

În acest număr:

Noi modificări aduse prevederilor Codului Fiscal

În data de 10 septembrie 2015 s-a publicat în Monitorul Oficial Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal. Regăsiți în cele ce urmează principalele modificări aduse de noul Cod Fiscal, în general aplicabile începând cu 1 ianuarie 2016.

Livrările de combustibil destinat navelor atribuite navigației în largul mării sunt scutite de TVA dacă sunt efectuate către un intermediar?

Pe 3 septembrie 2015, Curtea de Justiție a Uniunii Europene ("CEJ") a publicat hotărârea pronunțată în cauza C-526/13 Fast Bunkering Klaipėda UAB ("FBK") privind tratamentul TVA aplicabil livrărilor de combustibil destinat navelor atribuite navigației în largul mării.

Hotărârea Curții Europene de Justiție privind tratamentul TVA aplicabil achiziției serviciilor de consultanță pe baza de abonament

Pe 3 septembrie 2015, Curtea de Justiție a Uniunii Europene ("CEJ") a publicat hotărârea pronunțată în cauza C-463/14 Asparuhovo Lake Investment Company OOD ("ALIC").

Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 3/2015 cu privire la scutirile de TVA pentru navele atribuite navigației în largul mării

Ordinul nr. 961/2015 al ministrului finanțelor publice privind aprobarea Deciziei Comisiei fiscale centrale nr. 3/2015 a fost publicat în Monitorul Oficial nr. 649/27.08.2015



Noi modificări aduse prevederilor Codului Fiscal

Dispoziții generale

- Se introduc noi definiții a unor termeni comuni, printre cele mai importante menționăm: entitate transparentă fiscal, cu/fără personalitate juridică, locul conducerii efective și altele.
- Se completează definiția redevenței, în principal prin preluarea prevederilor cuprinse în legislația privind impozitul cu reținere la sursa, cu privire la plățile care nu se încadrează în categoria redevențelor.
- Se introduce definiția „principiul valorii de piață”, care corespunde cu definiția OECD.
- Se modifică definiția relației de afiliere dintre două persoane juridice, însă noua definiție prezintă un grad ridicat de ambiguitate.
- Se introduce definiția centrului intereselor vitale pentru scopul determinării rezidenței fiscale a persoanelor fizice: locul față de care relațiile personale și economice ale persoanei fizice sunt mai apropiate. În analiza relațiilor personale se va acorda atenție membrilor familiei care sosesc în România împreună cu aceasta. În analiza relațiilor economice se va acorda atenție aspectelor: dacă persoana este angajat al unui angajator român, dacă este implicată într-o activitate de afaceri în România, dacă deține proprietăți imobiliare în România, conturi la bănci în România, etc.;
- Definiția dividendului se modifică după cum urmează:
 - Exceptarea de la impozitare ca dividend a titlurilor de participare emise suplimentar nu mai este condiționată de modificarea procentului de deținere;
 - De asemenea, distribuirea de titluri de participare efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică nu se mai impozitează ca venit din dividende, urmând să fie aplicat tratamentul aferent veniturilor din alte surse.
- Se consideră dividend din punct de vedere fiscal și următoarele:
 - Câștigurile obținute de persoanele fizice din deținerea de titluri de participare la organisme de plasament colectiv
 - Veniturile în bani și în natură distribuite de societățile agricole, cu personalitate juridică constituite unui participant la societatea respectivă drept consecință a deținerii părților sociale.
- Se introduce definiția planurilor de tip Stock option plan, care extinde aplicabilitatea exceptării de la impozitare prevăzută de legea inițială și pentru alte tipuri de programe în cadrul cărora acțiunile pot fi acordate cu titlu gratuit sau acordate altora decât salariaților – i.e., administratorilor sau directorilor din cadrul unei societăți sau din cadrul altor persoane juridice afiliate acestora. Pentru calificarea unui program ca fiind Stock option plan, se introduce însă o perioadă minimă de un an între momentul acordării dreptului de a achiziționa/primi acțiuni și momentul exercitării acestuia.
- Se aduc clarificări prevederii conform căreia autoritățile fiscale pot estima (în cazul în care contribuabilul nu pune la dispoziție datele necesare stabilirii concordanței prețurilor de transfer cu principiul valorii de piață) suma venitului sau a cheltuielii aferente rezultatului fiscal oricăreia dintre părțile afiliate pe baza nivelului tendinței centrale a pieței.
- Se aduc completări listei metodelor de stabilire a valorii de piață a tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate, prin includerea specifică a metodei marjei nete și a metodei împărțirii profitului.
- Se aduc clarificări privind utilizarea prevederilor din

liniile directe privind prețurile de transfer emise de către Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică pentru societățile multinaționale și administrațiile fiscale în aplicarea prevederilor privind conformitatea cu principiul valorii de piață.

- Se introduce prevederea conform căreia la stabilirea rezultatului fiscal al persoanelor afiliate se au în vedere reglementările în materie de prețuri de transfer prevăzute de Codul de Procedură Fiscală.

