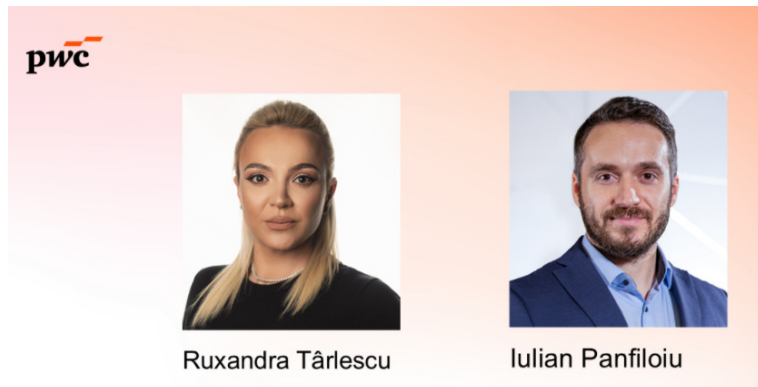


Impozitarea multinaționalelor: Reguli mai restrictive înlocuiesc Impozitul Minim pe Cifra de Afaceri. România pierde din atractivitate deși are mare nevoie de investiții



Impozitul minim pe cifra de afaceri (IMCA), care a creat mai multe probleme decât a rezolvat, urmează să fie eliminat de anul viitor. Însă vestea este doar aparent bună pentru că autoritățile vor să compenseze această "pierdere" printr-o regulă nouă de limitare a deductibilității cheltuielilor cu serviciile contractate de la afiliați. Practic, marile companii multinaționale scapă de impozitul minim pe cifra de afaceri, dar sunt vizate de reguli și mai restrictive. Ambele propuneri se găsesc în proiectul de lege care face parte din al doilea pachet pentru consolidare fiscală, pachet care ar fi trebuit să vizeze doar cheltuielile bugetare, conform declarațiilor oficiale.

În opinia noastră, se conturează o nouă piedică în calea competitivității fiscale a României, afectată deja de creșterea fiscalității în ultima perioadă. Mediul de afaceri a semnalat, la momentul introducerii IMCA, că nu va avea efectele scontate pentru buget și că va diminua apetitul pentru investiții. Odată cu anunțul renunțării la IMCA, săptămâna trecută, autoritățile au confirmat că încasarile suplimentare din IMCA au fost de 1,2 miliarde lei, mult sub așteptările Ministerului de Finanțe care estimase 5-6 miliarde lei.

Odată cu apariția acestei noi reguli de limitare a deductibilității, am înțeles scopul notificărilor pe care le-a trimis recent ANAF prin care le solicita contribuabililor să pună la dispoziție, de o manieră structurată, valoarea serviciilor achiziționate atât de la părți afiliate cât și de la părți terțe, inclusiv în ceea ce privește plățile de redevențe sau plățile de dobânzi pentru împrumuturile contractate.

Ce presupune această nouă regulă?

Potrivit proiectului de lege publicat, cheltuielile aferente drepturilor de proprietate intelectuală, cheltuielilor de management, consultanță, cheltuielilor cu dobânzile, efectuate cu entități afiliate vor fi calificate drept nedeductibile la determinarea rezultatului fiscal, dacă ponderea acestor cheltuieli în totalul cheltuielilor de aceeași natură este mai mare de 3%.

Pe baza textului de lege propus și a expunerii de motive, se desprind următoarele aspecte importante care caracterizează această nouă regulă:

Procentul de 3% se calculează prin raportare la toate cheltuielile de aceeași natură. Potrivit notei de fundamentare, limita în discuție se calculează cumulativ pentru aceste tipuri de cheltuieli, și nu individual pe fiecare categorie. **Astfel, sunt însumate toate cheltuielile din aceste categorii în relație cu afiliații și împărțite la totalul cheltuielilor de aceeași natură, atât cu afiliați cât și cu terți.** Rezultă că, pentru un anumit buget total alocabil acestor categorii de servicii companiile vor fi "obligate" să aloce cel puțin 97% din

buget pentru servicii prestate de terți și nu mai mult de 3% din buget pentru servicii de la afiliați, chiar dacă aceste competențe ar putea exista la nivelul grupului și ar putea fi mai eficiente să fie contractate intra-grup; Totodată, din această manieră de calcul rezulta că o societate poate, spre exemplu, să plătească redevențe doar către afiliați, atât timp cât restul de servicii contractate (de ex. consultanță, finanțare) sunt în relație cu terții și reprezintă minim 97% din totalul cheltuielilor de natură celor cuprinse în limita de deductibilitate.

• Dacă procentul de 3% este depășit, cheltuiala aferentă va fi integral nedeductibilă și nu doar partea care excede limita de 3%. E drept că, având în vedere procentul de doar 3%, deducerea în această limită nu ar face o diferență semnificativă.

• Potrivit textului de lege, dar și notei de fundamentare, calculul procentului de 3% ar urma să se facă pe baza cifrelor din penultimul exercițiu financiar (de ex. pentru anul 2026 se vor utiliza cifrele aferente exercițiului financiar 2024).

