



Grant Thornton

An instinct for growth™

Retrospectiva modificărilor fiscale din 2013 cu impact în 2014

Alinierea la sisteme fiscale moderne în principal prin introducerea regimului de tip holding

Grant Thornton România

31 Martie 2014

AGENDĂ



1. Facilități de holding



2. Impozitul pe construcții



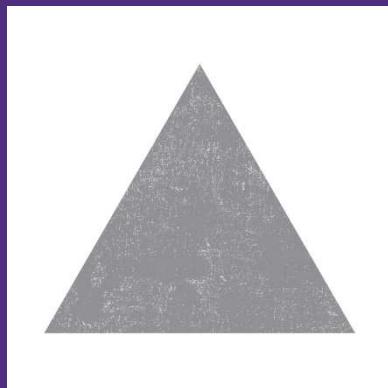
3. Deducerea suplimentară pentru activitățile de cercetare dezvoltare



4. Consolidarea rezultatelor fiscale ale sediilor permanente



5. Aspecte fiscale și contabile privind cesiunea de creanțe



Facilități de holding

Facilități de holding (1)

Conceptul de holding

- ✓ Societate al cărei obiectiv constă în achiziționarea altor firme în scopul deținerii unui portofoliu de titluri de participare care să-i asigure o poziție de control
- ✓ Holdingul încasează dividende de la firmele controlate (filiale) și participă la finanțarea acestora prin acordarea și/sau garantarea unor împrumuturi făcute de filiale și prin participarea la majorarea capitalului
- ✓ Obiectivul unei societăți de holding poate fi:
 - pur → gestionarea titlurilor de participare deținute;
 - mixt → exercită și activități comerciale.
- ✓ Obiect de activitate – Activități ale holdingurilor (cod CAEN 6420)

Facilități de holding (2)

Caracteristici ale legislației fiscale pentru holdinguri

- ✓ Neimpozitarea dividendelor primite și a câștigurilor de capital obținute de compania de holding din vânzarea titlurilor de participare deținute (respectând anumite condiții)
- ✓ Cota redusă de impozit pe profit
- ✓ Acces la o rețea extinsă de tratate de evitare a dublei impuneri și posibilitatea aplicării directivelor UE
- ✓ Consolidarea fiscală a rezultatelor obținute de companiilor din grup
- ✓ Scutirea de impozitare a veniturilor din dobânzi și redevențe

Astfel de jurisdicții favorabile sunt Olanda, Cipru, Luxemburg sau Belgia.

Facilități de holding (3)

Proiect de Lege privind holdingurile

- ✓ Stabilește regimul juridic și fiscal al grupului de societăți și al holdingului, precum și cadrul general al relațiilor economice, financiare și juridice dintre holding și filiale
- ✓ Un holding poate fi asociat într-una sau mai multe filiale
- ✓ O filială (SRL), având holdingul asociat unic, poate fi asociat unic al unui alt SRL cu condiția ca fiecare dintre aceste societăți să desfășoare activitate comercială în nume propriu
- ✓ Holdingul poate desfășura activități de administrare, supraveghere și control al activității filialelor
- ✓ Holdingul poate acorda finanțare filialelor

Facilități de holding (4)

Proiect de Lege privind holdingurile (continuare)

- ✓ Obligatorietatea întocmirii și depunerii atât a situațiilor financiare anuale individuale, cât și a situațiilor financiare anuale consolidate
- ✓ Grupul de societăți va fi tratat din punct de vedere fiscal drept o entitate economică unică, ce desfășoară o activitate integrată
- ✓ Tranzacțiile intra-grup sunt neutre din punct de vedere fiscal, fiind considerate transferuri de bunuri și servicii realizate în cadrul aceleiași entități
- ✓ Impozitul pe profit se aplică asupra rezultatului financiar consolidat (se va datora și plăti de societățile grupului în cote proporționale stabilite de holding)
- ✓ Pierderile fiscale ale societăților nu sunt reportabile dacă sunt consumate prin consolidare

Facilități de holding (5)

Proiect de Lege privind holdingurile (continuare)

