CONSULTANT FISCAL

LEGISLAȚIE

Modificări recente în domeniul TVA. Soluțiile rapide

COVID-19 și noua categorie de zile libere plătite pentru părinți

Măsurile fiscale adoptate în contextul pandemiei. O privire de ansamblu

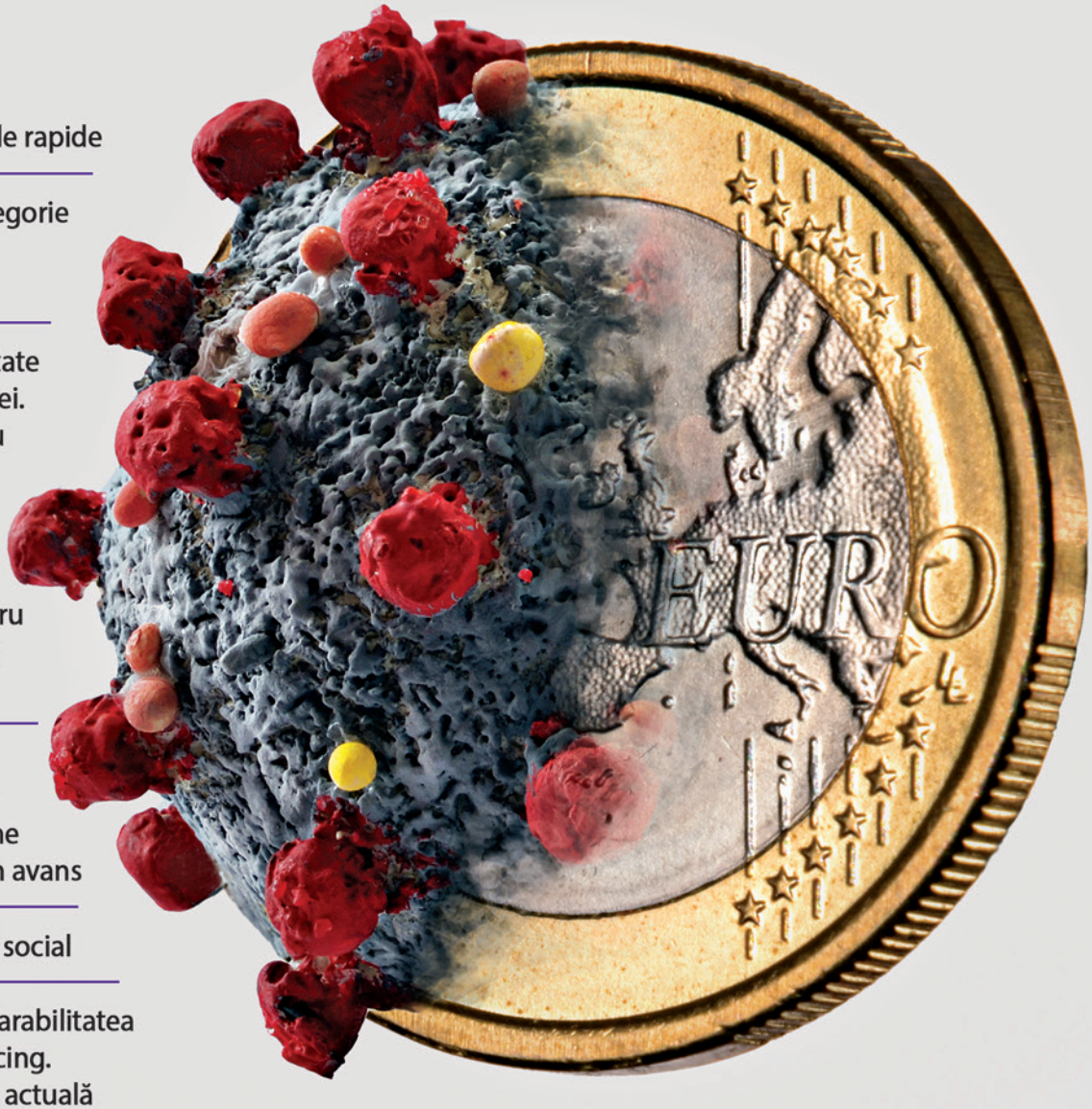
FOCUS

Sediu permanent în România - risc pentru producătorii în sistem lohn, entități afiliate?

Provocările analizelor de prețuri de transfer și nevoia de certitudine prin acordul de preț în avans

Reducerea capitalului social

Din nou despre comparabilitatea corectă în transfer pricing. O perspectivă (foarte) actuală



anul XII-nr. 67 l aprilie-iunie 2020
preț: 12.5 lei l Revistă editată de CCF

CAMERA CONSULTANŢILOR FISCALI
membră a
Confederaţiei Fiscale Europene
Uniunii Profesiilor Liberale din România

CONSILIUL SUPERIOR

Dan MANOLESCU
Președinte

Eugen-Dragoș DOROȘ
Prim-vicepreședinte

Romulus-Dimitrie BADEA
Vicepreședinte

Sorin-Adrian ROBU
Vicepreședinte

Ioan SIMION
Vicepreședinte

Maria-Iulia SOBOLEVSCHI-DAVID
Vicepreședinte

Daniela TĂNASE
Vicepreședinte

Alin CHIŢU
Membru

Adrian LUCA
Membru

Marian-Alin IRIMIA
Membru

Alexandru MILCEV
Membru

Mariana VIZOLI
Membru

Elena IORDACHE
Membru

Alice-Valeria GHEORGHIU
Membru

Elena-Oana IACOB
Membru

Camera Consultanţilor Fiscali

Str. Alexandru Constantinescu, Nr. 61, sector 1, Bucureşti, Cod Poştal: 011472
www.ccfiscali.ro
office@ccfiscali.ro

Operațiunea „conectarea” și al cincilea element

Adrian Luca, membru în Consiliul Superior al CCF

S-ar putea crede că acest titlu este inspirat de celebrul film SF, ca o aluzie la nebulosul prezent amplificat de această pandemie venită parcă din viitor.
Ei bine, nu, e un titlu cât se poate de prozaic, inspirat de aici - *„Aprobarea procedurii își aduce contribuția direct la împlinirea celui de al cincilea obiectiv, «Modernizarea agenției», din perspectiva a două exponente”.* Sună interesant? Să continuăm: *„Pe de o parte, creșterea informatizării agenției va atinge un nou nivel de expansiune, permițând cumularea datelor conforme și complete privind pulsul economic direct din piață (...) Pe de altă parte, prin extragerea informațiilor direct din sistemul informatic, devine mai facilă fundamentarea analizelor și documentărilor ce stau la baza schimbului de informații fiscale cu statele membre Uniunii Europene”.*
Textul acesta vine din Referatul la OPANAF 2668 din iunie privind conectarea caselor de marcat la sistemul Administrației, Referat care n-ar fi pierdut nimic dacă s-ar fi oprit la al patrulea, la al treilea, ba chiar la primul element/obiectiv al operațiunii, și anume de *„consolidare a pârghiilor folosite de Agenție în manifestarea eforturilor sale constante de a-și îndeplini atribuțiile ce îi revin...”*

S-a amintit că această operațiune de conectare este un deziderat al Sistemului de cel puțin de 17 ani, în orice caz de la HG 479/2003, cea cu normele la OUG 28/1999 care a introdus casele electronice. Dacă după 17 ani de așteptare nu s-au găsit niște formulări mai prietenești poate că s-ar mai fi putut aștepta încă unu, poate doi-trei ani, mai ales în contextul complicat de azi. Poate se mai întrema PIB-ul după pandemie (S-a spus că prin această conectare și alte operațiuni de informatizare care vor urma se vor aduce suplimentar 2 procente din PIB. Sună mai bine 2% dintr-un PIB mai mare, nu?).
Între timp, poate se mai investea în echipamente și tehnologii care să suporte analize big data sau chiar se consulta o cercetare un raport din 2015 de la FMI (la care inclusiv România a participat) despre EFD – Electronic Fiscal Devices (generic, intră aici casele de marcat electronice cu diverse lor modernizări). Încă din *abstractul* lui, raportul spune așa, de să priceapă tot poporul - *„De cele mai multe ori, introducerea EFD necesită eforturi considerabile, atât din partea administrației, cât și a contribuabilului (...) sunt eficiente doar dacă sunt parte a unei strategii cuprinzătoare de îmbunătățire a conformării (...) nu trebuie văzute ca fiind «glonțul de argint»: ca și în alte cazuri, nu simpla îmbunătățire tehnologică aduce rezultatele consistente privind creșterea veniturilor sau îmbunătățirea permanentă a conformării.”*
Sigur, poate nu de strategii cuprinzătoare ducem noi lipsă. Dar parcă altceva i-ar trebui contribuabilului care vrea să se conformeze. Iată un exemplu proaspăt – cu ce-l ajută pe acest contribuabil să aibă în față un PDF care face singur adunări și înmulțiri și îl scutește de coada la ghișeu, dacă după trei completări în trei feluri, domnul PDF tot îi spune că a identificat erori, altminteri imposibil de descifrat. Știm deja cu toții, vorbim despre versiunea de iunie a Declarației Unice, cea atât de generoasă în intenții, dar așa zgârcită în claritate și orice abordare strategică. Să ne uităm pe forumurile de fiscalitate, unde simpli PFA sau mici proprietari de câte o garsonieră de închiriat își schimbau disperați experiențe – *eu am bifat căsuța cu 120, ba eu 148, ba eu nimic și a mers*... și o să ne dăm seama cât de bulversat o să se simtă sistemul administrativ, de data asta, când va încerca să înțeleagă declarațiile pe care le-a primit.

Dar ca să evite asta, sistemul administrativ trebuia să se... conecteze la interesul contribuabilului. Dacă tu, Fisc, nu te pui în situația proprietarului de garsonieră care vrea să se conformeze, l-ai pierdut: la anul nu-l mai vezi să-și prindă urechile și nervii în Declarația unică. Dacă nu te pui în situația micului comerciant care are nevoie să știe cum se va schimba viața lui fiscală (nu să-i spui de schimburi cu Europa!, nu de puls economic!), poți să-l legi și la 5G, că GAP-ul pe TVA tot nu ți se va schimba! Poate că vânzătorul/contribuabilul o să uite să mai înregistreze o tranzacție (apropo, mai știe cumpărătorul lui că, după cinci ani, mai e în vigoare loteria bonurilor fiscale?). Poate că acel comerciant devine interesat de cei care vând device-uri cărora nu le plac rapZ, gen *„zappers”* sau *„phantom-ware”*. Asta o știe și FMI. Și mai știe ceva - *„Principala limitare a controlului fiscal documentar este că fiecare document cu relevanță fiscală nu este cu nimic altceva decât declararea unei tranzacții care a avut sau poate nu a avut loc. Crearea unui astfel de document depinde de bunăvoința (good will) contribuabilului și de modul cum se intersectează interesele celor implicați”.*

Intersecția intereselor părților interesate e un concept magic care trebuie să însoțească orice acțiune care țintește spre cele *„patru zone-cheie ale ciclului fiscal”* (din nou, FMI), adică:
- înregistrarea în sistem;
- completarea la timp a declarațiilor;
- plata la timp a obligațiilor;
- prezentarea la timp de informații corecte către administrația fiscală.

De-abia așa putem spera la al cincilea element – MODERNIZAREA. Aceea care funcționează pentru toate părțile interesate!

sumar

legislație

5-10

Modificări recente în domeniul TVA. Soluțiile rapide
Daniela TĂNASE,
director general adjunct
- Ministervul Finanțelor Publice
Elena-Marina OPRAN,
șef serviciu
- Ministerul Finanțelor Publice

11-12

COVID-19 și noua categorie de zile libere plătite pentru părinți
Cristina MIHALACHE,
Consultant - KPMG

13-15

Măsurile fiscale adoptate în contextul pandemiei. O privire de ansamblu
Sorin BIBAN,
Senior Tax Manager
- Biriș Goran Consulting
Anda DIACONESCU,
Junior Associate
- Biriș Goran SPARL

focus

16-18

Sediu permanent în România - risc pentru producătorii în sistem lohn, entități afiliate?
Raluca RADOSAV,
Associate Manager
- KPMG
Vlad FOICA,
Manager - KPMG

18-21

Provocările analizelor de prețuri de transfer și nevoia de certitudine prin acordul de preț în avans
Teodora ALECU,
Director Servicii Prețuri de Transfer
- KPMG
Cristina VASILESCU,
Director Servicii Prețuri de Transfer
- KPMG

22-26

Reducerea capitalului social
Avocat Dr. Sebastian BODU,
MBA - Formator
- Institutul Notarial Român

27-30

Din nou despre comparabilitatea corectă în transfer pricing. O perspectivă (foarte) actuală
Adrian LUCA,
Transfer Pricing Services - TPS
Daniel SACAL,
Transfer Pricing Services - TPS
Claudia TIUREAN,
Transfer Pricing Services - TPS

internațional

31-34

Internațional

CONSILIUL ȘTIINȚIFIC

Prof. univ. dr.
Maria-Iulia SOBOLEVSCHI DAVID

Prof. univ. dr.
Vasile RĂILEANU

Conf. univ. dr.
Ecaterina NECȘULESCU

Conf. univ. dr.
Traian-Ovidiu CALOTĂ

Conf. univ. dr.
Oana-Ramona LOBONȚ

Senior editor
Dan MANOLESCU
(legislație, focus)

Senior editor
Ioan SIMION
(internațional)

Tipografie
Compania
Națională
„Poșta Română" S.A.
prin Sucursala
Fabrica de Timbre

CONSULTANT FISCAL

Publisher
SC FULL MEDIA SERVICES SRL

Adresa redacției
Strada
Alexandru Constantinescu,
nr. 61, Sector 1, București,
Cod Poștal: 011472

Site
www.ccfiscali.ro

email
office@ccfiscali.ro

Responsabilitatea asupra conținutului textelor publicate în această revistă aparține în exclusivitate autorilor

© Drepturile de autor pentru imaginile publicate aparțin revistei sau surselor acreditate

ISSN 1844 - 3591

Modificări recente în domeniul TVA
- soluțiile rapide -

Abstract: Planul de acțiune privind TVA, comunicat de Comisia Europeană în anul 2016, prezintă calea către crearea unei singure zone de TVA la nivelul Uniunii Europene, adaptate prezentelor condiții economice. Actualul sistem comun al TVA, deși a avut un rol substanțial în facilitarea comerțului și înlăturarea distorsiunilor concurențiale, contribuind la creșterea economică și a veniturilor la nivelul statelor membre, nu a reușit să țină pasul cu provocările actuale la nivel mondial. Prin urmare, este necesară o reformare a actualului sistem, iar până la adoptarea unui sistem definitiv al TVA s-a impus luarea unor măsuri pentru îmbunătățirea actualelor reguli.

Cuvinte cheie: stocuri la dispoziția clientului, livrări în lanț, codul de înregistrare în scopuri de TVA, declarația recapitulativă, transportul intracomunitar.

Daniela TĂNASE, director general adjunct - Ministerul Finanțelor Publice
Elena-Marina OPRAN, șef serviciu - Ministerul Finanțelor Publice

Regulile TVA aplicabile tranzacțiilor intracomunitare au fost stabilite în urmă cu aproape 30 de ani (1993), în contextul apariției Pieței Comune și a dispariției granițelor vamale dintre statele membre. La momentul respectiv au fost concepute ca reguli tranzitorii, până la adoptarea unui sistem definitiv de TVA pentru acest tip de tranzacții. Actualul sistem împarte o singură tranzacție transfrontalieră în două operațiuni distincte din perspectiva TVA, respectiv o livrare intracomunitară, de regulă scutită, și o achiziție intracomunitară taxabilă, fiind similar sistemului vamal, dar fără controale echivalente și, prin urmare, creează premisele fraudei transfrontaliere.
Până la adoptarea unui sistem defintiv pentru tranzacțiile intracomunitare, se impunea însă luarea unor măsuri, așa numitele soluții rapide, pentru îmbunătățirea funcționării actualului sistem TVA.
În acest sens, a fost adoptat un pachet de acte legislative, ce include:

- **Directiva (UE) 2018/1910** a Consiliului din 4 decembrie 2019 de modificare a Directivei 2006/112/CE în ceea ce privește armonizarea și simplificarea anumitor norme din sistemul taxei pe valoarea adăugată pentru impozitarea schimburilor comerciale dintre statele membre;
- **Regulamentul de punere în aplicare (UE) 2018/1912** al Consiliului din 4 decembrie 2018 de modificare a Regulamentului de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 în ceea ce privește anumite scutiri pentru operațiunile intracomunitare;
- **Regulamentul (UE) 2018/1909** al Consiliului din 4 decembrie 2018 de modificare a Regulamentului (UE) nr. 904/2010 în ceea ce privește schimbul de informații în scopul monitorizării aplicării corecte a regimului de stocuri la dispoziția clientului.

Regulamentele UE sunt acte juridice cu aplicabilitate generală, sunt obligatorii și se aplică direct în toate statele membre ale Uniunii Europene, nefiind necesară transpunerea acestora în legislația națională. Astfel, cele două regulamente menționate mai sus se aplică în dreptul intern începând cu data de 1 ianuarie 2020. În schimb, pentru ca o directivă să intre în vigoare la nivel național, aceasta trebuie transpusă. Directiva (UE) 2018/1910 a fost transpusă în legislația națională prin Ordonanța Guvernului nr. 6/2020, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 72 din 31 ianuarie 2020, în vigoare începând cu data de 3 februarie 2020.
Soluțiile rapide vizează:

- stocurile la dispoziția clientului,
- livrările în lanț,
- condițiile obligatorii pentru aplicarea scutirii în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri,
- justificarea transportului intracomunitar, pentru aplicarea scutirii în cazul livrărilor intracomunitare.

Stocurile la dispoziția clientului

Stocurile la dispoziția clientului se referă la situația în care, în momentul transportului bunurilor către alt stat membru, furnizorul cunoaște deja identitatea persoanei care achiziționează bunurile și căreia îi vor fi furnizate aceste bunuri într-un stadiu ulterior, după ce acestea au sosit în statul membru de destinație. Sunt incluse în această categorie atât stocurile propriu-zise la dispoziția clientului, cât și bunurile vândute în cadrul unor contracte de consignație.
O astfel de tranzacție presupune, din punct de vedere al TVA, un transfer (asimilat unei livrări intracomunitare de bunuri) care

are loc în statul membru de unde furnizorul transportă propriile bunuri, o achiziție intracomunitară asimilată, taxabilă în statul membru de destinație, realizată de către furnizor, și o livrare locală în acest din urmă stat membru, la momentul la care are loc transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar către cumpărător. Întrucât furnizorul realizează o achiziție intracomunitară taxabilă în statul membru de destinație, acesta are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA și să îndeplinească toate obligațiile de raportare și plată cu privire la această operațiune.

Deși Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA nu conținea prevederi referitoare la aplicarea unor măsuri de simplificare pentru aceste situații, multe state membre aplicau astfel de măsuri sau acceptau aplicarea acestora de către operatorii economici, principalul scop fiind evitarea înregistrării furizorului în toate statele membre în care avea loc livrarea ulterioară a bunurilor.
România se numără printre statele membre care aplicau măsuri de simplificare pentru stocurile la dispoziția clientului și înainte de intrarea în vigoare a noilor prevederi din Directiva (UE) 2018/1910, la nivel național acestea fiind reglementate de **Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 4120/2015** privind aprobarea Instrucţiunilor pentru aplicarea măsurilor de simplificare cu privire la transferuri și achiziţii intracomunitare asimilate prevăzute la art. 270 alin. (10) şi art. 273 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Aplicarea măsurilor de simplificare era **opţională** pentru operatorii economici care realizau astfel de tranzacții și **depindea de aplicarea/acceptarea acestor măsuri de celelalte state membre implicate**.
Pentru a diminua problemele de natură practică în ceea ce privește înregistrarea în scopuri de TVA în România a furnizorilor care transferau din alte state membre în România bunuri în regim de stocuri la dispoziția clientului, se aplicau măsurile de simplificare dacă:

- cumpărătorul bunurilor era înregistrat în România în scopuri de TVA conform art. 316 sau 317 din Codul fiscal;
- statul membru de origine nu considera mutarea acestor bunuri ca transfer sau aplica ori accepta un regim de simplificare similar celui aplicat în România;
- cumpărătorul bunurilor din România era cunoscut de către furnizor atunci când bunurile erau transportate din alt stat membru în România.

