

Scrisoare de poziție cu privire la propunerile legislative de modificare a Codului Fiscal, implementarea mecanismului de plată defalcată a TVA, precum și consolidarea fiscală

În legătură cu publicarea Ordonanței nr. 79/2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal („Ordonanța”), precum și Raportului suplimentar al Senatului la proiectul de lege pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 23/2017 privind plata defalcată a TVA („Raportul suplimentar”), mediul de afaceri transmite mai jos îngrijorările cu privire la modificările aduse Codului Fiscal, precum și posibilele soluții.

Considerăm că modificările propuse sunt mult prea profunde pentru a fi adoptate printr-o Ordonanță de urgență și ar trebui adoptate de către Parlament, în cadrul unui proces legislativ normal. În coroborare cu **principiul predictibilității și stabilității** statuat în Codul Fiscal, precum și cu prevederile din Codul Fiscal prin care modificările cotelor sau introducerea unor noi impozite trebuie adoptate cu minimum 6 luni înainte de a intra în vigoare, solicităm respectarea acestor principii și adoptarea legislativă în regim normal prin Parlament, cu un termen de implementare de minimum 6 luni.

În numele membrilor din cadrul Coaliției pentru Dezvoltarea României (CDR), dorim să reiterăm încă o dată importanța crucială a transparenței cadrului fiscal, precum și efectele ce ar putea fi generate ca urmare a aplicării măsurilor propuse. Având în vedere consecințele extrem de grave și blocajele ce pot interveni în economia României, CDR propune ca, înainte de implementarea efectivă a acestor măsuri să existe un **dialog real și constructiv** cu privire la propunerile în domeniul fiscalității.



În acest context, aducem în atenție următoarele aspecte cu privire la fiecare dintre subiectele menționate mai jos:

1. Cu privire la transferul contribuțiilor în sarcina angajatului

Membrii CDR nu consideră oportună transferarea contribuțiilor sociale la angajat din următoarele raționamente: (i) motivația unui asemenea transfer nu a fost comunicată în mod specific, alături de faptul că beneficiile unui asemenea demers nu se regăsesc în impactul bugetar, conform Notei de Fundamentare; (ii) creșterea salariilor brute în sectorul privat nu se poate reglementa, iar propunerea de Ordonanță de urgență nu are o asemenea obligativitate; atragem atenția că o asemenea măsură poate conduce la dezechilibre pe piața forței de muncă începând cu 1 ianuarie 2018, datorită unor comportamente ce pot fi diferite între mediul public și cel privat; (iii) implementarea măsurii presupune un efort administrativ considerabil și costisitor, fără a vedea un beneficiu imediat sau pe termen lung al măsurii și, nu în ultimul rând, (iv) aceasta este o măsură prin care angajații, la nivel personal, sunt solidari pentru partea de asigurări sociale cu alte categorii de persoane. Susținem solidaritatea socială, dar această solidaritate trebuie efectuată de către Stat, nu de către indivizi, iar rolul activ al Statului presupune tocmai protecția socială a indivizilor vulnerabili.

Transferarea tuturor contribuțiilor sociale în sarcina angajatului va mări salariile brute în condițiile în care angajatorii vor accepta să mute propriile contribuții la angajat. Credem că nu este necesar să evidențiem faptul că există o concurență continuă în cadrul societăților comerciale, în ceea ce privește atragerea de proiecte noi într-o anumită țară, în cazul nostru în România. De aceea, asigurarea unui sistem predictibil și stabil, fără schimbări fundamentale cu termen scurt de implementare, conduce la un grad mai ridicat de confort în procesul decizional pentru alegerea României ca destinație de investiții.

În cazul în care creșterea salariilor brute nu va fi efectuată, va exista un impact la nivelul salariilor nete, iar acest aspect va putea conduce la dezechilibre pe piața forței de muncă. Ținând cont de lipsa acută de forță de muncă din România din această perioadă, un asemenea dezechilibru nu este binevenit. Alternativ, pentru păstrarea aceluiași salariu net, în funcție de circumstanțele specifice fiecărui angajator, creșterea salariilor brute va conduce ori către un cost salarial similar celui din prezent, ori la o creștere a acestuia.

Pentru angajatorii cu condiții de muncă speciale și deosebite, va exista o creștere a costului salarial, contrar intenției de neutralitate a măsurii.

Atragem atenția cu privire la impactul negativ al noii reglementări asupra angajaților din industriile de dezvoltare software, cercetare-dezvoltare, inovație, precum și pentru persoanele cu handicap, scutite de impozit pe venit. În cazul acestora, nivelul salariilor nete va fi mai scăzut, având în vedere că acești angajați nu vor câștiga din diferența între cota de impozit pe venit de 16% și noua cotă de impozit de 10%. Știm că România duce deja lipsă de forță de muncă calificată în acest domeniu. În acest context, nu credem că este cazul să se introducă reglementări fiscale cu impact negativ pentru aceste categorii. Considerăm că această reglementare va contribui la accentuarea emigrării forței de muncă super-calificată către alte țări.



