

DEPARTAMENTUL DE STUDII PARLAMENTARE ȘI POLITICI UE

DIRECȚIA STUDII ȘI DOCUMENTARE LEGISLATIVĂ

**ASPECTE PRIVIND
APLICAREA PILONILOR I ȘI
II AI REFORMEI FISCALE
INTERNAȚIONALE
G20/OCDE**

studiu documentar

noiembrie 2023

Lucrările elaborate în cadrul Direcției studii și documentare legislativă au caracter documentar și nu reprezintă punctul de vedere al Camerei Deputaților.

Documentele legislative oficiale au fost consultate în limba de origine, iar traducerea informațiilor relevante selectate nu reprezintă o traducere oficială, fiind furnizată ca un mijloc de înțelegere a unui document original, scris în altă limbă.

Baza de date cuprinzând totalitatea studiilor elaborate de Direcția studii și documentare legislativă poate fi accesată prin intermediul paginii de Intranet a Camerei Deputaților la adresa:

<http://www.cdep.ro/infoparl/dip.studii?par1=2021>

Documentare și sinteză:

Dan ALEXANDREANU, Consilier parlamentar

Sebastian SIMION, Șef birou

Direcția studii și documentare legislativă

Palatul Parlamentului, str. Izvor nr.2-4, sect.5, București

Tel: 021.316.03.65; 021.414.13.50/ 51, Interior 1350/1349, camera 5070

E-mail: doc@cdep.ro

CUPRINS

INTRODUCERE	3
EVOLUȚII RECENTE PRIVIND APLICAREA PILONULUI I	8
ASPECTE CHEIE PRIVIND PILONUL II	13
SITUAȚIA IMPLEMENTĂRII PILONULUI II	23
BIBLIOGRAFIE /WEBOGRAFIE.....	30

INTRODUCERE

BEPS: „Base Erosion and Profit Shifting” și strategiile de planificare fiscală

La 5 iunie 2021, miniștrii de finanțe ai Grupului celor 7 țări (G7), inclusiv Statele Unite, au convenit printr-un comunicat asupra a două propuneri privind transferul profitului la nivel mondial. Aceștia au convenit asupra pilonului 1, alocând drepturi de impozitare a profiturilor reziduale țărilor de pe piață pentru anumite servicii digitale pentru întreprinderile multinaționale (mari) profitabile, eliminând în același timp impozitele pe serviciile digitale. De asemenea, s-a convenit asupra pilonului 2, care impune o taxă minimă globală de cel puțin 15 %.

Aceste propuneri au fost elaborate în cadrul Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE)/Grupul de 20 (G20) pentru abordarea transferului profiturilor și baza impozabilă, care au implicat participarea a 139 de țări. OCDE a oferit orientări detaliate cu privire la propuneri. Punerea în aplicare a propunerilor necesită modificări ale legislației interne.

Inițiativa **BEPS / Base Erosion and Profit Shifting** a fost generată așadar de o problemă pentru autoritățile fiscale internaționale, rezultată din planificarea fiscală a multinaționalelor concepută - în mod deliberat - de entități și companii pentru a exploata lacunele și consecvențele din reglementările fiscale ale diferitelor țări și jurisdicții, astfel încât profiturile și veniturile modificate fie „dispar”, fie sunt impozitate la cote mici (este un proiect la care au lucrat în comun țările G20 și OCDE, proiect dezvoltat în două direcții - Pilonul 1 și Pilonul 2).

Astfel:

- **Pilonul 1** urmărește să redefinească regulile de alocare a impozitelor, asigurându-se că o cotă din profitul rezidual al unei companii multinaționale (MNE) este impozitat în țările din care provin veniturile¹;
- **Pilonul 2** urmărește să se asigure de existența unei cote minime globale de impozitare. Evenimential, de menționat că în 2021 peste 130 de țări au semnat pentru o cotă minimă de impozitare de 15%, fără a conveni un prag cronologic comun (la acel moment),

¹ **Pilonul 1** acoperă noul sistem de atribuire a drepturilor de impozitare asupra celor mai mari întreprinderi multinaționale jurisdicțiilor în care se obțin profiturile. Elementul-cheie al acestui pilon va fi o convenție multilaterală. În Cadrul incluziv sunt în curs de desfășurare operaționalizări / modificări tehnice privind unele dintre detaliile acestuia <https://www.consilium.europa.eu/ro/press/press-releases/2022/12/12/international-taxation-council-reaches-agreement-on-a-minimum-level-of-taxation-for-largest-corporations/>

În cadrul Pilonului 1 relevante sunt, din perspectiva fiscalității, Amount A/ suma A și Amount B/ suma B; Suma A practic este un drept de impozitare asupra unei părți din profiturile reziduale ale celor mai mari și mai profitabile întreprinderi multinaționale (cf. MLC) din lume. Acest drept este alocat jurisdicțiilor de piață (și anume, jurisdicțiilor în care se află consumatorii și/ sau utilizatorii) proporțional cu quantumul veniturilor pe care întreprinderile multinaționale le obțin din jurisdicțiile respective. Suma A se aplică întreprinderilor multinaționale cu venituri globale de peste 20 de miliarde EUR și cu o rentabilitate mai mare de 10 % (cadrul internațional e oferit [Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One/ MLC](#)). Suma B reflectă o abordare simplificată și raționalizată a principiului concurenței depline în cazul activităților de comercializare și distribuție de referință la nivel național. Scopul său acela este de a spori securitatea fiscală și de a reduce litigiile care utilizează intensiv resursele contribuabililor și administrațiilor fiscale². Suma B se aplică tuturor contribuabililor, indiferent de dimensiune sau de industrie.

Următorul tabel rezumă principalele caracteristici ale Pilonului I:

Caracteristici	Amount A	Amount B
Scop	Alocarea către jurisdicțiile de piață a unei părți din profiturile reziduale ale celor mai mari și mai profitabile întreprinderi multinaționale	Simplificarea și raționalizarea aplicării principiului concurenței depline în cazul activităților de comercializare și distribuție de referință la nivel național
Domeniul de aplicare	Întreprinderile multinaționale cu venituri globale de peste 20 de miliarde EUR și cu o rentabilitate mai mare de 10 %	Toți contribuabilii
Alocare	Profiturile sunt alocate jurisdicțiilor de piață proporțional cu quantumul veniturilor pe care întreprinderile multinaționale le obțin din jurisdicțiile respective	Profiturile sunt alocate jurisdicției în care se desfășoară activitățile de marketing și distribuție

² În octombrie 2023, Grupul de lucru al cadrului inclusiv pentru economia digitală a aprobat publicarea unui text al MLC, împreună cu materiale aferente. Textul MLC, care nu este încă deschis spre semnare, reflectă consensul atins până acum în rândul membrilor, cu agregarea opiniilor diferite cu privire la un număr de puncte specifice privind un număr de jurisdicții.

Începând din noiembrie 2023, peste 130 de țări au convenit să pună în aplicare pilonul 1 (există încă unele probleme nesoluționate care trebuie rezolvate înainte de finalizarea și punerea în aplicare a cadrului).

Este important de remarcat faptul că Suma A și Suma B sunt încă în curs de elaborare, iar normele și procedurile specifice nu au fost încă finalizate. Cu toate acestea, OCDE a furnizat informații detaliate cu privire la cele două concepte în raportul său privind progresele înregistrate cu privire la cantitatea A din pilonul 1 și în documentul său de consultare publică (document la care se face trimitere mai jos, în text).

Acordurile internaționale standard au alocat în trecut primul drept de impozitare a profiturilor țării în care se afla activul. Această locație poate fi locul în care era/ este creat activul (de exemplu, din investiții în clădiri, echipamente sau cercetări) sau în cazul în care au fost achiziționate drepturile asupra activului, ceea ce se poate întâmpla cu activele necorporale, cum ar fi formulele de medicamente sau algoritmi de căutare. Multe companii multinaționale americane, de exemplu, au vândut drepturile asupra activelor necorporale afiliaților din alte țări pentru a servi piața externă. Acest sistem repartizează profiturile între părțile afiliate pe baza prețurilor în condiții de concurență deplină (și anume, prețul la care un cumpărător dispus și un vânzător neafiliat care dorește să fie de acord să efectueze tranzacții), deși prețurile reale de arme sunt adesea dificil de determinat.

Odată cu apariția companiilor care furnizează servicii digitale, care sunt adesea servicii gratuite pentru consumatori (cum ar fi motoarele de căutare, piețele online și site-urile pentru rețele sociale), s-a argumentat că țara în care își au reședința utilizatorii ar trebui să aibă dreptul de a impozita o parte din profiturile acestor companii, deoarece utilizatorii creează valoare. Avocații susțin, de asemenea, că aceste companii evită impozitele pe o parte din profiturile lor prin localizarea activelor în paradisuri fiscale. Mai multe țări au impus taxe pentru serviciile digitale, deși, în general, sub formă de accize (cum ar fi impozitele pe veniturile din publicitate, vânzările digitale de bunuri și servicii sau vânzările de date), în timp ce se discută modificările propuse în impozitarea profiturilor. Regatul Unit (Regatul Unit) a adoptat un impozit pe profit cu un obiectiv similar. Statele Unite au decis să impună tarife împotriva a șapte țări care au impus accize digitale – Franța, Austria, India, Italia, Spania, Turcia și Marea Britanie. Aceste tarife au fost suspendate în timp ce pilonul 1 era în curs de examinare.

