

Buletin fiscal – Modificări aduse Codului Fiscal

Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 79/8 noiembrie 2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, publicată în Monitorul Oficial nr. 885 din 10 noiembrie 2017.

Modificări aduse Codului Fiscal

Am rezumat în cele ce urmează cele mai importante modificări aduse Codului Fiscal conform Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 79/8 noiembrie 2017 pentru modificarea și completarea Legii nr. 227/2015 privind Codul Fiscal publicată în Monitorul Oficial nr. 885 din 10 noiembrie 2017. Prevederile vor intra în vigoare începând cu data de 1 ianuarie 2018.

Impozit pe profit

Modificările aduse asupra prevederilor referitoare la impozitul pe profit se referă la transpunerea în Codul Fiscal a prevederilor Directivei 2016/1164/UE a Consiliului din 12 iulie 2016 de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne ("ATAD"). Sunt introduse prevederi noi cu privire la: Limitarea deductibilității dobânzii și a altor costuri echivalente dobânzii din punct de vedere economic (aceste prevederi înlocuind prevederile art. 27 "Cheltuieli cu dobânzile și diferențe de curs valutar"), printre care:

- Noile prevederi sunt aplicabile și pentru bănci sau instituții financiare non-bancare, precum și în legătură cu costurile îndatorării datorate către acestea;
- Costurile îndatorării includ, de exemplu, și dobânda capitalizată în valoarea contabilă a unui activ,

comisioanele de intermediere, etc.;

- Contribuabilii au dreptul de a deduce, într-o perioadă fiscală, costurile excedentare ale îndatorării (suma cu care costurile îndatorării depășesc veniturile din dobânzi) până la plafonul deductibil reprezentat de echivalentul în lei a 200.000 EUR (cursul de schimb utilizat fiind cel din ultima zi a trimestrului/anului fiscal, după caz);
- Costurile excedentare ale îndatorării care depășesc plafonul de mai sus vor putea fi deduse limitat, în perioada fiscală în care sunt suportate, până la nivelul a 10% din baza de calcul;
- Baza de calcul pentru stabilirea costurilor excedentare ale îndatorării deductibile va fi: venituri totale – cheltuieli totale – venituri neimpozabile + cheltuieli cu impozitul pe profit + costurile excedentare ale îndatorării + amortizarea fiscală deductibilă (EBITDA ajustată);
- Dacă baza de calcul are o valoare negativă sau egală cu zero, costurile excedentare ale îndatorării sunt nedeductibile pentru perioada fiscală de referință și vor putea fi reportate pe o perioadă nelimitată de timp în aceleași condiții de deducere;
- Prin excepție, contribuabilii care sunt entități independente, nefăcând parte dintr-un grup consolidat în scopuri de contabilitate financiară și neavând întreprinderi asociate sau sedii permanente, își vor putea deduce integral costurile excedentare ale îndatorării în perioada fiscală în care acestea sunt suportate;
- Noile prevederi sunt aplicabile și dobânzilor și pierderilor nete din diferențe de curs valutar reportate potrivit art. 27. În cazul entităților independente, aceste costuri reportate devin integral deductibile.

Regimul fiscal al transferurilor de active, de rezidență fiscală și/sau de activitate economică desfășurată printr-un sediu permanent pentru care Romania pierde

dreptul de impozitare

- Impozitul la ieșire va fi calculat prin aplicarea ratei de impozitare de 16% asupra diferenței dintre valoarea de piață și valoarea fiscală a activelor transferate;
- Impozitul la ieșire se va aplica în situația următoarelor transferuri:

– transferul activelor de la sediul permanent din România la sediul său central sau la un alt sediu permanent dintr-un stat membru sau stat terț, dacă România pierde dreptul de a impozita activele transferate;- transferul de activitate economică desfășurată în România printr-un sediu permanent către alt stat membru sau stat terț, dacă România pierde dreptul de a impozita activele transferate.