În plus, dorim să semnalăm o altă implicație generată de mutarea contribuțiilor sociale din sarcina angajatorilor în sarcina angajaților. Mai exact, o altă categorie care nu a fost luată în calcul la momentul adoptării Ordonanței este categoria salariaților cu timp parțial de muncă.

Prin Ordonanță, contribuțiile sociale în cotă de 35% datorate de către persoanele fizice care obțin venituri din salarii sau asimilate salariilor, în baza unui contract individual de muncă cu normă întreagă sau cu timp parțial, nu pot fi mai mici decât nivelul contribuțiilor sociale calculate la nivelul salariului de bază minim brut pe țară.

Cu alte cuvinte, pragul minim al contribuțiilor sociale datorate începând cu anul 2018 de angajații cu timp parțial de muncă va fi de 665 RON, în contextul unui salariu de bază minim brut pe țară de 1.900 RON. Astfel, vor exista situații când angajații vor trebui să aducă bani de acasă pentru a plăti contribuțiile sociale datorate. Spre exemplu, un angajat cu contract part-time în baza căruia va fi remunerat cu un salariu brut de 600 RON, nu va câștiga suficient astfel încât să acopere cei 665 RON datorăți drept contribuții sociale. De asemenea, chiar și cu majorarea deducerilor personale, această categorie de angajați va avea de pierdut. Spre exemplu, dacă luăm cazul unui angajat cu jumătate de normă, care în prezent câștigă 725 RON, iar din 2018 va câștiga 950 RON (i.e. 50% din salariul minim brut) și are 2 persoane în întreținere, acesta va avea un venit net diminuat cu 52% începând cu ianuarie 2018.

Având în vedere cele de mai sus, considerăm că trebuie luate măsuri astfel încât să nu fie încurajată renunțarea la contractele cu timp de muncă parțial, care în unele situații/sectoare de activitate ar duce la creșterea volumului de forță de muncă remunerată la negru, efect contrar a ceea ce se dorește de fapt.

În consecință, solicităm analizarea celor de mai sus și propunem (i) anularea implementării transferului contribuțiilor către angajat sau (ii) implementarea principiilor și adoptarea legislativă în regim normal prin Parlament, luând în considerare un termen minim de 6 luni.

2. Cu privire la regimul micro-întreprinderilor

Solicităm menținerea posibilității societăților nou-înființate sau existente de a opta pentru aplicarea impozitului pe profit, în condițiile menținerii unui capital social minim, întrucât obligativitatea sistemului de impunere pe veniturile microîntreprinderilor ar putea avea consecințe negative asupra antreprenoriatului românesc, având în vedere următoarele:

- (i) Descurajarea investițiilor în România

Majorarea plafonului de la 500.000 de euro la 1 milion de euro pentru încadrarea în categoria microîntreprinderilor, coroborat cu obligativitatea aplicării acestui regim de impozitare prin eliminarea opțiunii de aplicare a regimului de plătitor de impozit pe profit în baza unor criterii precum dimensiunea capitalului social, va avea efecte negative asupra investițiilor din România.



Astfel, toate companiile nou înființate, indiferent de dimensiunea capitalului lor sau a investițiilor preconizate, vor fi automat impozitate ca microîntreprinderi, în absența unei cifre de afaceri inițiale. Aceste companii, aflate în perioada de investiții, nu vor mai avea posibilitatea deducerii cheltuielilor înregistrate pe parcursul desfășurării activităților curente și investiționale, inclusiv în primii ani de funcționare când, în general, companiile înregistrează pierderi și, în plus, se vor afla în imposibilitatea recuperării pierderilor fiscale înregistrate în acești ani investiționali din profiturile următorilor 7 ani, așa cum s-ar întâmpla dacă ar putea opta să rămână înregistrați ca plătitori de impozit pe profit.

În al doilea rând, societățile care înregistrează o rată de profit mai mică de 6,25% raportată la cifra de afaceri vor fi nevoite să plătească un impozit mai mare decât în prezent.

În al treilea rând, companiile care aplică regimul microîntreprinderilor nu pot beneficia de facilitățile din sfera impozitului pe profit – de exemplu scutirea pentru profitul reinvestit, facilitățile pentru activități de cercetare-dezvoltare, ceea ce va descuraja investițiile în domenii strategice. Mai mult, microîntreprinderile nu vor beneficia de credit fiscal pentru cheltuielile cu sponsorizarea. În condițiile în care numeroase companii sunt implicate în acțiuni de responsabilitate socială corporativă, descurajarea sponsorizărilor prin eliminarea facilităților fiscale va crea un impact negativ și asupra ONG-urilor care depind de sponsorizări ca sursă de finanțare.

(ii) Anularea regimului de holding

Conform noilor prevederi, începând din 2018, orice societate de tip „holding”, a cărui obiect de activitate îl reprezintă deținerea de participații în alte societăți și managementul acestor investiții, care are venituri anuale sub 1 milion euro nu va mai putea beneficia de regimul favorabil de scutire a veniturilor din dividende sau câștiguri de capital (regimul fiscal de holding), regim introdus în 2014 tocmai cu scopul de a alinia România cu sistemele fiscale ale altor țări europene care aveau succes în atragerea de investiții străine și a contracara efectul înregistrării de companii de investiții în alte jurisdicții europene favorabile. O consecință a obligativității aplicării regimului de impozitare a microîntreprinderilor o reprezintă anularea implicită a regimului favorabil aplicabil acestui tip de companii și investiții.

