

Ce se întâmplă cu tranzacțiile desfășurate cu parteneri comerciali din Turcia începând cu 1 ianuarie 2021? Sau Maroc? Sau Australia? Sau alte jurisdicții de pe „lista neagra”?



Așa cum s-a vehiculat deja destul de mult, legislația fiscală din România a suferit modificări destul de importante la sfârșitul anului trecut, multe dintre ele fiind îndelung discutate și așteptate de mediul de afaceri din România. Așadar, în materia impozitului pe profit, pe lângă noutățile deja destul de cunoscute contribuabililor (cum ar fi consolidarea fiscală din perspectiva impozitului pe profit, deductibilitatea integrală a provizioanelor pentru deprecierea creanțelor, amânata între timp până anul viitor, reglementarea unor aspecte privind telemunca, etc), una dintre modificările introduse prin Legea nr. 296/2020 pare să fi trecut relativ neobservată. Ne referim aici la introducerea unei noi categorii de cheltuieli nedeductibile în scopul calculării rezultatului fiscal și anume „cheltuielile efectuate ca urmare a unor tranzacții cu o persoană situată într-un stat care, la data înregistrării cheltuielilor, este inclus în anexa I și/sau anexa II din Lista UE a jurisdicțiilor necooperante în scopuri fiscale, publicată în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene” (art. 25, alin. (4), lit. f¹ din Codul Fiscal). Aceasta prevedere intră în vigoare începând cu 1 ianuarie 2021.

Pentru început, ar trebui precizat că această măsură fiscală a fost introdusă în vederea conformării cu prevederile Concluziilor Consiliului UE privind Codul de conduită în domeniul impozitării companiilor, adoptate în cadrul reuniunii din 5 decembrie 2019. Cu același prilej, Consiliul a aprobat un raport semestrial privind progresele realizate de grupul de lucru pentru Codul de conduită (impozitarea întreprinderilor). Raportul include o situație detaliată a listei UE a jurisdicțiilor necooperante în scopuri fiscale și de asemenea, îndrumări privind o mai bună coordonare a măsurilor de protecție în domeniul fiscal, adoptate la nivel național împotriva jurisdicțiilor necooperante. **Aceste îndrumări invita toate statele membre să aplice o măsură de protecție legislativă în domeniul fiscal în raport cu jurisdicțiile incluse pe lista începând cu 1 ianuarie 2021, cu scopul de a încuraja respectarea de către jurisdicțiile respective a criteriilor de examinare privind impozitarea echitabilă și transparența, prevăzute în Codul de Conduită.**

România, în calitate de stat membru a fost nevoită, la rândul ei, să asigure implementarea, începând cu 1 ianuarie 2021, a cel puțin uneia dintre măsurile defensive descrise în ghidul privind măsurile defensive/de protecție cu privire la jurisdicțiile necooperante din Lista UE și a optat pentru măsura referitoare la nedeductibilitatea costurilor, care altfel ar fi fost deductibile pentru contribuabili atunci când aceste costuri se considera a fi fost înregistrate în legătură cu entități din jurisdicțiile specificate.

Lista jurisdicțiilor necooperante în scopuri fiscale este menită, în esență, să contribuie la eforturile continue de promovare a unei guvernante fiscale la nivel mondial. Aceasta a fost instituită inițial în decembrie 2017 și se bazează pe un proces continuu și dinamic de stabilire de criterii în conformitate cu standardele fiscale internaționale, de examinare a țărilor, în funcție de aceste criterii, de dialog cu statele care nu respectă criteriile, de includere pe lista și eliminare de pe lista a țărilor, pe măsura ce își asumă angajamente sau iau măsuri pentru a respecta criteriile, și de monitorizare a evoluțiilor pentru a se asigura că jurisdicțiile nu revin asupra reformelor anterioare. Așadar, această listă este republicată periodic, următoarea revizuire preconizându-se a avea loc în luna februarie 2021.