- ✓ Nu se aplică TVA în cazul tranzacțiilor intra-grup
- ✓ Se poate compensa TVA de recuperat a unei societăți cu TVA de plată datorată de o altă societate din grup
- ✓ Trebuie desemnată o societate din grup responsabilă de raportarea și întocmirea decontului consolidat de TVA, respectiv de plată a TVA rezultată în urma consolidării
- ✓ Impozitul pe dividendele realizate de societățile membre ale unui grup se datorează și se plătește o singură dată de către holding

Facilități de holding (6)

Punctul de vedere al Guvernului României

- ✓ Extinderea sferei noțiunii de "control" și a celei de "holding"
- ✓ Precizarea formei juridice a societății-holding, cât și a societăților din grup
- ✓ Nu pot fi parte a grupului fiscal decât persoane juridice distincte (de exemplu sucursalele nu pot fi parte a grupului fiscal)
- ✓ Holdingul nu poate fi asociat unic în mai multe societăți cu răspundere limitată sau al unei societăți pe acțiuni
- ✓ Eliminarea consolidării fiscale
- ✓ Impozitul pe profit nu se poate aplica asupra rezultatului financiar consolidat al holdingului, fără ajustările de natură fiscală
- ✓ Eliminarea prevederilor în ceea ce privește TVA

Facilități de holding (7)

Legislația fiscală aplicabilă până la 1 ianuarie 2014

- ✓ Sunt neimpozabile veniturile din dividende obținute de o persoană juridică rezidentă în România de la o altă persoană juridică română
- ✓ Sunt neimpozabile veniturile din dividende obținute de o persoană juridică română de la o persoană juridică din UE dacă sunt îndeplinite condițiile de deținere de 10% minim 2 ani
- ✓ Nu se reține impozit pe dividende dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:
 - participație minim 10%
 - perioadă neîntreruptă de deținere de minim 2 ani
 - beneficiarul este o companie rezidentă în UE

Facilități de holding (8)

Începând cu 1 ianuarie 2014, următoarele venituri vor fi neimpozabile la calculul impozitului pe profit la nivelul unei persoane juridice române:

- ✓ Venituri din dividende primite de la:
 - persoană juridică română sau străină, situată într-un stat membru UE;
 - persoană juridică situată într-un stat terț (care nu este membru UE) cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri;
- ✓ Câștigurile de capital realizate din vânzarea/cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română sau străină, situată într-un stat cu care Romania are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri;
- ✓ Veniturile obținute din lichidarea unei alte persoane juridice română sau străină, situată într-un stat cu care Romania are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri.

Facilități de holding (9)

Însă trebuie îndeplinite următoarele condiții în mod cumulativ:



Facilități de holding (10)

România – o posibilă alternativă în cadrul strategiilor de planificare fiscală?