Impozitul pe profit

- Se introduce o definiție a conceptului de „loc de exercitare a conducerii efective” în România. Persoanele juridice străine care au locul de exercitare a conducerii efective în România sunt incluse în categoria contribuabililor obligați la declararea și plata impozitului pe profit.
- Se aduc clarificări cu privire la definirea perioadei impozabile în cazul persoanelor juridice și a sediilor permanente.
- Se aduc clarificări privind activitățile de cercetare – dezvoltare care se califică conform Codului fiscal în vederea acordării deducerii fiscale.
- Se introduc noi categorii de venituri neimpozabile printre care și sumele primite ca urmare a restituirii cotei-părți din aporturile acționarilor/asociaților cu ocazia reducerii capitalului social, precum și altele.
- Devin neimpozabile dividendele primite de la o persoană juridică romană, indiferent de procentul și perioada de deținere.
- Începând cu anul 2017, cota privind impozitul pe dividende scade la 5%.
- Cota specială de impozitare de 5% nu se va mai aplica activităților de natura pariurilor sportive.
- Sunt introduse prevederi speciale cu privire la regimul fiscal aplicabil dividendelor primite, în conformitate cu prevederile *Directivei 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților - mamă și filialelor acestora din diferite state membre*. Mai exact, în conformitate cu modificările aduse legislației europene, sunt menționate reguli specifice de evitare a evaziunii și fraudei fiscale.
- Sunt considerate deductibile la calculul impozitului pe profit, cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității economice.
- Se simplifică metoda de calcul a deductibilității limitate privind cheltuielile de protocol și a rezervei legale.
- Se aduc clarificări privind cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, considerate nedeductibile la calculul de impozit pe profit.
- Crește limita de deductibilitate în cazul cheltuielilor sociale, de la 2% la 5% din cheltuielile cu salariile personalului.
- În cazul cheltuielilor cu sponsorizarea, în vederea acordării creditului fiscal, limita de 3 la mie din cifra de afaceri a fost majorată la 5 la mie din cifra de afaceri.
- Se introduc noi categorii de provizioane deductibile din punct de vedere fiscal (de ex. provizioane pentru deprecierea creanțelor, provizioane specifice industriei energetice).
- Nivelul dobânzii maxim deductibile, în cazul împrumuturilor în valută, se reduce de la 6% la 4%.
- Sunt introduse noi reguli de calcul privind amortizarea fiscală (de exemplu, amortizarea cheltuielilor ulterioare recunoscute în valoarea contabilă a unei imobilizări necorporale)
- Ajustările pentru deprecierea mijloacelor fixe amortizabile pot fi considerate deductibile, dacă se îndeplinesc o serie de condiții.
- Se introduc noi categorii și condiții privind deductibilitatea cheltuielilor cu bunuri de natura stocurilor (de exemplu, bunuri expirate, bunuri degradate calitativ, în anumite condiții).
- Pierderile înregistrate la scoaterea din evidența a

creanțelor devin deductibile și în cazul în care au fost încheiate contracte de asigurare pentru acele sume.

- Dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile, datorate către autoritățile române/străine sunt deductibile dacă decurg din contracte încheiate cu aceste autorități.
- În vederea corelării cu prevederile *Directivei europene privind regimul fiscal comun care se aplica fuziunilor, divizărilor, transferului de active și schimburilor de acțiuni între societățile din diferite state membre*, sunt introduse noi reglementări privind tratamentul fiscal aplicabil în cazul acestor operațiuni efectuate între persoane juridice române.
- Se aduc modificări cu privire la impozitarea veniturilor obținute din transferul proprietăților imobiliare situate în România, din exploatarea resurselor naturale precum și din vânzarea – cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română.
- Se corelează tratamentul fiscal cu cel contabil în cazul erorilor înregistrate în contabilitate (semnificative sau nesemnificative).
- Termenul de declarare și plata al plăților anticipate aferente trimestrului IV, în cazul contribuabililor care aplică sistemul de declarare și plata a impozitului pe profit anual, cu plăți anticipate efectuate trimestrial, devine 25 decembrie, respectiv 25 a ultimei luni din anul fiscal modificat, după caz.

Impozitul pe veniturile microîntreprinderilor

- Se exclud de la aplicarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor persoanele juridice române care desfășoară activități de explorare, dezvoltare, exploatare a zăcămintelor petroliere și gazelor naturale.
- Se reduce cota de impozitare de la 3% la 1% pentru primele 24 de luni de la înființare pentru persoanele juridice române care îndeplinesc anumite condiții.
- Se introduc noi categorii de venituri scutite.
- Pentru determinarea impozitului pe veniturile microîntreprinderilor, la baza impozabilă se iau în calcul și rezervele (de ex. din reevaluare, legale) care au fost deduse și neimpozitate în perioada în care microîntreprinderile au fost și plătitoare de impozit pe profit.
- Se introduc prevederi cu privire la depunerea ultimei declarații fiscale în cazul lichidării cu/fără dizolvare a unei microîntreprinderi.

Impozitul pe venit

- Persoanele fizice rezidente în România vor avea obligația declarării tuturor categoriilor de venituri obținute atât din România, cât și din afara României, începând cu data la care devin rezidenți fiscali în România. Inițial, această obligație intervenea începând cu anul fiscal următor celui în care deveneau rezidenți.
- Astfel, este permisă schimbarea rezidenței fiscale pe parcursul anului fiscal, după cum urmează:
 - Persona fizică nerezidentă care a îndeplinit pe perioada șederii în România condițiile de rezidență va fi considerată rezidentă în România până la data la care aceasta părăsește teritoriul țării pentru o perioadă sau mai multe perioade de ședere în străinătate care depășesc în total 183 de zile pe parcursul oricărui interval de 12 luni consecutive;
 - Persoana fizică rezidentă în România, cu domiciliul în România va fi considerată rezidentă fiscală în România până la data la care face dovada schimbării rezidenței fiscale într-un alt stat.

Venituri din activități independente:

- Se introduc noi condiții care trebuie îndeplinite pentru ca o cheltuială să poată fi considerată deductibilă, după cum urmează:
 - Să reprezinte cheltuieli cu salariile și cele asimilate salariilor;
 - Să reprezinte cheltuieli cu primele de asigurare efectuate pentru bunurile utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing;
 - Să reprezinte prețul de cumpărare sau valoarea stabilită prin expertiză tehnică, la data dobândirii pentru activele neamortizabile. Cheltuielile deductibile fiind astfel înregistrate la momentul înstrăinării acestora.
- Se modifică anumite prevederi existente sau se introduc noi prevederi cu privire la cheltuielile deductibile limitat, după cum urmează:
 - Cheltuielile sociale în limita sumei obținute prin aplicarea unei cote de până la 5% asupra valorii anuale a cheltuielilor efectuate cu salariile personalului;
 - scăzămintele, perisabilitățile, pierderile rezultate din manipulare/depozitare;
 - Contribuțiile la fonduri de pensii facultative și cele reprezentând contribuții la schemele de pensii facultative, efectuate către entități autorizate, stabilite în state membre ale UE sau aparținând SEE, plătite în scopul personal al contribuabilului, indiferent dacă activitatea se desfășoară individual sau într-o formă de asociere, în limita echivalentului în lei a câte 400 euro anual pentru fiecare persoană;
 - Primele de asigurare voluntară de sănătate, conform Legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, republicată, plătite în scopul personal al contribuabilului, indiferent dacă activitatea se desfășoară individual sau într-o formă de asociere, în limita echivalentului în lei a 400 euro anual pentru fiecare persoană;
 - Cheltuieli de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de contribuabil sau membru asociat pentru cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane;
 - cheltuieli pentru asigurarea securității și sănătății în muncă;
 - Cheltuieli reprezentând contribuțiile sociale obligatorii – deducerea se efectuează de organul fiscal la recalcularea venitului net anual/pierderii nete anuale;
 - Cotizații plătite la asociațiile profesionale în limita a 4,000 euro anual;
- Se mărește cota forfetară deductibilă la calculul venitului net impozabil obținut din drepturile de proprietate intelectuală (inclusiv din crearea unor lucrări de artă monumentală) la 40% din venitul brut.
- Se elimină posibilitatea de a deduce contribuțiile sociale obligatorii reținute la sursă în cazul calculării impozitului reprezentând plăți anticipate pentru veniturile din drepturi de proprietate intelectuală.

