

Tax Newsflash

Impozitul minim global datorat de grupurile de întreprinderi de mari dimensiuni a intrat în vigoare

Legea 431/2023 privind asigurarea unui nivel minim global de impozitare a grupurilor de întreprinderi multinaționale și naționale de mari dimensiuni ("Legea 431") a fost publicată în Monitorul Oficial nr. 8/2024, intrând în vigoare în data de 8 ianuarie 2024. Legea transpune în legislația națională prevederile Directivei 2523/2022 privind asigurarea unui nivel minim de impozitare ("Directiva 2523"), Directiva care include liniile directoare din pilonul doi al „Regulilor-model globale de combatere a erodării bazei impozabile” (denumite în continuare “regulile GloBE”) emise de Cadrul incluziv al OCDE/G20 privind BEPS precum și a Ghidurilor administrative privind regulile GloBE.

Context

În efortul continuu de a adresa tratamentele fiscale inechitabile care ar putea rezulta ca urmare a neimpozitării profiturilor acolo unde este creată valoarea de către grupurile de companii multinaționale de largi dimensiuni, OCDE a elaborat începând cu anul 2015 o serie de 15 acțiuni menite să descurajeze tratamentele fiscale agresive (măsurile BEPS). Acestea au condus la adoptarea unor măsuri concrete în domeniul impozitării internaționale în perioadele care au urmat, precum modificări ale Directivei UE 16/2011 privind cooperarea administrativă (directivă prin care au fost introduse regulile CRS, raportarea conform regulilor DAC6, DAC7, șamd).

În continuarea măsurilor BEPS elaborate în 2015, OCDE a publicat în anul 2021 un acord - Cadrul incluziv ("Inclusive framework") pentru a adresa practicile fiscale agresive, care are la bază doi piloni:

- *Pilonul unu* – include măsuri de atribuire a drepturilor de impozitare acelor jurisdicții în care se obțin profiturile companiilor. În prezent sunt în desfășurare discuții privind convenția multilaterală care se va aplica în cadrul acestui pilon.
- *Pilonul doi* – presupune stabilirea unei cote minime efective de impozitare de 15% la nivelul tuturor jurisdicțiilor care fac parte din Cadrul incluziv, măsură menită să reducă posibilitățile de erodare a bazei impozabile prin transferul profiturilor între jurisdicții.

La nivelul Uniunii Europene, măsurile incluse în pilonul doi au fost transpuse prin Directiva 2523, aprobată la sfârșitul anului 2022 în unanimitate de toate statele membre, într-un context politic particular.

Comentarii KPMG

- În România, prevederile care vor reglementa regulile de impozitare conform pilonului doi fac subiectul unei legi speciale (Legea 431/2023) și nu au fost implementate ca o modificare a Legii 227/2015 privind Codul fiscal.
- Considerăm că aspectele tehnice aduse de Legea 431 sunt de o complexitate ridicată, modelele de calcul a impozitului suplimentar ce ar putea să rezulte ca urmare a aplicării acestor reguli fiind diferite față de metodele tradiționale de calcul a impozitului pe profit, în acest caz bazându-se, ca regulă generală, pe indicatori incluși în stuațiile financiare consolidate ale grupurilor de companii.
- Deși cota statutară nominală de impozit pe profit este de 16% în România, regulile introduse prin pilonul doi presupun calculul impozitului suplimentar în baza unei cote efective de impozitare de 15%. Pot exista situații (spre

exemplu, în cazul în care se beneficiază de anumite facilități fiscale) care pot duce la o cotă efectivă de impozitare sub nivelul de 15%, caz în care ar trebui calculat un impozit suplimentar la nivel de jurisdicție.