Pilonul 1 ar alocă anumite drepturi țărilor/ jurisdicțiilor pentru a impozita profiturile întreprinderilor digitalizate (și țările și-ar elimina impozitele pe serviciile digitale). Planul pilonului 1 ar permite țărilor o cotă de 25% din *profiturile reziduale* (definite ca profituri după o marjă de 10% pentru serviciile de marketing și distribuție) ale marilor întreprinderi multinaționale. Această prevedere s-ar aplica companiilor cu o cifră de afaceri globală de peste 20 de miliarde de dolari și țărilor care oferă venituri de cel puțin 1 milion de dolari. Propunerea ar alocă cota reziduală bazată pe venituri (cum ar fi vânzările de publicitate) și localizarea utilizatorului sau a privitorului pentru o serie

de servicii digitale și ar împărți cota reziduală 50:50 între locația cumpărătorului și a vânzătorului pentru piețele online. Proiectul OCDE/G20 oferă o listă pozitivă a întreprinderilor vizate: „vânzarea sau alt tip de înstrăinare a datelor utilizatorilor; motoarele de căutare online; platformele de comunicare socială; platformele de intermediere online; servicii de conținut digital; jocuri de noroc online; servicii de predare online standardizate; și servicii de cloud computing”, precum și piețe online. Acest acord reprezintă o abatere de la atribuirea tradițională a primului drept de impozitare proprietarului bunului, ceea ce este în concordanță cu conceptul economic de profit ca rentabilitate pentru investitor și nu pentru consumator.

Pilonul 2 este alcătuit din două măsuri cheie:

- Regula privind profiturile sub-impozitate (UTPR), care permite o taxă suplimentară în cazul în care cota globală efectivă de impozitare a unei multinaționale este mai mică de 15%;
- Regula de includere a veniturilor (IIR) permite jurisdicției companiei-mamă finală a MNC să utilizeze o taxă suplimentară în cazul în care filialele străine nu au plătit acel nivel minim de impozit.

Țările pot adopta, de asemenea, o taxă minimă internă (DMT). Această taxă ar putea funcționa în locul celorlalte două măsuri. Măsura ar permite stabilirea unei taxe suplimentare în țara în care sunt generate profiturile sub-impozitate.

La 11 iulie 2023, 138 de membri ai Cadrului Incluziv OCDE/G20 privind BEPS - reprezentând peste 90% din PIB-ul global - conveniseră asupra unei reforme globale a sistemului internațional de taxe.

Până în acest moment (20 oct 2023) între țările care au agreat implementarea BEPS Pillar1/ Pilonul 1 se numărau și:

- Austria, Belgia, Canada, Chile, Columbia, Costa Rica, Cehia Danemarca, Estonia, Elveția, Finlanda, Franța, Germania, Grecia, Islanda, Irlanda, Israel, Italia, Japonia, Korea (Republica), Letonia, Lituania, Luxembourg, Mexico, Muntenegru, Țările de Jos, Noua Zeelandă, Norvegia, Polonia, Portugalia, Slovacia, Slovenia, Spania, SUA, Suedia, UK, Ungaria (enumerarea nu este exhaustivă).

Progresele în aplicarea Pilonului 1: [Pilonul 1 OECD/G20 - Base Erosion and Profit Shifting Project Progress Report on Amount A of Pillar One](#) (linkul oferă acces la Raportul privind progresele înregistrate în cadrul acestui Pilon și este un document consultativ publicat de Secretariatul OCDE în scopul obținerii de contribuții suplimentare din partea părților interesate cu privire la proiectarea tehnică a sumei A/ Amount A; DOCUMENTUL nu reprezintă opiniile consensuale ale Cadrului incluziv, ale Comisiei pentru afaceri fiscale (CFA) sau ale organismelor lor subsidiare).

EVOLUȚII RECENTE PRIVIND APLICAREA PILONULUI I

AUSTRIA

Date semnificative cu privire la Pilonul 1 se găsesc în [Noile linii directoare austriece privind prețurile de transfer 2020](#) (Austria a implementat Pilonul 1 prin [Legea de modificare a impozitului pe profit din 2022](#), care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2023³).

Legislația austriacă pune în aplicare componentele [Amount A](#) și [Amount B](#) ale pilonului 1 (suma A este calculată pe baza cifrei de afaceri globale și a profitabilității unui grup și este alocată jurisdicțiilor de piață pe baza unei formule alocate; suma B este o taxă suplimentară care se aplică profiturilor unui grup în jurisdicțiile în care cota efectivă de impozitare este sub 15%). Austria a implementat, de asemenea, *safe haven* pentru grupurile care sunt de acord să mute anumite activități în jurisdicția pieței).

BELGIA

[Belgia](#) se află în prezent în procesul de implementare a Pilonului 1. Guvernul belgian a generat un proiect de lege (un *draft* cu mai multe variante de lucru) care ar urma să implementeze componentele Amount A și Amount B ale Pilonului 1 (situația nu era încă bine cunoscută). Este de menționat că în așteptarea implementării, Belgia a introdus recent un fel de impozit minim de 15%, limitând deducerea impozitelor amânate la 40% (anterior 70%) din rezultatul care depășește 1 milion EUR. Ca urmare, profiturile care depășesc 1 milion EUR vor fi în continuare supuse unei cote efective de impozitare de 15% (60% din venitul impozabil rămas înmulțit cu cota legală de impozitare pe profit de 25%).

CANADA

[Canada](#) a implementat Pilonul 1 prin [Digital Services Tax Act](#), care a intrat în vigoare la 1 ianuarie 2022 (legislația canadiană implementează componenta Amount A a Pilonului 1). Amount A este calculată pe baza cifrei de afaceri globale și a profitabilității unui grup și este alocată jurisdicțiilor de piață pe baza unei formule. Canada a implementat, de asemenea, *safe haven* pentru grupurile care sunt de acord să mute anumite activități în jurisdicțiile reglementate.

³ https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/de_at/topics/tax-short-cuts/ey-11-2022-en-at-tax-short-cuts.pdf?download

CEHIA

Republica Cehă este în curs de punere în aplicare a pilonului 1. [Guvernul ceh a publicat un proiect de lege](#) care va implementa componentele A și B ale pilonului 1. Proiectul de lege⁴ era în curs de revizuire de către Parlament (care a formulat observații) și se preconizează că va intra în vigoare în 2024.

DANEMARCA

Danemarca a introdus elemente specifice Pilonului 1 prin [Legea privind impozitul pe profit](#), care a intrat în vigoare de la 1 ianuarie 2023. Legislația daneză pune în aplicare componentele legate de Cadrul de Implementare, dar nu are în prezent o taxă specifică pentru serviciile digitale și, prin urmare, introducerea unei astfel de taxe va implica modificări ale legislației.

Guvernul danez a declarat anterior că pilonul 1 ar putea duce la o pierdere a veniturilor fiscale daneze, în timp ce pilonul doi este de așteptat să aibă un efect pozitiv semnificativ asupra veniturilor daneze (provenite din impozitul pe profit) ca urmare a reducerii preconizate a transferului de profit din Danemarca și a repatrierii activităților de daneze și, prin urmare, cu efect pe baza de impozitare. Guvernul danez a declarat că OCDE / BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) 2.0, este încă luat în considerare dorindu-se creionarea celei mai bune opțiuni pentru o soluție durabilă și pe termen lung la această problemă globală. Se preconizează că problema impozitării în mediul digital (*digital economy business*) va rămâne în continuare în discuție, atât la nivel local cât și național/ internațional.

Danemarca a pus în aplicare, de asemenea, un regim *safe haven* pentru grupurile care convin să transfere anumite activități în jurisdicțiile de piață.

ESTONIA

Estonia este în prezent în curs de punere în aplicare a pilonului 1. Guvernul estonian a publicat un proiect de lege care ar urma să pună în aplicare componentele privind suma A și suma B ale pilonului 1. Proiectul de lege este în prezent în curs de revizuire de către Parlament și se preconizează că va intra în vigoare în 2024⁵

⁴ Proiect de lege privind impozitele compensatorii în scopul asigurării unui nivel minim de impozitare a marilor multinaționale și a marilor grupuri autohtone accesibil la adresa web : <https://odok.cz/portal/veklep/material/KORNCRUF4JOY/>

⁵ cu privire la procedurile din parlament datele sunt accesibile la <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/d0b2635d-5314-4d28-842b-b961c167350a/kaibemaksuseaduse-ja-maksukorralduse-seaduse-muutmise-seadus>

ELVEȚIA

Elveția nu a anunțat încă niciun plan/ proiect legislativ federal de punere în aplicare a Pilonului 1. Cu toate acestea, guvernul elvețian a declarat că se angajează să colaboreze cu OCDE și cu alte țări pentru a găsi o soluție globală pentru impozitarea economiei digitale.