✓ Avantaje

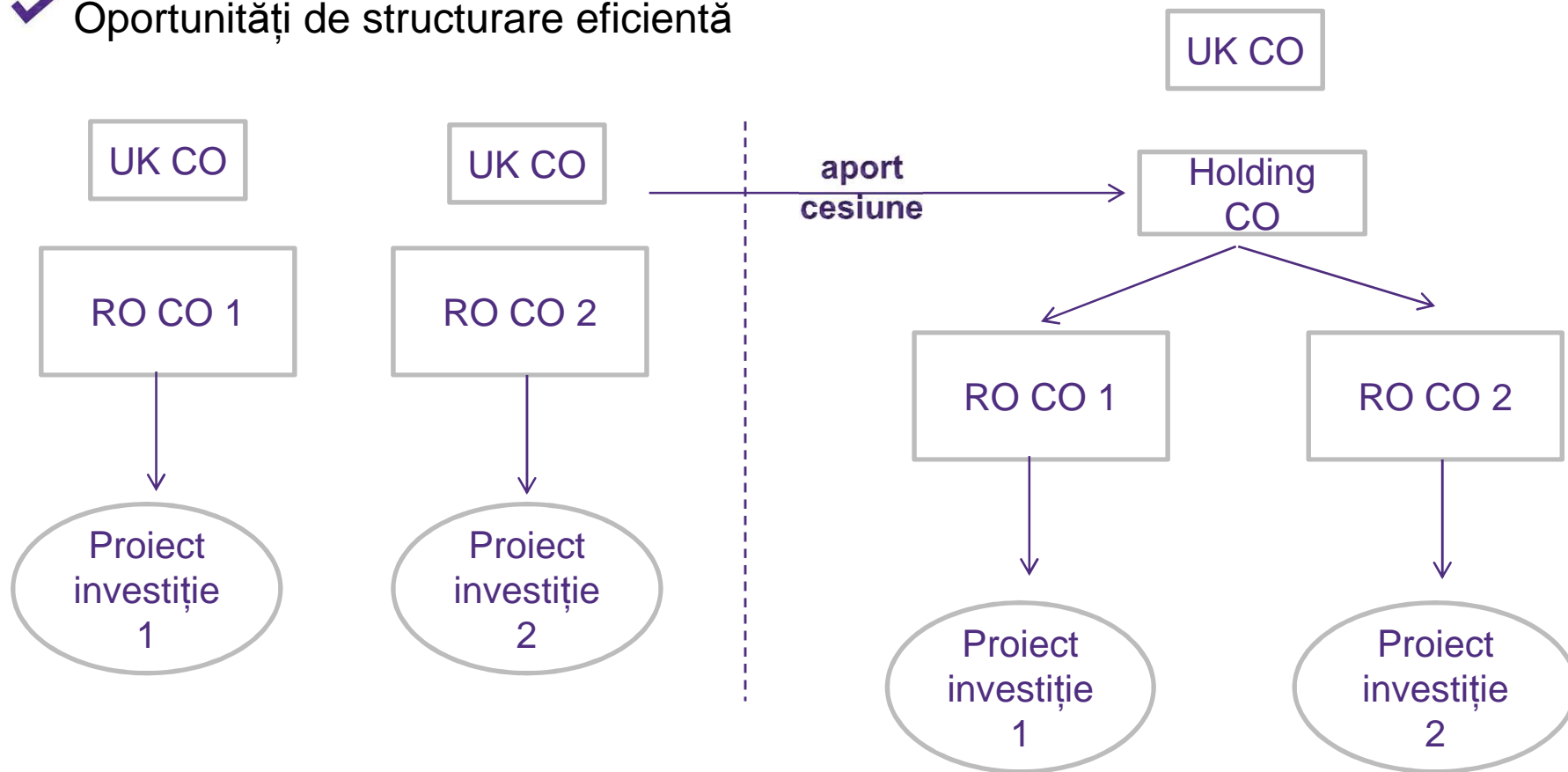
- scutire de impozit pentru câștigurile de capital – vânzarea titlurilor de participare, veniturile din dividende și veniturile din lichidare;
- impozit de 16% pe profit și venit;
- rețea extinsă de tratate de evitare a dublei impuneri.

✓ Dezavantaje

- lipsește consolidarea fiscală în grup
- soluțiile fiscale anticipate și acordurile de preț în avans se obțin foarte greu
- legislație instabilă și nepredictibilă
- mediul politic incert
- legea holdingurilor este încă în faza de proiect

Facilități de holding (11)

✓ Oportunități de structurare eficientă



Facilități de holding (12)

✓ Implicații fiscale

- aport / schimb de titluri de participare:
 - neutru din punct de vedere fiscal (art. 27 alin. (4) lit. b) din Codul fiscal):

! *"Schimbul unor titluri de participare deținute la o persoană juridică cu titluri de participare la o altă persoană juridică română nu se tratează ca transfer impozabil în înțelesul prezentului titlu și al titlului III".*

- cesiune:
 - câștig de capital impozabil (art. 30 alin. (3) din Codul Fiscal)

Facilități de holding (13)

✓ Studiu de caz

Societatea A, rezidentă în Austria, deține 100% din capitalul social al RO CO, pe o perioadă de 1 an. Activele RO CO sunt formate în proporție de 90% din bunuri imobile. Societatea A vinde acțiunile deținute în RO CO către B, societate comercială rezidentă în România.

✓ Care este tratamentul aplicabil conform Codului fiscal?

✓ Care este tratamentul aplicabil conform Convenției?

✓ Ce obligații declarative există?