- **Cota efectivă de impozitare de 15% se calculează pentru fiecare exercițiu financiar la nivel de jurisdicție și nu la nivel de entitate**, un alt concept introdus de noile reguli. Cu alte cuvinte, în cazul în care grupul de companii are 3 societăți prezente în România, se vor cumula indicatorii la nivelul tuturor societăților din România pentru a se determina cota efectivă de impozitare în România.
- Prevederile Legii 431 se vor aplica împreună cu Ghidurile administrative privind regulile GloBE, aspect clar menționat și în partea introductivă a Legii 431 (articolul 5). OCDE depune eforturi continue în a emite noi ghiduri administrative anual (în 2023 au fost emise trei astfel de publicații), astfel este indus un grad sporit de complexitate în aplicarea acestei legi prin faptul că orice legislație/ghiduri suplimentare publicate în viitor de OCDE cu privire la aplicabilitatea regulilor introduse prin pilonul doi va trebui de asemenea urmarită. Ghidurile administrative, precum și alte materiale emise de OCDE sunt publicate pe [site-ul web al OCDE](#).

Aspecte generale

Grupuri de companii cărora li se aplica prevederile

Regulile pilonului doi sunt aplicabile grupurilor de companii de mari dimensiuni, atât naționale cât și multinaționale, mai exact cele care înregistrează o cifra de afaceri consolidată (la nivelul întregului grup) de minim 750 milioane euro, în cel puțin doi ani din cei patru anteriori anului de referință. Spre exemplu, se determină cifra de afaceri consolidată pentru anii 2020, 2021, 2022 și 2023 pentru a concluziona dacă regulile sunt aplicabile pentru anul 2024 la nivelul unui grup de companii.

În cazul în care grupul de companii se califică conform criteriului de nivel minim al cifrei de afaceri în sfera regulilor pilonului doi, ar trebui parcurse următoarele etape pentru a determina dacă există un potențial impozit suplimentar de plată conform noilor reguli.

1. Identificarea entităților cărora li se aplică regulile

În cazul în care grupul de companii îndeplinește cerințele minime privind cifra de afaceri, ca prim pas este necesar a se identifica tipul entităților din grup, mai exact entitățile constitutive (i.e., celor cărora li se vor aplica regulile) și respectiv dacă există entități excluse în cadrul grupului.

Categoriile de entități excluse conform legislației sunt entitățile guvernamentale, organizațiile internaționale, organizațiile non-profit, fondurile de pensii, fonduri de investiții sau vehiculele de investiții imobiliare care sunt societăți mamă finale ale grupului. De asemenea, anumite categorii de entități se pot încadra ca entități excluse atât timp cât sunt deținute de o entitate exclusă (într-un procent de minim 85%) și îndeplinesc anumite activități.

Important de menționat, entităților excluse nu li se vor aplica regulile GloBE (nu vor fi incluse în calculul cotei efective și a altor indicatori specifici acestei noi legislații etc.) însa cifra lor de afaceri este luată în considerare în momentul în care se determină pragul minim de 750 milioane euro.

2. Calculul cotei efective de impozitare (ETR)

Dupa cum am menționat anterior, această cotă efectivă de impozitare se calculează la nivel de jurisdicție (și nu la nivel de entitate), conform unei formule care are la numărător impozitele acoperite ajustate ale entităților constitutive dintr-o anumită jurisdicție ("covered taxes") și respectiv la numitor profitul net calificat al entităților constitutive din jurisdicția respectivă ("GloBE income").

Indicatorii *impozitele acoperite ajustate* și respectiv *profitul net calificat* se calculează pornind de la indicatori incluși în situațiile financiare consolidate ale grupului care necesită anumite ajutări fiscale. Scopul acestor ajustări este de a alinia bază fiscală calculată la nivel global în vederea aplicării regulilor pilonului doi cu ajustările fiscale care se aplică în legislația locală și respectiv de a alocă profiturile între jurisdicții, acolo unde este cazul.

În situația în care cota efectivă de impozitare depășește 15%, nu se va datora impozit suplimentar conform regulilor pilonului doi pentru jurisdicția respectivă, în acel exercițiu financiar.