FINLANDA

Finlanda este în prezent în curs de punere în aplicare a pilonului 1. Guvernul finlandez a publicat un proiect de lege care ar urma să pună în aplicare componentele privind suma A și suma B ale pilonului 1. Proiectul de lege este în prezent în procedură parlamentară și se preconizează că va intra în vigoare în 2024. La 15 august 2023, Ministerul de Finanțe finlandez a emis un [proiect de lege](#) pentru punerea în aplicare a [Directivei UE privind impozitul minim global](#) („Directiva UE”). [Proiectul de lege a făcut obiectul consultării publice](#), până la data de 8 septembrie 2023.

FRANȚA, ITALIA, GERMANIA, OLANDA ȘI SPANIA

Țările menționate au emis o **declarație comună** pentru a-și reafirma angajamentul de a implementa rapid impozitarea globală minimă efectivă a corporațiilor (Pilonul 2). [Potrivit declarației](#), cele cinci țări s-au angajat să finalizeze pe deplin activitatea de realocare a drepturilor de impozitare din profiturile uriașe ale multinaționalelor globale (Pilonul 1), cu obiectivul de a semna o convenție multilaterală până la jumătatea anului 2023.

La 27 septembrie 2023, guvernul francez a prezentat [Projet de loi de finances n°1680](#) pentru anul 2024. Parlamentul francez va discuta și, după caz, va modifica proiectul de lege în următoarele săptămâni și va vota versiunea finală până la sfârșitul lunii decembrie 2023. Proiectul de lege prevede transpunerea în dreptul intern francez a [Directivei UE 2022/2523](#) care introduce, în conformitate cu regulile Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), Pilonul 2 (GloBE), un impozit minim de 15% din profiturile grupurilor multinaționale (MNE) care își desfășoară activitatea în Franța și au un venit consolidat de cel puțin 750 milioane EUR generat în cel puțin doi din ultimii patru ani fiscali (FY). Proiectul de lege ar autoriza Guvernul francez să adopte prin ordonanțe orice măsuri ulterioare referitoare la depunerea, colectarea, auditul și penalitățile aferente taxelor suplimentare care decurg din acest nou regim⁶.

⁶ <https://taxnews.ey.com/news/2023-1624-french-government-releases-draft-finance-bill-for-2024-including-oecd-pillar-two-rules>

REGATUL UNIT

De dată relativ recentă există un [raport al Comisiei Camerei Comunelor](#), cu recomandări către guvern, referitor la Digital Tax Service. Pilonul 1 - OCDE urmează să înlocuiască Taxa pe Serviciile Digitale în 2024, iar HMRC și-a exprimat dorința ca, acest lucru să se întâmple cât mai repede posibil. Pilonul 1 ar necesita, conform HMRC o nouă legislație, care ar include [abrogarea Taxei pe Serviciile Digitale](#) (departamentele HMRC au explicat în Camera Comunelor că legislația va impune o revizuire a taxei pe servicii digitale în anul 2025 și ar exista interes pentru ceea ce fac și alte țări în acest domeniu.

STATELE UNITE ALE AMERICII

Pilonul 1 din cadrul inclusiv este în dezbatere, prin urmare nu se poate vorbi încă de implementare. Date relevante în acest moment:

- [Trezoreria a solicitat părerea publicului](#) cu privire la proiectul de text al convenției multilaterale a pilonului 1 al cadrului inclusiv al OCDE/G20 (până la data de 11 decembrie 2023 sunt așteptate sugestii / opinii / poziții (*the U.S. Department of the Treasury announced a request for public input on the draft OECD/G20 Inclusive Framework Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One (Pillar One MLC) and accompanying documents, October 11, 2023*))
- Cele trei documente ([International tax reform: Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One](#), [Explanatory statement to the multilateral convention to implement amount a of pillar one](#) și [Understanding on the application of certainty for amount a of pillar one](#)) reprezintă un efort de ani de zile pentru a găsi un consens larg între peste 140 de țări din cadrul Incluziv cu privire la o realocare a drepturilor de impozitare care să reflecte mai bine realitățile economiei globale modernă – menționează Trezoreria SUA
- „Departamentul Trezoreriei consideră că publicarea proiectelor de documente orientative din Pilonul Unu este un pas cheie înainte în negocierile Pilonului. *”Aceste documente reflectă nenumărate ore de discuții, între mai multe administrații americane și între sute de negociatori. Trezoreria stă în spatele negocierilor, care au dus la multe compromisuri dificile de către toate părțile atât în ceea ce privește proiectarea realocării parțiale a drepturilor de impozitare, cât și eliminarea taxelor discriminatorii pe serviciile digitale și măsuri similare”* (a declarat secretarul adjunct pentru politica fiscală, Lily Batchelder) *„Cu toate acestea, după cum se arată în nota de copertă din documente, Pilonul Unu reprezintă o reformă unică și semnificativă a sistemului fiscal internațional. Datorită amplitudinii și complexității modificărilor propuse, considerăm că este esențială contribuția publicului pentru împlinirea acestui proces- pentru a asigura transparența, pentru a facilita rezolvarea mai multor*

probleme rămase deschise și pentru a afla dacă cadrul propus ar fi viabil pentru contribuabilii din SUA și alte părți interesate."

- Arhitectura Pilonului Unu este concepută pentru a actualiza alocarea drepturilor de impozitare internațională pentru o parte din profiturile celor mai mari și mai profitabile corporații multinaționale („Suma A”) și pentru a oferi o mai mare siguranță și stabilitate fiscală în cazul anumitor tranzacții transfrontaliere („Suma B”). Proiectul de acord pentru pilonul 1 ar cere, de asemenea, în mod explicit jurisdicțiilor semnatare să retragă taxele discriminatorii pentru serviciile digitale sau măsuri similare. Documentele din Pilonul 1 eliberate de Cadrul Incluziv se referă la "Suma A"; activitățile de operaționalizare pentru "Suma B" sunt în derulare.
- Anumite aspecte cheie ale pilonului 1 MLC au făcut deja obiectul consultărilor publice ale OCDE, iar comentariile primite au fost esențiale pentru a informa cu privire la negocierile anterioare ale cadrului incluziv. *"Departamentul Trezoreriei este interesat în special de comentariile legate de aspectele noi identificate printr-o revizuire a textului complet, aspectele de implementare și administrabilitate (inclusiv echilibrul dintre simplificare și precizia tehnică) și ajustări tehnice pentru a aborda erorile sau a clarifica funcționarea Pilonului Unu/ prevederilor MLC."*
 - (opiniile sunt colectate și analizate la OTP_Pillar1MLC@treasury.gov până la 11 decembrie 2023).

Din punctul de vedere al Statelor Unite, care au în jurisdicție mari firme digitale multinaționale (de exemplu, Google și Facebook), aranjamentul Cadrului - Pilonul 1 ar putea fi costisitor. Accizele care ar urma să fie eliminate sunt suportate în mare măsură de clienți; cu alte cuvinte, o taxă pe publicitate va reduce prețul net din vânzări și ar conduce la prețuri mai mari pentru agenții de publicitate, ceea ce s-ar reflecta, la rândul său, în prețurile mai ridicate ale produselor pentru clienții care se află în mare parte în țara care impune acciza. În cazul în care țările ar impune în mod unilateral impozite care sunt legate de profit fără un acord, în conformitate cu reglementările propuse, povara ar cădea în mare parte asupra profiturilor acestor firme. Companiile americane ar putea prefera această înlocuire a pilonului 1 cu taxele pentru serviciile digitale, deoarece în acest fel este probabil că nu ar resimți un efect fiscal (deoarece impozitele colectate de țările de pe piață ar fi în mare parte compensate de credite fiscale străine) și ar fi eliberate de incertitudinea și complexitatea taxelor pentru serviciile digitale. Pilonul 1 ar necesita (probabil) modificarea legislației fiscale și a tratatelor sau a altor forme de acorduri ale SUA. Pilonul 1 nu poate fi pus în aplicare în cazul în care țările majore nu sunt de acord cu acesta.