Venituri din salarii și asimilate salariilor:

- Se introduc (sau se modifică, după caz) următoarele categorii de venituri neimpozabile:
 - Avantajele sub forma utilizării în scop personal a vehiculelor pentru care cheltuielile sunt deductibile în cota de 50% vor fi neimpozabile
 - Tichetele cadou acordate salariaților nu se mai supun impozitării dacă sunt oferite în beneficiul copiilor minori ai acestora, cu ocazia Paștelui, zilei de 1 Iunie și a sărbătorilor similare altor culte religioase, precum și cele oferite salariaților cu ocazia zilei de 8 martie, în limita a 150 de lei pentru fiecare persoană;
 - Hrana acordată angajaților, în cazul în care este interzisă introducerea alimentelor în incinta unității, nu este venit impozabil;
 - A fost eliminată limitarea la nivelul unui abonament lunar pentru contravaloarea cheltuielilor neimpozabile de deplasare între localitatea în care angajații își au reședința și localitatea unde se află locul de muncă al acestora);
 - De asemenea, vor fi exceptate de la impozitare și primele de asigurare voluntară de sănătate suportate de angajator pentru angajații proprii, în limita echivalentului în lei a câte 400 euro anual pentru fiecare persoană;
 - Indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, primite pe perioada deplasării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul desfășurării activității, de către administratori sau directori în limita plafonului neimpozabil stabilit și pentru salariați;
 - Sumele sau avantajele primite de persoane fizice din activități dependente desfășurate la bordul navelor în apele internaționale și care nu sunt plătite de un angajator rezident în România sau de către sediul permanent al acelui angajator în România;
 - Contravaloarea serviciilor turistice și/sau de tratament, inclusiv transportul, pe perioada concediului, pentru salariații proprii și membrii de familie ai acestora, acordate de angajator pentru salariații proprii sau alte persoane, astfel cum este prevăzut în contractul de muncă, nu sunt considerate venituri impozabile.
 - Sunt introduse noi categorii de venituri asimilate veniturilor din salarii, precum:
 - Remunerația obținută de membrii directoratului de la societățile administrate în sistem dualist și ai consiliului de supraveghere, precum și drepturile convenite managerilor în baza contactului de management;
 - Remunerația brută primită pentru activitatea prestată de zilieri.
 - Indemnizațiile și orice alte sume de aceeași natură, impozabile, primite pe perioada delegării în altă localitate, în România și în străinătate, vor fi considerate venituri aferente lunii în care se aprobă decontul și nu aferente lunii în care acestea se plătesc salariatului.
- operațiuni cu instrumente financiare, inclusiv instrumente financiare derivate;
 - câștiguri din transferul aurului financiar.
 - Se clarifică faptul că veniturile din transferul titlurilor de valoare, emise de rezidenți români, sunt considerate venituri obținute din România, indiferent de țara de tranzacționare.
 - Au fost (re)introduse sau clarificate ca făcând parte din categoria veniturilor neimpozabile anumite tipuri de tranzacții, printre care: veniturile realizate din deținerea și transferul instrumentelor financiare care atestă datoria publică a statului, inclusiv din operațiunile de tip repo și reverse-repo cu aceste instrumente, indiferent de piața/locul de tranzacționare unde are loc operațiunea; veniturile realizate la prima tranzacționare a acțiunilor emise de Fondul Proprietatea de către moștenitorii titlurilor de conversie sau a acțiunilor dobândite înainte de prima tranzacționare; conversia certificatelor de depozit în acțiuni suport sau drepturi de alocare suport și a acțiunilor sau drepturilor de alocare în certificate de depozit, și altele.
 - Au mai fost introduse următoarele clarificări privind stabilirea câștigului/pierderii în cazul anumitor tipuri de tranzacții:
 - împrumut de valori mobiliare;
 - alte operațiuni în afara celor menționate mai sus și instrumentele financiare derivate;
 - transferul titlurilor de valoare dobândite prin schimb (inclusiv cu ocazia reorganizărilor);
 - operațiuni reglementate potrivit legii pentru excluderea/retragerea persoanelor fizice asociați/acționari.
 - Pentru titlurile de valoare dobândite în urma unei succesiuni, prețul de cumpărare/valoarea fiscală la momentul transferului ulterior o reprezintă prețul de achiziție plătit de deținătorul defunct dovedit cu documente justificative, al cărui moștenitor este persoana care dobândește titlurile de valoare în cauză, la care se adaugă cheltuielile aferente întocmirii actelor de succesiune. În cazul în care nu există documente pentru justificarea prețului de cumpărare/valoarea fiscală de către deținătorul defunct, valoarea fiscală este considerată zero.
 - Pentru titlurile de valoare dobândite în urma unei donații, la momentul înstrăinării acestora, valoarea fiscală luată în calcul pentru determinarea câștigului este zero.
 - Se consideră venituri din lichidarea unei persoane juridice, din punct de vedere fiscal și veniturile obținute în cazul reducerii capitalului social, potrivit legii, altele decât cele primite ca urmare a restituirii cotei-părți din aporturi. Venitul impozabil reprezintă diferența de valoare a distribuțiilor în bani sau în natură efectuate peste valoarea fiscală a titlurilor de valoare.

Venituri din pensii:

- Suma neimpozabilă lunară se majorează la 1.050 lei, stabilindu-se de asemenea majorarea cu 50 lei în fiecare an fiscal, începând cu drepturile aferente lunii ianuarie, până ce plafonul de venit neimpozabil ajunge la valoarea de 1.200 lei/lună.

Venituri din cedarea folosinței bunurilor:

- Se mărește cota privind cheltuielile deductibile din venitul brut realizat din cedarea folosinței bunurilor și din arendă la 40%.