În aceste condiții, pentru stocurile la dispoziţia clientului, se consideră că transferul proprietății bunurilor are loc la data la care clientul intra în posesia bunurilor.
Se considera că furnizorul nu a realizat o achiziţie intracomunitară asimilată în România în momentul sosirii bunurilor ce au fost trimise în cadrul unui contract privind stocuri la dispoziţia clientului, iar eventuala restituire a bunurilor respective în statul membru din care au provenit nu se considera transfer în sensul art. 270 alin. (10) din Codul fiscal.

Vânzarea ulterioară a bunurilor de către furnizor către clientul la dispoziţia căruia au fost puse bunurile era considerată:

- o livrare intracomunitară, din punctul de vedere al furnizorului, pe care acesta trebuie să o declare ca atare în statul membru din care au fost transportate bunurile;

- o achiziţie intracomunitară, din punctul de vedere al cumpărătorului bunurilor, conform art. 273 alin. (1) din Codul fiscal, pe care cumpărătorul bunurilor trebuie să o declare ca atare în România.

Cumpărătorul bunurilor trebuia să emită documentele prevăzute la art. 320 din Codul fiscal şi să ţină un registru special în care să raporteze:

- data sosirii, denumirea şi cantitatea bunurilor primite;
- data livrării locale a acestor bunuri în România, cu o trimitere la factură sau la alt document emis;
- data transportului de bunuri care nu au fost achiziţionate şi care se restituie în statul membru de unde au provenit, precum şi natura şi cantitatea acestor bunuri;
- numele, adresa şi datele de identificare ale fiecărui furnizor.

Măsurile de simplificare se aplicau doar dacă furnizorul care transfera din alte state membre în România nu era stabilit şi nici înregistrat în scopuri de TVA în România.

În cazul în care erau transportate bunuri din România în alt stat membru în regim de stocuri la dispoziția clientului, transportul bunurilor din România în celălalt stat membru, fără să existe o tranzacţie propriu-zisă, **trebuia raportat de către furnizor**

în registrul nontransferurilor şi, dacă ulterior bunurile erau cumpărate, trebuia să se facă o menţiune în registrul nontransferurilor cu privire la factura emisă pentru această livrare intracomunitară de bunuri. Eventuala restituire în România a bunurilor respective din statul membru în care au fost transportate nu era considerată transfer în acel stat membru, conform echivalentului din legislația statului membru respectiv al art. 270 alin. (10) din Codul fiscal, şi nici o achiziţie intracomunitară asimilată în România, fiind consemnată doar în registrul de nontransferuri.

Prevederile Ordinului 4120/2015 se aplică în continuare pentru bunurile care au fost transportate în regimul de stocuri la dispoziția clientului anterior intrării în vigoare a Ordonanței Guvernului nr. 6/2020.

Prin ordonanța sus menționată s-a introdus în Codul fiscal un nou articol, articolul 270[1], care reglementează regimul TVA în cazul stocurilor la dispoziția clientului.

Condițiile pentru aplicarea regimului de stocuri la dispoziția clientului sunt următoarele:

a) *bunurile sunt expediate sau transportate de o persoană impozabilă sau de o parte terţă în numele său către un alt stat membru, în vederea livrării bunurilor respective în acel stat membru, într-un stadiu ulterior şi după sosire, către altă persoană impozabilă care are dreptul să intre în posesia respectivelor bunuri în conformitate cu un acord existent între ambele persoane impozabile;*

b) *persoana impozabilă care expediază sau transportă bunurile nu şi-a stabilit activitatea economică şi nici nu are un sediu fix în statul membru către care sunt expediate sau transportate bunurile;*

c) *persoana impozabilă căreia îi sunt destinate a fi livrate bunurile este identificată în scopuri de TVA în statul membru către care sunt expediate sau transportate bunurile şi atât identitatea sa, cât şi codul de înregistrare în scopuri de TVA care i-a fost atribuit de statul membru respectiv sunt cunoscute de persoana impozabilă menţionată la lit. b) în momentul în care începe expedierea sau transportul bunurilor. În situaţia în care bunurile sunt expediate din alt stat membru în România, codul de înregistrare în scopuri de TVA al persoanei impozabile căreia îi sunt destinate bunurile este reprezentat de codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit conform art. 316 sau 317;*

d) *persoana impozabilă care expediază sau transportă bunurile înregistrează transferul bunurilor în registrul prevăzut la art. 321 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care bunurile sunt expediate sau transportate din România în alt stat membru sau în cazul în care bunurile sunt expediate sau transportate din alt stat membru în România, în registrul corespunzător prevăzut în legislaţia acelui stat membru şi include identitatea persoanei impozabile care achiziţionează bunurile, precum şi codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit acesteia de statul membru către care sunt expediate sau transportate bunurile în declaraţia recapitulativă prevăzută la art. 325 sau la corespondentul acestui articol din legislaţia statului membru din care sunt expediate sau transportate bunurile.*

Dacă aceste condiții sunt îndeplinite:

- ***se consideră că în momentul expedierii sau transportului bunurilor dintr-un stat membru în alt stat membru în regim de stocuri la dispoziția clientului nu are loc o livrare intracomunitară în statul membru de plecare a bunurilor, respectiv o achiziție intracomunitară în statul membru în care sosesc bunurile în stoc;***
- ***se consideră că numai în momentul în care are loc transferul dreptului de a dispune de bunuri către beneficiar are loc o livrare intracomunitară scutită în statul membru de plecare a bunurilor şi o achiziție intracomunitară impozabilă în statul membru în care se află stocul de bunuri, efectuată de beneficiar.***

Diferențe față de regimul de stocuri la dispoziția clientului aplicat anterior intrării în vigoare a Ordonanței Guvernului nr. 6/2020:

- **a dispărut condiția ca furnizorul să nu fie înregistrat în scopuri de TVA în România**, în situația în care bunurile sunt transportate din alt stat membru în România, condiția fiind doar ca furnizorul să nu fie stabilit în România;
- **s-a introdus obligația atât pentru furnizor, cât și pentru cumpărător, de a ține un registru al bunurilor transferate în cadrul regimului de stocuri la dispoziția clientului**, în vederea asigurării monitorizării adecvate de către administrațiile fiscale. Acest registru este diferit de registrul nontransferurilor. Informațiile pe care trebuie să le conțină aceste registre sunt prevăzute la art. 54a alin. (1) și (2) din Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată;
- **s-a introdus obligația ca în declarația recapitulativă a furnizorului să fie menționată identitatea cumpărătorilor cărora le vor fi livrate ulterior bunurile expediate în cadrul regimului pentru stocuri la dispoziția clientului**. Clientul nu are obligația de a declara în declarația sa recapitulativă bunurile care i-au fost puse la dispoziție în regim de stocuri la dispoziția clientului decât în momentul în care se transferă dreptul de proprietate și realizează o achiziție intracomunitară;
- **s-a introdus un termen limită de 12 luni de la expedierea/transportul bunurilor** în care bunurile să fie livrate persoanei impozabile destinatare sau altei persoane impozabile stabilite în cadrul acestui interval de 12 luni, iar dacă bunurile nu sunt restituite la expirarea termenului se consideră că persoana care le-a expediat/transportat a realizat un transfer în statul membru de plecare a bunurilor și o achiziție intracomunitară asimilată în statul membru de destinație;
- **s-a introdus posibilitatea înlocuirii destinatarului inițial al bunurilor cu o altă persoană impozabilă în termen de 12 luni de la expedierea/transportul bunurilor;**
- **s-au introdus prevederi referitoare la situațiile în care bunurile sunt distruse, pierdute sau furate,** în sensul că încetează a mai fi considerate îndeplinite condițiile pentru regimul de stocuri la dispoziția clientului la data la care bunurile au fost distruse, pierdute sau furate, sau, dacă este imposibil să se determine data, de la momentul constatării lipsei/distrugerii bunurilor.

Alte aspecte importante cu privire la regimul de stocuri la dispoziția clientului:

- aplicarea regimului nu este obligatorie, având în vedere că acesta se aplică numai în situația în care sunt îndeplinite

condițiile prevăzute la art. 270[1] alin. (2) din Codul fiscal, condiții pe care furnizorul poate să aleagă dacă le îndeplinește sau nu;
- neîndeplinirea altor condiții prevăzute de lege pentru aplicarea regimului decât cele prevăzute la art. 270[1] alin. (2) din Codul fiscal nu implică faptul că nu se mai aplică regimul de stocuri la dispoziția clientului. Spre exemplu, neîndeplinirea de către client a obligației de a indica în registru descrierea și cantitatea bunurilor destinate acestuia nu implică anularea regimului;
- nu este necesar ca furnizorul să fie stabilit în scopuri de TVA în statul membru din care transferă bunuri în regim de stocuri la dispoziția clientului;
- termenul de 12 luni prevăzut la art. 270[1] alin. (4) din Codul fiscal se referă la data sosirii bunurilor în depozitul din statul membru de destinație, data care trebuie înregistrată în registrele prevăzute la art. 321 alin. (6) și (7) din Codul fiscal;
- pentru determinarea perioadei de 12 luni în cazul bunurilor en-gros, cea mai potrivită metodă de descărcare a gestiunii pare să fie FIFO (first in – first out);
- pentru declararea transportului bunurilor în vederea aplicării regimului de stocuri la dispoziția clientului în declarația recapitulativă, potrivit prevederilor art. 325 alin. (1[1]) din Codul fiscal, data relevantă este data la care începe transportul.

Livrările în lanț

Operațiunile în lanț se referă la livrări succesive de bunuri care fac obiectul unui singur transport intracomunitar. Transportul intracomunitar al bunurilor trebuie să fie atribuit doar uneia dintre livrări și numai livrarea respectivă poate să beneficieze de scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare.
Din cauza dificultăților de alocare a transportului intracomunitar livrării corespunzătoare, au existat abordări diferite în rândul statelor membre, cu consecința fie a unei duble impozitări, fie a neimpozitării anumitor tranzacții.

Având în vedere problemele apărute în statele membre în ceea ce privește alocarea transportului intracomunitar uneia dintre tranzacțiile efectuate în lanț, există o vastă jurisprudență a Curții de Justiție a Uniunii Europene pe această temă, jurisprudență complicată care se raportează la momentul transferului efectiv al dreptului de a dispune de bunuri între părțile implicate. Dintre cele mai cunoscute cauze ale CJUE amintim: Cauza C-430/09, *Eurotyre Holding BV, Cauza C-628/16, Kreuzmayr, Cauza C-386/16, Toridas.*

Începand cu data de 3 februarie 2020, prin Ordonanța Guvernului nr. 6/2020, s-au introdus la art. 275 alin. (9) – (11) din Codul fiscal prevederi referitoare la alocarea transportului în situația tranzacțiilor în lanț, după cum urmează:
- în cazul în care aceleași bunuri sunt livrate succesiv și sunt expediate sau transportate dintr-un stat membru în alt stat membru direct de la primul furnizor la ultimul client din lanț, se va considera că **transportul este atribuit numai livrării efectuate către operatorul intermediar;**
- prin derogare, în cazul în care operatorul intermediar a comunicat furnizorului său codul de înregistrare în scopuri de TVA care i-a fost eliberat de către statul membru din care sunt expediate sau transportate bunurile se va considera **că transportul este atribuit numai livrării de bunuri efectuate de către operatorul intermediar**.

Prin ***operator intermediar*** se înțelege un furnizor din lanț, altul decât primul furnizor din lanț, care expediază sau transportă bunurile, fie el însuși, fie prin intermediul unei părți terțe care acționează în numele său. În fapt, prin intermediar se va înțelege o persoană care acționează în nume propriu ca și cumpărător-revânzător.
În cazul în care primul furnizor din lanț realizează transportul, este de la sine înțeles că transportul este alocat livrării realizate de către acest furnizor. Astfel, rezultă că modificarea pentru tranzacțiile în lanț se adresează situațiilor în care transportul bunurilor va fi realizat de o altă persoană din lanț decât primul furnizor.
De asemenea, nici ultima persoană de pe lanț nu poate avea calitatea de operator intermediar. Dacă transportul este organizat de ultima persoană de pe lanț, transportul nu poate fi alocat decât ultimei trazacții, celelalte tranzacții de pe lanț fiind considerate livrări locale în statul membru din care sunt expediate/transportate bunurile.

Exemplu:
O persoană impozabilă A din SM1 livrează bunuri către o persoană impozabilă B din SM2 care revinde bunurile către o persoană impozabilă C din SM3. Bunurile sunt transportate direct din SM1 în SM3 de către B. B îi comunică lui A codul său de TVA din SM2.
În acest caz, transportul este atribuit livrării efectuate către operatorul intermediar, care în acest exemplu este B.
Prin urmare, A efectuează o livrare intracomunitară de bunuri scutită de TVA în SM1, iar B realizează o achiziție intracomunitară în SM3, urmată de o livrare locală de bunuri în SM3 către C. Dacă sunt îndeplinite condițiile legale, pot fi aplicate măsurile de simplificare pentru operațiuni triunghiulare.
În situația în care la momentul livrării B îi comunică lui A un cod de înregistrare în scopuri de TVA din SM1, transportul este alocat livrării efectuate de B către C. Astfel, în această situație, A realizează o livrare locală către B în SM1, B efectuează o livrare intracomunitară scutită în SM1 către C, iar C efectuează o achiziție intracomunitară în SM3.

Condițiile de aplicare a scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri

Deși sistemul de monitorizare la nivel european a operațiunilor intracomunitare se bazează pe codul de înregistrare în scopuri de TVA al cumpărătorului, comunicarea acestui cod către furnizor nu era prevăzută de Directiva TVA ca o condiție obligatorie (de fond) pentru justificarea scutirii de TVA pentru livrarea intracomunitară.
Legislația națională prevede însă această condiție obligatorie pentru aplicarea scutirii de TVA încă de la data aderării României la Uniunea Europeană.

De asemenea, atât Directiva TVA, cât și legislația națională prevăd obligația furnizorilor de a depune o declarație recapitulativă (așa-numita „declarație VIES", care include codul de înregistrare în scopuri de TVA al cumpărătorului) în care să înscrie toate livrările intracomunitare de bunuri scutite de TVA. Aceasta nu reprezenta însă o condiție de fond pentru aplicarea scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri, nici potrivit Directivei TVA, nici potrivit Codului fiscal.
Astfel, comparând cu prevederile din legislația națională, observăm că Directiva TVA conținea drept **condiții de fond** pentru aplicarea scutirii livrării intracomunitare **calitatea beneficiaru-**

lui de persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă, care acționează ca atare, precum **și transportul bunurilor în alt stat membru** decât cel din care începe transportul, dar **nu cuprindea și condiția referitoare la comunicarea de către beneficiar a unui cod valabil de TVA care se regăsește însă în Codul fiscal.**

Având în vedere însă că mai multe state membre au considerat comunicarea de către beneficiar a unui cod valid de TVA drept condiție esențială (de fond) pentru aplicarea scutirii de TVA pentru livrarea intracomunitară de bunuri, există, de asemenea, o vastă jurisprudență a CJUE pe această temă. Dintre cele mai cunoscute decizii ale CJUE care au subliniat că transmiterea unui cod de TVA de către client nu este o condiție de fond pentru aplicarea scutirii, nefiind prevăzută de art. 138 din Directiva TVA, ci numai o condiție de formă, amintim: cauza C-273/11, *Mecsek-Gabona*, cauza C-587/10, *VSTR*, cauza *Plöckl*, C-24/15 și cauza *Euro-Tyre*, C-21/16.

La nivel comunitar, prin Directiva (UE) 2018/1910 s-au introdus, pe lângă condițiile de fond deja existente (calitatea beneficiarului și dovada transportului), încă două condiții de fond pentru aplicarea scutirii de TVA, respectiv:

- ***comunicarea unui cod valid de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului în alt SM decât cel în care începe expedierea sau transportul bunurilor;***
- ***declararea livrării intracomunitare de către furnizor în declarația recapitulativă.***

Având în vedere că România solicita, așa cum am menționat anterior, codul de TVA al beneficiarului pentru aplicarea scutirii de TVA pentru LIC, **singura schimbare introdusă prin Ordonanța Guvernului nr. 6/2020 vizează refuzul scutirii de TVA dacă furnizorul nu a depus/completat corect declarația recapitulativă (formularul 390),** cu excepția cazului în care acesta poate justifica corespunzător deficiența, într-un mod considerat satisfăcător de autoritățile fiscale.

Astfel, se poate considera că deficiența a fost remediată în situații precum:

- furnizorul nu a inclus livrarea intracomunitară în declarația recapitulativă aferentă perioadei în care a intervenit exigibilitatea taxei, dar a inclus-o în declarația recapitulativă aferentă unei perioade ulterioare sau în cadrul unei declarații rectificative pentru perioada respectivă;
- furnizorul a inclus livrarea intracomunitară în declarația recapitulativă aferentă perioadei în care a intervenit exigibilitatea taxei, dar a greșit neintenționat una sau mai multe informații referitoare la livrarea respectivă, cum ar fi valoarea acesteia, tipul operațiunii, denumirea clientului și a efectuat corecția în cadrul unei declarații rectificative pentru perioada respectivă.

Justificarea transportului intracomunitar, pentru aplicarea scutirii în cazul livrărilor intracomunitare

Începând cu data de 1 ianuarie 2020 se aplică **articolul 45a nou introdus în Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011** al Consiliului de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, prin care **se stabilesc condițiile în care se prezumă că expedierea/transportul bunurilor în alt stat membru a avut loc, în vederea aplicării scutirii de TVA pentru livrarea intracomunitară de bunuri.**

Astfel, se prezumă că transportul a fost efectuat dacă se îndeplinesc următoarele condiții:

1. Dacă transportul este efectuat de furnizor sau în numele său, acesta trebuie să dețină:

a) cel puțin două dovezi care nu sunt contradictorii, emise de două părți diferite care sunt independente atât una de cealaltă, cât și de furnizor și de cumpărător, dintre următoarele:

- documentele referitoare la expedierea sau transportul bunurilor precum un document CMR semnat sau o scrisoare de trăsură semnată, un conosament, o factură de transport aerian de mărfuri sau o factură de la transportatorul bunurilor;

b) o singură dovadă din cele menționate la litera a), împreună cu o singură dovadă dintre cele menționate mai jos, care nu sunt contradictorii, care confirmă expedierea sau transportul, emise de două părți diferite care sunt independente atât una de cealaltă, cât și de furnizor și de cumpărător:

- o poliță de asigurare corespunzătoare expedierii sau transportului bunurilor sau documente bancare care să ateste plata pentru expedierea sau transportul bunurilor;
- documentele oficiale eliberate de o autoritate publică, precum un notariat, care să ateste sosirea bunurilor în statul membru de destinație;
- o chitanță eliberată de un depozitar în statul membru de destinație care să ateste depozitarea bunurilor în respectivul stat membru.

2. Dacă transportul este efectuat de cumpărător sau în numele său, furnizorul trebuie să dețină dovezile prevăzute în cazul anterior și o declarație scrisă din partea cumpărătorului, care atestă că bunurile respective au fost expediate sau transportate de acesta sau de către o terță parte în numele cumpărătorului și care menționează statul membru de destinație a bunurilor.

Această declarație scrisă precizează data emiterii, numele și adresa cumpărătorului, precum și cantitatea și natura bunurilor, data și locul de sosire a bunurilor și, în cazul livrării de mijloace de transport, numărul de identificare al mijlocului de transport și identificarea persoanei care acceptă bunurile în numele cumpărătorului. Cumpărătorul furnizează vânzătorului declarația scrisă până cel târziu în a zecea zi a lunii următoare livrării.

Prin urmare, de la 1 ianuarie 2020, în vederea aplicării scutirii de TVA pentru livrările intracomunitare de bunuri:

- în cazul persoanelor impozabile care îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 45a din Regulament, se prezumă că bunurile au fost transportate intracomunitar;
- în cazul persoanelor impozabile care nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art. 45a din Regulament, transportul intracomunitar al bunurilor se justifică potrivit prevederilor art.10 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 103/2016.

Astfel de situații pot apărea, de exemplu, atunci când:

- furnizorul sau cumpărătorul transportă bunurile cu propriile mijloace;
- transportul se realizează pe roți, în cazul mijloacelor de transport;
- furnizorul nu poate face dovada că este independent față de transportator sau de casa de expediții sau că aceștia sunt independenți unul față de altul sau față de cumpărător.

