

PILLAR 2 – IMPOZITUL MINIM GLOBAL DE 15%

Rezumat Studiu Legislativ – România

1. BAZA LEGALĂ

Act normativ	Descriere	Intrare în vigoare
Legea nr. 431/2023	Transpune Directiva (UE) 2022/2523; stabilește cadrul general al impozitului minim global	8 ianuarie 2024
Directiva (UE) 2022/2523	Directiva Consiliului UE privind impozitarea minimă globală a grupurilor multinaționale	31 decembrie 2022
Ordinul ANAF nr. 1729/2025	Aprobă modelul și conținutul Notificării referitoare la obligația de declarare și plată a impozitului suplimentar național	2025
Ordinul ANAF nr. 218/2026	Aproba formularul "Declarație informativă privind impozitul suplimentar" și formularul de Notificare	24 februarie 2026
OG nr. 1/2026	Modifică Codul de procedură fiscală (Legea 207/2015); introduce art. 291 ⁷ -291 ⁹ privind schimbul de informații referitor la declarațiile Pillar 2	2 februarie 2026

2. SFERA DE APLICARE

Prevederile Legii 431/2023 se aplică în România începând cu exercițiul fiscal 2024.

2.1 Entități vizate

Legea se aplică entităților constitutive cu sediul în România, membre ale:

- unui grup de întreprinderi multinaționale (GIM), sau
- unui grup național de mari dimensiuni (GNMD),

în cazul în care grupul înregistrează venituri consolidate anuale de cel puțin 750 milioane EUR, conform situațiilor financiare consolidate ale societății-mamă finale, în cel puțin 2 din ultimele 4 exerciții financiare anterioare exercițiului de referință.

Prag de aplicare

- **Venituri consolidate minime:** 750 milioane EUR
- **Condiție de îndeplinire:** Cel puțin 2 din ultimele 4 exerciții financiare
- **Primul an de aplicare în România:** Exercițiul fiscal 2024

2.2 Entități excluse din sferă

Următoarele entități sunt excluse din sfera de aplicare:

- Entitățile guvernamentale
- Organizațiile internaționale
- Organizațiile non-profit
- Fondurile de pensii
- Fondurile de investiții sau de investiții imobiliare care sunt entitate-mamă finală a unui grup multinațional
- Entitățile de transport maritim internațional (supuse unor reguli fiscale speciale)

3. MECANISMELE PRINCIPALE (REGULILE GloBE)

Cadrul Pillar 2 se bazează pe trei reguli complementare:

Regulă	Denumire completă	Descriere	Aplicabilitate
IIR	Regula de Includere a Veniturilor (Income Inclusion Rule)	Societatea-mamă calculează și plătește impozitul suplimentar aferent entităților constitutive impozitate sub nivelul minim (15%) din grup	Din 2024 (România)
UTPR	Regula Profiturilor Subimpozitate (Undertaxed Profits Rule)	Mecanism de rezervă: se aplică când IIR nu a fost aplicat de entitatea-mamă (jurisdicție fără IIR). Impozitul suplimentar se distribuie pe baza formulei angajați + active corporale	Din 2024
ISTN	Impozitul Suplimentar Național (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax – QDMTT)	Permite statelor să colecteze impozitul suplimentar la nivel local (înainte de aplicarea IIR/UTPR), asigurând că veniturile fiscale rămân în jurisdicția respectivă	Din 2024

3.1 Relația dintre reguli

Regulile se aplică în ordine ierarhică: mai întâi ISTN (care reduce impozitul suplimentar datorat prin IIR/UTPR), apoi IIR (aplicat de societatea-mamă), iar UTPR ca mecanism de ultimă instanță. Dacă o jurisdicție aplică un ISTN calificat, impozitul suplimentar plătit local reduce sau elimină obligația IIR/UTPR.