Comentariu KPMG

Lista de ajustări aduse impozitelor acoperite și respectiv profitului net calificat este complexă, multe din aceste tipuri de ajustări nefiind aplicabile în baza legislației fiscale din România. Exercițiul de calcul a ratei efective de impozitare la nivelul jurisdicției presupune trecerea în revistă a tuturor ajustărilor incluse în legislație și identificarea acelor ajustări care sunt aplicabile conform legislației locale grupului de companii cu prezența în România.

3. Calculul impozitului suplimentar

În situația în care cota efectivă de impozitare la nivelul jurisdicției este mai mică de 15%, se procedează la calculul impozitului suplimentar care se determină în mod similar, la nivel de jurisdicție, conform formulei:

$$\text{Impozit suplimentar} = \text{procent impozit suplimentar} \times \text{profit excedentar}$$

Procentul impozitului suplimentar este diferența pozitivă în puncte procentuale între cota minimă de impozitare (15%) și cota efectivă de impozitare calculată la nivel de jurisdicție.

Baza de impozitare este reprezentată de profitul excedentar calculat ca diferență între profitul net calificat (GloBE income) și excluderea profitului pentru activitățile cu substanță economică (SBIE). SBIE reprezintă în fapt o excludere din profiturile totale a unei entități care are în vedere profiturile de rutină ale unei companii, indicator care se calculează în baza unei formule care ia în considerare numărul de angajați și respectiv activele imobilizate dintr-o anumită jurisdicție.

4. Alocarea impozitului suplimentar

Există trei metode prin care acest impozit suplimentar se poate alocă unei anumite jurisdicții, ordinea de aplicare a acestora fiind:

1) Impozitul suplimentar național calificat (QDMTT – Qualified Domestic Minimum Top Up Tax).

QDMTT reprezintă o opțiune pe care anumite state, inclusiv România, au implementat-o în legislația națională, conform căreia impozitul suplimentar se calculează și se plătește în jurisdicția în care se află entitățile impozitate la un nivel redus (unde cota efectivă de impozitare este mai mică de 15%). Sistemul de calcul al impozitului suplimentar național calificat urmărește îndeaproape principiile din regulile GloBE și se aplică entităților constitutive din grup aflate în jurisdicția care aplică QDMTT.

România a ales să implementeze acest sistem (potrivit articolului 17 din Legea 431), cu alte cuvinte orice impozit suplimentar aferent entităților constitutive aflate în România se va calcula în conformitate cu regulile QDMTT și se va plăti către autoritățile fiscale din România.

Impozitul suplimentar național se calculează la nivel de jurisdicție, urmând a fi alocat entităților constitutive din România în baza unei formule care are în vedere proporția profitului calificat al entității constitutive raportat la profitul calificat agregat al tuturor entităților constitutive din România.

QDMTT se aplică în România începând cu 1 ianuarie 2024.

2) Impozitul suplimentar în temeiul regulii de includere a veniturilor (IIR – Income Inclusion Rule).

Conform acestei reguli, impozitul suplimentar se calculează și se plătește în jurisdicția societății mamă finală (UPE), pentru jurisdicția în care se află entitățile impozitate la un nivel redus. Această regulă se aplică atât timp cât o jurisdicție nu are implementat sistemul QDMTT, drepturile de impozitare a jurisdicției impozitate la un nivel redus revenindu-i societății mame finale.

IIR se aplică în România începând cu 1 ianuarie 2024.

3) Impozitul suplimentar în temeiul regulii a profiturilor subimpozitate (UTPR – Undertaxed Profits Rule).