ASPECTE CHEIE PRIVIND PILONUL II

OCDE a publicat [Regulile anti-eroziune globală \(GloBE\)](#), cunoscute sub numele de Pilonul II. Aceste reguli oferă un cadru important pentru a asigura faptul că întreprinderile multinaționale (MNEs), cu venituri de peste 750 de milioane de euro (în doi sau mai mulți din ultimii patru ani), plătesc un impozit minim de 15% pe profitul rezultat în fiecare dintre jurisdicțiile în care realizează acest profit. Propunerile incluse în Pilonul II vizează grupuri/entități din toate industriile, exceptând fondurile de investiții, fondurile de pensii și fondurile de investiții imobiliare. Acest cadru cuprinde implementarea unor norme vizând:

- Regula de includere a veniturilor (IIR), începând din anul 2023;
 - Regula de plăți sub-impozitate (UTPR), începând din anul 2024;
 - Regula de impozitare (STTR).
-
- **Conform IIR**, ratele efective de impozitare ale tuturor entităților care desfășoară activități într-o jurisdicție vor fi calculate conform prevederilor regulilor de impozitare minimă globală. Sediul central va fi însă responsabil să plătească orice impozit suplimentar în orice jurisdicție în care cota de impozitare este sub rata minimă efectivă de impozitare de 15%. În cazul în care sediul central este situat într-o țară care nu a implementat regulile IIR, atunci trebuie desemnat un "părinte" intermediar care să acționeze drept mandatar. Practic, normele IIR sunt similare cu Regulile privind companiile străine controlate (CFC). Procentul este calculat la nivelul sediului central care este responsabil pentru toate filialele și sucursalele sale.
 - IIR impune unui contribuabil care este „mamă” a Grupului MNE (sau parte a Grupului MNE) să plătească impozit suplimentar pentru cota sa proporțională din venitul oricărei entități constitutive cu impozitare scăzută în care contribuabilul respectiv are un interes de proprietate, direct sau indirect.
 - IIR include o regulă de ordonare care este concepută pentru a se asigura că IIR în diferite jurisdicții nu poate fi aplicată aceleiași dobânzi în veniturile cu impozitare scăzută. Mecanismul principal de coordonare a aplicării IIR în fiecare jurisdicție este abordarea de sus în jos. Această abordare acordă prioritate aplicării regulii de includere a veniturilor în jurisdicția entității constitutive care se află în vârful lanțului de proprietate în Grupul MNE sau aproape de acesta, începând cu entitatea-mamă finală. În cazul în care această societate nu este situată într-o jurisdicție care a implementat IIR, atunci responsabilitatea aplicării IIR revine entității constitutive care este direct deținută și controlată de acea entitate-mamă finală și așa mai departe, în continuare în lanțul de proprietate.

- Aplicarea abordării de sus în jos este supusă unei alte reguli care privește în mod specific aplicarea IIR în cazul „structurilor de proprietate divizată”. Structurile de proprietate divizată sunt acelea în care o parte semnificativă (de exemplu, 10% sau mai mult) din participațiile într-o/ dintr-o entitate constitutivă sunt deținute de persoane din afara Grupului MNE. Această regulă împinge obligația de a aplica IIR către părintele „intermediar” deținut parțial. Apoi, societatea-mamă intermediară aplică IIR-ul cotei sale din venitul oricărei entități constitutive cu impozitare scăzută în care acea societate-mamă intermediară are un interes direct sau indirect. Această regulă a divizării proprietății asigură că IIR captează toate veniturile entității constitutive cu impozitare redusă care este deținută efectiv de societatea-mamă intermediară, fără a impune o povară fiscală disproporționată asupra grupului multinațional în raport cu veniturile care sunt deținute efectiv de entități din afara grupului.

• **Regula de plăți sub-impozitate (UTPR)** se aplică atunci când rata efectivă de impozitare este mai mică 15%, dar IIR-ul nu a fost aplicat. În conformitate cu UTPR, impozitul este ajustat astfel încât să crească impozitul la nivel subsidiar. Acest lucru se bazează pe diverși parametri, cei mai importanți fiind numărul total de angajați și activele corporale deținute.

- Taxa suplimentară calculată în raport cu profiturile MNE este colectată fie prin aplicarea IIR într-o „jurisdicție-mamă”, fie dă naștere unei ajustări corespunzătoare în conformitate cu UTPR într-o „jurisdicție UTPR”. Indiferent de situație, IIR are prioritate față de UTPR. Prin urmare, nicio taxă suplimentară nu poate fi tratată ca dând naștere unei ajustări în temeiul UTPR în ceea ce privește o entitate constitutivă care este controlată, direct sau indirect, de o entitate constitutivă străină care face obiectul unui IIR în conformitate cu regulile GloBE.
- Atunci când se aplică UTPR, UTPR-ul din mai multe alte jurisdicții s-ar putea, totuși, să se aplice în legătură cu veniturile unei singure entități constitutive cu impozitare redusă, iar acest capitol explică modul în care aceste UTPR-uri trebuie să fie coordonate astfel încât să se minimizeze complexitatea și să se evite dubla impozitare.
- În situația în care nu se aplică IIR la nivelul entității-mamă (UPE), IIR se poate aplica la un nivel de sub-exploatație. În aceste circumstanțe, este posibil ca entitățile constitutive cu impozite reduse situate într-o anumită jurisdicție să nu fie toate deținute de aceeași societate-mamă care aplică același IIR. Astfel, unele dintre entitățile constitutive cu impozitare scăzută vor intra în domeniul de aplicare al unui IIR aplicabil, în timp ce altele pot fi în domeniul de aplicare al UTPR.
- UTPR se va aplica ca suport pentru IIR. Aceasta înseamnă că UTPR nu se va aplica veniturilor cu impozite reduse ale unei entități constitutive în cazul în care acea entitate este deținută direct sau indirect de o altă

entitate care aplică IIR acelor profituri cu impozite reduse. Pentru a simplifica atât respectarea UTPR, cât și administrarea regulii în cazurile în care UTPR nu ar trebui să se aplice, contribuabilului i se oferă posibilitatea de a certifica că se aplică un astfel de IIR și/sau că structura MNE căreia îi aparține nu omite profituri cu impozite reduse care ar putea face obiectul UTPR.

- Pe de altă parte, atunci când UTPR este aplicat, este posibil ca funcționarea regulii să fie coordonată cu UTPR-urile din alte câteva jurisdicții în care MNE își desfășoară activitatea. Această coordonare este necesară pentru a se asigura că valoarea totală a taxelor suplimentare nu depășește suma necesară pentru a aduce impozitul agregat pentru ajustările UTPR la rata minimă convenită. Taxa suplimentară calculată și apoi alocată unui anumit contribuabil UTPR depinde de valoarea profiturilor realizate în astfel de jurisdicții, impozitul plătit pe astfel de profituri și volumul total al plăților intra-grup care pot fi supuse ajustării sub UTPR.
- Atât din perspectiva conformității, cât și din punct de vedere administrativ, vor exista beneficii în aplicarea unei abordări coordonate. Majoritatea informațiilor necesare pentru a identifica aceste sume și pentru a aplica regula vor fi aceleași pentru fiecare jurisdicție care aplică UTPR. În plus, aplicarea consecventă a UTPR în fiecare jurisdicție este esențială pentru a se asigura că aceasta nu are ca rezultat ca MNE să fie supusă unei sarcini fiscale agregate care depășește cota minimă. Pentru a simplifica atât respectarea UTPR, cât și administrarea regulii, contribuabilul trebuie să furnizeze aceste informații într-un format standardizat administrației fiscale din jurisdicțiile în care se aplică UTPR.

• Detaliile STTR-ului propus sunt încă în curs de finalizare de către OCDE. Această regulă permite țărilor în curs de dezvoltare să suprascrîie beneficiile tratatelor existente cu privire la anumite plăți către părți afiliate atunci când acele plăți nu sunt supuse unei cote nominale de impozitare de cel puțin 9% în țara beneficiară. Conform propunerii actuale, regula este de așteptat să includă dobânzi și redevențe.

- Instrumentul multilateral (MLI) care implementează STTR a fost deschis spre semnare începând cu 2 octombrie 2023. MLI se aplică acordurilor fiscale acoperite, care sunt tratate fiscale bilaterale existente care sunt identificate în mod explicit de fiecare dintre părțile la acele tratate fiscale și modifică direct acordurile fiscale acoperite pentru a implementa STTR.
- STTR recuperează în mod efectiv unele dintre drepturile de impozitare asupra anumitor forme de venit care au fost acordate jurisdicției de reședință în temeiul unui tratat de dublă impozitare. Se

aplică numai în cazul în care venitul este supus unei cote de impozitare în țara de reședință sub 9%.

- Plățile care fac obiectul STTR (denumite „venituri acoperite”) sunt:
 - redevențele
 - plățile efectuate pentru utilizarea sau dreptul de utilizare a drepturilor de distribuție pentru un produs sau serviciu;
 - primele de asigurare și reasigurare;
 - comisioanele pentru furnizarea unei garanții financiare sau alte taxe de finanțare;
 - chirii sau orice altă plată pentru utilizarea sau dreptul de utilizare a echipamentelor industriale, comerciale sau științifice;
 - orice venit primit în contrapartidă pentru prestarea de servicii.

În baza acestor aspecte, multinaționalele trebuie să formuleze strategii, sisteme și procese specifice pentru a putea respecta regulile menționate. Normele prezentate implică calcule complexe, fiind necesar un grad ridicat de coordonare globală între entitățile care operează în cadrul unui grup multinațional, pentru a se asigura că măsurile fiscale sunt aplicate în mod eficient. Departamentele de fiscalitate ale multinaționalelor pot juca un rol-cheie pentru a asigura aplicarea corectă a legii și a prevederilor aferente, entitățile trebuind să evalueze modul în care sunt afectate și să planifice măsuri pozitive pentru continuarea activității.

