# Noul impozit minim global de 15%, reglementat și în România

**Luciana Rainov, Senior Associate Biriș Goran**

În anul 2024, pe lângă numeroasele schimbări semnificative în materie fiscală aduse de legiuitorul român, schimbări ce pun la încercare capacitatea contribuabililor de a se adapta și reacționa într-un timp foarte scurt, au intrat în vigoare norme fiscale complexe având originea în inițiativele internaționale de uniformizare a legislației fiscale.

Astfel, pe 8 ianuarie 2024 a intrat în vigoare Legea nr. 431/2023, prin care este implementată în România Directiva 2022/2523 privind asigurarea unui nivel minim global de impozitare a grupurilor de întreprinderi multinaționale și a grupurilor naționale de mari dimensiuni în Uniune.

Noile obligații în materie fiscală sunt introduse în contextul unei reforme fiscale internaționale coordonate de Organizația de Cooperare și Dezvoltare Economică OCDE, care a fost gândită pentru reducerea evaziunii fiscale și a planificărilor fiscale agresive, prin asigurarea unei rate minime globale a impozitului pe profit de 15%. Prin Directiva 2022/2523 se urmărește astfel implementarea măsurilor GloBE (Global Anti-Base Erosion) ale OCDE, cunoscute sub denumirea Pillar 2.

**Noile prevederi au în vedere asigurarea unui nivel minim global de impozitare de 15% pentru grupurile naționale și multinaționale ale căror venituri anuale sunt cel puțin egale cu 750 milioane euro.**

În România, legea care a implementat Directiva permite, practic, autorităților române să colecteze un impozit suplimentar de la marile companii naționale și multinaționale,

în cazul în care cota efectivă de impozitare este mai mică de 15%.

**Contribuabilii vizați**

Noile dispoziții privind impozitul suplimentar vizează societățile care fac parte din grupuri multinaționale sau naționale de mari dimensiuni, grupuri care, în cel puțin două din patru exerciții financiare anterioare exercițiului financiar de referință, au înregistrat venituri anuale mai mari de 750 de milioane de euro.

De exemplu, pentru a determina dacă aceste reguli se aplică pentru anul 2024, vor fi analizate veniturile obținute la nivel de grup în 2020, 2021, 2022 și 2023, respectiv dacă veniturile grupului, în cel puțin doi dintre cei patru ani analizați, depășesc 750 de milioane de euro pe an.

În cazul în care rata efectivă de impozitare a profitului în anul de raportare este mai mică de 15%, aceste companii pot fi obligate să plătească o diferență de impozit până la acest prag.

**Termene de raportare și plată**

Legea se aplică pentru exercițiile financiare începând cu 31 decembrie 2023, iar pentru anul de tranziție – considerat primul exercițiu financiar în care un grup de întreprinderi multinaționale sau un grup național de mari dimensiuni intră sub incidența noii legi, grupurile de întreprinderi multinaționale sau naționale au un termen de 18 luni de la sfârșitul exercițiului financiar pentru a depune declarațiile aferente și plăti impozitul datorat.

În mod concret, pentru grupurile care trebuie să aplice noile reguli fiscale chiar din 2024, primul termen de raportare și plată va fi la 30 iunie 2026, urmând ca, pentru următoarele raportări și plăți, să se calculeze un termen de 15 luni de la finalul anului de referință.

**Impozitul suplimentar. Regulile IIR și UTPR**

Regulile de calcul pentru impozitul suplimentar sunt deosebit de complexe, legislația națională și europeană făcând trimitere pentru aplicarea dispozițiilor legale la documente ample emise de OCDE, ce cuprind explicații și exemple elaborate.

Principalele măsuri pentru impozitarea minimă efectivă a grupurilor de întreprinderi multinaționale și a grupurilor naționale de mari dimensiuni iau forma:

- **unei reguli de includere a veniturilor (Income Inclusion Rule – IIR),** conform căreia o societate-mamă a unui grup de întreprinderi multinaționale sau a unui grup național de mari dimensiuni este obligată să calculeze și să plătească partea sa alocabilă din impozitul suplimentar în ceea ce privește entitățile constitutive ale grupului care sunt impozitate la un nivel redus – *regula se aplică de la 1 ianuarie 2024*; și
- **unei reguli a profiturilor subimpozitate (Undertaxed Payments Rule – UTPR),** conform căreia o entitate constitutivă a unui grup de întreprinderi multinaționale datorează un impozit care este înregistrat ca o cheltuială suplimentară egală cu partea sa din impozitul suplimentar care nu a fost percepută în temeiul IIR la nivelul societății-mamă pentru entitățile constitutive ale grupului care sunt impozitate la un nivel redus – *regula se aplică de la 1 ianuarie 2025*.

