabilizării impozitelor. ■

Comisia UE publică orientările privind contramăsurile referitoare la țările aflate pe „Lista Neagră”

La data de 21 martie, Comisia a publicat orientări identificând contramăsuri pentru tranzitul fondurilor UE prin țări identificate ca jurisdicții fiscale necooperante. Orientările detaliază legislația relevantă privind transferurile de fonduri UE în legătură cu jurisdicțiile necooperante și prevăd un cadru pentru evaluarea riscurilor de evitare a obligațiilor fiscale în cadrul proiectelor care implică entități din aceste jurisdicții. Legislația impune ca fondurile UE să nu sprijine proiecte care contribuie la evitarea obligațiilor fiscale și ca fondurile să fie transferate conform standardelor în materie de bună guvernanta în domeniul fiscal.

„Comisia nu va permite ca fondurile UE să contribuie la evitarea obligațiilor fiscale la nivel mondial. Aceste contramăsuri la nivelul UE ar trebui să funcționeze ca un semnal de alarmă pentru aceste jurisdicții, deoarece ele dovedesc faptul că UE abordează cu seriozitate problema evitării obligațiilor fiscale la nivel mondial” a afirmat Comisarul Pierre Moscovici, în comunicatul de presă al Comisiei. În prezent, nouă țări rămân pe „lista neagră”: Samoa Americană, Bahamas, Guam, Namibia, Palau, Samoa, Sfântul Cristofor și Nevis, Trinidad și Tobago și Insulele Virgine Americane. ■

Olanda introduce o nouă taxă pe redevențe

Guvernul olandez a introdus o nouă taxă pe redevențe, care va intra în vigoare începând din 2021, care urmărește să descurajeze societățile care înființează societăți de tip „letterbox” sau „shell” pentru a evita plata taxelor pentru redevențe, ca parte a măsurilor de „schimbare a Imaginii Olandei ca țară care facilitează multinaționalelor să evite impozitarea”, potrivit secretarului olandez

de Stat pentru finanțe Menno Snel. Legea se va aplica plăților efectuate entităților cu sediul în jurisdicții de pe „lista neagră” a UE, din jurisdicții care nu cooperează sau din jurisdicțiile care nu au o rată de impozitare legală sau au una scăzută. În plus, legislația va introduce cerințe de fond crescute pentru companiile rezidente care dețin, finanțează și acordă licențe. ■

Australia propune un proiect de lege care extinde legea de combatere a evitării taxării privind multinaționalele

Guvernul australian a emis un proiect de lege care propune extinderea actualei legi anti-evitare, împiedicând contribuabilii să utilizeze trusturi străine sau parteneriate în structurile corporative pentru a se sustrage aplicării legislației actuale. Legislația actuală a fost adoptată în 2016 și a fost concepută pentru a împiedica entitățile multinaționale cu venituri globale anuale de cel puțin 1 miliard de dolari sau care fac parte dintr-un grup de entități care au un venit global anual de 1 miliard de dolari (sau mai mare) să evite plata impozitelor în Australia, prin construirea de aranjamente artificiale în scopul evitării unei prezențe impozabile în Australia. Guvernul australian, în expunerea de motive, a indicat că legislația propusă ar asigura faptul că actuala legislație anti-evitare funcționează conform scopului. ■

Revizuirea regimului activelor corporale fixe din Regatul Unit

Regimul britanic privind activele corporale fixe (regimul IFA) este revizuit. Domeniul de aplicare al regimului include elemente precum drepturile de autor, brevetele și mărcile comerciale, precum și fondul comercial. A fost inițial înființat în 2002 pentru a echivala tratamentul fiscal și contabil al acestor active. În esență, a introdus o scutire pentru amortizarea sau deprecierea activelor mai sus menționate. Revizuirea vizează îmbunătățirea eficienței și atractivității regimului. Propunerile concrete privind revizuirile sunt așteptate la sfârșitul anului 2018. ■

The benefit of VAT recovery from irrecoverable claims

HOW DOES NATIONAL LEGISLATION RELATE TO COMMUNITY LAW

Abstract: Both European and national legislation provide for the possibility of adjusting VAT collected if the invoiced amounts can no longer be collected from the beneficiary. This provision is included in the VAT Directive, but the conditions for implementation are left to the Member States. National legislation has undergone some changes in recent years to help taxpayers, but taking into account the recent interpretation of the Court of Justice of the European Union („CJEU”) on this issue, the question is whether national legislation respects the principles established by the CJEU. We propose ourselves in this article to approach the provisions of the national legislation regarding the VAT adjustment as compared to the European provisions.