4. CONCEPTE CHEIE

4.1 Profitul/Pierderea GloBE

Profitul sau pierderea GloBE pentru fiecare entitate constitutivă se calculează pornind de la rezultatul net contabil utilizat la întocmirea situațiilor financiare consolidate ale societății-mamă finale (înainte de eliminările de consolidare), ajustat cu:

- Cheltuielile nete cu impozitul (se adaugă înapoi)
- Dividendele excluse
- Câștigurile și pierderile din cesionarea participațiilor
- Cheltuielile cu pensiile cu beneficii definite
- Alte ajustări specifice prevăzute de lege

Calculul se efectuează pe bază jurisdicțională (agregat pentru toate entitățile dintr-o jurisdicție), nu entitate cu entitate.

4.2 Taxele Acoperite Ajustate

Taxele acoperite reprezintă impozitele plătite/datorate pe profit de entitățile constitutive, ajustate cu:

- Cheltuiala curentă cu impozitul din situațiile financiare
- Ajustări ale impozitului amânat (limitate la cota minimă de 15%)
- Ajustări pentru pierderi reportate din anii anteriori
- Impozitele înregistrate în capitalurile proprii

Notă: Impozitele înregistrate pentru poziții fiscale incerte NU sunt considerate taxe acoperite.

4.3 Rata Efectivă de Impozitare (ETR)

ETR se calculează la nivel jurisdicțional, pentru fiecare an fiscal:

$$\text{ETR} = \text{Taxe Acoperite Ajustate} / \text{Profit Net GloBE (jurisdicțional)}$$

Dacă $\text{ETR} < 15\%$, se calculează impozitul suplimentar (top-up tax).

4.4 Impozitul Suplimentar (Top-up Tax)

Pașii de calcul:

- **Procentul de impozit suplimentar:** = $\max(0\%, 15\% - \text{ETR jurisdicțional})$
- **Derogare de substanță (Substance Carve-out):** = $5\% \times \text{Cheltuieli salariale} + 5\% \times \text{Valoare netă active corporale (se scade din baza de calcul)}$
- **Profit excedentar jurisdicțional:** = Profit GloBE net – Derogare de substanță
- **Impozit suplimentar jurisdicțional:** = Procent top-up $\times$ Profit excedentar jurisdicțional
- **Reducere pentru ISTN:** Se scade orice impozit suplimentar național calificat deja plătit.

4.5 Excluderea De Minimis

Impozitul suplimentar NU se aplică dacă, la nivelul jurisdicției:

- Veniturile GloBE medii sunt sub 10 milioane EUR, \$I
- Profitul GloBE mediu este sub 1 milion EUR (sau există pierdere)

(Media se calculează pe ultimii 2 ani fiscali, inclusiv anul curent.)

5. SAFE HARBOUR-URI (Zone de Siguranță)

5.1 Safe Harbour Tranzitoriu CbCR

Pentru primii ani de aplicare, grupurile pot beneficia de un safe harbour simplificat bazat pe Raportul pentru Fiecare Țară (Country-by-Country Report), dacă îndeplinesc una din trei condiții (testul De Minimis, testul profitului simplificat sau testul cotei efective simplificată).

5.2 Alte zone de siguranță permanente

- Jurisdicții cu cota nominală de impozit $\geq 15\%$ (test simplificat)
- Jurisdicții cu venituri sub prag de minimis

6. OBLIGAȚII DECLARATIVE ȘI DE PLATĂ

6.1 Formulare obligatorii

Formular	Scop	Baza legală
Declarație informativă privind impozitul suplimentar	Raportarea informațiilor privind calculul și suma impozitului suplimentar datorat	Art. 48 Legea 431/2023; Ordinul ANAF 218/2026
Notificare – obligație de depunere declarație informativă privind impozitul suplimentar (Formular 409)	Notificarea ANAF cu privire la obligația de depunere a declarației informative	Art. 49 Legea 431/2023; Ordinul ANAF 218/2026
Notificare – obligație de declarare și plată impozit suplimentar național (formular 408)	Notificarea privind impozitul suplimentar național (ISTN)	Ordinul ANAF 1729/2025

6.2 Termene

Situație	Termen de declarare și plată
Cazul general (ani fiscali următori)	15 luni de la ultima zi a exercițiului financiar de raportare
Primul an de aplicare (exercițiul fiscal 2024)	18 luni de la ultima zi a exercițiului financiar de raportare
Exercițiu financiar diferit de anul calendaristic	Același termen (15 luni / 18 luni), calculat de la ultima zi a exercițiului propriu

Exemplu practic: pentru exercițiul fiscal 2024 (01.01.2024 – 31.12.2024), termenul de declarare și plată este 30 iunie 2026.