COVID-19 și noua categorie de **zile libere plătite pentru părinți**

Abstract: Răspândirea rapidă a virusului SARS-CoV-2 provoacă întreaga economie la adoptarea unor măsuri eficiente atât la nivel local cât și mondial. Astfel, în actualul context al pandemiei de COVID-19, România se confruntă în ultimele luni, poate cu cea mai mare criză economică din epoca modernă.
Guvernul României vine în întâmpinarea situației actuale cu o serie de măsuri economice și fiscale pentru a încerca să susțină și să sprijine mediul de afaceri afectat de criză. Un alt lucru care trezește incertitudine în mediul economic și fiscal-bugetar îl reprezintă seriile de modificări legislative apărute.

Cuvinte cheie: telemunca, părinte, salariat, copii, indemnizație.

Cristina Mihalache, Consultant - KPMG

Reglementările adoptate de Guvern cu privire la reglementările alternative pentru a asigura un venit constant pe perioada stării de urgență sunt cuprinse în mai multe acte normative adoptate recent. Printre cele mai importante și de actualitate măsuri cu caracter excepțional putem enumera *Legea 19/2020 privind acordarea unor zile libere părinților pentru supravegherea copiilor, în situația închiderii temporare a unităților de învățământ (în continuare "Legea 19/2020") și Hotărârea 217/2020 pentru aplicarea prevederilor Legii nr. 19/2020 privind acordarea unor zile libere părinților pentru supravegherea copiilor* în situația închiderii temporare a unităților de învățământ *(în continuare "Hotărârea 217/2020").*

Astfel, se pot acorda zile libere unuia dintre părinți pentru supravegherea copiilor, în situația suspendării cursurilor sau închiderii temporare a unităților de învățământ unde aceștia sunt înscriși, dar și a unităților de educație antepreșcolară, ca urmare a stării de urgență decretată în condițiile legii, generată de COVID-19.

Cei care pot beneficia de aceste zile, conform Legii 19/2020, art. 1, alin. 2, sunt părinții care îndeplinesc concomitent următoarele condiții:
- au copii cu vârsta de până la 12 ani, înscriși în cadrul unei unități de învățământ sau au copii cu dizabilități cu vârstă de până la 18 ani, înscriși în cadrul unei unități de învățământ;
- locul de muncă ocupat nu permite munca la domiciliu sau telemunca.

De asemenea, conform art. (3) prin statutul de părinte se înțelege următoarele categorii:
- părintele firesc, potrivit Legii nr. 287/2009 privind Codul civil, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- adoptatorul;
- persoana care are copilul/copiii în încredințare în vederea adopției;
- persoana care are în plasament copilul sau în tutelă;
- persoana desemnată conform art. 104 alin. (2) din Legea nr. 272/2004 privind protecția și promovarea drepturilor copilului, republicată, cu modificările și completările ulterioare;
- părintele sau reprezentantul legal al persoanei adulte cu handicap înscrisă într-o unitate de învățământ.

Un aspect foarte important de clarificat, constă în faptul că acordarea acestei categorii noi de zile libere plătite nu se aplică persoanelor menționate mai sus, dacă aceștia se află în orice alt tip de absență precum concediu de odihnă sau concediu fără plată, concediul legal pentru creșterea copiilor sau are raporturile de muncă suspendate unilateral de angajator în temeiul art. 52 alin.1 lit. c). din Legea nr. 53/2003 - Codul Muncii. Pentru a beneficia de acest tip de zile libere plătite, angajatul trebuie să depună către angajator o cerere, însoțită de o declarație pe proprie răspundere a celuilalt părinte din care să reiasă că nu a solicitat acest drept și că nu se încadrează în nici una dintre următoarele situații: este în concediu de odihnă, în concediu fără plată, se află în concediu pentru creșterea copilului/copiilor. Împreună cu documentele menționate mai sus este nevoie și de o copie a certificatului/certificatelor de naștere al/ale copilului/copiilor.

Indemnizația aferentă unei zile libere pentru părinți pentru supravegherea copiilor este de 75% din salariul de bază (salariul brut din contract), dar nu mai mult de contravaloarea pe zi a 75% din câștigul salarial mediu brut (în anul 2020 acesta este de 5.429 lei). Conform art. 3, alin. (2) indemnizația este supusă impozitului pe venit și plății contribuțiilor de asigurări sociale, de asigurări

sociale de sănătate, precum și plății contribuției asiguratorii pentru muncă, în condițiile prevăzute de Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru recuperarea sumelor, angajatorul trebuie să depună în termen de 30 de zile (de la data efectuării plății contribuțiilor sociale și a impozitului aferent indemnizației) către agențiile pentru ocuparea forței de muncă județene, respectiv a municipiului București o cerere prin care să solicite decontarea sumelor plătite către angajați. Împreună cu această cerere, legislația în vigoare menționează că angajatorul trebuie să mai depună și următoarele documente:

- lista angajaților ce au beneficiat de zile libere și valoarea indemnizației aferente;
- copii ale statelor de plată;
- declarația pe proprie răspundere a reprezentantului legal al angajatorului, din care să rezulte că persoanele care au primit indemnizația îndeplinesc condițiile din Legea 19/2020;
- dovada plății contribuțiilor sociale și a impozitului aferente lunii în care a fost plătită indemnizația către angajați.

Angajatorii pot solicita conform art. (3), alin.(4) din Legea 19/2020, doar decontarea sumelor reprezentând indemnizația netă, încasată efectiv de părinte, urmând ca decontarea să se efectueze în termen de 60 de zile calendaristice de la data înregistrării documentelor.

Menționăm că perioada de zile libere pentru supravegherea copilului/copiilor nu poate fi întreruptă decât la cererea expresă a salariatului, spre deosebire de perioada în care salariatul se află în concediu de odihnă. Reamintim că, în baza prevederilor art. 151, alin. (2), din Legea 53/2003 privind Codul Muncii, angajatorul poate rechema salariatul doar din concediul de odihnă în caz de forță majoră sau pentru interese urgente care impun prezența salariatului la locul de muncă. În plus, concediul de odihnă poate fi întrerupt de concediu medical în cazul în care intervine o boală. Ordonanța de urgență 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, la art. 16, alin. (1) face o clară precizare cu privire la tipul de concediu ce poate fi întrerupt și anume: asigurații a căror incapacitate temporară de muncă a survenit în timpul concediului de odihnă sau al concediului fără plată beneficiază de indemnizație pentru incapacitate temporară de muncă, concediul de odihnă sau fără plată fiind întrerupt, urmând ca zilele neefectuate să fie reprogramate.

Subliniem și faptul că zilele libere pentru supravegherea copilului/copiilor nu implică o suspendare a contractului individual de muncă al salariatului conform definițiilor din Legea 53/2003 privind Codul Muncii, astfel, toate drepturile și obligațiile părților rămân în vigoare și în consecință, această perioadă nu trebuie declarată în Registrul electronic de evidență a salariaților (Revisal).

Foarte important de reținut este faptul că, deși adoptarea unei astfel de măsuri a fost imperios necesară în contextul stării de urgență generată de criza COVID-19, reglementările aduse de Legea 19/2020 rămân aplicabile și ulterior contextului actual, părinții având posibilitatea de a beneficia de aceste zile și în afara stării de urgență, în cazul unor condiții meteorologice nefavorabile sau a altor situații extreme decretate astfel de către autoritățile competente cu atribuții în domeniu.

Măsurile fiscale adoptate în contextul pandemiei
- o privire de ansamblu -

Abstract: În contextul evoluției situației epidemiologice internaționale determinate de răspândirea coronavirusului SARS-CoV-2, autoritățile legislative și executive au luat o serie de măsuri în vederea acordării de facilități fiscale operatorilor economici afectați.
Atât la nivel național cât și internațional, o parte importantă a activității economice a fost sistată pe perioadă nedeterminată, organele de conducere ale statelor urmând a decide cu privire la oportunitatea luării de măsuri care să fluidizeze circuitul economic astfel încât economia să nu fie blocată și, în definitiv, să fie evitate crizele economice pe termen mediu și lung.
În ceea ce privește măsurile concrete luate de România, considerăm că deși au existat o serie de ezitări și de inconsecvențe legislative, majoritatea măsurilor au fost binevenite în economie, acestea având un efect benefic.
În cele ce urmează vom face o trecere în revistă a unora dintre cele mai importante măsuri fiscale adoptate și vom aprecia impactul pe care fiecare dintre acestea îl are sau îl va avea.

Cuvinte cheie: prorogare termen, amânare plată, bonificații, impozit specific, deducere TVA, rambursare TVA cu control ulterior.

Sorin Biban, Senior Tax Manager - Biriș Goran Consulting
Anda Diaconescu, Junior Associate - Biriș Goran SPARL

Una dintre primele măsuri adoptate pe parcursul stării de urgență a fost reglementată prin OUG nr. 29/2020, și anume amânarea la plată până la expirarea unui termen de 30 de zile de la momentul încetării stării de urgență, a tuturor obligațiilor fiscale datorate de contribuabil (impozite, contribuții).
Prin OUG, Guvernul a decis că obligațiile fiscale scadente după intrarea în vigoare a ordonanței nu sunt considerate obligații restante și prin urmare s-a luat decizia de a ***nu se calcula și datora dobânzi și penalități de întârziere***, și de ***a nu se începe executarea silită prin înființarea popririi a creanțelor bugetare***.
Aceste măsuri au impulsionat operatorii economici să își continue activitatea fără a exista o presiune pentru plata obligațiilor bugetare. Practic, măsura adoptată de Guvern este o amânare la plată a obligațiilor bugetare. Din reacțiile pieței, se pare că impactul măsurii a fost unul benefic. Totuși, se va putea estima cu acuratețe impactul acestei măsuri asupra finanțelor publice abia peste o perioadă mai lungă de timp. Această măsură are aplicabilitate *erga omnes*, fiind aplicabilă și companiilor care au avut profit pe perioada stării de urgență și de alertă.
De asemenea, la momentul expirării măsurii, va fi important de analizat dacă aceiași operatori economici care nu dețin resursele necesare pentru a efectua plățile la bugetul de stat pe perioada stării de urgență și de alertă, vor putea efectua plățile necesare la bugetul de stat.

Cel mai probabil pentru aceste considerente, prin **OUG nr. 99/2020** (despre care vom vorbi în cele ce urmează) s-a prorogat termenul de plată a acestor obligații până la 25 octombrie 2020.
În ceea ce privește impozitul pe profit, prin **OUG nr. 33/2020** se acordă o bonificație contribuabililor care își achită, la scadență, impozitul pe profit/plata anticipată trimestrială aferente trimestrului I al anului 2020, cu termen scadent 25.04.2020. Astfel, marii contribuabili vor beneficia de o bonificație de 5%, în timp ce contribuabilii mijlocii precum și alte categorii de contribuabili (de ex. ONG-uri, fundații) vor beneficia de bonificații de 10%. Această reducere este binevenită pentru încurajarea contribuabililor de a-și plăti impozitul.

O măsură absolut necesară independent de iminența unei crize epidemiologice a reprezentat-o acordarea de credite fiscale pentru sponsorizări, în cazul sponsorizărilor direcționate către instituțiile şi autoritățile publice, inclusiv organele de specialitate ale administrației publice. Această facilitate a fost mai mult decât binevenită în contextul în care pe parcursul ultimelor luni, a existat o relație de sprijin reciproc între diferite instituții publice și private, tocmai pentru a înlesni accelerarea ieșirii din criză.
În ceea ce privește rambursarea de TVA cu control ulterior, prin **OUG nr. 48/2020** s-a realizat generalizarea acesteia. Astfel, *taxa pe valoarea adăugată solicitată la rambursare prin deconturile cu sumă negativă de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de ram-*

bursare, depuse în cadrul termenului legal de depunere, se rambursează de organul fiscal central, cu efectuarea, ulterior, a inspecției fiscale. Această măsură reprezintă un beneficiu enorm, dat fiind că ajută la fluidizarea circuitului economic, prin acordarea posibilității contribuabililor de a beneficia de rambursare TVA fără implicarea inițială a organelor fiscale principale, implicare ce reprezentă un catalizator al blocajelor financiare la nivel național.

Cu toate acestea, limitarea în timp a măsurilor (până la 25 octombrie 2020) nu este oportună dat fiind că dificultățile economice se vor propaga pe o perioadă mai lungă, atât pe parcursul stării de alertă (și prelungirea acesteia), cât și ulterior acesteia.

O altă măsură implementată care a fost benefică cash flow-ului operatorilor economici este reprezentată de faptul că pentru plata cu întârziere a ratelor din graficele de eșalonare neachitate până la împlinirea termenului de 30 de zile de la expirarea stării de urgență nu se calculează și nu se datorează dobânzi și penalități. Astfel, această măsură reprezintă o plasă de salvare a debitorilor aflați în dificultate generată de lipsa temporară de disponibilități bănești. Prin **OUG nr. 99/2020** s-a prorogat termenul pentru plata cu întârziere a ratelor din graficele de eșalonare neachitate până la 25 octombrie 2020.

Una dintre cele mai importante măsuri luate o reprezintă prorogarea termenului pentru depunerea *Declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice*, a Formularului 230 - *Cerere privind destinația sumei reprezentând până la 3,5% din impozitul anual datorat* și pentru *plata impozitului pe venit și a contribuțiilor sociale obligatorii, datorate de persoanele fizice, pentru veniturile obținute în anul 2019*. Astfel, prin **OUG nr. 69/2020** termenul pentru depunerea celor două acte, respectiv pentru plata impozitului și a contribuțiilor s-a prorogat până la 30 iunie 2020. Mai mult decât atât, prin **OUG 69/2020** se au în vedere următoarele facilități:

- *„pentru plata impozitului pe venit, a contribuției de asigurări sociale și a contribuției de asigurări sociale de sănătate, reprezentând obligații fiscale anuale pentru anul 2019, se acordă o bonificație de 5% din aceste sume, dacă toate aceste obligații fiscale de plată se sting prin plată sau compensare, integral până la data 30 iunie 2020 inclusiv"*, respectiv
- *„pentru depunerea declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice prin mijloace electronice de transmitere la distanță, se acordă o bonificație de 5% din impozitul pe venit, contribuția de asigurări sociale și contribuția de asigurări sociale de sănătate."*

La o primă vedere, acordarea de bonificații către contribuabili poate fi interpretată ca o măsură de susținere a celor impactați de criza epidemiologică. În fapt, aceste facilități nu reprezintă altceva decât o stimulare a operatorilor economici de a efectua plățile către buget de stat cât mai urgent. În mod similar, amânarea la plată a impozitului pe profit este utilă pentru companiile care au obținut profit în această perioadă. Cele afectate grav de criză nu au obținut un profit pentru care să plătească impozitul aferent.
Luând în considerare și prevederile OUG **nr. 29/2020**, operatorii economici pot amâna până în data de 24 octombrie obligațiile fiscale din Declarația Unică, însă nu vor beneficia de bonificația totală de 10%.

Prin **OUG nr. 69/2020** s-a prelungit o așa numită o *„amnistie fiscală"*, prin care dobânzile, penalitățile și toate accesoriile aferente obligațiilor bugetare principale, restante la data de 31 martie 2020 inclusiv, se anulează dacă obligațiile principale sunt stinse până la data de 15 decembrie 2020. În acest sens, textul de lege prezintă, din fericire, destul de explicativ procedura de notificare pe care operatorul economic care dorește să beneficieze de facilitate trebuie să o urmeze, astfel încât obligațiile principale datorate de contribuabil să fie stinse până la data de 15 decembrie. Similar celor prezentate mai sus, această măsură este utilă operatorilor care pot achita principalul până la data de 15 decembrie, în timp ce pentru cei afectați de criză, măsura nu le va ameliora situația economică.

O altă măsură prevăzută de **OUG 69/2020** o reprezintă realizarea analizei de risc efectuate de către organul fiscal central ulterior înregistrării în scopuri de TVA a contribuabilului. În acest fel, se renunță la procedura greoaie care întârzie operatorii economici să intre în circuitul economic, urmând ca la un moment ulterior acordării unui cod valid de TVA să aibă loc analiza de risc. Astfel, până la momentul realizării analizei de risc de către organele fiscale, operatorii economici vor putea deduce TVA și în acest fel, operațiunile realizate nu vor mai reprezenta costuri.

În data de 25 iunie a intrat în vigoare **OUG nr. 99/2020** care prevede măsuri legate de reducerea sarcinii fiscale privind impozitul specific, precum și prevederi speciale pentru contribuabilii cu an fiscal diferit. Astfel, în ceea ce privește impozitul specific, cuantumul impozitului specific aferent anului 2020 se recalculează prin împărțirea impozitului specific anual la 365 de zile calendaristice și înmulțirea valorii rezultate cu diferența dintre numărul de 365 zile calendaristice, perioada în care au întrerupt activitatea și numărul de 90 de zile calendaristice. Declararea și plata impozitului specific vor fi efectuate până la 25 octombrie 2020. Aceste măsuri ajută într-o mare măsură sectorul Horeca, sector afectat din plin pe perioada stării de urgență. Odată cu relaxarea treptată a măsurilor, contribuabilii din această industrie se raportează la această măsură ca la o impulsionare și un ajutor în vederea redeschiderii afacerilor.

O altă măsură o reprezintă posibilitatea acordării bonificației de 10% pentru plata impozitului trimestrial datorat/ plata anticipată trimestrială până la termenul scadent cuprins în perioada 26 iunie – 25 septembrie 2020 (pentru trimestrul II) și 26 septembrie – 25 decembrie 2020 (pentru trimestrul III) contribuabililor care au anul fiscal diferit față de cel calendaristic. Această măsură extinde reglementările inițiale prevăzute de Legea nr. 54/2020 cu privire la acordarea de bonificații de 10% din impozitul pe profit datorat, pentru contribuabilii plătitori de impozit pe profit, indiferent de sistemul de declarare și plată, și pentru contribuabilii plătitori de impozit datorat pe venitul microîntreprinderilor, dacă plătesc la termenele scadente.

Legea nr. 54/2020, în forma sa adoptată în Parlament, era discriminatoare în sensul în care era aplicabilă exclusiv operatorilor economici unde anul fiscal era identic cu anul calendaristic. În acest sens, lărgirea sferei de acordare de bonificații și operatorilor cu an fiscal diferit, pe lângă faptul că rezolvă o situație de evidentă discriminare, stimulează toți contribuabilii plătitori de impozit pe profit să plătească impozitul până la termenele scadente menționate anterior și astfel ajută la colectarea de bani la bugetul de stat.

După această succintă prezentare a măsurilor luate pe parcursul ultimelor trei luni, se pot efectua mai multe observații pozitive cu privire la acestea, în detrimentul celor negative. În acest sens, implementarea unor măsuri urgente a necesitat o conlucrare a tuturor celor implicați în sistemul puterilor de stat (Parlament, Guvern, puterea judecătorească prin ale sale instanțe judecătorești, prin intervențiile CCR în anumite cazuri), conlucrare ce ar trebui să existe în permanență, nu doar în situații de criză.

Cu toate acestea, măsurile luate nu susțin în toate cazurile agenții economici grav afectați de criză, ci se concentrează pe colectare, generând facilități pentru agenții economici care au posibilitatea financiară să bifeze condițiile impuse. Pentru susținerea afacerilor afectate, măsurile luate s-ar fi putut concentra mai mult pe TVA, această taxă pretându-se mai bine unor măsuri cu efect imediat care pot îmbunătăți relativ rapid fluxul de numerar al agenților economici și / sau stimula consumul. Un exemplu în acest sens l-ar putea constitui relaxarea condițiilor în care se poate ajusta baza de impozitare în cazul neîncasării facturilor.

Concluzie: România încă se află în stare de alertă (cu o nouă posibilitate de prelungire), ceea ce înseamnă că există posibilitatea adoptării unor noi măsuri care să încerce adaptarea operatorilor economici de toate felurile la noua realitate economică. Este prematur de apreciat asupra oportunității măsurilor/facilităților, dată fiind incertitudinea ce planează la nivel internațional. Astfel, la finalul (potențial) al acestei crize vom putea face o analiză retroactivă cu privire la gestionarea corectă/incorectă a situației de către organele de conducere ale statului.

Sediu permanent în România - risc pentru producătorii în sistem lohn, entități afiliate?

Abstract: Producția în lohn poate fi o alternativă de desfășurare a activității în România a unei societăți din cadrul unui grup străin, această structură nefiind foarte des întâlnită în România. Poate această structură de afaceri să prezintă un risc de stabilire a unui sediu permanent în România?