Keywords: refusal, total or partial non-payment, reduction of tax base, adjustment of collected VAT, bankruptcy, reorganization plan, proportionality principle

Diana **HADĂR** - Manager, Indirect Taxation Services, KPMG
Alina **BUCATARIU** - Consultant Indirect Taxation Services, KPMG

NATIONAL LEGISLATION

As a general rule, VAT becomes chargeable when goods are delivered or services are provided, and the supplier is required to pay VAT collected to the state budget. From this perspective, as a general rule, it does not matter when the taxable person acquiring the goods / services (hereinafter referred to

as the „Beneficiary”) actually pays the invoice received from his supplier (hereinafter referred to as the „Supplier”). However, if the Beneficiary does not pay it, the Supplier may adjust the corresponding collected VAT but only at the moment of closing the Beneficiary’s bankruptcy procedure or confirming the reorganization plan of the Beneficiary

by which the Supplier’s claim is amended or removed (according to Article 287 of the Fiscal Code¹).

The current VAT regulation that allows adjustment of the tax collected in the case of (1) **the closure of the bankruptcy procedure (of the Beneficiary) by final / definitive and irrevocable court decision** and in the case



of (2) **the confirmation of the reorganization plan (of the Beneficiary), approved by court decision** was, over time, the subject of numerous changes and interpretations. Thus, the Fiscal Code applicable until December 31, 2015² provided the possibility of adjusting the VAT collected only at the end of the bankruptcy procedure of the Ben-

eficiary. Over the years, they have often attempted to modify this provision within the meaning of making it more favourable to injured creditors, bearing in mind that in practice the bankruptcy procedure is complex but also difficult, usually requiring a long period of time until a final decision is taken to close the bankruptcy proceedings.

In contrast to this, the Fiscal Code applicable from January 1, 2016 provides for the possibility of adjusting the VAT collected in case of confirmation of the reorganization plan of the Beneficiary. While at the beginning of 2016 the implementing rules of the Fiscal Code provided that this adjustment was allowed, (i) only for ►

1. Law no. 227/2017 regarding the Fiscal Code, as subsequently amended and supplemented

2. Law no. 557/2013 regarding the Fiscal Code, as subsequently amended and supplemented

invoices issued and not collected within the limitation period provided for in the Code of Fiscal Procedure, and (ii) only for court decisions confirming the reorganization plan, issued after January 1, 2016, in May 2017 these provisions were amended by GD no. 284/2017³. The changes have brought about clarifications about the time horizon in which these VAT adjustments can be made, being auspicious because they have extended the time horizon in which this adjustment can be made, or at least the reporting deadline has become more realistic.

Thus, starting with May 2017, the deadline for making adjustments was set at 5 years from January 1st of the year following that in which the court decision confirming the reorganization plan was delivered, namely the court decision for the closure of the insolvency law, under penalty of preclusion, being no reference to the limitation period or the date of the delivery of decisions. Although the current provisions are much more permissive and seemingly clearer, in practice they still raise a number of issues. For example, the question arises whether the implementing rules of Article 287 of the Fiscal Code amended by GD no. 284/2017 are applicable only to court decisions delivered after their entry into force (namely after May 4, 2017) or for court decisions delivered prior to their entry into force (namely before May 4, 2017). So, if you are in this situation, we recommend that you conduct a thorough analysis of each specific case in order to determine whether you have the right to adjust VAT collected or not. Moreover, you must also take into account in this analysis whether the claim has been sold / assigned, as this significantly influences this right.