Facilități de holding (14)

✓ Tratatamentul conform Codului fiscal:

Art. 30 → venit din proprietăți imobiliare
=> 16% impozit pe profit ?

✓ Tratatamentul conform Convenției:

Clauza real-estate => taxabil în România (16%)

✓ Ce obligații declarative există?

B – reținere la sursă, declarația 100 + declarația informativă

A – înregistrare fiscală + declarația 101

Facilități de holding (15)

Certificatul de rezidență fiscală

✓ Realizarea venitului vs. plată

Art. 118 (2): “...nerezidentul are obligația de a prezenta [...] în momentul realizării venitului certificatul de rezidență fiscală [...]. Certificatul de rezidență fiscală prezentat în cursul anului pentru care se fac plățile [...]”.

Art. 116 (4): “Impozitul se calculează, respectiv se reține în momentul plății venitului și se plătește la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care s-a plătit venitul”.

=> Momentul realizării venitului = Momentul plății venitului

✓ Aspecte formale cu privire la conținutul certificatului de rezidență fiscală

Normele Codului fiscal – Pct. 13 (8)



Impozitul pe construcții

Impozitul pe construcții (1)

Impozitul pe construcții reprezintă venit al **bugetului de stat**

≠

Impozitul pe clădiri, deja existent, care reprezintă venit al **bugetelor locale**

Impozitul pe construcții (2)

Cadrul legislativ

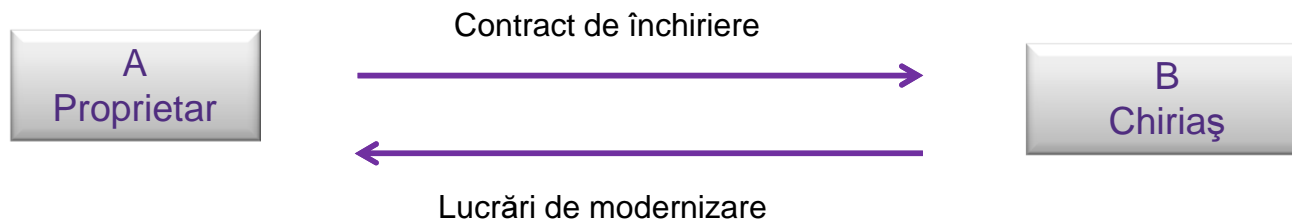
- ✓ Definiția construcțiilor: grupa 1 din Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe (HG nr. 2139/2004)
- ✓ Cota de impozit pe construcții: $1,5\% * \text{valoarea construcțiilor existente în patrimoniul contribuabililor la data de 31 decembrie a anului anterior, corectat cu:}$
 - valoarea clădirilor pentru care se datorează impozit pe clădiri
 - valoarea lucrărilor pentru construcțiile aflate sau care urmează să fie trecute în proprietatea statului sau a unităților administrativ teritoriale
- ✓ Impozitul pe construcții - valoarea construcțiilor din subgrupa 1.2.9. "Terase pe arabil, plantații pomicole și viticole"

Impozitul pe construcții (3)

- ✓ Persoanele obligate la plata impozitului pe construcții: persoanele juridice române și străine care
 - dețin construcții în România, cu excepția instituțiilor publice, institutelor naționale de cercetare-dezvoltare,
 - asociațiilor, fundațiilor și a altor persoane juridice fără scop patrimonial

- ✓ Declarație: 25 mai
 - **Plata:** 25 mai și 25 septembrie, inclusiv
 - ! **Atenție:** obligație de modificare vector fiscal

Impozitul pe construcții (4)



✓ Impozit pe clădiri

Valoarea de inventar a clădirilor

+

Valoarea modernizărilor

(daca a fost comunicată către proprietar)

✓ Impozit pe construcții

Valoarea modernizărilor

(daca nu a fost comunicată proprietarului)

Obligație de comunicare catre proprietar dacă valoarea modernizărilor > 25% din valoarea clădirii



Atentie: dovada comunicării către proprietar

Impozitul pe construcții (5)

Construcțiile care fac obiectul acestui impozit au, de obicei, valori foarte mari.