Cuvinte cheie: sediu permanent, lohn, entități afiliate.

Raluca Radosav, Associate Manager - KPMG
Vlad Foica, Manager - KPMG

Conceptul de lohn

Producția în lohn se referă, de regulă, la un tip de acord între două companii în baza cărora compania procesatoare (în cazul de față, subsidiara din România) produce bunuri conform modelelor, proiectelor și, utilizând materialele celeilalte companii, compania ordonatoare (în cazul de față societatea străină), în schimbul unei remunerații.

Conceptul de sediu permanent și importanța Convenției multilaterale

Termenul de sediu permanent este legiferat de către Codul fiscal, definiția acestuia fiind aliniată cu cea menționată de modelul convenției de evitare a dublei impuneri al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE). Astfel, *sediul permanent este un loc prin care se desfășoară integral sau parțial activitatea unui nerezident, fie direct, fie printr-un agent dependent*, fiind menționat expres în Codul fiscal că pentru determinarea sediului permanent se vor avea în vedere comentariile de la art. 5 „Sediul permanent" din modelul convenției de evitare a dublei impuneri al OCDE.

Din definiția sediului permanent sunt exceptate, printre alte activități specifice, activitățile desfășurate cu caracter pregătitor sau auxiliar. De asemenea, potrivit definiției din Codul fiscal un sediu permanent nu presupune menținerea unui stoc de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident numai în scopul de a fi procesate de către o altă persoană.

În iunie 2017, România a semnat Convenția multilaterală pentru implementarea în cadrul tratatelor fiscale (convenții de evitare a dublei impuneri) a măsurilor legate de prevenirea erodării bazei impozabile și a transferului profiturilor. Convenția multilaterală are rolul de a modifica convențiile de evitare a dublei impuneri încheiate între două sau mai multe părți la convenție, cu condiția ca în statele respective Convenția multilaterală să fie intrată în vigoare.
Astfel, în ceea ce privește sediul permanent, aplicarea Convenției multilaterale poate modifica prevederile existente în tratatele fiscale privind condițiile de stabilire a acestuia. Cu toate acestea, până în acest moment, Convenția multilaterală nu a intrat în vigoare în România. Ca urmare, prevederile acesteia nu pot fi deocamdată aplicate în țara noastră. Însă mai devreme sau mai târziu Convenția multilaterală va deveni aplicabilă.

Aspecte de avut în vedere în evaluarea riscului de sediu permanent pentru producătorii în sistem lohn

Desfășurarea activității – unde și pentru cât timp?
Conform definiției sediului permanent și a comentariilor OCDE, ***locul de desfășurare a activității*** poate fi reprezentat atât de un spațiu deținut în proprietate sau închiriat, cât și de un spațiu aparținând unei alte companii, dar care este în mod constant la dispoziția societății străine în vederea desfășurării activității economice, nefiind necesar niciun înscris prin care să se facă referință la dreptul de utilizare a respectivului spațiu.
Ce înseamnă că un spațiu este la dispoziția societății străine? Conform comentariilor OCDE, un spațiu este la dispoziția societății dacă aceasta are puterea efectivă de a utiliza acea locație, fiind existentă în acea locație prezența entității străine și a activităților pe care le desfășoară.

Caracterul fix al locului de desfășurare a activității are în vedere atât componența spațială, respectiv legătura între locul respectiv și un punct geografic, cât și cel temporal, respectiv existența unui anume grad de permanență pentru desfășurarea activității prin acel loc, adică pe o perioadă de minim 6 luni.
Astfel, dacă societatea procesatoare din România pune la dispoziția societății străine o parte din facilitățile sale comerciale,

în mod constant, pentru desfășurarea activității economice a societății străine, se poate considera că această condiție privind existența unui loc de desfășurare a activității a fost îndeplinită. În această situație se pot regăsi companii care pun la dispoziția entității străine o parte din depozit pentru depozitarea produselor finite (care din perspectiva activității de lohn sunt proprietatea companiei ordonatoare), oferind acces neîngrădit reprezentanților acesteia din urmă în spațiul respectiv pentru inspectarea sau mentenanța bunurilor stocate.

Activitatea unei societăți este desfășurată în principal de către antreprenor sau de către personalul aflat într-o relație de angajare retribuită cu societatea, care include angajații și alte persoane care primesc instrucțiuni de la societate ca ***agenți dependenți***. Comentariile OCDE menționează că pot exista cazuri în care persoanele care sunt angajate formal în cadrul unei companii își desfășoară de fapt activitatea unei alte companii, situație în care prima întreprindere nu ar trebui considerată că își desfășoară propria activitate la locul unde aceste persoane efectuează acea muncă.

Spre exemplu, poate fi cazul în care angajați ai societății procesatoare din România desfășoară muncă în folosul societății străine, dat fiind faptul că societatea procesatoare efectuează și activități de logistică aprovizionare etc., pe lângă principala activitate de producție în lohn.
După cum am enunțat mai sus, una din excepțiile ca o activitate desfășurată în România de către un nerezident să nu constituie un sediu permanent al respectivei societăți este ca acea activitate să aibă un caracter pregătitor sau auxiliar.

Cum putem determina dacă o activitate are caracter pregătitor sau auxiliar? Conform comentariilor OCDE, criteriul decisiv în analizarea ***caracterului pregătitor sau auxiliar*** este dacă activitatea locului fix constituie sau nu o parte esențială și semnificativă a activității entității străine în ansamblu. Astfel, dacă activitatea desfășurată în România este o extensie a activității desfășurată de entitatea străină în țara în care este stabilită, nu se mai poate aduce în discuție caracterul pregătitor sau auxiliar. Și aici lucrurile se complică. Cum poate fi evaluat caracterul esențial și semnificativ a unei activități? Ce informații trebuie analizate

pentru a concluziona dacă suntem în prezența unei extensii?
Spre exemplu, poate fi cazul unei societăți străine care desfășoară activități de producție în țara de origine, iar entitatea procesatoare din România este implicată și în alte activități adiacente celei de producție în lohn cum ar fi implicarea în procesul de aprovizionare, în activitatea logistică, în soluționarea reclamațiilor, în activitatea contabilă etc.
Totuși, evaluarea caracterului esențial și semnificativ a unei activități nu poate fi făcută fără a avea o prezentare detaliată a funcțiilor și riscurilor asumate de fiecare dintre cele două societăți. Astfel, o unealtă foarte utilă poate fi dosarul prețurilor de transfer sau o analiză similară.
Toate exemplele de mai sus prezintă elemente esențiale de analizat în stabilirea riscului de existență a unui sediu permanent în România pentru societatea străină.

> Dar oare de ce menționam la început Convenția multilaterală? Pentru că odată intrată în vigoare, aceasta va adăuga un nou element în analiză. Mai precis, articolul 13 al Convenției multilaterale a introdus posibilitatea ca statele să aleagă între două opțiuni pentru a modifica definiția sediului permanent. Opțiunea A prevede că excepțiile prevăzute de Convențiile de evitare a dublei impuneri, precum menținerea unui stoc de produse sau bunuri ce aparțin unui nerezident numai în scopul de a fi procesate de către o altă persoană, trebuie să aibă o natură pregătitoare sau auxiliară. Ce va însemna asta? Va însemna că orice structură de tip lohn în care societatea procesatoare produce bunuri identice sau similare cu societatea nerezidentă ordonatoare va trebui analizată pentru a verifica dacă natura activității este pregătitoare sau auxiliară. Și după cum am arătat mai sus, dacă activitatea din România este o extensie a activității societății nerezidente, caracterul auxiliar sau pregătitor nu va mai putea fi susținut.

După cum probabil intuiți, România a notificat că dorește să aplice această Opțiune A de la articolul 13 al Convenției multilaterale. Prin urmare, este imperios necesar ca toate structurile de tip lohn sa fie re-analizate în timp util, înainte de intrarea în vigoare a Convenției multilaterale.

Pornind de la aceste elemente, evaluarea existenței riscului de stabilirea a unui sediu permanent în România presupune o analiză detaliată a fiecărei situații specifice în parte, cu toate particularitățile pe care aceasta le implică, prin raportarea la prevederile contractuale agreate de cele două părți, dar și la desfășurarea efectivă a activităților.

> **Concluzie:** pentru a stabili dacă activitatea de lohn desfășurată în România de către o subsidiară a unei societăți străine, în condițiile în care beneficiarul serviciilor de prelucrare în sistem lohn este entitatea străină, este necesară o analiză amănunțită a tuturor particularităților activității desfășurate. Totuși, prin natura activității desfășurate și legătura dintre cele două societăți contractante, care de cele mai multe ori presupune o implicare suplimentară a societății procesatoare pe lângă simpla activitate de producție în lohn, o astfel de structură de afaceri poate prezenta un risc crescut pentru stabilirea unui sediu permanent în România. Iar odată cu intrarea în vigoare a Convenției multilaterale analiza se va complica și mai mult.

Abstract: Întreruperea fără precedent cauzată de criza COVID a avut implicații majore asupra politicilor privind prețurile de transfer ale grupurilor de societăți. Un sondaj KPMG la nivelul liderilor financiari ai unor companii din întreaga lume a arătat că mulți se confruntă cu dificultăți în pregătirea unei documentații corecte a prețurilor de transfer pentru anul 2020. Companiile care fac obiectul unor controale fiscale în acest an vor găsi probabil experiența deosebit de dificilă. Acordurile de Prețuri în Avans (APA) sunt o modalitate prin care companiile pot obține un plus de confort în planificarea politicilor de prețuri de transfer. Cu toate acestea, în situația actuală pot exista probleme legate de APA.

Cuvinte cheie: prețuri de transfer, Acord de Preț în Avans, APA, documentare, criză, certitudine.

Teodora Alecu, Director Servicii Prețuri de Transfer - KPMG
Cristina Vasilescu, Director Servicii Prețuri de Transfer - KPMG

Cele care au fost deja obținute și cele care sunt în curs de obținere, s-ar putea baza pe condițiile pre criză COVID-19, care nu mai sunt relevante. Pentru a renegocia un APA, contribuabilul va trebui să furnizeze dovezi clare ale schimbărilor pe termen lung ale operațiunilor și ale structurilor de venituri - dificultățile temporare nefiind considerate suficiente. Pentru cei care intenționează negocierea de APA viitoare, va fi esențial să analizeze, în primul rând, modul în care COVID-19 a afectat grupul, precum și eventualele modificări viitoare, pe termen scurt și pe termen lung, ale modelului de afaceri și ale tranzacțiilor cu societățile afiliate. Ar putea fi utilă includerea unui grad de flexibilitate în APA, care să ia în considerare și eventuale incertitudini economice viitoare. Cu toate acestea, în ciuda complicațiilor, un APA bine pregătit poate oferi, în continuare, multor companii un element suplimentar de certitudine, care este deosebit de binevenit în mediul actual.

Astăzi, mai mult ca oricând vorbim despre puterea de **reacție** și **adaptare** la schimbările care se succed cu rapiditate în fața noastră. Este o schimbare de paradigmă economică, modelele comerciale nu mai sunt, *stricto sensu*, atât de fixe sau durabile. Nici prețurile de transfer nu sunt scutite de nevoia de adaptare la noua realitate economică și comercială.
Directorii de taxe la nivel de grup se confruntă cu provocarea deloc ușoară de a determina în ce măsură politicile privind prețurile de transfer ar trebui modificate în contextul crizei economice cauzate de COVID-19. Impactul asupra afacerii variază foarte mult în funcție de sectorul industriei și de regiune. În plus, în

Provocările analizelor de prețuri de transfer și nevoia de certitudine prin acordul de preț în avans

timp ce acești directori trebuie să ia aceste decizii în timp real, datele privind marjele de profit folosite adesea pentru stabilirea sau testarea prețurilor de transfer sunt, în general, disponibile cu întârziere în bazele de date folosite în acest sens.

Toate elementele aferente prețurilor de transfer de până acum, dacă le privim ca pe vârfurile unei figuri geometrice hexagonale sau piramidale, nu mai pot oferi soluții dacă sunt privite în mod izolat. Mai mult ca oricând, prețurile de transfer implică în 2020 un **mix de elemente**, care trebuie neapărat privite împreună, coroborate și interpretate, de obicei în legătură cu alți factori economici și comerciali care vin de dincolo de prețurile de transfer. Schimbarea factorilor economici, în manieră obiectivă, se răsfrânge mai mult ca oricând asupra prețurilor de transfer.

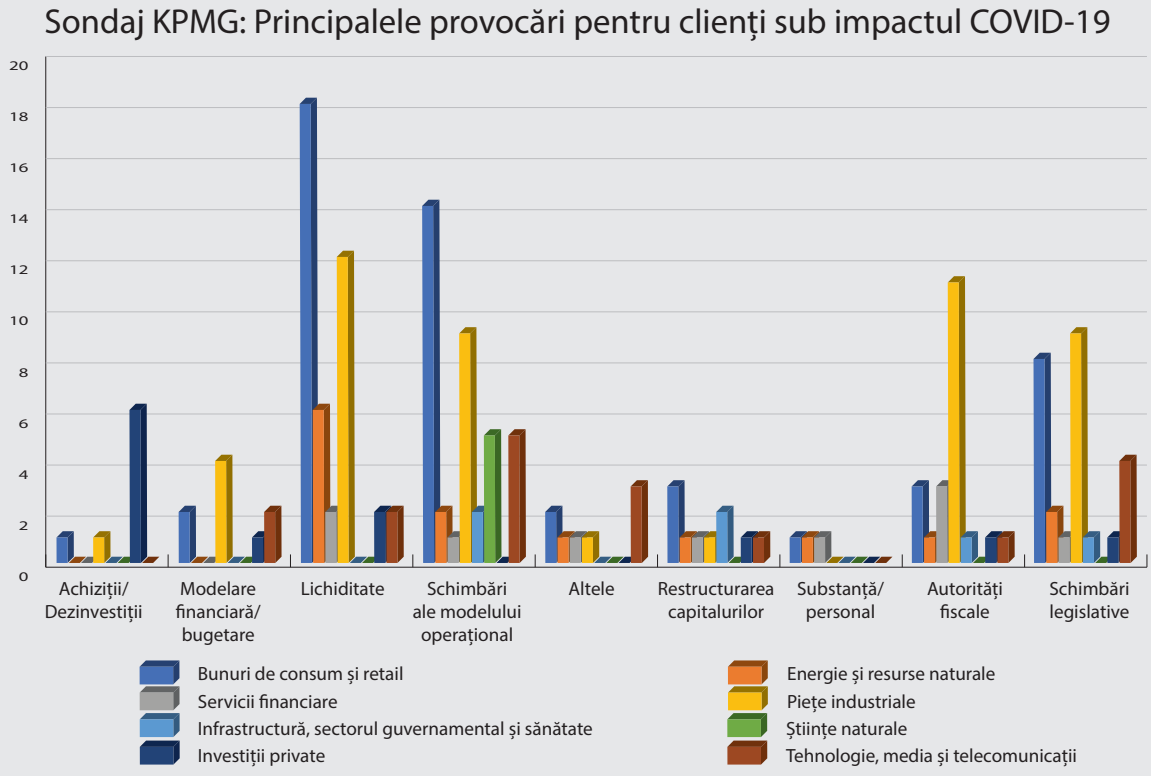
Cum privesc liderii financiari ai companiilor din întreaga lume aceste schimbări și cum se răsfrâng aceste schimbări asupra prețurilor de transfer?

Un sondaj realizat de KPMG în rândul a sute de lideri financiari ai unor companii din întreaga lume arată că unul sau mai mulți factori economici i-au pus în dificultate pe aceștia atunci când s-au gândit cum **documentează** în 2020 prețurile de transfer. Astfel, dacă privim graficul de mai sus, care este rezultatul studiului, vedem cum unul sau mai mulți factori obiectivi își pun amprenta asupra companiilor, în funcție și de sectorul de activitate în care activează.

Conform respondenților studiului, un factor foarte important care afectează fluxurile comerciale și, implicit, prețurile de transfer, este marcat de aspectele financiare și de lichiditate.

Necesitatea de a aduce modificări în modelul operațional, în modul în care se derulează fluxurile comerciale, s-a resimțit puternic în sectorul industrial, producător, dar și sectorul bunurilor de consum și retail. Ne confruntăm cu probleme de tipul: costurile fixe rămân la nivel, veniturile operaționale scad, apar premisele pentru penalități de întârziere la plata comercială sau a ratelor de credit.

Relația cu autoritățile constituie un subiect intens, mai ales în sectorul industrial (dar am putea adăuga și sectorul Transporturilor sau HoReCa). Fie că a fost nevoie de închiderea temporară a



Sursa datelor: Sondaj intern realizat de KPMG la nivel global în rândul liderilor echipelor specializate pe consultanță în domeniul fiscal

activității, că s-a aplicat pentru susținere din partea statului, fie că s-a apelat la soluția de a nu plăti impozitele la termenele prevăzute anterior, schimbările survenite au condus la nevoia de a intensifica relația cu autoritățile.

Mai ales pentru că orice companie care nu a avut control fiscal în ultimii 5 ani, se așteaptă că poate face subiectul măcar al unui control inopinat (pentru identificarea nivelului de risc al societății în perioadă), dacă nu chiar control de fond.

Acordul de preț în avans (în continuare, "APA") este o alternativă viabilă care contribuie la confortul contribuabilului cu privire la prețurile de transfer aferente tranzacțiile majore, dar și o altă mare provocare a liderilor financiari ai companiilor multinaționale.

Acordul de preț în avans

Un APA este, în esență, un aranjament pe termen lung (în România, până la 5 ani) între o autoritate fiscală și un contribuabil, a cărui caracteristică principală este acordul potrivit căruia autoritatea fiscală nu va perturba prețurile de transfer ale contribuabilului, atât timp cât contribuabilul urmează o metodă convenită pentru stabilirea acestor prețuri. De la apariția proiectului OCDE pentru combaterea eroziunii și mutării profiturilor (BEPS), mulți contribuabili au apelat la APA pentru a gestiona incertitudinea evoluției impozitării internaționale.

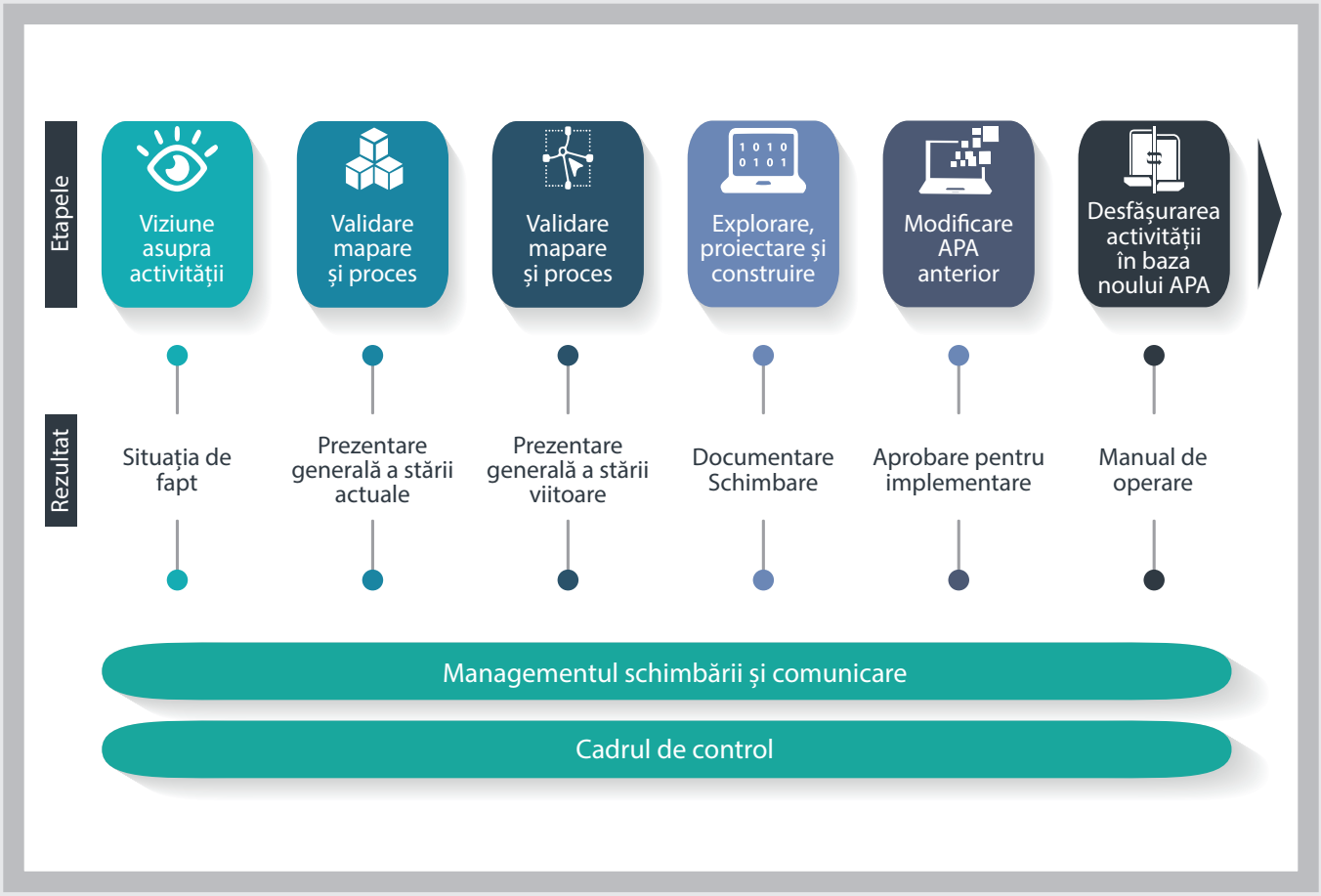
Practic, ele reprezintă alternativa la documentarea standard a prețurilor de transfer, documentare care face, în multe situații, obiectul disputelor cu autoritățile fiscale, asigurând contribuabililor care dețin astfel de acorduri confortul asupra prețurilor practicate în tranzacția intra-grup pentru care a fost obținut acordul.