EUROPEAN LEGISLATION

In accordance with the provisions of Article 90 of the VAT Directive „*In the event of cancellation, refusal or total or partial non-payment or where the price is reduced after delivery, the taxable base shall be reduced accordingly under the conditions laid down by the Member States. However, in the event of total or partial non-payment, Member States may derogate from this rule.*”

Thus, although the VAT Directive provides for the possibility of adjusting the VAT collected by allowing recovery of the VAT collected corresponding to an uncollected and non-collectable invoice, it nevertheless

leaves it to the discretion of the Member States to determine the conditions under which such adjustment may be made. While it is often the case that Romania is always a step behind, in the case of collected VAT adjustments, we can say that we occupy a satisfactory place given that there are also countries in the European Union where such VAT adjustment is not possible (eg Slovakia, Hungary, Estonia, Bulgaria, Croatia). However, it is equally true that there are countries where adjustment rules are much more flexible. For example, in Cyprus, Spain, Lithuania, the adjustment is allowed if more than 12 months have passed since the date of delivery and the payment has not been made in Lithuania if more than 3 years have passed since the date of delivery and the invoice is unpaid, in Poland after reaching a deadline of 150 days from the due date, etc.

There are other Member States that have legislation similar to that of Romania. A concrete case would be that of Italy which conditions the VAT adjustment of the beneficiary's bankruptcy. In the case of Italy, the CJEU has recently ruled on this issue in Case C 246/16 Enzo Di Maura v Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Siracusa (hereinafter referred to as „the Decision”). In the present case, the Italian legislation contains provisions similar to those of the Romanian legislation, and provides for the possibility of adjusting the VAT collected only when the bankruptcy procedure is concluded. The issue was whether the Italian legislator could postpone the adjustment until the irrecoverable character of the claim is (*finally*) established as a result of the completion of the insolvency procedure (which in some circumstances may last for more than ten years) or whether this adjustment can be made even faster when it is certain that the claim will no longer be collected.

The conclusions of General Advocate Juliane Kokott were clear in this case, stating that, in her opinion, „**the requirement that the beneficiary's insolvency procedure to have been closed is a disproportionate restriction.**” In this respect, the General Advocate noted that „*the fundamental rights of the taxable person, the principle of proportionality, the nature of the VAT and, in particular, the principle of neutrality, preclude a restriction on the regularization of the taxable amount based on events such as the closure or the opening of insolvency proceedings which cannot be independently influenced by the taxable person.*”

Furthermore, the CJEU agreed with the General Advocate's conclusion that „*Article 11 (...) must be interpreted within the meaning that a Member State cannot condition the reduction of the taxable amount of value added tax to the infructuous character of a collective procedure when such a procedure is likely to last for more than ten years.*”

Taking into account the Decision issued in this case and the provisions of national law, the question is to what extent the provisions of national law on the possibility of adjusting the tax in case of unpaid invoices infringe the principle of proportionality of VAT and to what extent a Romanian taxpayer could prevail over the decision issued by the CJEU, given that, according to the provisions of Article 11 of the Fiscal Code on VAT, tax authorities and other national authorities should take account the case-law of the CJEU in their decisions. We also believe that this decision will bring significant changes to the legislation of countries that do not allow such adjustment in any way because the Decision states that this adjustment should be allowed by all Member States and that only the conditions for implementation may differ from one state to another.

CONCLUSION

Thus, in view of the provisions of the national collected VAT adjustment legislation and in view of the aforementioned CJEU decision, which is directly applicable, we consider that the provisions of national law may be interpreted as not respecting the principle of proportionality of the tax, taking into account the limited situations in which such a tax adjustment can be made, and especially that these situations involve a long waiting period.

However, it is to be observed how the tax authorities will interpret the provisions of this Decision and what measures will be taken to comply with the principles set out in the Decision.

Starting from the current Tax Code, our recommendation is to make a detailed analysis of your customers' situation in order to identify whether you can benefit from the VAT adjustment allowed by the Fiscal Code. You must also take into account in this analysis whether the claim has been sold / assigned, as this significantly influences this right. ■

3. Government Decision no. 284/2017 amending and supplementing the Methodological Norms for the application of Law no. 227/2015 regarding the Fiscal Code

Level 2.0 of the European Approach to Intra-group Transactions

Abstract: Reinterpreting the traditional concept of permanent establishment triggers the review of all conformance in transfer pricing. The analysis below runs from the July 2017 ruling of the Administrative Tribunal of Paris, which found that Google has no permanent establishment in France. A decision based on technical arguments standing for decades, but nowadays nearing their end. Under the banner of „taxation of all European companies where they generate value”, changes are prepared that will not only put under pressure the internet giants, but also (perhaps especially) the regular present companies moving from the traditional environment to the digital one. Enters a new concept, imported from overseas, and the fashionable question will be henceforth „what's your fiscal nexus?” Read that as „tell me what your business is and where, and I'll tell you what taxes you owe and where!” Indeed, one doesn't need to be Google to be in need of a new nexus.