Taxele acoperite sunt definite ca reprezentând cheltuielile curente cu impozitul pentru un an fiscal, ajustată cu o serie de sume, inclusiv adăugiri și reduceri pentru anumite elemente, ajustări ale impozitului amânat și pentru impozitele înregistrate în legătură cu capitalurile proprii. Impozitele înregistrate pentru poziții fiscale incerte nu sunt considerate taxe acoperite. Taxele acoperite ajustate ale fondurilor de investiții sunt excluse de la determinarea ratei efective de impozitare (ETR).

Definiția impozitelor acoperite aliniază numărătorul (adică măsura impozitelor acoperite) și numitorul (adică măsura venitului net) în calculul ETR al GloBE, astfel încât impozitele impuse pe venit incluse în baza de impozitare GloBE să fie tratate ca o taxă acoperită în scopul determinării GloBE ETR. Definiția taxelor acoperite este dezvoltată exclusiv în scopurile regulilor GloBE și nu are nicio legătură directă cu prevederile Convenției fiscale OCDE (2017), care este dezvoltată în scopul distinct de a elimina dubla impunere. Taxele care nu se califică pentru definiția taxelor acoperite în conformitate cu GloBE, cum ar fi accizele și impozitele pe salarii, vor fi tratate ca sume deductibile la calcularea bazei de impozitare GloBE (adică ca reduceri la numitorul din calculul ETR al GloBE).

Definiția impozitelor acoperite se aplică nu doar impozitelor impuse pe venit în momentul în care se obțin astfel de venituri, ci și impozitelor care sunt impuse la o distribuție ulterioară a profiturilor. Definiția se aplică în continuare oricărui impozit care este impus în locul unui impozit pe un venit aplicabil la modul general. Definiția impozitelor acoperite include și impozitele pe profitul reportat și capitalurile proprii. Pentru a determina dacă o taxă este acoperită, accentul se pune pe caracterul de bază al impozitului. Numele care este dat unui impozit sau mecanismul utilizat pentru a-l colecta (cum ar fi printr-un mecanism de reținere la sursă) nu este determinant pentru caracterul său. Indiferent dacă o taxă fiscală este percepută în conformitate cu regulile unei jurisdicții privind impozitul pe profit sau în cadrul unui regim sau a unui statut separat nu are nicio influență asupra caracterului său subiacent.

Acordul privind definiția taxelor acoperite în conformitate cu regulile GloBE a fost ghidat de o serie de principii:

1. **Alinierea la baza de impozitare GloBE și evitarea dublei impunerii.** Deoarece baza de impozitare GloBE acoperă o gamă largă de venituri și câștiguri, este necesar ca ghidul GloBE ETR să adopte, în mod similar, o definiție extinsă a impozitelor acoperite pentru a se potrivi proiectării prezente și viitoare a sistemelor fiscale și pentru a evita riscul dublei impunerii.
2. **Asigurarea unor rezultate clare și consecvente.** Pentru a îmbunătăți conformitatea și administrarea și pentru a asigura condiții de concurență echitabile, GloBE impune o definiție a taxelor acoperite care să fie transparentă și clară în aplicarea sa și să producă rezultate consecvente și previzibile.
3. **Evitarea unei analize a caracteristicilor tehnice specifice de proiectare ale impozitelor în diferite jurisdicții.** Definiția taxelor acoperite se concentrează pe caracterul subiacent al impozitului și evită necesitatea de a se angaja într-o analiză a legislației și a nuanțelor tehnice ale anumitor taxe impuse de fiecare jurisdicție pentru a determina dacă aceste taxe se califică drept impozit acoperit.
4. **Armonizarea diferențelor în momentul impunerii impozitului conform legislației locale.** Definiția impozitelor acoperite este concepută pentru a ține seama de efectele diferențelor temporare, astfel încât GloBE să nu aibă ca rezultat o impozitare suplimentară în ceea ce privește neconcordanțele temporare între recunoașterea venitului și impunerea impozitului pe venitul respectiv.

Deși nu există o definiție convenită la nivel internațional a impozitului pe venit, acesta reprezintă, în general, taxarea asupra unui flux de bani sau a valorii banilor care revin unui contribuabil într-o perioadă de timp. Impozitele pe venit iau în considerare cheltuielile aferente producerii fluxului de bani pentru a măsura creșterea netă a averii contribuabilului pentru perioada respectivă. O definiție a

impozitelor acoperite care se aplică veniturilor calculate pe o bază netă este în conformitate cu definiția impozitului pe venit utilizat în scopuri contabile financiare și, prin urmare, este de așteptat ca un impozit recunoscut ca impozit pe venit în scopuri contabile financiare să se califice drept impozit acoperit conform regulilor GloBE.

Cu toate acestea, un impozit nu trebuie să determine modificarea exactă a averii contribuabilului pentru a fi calificat drept impozit pe venit. O definiție a impozitelor acoperite care le-a impus contribuabililor și administratorilor să efectueze o analiză tehnică suplimentară a termenilor preciși ai fiecărui tip de impozit pentru a determina dacă un anumit impozit a luat în considerare o sumă adecvată a cheltuielilor relevante suportate în generarea acelui venit ar fi dificil de aplicat și conduc la incertitudine în determinarea ETR.

În consecință, definiția impozitelor acoperite include acele impozite care permit o estimare simplificată a profitului net. De exemplu, un impozit care permite deduceri pentru unele, dar nu pentru toate cheltuielile pentru obținerea venitului relevant, este considerat un impozit pe venit, cu condiția ca toate cheltuielile deductibile să poată fi considerate în mod rezonabil că au fost suportate în legătură cu obținerea acelui venit. În mod similar, un impozit pe venit care permite o deducere standardizată în locul cheltuielilor reale este în general considerat un impozit pe venit dacă o astfel de deducere standardizată se bazează pe o metodă rezonabilă de estimare a acestor cheltuieli.

Un impozit impus pe venitul net sau venitul brut fără nicio deducere (adică un impozit pe cifra de afaceri) nu este considerat impozit pe venit. Concepția și caracterul de fond al acestor impozite pe cifra de afaceri au, în general, mai multe asemănări cu taxele de consum sau de vânzări. Prin urmare, definiția impozitelor acoperite nu se aplică unui impozit pe o sumă brută, cu excepția cazului în care un astfel de impozit este în locul unui impozit pe venit.

Impozitele sau suprataxele impuse asupra venitului net din activități specifice, cum ar fi activitatea bancară sau explorarea și producția de petrol și gaze, indiferent dacă se aplică sau nu în plus față de un impozit pe venit general aplicabil, intră în definiția generală a unui impozit acoperit. Aceasta ar include o taxă separată pentru resurse care este impusă venitului net sau profiturilor din activitatea de extracție (sau o componentă a unei taxe cu mai multe componente care este impusă venitului net sau profiturilor).

Un impozit suplimentar care aplică un impozit suplimentar venitului net al entităților naționale intră în definiția unui impozit acoperit. Impozitele suplimentare care se aplică pe o bază alternativă - adică alta decât venitul net - nu poate intra, totuși, în definiția generală a unui impozit acoperit, deoarece nu sunt impozite impuse pe venitul net. Impozitele pe venitul net impuse la nivel de stat și de administrație locală sunt impozite acoperite, chiar și atunci când sunt deductibile.

Profitul sau pierderea GloBE pentru fiecare entitate este definită ca fiind rezultatul net înregistrat pe baza regulilor de contabilitate financiară, care este ajustat cu elemente definite (de exemplu, cheltuielile nete înregistrate cu impozitul, dividendele, câștigurile și pierderile la cedarea acțiunilor, cheltuielile cu pensiile, etc.). Venitul net din contabilitatea financiară se bazează pe standardul contabil utilizat la întocmirea situațiilor financiare consolidate ale entității-mamă. Punctul de pornire pentru calcularea rezultatului GloBE este venitul net sau pierderea rezultată a entității constitutive înainte de efectuarea oricăror ajustări de consolidare care ar elimina veniturile sau cheltuielile care sunt atribuite tranzacțiilor intra-grup.

Ajustările venitului net din situațiile financiare includ:

- cheltuielile nete privind impozitul (în general, impozitul pe venit curent și amânat);
- dividende excluse;
- câștigurile sau pierderile din capitaluri proprii excluse (inclusiv, dar fără a se limita la, anumite venituri sau pierderi din investiții contabilizate conform metodei punerii în echivalență);
- anumite câștiguri sau pierderi din metoda reevaluării;
- anumite câștiguri sau pierderi din cedarea activelor și pasivelor;
- câștiguri sau pierderi în valută „asimetrice” (în general, câștiguri și pierderi în valută care apar din cauza diferențelor dintre moneda funcțională în scopuri contabile și moneda utilizată în scopuri fiscale locale);
- cheltuieli respinse în poliță (de exemplu, anumite amenzi sau penalități);
- erori din perioadele anterioare și modificări ale principiilor contabile;
- cheltuieli cu pensia acumulată.