Se va limita aplicarea anumitor Directive Europene, deoarece acestea se pot aplica doar de către plătitorii de impozit pe profit. Acest lucru ar putea constitui o discriminare, cel puțin în ceea ce privește dividendele, având în vedere că în cazul plății de dividende de la o microîntreprindere către o persoană juridică română plătitoare de impozit pe profit se poate aplica scutirea de impozit pe dividende, în timp ce în cazul plății de dividende de la o microîntreprindere către o persoană juridică străină (chiar și dintr-un stat membru UE) nu se poate aplica.

În plus, nu există legislație fiscală în domeniul impozitelor directe referitoare la reorganizări în care sunt implicate microîntreprinderi (fuziuni, divizări etc.). Acest lucru înseamnă că aceste operațiuni nu ar putea fi neutre din punct de vedere fiscal.

Problemele de mai sus se extind în acest caz și la firme mai mari, devenind astfel mult mai importante în viitor decât au fost în trecut.



- (iii) Directivele europene privind plățile de dividende, dar și de dobânzi și redevențe către întreprinderi asociate, devin inaplicabile pentru un număr foarte mare de companii românești

Codul Fiscal prevede că dividendele plătite societăților-mamă din UE sunt scutite de impozitul pe veniturile nerezidenților, ca urmare a transunerii prevederilor Directivei privind regimul fiscal comun, care se aplică societăților mamă și filialelor acestora din diferite state membre – în anumite condiții. Una dintre condiții este ca plătitorul dividendelor să fie o societate românească plătitoare de impozit pe profit.

În cazul în care se vor menține prevederile OUG 79/2017 în materie de impozitare a microîntreprinderilor, rezultă că **un număr foarte mare de companii românești, filiale ale unor societăți-mamă din UE, nu vor mai putea aplica prevederile Directivei în materie de plată a dividendelor.**

Același efect negativ va apărea și în ceea ce privește plățile de dobânzi și redevențe către întreprinderi asociate din UE, care sunt scutite în baza Directivei privind sistemul comun de impozitare, aplicabil plăților de dobânzi și de redevențe efectuate între societăți asociate din state membre diferite (transpuse în Codul Fiscal) numai în anumite condiții, inclusiv condiția ca „societatea dintr-un stat membru” să fie plătitoare de impozit pe profit.

- (iv) Denaturarea condițiilor concurențiale

Efectul majorării plafonului pentru încadrarea în categoria microîntreprinderilor reprezintă un stimulent pentru dezvoltarea unor scheme de evitare a plății impozitului pe profit prin divizarea unor companii cu cifre de afaceri mari în companii cu cifra de afaceri sub 1 milion euro. Acest regim fiscal diferit va genera distorsiuni în piață prin influențarea deciziilor investitorilor (încălcarea principiului neutralității fiscale). Astfel această măsură va deveni un stimulent pentru tranzacții incorecte prin eliminarea restricției referitoare la ponderea veniturilor din prestarea serviciilor de consultanță în cifra totală de afaceri.

- (v) Concluzii - propunere

Statisticile arată că în Uniunea Europeană, IMM-urile reprezintă 99,8% din totalul întreprinderilor și acoperă 67% din totalul ocupării forței de muncă. În România, acestea reprezintă 80% din totalul companiilor. Mai mult, IMM-urile sunt percepute ca motorul creșterii și inovării pentru o economie. Tocmai de aceea, crearea unui mediu de afaceri atractiv pentru IMM-uri a devenit un obiectiv major al Comisiei Europene și ar trebui să fie o prioritate pentru România. Astfel, suntem de părere că ar trebui eliminate posibile prevederi ce ar duce la denaturarea condițiilor concurențiale, precum măsuri ce duc la creșterea sarcinii fiscale. Mai mult, obligativitatea aplicării sistemului de impunere pe veniturile microîntreprinderilor creează dezavantaje, astfel încât o companie care înregistrează un profit mai mic de 6,25% din cifra de afaceri va plăti mai mult conform noilor prevederi. La începutul unei afaceri profiturile înregistrate nu sunt mari, iar contribuabilii vor încerca să caute soluții de diminuare a cifrei de afaceri, ceea ce ar avea ca efect creșterea evaziunii fiscale.



În concluzie, aplicarea obligatorie a sistemului de impunere pe veniturile microîntreprinderilor ar putea avea consecințe negative asupra antreprenoriatului românesc, descurajând înființarea de companii. Pe termen mediu și lung, acest lucru este contrar strategiei României de creare a unui mediu stimulat pentru inițiativa în sectorul privat și de creștere a competitivității.

3. Cu privire la impozitul pe venit, impozitarea veniturilor din activități independente și modificarea cotelor de contribuții de asigurări sociale

➤ Legislația europeană

Recomandăm o analiză atentă a noilor prevederi pentru a identifica acele situații în care rezidenți ai altor state membre ale UE pot fi supuși unui tratament fiscal discriminatoriu.