6.3 Modalitate de depunere

- Exclusiv electronic, prin portalul e-guvernare (format PDF cu XML atașat)
- Semnătură electronică calificată obligatorie (certificat digital calificat conform Legii 214/2024)
- Software de asistență furnizat gratuit de ANAF (disponibil la www.anaf.ro – Servicii online)
- Declarațiile rectificative: includ toate informațiile, inclusiv cele nemodificate.

6.4 Schimbul internațional de informații (OG 1/2026)

OG 1/2026 introduce în Codul de procedură fiscală (art. 291⁷-291⁹) mecanismele de schimb automat de informații între autoritatea competentă din România și celelalte state membre UE:

- ANAF transmite Declarația informativă primită în termen de 90 de zile de la termenul de depunere
- Primul an de raportare: exercițiul fiscal care începe după 31 decembrie 2023
- Prima comunicare de informații: cel mai devreme la 1 decembrie 2026
- Sancțiune: amendă 10.000 – 30.000 lei pentru utilizarea altui formular decât cel standardizat

7. CEI 5 PAȘI DE CALCUL PILLAR 2 (conform OCDE)

OCDE a definit 5 pași pentru determinarea obligațiilor Pillar 2:

Pasul 1	Identificarea entităților în sferă Verificare prag de venituri ($\geq 750M$ EUR în 2 din 4 ani). Identificarea tuturor entităților constitutive și a locației acestora (rezidență fiscală).
Pasul 2	Calculul Profitului/Pierderii GloBE Pornire de la rezultatul net contabil (situații financiare consolidate, înainte de eliminările intra-grup). Aplicarea ajustărilor GloBE. Calculul se face pe bază jurisdicțională.
Pasul 3	Calculul Taxelor Acoperite Ajustate Identificarea cheltuielii curente cu impozitul. Ajustări pentru impozite amânate, pierderi anterioare. Alocare către alte entități constitutive dacă este necesar.
Pasul 4	Calculul ETR și al Impozitului Suplimentar $ETR = \text{Taxe Acoperite Ajustate} / \text{Profit GloBE net}$. Dacă $ETR < 15\%$: calcul top-up tax = $(15\% - ETR) \times (\text{Profit excedentar} - \text{Derogare substanță})$. Reducere pentru ISTN deja plătit.
Pasul 5	Aplicarea IIR și UTPR Societatea-mamă finală aplică IIR pentru toate entitățile cu impozitare redusă. Impozitul suplimentar alocat proporțional

cu veniturile GloBE. UTPR se aplică pentru sumele nealocate prin IIR.

8. ASPECTE PRACTICE PENTRU GRUPURILE DIN ROMÂNIA

8.1 Entitățile care depun declarația

Declarația informativă poate fi depusă de:

- Orice **entitate constitutivă** cu sediul în România trebuie să depună declarația informativă privind impozitul suplimentar la organul fiscal competent.
- O **entitate locală desemnată** (în numele tuturor entităților din România), adică o entitate din grup desemnată de celelalte entități locale să depună declarația/notificarea pentru toate.
- **Societatea-mamă finală sau o entitate desemnată din altă jurisdicție**, dacă există un **acord privind schimbul automat de informații** (specific pentru Pillar 2) **cu România/statul UE relevant**, pentru exercițiul financiar de raportare.

EXCEPȚIE: Entitatea constitutivă din România **NU** mai are obligația depunerii declarației dacă aceasta este deja depusă de **Societatea-mamă finală sau o entitate desemnată dintr-o altă jurisdicție** care are acord de schimb automat de informații cu România/statul UE. În această situație, entitatea din România (sau entitatea locală desemnată) trebuie doar să **notifice** ANAF cu privire la entitatea care depune declarația și jurisdicția în care aceasta este depusă.

