Principalele modificări aduse de normele metodologice de aplicare a noului Cod Fiscal

Hotărârea de Guvern nr. 1/2016 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a noului Cod Fiscal a fost publicată în Monitorul Oficial nr. 22 din data de 13 ianuarie 2016.

În paginile următoare am prezentat pe scurt cele mai importante modificări şi clarificări aduse de normele metodologice de aplicare ale noului Cod Fiscal („Normele”), care acoperă toate categoriile de impozite și taxe, precum și contribuții sociale, reglementate de Codul Fiscal.

Titlul I – Dispoziții generale

Normele metodologice de aplicare a Titlului I din noul Cod Fiscal conţin prevederi similare normelor metodologice de aplicare ale Titlului I din Codul Fiscal în vigoare până la 31 decembrie 2015. Faţă de acestea, au fost introduse, totuşi, o serie de modificări, printre care:

Clarificări privind termenul de activitate independentă

Sunt aduse clarificări cu privire la raportul juridic între părți pentru stabilirea unei activități ca fiind independentă. Acesta trebuie să conțină, în mod obligatoriu, clauze contractuale clare privind obiectul contractului, drepturile și obligațiile părților astfel încât să nu rezulte existența unei relații de subordonare ci libertatea persoanei fizice de a dispune în ceea ce privește desfășurarea activității.

Criteriul privind libertatea persoanei de a alege locul, modul de desfăşurare a activităţii, precum şi programul de lucru este îndeplinit atunci când cele trei componente ale sale sunt îndeplinite cumulativ. Părțile pot conveni asupra datei,

locului și programului de lucru în funcție de specificul activității și de celelalte activități pe care prestatorul le desfășoară. Se clarifică faptul că persoana fizică poate dispune de libertatea de a desfăşura activitatea chiar și pentru un singur client, dacă nu există o clauză de exclusivitate.

Clarificări în domeniul preţurilor de transfer

Se introduc clarificări referitoare la noţiunea de control, în sensul prevederilor privind determinarea relaţiilor de afiliere. De asemenea, se aduc clarificări în legătură cu aplicarea procedurii pentru eliminarea dublei impuneri între persoane afiliate ca urmare a ajustărilor/estimărilor efectuate de către autorităţile fiscale în scopul reflectării principiului valorii de piață a produselor, mărfurilor şi serviciilor.

Clarificări referitoare la prevederile speciale pentru aplicarea Codului Fiscal

Sunt aduse clarificări cu privire la interpretarea termenului de tranzacţie fară scop economic în sensul art. 11 alin. (1) din Codul Fiscal, acest termen desemnând orice tranzacţie/activitate care nu este destinată producerii de avantaje economice, beneficii, profituri şi care determină, în mod artificial sau conjunctural, o situaţie fiscală mai favorabilă.

Titlul II – Impozit pe profit

Calculul rezultatului fiscal

Au fost introduse exemple noi de elemente similare veniturilor și cheltuielilor.

O parte din noile exemple de elemente similare veniturilor sunt reprezentate de rezerva legală și rezervele reprezentând facilități fiscale, sumele înregistrate în rezultatul reportat

care se impozitează potrivit prevederilor noului Cod Fiscal, sumele reprezentând reducerea sau anularea filtrelor prudențiale care au fost deductibile la calculul profitului impozabil, etc.

Din categoria noilor exemple de elemente similare cheltuielilor fac parte, sumele înregistrate în rezultatul reportat care se deduc potrivit prevederilor noului Cod Fiscal, anumite sume transferate în rezultatul reportat ca efect al trecerii la aplicarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, etc. În plus, se precizează explicit că pierderile din anularea titlurilor de participare proprii nu reprezintă elemente similare cheltuielilor.

Au fost introduse prevederi privind modul de calcul al rezultatul fiscal în cazul contribuabililor pentru care anul fiscal modificat include perioade atât din anul 2015, cât și din anul 2016. Aceste categorii de contribuabili urmează să aplice tratamentul fiscal aferent perioadelor de dinainte/de după 1 ianuarie 2016 pentru veniturile, cheltuielile, elementele similare înregistrate înainte/după 1 ianuarie 2016.

Au fost introduse prevederi privind modul în care sunt tratate, în calculul de impozit pe profit efectuat de către persoana juridică română afiliată, ajustările/estimările de prețuri de transfer stabilite de organul fiscal la nivelul celeilalte persoane afiliate.

Venituri neimpozabile

Au fost aduse clarificări privind veniturile neimpozabile reprezentate de valoarea titlurilor de participare noi sau de majorarea valorii nominale a titlurilor de participare existente, înregistrate ca urmare a încorporării rezervelor, precum și precizări cu privire la valoarea fiscală a acestor titluri de participare. De asemenea, s-au introdus exemple privind calculul rezultatului fiscal la înstrăinarea acestor titluri.