Venituri din investiții:

- Începând cu 1 ianuarie 2017, veniturile sub formă de dividende se vor impune cu o cotă de 5% din valoarea acestora.
- Este reglementată impozitarea următoarelor noi categorii de venituri din investiții:

Venituri din premii și jocuri de noroc:

- Vor fi exceptate de la impozitare câștigurile realizate în cadrul cazinourilor, cluburilor de poker, slot-machines și lozuri, în limita a 66.750 lei.
- Pentru veniturile obținute de persoane fizice în urma participării la jocuri de noroc la distanță, slot-machine, lozuri și festivaluri de poker, organizatorii vor avea următoarele obligații de îndeplinit până în ultima zi a lunii februarie a anului curent pentru veniturile acordate în decursul anului precedent:
 - Transmiterea în formă scrisă către fiecare contribuabil informații referitoare la fiecare venit brut, primit în cursul anului fiscal;
 - Depunerea la organul fiscal competent a unei declarații informative referitoare la fiecare venit brut, pentru fiecare contribuabil.

Venituri din alte surse:

- Se introduc noi elemente ce intră în categoria veniturilor din alte surse și vor fi supuse impozitării ca atare:
- Vor fi impozitate ca venituri din alte surse și nu vor mai fi încadrate ca dividende următoarele:
 - Venitul realizat din distribuirea de titluri de participare efectuată de o persoană juridică unui participant la persoana juridică, drept consecință a deținerii unor titluri de participare la aceasta în condiții altele decât cele exceptate prin prezenta lege.
 - Bunurile/serviciile primite de la o persoană juridică de către un participant la aceasta în scopul personal al acestuia;
 - Valoarea primită peste prețul pieței de către un participant la o persoană juridică pentru un bun sau serviciu pe care persoana juridică l-a achiziționat de la acesta;
- Sunt încadrate ca venituri din alte surse (și eliminate din categoria veniturilor de natură independentă) veniturile realizate din activități altele decât cele de producție, comerț, prestări de servicii, profesii liberale și din drepturi de proprietate intelectuală, precum și cele din activități agricole, silvicultură și piscicultură;
- De asemenea, va fi impozitat ca venit din alte surse și dobânda penalizatoare plătită în condițiile nerespectării termenului de plată a dividendelor distribuite participanților, potrivit prevederilor Legii nr. 31/1990;
- Modificările prevăd și faptul că veniturile realizate din valorificarea bunurilor mobile sub forma deșeurilor din patrimoniul afacerii de către contribuabili care au ca obiect de activitate colectarea și valorificarea de deșeuri vor fi considerate venituri din activități independente și supuse regulilor acestor categorii.

Venitul net anual impozabil:

- A fost modificată perioada de reportare și compensare a pierderii obținute de contribuabili care înregistrează pierdere fiscală anuală din activități independente, cedarea folosinței bunurilor, activităților agricole, silvicultură și piscicultură. Astfel, această pierdere se poate compensa și reporta pe fiecare tip de venit în următorii 7 ani consecutivi. Un tratament similar poate fi aplicat și pierderilor realizate în străinătate pentru categoriile de venituri anterior precizate, fiind compensate pe fiecare țară.

Dispoziții finale și tranzitorii:

- În ceea ce privește veniturile realizate în anul 2015, obligațiile fiscale sunt cele în vigoare la data realizării venitului.
- În situația în care pentru veniturile realizate începând cu anul fiscal 2016 contribuabilii datorează plăți anticipate în cursul anului fiscal, în contul impozitului anual datorat, acestea vor fi stabilite potrivit reglementărilor din anul anterior.

Contribuții sociale obligatorii

Contribuții sociale obligatorii privind persoanele care realizează venituri din salarii și asimilate salariilor:

- Începând cu 1 ianuarie 2017, contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate se va calcula în limita plafonului de 5 ori contravaloarea câștigului salarial mediu brut, pentru anul 2016 continuând să fie neplafonată.
- Vor fi obligați la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate și următoarele categorii de contribuabili:
 - Cetățenii statelor membre ale UE, SEE și cetățenii Elveției care nu dețin o asigurare încheiată pe teritoriul altui stat membru, și care au solicitat și obținut dreptul de a sta în România pentru o perioadă de peste 3 luni;
 - Pensionarii din sistemul public de pensii care nu mai au domiciliul în România și care își stabilesc reședința pe teritoriul unui stat membru al UE, SEE, al Elveției, sau altui stat cu care România aplică un acord bilateral de securitate socială, și care nu dețin o asigurare care produce efecte pe teritoriul României.
 - Persoanele care au calitatea de lucrători frontalieri.

Contribuții sociale obligatorii privind persoanele care realizează venituri din activități independente:

- La fel ca și în cazul veniturilor salariale, contribuția individuală de asigurări sociale de sănătate se va calcula în limita plafonului de 5 ori contravaloarea câștigului salarial mediu brut începând cu 1 ianuarie 2017, pentru anul 2016 continuând să fie neplafonată.
- Toate categoriile de contribuabili care realizează venituri din activități independente vor fi obligate la plata contribuției de asigurări sociale în cotă individuală (10,5%). Totuși, baza lunară minimă de calcul al contribuției de asigurări sociale o va reprezenta echivalentul a 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat.
- S-a introdus totuși și posibilitatea de a opta pentru cota integrală (26,3%) corespunzătoare condițiilor normale de muncă dacă contribuabilul dorește acest lucru



Contribuții sociale obligatorii privind persoanele care realizează venituri din investiții:

- Începând cu 1 ianuarie 2017, atât veniturile din investiții cât și veniturile din alte surse vor fi supuse contribuției de asigurări sociale de sănătate. Pentru anul 2016, acestea sunt exceptate de la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru aceste venituri, dacă realizează venituri pentru care datorează deja această contribuție – i.e. venituri salariale, venituri din activități independente, venituri din pensii, etc.
- Baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate este egală cu venitul anual obținut raportat la cele 12 luni ale anului, dar nu mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară. Începând cu 1 ianuarie 2017, aceasta nu poate fi mai mare decât valoarea a de 5 ori câștigul salarial mediu brut în vigoare în anul pentru care se stabilește contribuția. Această prevedere este valabilă pentru fiecare dintre veniturile următoare:
 - Venituri din investiții sub forma câștigurilor din transferul titlurilor de valoare și orice alte operațiuni cu instrumente financiare, inclusiv instrumente financiare derivate, precum și din transferul aurului financiar;
 - Venituri din dividende;
 - venituri din dobânzi;
 - Venituri impozabile din lichidarea unei persoane juridice, inclusiv din reducerea de capital;
 - Venituri din alte surse.