Cu titlu de exemplu, ca efect al Ordonanței, o persoană fizică română ce obține venituri din dobânzi va plăti 10% impozit pe venit, în timp ce o persoană fizică nerezidentă ce obține venituri din dobânzi din România este supusă unui impozit cu reținere la sursă la cota de 16%. Astfel, în acest caz, un rezident al unui alt stat membru UE este supus unui tratament fiscal discriminatoriu.

➤ Impozitarea veniturilor din activități independente

Modificările de relaxare fiscală propuse pentru diverse categorii de contribuabili, de exemplu, persoane fizice autorizate, sunt într-adevăr necesare pentru susținerea spiritului antreprenorial din România.

Totuși, în lipsa unui studiu aprofundat cu privire la toate efectele potențiale, există însă și posibilitatea ca o parte din măsurile adoptate în trecut pentru eliminarea utilizării abuzive a acestor structuri să devină ineficiente. Implicit, se va stimula utilizarea acestor structuri ca alternative de remunerare în locul contractelor de muncă, cu implicațiile bugetare aferente.

Din acest considerent, înainte de includerea acestei propuneri în cadrul legislativ, propunem o analiză mai în detaliu a potențialului impact negativ al acestor modificări.

➤ Modificarea cotelor de contribuții de asigurări sociale

În România, deși avem un nivel redus al impozitului pe venit, impozitarea muncii este la cele mai înalte cote dintre statele membre. Acest fapt este cauzat atât de cotele de contribuții sociale (care ne plasează destul de sus în rândul statelor membre) cât și de baza de impozitare la care acestea se aplică.

Având în vedere că sistemul contribuțiilor sociale implică plata efectuată de către un individ în vederea obținerii unei contraprestații din partea statului (respectiv servicii medicale sau pensie), și având în vedere că aceste contraprestații sunt plafonate, păstrând principiul proporționalității, este dorit ca și baza de impozitare la care se aplică aceste contribuții să fie plafonată.



Plafonarea bazei de calcul se aplică în mare parte dintre statele membre ale Uniunii Europene. Practic, și în state cu nivele ridicate de contribuții sociale (procentual) rata efectivă de impunere pentru contribuții sociale este mult mai redusă decât în România, datorită aplicării plafonării.

Supraimpozitarea muncii salariale prin neplafonarea contribuțiilor sociale a generat în România în ultimii ani tot felul de structuri mai mult sau mai puțin artificiale pentru plata "saliilor" mari - PFA, microcompanii.

În contextul în care dorim să încurajăm munca în România și acordarea de salarii mari angajaților (pe cartea de muncă) este necesară plafonarea bazei de calcul pentru contribuțiile sociale la un nivel de 3 salarii medii brute pe economie, precum și alinierea/echilibrarea impozitării activităților independente la același nivel cu salariații. Prin acest mecanism s-ar crea un regim echilibrat de impozitare a muncii, pe principiile contribuției și solidarității.

În plus, creșterea contribuțiilor sociale în sarcina persoanei fizice de la 16,5% la 35% va avea un impact negativ mai mare asupra veniturilor nete realizate de către persoanele prevăzute la art. 60 din Codul Fiscal, în special în cazul angajaților, comparativ cu restul persoanelor fizice care sunt subiect al impozitului pe venit, și anume o scădere suplimentară a venitului net de 7%.

Persoanele fizice prevăzute la art. 60 sunt cele cu handicap grav sau accentuat, persoanele fizice care realizează venituri ca urmare a desfășurării activității de creare de programe de calculator, a activității de cercetare-dezvoltare precum și persoanele fizice ce desfășoară activități sezoniere.

De asemenea, această măsură contravine principiului care a stat la baza elaborării Ordonanței de Urgență de a nu afecta veniturile nete ale persoanelor fizice care obțin venituri din salarii. O diminuare a cotei de asigurări sociale la 20,5% va elimina acest efect negativ.

4. Cu privire la implementarea Directivei (UE) 2016/1164 a Consiliului din 12 iulie 2016 privind stabilirea normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. L193/1 din data de 19 iulie 2016 (denumită în cele de urmează „Directiva”)

i) Considerații generale

Directiva prevede ca termen de transpunere în legislația Statelor membre data de 31 decembrie 2018, cu aplicare de la 1 ianuarie 2019 (respectiv 31 decembrie 2019, cu aplicare de la 1 ianuarie 2020 în ceea ce privește prevederile referitoare la impozitarea la ieșire).

Până la acest moment, niciun alt stat membru al Uniunii Europene nu a transpus Directiva în legislația națională. Mai mult, prin implementarea acestei Directive se va atinge un grad mult mai mare de uniformizare legislativă la nivelul statelor membre, astfel încât competiția între acestea în materie de fiscalitate va fi mult mai strânsă.



Prin urmare, pentru a rămâne în continuare competitivă la nivel european, România ar trebui să se asigure că:

- ✓ Legislația este clară și noile reguli și concepte introduse au fost înțelese și asimilate de către contribuabili;
- ✓ Că există o procedură clară de aplicare;
- ✓ Că limitele specifice stabilite se situează în eșalonul superior față de media europeană.