În plus față de aceste ajustări necesare, anumite măsuri electivă pot fi disponibile în conformitate cu regulile model. De exemplu, în ceea ce privește acordurile de compensare pe bază de acțiuni, companiile pot include deducerile fiscale locale în locul cheltuielilor de compensare pe bază de acțiuni, așa cum sunt determinate în conformitate cu standardul de contabilitate relevant. Printre alte considerente, această alegere poate atenua impactul beneficiilor fiscale excepționale asociate aranjamentelor de compensare pe bază de acțiuni care ar putea reduce calculul GloBE ETR sub pragul de 15%.

Trebuie menționat faptul că venitul GloBE poate fi diferit în funcție de cadrul contabil final al entității-mamă. Deși unele dintre aceste diferențe au fost abordate de ghidurile recente ale OCDE (de exemplu, diferențele dintre US GAAP și IFRS privind tranzacțiile între companii), alte diferențe între standardele de contabilitate aplicabile continuă să existe și pot afecta rezultatele pilonului doi.

O provocare practică pentru companii va fi determinarea veniturilor din situațiile financiare la nivel de entitate constitutivă. Aceste situații pot include următoarele aspecte:

- dacă conturile la nivel de entitate constitutivă sunt menținute folosind principiile contabile legale locale, companiile vor trebui să aplice toate ajustările GAAP de la statut la raportare la nivel local pentru a pregăti situațiile financiare la nivel de entitate constitutivă conform GAAP al companiei-mamă;
- companiile vor trebui să stabilească dacă orice înregistrări de consolidare făcute de UPE sau holdinguri intermediare se referă la o anumită entitate constitutivă (de exemplu, ajustări care apar cu întârziere) care nu au fost transferate în registrele locale ale entității constitutive.
- companiile vor trebui să ia în considerare impactul înregistrărilor contabile de achiziție dacă astfel de sume nu au fost transferate în registrele locale (și, în schimb, se află într-un registru de top sau de consolidare). Printre alte considerente, în funcție de originea/natura înregistrărilor contabile inițiale ale achiziției (de exemplu, achiziții neimpozabile de acțiuni versus achiziții de active impozabile), pot fi necesare anumite ajustări GloBE;
- companiile vor trebui să aplice procesul de consolidare în ceea ce privește eliminarea tranzacțiilor între companii, deoarece situațiile financiare separate ale companiilor trebuie să fie determinate în condiții de concurență înainte de eliminare.

Datele detaliate relevante pentru determinarea veniturilor sau a pierderii GloBE sunt disponibile numai în moneda funcțională locală. Sistemul contabil al grupului de întreprinderi multinaționale nu poate determina partea din valoarea anuală a veniturilor sau a cheltuielilor care au fost înregistrate în fiecare lună și, prin urmare, nu poate aplica rate de conversie lunare pentru părți diferite din venituri sau cheltuieli. Prin urmare, grupul de întreprinderi multinaționale utilizează o rată medie anuală pentru conversia din moneda locală în moneda de prezentare. Întrucât logica conversiei valutare este conformă cu standardul contabil aplicabil situațiilor financiare consolidate, trebuie să se respecte logica conversiei valutare pentru determinarea venitului sau pierderii GloBE pentru entitățile constitutive.

În ceea ce privește *modelarea ratelor efective și a potențialului impozit suplimentar*, pentru fiecare an fiscal, rata efectivă de impozitare a grupului multinațional cu venituri GloBE va fi egală cu taxele acoperite ajustate, împărțite la venitul net global înregistrat în jurisdicția respectivă pentru acel an fiscal. Este important de menționat faptul că modelarea efectuată privind taxele acoperite și veniturile sau pierderile GloBE să fie corectă, pentru a identifica dacă rata minimă

de impozitare (15%) depășește rata efectivă de impozitare, deoarece aceasta ar conduce la calcularea unui impozit suplimentar.

Coordonarea politicii fiscale la nivel global GloBE poate fi înțeleasă eficient doar dacă multinaționalele dispun de o echipă multi-jurisdicțională, cu experiență în gestionarea datelor și a evoluțiilor acestora. În plus, departamentele non-fiscale vor juca, de asemenea, un rol esențial pentru a se asigura că datele financiar-contabile relevante și detaliile subiacente sunt disponibile. În momentul în care se iau decizii asupra angajamentelor viitoare, multinaționalele trebuie să ia în considerare impactul noilor reguli, pentru a se asigura că randamentul entităților este măsurat și planificat în mod corespunzător. În plus, planificarea fiscală existentă trebuie evaluată pentru a se asigura că rezultatul dorit poate fi atins chiar și cu punerea în aplicare a acestor reguli. Structurile complexe ale tranzacțiilor între entități trebuie analizate corect, pentru a înțelege potențialele riscuri.

Conform pilonului II, există 5 pași-cheie care le permit grupurilor multinaționale să-și determine obligațiile adoptate:

- identificarea grupurilor din sfera de aplicare și locul de desfășurare a activității fiecărei entități constitutive din cadrul acestora;
- determinarea profitului fiecărei entități constitutive;
- determinarea impozitelor specifice profitului unei entități constitutive;
- calcularea ratei efective de impozitare a tuturor entităților constitutive situate în aceeași jurisdicție și determinarea impozitului suplimentar rezultat;
- impunerea impozitului suplimentar în conformitate cu IIR sau UTPR, în concordanță cu ordinea regulilor convenite.

• Conform pasului 1, multinaționala trebuie să stabilească dacă intră în sfera de aplicare a Regulilor GloBE și trebuie să identifice locul unde își desfășoară activitatea fiecare entitate constitutivă în cadrul grupului multinațional. Acesta va intra în sfera de aplicare dacă veniturile sale anuale consolidate depășesc 750 de milioane de euro în cel puțin doi dintre cei patru ani fiscali anteriori anului fiscal testat. În caz afirmativ, aceasta ar trebui să identifice toate entitățile constitutive pentru care regulile GloBE ar fi aplicabile. Termenul de „entitate constitutivă” cuprinde toate entitățile din grup, inclusiv sediile permanente. Locul de desfășurare a activității va fi acolo unde entitățile din grup sunt considerate rezidenți fiscali, iar în cazul unui sediu permanent, locul unde este situat acesta. Dacă o entitate constitutivă este considerată a avea dublă rezidență în scopuri fiscale, atunci vor fi luate în considerare prevederile modelului de convenție fiscală OCDE. Aceste reguli oferă, de asemenea, o listă de entități care trebuie excluse. Acestea sunt: entitățile guvernamentale; organizațiile internaționale; organizațiile non-profit; fondurile de pensii și orice fond de investiții sau de investiții imobiliare care este considerat a fi entitate-mamă a unui grup multinațional.

- Pasul II implică calculul profitului sau a pierderii GloBE a unei entități constitutive. Calculul se aplică pe o bază jurisdicțională, și nu pe baza entității. Profitul sau pierderea utilizată pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate ale entității-mamă finale (înainte de eliminarea tranzacțiilor intra-grup) trebuie să reprezinte pasul principal în determinarea profitului sau pierderii GloBE a unei entități constitutive. Există anumite ajustări aduse pentru a elimina diferențele fiscale specifice. Ulterior, profitul sau pierderea GloBE este alocat/ă între un sediu permanent și sediul central sau deținători.

- Următorul pas implică calcularea taxelor acoperite ajustate. Conform raportului OCDE, există anumite categorii de taxe care trebuie incluse și unele care trebuie excluse. Cheltuielile realizate cu impozitul aferent rezultatului înregistrat este punctul de plecare pentru calcularea ajustării taxelor acoperite, acestea fiind modificate în raport cu ajustările impozitului amânat și cu pierderile înregistrate în anul fiscal anterior. Ulterior, taxele acoperite sunt alocate altor entități constitutive, dacă este necesar. În cazul în care există o ajustare ulterioară depunerii, aceasta este recalculată pentru a reflecta astfel de ajustări.

- Pasul 4 oferă mecanismul de calculare a impozitului suplimentar pe o bază jurisdicțională, în cazul în care rata efectivă de impozitare a unei jurisdicții este sub 15%. În cazul în care ETR-ul este mai mic de 15%, de exemplu, 10%, atunci procentul impozitului suplimentar va fi de 5%. Pentru a determina valoarea impozitului suplimentar, procentul impozitului suplimentar este apoi înmulțit cu profitul jurisdicțional în exces. Cu toate acestea, orice impozit intern minim specific (Qualified Domestic Minimum Top-Up tax) poate reduce valoarea impozitului suplimentar la zero. Această sumă aferentă impozitului suplimentar este apoi alocată entității constitutive din jurisdicție proporțional cu venitul său GloBE.