În actualul context, dacă APA se dorea a asigura confortul contribuabililor cu privire la dezacordul autorităților fiscale vis-a-vis de prețurile intra-grup, multe dintre companiile care au obținut astfel de acorduri sau sunt în curs de a le obține se văd în situația de a nu mai putea îndeplini condițiile agreate cu autoritățile în cadrul APA. Astfel, pentru multe APA în vigoare sau în curs de negociere, există o tensiune între certitudinea prețurilor de transfer pe termen lung și necesitatea acomodării perturbărilor economice neprevăzute, cum este și situația cu care multe companii se confruntă astăzi, urmare a crizei COVID-19. Un APA pe termen lung poate ajuta contribuabilii să gestioneze riscul prețurilor de transfer, dar poate prezenta o problemă dacă APA are drept țintă prețuri statice, fără un mecanism de ajustare a acestora în caz de modificare a condițiilor specifice contribuabilului sau a condițiilor macroeconomice.

Întrebarea de bază la care ar trebui să își răspundă directorii de taxe ai companiilor care au obținute sau sunt în curs de obținere de APA este în ce măsură condițiile stipulate în acord sunt afectate de criza COVID-19. Răspunsul la această întrebare trebuie dat cu atenție, iar pragul de materialitate trebuie evaluat în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte.

Având în vedere cele de mai sus și contextul economic și comercial actual, întrebările pe care ar trebui să și le pună companiile care au APA deja obținute sunt:

- Mai sunt viabile condițiile de derulare a tranzacției stipulate în acord?
- Activitatea, funcțiile, riscurile și activele rămân substanțial aceleași cu cele descrise în acord?
- Pot societățile din grup cu rol de rutină să suporte o parte din pierderile generate de criza COVID-19?



- Modificarea acordului sau documentarea abaterilor de la condițiile stipulate în acord?

Contribuabilii care au obținute APA trebuie să nu se aștepte ca autoritățile să îi accepte înapoi la masa de negociere fără o particularizare a eligibilității contribuabilului pe baza situației specifice a acestuia. Dificultățile temporare nu sunt suficiente.
Prin urmare, atât în cazul companiilor care dețin APA, dar și în general, în cazul companiilor afectate de criza COVID-19, se impune **analiză/revizuire riguroasă** a:

- **modului în care criza COVID-19** le-**a afectat activitatea** și modul de derulare al acesteia,
- **profilului funcțional** înainte și după criză;
- **contractelor comerciale** (inclusiv APA); în ce măsură mai reflectă ele noua realitate de derulare a activității, cât de materiale/semnificative sunt deviațiile de la prevederile contractuale;
- modului în care se **repartizează eventualele pierderi** sau rezultate mai slabe în cadrul grupului; poate compania din România să suporte pierderile cauzate de criză sau o parte din cele înregistrate la nivel de grup?
- **politicilor grupului privind prețurile de transfer** – acoperă circumstanțe neprevăzute, reflectă noile profiluri funcționale din cadrul grupului?

Toate cele de mai sus au un obiectiv deosebit de important în această perioadă, și anume: documentarea, inclusiv cuantificarea impactului crizei asupra rezultatului operațional, asupra tranzacțiilor intra-grup și a APA obținut (în cazul companiilor care au astfel de acorduri).

APA au fost o parte importantă în peisajul prețurilor de transfer, încă de la mijlocul anilor '90 și, până la criza COVID-19, operând într-o economie mondială relativ stabilă, cu anumite denivelări de drum, inclusiv în perioada crizei din 2008-2009. În tot acest timp, contribuabilii au găsit în APA soluția practică pentru problemele dificile de stabilire a prețurilor în relațiile intra-grup.
Evenimentele economice generate de criza COVID-19 evidențiază valoarea procesului APA - mecanismele pe care le pune la dispoziție pentru a aborda perturbările economice extraordinare prin soluții personalizate pe termen lung. Cu toate că nu există o soluție/abordare unică pentru toate problemele APA generate de criza COVID-19, sunt multe opțiuni pentru a răspunde unor astfel de perturbări.

Cheia este determinarea de către contribuabili a modului în care virusul COVID-19 i-a afectat sau îi va afecta, pentru a putea prezenta aceste informații în mod persuasiv, pentru a propune soluții constructive în vederea gestionării efectelor și pentru a lucra împreună cu autoritățile pentru a ajunge la un acord. Noi suntem optimiști că se poate realiza și credem, în continuare că APA rămâne o soluție viabilă în special în cazul tranzacțiilor intra-grup complexe sau care implică sume semnificative.
Adaptarea la noile conjuncturi economice implică astfel un set de reacții prin analiză și documentare, prin pregătirea societății pentru eventuale controale fiscale, căci acestea sunt în final „testele de evaluare" la care contribuabilii sunt supuși. O pregătire bună pentru un control fiscal ulterior contribuie la un plus de confort. Și în vremurile de incertitudine sporită, un grad mai mare de confort nu poate fi decât dorit de către noi toți.

Reducerea capitalului social[1]

Abstract: Articolul tratează chestiunea reducerii capitalului social, propunându-și să explice motivele și procedeele reglementate de Legea nr. 31/1990 privind societățile, având în vedere deficiențele pe care reglementările în speță le conțin. Din păcate există, la nivel de reglementare - perpetuată și la nivel de teorie și practică judiciară - o confuzie între motive și procedee. Modalitățile de reducere sunt anularea acțiunilor sau părților sociale și reducerea valorii lor nominale, modalități ce au loc indiferent de motivele reducerii, care motive sunt asanarea pierderilor sau restituiri către asociați. În cazul când reducerea are loc prin restituiri către asociați, indiferent de metoda de restituire (dobândirea propriilor acțiuni, retragerea sau excluderea asociaților), procedura trebuie în mod imperativ să asigure protecția creditorilor sociali, astfel încât plata titlurilor de participare ale asociaților/acționarilor ale căror titluri sunt dobândite de societate - fie că sunt ținute în trezorerie, fie că sunt imediat anulate - să nu se facă pe seama gajului general societar. De asemenea, restituirile colective către asociați trebuie să asigure egalitatea în drepturi a acestora.

Cuvinte cheie: active nete în exces, capital social, egalitatea acționarilor în drepturi, gaj general societar, obligațiuni, opoziție, pierderi contabile, profit contabil, reducere a capitalului social, vărsăminte.

Avocat Dr. Sebastian Bodu, MBA - Formator - Institutul Notarial Român

1. Motivele și procedeele de reducere a capitalului social

Reducerea capitalului social este acea operațiune juridico-economică prin care asociații diminuează nivelul înregistrat al capitalului social pe fondul unor pierderi sau pentru a face restituiri către asociați. Reducerea capitalului social cade în competența adunării generale a asociaților, în speță a celei extraordinare, la societatea pe acțiuni și nu poate face obiectul delegării către consiliul de administrație, respectiv directorat. Atunci când este motivată de pierderi, constatate prin bilanțul contabil, metoda este o asanare prin care se egalizează capitalul social cu capitalurile proprii (activele nete), pentru a stabili valoarea noului gaj societar (mai mic). Întrucât nu capitalul social, ci activele nete sunt cele care se erodează ca urmare a pierderilor contabile, este nevoie de intervenția asociaților întruniți într-o adunare generală pentru a hotărî reducerea capitalului social și alinierea acestuia la noua valoare a activelor nete, rămasă în urma pierderilor. Procedura reducerii motivată de pierderi este reglementată la art. 153[24] din Legea societăților și este obligatorie pentru toate formele societare. Deoarece asanarea capitalului social nu face obiectul acestui studiu, ne vom ocupa în continuare cu precădere de restituirile către asociați. Atunci când nu este motivată de pierderi, prezentarea bilanțului nu este necesară pentru ca adunarea generală să poată delibera asupra reducerii.

Restituirile către asociați reprezintă o combinație economică între lichidarea investiției, reglementată la art. 256 din Legea societăților și – dacă prețul primit pe titlurile de participare este mai mare decât valoarea lor nominală – o distribuire de dividende reglementată la art. 69 din aceeași lege, taxabilă în același mod, conform art. 7 alin. (1) pct. 11 lit. c) coroborat cu art. 94 alin. (1) C. fisc. Diferența pozitivă se numește *câștig de capital* (*capital gain*). Restituirile către asociați sunt fie colective, fie individuale. Restituirile colective pot fi motivate de faptul că societatea are capital în exces, dar nu neapărat în sensul că societatea ar avea prea mulți bani într-un cont bancar, ci că are capitaluri proprii (active nete) în exces, adică o diferență pozitivă între activele nete și capitalul social plus rezervele nedistribuibile, diferență pe care societatea decide să o remită asociaților ca o alternativă economico-fiscală sau de oportunitate la dividendele permise de art. 69 din Legea societăților. O motivare fiscală apare atunci când impozitarea celor două operațiuni se face cu cote diferite (o cotă de impozit pe dividende mai mare decât cota de impozit pe câștigul de capital). O motivare economică apare atunci când, de exemplu, o societate decide să renunțe la anumite operațiuni, vinde respectivele dezmembrăminte societare, iar sumele de bani obținute și de care societatea nu are nevoie le restituie asociaților, restrângându-și activitatea. Restituirile individuale sunt consecința retragerii sau excluderii unui asociat, în condițiile art. 222 și urm., respectiv 134 din Legea societăților. Formele de reducere a capitalului social prin restituiri colective presupun fie plata către asociați a contravalorii titlurilor și anularea lor, fie scutirea totală ori parțială a asociaților de aporturi, în timp ce procedura de reducere a capitalului social prin restituiri individuale este una singură, și anume plata către asociații retrași sau excluși a contravalorii titlurilor acestora și, în principiu, anularea lor.

Conform primului alineat al art. 207 din Legea societăților, capitalul social poate fi redus prin: (i) micșorarea numărului de acți-

1. Extras din lucrarea Tratat de drept societar, ed. 2, Editura Rosetti International, București, 2019.

uni sau părți sociale; (ii) reducerea valorii nominale a acțiunilor sau a părților sociale și (iii) dobândirea propriilor acțiuni, urmată de anularea lor. Conform alineatului secund, capitalul social mai poate fi redus, atunci când reducerea nu este motivată de pierderi, prin: (i) scutirea totală sau parțială a asociaților de vărsămintele datorate; (ii) restituirea către acționari a unei cote-părți din aporturi, proporțională cu reducerea capitalului social și calculată egal pentru fiecare acțiune sau parte socială; (iii) alte procedee prevăzute de lege.

Art. 207 din Legea societăților, care reglementează reducerea de capital social, trebuie explicat corect, mai ales că, din păcate, conține și multiple erori de redactare. *Primus*, scutirea totală sau parțială a asociaților de vărsămintele datorate nu poate fi aplicabilă decât societății pe acțiuni întrucât cele mixte și de persoane nu pot emite titluri plătite parțial, lipsa vărsământului integral împiedicând însăși dobândirea calității de asociat (art. 9[1] din Legea societăților). *Secundus*, scutirea se aplică doar vărsămintelor neexigibile, nu și celor scadente a căror recuperare este imperativă, conform art. 100 coroborat cu art. 73 alin. (1) lit. a) și art. 273 lit. e) din aceeași lege, o scutire de vărsămintele scadente anterioară reducerii capitalului social fiind interzisă și incriminată de art. 274 lit. b): „constituie infracțiune îndeplinirea hotărârii adunării generale referitoare la reducerea capitalului social fără ca asociații să fi fost executați pentru efectuarea vărsământului datorat ori fără hotărârea adunării generale care îi scutește de vărsămintele ulterioare", prin *vărsăminte datorate* înțelegându-se cele scadente, iar prin *vărsăminte ulterioare* înțelegându-se cele nescadente. Prin *îndeplinire a hotărârii adunării generale* se înțelege fapta administratorilor, directorului general, membrilor directoratului sau ai consiliului de supraveghere de a notifica acționarii scutirea de vărsăminte și de a înregistra hotărârea de reducere de capital la Registrul comerțului. *Tertius* și în cele din urmă, *dobândirea propriilor acțiuni* și *restituirea unei cote-părți din aporturi* desemnează unul și același lucru și anume cumpărarea propriilor titluri de participare, denumită, în trecut, și *amortizare a capitalului social*. Nu există *restituire de aport*, aporturile devenind proprietatea societății de la data subscripției, iar societatea face ce vrea cu ele, ci plata către asociați, de către emitent, a contravalorii titlurilor de participare, fie că sunt acțiuni, fie că sunt părți sociale. Deosebirea între acțiuni și părți sociale constă în aceea că părțile sociale sunt în mod automat anulate pentru a se reduce capitalul social, în timp ce acțiunile pot fi păstrate, cu respectarea condițiilor de la art. 103[1] și urm. din Legea societăților, ca acțiuni proprii (de trezorerie).

Întrucât capitalul social reprezintă produsul dintre valoarea nominală și numărul de titluri de valoare aflate în circulație, reducerea lui se poate face prin două modalități, în speță prin anularea unui număr de titluri de participare (art. 207 alin. (1) lit. a) din Legea societăților) sau prin reducerea valorii nominale a titlurilor (art. 207 alin. (1) lit. b)). Practic, cea de-a doua metodă se poate folosi doar în caz de reducere motivată de pierderi sau de restituiri colective prin scutirea de vărsămintele neexigibile. În toate cazurile, desigur, valoarea nominală rămasă în urma reducerii trebuie să respecte minimul legal stabilit în funcție de forma societară. De asemenea, indiferent de motivele reducerii, capitalul social rămas în urma operațiunii de reducere nu poate fi sub limita minimă legală prevăzută pentru respectiva formă societară. Dobândirea propriilor titluri, prevăzută la art. 207 alin. (1) lit. c) din aceeași lege nu este o modalitate alternativă anulării titlurilor sau reducerii valorii nominale, ci o formă de restituire colectivă. Dacă societatea care procedează la reducerea capitalului social avea acțiuni la purtător (în prezent interzise prin Legea nr. 129/2019), reducerea valorii nominale presupunea înlocuirea acțiunilor existente, care se radiau, cu altele noi.

Restituirile colective prin scutirea, totală sau parțială, a acționarilor de vărsămintele ulterioare presupun, ca și dobândirea propriilor titluri de către emitent în scopul reducerii capitalului social, o anulare a unui număr de acțiuni proporțional cu restul de vărsământ neexigibil de care este scutit fiecare acționar. Dar, spre deosebire de dobândirea acțiunilor proprii unde contravaloarea plătită de societatea dobânditoare poate fi mai mică, mai mare sau egală cu valoarea nominală a acțiunilor, scutirea de vărsăminte face la valoarea nominală, întrucât nu există o plată efectivă către acționari, ci o renunțare la un rest de aport. Prin scutire se anulează un număr de acțiuni calculat ca raport între restul de aport scutit (sau parte a acestuia) și valoarea nominală a unei acțiuni. Dacă rezultatul raportului matematic nu este un număr întreg, ci și un număr rațional (o fracție), se va aplica ultimul număr întreg posibil, fracția rămânând a reprezenta în continuare vărsământ datorat conform scadenței. De asemenea, așa cum arătam mai sus, scutirea se poate aplica și prin reducerea valorii nominale a acțiunilor, cu respectarea minimului lor legal.

În concluzie, textul art. 207 trebuie interpretat astfel: modalitățile de reducere sunt doar două, (i) anularea acțiunilor, respectiv a părților sociale sau (ii) reducerea valorii lor nominale, modalități ce au loc indiferent de motivele reducerii, care motive sunt (i) asanarea pierderilor sau (ii) restituiri către asociați; restituirile sunt (i) colective (față de toți asociații) sau (ii) individuale (față de asociații excluși ori retrași). Formele în care se fac restituiri colective sunt (i) dobândirea propriilor titluri de participare sau (ii) scutirea totală sau parțială a acționarilor de vărsămintele neexigibile, ambele în condiții de egalitate a asociaților și ambele condiționate de protecția creditorilor sociali, după cum vom vedea în cele două secțiuni care urmează. Textul legal ar trebui, așadar, imperativ reformulat, *de lege ferenda* eliminând confuziile între modalitățile de reducere și formele de restituire.

2. Protecția asociaților față de operațiunea de reducere a capitalului social

În baza principiului că titlurile de participare trebuie să acorde deținătorilor drepturi egale, reducerea capitalului social prin restituiri colective trebuie făcută cu respectarea egalității între asociați; dacă societatea a emis acțiuni de mai multe clase, egalitatea funcționează în interiorul aceleiași clase. Egalitatea („egal pentru fiecare acțiune sau parte socială"), în sensul art. 207 alin. (2) lit. b) din Legea societăților (denumită, în continuare, „Legea societăților"), presupune ca dobândirea propriilor titluri sau scutirea de aporturile neexigibile să se facă echitabil și nediscriminatoriu pentru toți și fiecare din asociați, adică universal și proporțional. O dobândire pe alte criterii, inclusiv prin tragere la sorți, o vedem anulabilă pentru încălcarea acestui principiu. Încălcarea acestui principiu ar duce la rezultate nefaste, precum schimbarea controlului acționarial[2].

2. Edward Rock, Paul Davies, Hideki Kanda, Reinier Kraakman, Wolf-Georg Ringe – Fundamental Changes, în The Anatomy of Corporate Law: A Comparative and Functional Approach, 3rd Edition, de Reinier Kraakman, John Armour, Paul Davies, Luca Enriques, Henry Hamsman, Gérard Hertig, Klaus Hopt, Hideki Kanda, Mariana Pargendler, Wolf-Georg Ringe, Edward Rock, Oxford University Press, New York, 2017, de Reinier Kraakman, p. 181.

Dacă reducerea de capital se face prin diminuarea valorii nominale a fiecărui titlu, modalitatea respectă automat principiul egalității atunci când toate acțiunile sunt plătite integral. Limitele acestei proceduri constau doar în valoarea nominală minimă legală sub care nu se poate coborî, indiferent de motive. Dobândirea propriilor titluri pentru a fi anulate pe măsura pierderilor poate duce, prin aplicarea principiului egalității, la pierderea calității de asociat a celor cu titluri puține. De aceea o reducere, întâi, a valorii nominale – în cazul în care aceasta este mai mare decât cea minimă legală – urmată, dacă mai este necesar, de dobândirea de titluri de participare în vederea anulării, o vedem obligatorie atunci când, exclusiv prin dobândirea de titluri, s-ar ajunge la excluderea unor asociați. Ne bazăm această interpretare tot pe principiul egalității.