Acum, ca am înțeles, cât de cât, originea modificărilor fiscale impuse de legiuitor (de nevoie, mai degrabă decât de voie), să

parcurgem de-acum celebra Lista a jurisdicțiilor necooperante în scop fiscal. Aceasta lista este structurată în două părți: Anexa I care conține în sine Lista EU a jurisdicțiilor necooperante în scopuri fiscale, adică: Samoa Americană, Anguilla, Barbados, Fiji, Guam, Palau, Panama, Samoa, Seychelles, Trinidad and Tobago, US Virgin Islands, Vanuatu, împreună cu scurte motivări ale apariției acestor jurisdicții în lista. Dacă ne referim strict la Anexa I din Lista, din experiența personală, mi-a fost lesne să observ că ar fi fost chiar foarte puține cazurile în care noile prevederi fiscale ar fi avut un impact practic de vreme ce societățile din România nu desfașoară, cel puțin nu în mod tradițional sau uzual, tranzacții cu entități din aceste jurisdicții. Totuși, Lista mai conține și Anexa II cu privire la statusul cooperării unor jurisdicții cu UE din perspectiva angajamentelor asumate de implementare a principiilor unei bune guvernări. În această Anexa II sunt incluse următoarele țări: Turcia, Botswana, Eswatini, Saint Lucia, Australia, Maroc, Namibia, Iordania, Maldive, Namibia, Thailanda.

Dintre aceste jurisdicții putem identifica unele cu care România desfașoară, în mod tradițional, tranzacții, cea mai des întâlnită fiind desigur Turcia, însă și Maroc sau Australia, poate chiar și Thailanda. **Așadar, luând în considerare exprimarea inclusă în Codul fiscal, cu efecte începând în 1 ianuarie 2021, orice fel de cheltuieli înregistrate de societăți din România în legătură cu tranzacțiile desfășurate cu parteneri comerciali din aceste țări trebuie considerate ca nedeductibile fiscale.** Nu cred că ne hazardăm dacă am spune că între comunitatea economică română și cea turcă există o relație istorică, dar și modernă, care include importul din Turcia al unei game destul de largi de produse, dar și posibilități de investiții și de dezvoltare importante. Așadar, noua prevedere fiscală devine de impact pentru numeroase societăți din România, atât timp cât, la data înregistrării cheltuielilor aferente tranzacțiilor, Turcia se regăsește fie în Anexa I, fie în Anexa II din Lista UE a jurisdicțiilor necooperante în scop fiscal.

Cu privire la aplicabilitatea în timp a acestui efect, mai trebuie să precizăm că, în conformitate cu informațiile publice disponibile, Turcia a înregistrat progrese în atingerea obiectivelor asumate față de UE cu privire la transparența fiscală și schimbul automat de informații (motivele pentru care se afla în Lista) ceea ce ar putea conduce, în viitorul apropiat, la înlăturarea ei din Lista. Rămâne totuși de văzut orizontul de timp în care acest lucru se va întâmpla, următoarea actualizare a Listei fiind așteptată în luna februarie 2021. **Până una alta, noua prevedere introdusă în Codul Fiscal produce efecte, societățile din România care desfășoară tranzacții cu aceste jurisdicții fiind nevoite să efectueze o analiză detaliată a implicațiilor fiscale.**

În acest context, aș mai adăuga și faptul că, din înțelegerea mea, măsurile defensive impuse a fi implementate de statele membre UE ar trebui să fie îndreptate, în mod prioritar, către jurisdicțiile necooperante incluse în Anexa I din Lista UE a jurisdicțiilor necooperante fiscale. În România, legiuitorul pare să fi adoptat o variantă prudentă, introducând în aria de acoperire a noii măsuri atât jurisdicțiile din Anexa I, cât și pe cele din Anexa II. În opinia mea, luând în considerare impactul pe care noua prevedere fiscală ar putea să-l aibă în România prin includerea în domeniul ei de aplicare și a unor jurisdicții precum Turcia, Maroc, Australia, **ar rămâne de discutat și clarificat, cu următoarea ocazie, dacă aplicarea măsurii doar asupra jurisdicțiilor din Anexa I ar fi fost suficientă pentru conformarea României cu cerințele europene.**

Iar ca o ultimă remarcă, mai precizez că, tot Codul Fiscal prevede că veniturile din anularea, recuperarea, inclusiv refacturarea cheltuielilor pentru care nu s-a acordat deducere sunt tratate ca venituri neimpozabile, la calculul rezultatului fiscal. Așadar, la momentul la care, dacă va fi cazul, cheltuielilor considerate anterior nedeductibile li se pot pune în corespondență venituri, ca urmare a anularii, recuperării sau refacturării lor, veniturile respective pot fi tratate ca neimpozabile, fapt care ar trebui să anuleze efectul fiscal inițial (nededucerea cheltuielii). Totuși, **în practică, în cadrul tranzacțiilor complexe, acest mecanism de punere în corespondență ar putea fi destul de dificil de implementat și mai ales, destul de dificil de demonstrat ulterior, în cadrul unei inspecții fiscale.**