Keywords: transfer pricing, nexus/permanent establishment, Google Taxation Case, business risks, profit allocation, comparable transactions, intellectual property/intangibles, CCCTB, digital economy.

Adrian **LUCA** - founding partner Transfer Pricing Services

HOW TRANSFER PRICING SOUNDS ON THE NEW... NEXUS!

It happened more than fifty years ago, when the Supreme Court of the United States ruled in National Bellas Hess v. Department of Revenue (1967). Appellant, a mail order house with its principal place of business in Missouri, engaged in a fiscal conflict with the State of ... Illinois, where it owed no tangible property, no sales outlets, representatives, telephone listing, or solicitors; It did not advertise there by broadcast, billboards or newspapers; all it did was mailing catalogues twice a year, occasionally adding some „flyers”, as it did for customers throughout the United States. The orders were mailed to the company's plant in Missouri, and the deliveries were made by mail or common carriers. It is just sufficient – considered the state of Illinois – to require appellant to collect and pay to the State the use tax imposed by Illinois upon consumers who purchase appellant's goods for use within the State.

But, it just wasn't the right time for such interpretation. The Supreme Court of the United States confirmed that, under the federal trade laws, it is prohibited for a state to impose the duty of use tax collection and payment upon a seller whose only connection with customers in the State is by common carrier or by mail.

A FIGHT FROM THE TIMES OF GOLIATH

The ruling was to be seriously challenged again 25 years later. In 1992, the Supreme Court of North Dakota declined to follow Bellas Hess holding in a similar case, Quill Corp (registered in Delaware) v. North Dakota. The court found that the precedent had become obsolete owing to the tremendous economic innovations. It observed that mail-order business had grown „from a relatively inconsequential market niche” to a „Goliath” with sales that reached „the

staggering figure of \$183.3 billion in 1989.” (quite staggering, being about 360 billion in today's dollars, while online sales of physical goods in the USA amounted \$294 billion in 2015, and are projected to surpass 360 billion from 2018 – statista.com). For instance, Quill mailed annually 25 tons of catalogues in North Dakota only; although the company had no physical presence there, it was found that it had an „economic presence” that depended on the services and benefits provided by the State and therefore generated a constitutionally sufficient nexus to justify taxation. Finally, after lengthy and complex argumentation, the Supreme Court of the United State stood by its „obsolete’ ruling in the 1967 case. O tempora!... 1967 was two years before the official date of birth of the Internet. 1992 was three years before amazon.com was founded, and six years before google.com was ►

launched. Nevertheless, in such 'prehistoric' times, emerged such issues that are prevailing even into an economy we like to call 'digital'. A concept of *fiscal nexus* was born, questioning the business operated in one state by a company registered in another state; the concept evolved from the physical presence to the economic presence sufficient to justify the taxation. The States adapted their laws (see the „Amazon Law” passed in New York), and companies now carry out *nexus studies* of a business in order to understand *the potential of creating nexus-carrying operations in various states and to evaluate these operations through the state-specific laws*. It was foreseeable that this fiscal philosophy called nexus would eventually reach Europe, along the path opened by the business-carrying digital technology.

AS EUROPA DISCOVERS THE NEXUS

„The underlying principle for corporation tax is that profits should be taxed where the value is created. The two main policy challenges that need to be addressed can be summarised as follows: **1) Where to tax? (nexus)** – how to establish and protect taxing rights in a country where businesses can provide services digitally with little or no physical presence despite having a commercial presence; and **2) What to tax? (value creation)** – how to attribute profit in new digitalised business models driven by intangible assets, data and knowledge. To address these challenges, it is crucial to create and sustain international momentum on this issue at political level.” (September 2017 Communication from the European Commission on „A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market”) Momentum is generated by big public case. Among these, Google's is the most appropriate to raise the issue of nexus (and not because the IT giant also produces smartphones branded as Nexus). The Google case in Paris or London is not essentially different from that of the mail order house who delivered by mail 50 years ago. Well, this parallel was really a great opportunity for politicians to remind the need of reforming the framework inherited from the brick and mortar ages, which disregards base erosion and profit shifting.