3. Protecția creditorilor sociali față de operațiunea de reducere a capitalului social

Atunci când se face prin restituiri, reducerea capitalului social conduce automat la o diminuare a activelor nete și, deci, a gajului general societar reprezentând garanția contabilă pe care legea o oferă, indirect și implicit, creditorilor sociali. În situația în care nu există mijloace îndestulătoare pentru a acoperi creanțele creditorilor sociali, periclitate ca urmare a satisfacerii creanței asociaților, legiuitorul a reglementat opoziția, ca mijloc de protecție în vederea restabilirii ordinii firești a îndestulării: întâi creditorii sociali (creditori primari) și apoi asociații (creditori reziduali). Opoziția reglementată la art. 208 din Legea societăților este o procedură preventivă, specific societară (bazată pe gajul general societar) și utilizabilă exclusiv de către creditorii societari, inadmisibilă asociaților, ce au la îndemână doar acțiunea în anularea hotărârii adunării generale[3]. Opoziția vine să se adauge celorlalte instrumente din dreptul comun aflate la dispoziția creditorilor sociali precum acțiunea oblică și acțiunea revocatorie, utile pentru a împiedica periclitarea încasării creanțelor lor[4]. Pe lângă gajul general societar, celelalte metode societare care urmăresc protecția creditorilor sociali sunt publicitatea hotărârilor adunării generale, publicitatea situațiilor financiare, verificarea situațiilor financiare de către cenzori sau auditori financiari, după

3. Benedict Bernstein, Reducerea capitalului social. Prorogarea duratei societății. Dizolvarea anticipată a societății. Revista de drept comercial și studii economice, anul 1939, p. 303.
4. I.L. Georgescu, Tratat de drept comercial. Editura All Beck, București, 2, vol. II, pp. 134-135.

caz, sau răspunderea personală a asociaților (inclusiv atunci când se abuzează de răspunderea limitată), administratorilor și cenzorilor/auditorilor financiari.

Conform art. 131 alin. (4) din Legea societăților, pentru a fi opozabile terților, hotărârile adunării generale trebuie depuse în termen de 15 zile de la adoptare la Oficiul registrului comerțului, spre a fi menționate în registru și publicate în Monitorul Oficial. Menționarea și publicarea sunt necesare pentru ca terții să fie informați despre orice acte și fapte ale societății ce îi pot afecta, iar dintre acestea reducerea capitalului social este mai mult decât importantă, drept pentru care creditorii sociali trebuie să fie diligenți în a urmări deciziile debitorului lor. Nepublicarea hotărârii o lipsește de efecte față de terți, inclusiv cu consecința unei acțiuni directe a creditorilor sociali împotriva asociaților care au beneficiat de restituiri, ca și cum sumele respective nu ar fi ieșit niciodată din patrimoniul societății. Având în vedere gravitatea efectelor, executarea hotărârii de reducere înainte de expirarea termenului ce începe să curgă de la publicare face ca sumele plătite să fie returnate, iar administratorii să fie trași la răspundere, inclusiv penală, conform art. 274 lit. b) din Legea societăților; *a fortiori*, executarea ei înainte sau fără publicare este de asemenea interzisă. Prin *executare* („punere în aplicare") se înțelege fie plata către asociați a contravalorii titlurilor anulate, fie înregistrarea la Registrul comerțului a hotărârii de scutire a acestora de vărsămintele nescadente.

4. Garanțiile creditorilor. Opoziția față de operațiune

Conform art. 208 alin. (1) din Legea societăților, hotărârea de reducere a capitalului social nu își produce efectele, adică nu poate fi pusă în executare mai înainte de două luni de la data publicării ei în Monitorul Oficial. Acest termen a fost acordat de legiuitor pentru ca înăuntrul lui creditorii sociali să se poată opune operațiunii de reducere în scopul de a obține de la societate fie garanții convenționale, fie judiciare, care să le acopere carențele periclitate prin restituirile făcute către asociații beneficiari ai reducerii de capital social. După expirarea termenului, reducerea de capital social împotriva căreia nu s-a înregistrat nicio opoziție își va produce automat toate efectele. O altă modalitate prin care creditorii pot recupera sumele restituite asociaților este aceea derulată în baza art. 117 din Codul insolvenței, conform căruia administratorul judiciar sau, după caz, lichidatorul poate introduce la judecătorul sindic acțiuni pentru anularea actelor frauduloase încheiate de debitor în dauna drepturilor creditorilor, în cei 2 ani anteriori deschiderii procedurii.

Efectele reducerii sunt amânate prin lege până la expirarea celor două luni de la data publicării hotărârii tocmai pentru a da posibilitatea creditorilor sociali de a afla despre operațiune, de a analiza efectele asupra creanțelor și, în caz de periclitare a realizării lor, de a se opune operațiunii. Opoziția este condiționată totuși de motivele care au stat la baza hotărârii de reducere[5], astfel că, dacă reducerea este motivată de pierderi, opoziția creditorilor sociali este inadmisibilă; de altfel aceasta este și rațiunea pentru care legea prevede obligativitatea menționării motivelor de reducere în hotărârea adunării generale publicate. Atunci când reducerea reprezintă o asanare a pierderilor, hotărârea își va produce efectele *erga omnes* imediat după publicare, inadmisibilitatea opoziției datorându-se faptului că societatea este chiar obligată – sub amenințarea dizolvării sale – să procedeze la reducere, astfel încât să alinieze valoarea capitalului social la nivelul activelor nete rămase în urma pierderilor ce le-au erodat, eroziuni care se înregistrează, de către societate, în situațiile financiare întocmite conform standardelor contabile. Capitalul social astfel redus va reflecta noua valoare a gajului general societar, adică noile limite ale protecției indirecte și implicite a creditorilor sociali. Aceștia nu ar avea, de altfel, niciun interes să se opună reducerii motivate de pierderi, întrucât nu au nimic de câștigat și nimic de apărat, iar dispozițiile art. 208 ar intra în conflict cu cele ale art. 153^{24} din Legea societăților. Dacă însă societatea își reduce capitalul social cu o valoare mai mare decât cea a pierderilor, operațiunea este nu doar o asanare, ci și o restituire către asociați, caz în care creditorii sunt îndreptățiți să se opună.

Atunci când reducerea capitalului social este motivată de *restituiri către asociați*, colective (către toți acționarii) sau individuale (către asociații retrași sau excluși), rezultă o realizare a creanței asociatului ce poate pune în pericol creanțele sociale, creditorii fiind în situația de a suporta efectele unei posibile insolvabilități determinate de respectiva decapitalizare. Drept urmare, pentru a preîntâmpina astfel de situații prejudiciabile pentru creditori, aceștia din urmă vor fi îndreptățiți, atunci când creanțele lor sunt anterioare publicării hotărârii de reducere a capitalului social, să obțină garanții de la societate. Anterioritatea creanțelor privește nașterea lor și nu exigibilitatea. Mai mult, creanțele trebuie să fie neexigibile la data publicării (și nu adoptării) hotărârii de reducere, pentru că cele exigibile ar fi trebuit să fie puse în executare, legiuitorul neputând suplini neglijența unor creditori în realizarea creanțelor scadente[6].

Dacă societatea nu oferă garanțiile în mod voluntar, creditorii sociali pot introduce, față de hotărârea adunării generale, opoziția prevăzută la art. 62 la care art. 208 din Legea societăților face trimitere. Opoziția se depune la Oficiul registrului comerțului, care o va menționa în registru și o va trimite instanței de judecată competente, a cărei hotărâre este supusă apelului. Dacă sunt mai multe cereri, acestea pot fi conexate, astfel încât instanța să judece în mod unitar respectivele cereri. Creditorii ale căror creanțe s-au născut după data publicării hotărârii nu pot dobândi calitate procesuală întrucât aceștia au creditat societatea având în vedere gajul general societar de la data la care s-a născut creanța, adică gajul general rezultat după reducerea capitalului social.

Prin *garanții* legiuitorul înțelege inclusiv garanții reale sau personale (ale asociaților, de exemplu), ceea ce înseamnă că creditorii sociali chirografari afectați de reducerea gajului societar pot deveni creditori garantați. Dacă creditorii sociali sunt garantați de la bun început, reducerea de capital social nu îi afectează, întrucât pot oricând să se îndestuleze cu preferință din bunurile societății-debitoare ce fac obiectul garanției sau din bunurile ori

5. Marius Șcheaua, Legea societăților comerciale nr. 31/1990, comentată și adnotată, ed. 2, Editura Rosetti, București, 2004, p. 264.
6. Cristina Cucu, Marilena-Veronica Gavriș, Cătălin-Gabriel Bădoiu, Cristina Haraga, Legea societăților comerciale nr. 31/1990. Repere bibliografice, practică judiciară, decizii ale Curții Constituționale, adnotări, Editura Hamangiu, București, 2007, p. 471.

patrimoniul fidejusorului lor, așadar aceștia nu au interes procesual, deși au calitate procesuală. Pe lângă existența eventualelor garanții, instanța trebuie să verifice și calitatea fiecărei creanțe, care trebuie să îndeplinească criteriul certitudinii și pe cel al lichidității. În cazul în care creditorii nu sunt garantați, iar societatea nu oferă garanțiile solicitate și valoarea activelor societății este, în urma analizei instanței, insuficientă pentru a acoperi toate creanțele calificate, creditorii sociali pot, prin intermediul opoziției, să blocheze efectele hotărârii de reducere, punând societatea în imposibilitatea de a face restituiri (plăți) către asociați. Așadar art. 208 alin. (4) din Legea societăților extinde instrumentele pe care judecătorul le poate folosi în aprecierea solvabilității societății de la criteriul contabil, al activelor nete în exces cel puțin egale cu contravaloarea titlurilor de participare dobândite de la asociații-beneficiari ai restituirilor, la instrumente flexibile și comerciale, precum analiza valorii de piață a activelor societății, prin prisma aptitudinii acestora de a satisface creanțele calificate ale creditorilor, sau analiza garanțiilor care însoțesc aceste creanțe, inclusiv obligând societatea să ofere, dacă este cazul, garanții suplimentare (reale sau personale) fără de care reducerea de capital nu va putea să-și producă efectele, iar societatea nu va putea face plăți către asociații beneficiari ai restituirilor, colective ori individuale.

Deși legea este neclară în exprimare, prin instituirea termenului de două luni are loc o suspendare judiciară a efectelor reducerii de capital social, cu consecința imposibilității, în acest interval, de a se face plăți către asociați sau de a fi scutiți de vărsăminte, echivalentă unei inopozabilități și nu unei nulități, deși legiuitorul ar fi putut îmbrățișa și sancțiunea nulității, Directiva Generală Societară lăsând Statelor Membre opțiunea de a alege între nulitate și suspendare a efectelor. În aceste condiții, o cerere de suspendare a hotărârii introdusă odată cu opoziția este lipsită de obiect.

Instanța va respinge opoziția atunci când, în urma operațiunii de reducere, fie activele nete în exces sunt egale sau mai mari ca valoarea restituirilor, fie societatea este aptă – inclusiv ca urmare a garanțiilor/plăților existente sau instituite – să acopere creanțele viitoare ale creditorilor petenți. Raportul dintre activele nete și capitalul social nu ține cont de cum societatea și-a completat capitalul social la valoarea inițială, pe seama activelor nete în exces - deci cu emisiunea de titluri de participare gratuite prin încorporarea unor elemente de capitaluri proprii din categoria activelor nete în exces - sau l-a lăsat la valoarea redusă, cu modificarea corespunzătoare a actului constitutiv, fără a încorpora respectivele elemente de capitaluri proprii. Importantă nu este, așadar, repartizarea activelor nete între capitalul social și rezervele legale, pe de-o parte și restul capitalurilor proprii, pe de cealaltă parte, ci minima egalitate dintre activele nete și capitalul social plus rezervele legale, cu respectarea, desigur, a minimului legal al capitalului social. Dovada insuficienței activelor nete (prin aplicarea criteriului contabil), respectiv a insolvabilității (prin aplicarea criteriului economico-juridic) cade în sarcina creditorului petent. Dacă în primul caz dovada este simplă, pe baza balanței contabile, în cel de-al doilea caz petentul trebuie să demonstreze că creanța sa este periclitată de situația activelor raportate la datorii, ținând cont și de activele care sunt deja afectate de garanții constituite în favoarea unor creditori sociali garantați sau privilegiați care, odată satisfăcuți cu preferință, nu mai lasă loc pentru satisfacerea creditorilor chirografari sau cu garanții de rang inferior. În temeiul rolului său activ, instanța va putea dispune constituirea de garanții în favoarea creditorilor sociali petenți, dacă societatea nu le-a constituit voluntar până la data formulării opoziției sau acestea nu au fost considerate îndestulătoare.

Pentru a satisface interesele unei întregi mase de creditori, având în vedere dificultatea de a negocia cu fiecare dintre aceștia în parte și de a afecta o garanție individuală fiecăruia, societățile constituie, în practică, un depozit bancar pentru cauză de garanție sau obțin o scrisoare de garanție bancară ori o asigurare pentru riscul neplății. În orice caz, garanțiile trebuie să satisfacă fiecare creditor individual pentru ca efectele reducerii să poată a se produce. Atunci când cererile de opoziție sunt admise, hotărârea de reducere își va produce efectele după constituirea voluntară sau judiciară a garanțiilor ori chiar după plata efectivă a creanțelor sociale. Cererile urmează să fie respinse atunci când instanța apreciază că activul societar plus eventualele garanții sunt suficiente pentru a acoperi toate creanțele, conform art. 208 alin. (4) și (5) din Legea societăților. Având în vedere că reducerea capitalului social poate duce la un risc al neplății în viitor, adică la data la care creanța creditorului ce a făcut opoziție devine scadentă, instanța va trebui să țină cont nu doar de activele societății de la data formulării opoziției, ci de situația sa patrimonială viitoare, fapt pentru care ar putea administra proba cu expertiza.

Momentul la care efectele reducerii de capital se produc este cel al rămânerii definitive a hotărârii instanței de respingere a opoziției ori de admitere a ei cu precizarea garanțiilor/plăților, hotărâre în baza căreia societatea poate înscrie la Registrul comerțului mențiunea reducerii de capital social și a actului adițional modificator, când noul capital social devine opozabil terților. Având în vedere caracterul judiciar al procedurii, dacă garanțiile sau activele nu se dovedesc îndestulătoare pentru a acoperi creanțele la scadență, în tăcerea legii vom fi nevoiți să aplicăm *ubi eadem ratio ibi eadem solutio*, spunând că asociații de la data distribuirii nelegale care au cunoscut caracterul nelegal vor trebui, întocmai precum la dividendele primite conform art. 65 alin. (4) din Legea societăților, să restituie emitentului contravaloarea încasată pentru titlurile de participare răscumpărate sau, dacă restituirea a constat în scutirea, totală sau parțială de vărsămintele neexigibile, să continue a datora aceste vărsăminte. Nu este vorba de o accentuare a stării de insolvabilitate care duce la imposibilitatea plății creditorilor sociali, ci de o cunoaștere efectivă a faptului că, prin restituirile care au dus la reducerea activelor nete din care capitalul social face parte, societatea va deveni incapabilă să acopere aceste creanțe atunci când vor ajunge la scadență. Practic, o astfel de situație se poate întâlni la societățile de mici dimensiuni, unde asociații sunt de obicei și administratori/ manageri; cu cât societatea este mai mare – culminând cu societățile admise la tranzacționare – cu atât situația este mai puțin probabilă. În vederea recuperării sumelor efectiv plătite, creditorii sociali care au suportat reducerea nelegală a capitalului social se vor putea îndrepta chiar direct împotriva asociaților, pe calea unei acțiuni oblice. Repetăm, este vorba de creditorii sociali, respectiv de asociații de la momentul publicării hotărârii de reducere, nu cei ulteriori, întrucât creditorii sociali ale căror creanțe s-au născut după publicare sunt protejați doar în limita noului gaj general societar, rezultat după reducere, iar asociații ulteriori nu au beneficiat de restituiri.

Din nou despre comparabilitatea corectă în transfer pricing.
O perspectivă (foarte) actuală

Abstract: O sentință recent pronunțată de Tribunalul Cluj readuce în discuție importanța bazei de comparabilitate în economia unei analize de prețuri de transfer. La prima vedere, speța e mai puțin obișnuită, inspectorii acuzând contribuabilul că a „exclus nejustificat" anumite cheltuieli din baza de cost în funcție de care s-a calculat marja de profit aferentă costurilor operaționale în relația cu partea afiliată. De partea cealaltă, contribuabilul consideră justificată excluderea – iar instanța confirmă - prin nevoia de a face acele ajustări care să asigure comparabilitatea corectă cu societățile independente din piață. Pe aceleași considerente, contribuabilul și-a justificat alegerea unei analize multianuale în detrimentul uneia „an pe an" – o poziție care, de asemenea, a avut câștig de cauză.
Acest articol trece în revistă argumentele părților, cu accent pe normele metodologice interne, dar în principal pe liniile directoare OECD, prevalente în interpretarea cazurilor de prețuri de transfer. Este o ocazie de a reaminti că, prin caracterul său special, analiza valorii de piață cere să se țină seama de întregul context al unei tranzacții, de condițiile specifice ale contribuabilului, ale pieței, chiar ale economiei. Cu atât mai mult este nevoie de o astfel de abordare când apar perturbări grave ale ritmului economic, cum se întâmplă în perioada actuală, de pandemie și post-pandemie.

Cuvinte cheie: prețuri de transfer, analiză de comparabilitate, valoare de piață, metoda marjei nete, costuri operaționale, analiza multianuală, ajustarea bazei de cost, abordare ex-ante, coronavirus.

Adrian Luca, Transfer Pricing Services - TPS
Daniel Sacal, Transfer Pricing Services - TPS
Claudia Tiurean, Transfer Pricing Services - TPS

Așa cum probabil știți, atunci când vorbim despre grupuri de companii, fie ele naționale sau internaționale, inevitabil vorbim si despre politici de conduită specifice acestuia, menite să asigure o abordare unitară de către toate companiile care fac parte din grupul respectiv a unor situații/ evenimente care pot să apară (cu titlu de exemplu poate să fie vorba despre politica grupului de a impune recunoașterea unor provizioane pentru deprecierea semifabricatelor furnizate de societatea afiliată, provizioane pentru stocuri cu mișcare lentă, etc.). Sau auziți de alte decizii/ evenimente proprii unui grup care, în alte circumstanțe, ar fi considerate excepționale, necaracterizând activitatea normală a unei societăți, cu atât mai puțin a unei societăți independente (neafiliate).
Presupunând acum că dumneavoastră sunteți o astfel de societatea independentă, este greu de crezut că v-ați grăbi să includeți venituri sau cheltuieli generate de astfel de politici în prețurile finale pe care le practicați pe piața liberă, către clienți. Nu v-ați grăbi să vă încărcați costurile cu politica altuia și, în general să vă încărcați costurile, dacă vreți să rămâneți competitivi, nu-i așa?
În esență asta e filozofia în oglindă care stă la baza cazului pe care îl prezentăm. Spunem în oglindă, pentru că un afiliat - o companie care este parte a unui grup (internațional sau nu, contează mai puțin din punct de vedere al legislației noastre) - este obligat să se pună în poziția unui independent, preluând-i nu doar comportamentul în stabilirea nivelului prețurilor (prețul de transfer trebuie să fie în intervalul de piață), ci și modul de abordare în diverse situații (trebuie să se întrebe de fiecare dată *ce ar face/ cum ar acționa un independent în acea situație?)*

Așadar, vorbim aici de un contribuabil român afiliat unui grup internațional care a făcut obiectul unei inspecții fiscale în cadrul căreia s-a analizat modul de calcul al impozitului pe profit. Pe relația de afiliere, care-i asigură cea mai mare parte din venituri, contribuabilul acționează ca un producător cu funcții și riscuri limitate, putând fi asimilat unui centru de cost. În acest caz, echipa de inspecție a operat ajustări ale bazei de cost (respectiv a inclus anumite tipuri de cheltuieli în această bază), care au dus la majorarea veniturilor din tranzacția intra-grup, urmată de o decizie de impunere cu obligații suplimentare de plată (destul de consistente). Compania a făcut contestație, i-a fost respinsă, astfel că în urmă cu doi ani problema a ajuns în instanță. De la început să spunem că, prin prisma ajustărilor dispuse, acest caz acoperă două arii de analiză – într-una, autoritățile au impus „eliminarea" unor cheltuieli ca fiind nedeductibile, în cealaltă, au impus ... includerea unor cheltuieli ca fiind deductibile. Din perspectiva temei acestui articol, ne vom ocupa de ultima parte, mai inedită din punctul de vedere al unei analize de prețuri de transfer.