În vederea atingerii obiectivelor de mai sus, este evident că România ar trebui să aibă în vedere experiența altor state membre în implementarea Directivei.

Mai mult, unele concepte, precum societățile străine controlate sau impozitarea la ieșire reprezintă un element de noutate pentru sistemul fiscal românesc, spre deosebire de alte state unde astfel de legislație există deja de mai mulți ani. Prin urmare, societățile românești au nevoie de o perioadă rezonabilă de timp pentru a înțelege aceste concepte și impactul lor. Chiar și Directiva prevede un termen de transpunere mai îndelungat pentru impozitarea la ieșire (i.e. transpunere la 31 decembrie 2019, cu aplicare începând cu 1 ianuarie 2020). Nu în ultimul rând, în ceea ce privește impozitarea la ieșire, legislația trebuie detaliată suficient pentru a oferi certitudine și predictibilitate contribuabililor cu privire la situațiile care pot genera impozitarea la ieșire (i.e. de exemplu, care pot fi situațiile când România pierde dreptul la impozitare).

În ceea ce privește deductibilitatea costurilor excedentare ale îndatorării la calculul impozitului pe profit, Directiva prevede praguri de 30% din EBITDA sau 3.000.000 euro. Alegând să stabilească aceste praguri la 10% din EBITDA sau 200.000 euro, România se situează evident extrem de jos față de plafoanele stabilite de Directivă. În mod realist, ne așteptăm ca majoritatea statelor membre să stabilească plafoane mai atractive, plasându-se astfel în fața României pe harta atractivității pentru investitori. Spre exemplu, proiectul legislativ din Polonia privind implementarea Directivei stabilește un plafon procentual pentru deductibilitatea costurilor excedentare ale îndatorării de 30% din EBITDA. Deci, din start Polonia este mai atractivă decât România pentru investitori.

ii) Referitor la deductibilitatea costurilor excedentare ale îndatorării

- În ceea ce privește stabilirea plafonului de 200.000 euro

Propunem majorarea plafonului de 200.000 euro la o valoare superioară, până în limita de 3.000.000 euro prevăzută de Directivă.

În opinia noastră, acest plafon este foarte mic și va afecta negativ acele companii aflate în faza de investiții și dezvoltare și care înregistrează, pe de o parte, costuri semnificative ale îndatorării iar, pe de altă parte, vor avea EBITDA foarte mic sau chiar negativ.

Mai mult, ar trebui luat în calcul că aceste prevederi nu se aplică microîntreprinderilor. Astfel, o estimare corectă a pragului de deductibilitate ar trebui efectuată în urma unei analize amănunțite care să excludă acele companii ale căror venituri se situează sub pragul de încadrare pentru regimul microîntreprinderilor.



În urma unei analize în baza de date Orbis, observăm că media anuală a cheltuielilor cu dobânda pentru societățile care înregistrează o cheltuială mai mare de 200.000 euro este de peste 1,1 milioane euro – ceea ce înseamnă că numai societățile cu EBITDA de cel puțin 9 milioane euro ar putea să deducă integral costul îndatorării.

Cu titlu de exemplu, presupunem că o companie nou înființată efectuează o investiție nestrategică de 40 milioane euro, finanțată în proporție de 50% din împrumuturi. Rata anuală de dobândă aferentă împrumutului este de 4%, iar cheltuiala cu dobânda anuală este de 800.000 euro. Întrucât este în faza investițională, compania nu obține EBITDA pozitiv și nici venituri din dobânzi sau alte venituri echivalente. Conform noilor reguli introduse de Codul Fiscal, această companie va putea deduce numai 200.000 euro anual din totalul cheltuielilor de 800.000 euro. Astfel, estimând că după 5 ani de la contractarea împrumutului societatea va genera un EBITDA care să acopere deducerea integrală a dobânzii anuale, costurile nedeductibile acumulate până la momentul respectiv vor fi de 3 milioane euro, fără a lua în calcul impactul diferențelor de curs valutar. Astfel, **doar dacă presupunem că societatea este plătitoare de impozit pe profit încă de la momentul înființării**, este evident că deducerea cheltuielii cu dobânda și diferențele de curs valutar este amânată pentru o perioadă extrem de lungă de timp, fapt ce poate constitui o frână serioasă pentru orice decizie investițională.

În fapt însă, coroborând cu prevederile privind **impozitul pe veniturile microîntreprinderilor**, rezultă că **această societate nu va mai putea beneficia niciodată de deducerea cheltuielilor de finanțare aferente investiției**. Concret, la momentul la care societatea va atinge pragul de venituri de 1.000.000 euro și va deveni plătitoare de impozit pe profit, ea **nu va avea absolut niciun drept să considere drept deductibile costurile de finanțare din perioada investițională**. Efectul acestor prevederi legale va fi acela de a alunga orice potențial investitor, fie el român sau străin.

- În ceea ce privește cazul în care se realizează o bază de calcul de o valoare negativă sau zero

Este necesară clarificarea situațiilor în care se aplică plafonul deductibil de 200.000 euro.