It might seem paradoxical, but from a political standpoint, the consolidation of the European project actually benefits from Google's victories against national tax authorities, including in courts (see the article „Error 404”). When litigations versus Google are either lost or negotiated, there is good momentum to request the reinterpretation

of the concept of permanent establishment. And as we are still talking about transfers between national jurisdictions, the dispute will also lead to a radical change in the field of transfer pricing (see the adjacent text box). As regards the profit assignment, there is the... Apple case (discussed in the previous issue of this magazine). The extraordinary stake here is not the \$13bn to be reimbursed by the giant to the Irish tax authorities (despite Ireland's own wish, but that's another story), as much as the fact that, irrespective of the result, it made the European public opinion see the cost involved by a lack of fiscal harmonisation. The revolutionary CCCTB (common consolidated corporate tax base) is now seen as the compromise solution, which in the end results in allocating the taxable profit among European companies which belong to a group of a substantial size, based on a formula apportionment comprising equally weighted factors – assets (tangibles), labour (payroll and the number of employees, each item counting for half), and sales by destination (1). In this context, once the momentum is reached, it is only a matter of time until those changes invade our fiscal space (which, as we know well, is anything but virtual). It would be a major gaffe, however, to see this process as impacting only the digital economy corporations in the category the French call GAFA - (Google, Apple, Facebook, Amazon). Because today we are all digital, on the road from brick and mortar to the business whose survival requires creating intellectual property, knowhow, intangibles in a broad sense. The issue of intellectual property has arisen and keeps arising not just about the internet, but also in the fields of pharma, machinery (see the famous Caterpillar case across the Atlantic), etc. Let's re-read the history to see that level 2.0 is already here, and that it started 25, maybe 50 years ago... without warning.

Note

(1) According to an amendment released by the European Parliament' Economic and Monetary Affairs Committee, the formula apportionment should also comprise a fourth equally weighted factor, the "data factor", meaning "collection and use of personal data of online platforms and services users". It is not so hard to see ... the target here, and the European Commission has already announced that CCCTB is the solution preferred to any fiscal adventures like the one recently proposed by France – the so-called equalization tax, a tax on the



IT giants turnover. But the Committee has recognized that "where one or more factors do not apply due to the nature of a taxpayer's activities, all other applicable factors should be proportionally re-weighted in the formula in order to maintain an absolute equal weight given to each applicable factor". Let's see another amendment which requires to define the concept of a permanent establishment situated in the Union and belonging to a taxpayer who is resident for tax purposes within the Union, because "once implemented in all Member States, a CCCTB would ensure that taxes are paid where profits are generated and where companies have permanent establishment". Or we could add that the initial threshold of EUR 750 million of the total consolidated revenue of a group "should be lowered to zero over a maximum period of seven years". And we have a new confirmation of the huge impact this CCCTB will have on the EU businesses". (more about this issue, on transferpricing.ro. Please note that this article was sent to print before the CCCTB vote in plenary, planned to the middle of this March).

ERROR 404 – WHY THE FRENCH (ALSO) COULD NOT FIND A "PERMANENT ESTABLISHMENT" OF GOOGLE

The concept of 'permanent establishment' was the keyword used by most European tax authorities to search additional taxes at the subsidiaries of the Google giant in their countries, on the pretext of discrepancies between the "real" income and the one reported by those subsidiaries. The first to realize that this search, based on the current regulations, can only lead to Error 404 (not found) were the Brits - Her Majesty's mighty Revenue and Customs (HMRC). Therefore, in January 2016, HMRC announced an agreement with Google UK on raising its taxes, including a supplement of £130m for 2005-2015; it left aside the philosophical issue of the permanent establishment, focusing instead on the classic adjustment of transfer pricing (intra-group transaction pricing), namely the remuneration of the British subsidiary for the services to the Irish base (see [TPS video](#) - *The Google*