Impozitul pe veniturile nerezidenților

- Începând cu 1 ianuarie 2017, cota de impunere aplicabilă dividendelor primite de la un rezident **se reduce de la 16% la 5%**.
- Sunt excluse de la aplicarea cotei majorate de impunere de 50% veniturile din dividende obținute de nerezidenți.
- Se reglementează regimul fiscal de impozitare al asocierilor/entităților transparente fiscal care desfășoară activitate/obțin venituri în România (modificându-se regulile de impozitare anterior aplicabile asocierilor și altor entități fara personalitate juridică).
- Veniturile obținute în cazul reducerii capitalului social, decât cele primite ca urmare a restituirii cotei-părți din aporturi, se includ în categoria veniturilor din lichidarea unei persoane juridice.
- A fost modificată definiția conceptului de "plata a unui venit".
- Se introduc clarificări cu privire la cursul de schimb ce trebuie utilizat în vederea calculului impozitului cu reținere la sursa.
- Se introduc noi categorii de venituri scutite de impozitare.

Taxa pe valoare adăugată

- Începând cu 1 ianuarie 2016, cota standard de TVA scade de la 24% la 20%, iar începând cu 1 ianuarie 2017 se va reduce la 19%.
- Se recunoaște obligativitatea ANAF și a altor autorități naționale de a ține cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.

- Se introduce o prevedere referitoare la abuzul de drept din perspectiva TVA. Această prevedere este preluată din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene.
- Se introduce taxarea inversă pentru livrarea de bunuri imobile (clădiri, părți de clădire și terenuri de orice fel), aur de investiții, telefoane mobile, tablete PC, laptop-uri, console de jocuri și a dispozitivelor cu circuite integrate.
- În categoria bunurilor de capital intră și activele fixe cu durata de amortizare mai mică de 5 ani. Implicit, se modifică și regulile de ajustare a TVA pentru acestea.
- Se va permite ajutarea bazei de impozitare în cazul creanțelor neîncasate, acolo unde creanța creditorului este modificată sau eliminată, nu doar în urma închiderii procedurii falimentului, ci și în cazul punerii în aplicare a unui plan de reorganizare admis și confirmat printr-o sentință judecătorească.
- Se introduce cota redusă de TVA de 5% în cazul livrării de manuale școlare, cărți, ziare și unele reviste, precum și pentru serviciile constând în permiterea accesului la castele, muzee etc., pentru care anterior se utiliza cota redusă de TVA de 9%.
- În categoria operațiunilor pentru care se aplică cota TVA redusă de 5% vor fi încadrate și evenimentele sportive.
- Crește plafonul de la 380.000 lei la 450.000 lei în cazul aplicării cotei reduse de TVA de 5% pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale.
- Se simplifică regimul de TVA aplicabil fuziunilor și divizărilor între persoane impozabile, în sensul că acestea se califică drept transferuri neimpozabile fără a mai fi necesară îndeplinirea altor condiții.
- Aplicarea pro-rata. Se clarifică o serie de situații cu care se pot confrunta persoanele impozabile care aplică pro-rata.
- Dreptul de deducere a TVA se exercită în cel mult 1 an de la primirea facturii de corecție de către beneficiarul operațiunilor, în cazul în care organul fiscal a stabilit TVA colectată furnizorilor pe perioada inspecției fiscale.
- Se introduc o serie de prevederi privind TVA în cazul persoanelor impozabile în procedura insolventei (ex. nu se preia soldul TVA de rambursat în primul decont de TVA depus după data deschiderii procedurii de insolvență și se solicită rambursarea prin corectarea decontului de TVA anterior).
- Se elimină articolul privind răspunderea individuală și în solidar pentru plata TVA.
- Se introduce posibilitatea de a renunța la cererea de rambursare a TVA pe baza unei notificări depuse la autoritățile fiscale.
- Va fi obligatorie emiterea unei auto-facturi în vederea ajustării TVA deductibile de către beneficiar acolo unde furnizorul n-a emis factura pentru ajustarea TVA colectată (de ex. pentru reduceri comerciale).
- Se elimină termenul până la care nu se face plata TVA în vamă pentru persoanele care au obținut certificate de la organele competente. Se elimină prevederea conform căreia, de la 1 ianuarie 2017, nu se face plata efectivă a TVA la organele vamale de către persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA.

Accize și alte taxe speciale

- Autoritățile fiscale și alte autorități naționale trebuie să țină cont de jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene în domeniul taxei pe valoarea adăugată și al accizelor;
- Se va permite desfășurarea unor altor activități de producție noi în cadrul antrepozitului fiscal;
- Introducerea unei teme legale pentru stabilirea unor condiții speciale de garantare în cazul antrepozitarii autorizate care deține și calitatea de expeditor înregistrat.

Cuantumul accizei:

- Diminuarea nivelului accizelor începând cu anul 2017 la principalele produse energetice (Motorină, benzină fără plumb, benzină cu plumb);
- Modificarea nivelului accizării începând cu anul 2016:
 - Bere: scădere de la 3,9 lei/hl/1grad Plato la 3,3 lei/hl/1grad Plato;
 - Vinuri spumoase: scădere de la 161,33 lei/hl produs la 47,38 lei/hl produs;
 - Băuturi fermentate spumoase: scădere de la 213,21 lei/hl produs la 47,38 lei/hl produs;
 - Băuturile fermentate liniștite: creștere de la 47,38 lei/hl produs la 396,84 lei/hl produs;
 - Produsele intermediare: scădere de la 781,77 lei/hl la 396,84 lei/hl;
 - Alcool etilic: scădere de la 4.738,01 lei/hl alcool pur la 3.306,98 lei/hl pe alcool pur;
 - Țigarete: creștere de la 412,02 lei/1000 țigarete la 430,71 lei /1000 țigarete;
- Se elimină din sfera de impozitare atât țigărele din producția internă cât și produsele care în prezent se regăsesc la Capitolul II „Alte produse accizabile” de la Titlul VII, respectiv cafea, bijuterii, arme de vânatoare, muniția aferentă, vehicule cu o capacitate a motorului mai mare de 3000 cc, iahturi, motoare de barcă;
- Se introduc în categoria accize nearmonizate substanțele utilizate în țigărele electronice și produse din tutun încălzit.