Mai precis, înțelegem că vor fi deductibile costurile excedentare ale îndatorării până în limita de 200.000 euro, chiar și în cazul în care un contribuabil realizează o bază de calcul de o valoare negativă sau zero.

Propunem ca alineatul (3) de la art. 40² să fie amendat după cum urmează:

“În condițiile în care baza de calcul are o valoare negativă sau egală cu zero, diferența între costurile excedentare ale îndatorării și plafonul deductibil prevăzut la alin. (4) este nedeductibilă în perioada fiscală de referință și se raportează potrivit alin. (7).”



- În ceea ce privește modul de calcul al dobânzii deductibile

Conform Art. 40² alin. (1) din Ordonanță, costurile excedentare ale îndatorării care depășesc plafonul deductibil de 200.000 euro sunt deduse limitat în perioada fiscală în care sunt suportate, până la nivelul a 10% din baza de calcul stabilită conform algoritmului prevăzut la alin. (2).

Înțelegerea noastră este că se supune limitării de 10% din baza de calcul numai diferența dintre costurile excedentare ale îndatorării și plafonul deductibil (i.e. 200.000 euro).

Prin urmare, propunem ca Art. 40² alin. (1) să fie amendat după cum urmează:

„În sensul prezentului articol, diferența dintre costurile excedentare ale îndatorării, astfel cum sunt definite potrivit art. 40¹ pct. 2, și plafonul deductibil prevăzut la alin. (4) este dedusă limitat în perioada fiscală în care este suportată, până la nivelul a 10% din baza de calcul stabilită conform algoritmului prevăzut la alin. (2).”

- Opțiunea de a exclude instituțiile financiare

Instituțiile financiare nu sunt excluse de la aplicarea restricțiilor privind deductibilitatea dobânzii, deși Directiva permitea asta. Ne așteptăm ca acest lucru să ridice multe probleme în practică în ceea ce privește anumite categorii de instituții incluse în definiția instituțiilor financiare – dintre acestea, probabil băncile vor fi mai puțin afectate, având în vedere că restricția privind costurile excedentare ale îndatorării se referă la diferența pozitivă dintre cheltuielile de natura dobânzilor și veniturile de această natură, iar băncile prin specificul business-ului lor ar trebui să înregistreze o diferență pozitivă în acest sens. Propunem excluderea instituțiilor financiare din categoria contribuabililor cărora li se aplică aceste restricții.

- iii) Referitor la prevederile privind societățile străine controlate

La art. 40⁵, alin. (4) se menționează că un contribuabil nu include în baza impozabilă veniturile unei societăți străine controlate, în cazul în care societatea străină controlată își are reședința sau este situată într-un stat **terț** care este parte la Acordul privind SEE.

Din formularea de mai sus se poate interpreta că în această categorie sunt incluse doar Islanda, Liechtenstein și Norvegia – acestea fiind statele terțe (i.e. non-UE) care sunt parte la Acordul privind SEE.

Pe de altă parte, înțelegerea noastră este că scopul Directivei este să excludă aplicarea acestor reguli pentru **toate statele care sunt parte la acordul privind SEE**, adică toate statele membre ale Uniunii Europene, plus Islanda, Liechtenstein și Norvegia.



În vederea clarificării acestui aspect, propunem următorul text:

“Prezentul alineat nu se aplică în cazul în care societatea străină controlată desfășoară o activitate economică semnificativă, susținută de personal, echipamente, active și spații, astfel cum o demonstrează faptele și circumstanțele relevante, precum și în cazul în care societatea străină controlată își are reședința sau este situată într-un stat care este parte la Acordul privind SEE.”

5. Cu privire la mecanismul de plată defalcată a TVA

În contextul Ordonanței 23/2017 privind plata defalcată a TVA, în continuare vom semnală îngrijorările CDR cu privire la consecințele de ordin economic ale acestui mecanism, precum și recomandările noastre.

Propunerea nr. 1: anularea implementării mecanismului de plată defalcată a TVA

Ca urmare a dificultăților majore ce vor apărea la nivelul contribuabililor care vor aplica sistemul, și anume: i) blocarea fluxurilor de numerar; ii) costuri, obligații și sarcini adiționale legate de adaptarea sistemelor ERP și a programelor de contabilitate; iii) modificarea procedurilor interne de lucru și instruirea personalului; iv) dezvoltarea de noi sisteme de plată și monitorizarea plăților către conturi multiple și transferurile din contul curent în conturile de TVA, în perioada recentă mediul de afaceri și-a exprimat în mod constant îngrijorarea și dezacordul cu privire la implementarea sistemului de plată defalcată a TVA.

În consecință, în numele membrilor din cadrul CDR, având în vedere consecințele extrem de grave și blocajele ce pot interveni în economia României, precum și lipsa unui studiu de impact pentru care mediul de afaceri a subliniat necesitatea imperioasă, **CDR propune considerarea anulării implementării noului mecanism.**

Propunerea nr. 2: Soluție alternativă cu aplicare opțională a mecanismului de plată defalcată

În situația în care anularea sistemului nu reprezintă o opțiune, ca și **soluție alternativă** CDR propune un model mai puțin invaziv la nivelul mediului de afaceri, bazat pe sistemul ce urmează a fi implementat în Polonia, așa cum este descris în continuare.