– transferul rezidenței fiscale din România în alt stat membru sau stat terț (cu excepția activelor care rămân efectiv legate de un sediu permanent din România);

– transferul activelor de la sediul central din România la sediul său permanent dintr-un stat membru sau stat terț, dacă România pierde dreptul de a impozita activele transferate;

Regula generală anti-abuz:

În scopul calculării obligațiilor fiscale, nu se va lua în considerare un demers sau o serie de demersuri care, luând în considerare toate faptele și circumstanțele relevante, nu sunt oneste, fiind puse în practică pentru scopul principal sau cu unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal și nu pentru motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică. În acest caz, obligația fiscală se calculează conform titlului de impozit pe profit.

Reguli privind societățile străine controlate:

Pe baza regulilor privind societățile străine controlate, vor fi incluse în baza de calcul a impozitului pe profit anumite

tipuri de venituri nedistribuite (dobânzi, redevențe, dividende, venituri din leasing financiar, venituri din asigurări, etc.) proporțional cu participația deținută în entitatea controlată.

O entitate este o societate străină controlată a unui plătitor de impozit pe profit, dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- contribuabilul, singur sau împreună cu întreprinderile sale asociate, deține mai mult de 50% din drepturile de vot sau deține direct sau indirect mai mult de 50% din capitalul entității controlate sau are dreptul să primească mai mult de 50% din profiturile acestei entități; și
- impozitul pe profit plătit efectiv de către entitate sau sediul permanent pe profiturile sale este mai mic decât diferența dintre impozitul pe profit care ar fi fost perceput pentru acea entitate sau sediu permanent în cadrul sistemului de impozit pe profit românesc și impozitul pe profit plătit efectiv pentru profiturile sale de către entitate sau sediu permanent (în principiu, cota de impozit aplicabilă în cealaltă țară ar trebui să nu fie sub 8%, cu anumite ajustări).

Prevederile se aplică și sediilor permanente din statele membre/terțe ale unui contribuabil, ale căror profituri nu sunt supuse impozitării sau sunt scutite de impozit în România;

Se prevăd și anumite excepții de la aplicarea prevederilor de mai sus.

Impozit pe veniturile microîntreprinderilor

Modificările aduse asupra prevederilor referitoare la impozitul pe veniturile microîntreprinderilor se referă în principal la:

–Se includ în sistemul de impozitare pe veniturile

microîntreprinderilor contribuabilii care desfășoară activități exceptate în prezent (spre exemplu, în domeniul bancar, asigurări, reasigurări, piețe de capital, jocuri de noroc, explorare, dezvoltare și exploatare a zăcămintelor petroliere și gazelor naturale etc.), dar și cei care realizează venituri din consultanță și management în proporție de peste 20% din veniturile totale;

– Majorarea plafonului pentru încadrarea în categoria microîntreprinderilor de la 500.000 de euro la 1.000.000 euro;

– Eliminarea opțiunii de aplicare a sistemului de impozit pe profit (în detrimentul sistemului de impozitare a veniturilor microîntreprinderilor) de către persoanele juridice nou-înființate care au subscris un capital social de cel puțin 45.000 lei. Prin această prevedere se revine la legislația fiscală valabilă anterior introducerii posibilității opțiunii, nepermițându-se, de exemplu, recunoașterea pierderilor fiscale de societățile care au în faza investițională cheltuieli mari, dar venituri sub plafonul care permitea aplicarea sistemului de impozit pe profit;

– Noile prevederi vor fi aplicabile inclusiv contribuabililor care până la 31 decembrie 2017 sunt exceptați de la aplicarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor sau au optat să aplice impozitul pe profit.

Cotele de impozit pe veniturile microîntreprinderilor au rămas la fel, adică 1%, respectiv 3%, în funcție de numărul de angajați.

Impozitul pe venit

Reducerea cotei de impunere

Ordonanța prevede reducerea cotei de impunere de la 16% la 10% pentru veniturile din activități independente, salarii și asimilate salariilor, cedarea folosinței bunurilor, investiții, pensii, activități agricole, silvicultură și

piscicultură, premii și din alte surse, exceptând veniturile pentru care Codul fiscal prevede cote diferite.