Restituirea accizei:

- Restituirea accizelor pentru produse accizabile reintroduse în antrepozitul fiscal va putea fi făcută și în alte situații decât cele menționate la momentul actual (ex. distrugere, recondiționare);
- Se pot restitui accizele pentru produsele care nu se realizează în antrepozite fiscale (cărbune, cocs, lignit) și care sunt exportate ori livrate în alt stat membru.

Alcool și băuturi alcoolice:

- Se elimină din definiția produselor intermediare condiția suplimentară, respectiv ponderea de alcool absolut conținut în produsul final nu trebuie să fie în proporție de minimum 50% din baza fermentată liniștită;
- Se elimină posibilitatea vânzării cu amănuntul, de bere în interiorul antrepozitului fiscal autorizat, exclusiv pentru producția de bere;
- Introducerea obligației ca pe ambalajele individuale ale băuturilor alcoolice să fie trecute și datele de identificare ale producătorului.

Impozite și taxe locale:

- Se elimină taxa hotelieră.
- Administrațiile publice locale, la propunerea autorităților executive, pot stabili cote adiționale la impozitele și taxele locale care nu pot depăși 50% nivelurile maxime stabilite prin Noul Cod Fiscal (față de 20% până în 2016).

Impozitul pe clădiri:

Începând cu 1 ianuarie 2016, clădirile se vor impozita în funcție de destinația acestora (rezidențială, nerezidențială, mixtă), și nu doar în funcție de statutul proprietarului așa cum se întâmpla în prezent (persoană fizică sau persoană juridică).

- Noul Cod Fiscal stabilește, astfel, definiții cu privire la următoarele concepte: clădire rezidențială, clădire nerezidențială și clădire cu destinație mixtă -
- În vederea aplicării acestor noi prevederi de impozitare, proprietarii persoane fizice care dețin clădiri nerezidențiale și cu destinație mixtă, precum și proprietarii persoane juridice (indiferent de felul clădirii deținute) au obligația de a depune o declarație la organul fiscal local competent o declarație prin care notifică felul clădirii deținute până la data de 29 februarie 2016.
- Noile cote de impozitare ce vor fi utilizate începând cu 1 ianuarie 2016 atât în cazul persoanelor fizice, cât și juridice se vor stabili în intervalul 0,08%-2%, în funcție de destinația clădirii.
- În cazul proprietarilor persoane juridice, procentul majorat aplicabil în cazul clădirilor care nu au fost reevaluate a fost redus la 5% (fata de cotele aplicabile până în prezent, de 10-20% în cazul neactualizării în ultimii 3 ani, respectiv 30 – 40% în cazul neactualizării în ultimii 5 ani).
- S-a modificat obligația de declarare și plată cu privire la impozitul pe clădiri, impozit care începând cu 2016 este datorat pentru întregul an fiscal de persoana care are în proprietate clădirea la data de 31 decembrie a anului fiscal anterior.
- Se introduc noi clădiri în categoria celor scutite de impozit.
- Se elimină prevederile prin care o persoană fizică care deține mai multe clădiri datorează un impozit pe clădiri majorat.

Impozitul pe teren:

- A fost eliminată scutirea de impozit pe teren pentru terenul aferent unei clădiri pentru suprafața de teren care este acoperită de o clădire.
- Obligații declarative și de plată urmează același tratament ca și impozitul aferent clădirilor (respectiv se datorează pentru întregul an fiscal, și nu limitat pentru perioada de deținere).
- Pentru terenul agricol nelucrat timp de 2 ani consecutiv, consiliul local poate majora impozitul pe teren cu până la 500% începând cu al treilea an.

Impozitul pe construcții

- Începând cu 1 ianuarie 2017, impozitul pe construcții se elimină.

Livrările de combustibil destinat navelor atribuite navigației în largul mării sunt scutite de TVA dacă sunt efectuate către un intermediar?

FBK (A) aproviziona cu combustibil, în apele teritoriale lituaniene, nave utilizate pentru navigația în largul mării. Combustibilul era achiziționat de FBK din afara Uniunii Europene și era depozitat în Lituania sub un regim de antrepozit vamal, astfel încât TVA la import nu era încă datorată. Atunci când FBK primea o comandă, combustibilul era scos din antrepozitul vamal și era vândut în regim FOB, FBK încărcând ea însăși rezervoarele vaselor.

Totuși, comenzile nu erau plasate direct de către operatorii sau proprietarii navelor (C), ci de către intermediari (B) stabiliți în state membre ale UE. Astfel, FBK (A) factura vânzările către intermediari (B) și nu către proprietarii sau operatorii navelor (C).

Intermediarii (B) acționau în nume propriu atât față de FBK (A), cât și față de proprietari sau operatori – cumpărând de la A și vânzând lui B – dar niciodată nu se ocupau de livrarea efectivă a combustibilului.

FBK a aplicat scutirea de TVA pe facturile emise către intermediari.

Bazându-se în principal pe deciziile CEJ în cazurile *Velker* și *Elmeka*, autoritățile fiscale lituaniene au considerat că livrările de la A la B, fiind destinate către intermediari, au fost "realizate într-un stadiu anterior din lanțul comercial" și deci nu puteau beneficia de scutirea de TVA.

În acest context, CEJ a fost solicitată să decidă dacă scutirea de TVA pentru livrările de combustibil destinat navelor atribuite navigației în largul mării se aplică doar livrărilor finale către operatorii navelor sau poate fi extinsă și livrărilor precedente (din lanțul comercial) către intermediarii acționând în nume propriu.

Argumente CEJ

Plecând de la cazul C-185/89 *Velker International Oil Company (Velker)*, CEJ a reiterat faptul că livrările de combustibil către navele utilizate pentru navigația în largul mării sunt scutite de TVA întrucât sunt asimilate operațiunilor de export. Prin urmare, asemănător scutirii pentru exporturi, scutirea pentru livrările de combustibil destinat navelor atribuite navigației în largul mării este aplicabilă exclusiv pe ultima livrare din lanțul de comercializare (i.e. pe livrarea către operatorul navei). Livrarea de bunuri către un intermediar care acționează în nume propriu nu poate beneficia de această scutire deoarece nu intervine în ultima etapă a lanțului, achiziția fiind făcută în scopul revânzării.