Sunt precizate situațiile în care sumele primite ca urmare a restituirii cotei-părți din aporturile acționarilor/asociaților cu ocazia reducerii capitalului social sunt considerate venituri neimpozabile la calculul rezultatului fiscal.

Cheltuieli

Sunt oferite cu titlu de exemplu o serie de cheltuieli efectuate în scopul desfășurării activității economice, cum sunt cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în scopul popularizării firmei, cheltuielile de transport și de cazare în țară și în străinătate, cheltuielile de marketing, cheltuielile de cercetare, cheltuielile reprezentând valoarea creanțelor înstrăinate, cheltuielile generate de evaluarea ulterioară și executarea instrumentelor financiare derivate, etc. Lista cheltuielilor efectuate în scopul activității economice inclusă în normele metodologice de aplicare a noului Cod Fiscal nu este exhaustivă.

Cheltuielile asimilate salariilor sunt deductibile la calculul rezultatului fiscal indiferent de regimul fiscal aplicabil acestora din perspectiva impozitării la nivelul persoanei fizice. Au fost introduse precizări privind modul de aplicare al limitei de 50% în cazul cheltuielilor reprezentând diferențe de curs valutar înregistrate ca urmare a derulării unui contract de leasing. Condiția privind distrugerea stocurilor sau a mijloacelor fixe amortizabile, în vederea susținerii deductibilității cheltuielilor cu stocurile sau mijloacele fixe amortizabile constatate lipsă din gestiune sau degradate, se consideră îndeplinită atât în situația în care distrugerea se efectuează prin mijloace proprii, cât și în cazul în care acestea sunt predate către unități specializate.

Provizioane, ajustări pentru depreciere şi rezerve

Rezerva legală reconstituită ulterior utilizării acesteia pentru acoperirea pierderilor sau distribuirii sub orice

formă, în aceeași limită, va fi considerată deductibilă la calculul rezultatului fiscal.

Au fost introduse precizări privind deducerea ajustărilor pentru deprecierea creanţelor, în ceea ce privește data (anume 1 ianuarie 2016) de la care trebuie să fie înregistrate creanţele, altele decât cele asupra clienţilor, pentru a fi luate în calcul, respectiv perioada fiscală în care pot fi deduse la calculul rezultatului fiscal. În plus, se precizează că ajustările pentru deprecierea creanțelor sunt deductibile, în limita de 30% din valoarea creanţelor neîncasate, inclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Au fost introduse reguli privind rezervele și provizioanele transferate în cadrul unor operaţiuni de reorganizare în sensul transmiterii unui înscris către contribuabilul beneficiar privind rezervele și provizioanele transferate, ce au fost deduse şi neimpozitate.

Amortizarea fiscală

În cazul mijloacelor de transport a căror amortizare fiscală este limitată la 1.500 lei/lună, valoarea deductibilă la scoaterea din gestiune a acestora se calculează ca număr de luni rămase din durata normală de funcționare înmulțite cu 1.500 lei.

Plata impozitului şi depunerea declaraţiilor

Au fost introduse precizări privind neincluderea anumitor rezerve în calculul rezultatului fiscal al contribuabililor care îşi încetează activitatea în urma operaţiunilor de lichidare, cum sunt rezervele constituite din profitul net, sumele aferente unor reduceri ale cotei de impozit sau ale unor scutiri de impozit, etc.

Titlul III – Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor

Pot intra sub incidența cotei reduse de 1%, aplicabilă în

anumite condiții în primele 24 de luni de la data înregistrării persoanei juridice române, doar microîntreprinderile înființate după data de 1 ianuarie 2016. Se precizează anumite elemente care nu se includ în baza impozabilă de către microîntreprinderile care își încetează existența și care au fost anterior plătitoare de impozit pe profit.

Titlul IV – Impozitul pe venit

Venituri din activități independente

Modificări cu privire la cheltuielile cu deductibilitate limitată:

– Indemnizațiile de delegare/detașare și cheltuieli de transport și cazare plătite doar salariaților;

– O cota de 10% din venitul brut din activitatea de expertiza contabilă și tehnică, judiciară și extrajudiciară, datorată biroului de expertiză locală

Termenul de depunere a declarației privind venitul estimat / norma de venit de către contribuabilii care desfășoară activități independente și care încep activitatea în cursul anului fiscal se modifică de la 15 la 30 de zile de la începerea activității. Plata anticipată care trebuie reținută de către plătitorul de venituri din drepturi de proprietate intelectuală se calculează aplicând 10% la venitul brut.