**Cu titlu general, în vederea asigurării nivelului minim de impozitare trebuie parcurse mai multe etape:**

- o primă etapă pentru aplicarea acestor măsuri privește **determinarea cotei efective de impozitare la nivel de jurisdicție** – această etapă presupune **(i)** determinarea profiturilor sau pierderilor calificate din fiecare jurisdicție; **(ii)** determinarea impozitelor acoperite de

legislația în cauză **și (iii)** calculul cotei efective de impozitare, egală cu impozitele acoperite ajustate ale entităților constitutive din jurisdicție / profitul net calificat al entităților constitutive din jurisdicție;

- dacă această cotă efectivă de impozitare este inferioară pragului minim de 15%, se va calcula separat un impozit suplimentar la nivel de jurisdicție, cota suplimentară de impozit fiind determinată ca diferența dintre impozitul minim de 15% și cota efectivă de impozitare;
- **într-o abordare simplificată,** impozitul suplimentar la nivel de jurisdicție va fi determinat prin înmulțirea cotei suplimentare de impozit (15% – cota efectivă de impozitare) cu profitul excedentar la nivel de jurisdicție (profitul calificat minus profitul pentru activitățile cu substanță economică). La acest rezultat se adună impozitul suplimentar adițional și se scade impozitul suplimentar național.

Trebuie avut în vedere că pentru fiecare dintre elementele de calcul mai sus indicate, există reguli foarte complexe de determinare.

Obligația de plată impozitului suplimentar poate revenii societății-mamă din grup, pe regulile IIR, sau unei alte entități constitutive din grup, pe regulile UTPR, atunci când impozitul suplimentar nu a fost perceput la nivelul societății mamă pe regulile IIR.

**Impozitul suplimentar național**

Pentru a asigura că plata impozitelor suplimentare nu se realizează doar în jurisdicția societăților mamă ci se realizează la nivelul jurisdicțiilor subimpozitate, potrivit Directivei 2022/2523 statele pot opta să introducă un impozit suplimentar național. **În acest sens, România a optat pentru introducerea impozitului suplimentar național.**

**Prin introducerea unei reguli de impozit național suplimentar,**

**în cazul în care la nivelul jurisdicției impozitul efectiv este inferior impozitului minim de 15%, se va calcula și se va plăti la nivelul acestei jurisdicții un impozit suplimentar.**

Astfel, în principiu, prin introducerea impozitului național suplimentar, plata impozitului suplimentar (asociată unei impozitări efective inferioare pragului minim în jurisdicția vizată) se realizează chiar în jurisdicția unde are loc impozitarea inferioară pragului minim și nu se mută la nivelul jurisdicției societății-mamă.

**Deși în România apare improbabil să se datoreze impozitul suplimentar național, unde cota de impozit pe profit este de 16%, prin aplicarea a diferite credite și facilități fiscale, este posibil ca anumite entități să plătească un impozit efectiv mai mic de 15% și prin urmare să rezulte o obligație de plată a impozitului suplimentar național.**

Precizăm finalmente că legea reglementează între alte și anumite excluderi de minimis precum și un regim de protecție tranzitoriu Country-by-Country Reporting (CbCR) care permite companiilor din România ca, în perioada 2024-2026, să poată declara impozit suplimentar zero, cu îndeplinirea anumitor condiții.

**Concluzii**

Noul cadru de impozitare, extrem de complex și tehnic, reprezintă un punct de cotitură pentru mediul de afaceri, obligând companiile să facă analize și simulări minuțioase ale poziției lor fiscale din România. Companiile trebuie să fie proactive și să evalueze cât mai din timp impactul acestor reguli, simulările de calcul fiind cruciale la acest moment pentru a înțelege implicațiile financiare și pentru a dezvolta strategii eficiente de conformare cât mai rapid.

Este de asemenea notabil că pe lângă impozitul suplimentar și impozitul suplimentar național, introduse prin Legea nr. 431/2023, de la 1 ianuarie 2024 au intrat în vigoare și

regulile privind impozitul minim precum și alte modificări semnificative în materie de impozit pe profit.

În contextul obligativității implementării Directivei 2022/2523 cel târziu la data de 31.12.2023, opțiunea legiuitorului român de a introduce adițional dispoziții privind impozitul minim (de asemenea aplicabile de la 1 ianuarie 2024), precum și de a introduce o serie de modificări importante ce privesc determinarea obligațiilor în materia impozitului pe profit este cel puțin stranie, contribuabilii vizați de aceste noi prevederi confruntându-se cu un nivel de complexitate fiscală fără precedent.