În primul rând, propunerea noastră este ca mecanismul de plată defalcată a TVA să nu fie aplicat cu caracter generalizat și obligatoriu și, în consecință, sistemul să rămână **opțional**, persoanele impozabile având libertatea de a opta pentru implementarea / încetarea aplicării mecanismului. Subliniem faptul că alte modele de sisteme de plată defalcată a TVA au fost propuse sau implementate, de asemenea, opțional sau doar pentru anumite sectoare specifice din economie unde riscul evaziunii fiscale este ridicat, fapt ce a fost documentat prin studii concludente (e.g. în Italia se aplică un sistem similar pentru sectorul public). În această situație, nu ar mai fi necesară nici obținerea unei derogări din partea Comisiei Europene de la prevederile legislației europene.



În al doilea rând, mecanismul de plată defalcată a TVA ar trebui să afecteze doar **tranzacțiile** efectuate între contribuabili **persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA** (i.e. Business to Business).

În al treilea rând, având în vedere că actualul model de plată defalcată a TVA propus prin Ordonanța 23/2017 implică o povară administrativă și operațională excesivă la nivelul contribuabililor, propunem implementarea unui model eficient simplificat și automatizat cu un impact minim invaziv la nivelul contribuabililor, într-o perioadă de timp rezonabilă care să permită contribuabililor să se supună noilor cerințe.

Nu în ultimul rând, în cazul introducerii sistemului de plată defalcată a TVA cu caracter opțional, fără a exista vreodată o obligativitate la nivelul tuturor contribuabililor sau a unei părți a acestora, o măsură care ar încuraja optarea pentru aplicarea mecanismului ar fi acordarea unor **beneficii adiționale** celor prevăzute deja în Ordonanța 23/2017. Urmând îndeaproape exemplul Poloniei, alte beneficii pentru persoanele care ar opta pentru aplicarea sistemului ar putea fi:

- Valoarea TVA de plată va fi diminuată (în baza unei anumite formule), dacă plata va fi efectuată dintr-un cont de TVA înaintea termenului legal de plată;
- Rambursarea TVA în termen de 30 de zile de la depunerea cererii de către contribuabil, cu inspecție fiscală ulterioară;
- Eliminarea dobânzii pentru plata cu întârziere a TVA, în situația în care 95% din TVA pentru o anumită perioadă de timp este achitată prin utilizarea sistemului de plată defalcată a TVA.

Propunerea nr. 3: Recomandări punctuale cu privire la Raportul suplimentar al Senatului

În ceea ce privește varianta propusă de către Senat prin raportul suplimentar la proiectul de lege pentru aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 23/2017 privind plata defalcată a TVA, în numele membrilor din cadrul CDR dorim să reiterăm faptul că varianta propusă va conduce la **consecințe nefavorabile la nivelul întregului mediu de afaceri**, întrucât **va afecta inclusiv societățile ce nu vor aplica sistemul** dar vor efectua achiziții de la furnizori care aplică mecanismul de plată defalcată a TVA.

Astfel, conform textului din raportul suplimentar al Senatului, acestea vor fi nevoite să efectueze plățile în conturi separate, și anume în cont curent, respectiv cont de TVA pentru bunurile / serviciile achiziționate de la furnizori care aplică sistemul. Deși aceste persoane impozabile nu vor aplica sistemul, vor fi nevoite să angajeze **costuri suplimentare pentru aplicarea prevederilor legale**, legate de adaptarea sistemelor ERP și a programelor de contabilitate, modificarea procedurilor interne de lucru și instruirea personalului; monitorizarea plăților către conturi multiple ș.a.m.d., întrucât în caz contrar vor fi pasibile de amenzi semnificative.

În ceea ce privește creanțele societăților aflate în insolvență, în conformitate cu legea insolvenței, statul se află pe locul al cincilea la masa credală, pe primul fiind salariații. În acest context, este



necesară reglementarea condițiilor privind ordinea de achitare a datoriilor societăților care se află în procedură de insolvență.

Detaliam mai jos propunerile noastre punctuale cu privire la Raportul suplimentar al Senatului:

- ✓ Excluderea din categoria obligațiilor fiscale restante a obligațiilor fiscale a căror executare silită a fost suspendată în condițiile legii;
- ✓ Exceptarea persoanelor impozabile și instituțiilor publice care nu aplică mecanismul de plată defalcată a TVA de la plata în conturi distincte a bazei de impozitare, respectiv TVA, aferente achizițiilor efectuate de la furnizori care aplică mecanismul;
- ✓ Reglementarea unor anumite tipuri de operațiuni precum: plățile în numele și pe seama unei alte persoane, plata TVA pentru operațiuni de import;
- ✓ Posibilitatea plății altor obligații bugetare din contul dedicat de TVA;
- ✓ Acordarea posibilității unei persoane care aplică mecanismul să poată să facă din proprie inițiativă un transfer al TVA în contul de TVA în situația în care clientul acestuia a efectuat plata eronat într-un cont curent;
- ✓ Excluderea obligației cedentului de a vira diferența până la concurența TVA din factură, din contul curent în contul de TVA la operațiunile ce presupun cesiunea de creanțe, dacă valoarea creanței cesionate era mai mică decât suma TVA din factura cesionată.