tax case or *A transfer pricing tale in Shakespeare's words*). On the other side of the Channel, however, the Gallic Rooster team of the French republican tax authority decided to sue Google Ireland. But in July 2017, the Administrative Court of Paris produced an analysis about Google... not having a permanent establishment in France. Justifying the decision of sparing the company €1.115bn in damages, the French judges straightforwardly explained the technical situation. Even it is a matter of time to see a new approach on the entire matter (see the commentary above), we think that this study case is still relevant, especially as details about the structure of the group's business model, function assignments and risk sharing among the affiliates are provided for the first time. (following in italics are abridged excerpts of the official text).

NOT EVERYTHING DEPENDENT IS PERMANENT (FOR ESTABLISHMENTS)!

A person (entity) established in France, controlled by a company established in Ireland, cannot be the latter's permanent establishment, unless it cannot be considered an independent agent of the company established in Ireland and if it usually exerts in France powers of committing this company into business relations linked to this company's own operations.

In this case, the first condition is met; the Court has ascertained a double dependence, legal and economic. In 2002, Google Inc. of America signed a service contract SARL Google France, the former fully owning the capital of the latter. In 2004, Google Inc. ceded the contract to its subsidiary Google Ireland Limited. Thus, Google France cannot be considered legally independent of Google Ireland, despite the absence of direct capital links between the two companies. Moreover, considering that the aforementioned contract is only operated in the account of Google Ireland, which paid to Google France over the years in litigation the full amount of expenses, plus an 8% margin, by way of this remuneration Google France incurred no financial risk in its operation and thus cannot be considered economically independent of Google Ireland.

DOES THE FRENCH EMPLOYEE HAVE THE POWER OF CONTRACTUALLY COMMITTING THE IRISH COMPANY? THAT IS THE QUESTION!

Thus Google, which operates an internet search engine, also offers the paid service AdWords, allowing the users who advertise (clients) to pop up a promotional link and a short ad on the screen internet surfers who search specific keywords. The ad is displayed on the side or at the top of the screen, besides the results spontaneously generated by the search engine. This service is invoiced to the client based on each click of an internet surfer on the link, and it takes into account a maximum cost per click accepted by the client in the contract with Google. If more net surfers choose the same keywords, an automated system makes the real time selection and determines the display sequence of competing ads, based on that maximum accepted cost, on the number of previous clicks on those links, and on the quality of ads evaluated by Google. The AdWords service is offered to the clients in two ways: OSO (Online Sales Organizations) and DSO (Direct Sales Organization). The first is for the clients who autonomously manage their advertising orders online; the second adds to it a trade counselling and assistance service to the clients (or their agents) provided in this case by the employees of Google France. Based on the existence of this DSO, the tax authority has con-►

sidered that the aforementioned employees deliver online advertising on behalf of Google Ireland. Through the aforementioned service contract, Google France provides to the Google Ireland Company „all the services, counselling, recommendations and assistance requested by the company, within the marketing and sales support to the internet search services provided in France by the Google Ireland Company. Google France also assists Google Ireland in the market analysis and strategic analysis, including the analysis of potential clients to which internet services might be sold”.

The contract further stipulates explicitly: „During the sales support, Google France understands and agrees it is not authorized to commit Google Ireland, to act as its trustee or authorised representative trusted to act for or on behalf of Google Ireland, or to sign contracts or agreements on behalf of the Company. Particularly, Google France does not negotiate contracts or licenses on behalf of the Company and does not accept orders on its behalf.”

The tax authority, however, asserts that – despite the aforementioned terms, which explicitly deny Google France any capacity of committing Goo-

gle Ireland in any way – Google France’s employees are actually authorized to sign contracts on behalf of the company.