Astfel, punând niște exemple numerice pe hârtie, regula propusă nu e foarte departe de o interdicție totală a serviciilor intra-grup, în special în cazul grupurilor cu activități puternic centralizate.

Autoritățile spun că o regulă similară este în Polonia. Doar că seamănă, dar nu rasare...

De unde provine ideea acestei reguli? Conform informațiilor cuprinse în Nota de fundamentare, ideea acestor reglementări ar avea în vedere bunele practici din alte state (de ex. Polonia, Ungaria, SUA etc).

Dacă ne raportăm, însă, la modelul polonez, observăm că Polonia a implementat încă din anul 2022 reguli privind impozitarea așa numitelor “diverted profits” (“în româna profituri transferate”). Acesta are următoarele caracteristici:

• Un impozit de 19% (echivalentul cotei standard de impozit pe profit din Polonia) se aplică asupra „profiturilor transferate” sub forma unor costuri de tipul redevențe, costuri finanțare, plăți pentru transferul de funcții, active sau riscuri, etc înregistrate **cu afiliați nerezidenți**.

• Impozitul se aplică dacă aceste categorii de servicii sunt considerate deductibile la calculul impozitului pe profit și sunt îndeplinite următoarele condiții:

- o Impozitul pe venit plătit de beneficiarul nerezident pentru aceste servicii este fie scutit de impozit fie supus unei cote de impunere mai mică de 14.25% (3/4 din cota de impozit din Polonia) în statul de rezidență;
- o Veniturile beneficiarului nerezident din aceste tipuri de activități, obținute de la contribuabilul polonez sau de la alte companii din Polonia afiliate, reprezintă cel puțin 50% din veniturile totale ale respectivei societăți;
- o Beneficiarul plăților transferă cel puțin 10% din “profiturile primite” de la contribuabilul polonez sau de la celelalte societăți din Polonia afiliate, către o altă entitate, sub forma de cheltuieli deductibile sau distribuiri de profituri.

• Impozitul pe “profiturile transferate” se aplică dacă suma costurile eligibile înregistrate într-un an în raport cu afiliații **depășește 3% din suma cheltuielilor deductibile de orice fel înregistrate de acel contribuabil în anul respectiv**.

De asemenea, regula de deductibilitate din Polonia include și un mecanism de “safe harbour” care presupune că aceasta nu se aplică dacă respectivele cheltuieli sunt înregistrate pentru beneficiul unei entități afiliate subiect de impozit pe veniturile globale în UE/SEE, presupunând că acea entitate desfășoară activitate economică reală și

materiala, aspect cuantificat prin ponderea veniturilor obținute din activitatea sa economica efectiva raportat la totalitatea veniturilor.

Astfel, urmatoarele aspecte principale sunt caracteristice regimului polonez, dar nu se aplica și pe formula propusa în România:

• Limita de 3% în Polonia se calculeaza prin raportare la totalitatea costurilor deductibile (intra astfel și cheltuielile cu salariile, cheltuieli legate de bunuri, amortizare, etc), pe când în România limita se aplica la totalitatea costurilor de aceeași natura;

• În Polonia impozitarea intervine doar pentru plățile catre nerezidenți. Spre deosebire, în cazul României nu sunt excluse serviciile contractate de la afiliați români, deși statul român nu pierde baza impozabila având în vedere ca aceasta se “muta” de la beneficiarul serviciilor la prestator, ambii români.

• Regimul polonez taxeaza doar în situația în care la nivelul beneficiarului veniturile sunt supuse unui regim fiscal preferențial / unei cote de impozitare favorabile, or acest lucru nu este valabil în România.

Concluzie: Modelul polonez nu este atât de restrictiv

Prin urmare, se observa ca modelul polonez, ce a servit ca inspirație pentru regulile din România nu conține prevederi la fel de restrictive ci este menit a acoperi situațiile în care aceste entități prestatoare de servicii sunt create în jurisdicții cu o cota de impozitare mai redusa decât în Polonia, scopul fiind de a transfera profituri. Or regulile propuse spre implementare în România nu surprind aceste aspecte, ci mai degraba propun o negare a deductibilității cu caracter general, fara a ține cont de substanța economica sau de normele internaționale în domeniu.

În ceea ce priveste intrarea în vigoare a acestei reguli de deductibilitate, aceasta ar urma sa se aplice începând cu anul fiscal 2026, respectiv cu anul fiscal care începe în cursul anului 2026 (pentru contribuabilii cu an fiscal diferit de cel calendaristic).

Așadar, ramâne de vazut care va fi forma finala a legii. Totuși amintim ca exista o multitudine de acorduri de preț în avans emise de autoritățile din România, unele bilaterale, care confirma facturarea de astfel de servicii și marja aplicabila. Vor fi acestea ignorate?! În perioada urmatoare companiile ar trebui sa analizeze impactul potential asupra structurii de costuri și sa evalueze daca sunt necesare ajustari ale fluxurilor intra-grup.