Mai departe, CEJ aduce în discuție cazul C-33/11 A și confirmă faptul că livrarea unei aeronave către un intermediar beneficiază de scutire de TVA dacă achiziția este făcută în scopul utilizării sale exclusive de către o companie aeriană care operează în principal pe rute internaționale. Cele două regimuri de scutire sunt similare în sensul că aplicarea lor depinde de utilizarea care urmează a fi dată bunurilor. Totuși, spre deosebire de domeniul naval, în cazul aviației există norme aplicabile la nivelul UE de toate statele membre, astfel încât autoritățile fiscale pot urmări destinația bunurilor pe baza unor criterii unitare. Prin urmare, CEJ concluzionează că nu se poate face o analogie între cele două regimuri de scutire.

Punctul cheie în raționamentul CEJ este momentul în care se transferă dreptul de a dispune de combustibil ca și un proprietar. Curtea observă că FBK transferă dreptul legal de proprietate asupra combustibilului doar

în momentul în care operatorul de vas poate dispune de combustibilul încărcat în rezervorul vasului. Prin urmare, deși intermediarul obține dreptul legal de proprietate asupra bunului, el nu are niciodată dreptul de a dispune de bun ca și un proprietar (condiție esențială pentru a considera că are loc o livrare de bunuri din perspectiva TVA).

Pe baza acestui raționament, CEJ concluzionează că operațiunile realizate de FBK nu pot fi calificate drept livrări către intermediari care acționează în nume propriu, ci ar trebui considerate ca reprezentând livrări făcute direct operatorilor de nave, care ar putea astfel beneficia de scutirea de TVA.

Concluzie

Concluzia Curții a fost că scutirea de TVA pentru livrările de combustibil destinat navelor atribuite navigației în largul mării nu se aplică în principiu livrărilor către intermediari care acționează în nume propriu, chiar dacă în momentul livrării destinația finală a bunurilor este cunoscută și probată corespunzător. Cu toate acestea, scutirea se poate aplica dacă transferul proprietății legale asupra combustibilului către intermediari intervine cel mai devreme în același timp cu momentul în care operatorii de vase pot dispune de combustibil ca și proprietari.

Aspecte practice

În România, practica existentă este că scutirea de TVA se aplică doar ultimei livrări din lanțul comercial (către operatorul de vas). În acest sens, decizia în cazul de față aduce o schimbare semnificativă de tratament. Ne așteptăm de asemenea ca decizia să aibă impact nu numai pentru combustibilul de navigație, dar și pentru cel de aviație, și pentru exporturi (unde scutirea de TVA se aplică numai pentru ultima livrare din lanțul comercial).

Totuși, considerăm că decizia nu clarifică pe deplin problema tratamentului de TVA în astfel de situații. Raționamentul duce la concluzia că, în ciuda prevederilor contractuale, există o singură livrare de bunuri din perspectiva TVA. Se pune problema dacă în aceste condiții putem considera că există o tranzacție din perspectiva TVA și între intermediar și operatorul de vas. În caz afirmativ, aplicabilitatea scutirii pentru această tranzacție este de asemenea neclară.

Considerentele CEJ ar putea genera și probleme de natură comercială întrucât, în cazul în care considerăm că primul furnizor (A) efectuează o livrare de bunuri direct către operatorul de vas (C), facturarea ar trebui să reflecte acest raționament, deși între cele două părți nu există relații comerciale directe.

Mai mult, considerăm că decizia poate avea ramificații mult mai ample, dincolo de aplicabilitatea scutirii pentru combustibilul destinat navelor. Interpretarea CEJ generează multiple întrebări deschise cu privire la tranzacțiile în lanț și la aplicabilitatea structurii de comisionar.

Așteptăm cu interes poziția autorităților fiscale cu privire la modul de aplicare al deciziei CEJ în practică.

Hotărârea Curții Europene de Justiție privind tratamentul TVA aplicabil achiziției serviciilor de consultanță pe baza de abonament

ALIC este o companie care are ca obiect de activitate principal agricultura, horticultura și creșterea animalelor. Aceasta a încheiat contracte de abonament având ca obiect servicii de consultanță cu patru alte societăți (denumite în continuare, împreună, „prestatorii”), în domeniile finanțării întreprinderilor, dezvoltării comerciale, serviciilor de consultanță juridică și, respectiv, în domeniul serviciilor privind securitatea informațiilor.

În cadrul contractelor menționate, prestatorii s-au obligat:

- Să se afle la dispoziția ALIC pentru consultanță, reuniuni și angajamente în fiecare zi lucrătoare între orele 9-18 și, dacă este necesar, în afara programului de lucru, inclusiv în zilele de duminică și de sărbători legale;
- Dacă este cazul, să asigure pe timpul necesar prezența fizică a unei persoane competente la ALIC și/sau a unui terț care are legături cu aceasta din urmă, inclusiv în afara programului de lucru, în zilele de duminică și de sărbători legale;
- Să obțină documentația necesară și să facă schimb între părți cu aceasta, precum și cu informațiile necesare pentru a asigura protecția cea mai completă și mai eficientă posibilă a intereselor ALIC, precum și
- Să transmită în timp util beneficiarului, pentru consultare, negociere și semnare, toate documentele necesare referitoare la protecția intereselor sale.

Prestatorii s-au obligat să nu încheie niciun contract similar cu terți care au interese contrare celor ale ALIC și/sau care se află în concurență directă cu aceasta.

Conform contractelor, ALIC datora o remunerație săptămânală, plătită în fiecare zi de luni a săptămânii care urmează celei pentru care este datorată remunerația. ALIC a dedus TVA indicat pe facturile emise de prestatori. Autoritățile fiscale bulgare au contestat dreptul de deducere al lui ALIC cu privire la aceste servicii întrucât acesta nu le-a putut pune la dispoziție documente justificative cu privire la tipul, cantitatea și natura serviciilor furnizate în mod real și la numărul de ore executate.

Întrebarea din acest caz a fost dacă noțiunea „prestare de servicii” cuprinde contractele de abonament privind prestarea de servicii de consultanță, în special de natura juridică, comercială și financiară, în cadrul cărora prestatorii s-au angajat să fie la dispoziția beneficiarului pe durata contractului. În caz afirmativ, Curtea a fost solicitată să decidă când ar interveni faptul generator și exigibilitatea TVA pentru aceste prestări de servicii.

Raționamentul și concluziile CEJ

CEJ reia raționamentul conform căruia o prestare de servicii este impozabilă doar în cazul în care exista un raport juridic între prestator și beneficiar în cadrul căruia au loc prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului.