Venituri din salarii și asimilate salariilor

Se aduc clarificări cu privire la neimpozitarea în limita a 150 RON a tichetelor cadou acordate cu ocazii speciale fiecărui angajat și pentru fiecare copil minor al acestuia indiferent că părinții lucrează la același angajator. Se definește conceptul de instrumente juridice internaționale în contextul calculului impozitului pe veniturile din salarii și asimilate salariilor.

Venituri din alte surse

În norme sunt incluse și veniturile obținute de persoanele fizice sub forma bacșișului, potrivit prevederilor legale. Se aduc clarificări referitoare la veniturile realizate de contribuabilii care nu sunt înregistrați fiscal potrivit legislației in materie. Acestea se refera la veniturile din următoarele tipuri de activități: producție, comerț, prestări de servicii, profesii liberale, din drepturi de proprietate intelectuală, precum și venituri din activități agricole, silvicultura și piscicultură, fără a avea caracter de continuitate și pentru care nu sunt aplicabile prevederile cap II „Venituri din activități independente” și cap VII „Venituri din activități agricole, silvicultură și piscicultură” din titlul IV al Codului Fiscal.

Venituri ale persoanelor fizice nerezidente din activități dependente

Sintagma activități dependente desfășurate în România include și activitățile desfășurate de persoane fizice nerezidente în cadrul transportului internațional efectuat de întreprinderi cu locul conducerii efective sau rezidența în România.

Titlul V – Contribuții sociale

Nu datorează contribuțiile de asigurări sociale de pensii, de sănătate și cele de șomaj în România, persoanele fizice care desfășoară activități dependente (angajatori nerezidenți) în state care nu intră sub incidența legislației europene și a acordurilor la care România este parte în domeniul securității sociale. Se aduc clarificări în privința plafonării bazei de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de angajator începând cu 1 ianuarie 2017.

Titlul VI – Impozitul pe veniturile obţinute din România de nerezidenţi şi impozitul pe reprezentanţele firmelor străine înfiinţate în România

Clarificări cu privire la impozitarea, potrivit Titlului VI, a veniturilor obţinute de nerezidenţi

Se introduc clarificări potrivit cărora veniturile obţinute de nerezidenţi de la un rezident român (sau care reprezintă cheltuieli ale unui sediu permanent în România al unui nerezident) din prestarea de servicii de management sau de consultanţă în orice domeniu sunt impozabile indiferent dacă aceste servicii sunt sau nu prestate în România, atât timp cât nu sunt încheiate convenţii de evitare a dublei impuneri între România şi statul de rezidenţă al beneficiarului de venit sau când acesta din urmă nu prezintă dovada rezidenţei sale fiscale. De asemenea, se aduc clarificări potrivit cărora sumele plătite cu titlul de dobândă negativă nu se consideră o plată de venit impozabil în sensul titlului VI din Codul Fiscal.

Clarificări cu privire la dividendele distribuite, dar care nu au fost plătite până la sfârşitului anului în care s-au aprobat situaţiile financiare

Se aduc clarificări cu privire la aplicarea cotei mai favorabile din convenţia de evitare a dublei impuneri încheiată de România cu statul de rezidenţă al nerezidentului beneficiar al dividendului și în cazul în care dividendele distribuite nu au fost plătite până la sfârşitului anului în care s-au aprobat situaţiile financiare, cu condiţia ca acesta să prezinte certificatul de rezidenţă fiscală valabil pentru anul pentru care s-au aprobat situaţiile financiare anuale. De asemenea, se aduc clarificări potrivit cărora cota de impozit de 5% este aplicabilă veniturilor din dividende distribuite începând cu data de 1 ianuarie 2016.

Clarificări cu privire la opţiunea de regularizare a impozitului pe veniturile din dobânzi/activități independente/activităţi desfăşurate în România de artişti de spectacol sau sportivi, venituri obţinute de persoane juridice rezidente într-un stat membru al Uniunii Europene sau al

Spaţiului Economic European

Se aduc clarificări potrivit cărora opţiunea de regularizare a impozitului plătit potrivit titlului VI pentru veniturile din dobânzi / activități independente / activităţi desfăşurate în România de artişti de spectacol sau sportivi, prin declararea şi plata impozitului pentru profitul / venitul impozabil aferent acestor venituri, potrivit tilului II, respectiv titlului IV, poate fi realizată în perioada de prescripţie stabilită potrivit Codului de Procedură Fiscală.