Practic, obligația poate fi îndeplinită în trei moduri:

1. Direct de fiecare entitate din România;
2. De o entitate locală desemnată pentru toate entitățile românești;
3. De societatea-mamă finală sau de o entitate desemnată din altă jurisdicție eligibilă, caz în care entitățile românești sunt exceptate.

Ce conține declarația?

Declarația (format standard) include:

- datele de identificare ale entităților din grup;
- structura corporativă;
- informații pentru calculul:
 - cotei efective de impozitare (ETR),
 - impozitului suplimentar,
 - alocării prin IIR și UTPR;
- evidența opțiunilor exercitate.

Regim simplificat: dacă societatea-mamă finală este într-o jurisdicție terță cu reguli echivalente recunoscute de Comisia Europeană, declarația din România conține doar informațiile necesare pentru aplicarea regulilor IIR, UTPR și a impozitului suplimentar național.

8.2 Responsabilitate și coordonare

Calculule sunt efectuate de entitatea-mamă finală sau de entitatea desemnată. Este necesară o coordonare multi-jurisdicțională robustă, incluzând:

- Date financiar-contabile din toate jurisdicțiile (rezultate înainte de consolidare)
- Date privind impozitele curente și amânate per jurisdicție
- Date privind salariile și activele corporale per jurisdicție (pentru derogarea de substanță)
- Reconcilierea standardelor contabile locale cu standardul utilizat în situațiile financiare consolidate.

8.3 Impactul asupra grupurilor cu entități în România

Entitățile constitutive din România membre ale unui grup cu venituri ≥ 750 M EUR sunt vizate indiferent de cota de impozit pe profit aplicabilă (16% nominal). ETR efectiv poate fi sub 15% din cauza deducerilor, scutirilor și facilităților fiscale aplicate. Dacă $ETR < 15\%$, grupul datorează impozit suplimentar.

9. SANCTIUNI

Faptă	Sanctiune
Utilizarea unui alt formular decât modelul standard pentru Declarația informativă privind impozitul suplimentar	Amendă contravențională: 10.000 – 30.000 lei (art. 336 alin. (2) lit. w) din Codul de procedură fiscală, introdus prin OG 1/2026)
Nedepunerea sau depunerea cu întârziere a declarației/notificării	Sanctiunile generale prevăzute de Codul de procedură fiscală pentru nedeclarare

10. CALENDAR LEGISLATIV ȘI DE IMPLEMENTARE

Data / Perioadă	Eveniment
Decembrie 2021	OCDE publică Regulile GloBE (anti-eroziune globală) – Pillar 2
Decembrie 2022	Adoptarea Directivei (UE) 2022/2523 a Consiliului UE
Ianuarie 2024	Intrarea în vigoare a Legii 431/2023 în România
An fiscal 2024	Primul an de aplicare a regulilor Pillar 2 în România
Februarie 2026	Intrarea în vigoare a OG 1/2026 și Ordinului ANAF 218/2026
30 iunie 2026	Termen estimat de declarare și plată pentru exercițiul 2024 (18 luni de la 31.12.2024)
1 decembrie 2026	Prima comunicare de informații între ANAF și autorități fiscale din alte state membre

11. SURSE ȘI ACTE NORMATIVE DE REFERINȚĂ

- Legea nr. 431/2023 privind asigurarea unui nivel minim global de impozitare a grupurilor de întreprinderi multinaționale și a grupurilor naționale de mari dimensiuni (MO nr. 7/08.01.2024)
- Directiva (UE) 2022/2523 a Consiliului din 14 decembrie 2022
- Ordinul ANAF nr. 1729/2025 (aprobarea modelului Notificării ISTN)
- Ordinul ANAF nr. 218/2026 (MO nr. 141/24.02.2026) – Declarație informativă și Notificare Pillar 2
- Ordonanța Guvernului nr. 1/2026 (MO nr. 75/30.01.2026) – modificare Cod procedură fiscală
- Raportul OCDE privind provocările fiscale care decurg din digitalizarea economiei
- Regulile GloBE (anti-eroziune globală) – OCDE, Decembrie 2021.