Activități independente

În cazul veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală, cota de impunere reprezentând plăți anticipate reținute la sursă a fost redusă de la 10% la 7%. Pentru contribuabilii care obțin astfel de venituri și care optează pentru stabilirea impozitului final cu reținere la sursă, impozitul pe venit final de 10% se va aplica asupra venitului brut diminuat cu cheltuielile în cotă forfetară de 40%. Menționăm că prevederile anterioare permiteau deducerea contribuțiilor sociale reținute la sursă. Pentru modificările legate de obligația plății contribuțiilor pentru astfel de venituri, consultați partea de „Contribuții sociale” mai jos.

Contribuțiile de asigurări sociale de sănătate plătite de persoanele fizice care desfășoară activități independente nu vor mai reprezenta o cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe venit.

Venituri din salarii și asimilate salariilor

Ordonanța prevede majorarea nivelului minim al venitului lunar brut pentru care se acordă deducere personală de la 1.500 lei la 1.950 lei și a celui maxim de la 3.000 lei la 3.600 lei. Deducerea personală va fi cuprinsă între 15 lei și 1.310 lei, în funcție de numărul de persoane aflate în întreținere și de venitul obținut.

Dispoziții tranzitorii

Pentru veniturile realizate în anul fiscal 2017, obligațiile fiscale sunt cele în vigoare la data realizării venitului.

Modificările privind impozitul pe venit se aplică pentru veniturile și cheltuielile realizate începând cu data de 1 ianuarie 2018.

În cazul veniturilor din salarii și asimilate salariilor, precum și veniturilor din pensii, modificările se aplică începând cu veniturile aferente lunii ianuarie 2018.

Contribuții sociale

Contribuția de asigurări sociale (CAS)

Ordonanța prevede următoarele cote de contribuții de asigurări sociale:

- 25% datorată de angajați;
- 4% datorată de către angajatori, în cazul condițiilor deosebite de muncă;
- 8% datorată de către angajatori, în cazul condițiilor speciale de muncă.

Se modifică baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale pentru persoanele care realizează venituri din activități independente peste nivelul salariului de baza minim brut pe țară. Astfel, baza de calcul o reprezintă venitul ales de contribuabil, care nu poate fi mai mic decât nivelul salariului de bază minim brut pe țară, în vigoare în luna pentru care se datorează contribuția.

Contribuția de asigurări sociale de sănătate (CASS)

Ordonanța prevede cota de contribuție de asigurări sociale de sănătate de 10%, fiind datorată de angajați sau de alte persoane fizice care au obligația plății acestei contribuții.

Contribuția de asigurări sociale de sănătate se datorează de către contribuabilii care realizează venituri anuale cumulate cel puțin egale cu 12 salarii de bază minime brute pe țară din una sau mai multe surse de venituri din următoarele categorii:

- venituri din activități independente;
- venituri din asocierea cu o persoană juridică;

- venituri din cedarea folosinței bunurilor;
- venituri din investiții;
- venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură;
- venituri din alte surse.

Baza lunară de calcul pentru persoanele fizice care realizează veniturile prevăzute mai sus este salariul de bază minim brut pe țară în vigoare în luna pentru care se datorează contribuția. Astfel, chiar dacă persoanele fizice realizează venituri din salarii sau din activități independente, aceștia datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate și pentru celelalte venituri la baza de calcul menționată mai sus. De asemenea, persoanele fizice care realizează venituri din cedarea folosinței bunurilor vor continua să datoreze contribuția de asigurări sociale de sănătate, dar baza de calcul o va reprezenta salariul de bază minim brut pe țară în vigoare în luna pentru care se datorează contribuția.

Persoanele fizice care datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru veniturile menționate mai sus vor avea obligația de a depune anual o declarație privind încadrarea veniturilor la minimul prevăzut de lege după cum urmează:

- fie în termen de 30 de zile de la data producerii evenimentului (în cazul declarării de venit estimat în scopul impozitului pe venit);
- fie anual până la 31 ianuarie a anului următor celui de realizare a venitului (ex., venituri din investiții, venituri din alte surse). Pentru persoanele care obțin venituri sub nivelul menționat mai sus, declararea și plata contribuției sunt opționale.