Acuzații de ... umflare a profitului operațional

Nu auzi prea des ca Fiscul să decidă să aducă o serie de cheltuieli în baza de calcul a costurilor operaționale, sub motivul că, prin neincluderea respectivelor cheltuieli, *contribuabilul și-ar fi majorat în mod artificial profitul din exploatare aferent producției vândute către entitățile afiliate*. Iar contribuabilul ar fi făcut aceasta pentru a reuși să se încadreze în intervalul intercuartilic (de piață). Din dosarul prețurilor de transfer pus la dispoziție de contribuabil, reieșea faptul că marja de profitabilitate a companiei se situa peste acest interval pentru întreaga perioadă analizată per total, respectiv 2013-2015.

Operând ajustarea, inspectorii au ajuns însă la concluzia că profitabilitatea companiei scade sub cuartila inferioară în anii 2013 și 2015, dar ... trece de cuartila superioară în anul 2014. Așa cum era de așteptat s-a recalculat (majorat) profitul pentru anii 2013 și 2015 folosind ca și valoare de ajustare mediana intervalului de piață**, cu obligații de plată suplimentare privind impozitul pe profit. Și cum la fel era de așteptat, nu s-a recalculat (diminuat), deci nu s-a stabilit impozit pe profit de restituit contribuabilului pentru anul 2014. Și asta pentru că autoritățile fiscale par să aibă o problemă doar cu cine plătește mai puțin decât piața; cine plătește peste nivelul pieței ... sănătate!, cu toate că legea nu face nicio distincție între cele două situații, în special când vine vorba de prețurile de transfer. Oficial, *„prevederile legale (ordinul 222/2008, ordinul 442/2016) nu fac nicio referire expresă la o ajustare negativă în cazul în care o societate afiliată înregistrează indicatori financiari peste tendința centrală a pieței"*, deși Codul fiscal si Codul de procedură fiscală includ astfel de clarificări.

Revenind însă, autoritățile nu resping alegerea de către contribuabil a metodei marjei nete în vederea documentării și testării tranzacției intra-grup, o metodă tranzacțională care implică determinarea și compararea marjei operaționale nete obținute în tranzacția controlată/ analizată cu marje similare determinate în tranzacții comparabile efectuate de persoane independente (sau se mai poate determina și utiliza în scopul comparabilității marja netă obținută de același afiliat în relația cu un independent). Nu resping nici eșantionul identificat pentru comparabilitate. Ce resping însă este utilizarea datelor multianuale aferente întregii perioade 2013-2015 și decizia contribuabilului de a elimina din baza de cost aferentă marjei de profitabilitate cheltuieli din reevaluarea clădirilor/terenurilor realizate în scop fiscal și cheltuieli cu provizioane pentru deprecierea semifabricatelor.
Potrivit organului fiscal, marja de profit care se raportează la costurile din exploatare cuprinde orice cheltuieli de natura celor de exploatare (operaționale), astfel că, prin excluderile operate, contribuabilul reclamant *a utilizat un indicator alterat pe care l-a comparat cu un indicator de profitabilitate nemodificat* al societăților din eșantionul de comparabilitate.

Flexibilitatea, „în marja" cadrului internațional

De partea cealaltă, contribuabilul vine și își expune argumentele neincluderii respectivelor cheltuieli.

- Cu privire la cheltuielile din reevaluarea cădirilor/terenurilor: acestea sunt cheltuieli cerute de lege pentru stabilirea impozitelor și taxelor locale, care ajung sa fie înregistrate mai degraba ocazional/ exceptional direct în contul de profit și pierdere al unei societăți, în general ele fiind înregistrate pe conturi de bilanț; costul de producție deja include cheltuiala cu amortizarea activelor care au făcut obiectul reevaluării, astfel că nu este necesar să fie suplimentat cu noile cheltuieli. Mai mult, niciun client n-ar accepta din parte furnizorului său independent o creștere artificială de preț prin includerea unor astfel de cheltuieli in baza de cost, care apropo, i-ar afecta competitivitatea și furnizorului.
- Cu privire la cheltuielile cu provizioanele pentru deprecierea semifabricatelor: acestea sunt o rezultatul unei decizii a grupului privind stocarea în subsidiara din România a semifabricatelor (necesare ulterior fabricației produsului final la nivel de grup) – un tip de cost generat de aplicarea unor politici de grup și care este foarte improbabil că le aplică și societăți independente. Provizioanele au fost constituite pentru a acoperi o eventuală pierdere ce ar putea fi generată în viitor de stocuri cu mișcare lentă, iar înregistrarea lor a variat în anii analizați în funcție de evaluarea de risc făcută prin politica de grup, ceea ce, în mod evident, s-a resimțit și în marja de profitabilitate (respectiv, în cazul contribuabilului nostru, cheltuiala cu acest provizion de depreciere înregistrată în anul 2013 a fost ulterior reversată în anii 2014 și 2015, efectul net pe întreaga perioadă 2013 – 2015 al acestei constituiri și reversări de provizion fiind în cele din urmă zero).

> ***„Procedura cu privire la întocmirea dosarului prețurilor de transfer are drept scop reflectarea unei situații de analiză fiscală complexă care să stea la baza unor studii de comparabilitate, motiv pentru care nu trebuie realizată pe baza unor reguli fiscal-contabile generale, ci pe baza unor reguli și norme speciale, specifice"***
>
> (motivare decizie Tribunal Cluj, iunie 2020)

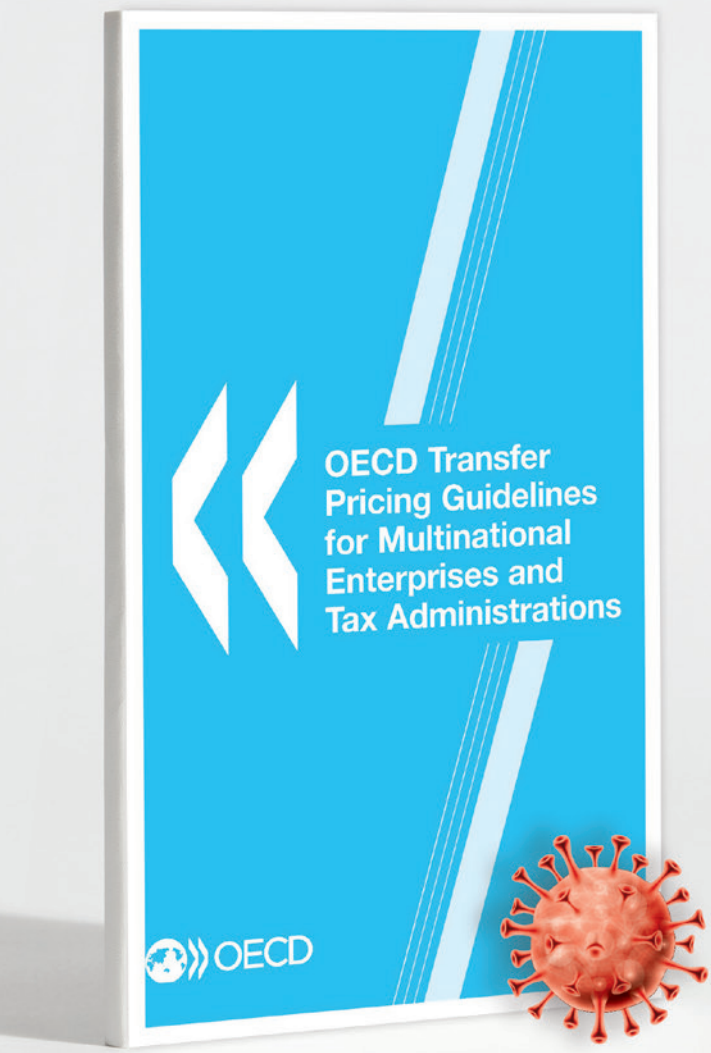
Cum se constată, astfel de cheltuieli se încadrează în ceea ce am putea numi ... marja lăsată deschisă de chiar legiuitorul român, în normele metodologice de aplicare ale art.11 alin. (4) din Codul Fiscal, referitor la metoda marjei nete: *„în efectuarea comparației este necesar să se ia în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile, avându-se în vedere factori cum sunt: competitivitatea persoanelor și a bunurilor echivalente pe piață, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor, precum și nivelul experienței în afaceri"*. Aceste norme au fost invocate și de instanță atunci când i-a dat câștig de cauză contribuabilului pe această chestiune.
Până la urmă, vorbim de norme care nu vin ca un act de, ca să zicem așa, generozitate a legiuitorului, ci sunt o urmare firească a acelei nevoi de flexibilitate care este recunoscută de cadrul actual internațional.

Într-un raport din mai 2006, privind problemele de comparabilitate ridicate de aplicarea metodelor de prețuri de transfer, OECD amintește de paragraful din Liniile Directoare cu privire la Metoda Marjei Nete: *„Un alt aspect important al comparabilității este con-*

secvența (consistency) măsurătorii. Marjele nete trebuie să fie calculate în aceeași manieră, atât la compania afiliată, cât și la cea independentă. Pot exista diferențe care afectează marjele nete, în funcție de modul în care companiile tratează cheltuielile ca fiind operaționale sau non-operaționale, cum este cazul deprecierii și rezervelor/provizioanelor. Astfel de diferențe trebuie să fie luate în calcul pentru o comparabilitate corectă."

Acesta a fost și poziția expertului fiscal independent (judiciar) desemnat în cadrul procesului – Pentru asigurarea consecvenței inclusiv din punct de vedere contabil, este nevoie de *„eliminarea din calculul marjei de profitabilitate a impactului acelor costuri care este improbabil să se regăsească la o companie independentă. Între aceste costuri – costuri care sunt aferente altor activități desfășurate de partea testată, costuri care sunt generate de relația de afiliere, costuri care sunt datorate unor evenimente unice/excepționale și care nu caracterizează activitatea normală a unei societăți etc".*

În acest context, s-a stabilit că marja de profitabilitate calculată de contribuabil în perioada 2013-2015 din activitatea de producție și vânzarea intra-grup se situează peste intervalul de piață determinat pentru această perioadă. Așa cum spuneam însă, aici apare o altă problemă, din punctul de vedere al echipei de inspecție – de ce analiză multianuală și nu „an pe an„?



Cu timpul, trec și ... diferențele

În opinia Administrației, utilizarea analizei an pe an *„se justifică prin profilul funcțional și de risc al contribuabilului – pentru faptul că acesta nu își asumă un risc de piață, remunerația obținută în urma tranzacțiilor intra-grup ar trebui să fie una constantă în decursul fiecărui an din perioada analizată, indiferent de evoluția pieței. De asemenea, în decursul celor trei ani analizați nu au avut loc evenimente economice majore în activitatea societății reclamante, producția nu înregistrează oscilații ridicate, condițiile economice conservându-se de la un an la altul".*

Dar, din nou, compania reușește să-și impună punctul de vedere prin argumente care țin de aceeași nevoie de a asigura o comparabilitate corectă. De exemplu, variațiile date de constituirea provizioanelor pot fi compensate printr-o analiză pe mai mulți ani. Instanța stabilește că analiza comparativă multianuală realizată este în concordanță cu recomandările ghidului OECD, *aceasta „fiind mai relevantă în ceea ce privește eliminarea influenței unor factori individuali asupra societăților comparabile".*

> În sens convergent, instanța reține prevederile paragrafului 3.76 din Liniile directoare OECD – *„Pentru o înțelegere completă a faptelor și a circumstanțelor, este util să se analizeze informații atât din anul pentru care se realizează analiza, cât și din anii anteriori. Analiza poate dezvălui fapte care este posibil să fi influențat (sau care ar fi trebuit să influențeze) determinarea prețului de transfer. O asemenea analiză poate fi în mod specific utilă când este aplicată o metodă tranzacțională de stabilire a profitului".*
>
> Face apoi referire și la paragraful 3.77 – *„Informațiile aferente mai multor ani vor fi de asemenea utile în furnizarea de informații despre ciclurile de viață ale afacerilor comparabilelor și ale produselor relevante ale acestora. Diferențele între ciclurile de viață pot avea un impact semnificativ asupra condițiilor în care au fost stabilite prețurile de transfer, impact care trebuie luat în considerare în determinarea comparabilității. Informațiile din anii anteriori pot arăta dacă o societate independentă implicată în tranzacții comparabile a fost afectată de condițiile economice comparabile într-un mod similar sau dacă unele din condițiile diferite din anii anteriori au avut un impact semnificativ asupra prețului sau profitului, astfel încât nu ar trebui folosită pe post de comparabilă".*

Preluarea pe larg a acestor Linii directoare arată că instanța nu s-a mulțumit să constate faptul că *„nici în legislația fiscală din România și nici în cea din Uniunea Europeană, nu există o prevedere expresă privind modul de desfășurare a comparației între rezultatele entității testate și intervalul intercuartilic calculat, neexistând așadar nicio restricție legală de utilizare a datelor pentru mai mulți ani".*

Credem că instanța a vrut să transmită un mesaj mai profund, care să trimită la esența conceptului de prețuri de transfer.

Între comparabilitate și ... contabilitate

Există în decizia de motivare un paragraf care merită semnalat pentru modul în care spune lucrurilor pe nume – *„procedura cu privire la întocmirea dosarului prețurilor de transfer are drept scop reflectarea unei situații de analiză fiscală complexă care să stea la baza unor studii de comparabilitate, motiv pentru care nu trebuie realizată pe baza unor reguli fiscal-contabile generale, ci pe baza unor reguli și norme speciale, specifice prețurilor de transfer".*

Un mod direct de a reaminti deopotrivă contribuabililor, dar și celor care îi controlează, că documentarea tranzacțiilor dintre

afiliați este specială tocmai prin acest recurs la înțelegerea întregului, a tuturor relațiilor care guvernează afacerea respectivă. DACă tot este un domeniu atât de puternic reglementat, unul al constrângerilor speciale, cu acuzații puse sub semnul distinctiv (vezi DAC6***) al intenției de *a nu plăti cât trebuie* (*tax avoidance*), transfer pricing-ul poate să ... ceară măcar să fie tratat pe măsura complexității sale. Aici o tranzacție se citește în triada riscuri-funcții-active, aici vorbim de rațiuni de contabilitate, dar și de rațiuni de comparabilitate, aici vorbim de substanță economică, de testul beneficiului principal (apropo tot de DAC6), vorbim de legislație internă, dar, în același timp de norme internaționale șamd. Sper să nu fim acuzați de parti-pris condiderând documentarea prețurilor de transfer drept regina analizelor fiscale, dar ... să-i dăm transfer pricing-ului, ce-i al transfer pricing-ului!

Note

* pentru conformitate, precizăm că echipa TPS a fost consultantul fiscal în cazul prezentat, iar avocatul părții a fost NNDKP, partener strategic TPS.

** mitul ajustărilor care *trebuie* să se facă obligatoriu la mediană a fost desființat printr-o sentință pronunțată tot la Cluj-Napoca, în iunie 2014, pe argumentul că un ordin nu are puterea să impună modul de calcul al unui impozit. (detalii la transferpricing.ro/am-nevoie-de-transfer-pricing-services/media-center/226-justitia-dixit-ajustare-sa-fie-dar-nu-la-mediana-recomandabil-la-cuartila-1). La cel moment era în vigoare Ordinul 222/2008, înlocuit acum prin 442/2016 care menține că ajustarea/estimarea prețurilor se face la tendința centrală a pieței, considerată a fi mediana intervalului de comparare. Controversa continuă!

*** DAC6, versiunea Directivei de Cooperare Administrativă, prin care trebuie raportate obligatoriu (de către contribuabil sau consultantul/intermediarul său) aranjamentele transfrontaliere susceptibile să ducă la evitarea obligațiilor fiscale în materie de impozite directe (pentru prezentarea semnelor distinctive/hallmarks - articolul din „Consultant Fiscal" iulie 2019; pentru cele mai noi informații – dac6.ro și dac6guide.eu)

E vreme pentru **înCORONArea unei abordări ex-ante?**

Cazul de care vorbim aici este în mod particular relevant pentru perioada actuală, pentru că invită la o abordare flexibilă privind orizontul de timp necesar unei comparabilități corecte pentru analiza valorii de piață a tranzacțiilor intra-grup. Timpul e o chestiune de perspectivă (și) în această analiză – *există un timp de origine, timp de colectare și de producție a informației privind factorii de comparabilitate și tranzacțiile independente alese pentru comparare* (Liniile directoare, capitolul privind *aspectele legate de timp în privința comparabilității*). Desigur, și poziția Administrației fiscale poate găsi susținere in Liniile OECD potrivit cărora, *de principiu*, informația an pe an, când tranzacțiile independente și tranzacția controlată se petrec în același timp, este informația sigură care poate fi folosită într-o analiză de comparabilitate. Doar că acest tip de informație poate fi greu de obținut în practică, depinzând de timpul de colectare, existând acel decalaj de pana la doi ani privind disponibilitatea datelor in bazele de date.

Și aici ajungem la un moment sensibil, cu atât mai sensibil cu cât vremea în care se petrece tranzacția testată este una de turbulențe, de variații bruște ale pieței, ba chiar ale întregii economii. Pe scurt, ajungem la întrebarea la ordinea zilei – **ce facem cu tranzacțiile intra-grup din vremea teribilei pandemii** (sperăm doar 2020)**?** Cum asigurăm comparabilitatea?

Cu toate eforturile rezonabile, înainte! (și un pic înapoi)

Întorcându-ne la *Cartea cărților* (Liniile directoare) ne aducem aminte că sunt acceptate două perspective - *ex-post*, când practic se testează rezultatul obținut din tranzacțiile controlate, demonstrând că aceste tranzacții au respectat principiul valorii de piață; *ex-ante,* în care contribuabilii întocmesc politica/documentația de prețuri de transfer *pentru a demonstra că au depus eforturi rezonabile pentru a se conforma principiului valorii de piață la momentul inițierii tranzacției, bazându-se pe informațiile care erau în mod rezonabil disponibile la acel moment*. Astfel de informații, notează OECD, se referă *nu doar la informații privind tranzacțiile comparabile din anii anteriori, dar și la cele privind schimbările economice și de piață care pot apărea între acei ani anteriori și anul tranzacției testate. Pentru că, într-adevăr, în circumstanțe comparabile, părțile independente nu și-ar baza deciziile legate de preț doar pe datele istorice.*

Acum, pentru ani precum 2020, chiar 2021, ne putem gândi la documentația ex-ante ca fiind, rezonabil vorbind, mai potrivită momentului. Cuvântul-cheie: rezonabil. Este clar că nu vom găsi o comparabilitate satisfăcătoare uitându-ne doar la datele din 2019 (în curând vor apărea în bazele de date), cu atât mai puțin din anii anteriori. Pe de altă parte, cum putem cuantifica la adevărata dimensiune schimbările petrecute? Iată de ce contribuabilul trebuie să adune în această perioadă toate dovezile care să se înscrie în acea demonstrație că a depus *acele eforturi rezonabile de conformare*. Intră aici știri de la companii și diverse medii, analize de piață, statistici și prognoze. În același timp, poate fi de interes modul cum eșantionul ales pentru comparabilitate s-a comportat la ultima criză, pentru a putea aduce eventuale ajustări necesare unei comparabilități corecte (vezi cazul prezentat). Este nevoie de flexibilitate în abordarea perioadei extraordinare pe care o traversăm (vorbind din punct de vedere al prețurilor de transfer)! Pentru că este lesne de imaginat că o echipă de inspecție ex-post din 2022, spre exemplu, care ar pune întrebări despre o tranzacție din 2020, va avea la dispoziție o perspectivă pe care noi nu o avem acum, prin care multe se vor fi clarificat/vor fi devenit mai clare.

P.S. Și dacă tot veni vorba *Ce facem cu tranzacțiile din vremea pandemiei?,* ne facem datoria să vă reamintim că, până la documentarea pe transfer pricing, mai este o problemă de ultimă oră – de verificat dacă nu cumva intră la raportarea după semnele distinctive pe DAC6. E drept că pandemia a amânat primele raportări până la începutul lui 2021, dar nu a amânat și presiunea autorităților (europene și, implicit, naționale) pe această directivă rezonabil considerată ... excesiv de controversată.