Reprezintă regulă de rezervă de calcul și colectare a impozitului suplimentar, în condițiile în care acesta nu a fost colectat prin metodele anterior menționate. UTPR se aplică în cazul în care o jurisdicție nu a implementat QDMTT, societatea mamă finală este rezidentă fiscal într-o jurisdicție care nu aplică IIR calificată sau în situațiile în care

societatea mamă finală este o entitate exclusă. Impozitul suplimentar aferent unei jurisdicții impozitate la un nivel redus se va alocă prin UTPR tuturor jurisdicțiilor care aplică regulile GloBE printr-o cheie de alocare care ia în considerare numărul angajaților și valoarea activelor imobilizate dintr-o jurisdicție raportate la total număr angajați și total active imobilizate din jurisdicțiile care aplică regulile GloBE.

În România, acest impozit se va datora sub forma unui impozit suplimentar în cuantumul impozitului suplimentar alocat în temeiul UTPR entităților constitutive din România. UTPR se va aplica în România începând cu 1 ianuarie 2025.

Comentarii KPMG

- România a implementat QDMTT începând cu 1 ianuarie 2024, ceea ce în termeni practici înseamnă că impozitul suplimentar național la nivelul entităților constitutive din România care sunt impozitate la un nivel redus se calculează conform regulilor QDMTT (articolul 17 din Legea 431) și se va colecta, declara și plăti către autoritățile fiscale din România.
- Foarte important de menționat, România a implementat și regimul de protecție QDMTT (QDMTT safe harbour), ceea ce înseamnă că, de principiu, nu se va mai calcula la nivelul societății mamă-finale un impozit suplimentar conform regulilor IIR și respectiv UTPR, impozitul suplimentar național calculat conform QDMTT și plătit în România fiind final.

5. Obligații de raportare

Declararea și plata impozitul suplimentar

Orice entitate constitutivă cu sediul în Uniunea Europeană are obligația de a depune o declarație informativă privind impozitul suplimentar calculat la nivelul grupului (GIR – Global Income Return), mai puțin în cazul în care această declarație este depusă fie de societatea mamă finală, fie de o altă entitate desemnată din grup, atât timp cât există un acord privind stabilirea autorității competente încheiat între jurisdicția entității care depune declarația și jurisdicția entității constitutive.

GIR se va depune în termen de 15 luni de la încheierea exercițiului financiar, mai puțin pentru primul an de aplicare, pentru care termenul este de 18 luni de la închiderea exercițiului financiar.

Declararea și plata impozitul suplimentar național

Acesta se va declara și plăti de către entitățile constitutive cu sediul în România în mod similar, în 15 luni de la finalul exercițiului financiar (18 luni pentru primul exercițiu financiar). Modelul și formatul declarației nu este disponibil la acest moment, urmând să fie publicat de către ANAF în termen de 12 luni de la intrarea în vigoare a Legii 431/2023.

Comentarii KPMG

- Modelul pentru [GIR](#) a fost publicat în iulie 2023, fiind o declarație complexă (declarația necompletată conține 28 de pagini) care va necesita includerea unui volum mare de informații precum calculele privind ETR, calcule ale impozitului suplimentar, opțiunile privind aplicabilitatea anumitor regimuri de protecție, șamd.

Regimuri de protecție

Regimurile de protecție adoptate de OCDE reprezintă în fapt anumite măsuri de simplificare a calculelor introduse prin legislația care implementează pilonului doi, întrucât este universal acceptat faptul că regulile pilonului doi sunt foarte complexe și în unele cazuri ar genera poveri administrative excesive anumitor grupuri de companii sau jurisdicțiilor cu un risc fiscal scăzut. Au fost agreeate astfel anumite măsuri de simplificare care sunt tranzitorii (i.e., acestea se vor putea aplica pentru o perioadă limitată de timp) și respectiv măsuri de simplificare permanente.

Prezentăm succint în cele ce urmează regimurile de protecție care au fost adoptate până în acest moment și în România.