Contribuția asiguratorie pentru muncă

Contribuția asiguratorie de muncă se datorează de către angajatori sau persoane asimilate angajatorilor pentru

venituri din salarii și asimilate salariilor.

Cota contribuției asiguratorii de muncă este de 2,25% și se aplică asupra veniturilor de natură salarială.

Declararea și plata contribuției asiguratorie pentru muncă se va face până la data de 25 a lunii următoare celei pentru care se plătesc veniturile.

Dispoziții tranzitorii

Pentru veniturile aferente perioadelor anterioare anului fiscal 2018, contribuțiile sociale obligatorii sunt cele în vigoare în perioada căreia îi sunt aferente veniturile.

Modificările privind contribuțiile sociale se aplică pentru veniturile realizate începând cu data de 1 ianuarie 2018.

Taxa pe valoare adăugată

Jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene ("CJUE") face parte din acquis-ul comunitar, pe care România în calitate de stat membru al Uniunii Europene avea obligația să îl respecte începând cu anul 2007. Cu toate acestea, doar începând cu anul 2016 a fost introdusă prevederea specifică în Codul Fiscal referitoare la faptul că, în domeniul TVA, autoritățile fiscale sunt obligate să țină cont de jurisprudența Uniunii Europene. Potrivit deciziilor CJUE, dreptul de deducere a TVA reprezintă un principiu fundamental al sistemului comun de TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Totuși, ca excepție, dreptul de deducere al TVA poate fi refuzat unei persoane impozabile de către organele fiscale competente doar dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, prin mijloacele prevăzute de lege, faptul că persoana impozabilă deținea sau ar fi trebuit să dețină informații privind implicarea operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA într-o fraudă care a intervenit în aval sau în amonte, în cadrul lanțului de livrări / prestări.

Astfel, recomandăm societăților să verifice dacă au existat situații în care dreptul de deducere a TVA le-a fost refuzat de autoritățile fiscale ca urmare a descoperirii existenței unei fraude pe lanțul de tranzacționare, fără ca acestea din urmă să demonstreze că societatea al cărui drept de deducere a fost refuzat a avut informații cu privire la fraudă. Dacă astfel de situații sunt identificate, societățile pot analiza posibilitatea recuperării sumelor de TVA refuzate, având în vedere și aceste noi prevederi.

Începând cu 1 ianuarie 2018, posibilitatea autorităților fiscale de a refuza dreptul de deducere a TVA în situații precum cea menționată mai sus, stabilite dincolo de orice îndoială, va fi prevăzută în mod expres în Codul Fiscal.

Accize

Modificările ce se preconizează a fi aduse asupra prevederilor referitoare la accize se referă la sancționarea deținerii în afara antrepozitului fiscal sau comercializarea pe teritoriul României a produselor accizabile supuse marcării, fără a fi marcate sau marcate necorespunzător ori cu marcaje false, prin confiscarea cisternelor, recipientelor și mijloacelor de transport utilizate în transportul produselor accizabile.

Impozite și taxe locale

Impozitul pe mijloacele de transport aferent mijloacelor de transport de marfă cu masa totală autorizată egală sau mai mare de 12 tone și cel aferent combinațiilor de autovehicule, ale autovehiculelor articulate sau trenurilor rutiere, de transport de marfă cu masa totală maximă autorizată egală sau mai mare de 12 tone va crește (în principiu cu sub 10%);

Se clarifică faptul că contribuabilii vor putea plăti jumătate din minimul valorii amenzii în cazul achitării în termen de 48 de ore de la data încheierii procesului verbal ori, după caz, de la data comunicării acestuia.

Autori:

Cristina Clujescu – Tax Senior Manager

Stela Andrei – Tax Senior Manager

Catalina Cambei – Tax Manager