Dintre acestea, amintim:

- ✓ Centrale electrice și construcții pentru transportul energiei electrice;
- ✓ Sonde de țigăi, gaze și sare;
- ✓ Platforme marine de foraj și extracție;
- ✓ Turnuri de extracție minieră, puțuri de mină;
- ✓ Rampe de încărcare-descărcare;
- ✓ Coșuri de fum și turnuri de răcire;
- ✓ Construcții agricole;
- ✓ Construcții hidrotehnice;
- ✓ Infrastructură transport feroviar / rutier;
- ✓ Infrastructură drumuri;
- ✓ Linii și cabluri aeriene de telecomunicații;
- ✓ Platforme, turnuri și piloni metalici pentru antene de radiotelefonie, telefonie mobilă, radio și TV.

Impozitul pe construcții (6)

✓ Impactul în economie

Industria energetică

- stații și posturi de transformare, stații de conexiuni
- centrale termoelectrice, hidroelectrice, nucleare-electrice
- construcții pentru transport și distribuție gaze, petrol, energie electrică
- sonde, platforme marine, baraje
- energie regenerabilă

Retail

- rampe de încărcare-descărcare
- platforme pentru depozitare și activități comerciale
- construcții și instalații tehnologice pentru alimentare cu apă, canalizare
- infrastructură drumuri cu toate accesoriile necesare (trotuare, marcaje, etc.)

Telecomunicații

- linii și cabluri aeriene de telecomunicații (stâlpi, circuite, cabluri, traverse, console)
- platforme, turnuri și piloni metalici pentru antene de radiofonie, telefonie mobilă, radio, tv
- rețele și canalizații subterane de comunicații

Agricultură

- construcții agricole (barăci, magazii, soproane, cabane)
- construcții pentru creșterea animalelor
- canale de irigații, jgheaburi pentru piscicultura, sere, solarii, și ciupercării



Deducerea suplimentară pentru activitățile de cercetare dezvoltare

Deducerea suplimentară pentru activitățile de cercetare dezvoltare (1)

✓ Stimulente fiscale:

- **50%** deducere suplimentară la calculul profitului impozabil **pentru cheltuielile eligibile**
 - Ordinul nr. 2086/2010 - Normele privind deducerile pentru cheltuielile de cercetare-dezvoltare
 - **Proiect de modificare a Ordinului 2086/2010**, publicat în iulie 2013
- amortizare accelerată pentru aparatură și echipamente

✓ Pentru activitățile:

- care conduc la obținerea de rezultate **valorificabile de către contribuabil;**
- efectuate atât pe teritoriul național, cât și **în statele membre ale Uniunii Europene sau în statele care aparțin Spațiului Economic European;**
- de **cercetare aplicativă și/sau de dezvoltare tehnologică**, relevante pentru activitatea industrială sau comercială desfășurată de către contribuabili.

! **Atentie:** documentație disponibilă.

Deducerea suplimentară pentru activitățile de cercetare dezvoltare (2)

✓ Proiectul de modificare a Ordinului nr. 2086/2010

Cercetare - dezvoltare

- Activități creative, sistematice, cu scopul creșterii nivelului de cunoaștere, pentru a crea aplicații noi.
- Criteriul de bază → prezența unui element semnificativ de noutate în soluționarea unei probleme incerte științific sau tehnologic

Cheltuieli eligibile

- Cheltuieli cu amortizarea imobilizarilor utilizate la cercetare - dezvoltare
- Cheltuieli cu personalul implicat în activități de cercetare - dezvoltare
- Întreținerea și reparația imobilizarilor
- Cheltuieli de exploatare, inclusiv pentru servicii efectuate de terți
- Cheltuieli de regie care pot fi alocate direct sau proporțional

Documente necesare

- Proiect → obiectiv stabilit, perioadă de desfășurare, domeniul de cercetare, sursele de finanțare, categoria rezultatului, caracterul inovativ
- Rezultatele cercetării → studii, scheme, tehnologii, rețete, produse informatice, procedee, etc.
- Documente justificative pentru cheltuielile eligibile



Consolidarea rezultatelor fiscale ale sediilor permanente

Consolidarea rezultatelor fiscale ale sediilor permanente

✓ Din 1 iulie 2013

- Posibilitatea consolidării rezultatelor fiscale → Profit Sediu Permanent 1 se compensează cu Pierdere Sediu Permanent 2;
- Desemnarea unui sediu permanent pentru consolidare;
- Înregistrarea sediului permanent desemnat și anularea codurilor de înregistrare pentru sediile permanente care nu sunt plătitoare de salarii conform legii (Ordin nr. 877/2013);
- Sediile permanente sunt asimilate sediilor secundare → obligații de declarare privind veniturile din salarii.