- Pentru impunerea impozitului suplimentar, grupul multinațional trebuie să identifice entitatea-mamă finală care este obligată să aplice IIR pentru toate entitățile constitutive. Impozitul suplimentar este apoi atribuit entității-mamă, proporțional cu cota lor alocabilă. Pentru orice sumă din impozitul suplimentar care nu a fost alocată (de exemplu, jurisdicția/jurisdicțiile entității-mamă este/sunt fie cu taxe reduse, fie nu au fost implementate regulile GloBE), se vor aplica prevederile UTPR.

Țările în care cota impozitului pe profit este sub cota minimă globală de impozitare propusă de 15% sau cele în care nu există impozit vor trebui să ia decizii-cheie, altfel, ar putea pierde drepturile de impozitare și s-ar confrunta cu situații în care profiturile generate la nivel local ar putea fi supuse impozitului în altă țară. În cazul în care o entitate-mamă este situată într-o țară cu impozit redus sau zero și nu a implementat IIR, următorul holding intermediar din structura de deținere va calcula și va plăti impozitul suplimentar aferent filialelor care operează în cadrul Grupului. În cazul unei entități-mamă care este situată într-o țară care a implementat IIR, dar care are filiale situate în țări cu impozitare redusă sau zero,

entitatea-mamă ar plăti impozitul suplimentar în raport cu filialele sale cu impozitare redusă. Cu alte cuvinte, țara în care sunt situate aceste filiale ar renunța la impozitarea care ar fi corespuns profitului rezultat în acea jurisdicție în favoarea jurisdicției entității-mamă.

Este important să se urmărească evoluțiile legislative și impactul acestora, având în vedere că multe aspecte ale Pilonului II trebuie clarificate în multe țări din întreaga lume. Odată cu implementarea Pilonului II, multinaționalele pot spera că acest lucru va conduce la reducerea sarcinilor de conformitate printr-o abordare mai coordonată, care va evita raportarea dublă. În plus, trebuie introduse mai multe zone de siguranță care pot reduce sarcinile administrative. Departamentele fiscale și financiar-contabile trebuie să se concentreze pe dezvoltarea unui plan, primul pas fiind înțelegerea modificărilor propuse, pentru a evalua impactul lor. Aceste propuneri ar putea necesita modificări în mai multe domenii: structura juridică, modelul de afaceri, prețurile de transfer, contabilitatea, etc. Raportul recomandă efectuarea unei evaluări a impactului cantitativ la nivel înalt, pentru a stabili toate implicațiile apărute asupra activității.

SITUAȚIA IMPLEMENTĂRII PILONULUI II

BELGIA

Proiectul de lege a fost prezentat Parlamentului în septembrie 2023. Programul de lucru prevede aplicarea IIR de la 31 decembrie 2023, iar a UTPR de la 31 decembrie 2024.

BULGARIA

La sfârșitul lunii septembrie 2023, Ministerul de finanțe a publicat modificările propuse la legile fiscale, inclusiv modificări ale Legii privind impozitul pe venitul corporativ, pentru a asigura alinierea la impozitul minim stabilit de Directiva UE.

Regula de includere a veniturilor (IIR) va intra în vigoare la 1 ianuarie 2024, iar regula profiturilor (UTPR) începând cu 1 ianuarie 2025. Un impozit intern minim (QDMTT) este propus să se aplice de la 1 ianuarie 2024.

Proiectul de lege se aliniază cu Directiva UE privind impozitele, dar în mare parte omite Ghidurile administrative ale OCDE.

CEHIA

Guvernul a aprobat proiectul de lege care reflectă regulile model ale pilonului II ale OCDE, aliniate cu Directiva UE privind impozitul minim. Proiectul a fost depus la Camera Deputaților pentru adoptare.

Programul de lucru prevede aplicarea IIR și a QDMTT de la 31 decembrie 2023, iar a UTPR de la 31 decembrie 2024.

DANEMARCA

Proiectul de lege a fost înaintat Parlamentului danez, fără a exista un termen pentru adoptare. Se așteaptă ca aplicarea IIR și a QDMTT să se realizeze de la 31 decembrie 2023, iar a UTPR de la 31 decembrie 2024.

ESTONIA

Estonia și-a manifestat opinia de a aplica regulile fiscale minime globale din anul 2030.

FINLANDA

Ministerul de finanțe a revizuit proiectele legislative aflate în lucru pentru a include o propunere vizând taxa internă minimă suplimentară finlandeză (DMTT), aliniată cu Directiva UE privind impozitul minim. DMTT se aplică pentru exercițiile financiare care încep după 31 decembrie 2023 și se calculează în conformitate cu regulile generale GloBE fără a include variații permise de la îndrumările administrative.

FRANȚA

Implementarea Pilonului II a fost o prioritate pentru Franța, care a colaborat îndeaproape cu comisarul UE pentru economie, pentru a implementa Pilonul II, fără a se recurge la o directivă adoptată în unanimitate, astfel încât dreptul de veto al unor țări să nu afecteze implementarea măsurilor.

La sfârșitul lunii septembrie, Guvernul francez a prezentat proiectul de buget pentru anul 2024, care se află la nivel global în conformitate cu Directiva UE, dar include și câteva precizări care sunt de competența legiuitorului, bazate pe evoluțiile ulterioare ale normelor OCDE.

GERMANIA

Ca parte a inițiativelor germane, Ministerul federal de finanțe lucrează la o implementare națională a regulilor propuse de Pilonul II în legislația germană. Pe lângă implementare, discuția principală din Germania este despre implicațiile și provocările pe care le are de depășit mediul de afaceri. Proiectul de lege al Guvernului include precizări suplimentare și adoptă anumite reglementări cuprinse în Ghidurile administrative ale OCDE, de exemplu, privind tratamentele asimetrice ale dividendelor și utilizării de fonduri externe. Proiectul cuprinde norme care obligă toate entitățile constitutive, precum și societățile în participație și filialele societăților în participație să furnizeze informațiile necesare întocmirii și înaintării declarației fiscale conform Pilonului II către structura competentă în domeniu.

Se așteaptă ca aplicarea IIR și a QDMTT să se realizeze de la 31 decembrie 2023, iar a UTPR de la 31 decembrie 2024.

IRLANDA

Având în vedere că Irlanda are o cotă de impozitare de 12,5%, au existat o serie de discuții cu privire la propunerea unei cote a impozitului minim global de 15%. Cu toate acestea, factorii de decizie irlandezi consideră drept bună inițiativa Pilonului II, deoarece înlătură posibilitatea unei creșteri și mai mari. Rata actuală de 12,5% va fi reținută pentru grupurile cu o cifră de afaceri globală mai mică de 750 de milioane de euro. Irlanda vizează punerea în aplicare a acestei inițiative în perioada anilor 2024/2025.

ITALIA

Italia și-a exprimat disponibilitatea de a introduce regulile OCDE în anul 2023. Italia a fost parte la declarația comună cu Franța, Germania, Italia și Spania și dorește să implementeze Pilonul II, chiar dacă unanimitatea nu poate fi atinsă.

Ministerul economiei și finanțelor a publicat spre consultare proiectul legislativ de punere în aplicare a Directivei UE privind impozitul minim. Operatorii economici, asociațiile comerciale, organismele profesionale și experții în dreptul internațional și fiscal își pot transmite observațiile și comentariile cu privire la proiectul de decret legislativ până la 1 octombrie 2023. IIR și QDMTT sunt propuse a fi efective pentru exercițiile financiare care încep după 31 decembrie 2023, iar UTPR după 31 decembrie 2024.

LITUANIA

În septembrie 2023 a avut loc o discuție organizată de Ministerul de finanțe cu reprezentanți ai companiilor și asociațiilor pentru a discuta probleme legate de transpunerea de către Lituania a Directivei UE privind impozitul minim în sistemul fiscal până în 2024, dar nu a fost luată o decizie concretă în acest sens.

Lituania dorește să amâne regula de includere a veniturilor (IIR) și a regulii privind profiturile sub-impozitate (UTPR) până la 31 decembrie 2029, dar se propune introducerea unei taxe interne minime suplimentare (DMTT) începând cu data de 1 ianuarie 2025.

LUXEMBURG

Se așteaptă ca aplicarea IIR și a QDMTT să se realizeze de la 31 decembrie 2023, iar a UTPR de la 31 decembrie 2024.

SLOVACIA

Ministerul de finanțe a emis un comunicat prin care anunță începerea consultărilor publice pentru un proiect de lege cu privire la punerea în aplicare a regulilor pilonului II, astfel cum sunt stabilite de Directiva privind impozitul minim. Slovacia are în vedere utilizarea dispozițiilor Directivei UE pentru a amâna implementarea IIR și UTPR care au data estimativă 31 decembrie 2029.

SLOVENIA

Este de așteptat ca Parlamentul să adopte Legea privind impozitul minim în toamna anului 2023, cu aplicabilitate de la 31 decembrie 2023.

SPANIA

Este de remarcat faptul că Spania a introdus deja o cotă minimă de impozitare pe profit de 15% din anul 2022. Aceasta se aplică entităților cu o cifră de afaceri de cel puțin 20 de milioane de euro sau entităților impozitate în regimul special de consolidare, indiferent de cifra de afaceri a acestora.