Pentru această secțiune am ales să vă prezentăm integral două dintre Opiniile transmise de către Confederația Fiscal Europeană către instituțiile europene, cu privire la două subiecte care prezintă un interes deosebit pentru consultanții fiscali din toate țările Uniunii Europene

- Opinia TTC 1/2020 privind practicile de colectare a datelor și digitalizarea proceselor Administrațiilor Fiscale
- Opinia PAC 1/2020 ce solicită acțiuni ale UE privind raportarea obligatorie a acordurilor transfrontaliere impuse prin Directiva Consiliului EU/2018/822 („DAC6")

Opinia TTC 1/2020 privind practicile de colectare a datelor și digitalizarea proceselor Administrațiilor Fiscale

Întocmit de Comitetul pentru Tehnologie Fiscală al CFE și prezentat Instituțiilor UE la data de 30 iunie 2020

Prezentul Aviz tratează implicațiile digitalizării proceselor administrațiilor fiscale, în special cu privire la colectarea și protecția datelor personale de către administrațiile fiscale.

1. Introducere

Comitetul pentru Tehnologie Fiscală al CFE a fost înființat în ianuarie 2018 ca răspuns la recunoașterea de către CFE a importanței digitalizării administrațiilor fiscale și performanței profesiei fiscale. A fost și este acceptat faptul că transformarea digitală este, și va continua să fie, nucleul tuturor activităților fiscale.

Procesele evolutive ale digitalizării sunt în desfășurare. Autoritățile fiscale urmăresc schimbări în diferite moduri sub stindardul colectiv al Digitalizării Fiscale. Din păcate, nu există standarde uniforme iar contribuabilii și consilierii acestora trebuie să funcționeze eclectic în funcție de autoritatea căreia raportează.

Considerăm că forțele naturale de globalizare vor acționa ca un agent pozitiv în coalizarea în timp a diverselor sisteme și programe software. Considerăm că rolul nostru este de actori principali împreună cu administrațiile fiscale, societățile de software și consultanții fiscali în desfășurarea acestei evoluții, având în vedere că acceptăm inevitabilitatea procesului. Prin participarea noastră proactivă și cooperativă, ne considerăm angajați în îmbunătățirea continuă a procesului și păstrarea drepturilor și responsabilităților tuturor părților.

2. Istoric

Prezenta Opinie, care este și prima în cazul nostru, vine în continuarea postării de pe blogul OECD privind Covid-19. Respectivul text subliniază că *„Lupta împotriva unei pandemii, reducând în același timp costurile economice asociate, impune o infrastructură digitală corespunzătoare pentru proiectarea și aplicarea măsurilor de izolare, dar și pentru asigurarea accesului populației și întreprinderilor la servicii guvernamentale critice."*

Postarea subliniază importanța asigurării serviciilor publice și colectării fiscale în contextul realizării progresului în procesul de digitalizare.

Suntem de acord cu această declarație.

CFE consideră binevenite oportunitățile de eficientizare a administrației fiscale puse la dispoziție de digitalizare. Suntem pe deplin concentrați asupra rolului profesioniștilor fiscali, și gestionând riscurile cu care se confruntă contribuabilii și autoritățile, ca urmare a dezvoltării Inteligenței Artificiale, și exploatând beneficiile aduse de interacțiunea directă dintre contribuabil și autoritățile fiscale.

În mod special, Comitetul pentru Tehnologie Fiscală consideră următoarele ca fiind aspecte vitale de explorat în legătură cu fluxul de informații ca parte a transformării digitale

- Menținerea confidențialității datelor contribuabilului
- Stocarea datelor
- Securitatea cibernetică și protecția datelor personale
- Resursele de dezvoltare a digitalizării – disponibilitatea personalului și finanțarea de capital suficientă atât pentru administrațiile fiscale cât și pentru contribuabili
- Puterile administrative și de investigare ale administrației fiscale
- Analiza datelor, în special la subcontractarea către sectorul privat.

3. Aspecte de confidențialitate referitoare la digitalizarea administrațiilor fiscale

Beneficiile digitalizării pentru administrațiile fiscale sunt clare: digitalizarea va spori rata de conformare voluntară, va eficienti-

za și va îmbunătăți eficiența proceselor de colectare și rambursare și, în mod ideal, va îmbunătăți satisfacția contribuabilului în acest proces. Reduce riscul erorilor umane prin reducerea numărului de cazuri de interacțiune. Cu toate acestea, regulile de protecție a datelor se aplică adesea în mod diferit autorităților fiscale și contribuabililor, ridicând multe probleme în ceea ce privește confidențialitatea colectării datelor.

Digitalizarea proceselor fiscale scoate în evidență importanța protejării și confidențialității datelor personale pe măsură ce progresăm în această eră digitală. Este momentul ca drepturile contribuabilului să fie transpuse și încorporate în lumea digitală. Comitetul pentru Tehnologie Fiscală este de părere că în aceste timpuri de început ale Erei Digitale, este nevoie de un cod clar care să guverneze procesul de dezvoltare, utilizările tehnologiei și modul în care drepturile contribuabilului pot fi conservate în mediul digital.

4. Schimbul transfrontalier de date al administrațiilor fiscale

Colectarea datelor de către administrațiile fiscale ridică anumite probleme. Acestea sunt compuse din schimbul automat și solicitat de date dintre administrațiile fiscale naționale. Acest schimb de date amenință confidențialitatea și ridică probleme referitoare la existența limitelor și supravegherii schimbului de date.

Comitetul consideră că există nevoia de o cartă digitală și un protocol pentru protecția datelor în schimbul transfrontalier. Securitatea este un aspect inerent al oricărei dezvoltări digitale care trebuie avut în vedere și, în prezent, majoritatea contribuabililor consideră divulgarea subiect al așteptării privind păstrarea confidențialității. Acceptăm faptul că există State în care există divulgarea publică a veniturilor contribuabililor, dar, chiar și în acele țări, informațiile nedivulgate sunt private și toți contribuabilii sunt conștienți de dimensiunea divulgării publice.

Permiterea accesului sau solicitarea divulgării de la administrații - părți terțe - a datelor confidențiale și posibil privilegiate fără consimțământul proprietarilor datelor ar trebui să fie posibilă doar dacă este reglementată adecvat.
Considerăm că este de o importanță vitală ca, acolo unde există schimb transfrontalier de informații, administrațiile fiscale participante să adere la un acord multilateral care să garanteze niveluri de securitate de datelor egale cu cele aplicate în Statul din care se furnizează datele.

5. Schimbul de date conform Directivei UE privind Cooperarea Administrativă

Creșterea transparenței din domeniul fiscal la nivelul legislativ al UE a fost considerată binevenită de CFE. Directiva Consiliului EU/2018/822 care modifică Directiva 2011/16/EU cu privire la schimbul obligatoriu automat de informații în domeniul fiscalității raportat la acordurile transfrontaliere raportabile, denumită în mod obișnuit „DAC6", ridică întrebări importante cu privire la securitatea schimbului transfrontalier de date, confidențialității și proporționalității utilizării datelor contribuabililor. Directiva permite Statelor Membre să abordeze acorduri agresive de planificare fiscală, să realizeze evaluări adecvate ale riscurilor și să trieze resursele limitate ale administrației fiscale prin realizarea inspecțiilor fiscale bazate pe risc și direcționate. Astfel de măsuri de descurajare efectivă pentru angajarea în planificare fiscală agresivă și efectul de intimidare sunt completate de stabilirea unui registru central la nivelul UE al datelor contribuabililor pentru a asigura eficiența Directivei.

Această politică este permisă în mod explicit conform Regulamentului General al Uniunii Europene privind Protecția Datelor (RGPD): UE și Statele Membre pot restricționa drepturile și principiile privind calitatea datelor pentru a proteja interese importante, cum ar fi impozitarea, care este specificată în mod explicit ca justificare pentru această restricție în Articolul 23 din RGPD.
Având în vedere domeniul larg material al raportării conform DAC6, apar în mod inevitabil probleme de proporționalitate. UE trebuie să se asigure că datele sunt utilizate în scopuri legitime, necesare și proporționale prin împiedicarea „expedițiilor de pescuit" ale autorităților fiscale. În realitate, aceste standarde și practici vor fi diferite în statele membre, ceea ce reprezintă o probleme semnificativă referitor la protejarea drepturilor contribuabililor.

Pentru a garanta proporționalitatea utilizării datelor contribuabilului, jurisprudența soluționată a Curții de Justiție a Uniunii Europene (ECJ) ne arată că transparența și confidențialitatea datelor au valoare egală în Uniune pe baza statului de drept.
Curtea a declarat în mod explicit în ceea ce privește interpretarea dreptului UE în acest domeniu că procesarea datelor personale trebuie să fie relevantă și proporțională în raport cu scopul pentru care sunt stocate (Schrems) și că obiectivul asigurării transparenței nu are prioritate în mod obișnuit față de dreptul la protecția datelor personale, chiar și atunci când sunt în joc interese economice importante.
(Schecke).[1]

CFE solicită Uniunii Europene și Statelor Membre să ia în considerare cu atenție garanții procedurale la implementarea Directivei DAC6 ca o chestiune de drept procedural fiscal național, acordând aceeași atenție și perioadei de reținere și robusteții stocării datelor. Aceste mecanisme vor asigura implementarea în linie cu principiile de proporționalitate elaborate de Curtea de Justiție privind schimbul masiv, stocarea și accesul la date.

6. Stocarea datelor și securitate cibernetică

Colectarea datelor de către administrațiile fiscale ridică probleme de securitate cibernetică a datelor - modurile cele mai bune de securizare a acestora, modul și locul în care sunt stocate, persoanele care vor avea acces la acestea și păstrarea confidențialității și privilegiului, atât în privința schimbului transfrontalier de date cât și în privința datelor criptate.

Securitatea digitală este un element cheie al serviciilor prestate de un profesionist fiscal. Consiltanții nu pot lucra fără

1. Case C-362/14 Maximilian Schrems v Data Protection Commissioner; Joined Cases C-92/09 and C-93/09 Volker und Markus Schecke GbR (C-92/09) and Hartmut Eifert (C-93/09) v Land Hessen [2010], ECR I-11063

a-și asigura clienții că toate informațiile privind activitățile lor financiare și fiscale sunt sigure și protejate de atacuri cibernetice. Asigurarea și procedurile tehnologice oferă acoperire suplimentară dar, în cazul unei încălcări, va exista întotdeauna problema comportamentului neglijent al consultantului și, în special, neacordarea unei suficiente atenții securității datelor.

Prin urmare, consultanții fiscali trebuie să abordeze continuu problema securității datelor clienților și să dețină un rol activ și important în procesul digitalizării sistemelor fiscale. Astfel, expunerea la infracțiuni cibernetice dată de divulgarea transfrontalieră nereglementată a datelor clientului de către administrațiile fiscale este un domeniu de risc care, deși în afara controlului consultanților, expune toate celelalte controale de securitate la riscul apariției unor breșe.

Blockchain este un registru comun de tranzacții între părțile unei rețele, necontrolat în mod specific de o singură autoritate centrală. Suntem de părere că un sistem de divulgare proiectat în jurul unei rețele Blockchain ar putea avea un rol important în reducerea acestui risc al securității datelor și ar putea asigura un nivel acceptabil de certitudine fiscală. Cu toate acestea, reiterăm faptul că, pentru a proteja interesele contribuabililor, este important să existe o reglementare de supraveghere.

Comitetul se alătură și sprijină Forumul Administrațiilor Fiscale din cadrul OECD și Parteneriatul European Blockchain în scopul acestora „de a dezvolta o Infrastructură Europeană de Servicii Blockchain (EBSI) de încredere, sigură și rezilientă ce îndeplinește cele mai înalte standarde în ceea ce privește confidențialitatea, securitatea cibernetică, interoperabilitatea și eficiența energetică, dar și care să respecte în totalitate legislația UE"

Totodată susținem „ambiția Parteneriatului de a face această infrastructură de încredere accesibilă pentru sprijinirea serviciilor digitale desfășurate de actorii publici și eventual și de către cei privați, în viitor."

Comitetul urmărește rolul complet și activ al consultanților fiscali în dezvoltarea sistemelor Blockchain și va depune toate eforturile pentru ca aceste sisteme să corespundă scopului și să respecte drepturile și nevoile contribuabililor.

Comitetul pentru Tehnologie Fiscală al CFE publică prezentul document nu doar ca o altă contribuție la dezbaterea principiilor fiscalității și utilizării datelor, dar și ca o declarație a intenției noastre de a sprijini și conduce rolul profesioniștilor fiscali în transformarea digitală continuă și captivantă pe care o experimentăm în prezent.

Opinia PAC 1/2020 ce solicită acțiuni ale UE privind raportarea obligatorie a acordurilor transfrontaliere impuse prin Directiva Consiliului EU/2018/822 („DAC6")

Emis de Comitetul pentru Activități Profesionale CFE și prezentat Instituțiilor Europene la data de 22 aprilie 2020

Declarație

Prezenta declarație CFE privește Directiva Consiliului EU/2018/822 ce modifică Directiva 2011/16/EU cu privire la schimbul automat obligatoriu de informații în domeniul fiscalității în raport cu acordurile transfrontaliere raportabile, denumite în mod obișnuit „DAC6", care au intrat în vigoare la data de 25 iunie 2018.

CFE Tax Advisers Europa sprijină obiectivele politicii Directivei și recunoaștem importanța asigurării unei aplicări eficiente și uniforme a normelor de divulgare obligatorie în Uniunea Europeană. Aplicarea eficientă a legislației UE depinde de implementarea de către Statele Membre și capacitatea destinatarilor drepturilor și obligațiilor stabilite în legislația UE de a adera la acestea.

Din cauza consecințelor extraordinare ale epidemiei de Covid-19, care a avut ca rezultat perturbarea gravă a vieții cetățenilor, dar și a activității societăților din întreaga economie europeană, considerăm că mulți intermediari și contribuabili se vor confrunta cu provocări excepționale și presiuni de afaceri în îndeplinirea obligațiilor ce reies din Directivă. În egală măsură, administrațiile fiscale ale Statelor Membre vor fi afectate în mod similar în ceea ce privește emiterea ghidurilor privind aplicarea practică a normelor.

Ca urmare a consecințelor epidemiei de Covid-19, dar și a diferitelor măsuri de sănătate publică, cum ar fi carantina / izolarea la domiciliu impuse de guverne, solicităm urgent o acțiune a UE în această privință. Având în vedere că obligațiile DAC6 pentru intermediari, așa cum sunt adoptate de legislațiile Statelor Membre[1], reies dintr-o Directivă UE, o intervenție pozitivă a Consiliului UE și Comisiei Europene pentru reducerea aces-

1 Unele State Membre încă nu au implementat Directiva, dar intermediarii pot face obiectul obligațiilor stabilite în legislația UE

tor provocări în cadrul legislativ implementat ar fi binevenită. O astfel de acțiune la nivelul UE ar fi apreciată în mod special în perioade de criză și ar permite clemența Statelor Membre în întârzierea aplicării sancțiunilor aferente respectării legislației de implementare națională a DAC6. Scopul nostru este de a sprijini raportarea de înaltă calitate într-un cadru comercial.

Raportarea de masă conform DAC6 - Articolul 8ab(1) și Articolul 8ab(2)

Conform Directivei, raportarea trebuie să aibă loc în termen de 30 de zile de la punerea la dispoziție a acordurilor transfrontaliere raportabile sau de la pregătirea acestora pentru implementare, sau după realizarea primului pas al implementării, oricare dintre acestea având loc mai întâi.

În prezent, aceasta este o provocare enormă și avem în vedere că va continua astfel. Intermediarii trebuie să colaboreze strâns cu contribuabilii pentru a identifica, urmări și respecta acordurile transfrontaliere potențiale încadrate în domeniul material al DAC6. Membrii noștri cred cu tărie că termenul limită de 31 august 2020 prezintă acum provocări excepționale, dată fiind perturbarea gravă a vieții ca urmare a Covid-19 din cauza măsurilor de sănătate publică și restricțiilor guvernamentale de diferite tipuri. Pe lângă restricțiile muncii la distanță, profesioniștii reprezentați de membrii noștri și clienții acestora se confruntă deja cu creșterea excepțională și inevitabilă a absențelor personalului din cauza îmbolnăvirii, necesitând spitalizare sau izolare.

Suplimentar, administrațiile fiscale din Statele Membre sunt deja afectate în ceea ce privește furnizarea asistenței esențiale pentru a ajuta contribuabilii și intermediarii să înțeleagă care tranzacții sunt raportabile conform acestei legislații foarte vaste.
În egală măsură, administrațiile fiscale ale Statelor Membre nu vor putea să emită ghiduri privind cerințele de conținut pentru contribuabili și intermediari aferente raportării periodice în ceea ce privește acordurile negociabile și actualizarea listei de clienți, conform cerințelor Articolului 8ab(2) din Directivă.

Raportarea Unică - Articolul 8b(12)

Conform Articolului 8b(12), dacă are loc un acord transfrontalier raportabil între 25 iunie 2018 și 30 iunie 2020, acest acord trebuie raportat înainte de 31 august 2020.
O astfel de sarcină de raportare retroactivă pare deosebit de dificilă în circumstanțele actuale. Membrii noștri vor fi astfel obligați să examineze atent tranzacțiile trecute potențial fără a putea lua legătura cu contactele clienților cheie sau un funcționar al administrației fiscale care este posibil să nu poată oferi informațiile necesare din cauza restricțiilor impuse de guverne.

În mod semnificativ, există sancțiuni severe pentru nerespectarea acestor obligații, care în circumstanțele actuale ar putea ajunge la încălcarea principiului proporționalității sancțiunilor, garantat de legislația UE primară, și anume Articolul 49 din Carta UE a Drepturilor Fundamentale, dacă sancțiunile sunt aplicate fără a avea în vedere circumstanțele excepționale.

Mai mult, conform Articolului 51 din Cartă, Statele Membre se încadrează la implementarea legislației UE în domeniul aplicării Cartei și sunt astfel obligate să respecte și să protejeze aceste principii constituționale.[2]

Clemența privind cadrul sancțiunilor DAC6 convenit la nivelul UE

Solicităm UE să acționeze astfel încât să acorde timp și condiții corespunzătoare membrilor noștri, contribuabililor și administrațiilor fiscale pentru a putea să-și administreze complet obligațiile respective ce reies din Directivă în perioadele de criză. O acțiune la nivelul UE ar fi cel mai eficient mijloc de aliniere a rezultatelor în întreaga Piață Unică. Prin urmare, ar fi binevenit un angajament public al guvernelor Statelor Membre și UE conform căruia nu se vor aplica sancțiuni pentru o anumită perioadă de timp.

Provocările pentru noi toți de reies din epidemia de Covid-19 sunt clar fără precedent și, în absența unei astfel de clemențe, ar împiedica respectarea legislației. Această clemență privind aplicarea sancțiunilor și o anumită amânare a obligațiilor de raportare obligatorie convenite la nivelul UE ar face respectarea efectivă și eficientă împiedicând subraportarea cât mai mult posibil.

Ghid privind soluțiile practice în perioade de criză

CFE consideră binevenit un ghid pentru părțile interesate privind soluții practice în cadrul legal actual pentru asigurarea unei aplicări uniforme în toate Statele Membre în perioade de criză.
Implementarea consistentă a DAC6 în toate Statele Membre este necesară pentru a asigura respectarea legislației UE, pentru a reduce costurile administrative excesive nenecesare și pentru a limita percepția greșită a contribuabililor și furnizorilor de servicii privind responsabilitățile lor.

Cu toate acestea, dat fiind impactul acestei crize, solicităm urgent acțiuni la nivelul UE pentru a realiza consecvență deplină în UE, în special deoarece unele State Membre UE au deviat de la legislația UE prin completarea Directivei cu propriile preferințe de politică internă.

Observații finale și confirmarea măsurilor luate

Acțiunea Comisiei Europene și Consiliului Uniunii Europene/ Statelor Membre ar fi binevenită cât mai curând posibil pentru a asigura aplicarea consistentă, nestânjenită și corectă a Directivei în întreaga UE, având în vedere perturbarea extraordinară și consecințele acesteia pentru Uniunea Europeană, pe măsură ce ne confruntăm cu impactul Covid-19.

CFE Tax Advisers Europe și organizațiile sale membre sunt pregătite să discute aceste probleme cu instituțiile europene, dar și cu alte părți interesante relevante. Ca întotdeauna, suntem deschiși oricăror mijloace de dialog și oportunități pentru a contribui la o mai bună și mai eficientă aplicare a legislației UE.

2. În urma intrării în vigoare a Tratatului de la Lisabona, Carta Drepturilor Fundamentale are statutul legal de legislație UE primară, egală cu tratatele Uniunii Europene și prin urmare are întâietate în fața Directivelor și oricăror legislații naționale contradictorii.

HOME
OFFICE

www.ccfiscali.ro