Făcând referire la jurisprudența anterioară, CEJ a reafirmat că în cazul prestării de servicii care se caracterizează prin disponibilitatea permanentă a prestatorului de a furniza serviciile cerute de beneficiar, nu este necesar, pentru a constata existența unei legături directe între prestația respectivă și contraprestația obținută, să se dovedească faptul că

plata privește o prestare individualizată și punctuală efectuată la cererea unui beneficiar.

Curtea a concluzionat că în cazul abonamentului plătit de ALIC exista o prestare de servicii care constă în faptul că prestatorul se află la dispoziția beneficiarului pentru a-i oferi consultanță în perioada stabilită în contractul de abonament, independent de volumul și de natura serviciilor de consultanță efectiv furnizate în perioada la care se referă această remunerație.

Cu privire la faptul generator și la exigibilitatea TVA, Curtea a considerat că abonamentul reprezintă o prestare de servicii care determină plăți succesive. Ca urmare, faptul generator intervine la expirarea perioadei pentru care s-a convenit plata, fără să prezinte importanță dacă beneficiarul a apelat efectiv sau cât de des a apelat la serviciile prestatorului.

Aspecte practice

Nu de puține ori, societățile se lovesc în practică de abordarea autorităților fiscale care solicită prezentarea de documente suport (ca de exemplu, rapoarte de activitate, procese-verbale, etc.) pentru a demonstra prestarea efectivă a serviciilor, inclusiv în cazul unor astfel de abonamente. Decizia CEJ vine să contrazică o astfel de abordare, considerând că există o prestare de servicii din perspectiva TVA chiar dacă într-o anumită perioadă beneficiarul nu solicită servicii de consultanță.

Decizia Comisiei fiscale centrale nr. 3/2015 cu privire la scutirile de TVA pentru navele atribuite navigației în largul mării

Decizia Comisiei fiscale centrale vizează aplicarea unitară a art. 143 alin. (1) lit. h) din Codul Fiscal, referitor la scutirile de TVA pentru navele destinate navigației maritime (așa cum se prevedea în perioada 1 ianuarie 2007 – 31 decembrie 2013) / pentru navele atribuite navigației în largul mării (așa cum se prevede începând cu 1 ianuarie 2014).

În acest sens, Comisia fiscală centrală definește conceptele de navigație „pe mare” (cu aplicabilitate în perioada 1 ianuarie 2007 – 31 decembrie 2013) și navigație „în largul mării” (cu aplicabilitate după 1 ianuarie 2014) în mod similar. Ambele acoperă orice parte a mării în afara apelor teritoriale ale oricărei țări, care este dincolo de limita de 12 mile marine, măsurată de la liniile de bază stabilite în conformitate cu Convenția ONU privind dreptul mării, semnată la Montego Bay la 10 decembrie 1982.

Se aduc clarificări cu privire la faptul că scutirile de TVA se aplică doar dacă nava este efectiv și preponderent utilizată pentru navigație pe mare / în largul mării. Pentru a determina dacă o navă îndeplinește această condiție, nu pot fi luate în calcul doar criteriile obiective (cum ar fi lungimea sau tonajul navei). Aceste criterii ar putea fi însă utilizate pentru a exclude din domeniul de aplicare a scutirilor de TVA navele care nu ar fi, în orice caz, capabile pentru navigație pe mare / în largul mării.

Pentru a stabili dacă o navă care îndeplinește criteriile obiective a fost efectiv și preponderent utilizată pentru navigație pe mare / în largul mării, se precizează că pot fi utilizate orice mijloace de probă prevăzute de lege.

În plus, Comisia fiscală centrală clarifică faptul că pentru aplicarea scutirii de TVA (așa cum este în vigoare începând cu 1 ianuarie 2014) în cazul navelor utilizate pentru salvare ori asistență pe mare sau pentru pescuitul de coastă, cerința referitoare la navigația în largul mării nu se aplică.

Dacă aveți întrebări cu privire la aspectele menționate în acest buletin informativ, vă rugăm să ne contactați.

Dan Badin

Partener, Taxe
+40 21 2075 392

Pieter Wessel

Partener, Taxe
+40 21 207 52 42

Vlad Boeriu

Partener, Taxe
+40 21 207 53 41

Daniel Petre

Director, Taxe
+40 21 2075 444

Pentru mai multe informații, vă rugăm să ne contactați la Romania@deloittece.com sau să vizitați pagina web: www.deloitte.com/ro/tax-alerts



Acest Alert este furnizat cu titlu orientativ și nu trebuie considerat drept serviciu de consultanță. Este bine să solicitați consultanță fiscală/juridică de specialitate înainte de a întreprinde acțiuni bazate pe cuprinsul acestui document.

Această publicație conține doar informații generale și Deloitte Touche Tohmatsu Limited și firmele membre sau afiliate (numite împreună Deloitte Network) nu oferă consultanță profesională sau alte servicii în domeniul contabil, fiscal, juridic, al investițiilor prin intermediul acestei publicații. Această publicație nu înlocuiește consultanța sau serviciile profesionale și nici nu ar trebui să fie utilizată ca bază pentru orice decizie sau acțiune care v-ar putea afecta finanțele sau afacerea. Înainte de a lua orice decizie sau de a acționa într-un mod care v-ar putea afecta finanțele sau afacerea, trebuie să discutați cu un consultant profesionist. Nicio entitate a Deloitte Network nu va fi responsabilă pentru pierderile de orice natură suferite de către persoanele care se bazează pe această publicație.

Numele Deloitte se referă la organizația Deloitte Touche Tohmatsu Limited, o companie cu răspundere limitată din Marea Britanie, la firmele membre ale acesteia, în cadrul căreia fiecare firmă membră este o persoană juridică independentă. Pentru o descriere amănunțită a structurii legale a Deloitte Touche Tohmatsu Limited și a firmelor membre, vă rugăm să accesați www.deloitte.com/ro/despre.

Deloitte furnizează servicii clienților din sectorul public și privat în următoarele domenii profesionale - audit, taxe, consultanță, consultanță financiară – deservind numeroase industrii. Prin intermediul rețelei sale globale de firme membre, care activează în 150 de țări, Deloitte pune la dispoziția clienților săi resursele internaționale precum și priceperea locală pentru a-i ajuta să exceleze indiferent de locul în care aceștia își desfășoară activitatea. Obiectivul celor 200 000 de profesioniști din Deloitte este acela de a deveni un standard de excelență.