În acest sens, normele de aplicare prevăd anexarea la declaraţia fiscală depusă în vederea regularizării a două certificate de rezidenţă fiscală, în original sau copie legalizată: un certificat care să menţioneze că beneficiarul venitului a avut rezidenţa fiscală în anul în care s-a obţinut venitul într-un stat al Uniunii Europene sau al Spaţiului Economic European şi un certificat care să menţioneze că beneficiarul venitului a avut rezidenţa fiscală intr-un astfel de stat în anul în care a exercitat opţiunea pentru a-şi regulariza impozitul. De asemenea, normele prevăd principalele tipuri de cheltuieli care se au în vedere pentru determinarea rezultatului fiscal aferent veniturilor din dobânzi.

Clarificări cu privire la restituirea impozitului pe dividende, respectiv dobânzi si redevenţe

Potrivit noilor norme de aplicare, în cazul îndeplinirii condiţiilor de deţinere menţionate la art. 229 alin. (1) lit. c), respectiv art. 229 alin. (1) lit. g) din Codul Fiscal după data plăţii veniturilor respective, restituirea impozitelor plătite în plus se poate solicita de către beneficiarul efectiv, persoană nerezidentă.

Clarificări cu privire la activităţile desfăşurate de reprezentanţe

Sunt introduse noi clarificări, potrivit cărora persoanele

juridice străine, prin reprezentanţe înfiinţate în România, nu sunt abilitate să desfăşoare activităţi de producţie, comerţ sau prestări servicii.

Titlul VII – TVA

Definiții

S-a clarificat faptul că zona contiguă și zona economică exclusivă a României fac parte din teritoriul României din punct de vedere al TVA pentru anumite operațiuni la care fac trimitere Normele.

Grupul fiscal unic

Grupul fiscal unic se va putea constitui și de către persoane impozabile care nu sunt administrate de către același organ fiscal.

Livrarea de bunuri

În cazul contractelor de construire, al antecontractelor de vânzare-cumpărare și al contractelor de promisiune de vânzare a unui imobil neconstruit se consideră că are loc o livrare de bunuri daca acestea se finalizează prin transferul titlului de proprietate asupra construcțiilor rezultate, în caz contrar având loc o prestare de servicii.

Prestarea de servicii

Punerea la dispoziția prestatorului de matrițe/echipamente în mod gratuit pentru prestarea unor servicii în beneficiul proprietarului acestora va fi considerată o prestare de servicii legată de activitatea economica a proprietarului matrițelor/echipamentelor, dar care nu este asimilată unei prestări cu plată.

În cazul în care prestatorul de servicii este proprietarul matrițelor/echipamentelor si recuperează contravaloarea acestora de la beneficiarul serviciilor, operațiunea se va

considera accesorie prestării de servicii.

Locul prestării de servicii

Se aduc clarificări și exemple suplimentare privind serviciile care sunt considerate în legătură cu bunuri imobile (de exemplu, Normele includ expres în aceasta categorie serviciile în legătură cu rețelele de conducte pentru gaz, apa, canalizare si altele similare).

Faptul generator și exigibilitatea

Au fost introduse clarificări și exemple noi privind stabilirea faptului generator și a exigibilității unei operațiuni, inclusiv în contextul trecerii de la cota de TVA de 24% la cota de 20%. Au fost aduse clarificări privind exigibilitatea în cazul cartelelor telefonice preplătite și voucherelor, făcându-se distincție între voucherele cu scop unic și cele cu scop multiplu.

Baza de impozitare

Se aduc clarificări privind aplicarea structurii de comisionar din punct de vedere al TVA în cazul refacturării de costuri, în sensul în care aceasta se va aplica doar atunci când sumele sunt refacturate la cost.

Cotele de taxă

Se aduc clarificări și exemple noi privind aplicarea cotelor reduse de TVA, de 9% și 5%. Normele aduc clarificări privind baza de impozitare în cazul în care contractul prevede că TVA (nu) este inclusă în preț sau prețul a fost stabilit fără nicio mențiune cu privire la TVA, respectiv în cazul în care contrapartida este stabilită prin lege, prin licitație, printr-o hotărâre a instanței.

Scutiri fără drept de deducere

Acordul furnizorului de a amâna plata prețului după data

livrării bunurilor sau prestării serviciilor, în schimbul perceperii unei dobânzi, va fi considerat o operațiune de acordare de credit scutită de TVA fără drept de deducere.

Scutiri cu drept de deducere

În cazul scutirilor cu drept de deducere (de exemplu, scutiri pentru livrări intra-comunitare, exporturi, transport internațional şi intracomunitar, traficul internațional de bunuri si scutiri pentru intermediari), aplicarea regimului de taxare de către furnizor nu implică anularea dreptului de deducere în ceea ce-l privește pe beneficiar.

Puteţi consulta toate modificările aici.