Programul de lucru prevede aplicarea IIR de la 31 decembrie 2023, iar a UTPR de la 31 decembrie 2024.

SUEDIA

Ministerul de finanțe a lansat un proiect de lege pentru încorporarea regulilor OCDE privind impozitul minim. DMTT și IIR s-ar aplica pentru exercițiile financiare care încep după data de 31 decembrie 2023, iar UTPR pentru exercițiul financiar care începe după 31 decembrie 2024 (cu excepții privind locația UPE).

ȚĂRILE DE JOS

Introducerea Pilonului II a fost susținută de guvernul olandez. Cu toate acestea, accentul se pune pe simplificarea regulilor pentru a ușura povara administrativă asupra multinaționalelor. În declarația comună cu Franța, Germania, Italia și Spania, guvernul a anunțat, la data de 9 septembrie 2022, că va introduce Pilonul II prin orice mijloace legale posibile, sugerând o implementare chiar și în absența unei poziții unanime.

UNGARIA

În august 2023, Ministerul de finanțe a anunțat o consultare privind transpunerea Directivei UE privind impozitul minim în dreptul intern. Recomandările liderilor de afaceri vor fi luate în considerare la elaborarea normelor, proiectul de lege urmând a fi prezentat în sesiunea de toamnă. Transpunerea directivei UE este programată până la 1 ianuarie 2024.

NORVEGIA

Norvegia a inițiat un proces de consultare pentru a introduce propunerile de punere în aplicare a legislației în conformitate cu regulile pilonului II în dreptul intern. Perioada de consultare s-a încheiat la 1 august 2023, iar implementarea propunerilor este programată pentru 1 ianuarie 2024.

Proiectul de lege cuprinde IIR și QDMTT, ambele în vigoare de la 1 ianuarie 2024. Deocamdată, acesta nu include în prezent prevederi pentru UTPR, Ministerul finanțelor intenționând să abordeze acest aspect la o dată ulterioară.

MAREA BRITANIE

Guvernul britanic a avizat favorabil introducerea impozitului minim global, dar după ce autoritățile fiscale din Marea Britanie au evaluat măsurile fiscale în relație cu acesta, data implementării a fost amânată.

Regulile Pilonului II se vor aplica în Regatul Unit pentru perioadele contabile care încep la/după 31 decembrie 2023. Pe lângă rezultatul consultării, Marea Britanie a lansat în consultare publică un proiect de lege vizând IIR și a deschis o consultare tehnică cu privire la regulile ce pot fi aplicare în Regatul Unit.

Deși ratele principale ale impozitului pe corporații din Regatul Unit sunt cu mult peste cota minimă globală, taxele suplimentare pot fi datorate deoarece cota efectivă de impozitare pentru scopurile Pilonului doi este calculată în raport cu profiturile determinate din conturile financiare. Alte diferențe de calcul dintr-un anumit an pot duce la o cotă efectivă de impozitare mai mică de 15%, creând astfel o datorie fiscală suplimentară.

ELVEȚIA

Se așteaptă ca aplicarea IIR și a QDMTT să se realizeze de la 31 decembrie 2023, neexistând mențiuni pentru introducerea UTPR.

STATELE UNITE ALE AMERICII

Adoptarea unei legislații conforme cu Pilonul II al veniturilor aferente activelor necorporale cu impozitare redusă globală - GILTI (venitul înregistrat de filialele străine ale companiilor americane din active necorporale, cum ar fi brevete, mărci comerciale și drepturi de autor) ar putea fi adoptată în anul 2023. Pentru celelalte măsuri OCDE nu există încă date privind implementarea acestora.

CANADA

Proiectul de lege privind regulile pilonului II a fost publicat în august 2023. Acest lucru confirmă faptul că regula canadiană de includere a veniturilor (IIR) și impozitul suplimentar intern minim (DMTT) se vor aplica pentru anii fiscali următori de către grupurile multinaționale.

Programul de lucru prevede aplicarea IIR și a QDMTT de la 31 decembrie 2023, iar a UTPR de la 31 decembrie 2024.

COREEA DE SUD

Coreea de Sud a adoptat modificări ale legislației, cu aplicabilitate de la 31 decembrie 2022 pentru prima dată din lume, în conformitate cu regulile model OCDE Pilonul II GloBE:

- legea include regula de includere a veniturilor (IRR);

- include regula UTPR;
- nu include o taxă internă minimă suplimentară eligibilă (QDMTT).

JAPONIA

Japonia susține aplicarea prevederilor cuprinse în pilonul II. Cu toate acestea, un domeniu special de atenție este acela vizând riscul dublei impuneri atunci când se aplică regulile pilonului II, alături de reglementările japoneze privind CFC. Mai mult, pot exista probleme dacă regulile contabile utilizate în pilonul II nu pot fi armonizate cu principiile contabile general acceptate la nivel local, iar acest lucru poate genera costuri suplimentare. Nu există date concrete privind adoptarea legislației și a măsurilor de implementare necesare pentru a introduce pilonul II în anul 2023.

SINGAPORE

Singapore este stat semnatar al cadrului incluziv și, prin urmare, este obligat să introducă această inițiativă în legislația națională. Există o cotă a impozitului pe profit de 17%, însă, după aplicarea scutirilor și deducerilor, multinaționalele ar putea plăti mai puțin de 15%. Prin urmare, impactul financiar în Singapore poate fi semnificativ.

EMIRATELE ARABE UNITE

Emiratele Arabe Unite sunt în prezent în proces de revizuire a politicilor fiscale pentru a le alinia la reglementările internaționale. În această direcție, au fost adoptate o serie de măsuri: Actul de conformitate cu impozitele în cont străin (FATCA), Standardul comun de raportare (CRS), Regulile privind Planul de acțiune BEPS și Raportarea pentru fiecare țară în parte (CBCR). Cu toate acestea, în această etapă, autoritățile din Emiratele Arabe Unite nu au furnizat îndrumări detaliate privind introducerea pilonului II.

AUSTRALIA

Guvernul s-a angajat să implementeze modificările propuse pentru pilonul doi ca parte a platformei sale electorale. Oficiul australian pentru Fiscalitate (ATO) a inițiat o consultare orientată către contribuabili care sunt afectați de regulile GloBE. Procesul de consultare este structurat în trei etape:

- faza 1 pentru grupurile industriale și membrii (iulie-august);
- faza 2 pentru firmele de nivel mediu (august-octombrie) și
- faza 3 pentru firmele mari de consultanță (septembrie-noiembrie).

BIBLIOGRAFIE /WEBOGRAFIE

OECD

[What is BEPS?](#)

[Pillars 1 and 2 of the OECD international tax reform: 15% minimum tax for multinationals](#)

[Analysis, Resources and Tools for the OECD Pillars One and Two](#) (sunt accesibile datele și dinamica privind evoluțiile în statele care au achiesat la reforma fiscală internațională inclusiv o hartă a implementării)

[Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules \(Pillar Two\)](#)

[OECD releases Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One](#)

[Progress Report on Amount A of Pillar One](#) și la <https://www.simmons-simmons.com/en/publications/cl5mmrx8m1q200a1215dx8ngd/oecd-progress-report-on-pillar-one>

[Country-by-Country Reporting – Compilation of 2023 Peer Review Reports](#)

<https://www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillar-two-july-2023.pdf>

LINKURI UTILE

ESTONIA [The Estonian parliament is considering draft Bill 225 SE, for the implementation of new reporting obligations](#)

FINLANDA [Propunerea guvernului către parlament pentru legislația privind impozitul minim pentru marile corporații](#)

FRANTA [Projet de loi de finances n°1680](#)

[French Government releases draft Finance Bill for 2024, including OECD Pillar Two rules](#)

[Joint Statement on Pillar I and II by France, Germany, Italy, Netherlands and Spain](#)

SUA

https://en.wikipedia.org/wiki/Inflation_Reduction_Act#:~:text=The%20Inflation%20Reduction%20Act%20of,production%20while%20promoting%20clean%20energy

https://www.democrats.senate.gov/imo/media/doc/inflation_reduction_act_one_page_summary.pdf

<https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IF/IF11874>

UK [The Digital Services Tax](#)

DIVERSE

- <https://ccfiscali.ro/content/revista/CF%20nr.%2076-2022.pdf>
- <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/abb4c3d1-en/1/2/7/index.html?itemId=/content/publication/abb4c3d1-en&csp=e7df02b7273c00f57848cd6d74af0543&itemIGO=oecd&itemContentType=book#section-d1e8389>
- https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/in_depths/2023/in-depth-2023-03/id202303/id202303.html#:~:text=The%20Pillar%20Two%20global%20minimum,on%20the%20OECD%20Model%20Rules
- <https://wts.com/wts.com/hot-topics/pillar-two/implementation-status/wtsglobal-pillar-two-country-by-country-implementation.pdf>