The Court retains the administration’s argument – the value added by Google France secures the sale of advertising products on behalf of the Google Ireland Company; the employees in France are equally involved in talks with the clients, in taking their orders, in post-sales operations, in managing the invoicing and claims; the internal documents of Google France, obtained during control operations, describe the mission trusted to some employees as relevant for „recruiting new clients” in order to „increase the turnover”; the testimony of several employees on professional social networks state they ensure the management of the portfolio of large clients, create commercial offers, manage a strategic portfolio in a partnership with the main media agencies, and negotiate contracts; finally, job offers on google.fr and google.com, such as „business lawyer based in Paris, in charge of negotiating and drafting trade contracts in France and in Europe.” Generally, various Google France documents recurrently use terms such „sale, sales representative, sales manager.”

FUNCTIONS AND RISKS JUDGED BASED ON THE SPECIFIC OF THE BUSINESS MODEL!

The Court, however, ruled with an eye to the legal form of documents and another to the specific of the business model. *Although the arguments brought by the administration tend to prove that some employees of Google France were trusted with missions exceeding the terms of the service contract with Google Ireland, none of these elements allow us to establish that these employees were authorised to act for and on behalf of the Google Ireland Company.*

THEREFORE...

Google France cannot be considered as having, over the analysed period, the power of committing Google Ireland to a business relation linked to this company’s own operations. Therefore, the tax authority has wrongly estimated that Google Ireland operates in France, through a permanent establishment built by Google France. (more on transferpricing.ro/vreau-sa-inteleg-preturile-de-transfer/studii-de-caz/)

IP IS ALSO COMING FROM ... INITIATING THE PROCESS OF REVIEWING TRANSFER PRICING!

The Report of the Commission expert group on taxation of the digital economy (The Report, European Commission 2014, reclaimed in September 2017) is a good executive summary of what the businesses should expect concerning the new approach on the transfer pricing rules and the concept of permanent establishment.

Remembering that *Intra-group transactions must be undertaken under the conditions which would have been obtained between independent enterprises in comparable transactions and comparable circumstances, based on the arm’s length principle*, the report stressed that, *indirectly, the transfer pricing rules also regulate the allocation of profits of a multinational group amongst the jurisdictions in which it operates.*

From this standpoint, reviewing transfer pricing is critical for G20/OECD BEPS project, especially when it comes about profit allocation to intangibles and profit allocation to business risks.

A significant part of today’s businesses value is embedded in IP, whether in formal patents or copyrights, more informal trade secrets, effective production or distribution models, brands or trademarks. In this respect, the report recommends the Commission and the Council to undertake a review of transfer pricing standards

to enable tax administrations to ignore inter-company transfers of IP in extreme circumstances where there is a lack of economic substance and the creation of a tax benefit is the main purpose. A clear signal that, mainly where the group companies are highly integrated, the IP is relevant to the entire group, each member having a contribution needed to be remunerate. *The digitalisation and transformation of the economy suggests that IP whose value is created within highly integrated groups will be more and more the rule.*

It’s a new level, where the parent-company does not take the whole risk on its own. The Report agrees with OECD *when opens the door to an approach under which certain risks are by their nature borne by the multinational group as a whole and cannot be assigned to a single group entity.* And this approach should become a *generally applicable rule.*

Again, the Report is not only about the digital economy, about ... something in the clouds, but the entire business environment, since we are all digital now, more or less.

It’s worth stressing that the Report authors (the Group) have come to the conclusion that there is currently no valid justification for such a fundamental change specifically for digital activities, namely a digital taxable presence. Dealing with the taxable nexus

concept, we have to look at the core issue, for instance at the aspect of who is acting in the name of the company. The existing definition of dependent agent is based on the authority to conclude contracts in the name of the enterprise (the principal), while a commissionaire acts in his own name, but for the account of the foreign enterprise. *Operating through local affiliates which act as commissionaire agents thus allows foreign businesses to stay below the PE threshold.* Stated that this difference is not a specific issue of the digital economy but based on differences in the treatment according to civil law, the Report supports work within the G20/OECD BEPS project *considering whether and under what circumstances sales of goods or services of one company in a multinational group should be treated as effectively concluded by dependent agents, considering the respective civil law perspective.*

At this point, became natural to also reconsider the definition of the preparatory or auxiliary activities exemption. As it is natural *that proximity to customers and the need for quick delivery are typically key components in the business model of an online seller of physical products*, the companies should expect that an activity like the maintenance of a local warehouse to be considered *a core activity of that seller and not of a preparatory or auxiliary nature.* ■