Având în vedere textul actual al Ordonanței nr. 23/2017, conform căruia sistemul de plată defalcată a TVA ar trebui să fie aplicabil cu caracter obligatoriu și generalizat începând cu data de 1 ianuarie 2018, precum și variantele alternative propuse în perioada recentă, mediul de afaceri se confruntă cu o perioadă de incertitudine, fiind în imposibilitatea de a lua anumite decizii de afaceri în lipsa unei variante finale a actului normativ privind plata defalcată a TVA. Pentru societățile care vor fi incluse în sistem de la data de 1 ianuarie 2018, indiferent de forma finală în care va fi aprobat actul normativ, acestea vor fi în imposibilitatea implementării sistemului într-un termen atât de scurt.

În consecință, solicităm analizarea celor de mai sus, și anume: (i) anularea implementării acestui sistem de plată defalcată a TVA sau (ii) implementarea unui model în care aplicarea acestei metode este doar opțională sau (iii) implementarea modificărilor propuse cu privire la Raportul suplimentar al Senatului.

6. Cu privire la consolidarea de grup pentru impozit pe profit

Consolidarea de grup pentru impozit pe profit ar implica compensarea pierderilor fiscale înregistrate de către unele companii membre ale grupului cu profiturile altora și calcularea, raportarea și plata consolidată a impozitului pe profit la nivel de grup. O astfel de măsură ar reduce povara fiscală a grupurilor de companii locale și ar contribui, de asemenea, la sporirea eficienței cu care veniturile statului sunt administrate.

Grupul de lucru pentru Fiscalitate al CDR supune atenției un prim set de recomandări pentru apartenența și operarea grupului fiscal de impozit pe profit:



- a) grupul poate fi format din contribuabili înregistrați în România pentru impozit pe profit
- b) deținere/drepturi de vot în comun de minim 75% (condiție verificabilă la data înființării grupului și care trebuie menținută pe perioada minimă a grupului și oricum până la ieșirea oricărui membru din grup)
- c) consolidarea se poate face pe verticală sau pe orizontală. Exemple de consolidare pe verticală și orizontală:
 - 1. Firma-mamă, persoană juridică română, care deține cel puțin 75% din acțiuni / drept de vot în două societăți-fiice, persoane juridice române (consolidarea se face între toate cele 3 companii);
 - 2. Două persoane juridice române deținute, ambele, în proporție de cel puțin 75% din acțiuni / drept de vot, de o persoană juridică străină (consolidarea se face între firmele-surori);
 - 3. Două persoane juridice române deținute, ambele, în proporție de cel puțin 75% din acțiuni / drept de vot, de o persoană fizică (consolidarea se face între firmele-surori);
 - 4. O persoană juridică română deținută în proporție de cel puțin 75% din acțiuni / drept de vot de o persoană juridică străină și o sucursală românească a aceleiași persoane juridice străine (consolidarea se face între firma românească și sucursala românească);
- d) microîntreprinderile nu intră în consolidarea de grup;
- e) toți membrii grupului trebuie să aibă același an fiscal;
- f) cererea de intrare în grup trebuie depusă de fiecare membru al grupului;
- g) formarea grupului ar trebui să fie opțională (adică nu va fi obligatorie constituirea grupului sau intrarea în grup pentru toate entitățile care îndeplinesc condițiile);
- h) odată format, un grup trebuie să conțină minim 2 membri;
- i) un grup trebuie menținut pentru minim 3 ani fiscali; ieșirea unui membru din grup se va face oricând condițiile nu mai sunt îndeplinite, cu începere din anul fiscal în care nu mai sunt îndeplinite respectivele condiții; opțional, un membru al grupului poate ieși oricând din grup după o perioadă minimă de 3 ani fiscali, caz în care, pentru anul în care a avut loc ieșirea din grup, membrul respectiv revine la regimul de impozitare la nivel individual;
- j) un membru al unui grup fiscal nu poate fi membru decât într-un singur grup fiscal;
- k) fiecare membru al grupului ar trebui să facă propriul calcul individual de impozit pe profit, să completeze și să depună declarația 101 de impozit pe profit;
- l) unul din membrii grupului trebuie desemnat ca „lider” al grupului; liderul va pregăti și depune o declarație „101-consolidată” care va cumula declarațiile 101 ale tuturor membrilor grupului, rezultând o poziție „netă” de impozit pe profit/pierdere fiscală datorată la nivel de grup;
- m) toate tranzacțiile desfășurate strict între membrii grupului nu vor fi supuse recalificării din perspectiva prețurilor de transfer pe perioada apartenenței la grup (imediat ce un membru iese din grup, îi devin aplicabile regulile de prețuri de transfer pentru perioada de după ieșirea din grup);
- n) stabilirea regulilor de deducere/nededucere a pierderilor fiscale, în funcție de momentul realizării pierderii (înaintea intrării în grupul fiscal, în perioada grupului), regulilor de distribuție către membrii care părăsesc grupul, cu dezvoltarea de criterii de repartiție.