✓ Avantaje

- Consolidarea rezultatelor fiscale → recunoașterea unui rezultat global pentru activitatea din România;
- Regulile pentru cheltuielile cu deductibilitate limitată (e.g. protocol, cheltuieli sociale) se aplică luând în calcul rezultatul global;
- Reducerea activităților administrative privind calculul impozitului pe profit, depunerea declarațiilor fiscale și plata impozitului pe profit.



Aspecte fiscale și contabile privind cesiunea de creanțe

Aspecte fiscale și contabile privind cesiunea de creanțe (1)

✓ Pana la 31 decembrie 2013

C
O
N
T
A
B
I
L

- Se evidențiază creanța la valoare nominală (VN)

$$\text{VN} - \text{Cost Achiziție} = \text{Venit}$$

Simultan cu

- Ajustare depreciere pentru suma estimată a nu se recupera

F
I
S
C
A
L

- VN - Cost Achiziție = Venit impozabil, indiferent de valoarea recuperată

Simultan cu

- Ajustare depreciere nedeductibilă
- *Excepție:* provizioanele pentru deprecierea creanțelor preluate de la instituțiile de credit în vederea recuperării acestora.

✓ De la in 1 ianuarie 2014

- se evidențiază creanța la Cost Achiziție
- VN a creanței - evidențiere extrabilanțieră

- *Recuperare creanță:*
Suma recuperată - Cost Achiziție > 0
=> Venit la data încasării

- *Cedare creanță:*
Cost Achiziție > Preț de Cesiune => cheltuială
Preț Cesiune > Cost Achiziție => venit

- Venit impozabil la data recuperării creanței

! Masuri tranzitorii

Pierderile din creanțe înregistrate ca urmare a aducerii creanțelor preluate prin cesionare de la VN la Cost Achiziție sunt cheltuieli deductibile.

Aspecte fiscale și contabile privind cesiunea de creanțe (2)

✓ Masuri tranzitorii - Exemplu

- **VN - 10.000 RON**
- **Cost Achiziție - 6.500 RON**
- **Valoare estimată a se recupera - 7.000 RON**

✓ Preluare creanța prin cesionare înainte de 1 ianuarie 2014

- Înregistrare creanța la VN de 10.000 RON
- Recunoaștere => 3.500 RON venit impozabil (VN – Cost Achiziție)
- Recunoaștere ajustare pentru deprecierea creanței => 3.000 RON / 3.500 RON cheltuiala cu ajustarea nedeductibilă (! excepție pentru creanțele preluate de la instituții de credit)

✓ Sold creanță neîncasată la 1 ianuarie 2014 - 10.000 RON neîncasați

Aspecte fiscale și contabile privind cesiunea de creanțe (2)

✓ Tratament contabil și fiscal în 2014

- Ajustarea valorii la care este recunoscută creanța în contabilitate (i.e. de la VN la Cost Achiziție)
=> 3.500 RON cheltuială cu pierderi din creanțe și debitori diverși
- **!** **Tratament fiscal** -> se acordă deducerea cheltuielii cu aducerea creanței de la VN la Cost Achiziție
Reversarea ajustării pentru depreciere
=> 3.000 / 3.500 RON venit neimpozabil (în cazul în care cheltuiala a fost nedeductibilă)

Întrebări





Grant Thornton

An instinct for growth™

Vă mulțumim!

Emilia Moise

Head of Tax Department

T +4021 320 23 28

emilia.moise@ro.gt.com



www.grant-thornton.ro

© 2014 Grant Thornton România. All rights reserved.

Grant Thornton Romania is a member firm of Grant Thornton International Ltd (Grant Thornton International).

Grant Thornton International and the member firms are not a worldwide partnership.

Services are delivered independently by the member firms.