Măsuri de simplificare tranzitorii

Regimul de protecție tranzitoriu Country by Country Reporting (raportarea pentru fiecare țară în parte)

- Se aplică grupurilor multinaționale și naionale de mari dimensiuni care întocmesc rapoartări CbyCR în baza situațiilor financiare calificate.
- Impozitul suplimentar este zero la nivelul unei jurisdicții dacă este îndeplinit cel puțin unul din trei teste (testul de minimis, testul cotei efective de impozitare calificat, testul profiturilor de rutină).
- Calculele pentru testele anterior menționate sunt efectuate în baza anumitor indicatori incluși în rapoartele CbyCR.
- Se va aplica pentru exercițiile financiare care încep înainte de 31 decembrie 2026 (pentru grupurile de companii cu exercițiul financiar anul calendaristic, opțiunea va fi disponibilă pentru anii 2024, 2025 și 2026) dar acestea nu trebuie să se finalizeze mai târziu de 30 iunie 2028.

Regimul de protecție tranzitoriu UTPR

- Impozitul suplimentar alocat în temeiul UTPR calculat pentru jurisdicția societății mamă finale va fi zero dacă jurisdicția societății mamă finale are o cotă de impozitare nominală de cel puțin 20%.
- Se va aplica pentru exercițiile financiare care încep cel târziu la 31 decembrie 2025 și se încheie înainte de 31 decembrie 2026 (i.e., 2024 și 2025 pentru contribuabilii cu exercițiul financiar anul calendaristic).

Măsuri de simplificare permanente

Regimul de protecție QDMTT

- Presupune că impozitul suplimentar calculat prin IIR și UTPR să fie zero, atât timp cât impozitul suplimentar național este calificat și anumite condiții sunt îndeplinite.
- Statutul de impozit suplimentar calificat se determină în baza unor analize OCDE (peer review).

Excluderea „de minimis”

- Impozitul suplimentar pentru un exercițiu financiar se consideră zero într-o anumită jurisdicție atât timp cât sunt îndeplinite anumite condiții (venituri medii calificate al tuturor entităților constitutive din România mai mici de 10 milioane euro și profit calificat mai mic de 1 milion euro).

Comentarii KPMG

- Opțiunea de a aplica unul din regimurile de protecție trebuie notificată prin GIR, anual.
- Aplicarea unui regim de protecție nu înlătură obligația de a depune GIR anual.
- Anumite regimuri de protecție trebuie aplicate din primul an în care grupul de entități s-ar califica să le aplice, ori acestea nu vor mai fi disponibile în perioadele următoare (abordarea „once out, always out”). Astfel, recomandăm că analiza încadrării într-un anumit regim de protecție să se efectueze cât mai devreme.
- Deși termenul de raportare și de plată conform regulilor GloBE poate părea momentan permisiv, subliniem importanța că un astfel de exercițiu complex să fie gestionat din timp la nivelul grupurilor de companii pentru a se asigura că vor putea pune în aplicare toate măsurile introduse de noile reguli. De asemenea, poate apărea necesitatea contabilizării unor cheltuieli anticipate (accrual) înainte de primul termen de raportare (i.e., 2026).



Contact

KPMG în România

Șoseaua București - Ploiești, nr. 89 A
Sector 1, București 013685, România
Tel: +40 372 377 800 / Fax: +40 372 377 700
Internet: www.kpmg.ro
E-mail: kpmgro@kpmg.ro

René Schöb

Partener, Head of Tax & Legal,
KPMG în România
E: rschob@kpmg.com

Mădălina Racovițan

Partener, Consultanță fiscală,
KPMG în România
E: mracovitan@kpmg.com

Laura Toncescu

Partener KPMG,
Head of KPMG Legal – Toncescu și Asociații
E: ltoncescu@kpmg.com

Alin Negrescu

Partener, Consultanță fiscală,
KPMG în România
E: vnegrescu@kpmg.com

Daniel Pană

Partener, Consultanță fiscală,
KPMG în România
E: dpana@kpmg.com

Inga Țigai

Partener, Consultanță fiscală,
KPMG în România
E: ingatigai@kpmg.com